

T.C
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ULUSLARARASI TİCARET VE PAZARLAMA ANABİLİM DALI

SERBEST BÖLGELERDE FAALİYET GÖSTEREN
FİRMALARIN İÇ KONTROL, İÇ DENETİM VE RİSKE
YAKLAŞIMLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

UĞURCAN TEKİNÖZ

BALIKESİR, 2020

T.C
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ULUSLARARASI TİCARET VE PAZARLAMA ANABİLİM DALI

SERBEST BÖLGELERDE FAALİYET GÖSTEREN
FİRMALARIN İÇ KONTROL, İÇ DENETİM VE RİSKE
YAKLAŞIMLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Uğurcan TEKİNÖZ

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Suat KARA

Balıkesir, 2020

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Uluslararası Ticaret ve Pazarlama Anabilim Dalı'nda 201812555006 numaralı Uğurcan TEKİNÖZ'ün hazırladığı **“Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Firmaların İç Kontrol, İç Denetim ve Riske Yaklaşımları”** konulu YÜKSEKLİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca **14/08/2020** tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına ~~OY BİRLİĞİ/OY~~ ~~ÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.

Üye (Başkan) Doç. Dr. Sinan AYTEKİN

İmza

Üye (Danışman) Doç. Dr. Suat Kara

İmza

Üye Doç. Dr. Metin KILIÇ

İmza

20.08/2020

Enstitü Onayı



ETİK BEYAN

Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

20.08/2020

İmza

Uğurcan TEKİNÖZ



ÖNSÖZ

Dünya’da 2000’li yıllarda meydana gelen şirket skandalları mevcut yönetim ve denetim anlayışını sorgulanır hale getirmiştir. Benzer skandalların yaşanmaması için Dünya genelinde çıkarılan kanunlar çerçevesinde değişen ve gelişen yönetim ve iç denetim anlayışları şirketlerin mevcut potansiyellerinin de artmasını sağlamıştır. Gerek yaşanan skandallar gerekse yaşanan gelişmeler sonucunda işletmelerin yeni anlayışlara yönelmesi bir kez daha iç kontrol ve iç denetimin önemini ve gerekliliğini ortaya koymaktadır. Yeni anlayışla birlikte iç denetimin odak noktası değişerek risk odaklı hale gelmiştir.

Çalışmamın konusu şirketlerin iç kontrol, iç denetim ve riske yaklaşımları olmakla birlikte, Bursa Serbest Bölgesi’nde faaliyet gösteren şirketler üzerine uygulamalı bir araştırma ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu çalışmamda bana ve çalışmama değerli görüşleri ile yön veren hocam Sayın Doç. Dr. Suat KARA’ya, çalışmamın her aşamasında bana destek olan çok değerli aileme teşekkür eder, çalışmamın ilgilenen herkese faydalı olmasını dilerim.

Balıkesir, 2020

Uğurcan TEKİNÖZ

ÖZET

SERBEST BÖLGELERDE FAALİYET GÖSTEREN FİRMALARIN İÇ KONTROL, İÇ DENETİM VE RİSKE YAKLAŞIMLARI

TEKİNÖZ, Uğurcan

Yüksek Lisans, Uluslararası Ticaret ve Pazarlama Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Suat KARA

2020, XIII+111 Sayfa

Risk odaklı iç denetim, denetçilerin işletme üzerindeki etkilerini ve işletme potansiyelinin üst düzeye çıkmasında oynadıkları rolü önemli ölçüde arttırmıştır. Klasik denetim anlayışında farklı olarak stratejik riskler, faaliyet riskleri, bilgi sistemleri riskleri gibi konular da ele alınmaya başlanmıştır. Mevcut risklerin önem dereceleri belirlenerek sınıflandırılmakta ve çözüm üretilirken harcanacak kaynakları planlı bir şekilde belirlenmektedir. Değişen yaklaşım sayesinde iç denetçiler işletmelerin amaçlarını gerçekleştirmede, oluşabilecek riskleri fırsata çevirmede, işletmenin gelişiminde oynadıkları rol önemli ölçüde artmıştır.

Bu tezin çalışma konusu serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların iç kontrol, iç denetim ve riske yaklaşımları olmakla birlikte beş bölümden oluşmaktadır. “Giriş” başlıklı ilk bölümde araştırmanın çeşitli bilgilerine yer verilmiş, “İlgili Alanyazın” başlıklı ikinci bölümde serbest bölgeler, iç kontrol, iç denetim ve risk konularının literatür çalışması yapılmış, “Yöntem” başlıklı üçüncü bölümde araştırmanın modeli, evreni, veri toplama araçları gibi konulara yer verilmiş, “Bulgular ve Yorumlar” isimli dördüncü başlıkta ise analizlere ve yorumlarına yer verilmiş, “Sonuç ve Öneriler” başlıklı son bölümde ise analizlerden elde edilen verilerden yola çıkarak sonuçlar paylaşılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Kontrol, Risk, Serbest Bölge

ABSTRACT

INTERNAL CONTROL, INTERNAL AUDIT AND APPROACHES TO RISK IN FIRMS OPERATING IN FREE ZONES

TEKİNÖZ, Uğurcan

Master Thesis, Department of International Trade and Marketing

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Suat KARA

2002, XIII+111 Pages

Risk-oriented internal audit have improved the auditors impact on the business and significantly rise the importance of the role they play in the maximizing potential of businesses. Auditors has become reactive to risks that may occur in the business environment with changing on practices. Differently from the classical internal audit understanding, subjects like strategic risk, operational risk, information risk has began to be addressed. Categorizing existing risks by determining their importance and while producing a solution classifying the resources in the a planned way.

The main subject of this thesis internal control, internal audit and risk approaches in the businesses operating in free zones and it consists of five parts. In the first part named "Introduction" various parts of the research given place, in the second part named "Related Literature" free zones, internal control, internal audit and risk topics literature study has been done, in the third part named "Method" research model, population, data collection tools etc. given place, in the fourth part named "Findings and Comments" analyzes and comments given place, in the last part named "Results and Recommendations" Based on the data obtained from the analyzes, the results were shared and recommendations were made.

Key Words: Internal Control, Internal Audit, Risk, Free Zone

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	III
ÖZET	IV
ABSTRACT	V
ÇİZELGELER LİSTESİ	X
KISALTMALAR	XII
1. GİRİŞ	1
1.1. Araştırmanın Problemi	2
1.2. Araştırmanın Amacı	2
1.3. Araştırmanın Önemi	3
1.4. Araştırmanın Varsayımı	3
1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları	3
2. İLGİLİ ALANYAZIN	5
2.1. Serbest Bölgeler	5
2.1.1. Serbest Bölgelerin Tanımı	5
2.1.2. Serbest Bölgelerin Gelişimi	6
2.1.3. Serbest Bölgelerin Kuruluş Amacı	8
2.1.4. Serbest Bölgelerde Kuruluş Yeri Seçimi	9
2.1.5. Serbest Bölgelerin Genel Özellikleri	10
2.1.6. Serbest Bölgede Sunulan Avantajlar	11
2.1.7. Serbest Bölgede Aranılan Kuruluş Şartları	13
2.1.8. Serbest Bölgelerin Türleri.....	14
2.1.8.1. Serbest Ticaret Bölgesi (Free Trade Zones).....	14
2.1.8.2. Serbest Limanlar (Free Ports)	15
2.1.8.3. Serbest Üretim Bölgeleri (Free Production Zones).....	15
2.1.8.4. Transit Bölge	16
2.1.8.5. Antrepolar (Bonded Warehouses).....	16
2.1.8.6. Serbest Bankacılık (Free Banking Zone)	17
2.1.8.7. İkiz Fabrikalar (Maquiladoras)	18
2.1.8.8. Gümrüksüz Satış Mağazaları (Duty-Free Shop)	18
2.1.9. Türkiye ve Dünya Serbest Bölgeleri.....	19
2.1.9.1. Türkiye’de Serbest Bölgeler	19
2.1.9.1.1. Mersin Serbest Bölgesi.....	19
2.1.9.1.2. Antalya Serbest Bölgesi	19
2.1.9.1.3. Ege Serbest Bölgesi.....	20

2.1.9.1.4. Bursa Serbest Bölgesi.....	20
2.1.9.2. Dünyada Serbest Bölgeler.....	21
2.1.9.2.1. Almanya’ da Serbest Bölgeler.....	21
2.1.9.2.2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nde Serbest Bölgeler.....	21
2.1.9.2.3. Çin’de Serbest Bölgeler.....	22
2.1.10. Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomisi Üzerindeki Etkileri.....	23
2.1.10.1. Olumlu Etkileri	23
2.1.10.1.1. İstihdam Arttırıcı Etkisi.....	23
2.1.10.1.2. Serbest Bölgelerin Ticaret Hacmini Arttırıcı Etkisi	24
2.1.10.1.3. Döviz Arttırıcı Etkisi	25
2.1.10.1.4. Yabancı Sermaye ve Teknoloji Etkisi	25
2.1.10.1.5. Yeni Politikaların Denenmesi.....	26
2.1.10.2. Olumsuz Etkileri	26
2.1.10.2.1. İthalat Baskısı Yaratma	26
2.1.10.2.2. Serbest Bölgedeki Firmaların Yerli Firmalara Rakip Olması ...	27
2.1.10.2.3. Sosyal Yapının Bozulması ve Ücret Eşitsizliğinin Artması.....	27
2.1.10.2.4. Ekonomiyi Yönlendirmede Etkinliğin Azalması	27
2.1.10.2.5. Çevre Kirliliği Yaratması	28
2.1.10.2.6. Yatırımların Olumsuz Yönde Dağılması.....	28
2.1.10.2.7. Tekelleşmenin Hızlanması	28
2.2. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim.....	29
2.2.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı	29
2.2.2. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi.....	30
2.2.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi.....	31
2.2.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	32
2.2.4.1. İşletme Varlıklarının Korunması.....	32
2.2.4.2. İşletme Faaliyetlerinin Verimliliği ve Etkinliği.....	33
2.2.4.3. İlgili Yasa ve Mevzuatlara Uygunluk	33
2.2.4.4. Finansal Raporlamanın Güvenilirliği.....	33
2.2.5. İç Kontrol Değerlendirme Modelleri	34
2.2.5.1. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) İç Kontrol Modeli	34
2.2.5.2. CoCo (Criteria Of Control) Modeli.....	35
2.2.5.3. CobiT (Control Objectives for Information and Related Technology) Modeli	36
2.2.5.4. eSAC (Electronic Systems Assurance and Control) Modeli	37

2.2.5.6. SysTrust (System Trust).....	37
2.2.5.7. INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) İç Kontrol Modeli.....	38
2.2.6. İç Kontrol Sisteminin Unsurları.....	38
2.2.6.1. Kontrol Ortamı.....	38
2.2.6.2. Risk Değerleme.....	39
2.2.6.3. Kontrol Faaliyetleri.....	40
2.2.6.4. Bilgi ve İletişim.....	40
2.2.6.5. İzleme.....	41
2.2.7. İç Kontrol ile İlgili Yasal Düzenlemeler.....	41
2.2.8. İç Denetimin Tanımı ve Kapsamı.....	43
2.2.9. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	45
2.2.10. İç Denetimin Önemi.....	46
2.2.11. İç Denetimin Amaçları.....	47
2.2.12. İç Denetimin Unsurları.....	49
2.2.12.1. Güvence Sağlama ve Danışmanlık.....	49
2.2.12.2. Değer Katma.....	49
2.2.12.3. Standartlara Uygunluk.....	50
2.2.12.4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	50
2.2.12.5. Risk Odaklı Denetim.....	50
2.2.12.6. Meslek Ahlak Kuralları.....	51
2.2.13. İç Denetim Türleri.....	51
2.2.13.1. Mali Denetim.....	51
2.2.13.2. Faaliyet Denetimi.....	52
2.2.13.3. Uygunluk Denetimi.....	52
2.2.13.4. Performans Denetimi.....	53
2.2.13.5. Bilgi Sistemleri Denetimi.....	53
2.2.13.6. Stratejik Denetim.....	53
2.2.14. İç Denetim ve İç Kontrolün İlişkilendirilmesi.....	54
2.3. Risk, Risk Yönetimi ve İç Denetim ile İlişkilendirilmesi.....	55
2.3.1. Risk Tanımı.....	55
2.3.2. İşletmeler Açısından Risk Türleri.....	56
2.3.2.1. Finansal Riskler.....	56
2.3.2.2. Operasyonel Riskler.....	57
2.3.2.3. Stratejik Riskler.....	57

2.3.2.4. Dış Çevre Riskleri	58
2.3.3. Risk Yönetimi	58
2.3.3.1. Risk Yönetiminin Tarihsel Gelişimi	59
2.3.3.2. Risk Yönetimi İhtiyacı	60
2.3.3.3. Risk Yönetim Süreci	60
2.3.3.3.1. Riskin Tanımlanması.....	60
2.3.3.3.2. Riskin Değerlendirilmesi.....	61
2.3.3.3.3. Uygulama	61
2.3.3.3.4. Kontrol.....	62
2.3.4. Risk Yönetimi ve İç Denetimin İlişkilendirilmesi	62
2.3.5. Risk Odaklı İç Denetim	63
2.3.5.1. Risk Odaklı İç Denetim Süreci	64
2.3.5.1.1. Hedeflerin Tanımlanması	65
2.3.5.1.2. Risk Değerlemesi ve Risklerin Kaydedilmesi.....	65
2.3.5.1.3. Risk Odaklı Denetim Planının Hazırlanması	66
2.3.5.1.4. Risk Odaklı Denetim Raporunun Hazırlanması	66
3. YÖNTEM.....	68
3.1. Araştırmanın Modeli	68
3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	68
3.3. Veri Toplama Araçları.....	69
3.4. Veri Toplama Süreci	69
3.5. Verilerin Analizi	69
4. BULGULAR VE YORUMLAR	71
4.1. Frekans Analizleri	71
4.2. Birinci Hipotezin Analizleri ve Yorumlanması.....	84
4.3. İkinci Hipotezin Analizleri ve Yorumlanması	89
5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	96
KAYNAKÇA	99
EK-1 ANKET FORMU	108

ÇİZELGELER LİSTESİ

Çizelge 1. Yıllara Göre Türkiye Serbest Bölgeleri	8
Çizelge 2. 2018 Yılı Serbest Bölgelerin Sağladığı İstihdam.....	24
Çizelge 3. 2018 Yılı Ticaret Hacmi Dağılımları (1.000 \$)	24
Çizelge 4. İç Denetimin Yıllara Göre Değişen Yapısı.....	45
Çizelge 5. Araştırmaya Katılanların Eğitim Düzeyi	71
Çizelge 6. Araştırmaya Katılanların Şirketteki Konumu	72
Çizelge 7. Araştırmaya Katılanların Sorumlu Oldukları Birim	72
Çizelge 8. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Faaliyet Alanları	73
Çizelge 9. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Yabancı Ortaklık Oranı	73
Çizelge 10. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetim Yapma Oranları	74
Çizelge 11. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetim Birimi Oluşturdukları Tarih	74
Çizelge 12. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetimde İstihdam Ettikleri Çalışan Sayıları	75
Çizelge 13. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetim İstihdamında Dikkat Ettiği Koşullar	76
Çizelge 14. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetim Birimlerinin Bağlı Olduğu Üst Organ	76
Çizelge 15. Araştırmaya Katılan Şirketlerdeki İç Denetim Birimlerinin Bağlı Oldukları Üst Yönetici ile Görüşme Sıklığı.....	77
Çizelge 16. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetim Uygulamalarında Ön Plana Çıkan Konular	77
Çizelge 17. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Risk Yönetimi Yapma Oranı	78
Çizelge 18. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Risk Yönetim Uygulamasını Gerçekleştiren Birim	78
Çizelge 19. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Risk Yönetimi Alanında İstihdam Ettikleri Kişi Sayısı	79
Çizelge 20. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Odaklandıkları Risk Çeşitleri	79
Çizelge 21. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Risk Yönetiminde Uyguladıkları Standartlar	80
Çizelge 22. Araştırmaya Katılan Şirketlerde Risklerin Belirlenmesi ve Ölçülmesinde Kullanılan Yöntemler.....	80
Çizelge 23. Araştırmaya Katılım Sağlayanların Risk Yönetimi Uygulamasının Geliştirmesi Hakkındaki Düşünceleri	81
Çizelge 24. İç Kontrol ve İç Denetim Sistemlerinin Yapısına ve Önemine İlişkin Sorulara Verilen Cevapların Yüzdelerle Dağılımı.....	82
Çizelge 25. İç Denetimde Şirketlerin Riske Yaklaşımının Önem ve Uygulanma Düzeyine Yönelik Sorulara Verilen Cevapların Yüzdelerle Dağılımı.....	83
Çizelge 26. Mann-Whitney U Testi Sonuçları.....	85
Çizelge 27. Tanımlayıcı İstatistikler	86
Çizelge 28. Korelasyon Sonuçları.....	86
Çizelge 29. Model Özeti	88
Çizelge 30. Katsayılar Tablosu	89
Çizelge 31. Mann Whitney U Testi Sonuçları	90

Çizelge 32. Tanımlayıcı İstatistikler	91
Çizelge 33. Korelasyon Sonuçları.....	92
Çizelge 34. Model Özeti	94
Çizelge 35. Katsayılar Tablosu	94

KISALTMALAR

- AB** : Avrupa Birliği
- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA** : American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği)
- BCBS** : Bale Committee on Banking Supervision (Basel Bankacılık Gözetim ve Denetim Komitesi)
- BDDK** : Bankacılık Denetim ve Düzenleme Kurulu
- BIS** : Bank for International Settlements (Uluslararası Ödemeler Bankası)
- CICA** : Canadian Institute of Chartered Accountants (Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)
- CobiT** : Control Objectives for Information and Related Technology (Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri)
- CoCo** : Criteria Of Control (Kontrol Hedefleri)
- COSO** : Committee of Sponsoring Organizations (Sponsor Kurumlar Birliği)
- eSAC** : Electronic Systems Assurance and Control (Elektronik Sistemler Güvence Kontrolü)
- FOB** : Free on Board (Gemi Bordasında Teslim)
- IIA** : The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
- INTOSAI** : International Organization of Supreme Audit Institutions (Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
- ISO** : International Organization for Standardization (Uluslararası Standartlar Örgütü)
- KMYK** : Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu
- SPSS** : Statistical Package for Social Sciences (Sosyal Bilimler için İstatistik Programı)

- TBMM** : Türkiye Büyük Millet Meclisi
- TDK** : Türk Dil Kurumu
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları
- TMSK** : Türk Muhasebe Standartları Kurulu
- UFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- UNCTAD** : United Nations Conference on Trade and Development (Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı)
- USD** : United States Dollar (Amerikan Doları)

1. GİRİŞ

2000’li yıllarda yaşanan Arthur Andersen, Worldcom, Global Crossing ve diğer şirket skandalları göstermiştir ki bilgilerin güvenilirliği bakımından, yönetim ve denetim alanlarının zayıf kalması bakımından mevcut sistem yetersiz kalmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak Dünya’da çeşitli düzenlemeler oluşturulmuş ve sorunlar çözülmeye çalışılmıştır. Bu sorunlara çözüm olabilmek ve işletmelerin mevcut potansiyellerini daha iyi yerlere taşıyabilmek için iç denetim yetersiz kalan klasik anlayışı terk ederek risk odaklı hale gelmiştir.

Klasik anlayışta mali konular denetimin neredeyse bütününe kapsamaktaydı. Ancak işletme sürekliliğini sürdürebilmek için gelecekte karşılaşılabileceği risklere karşı hazırlıklı olmak durumundadır. Yaşanan süreç ve ihtiyaçlar doğrultusunda risk odaklı hale gelen iç denetim şirketin gelecekte karşılaşılabileceği her türlü riski önceden tespit edip, bu risklere karşı stratejiler oluşturulmasını sağlamaktadır. Mali konuların yanında işletme stratejisi, vizyonu, hedefleri, sosyal sorumlulukları gibi birçok konuyu ele alan risk odaklı iç denetim, şirketlerin mevcut potansiyellerini arttırmalarında önemli katkılar sunmaktadır.

Bu tezin çalışma konusu serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların iç kontrol, iç denetim ve riske yaklaşımlarıdır. “Giriş” bölümünde araştırmanın problemi, araştırmanın amacı, araştırmanın önemi, araştırmanın varsayımı ve araştırmanın sınırlılıkları konularına yer verilmiştir. “Serbest Bölgeler” başlıklı bölümde serbest bölgelerin türlerinden ve özelliklerinden bahsedilmiş, “İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim” başlıklı bölümde iç kontrol ve iç denetim kavramlarından bahsedilmiş, tarihsel gelişimine değinilmiş, Türkiye ve Dünya üzerindeki yasal düzenlemelerinden bahsedilmiştir. “Risk, Risk Yönetimi ve İç Denetim ile İlişkilendirilmesi” başlıklı bölümde risk kavramı, tarihsel gelişim süreci ve türlerine değinilmiş, risk odaklı iç denetim ele alınmıştır.

1.1. Araştırmanın Problemi

Araştırmada, Bursa Serbest Bölgesi'nde faaliyet gösteren şirketlerin iç kontrol, iç denetim ve riske olan yaklaşımlarını incelemek amacıyla uygulama analizi yapılmıştır. Çalışmada araştırmanın amacı, araştırmanın yöntemi açıklanarak ardından hipotezler ortaya konulacaktır. Analiz sonrasında elde edilen bulgular sunulacak ve hipotezler doğrultusunda açıklanacaktır.

1.2. Araştırmanın Amacı

Şirketler amaçları gereği süreklilik arz etmek isterler. Fakat bunu yapabilmek için üretimin sürekli olması, işletmede istihdamı sürekli hale getirebilmek gibi çeşitli şeylere gereksinim duyarlar. Bunların yanı sıra işletme bünyesinde gerçekleşen faaliyetleri kontrol edebilmek için bünyesinde gerçekleşen olaylardan haberdar olmalıdır. Bu ihtiyaç kapsamında iç kontrol ve iç denetim işletme bünyesinde gerçekleşen olayları planlamakta, takip etmekte ve planlanan şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğini kontrol etmektedir.

Yaşanan skandallardan sonra iç kontrol ve iç denetimin önemi artış göstermiştir ancak 2020'lerde hala gereken önem verilmediği görülmektedir. Bu araştırmanın amacı iç kontrol ve iç denetimin öneminin araştırmaya katılan şirketler tarafından algılanma ve uygulanma düzeyini ölçmeye çalışmaktır.

Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlerin iç kontrol, iç denetim ve risk konularına verdikleri önem ve uygulama düzeylerini ortaya koyabilmek amacıyla toplam iki hipotez belirlenmiştir.

Araştırmada aşağıda belirlenen iki hipotez analiz edilecektir.

Hipotez 1: H_1 : Şirkette iç denetim yapılması ile iç kontrol sistemlerinin yapılanması arasında fark yoktur.

H_0 : Şirkette iç denetim yapılması ile iç kontrol sistemlerinin yapılanması arasında fark vardır.

Hipotez 2: H_2 : Şirkette iç denetim yapılması ile risk ve risk odaklı iç denetim uygulama düzeyi arasında fark yoktur.

H_0 : Şirkette iç denetim yapılması ile risk ve risk odaklı iç denetim uygulama düzeyi arasında fark vardır.

1.3. Araştırmanın Önemi

Son zamanlarda yaşanan Arthur Andersen, Kmart, Tyco, Worldcom, Adelphia, Global Crossing gibi skandallar dünyada ekonomik krizlerin oluşmasına, birçok çalışanın işsiz kalmasına ve birçok şirketin kapanmasına neden olmuştur. Oluşan bu durumlar iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının ne kadar önemli olduğunu dünyaya bir kez daha göstermiştir. Yaşanan olaylar sonucunda şirketler bu gibi durumların bir daha oluşmaması için iç kontrol, risk odaklı iç denetim gibi uygulamalara yönelim göstermişlerdir. Bu anlamda şirketlerin risk odaklı iç denetime olan yaklaşımları büyük önem taşımaktadır.

1.4. Araştırmanın Varsayımı

İlgili şirketlerden alınan verilerin doğru olduğu varsayılmıştır.

1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

İç denetim ve risk konuları şirketlerin gerek devamlılığı gerekse potansiyellerini arttırabilmeleri için büyük önem taşımaktadır. Bu konular Türkiye’de çeşitli yasa ve düzenlemeler aracılığıyla şirketlere uygulatılmaya

alışılmaktadır. Serbest bölgedeki işletmeler çoğu yasa ve düzenlemelerden kısmen veya tamamen muaf durumdadır. Buna karşın söz konusu şirketlerin devamlılık sağlayabilmeleri ve mevcut potansiyellerini arttırabilmeleri adına i kontrol, iç denetim ve risk konularında çalışmalar yürütmeleri gerekmektedir. Bu çalışmada serbest bölgedeki şirketlerin iç kontrol, iç denetim ve riske olan yaklaşımları llmeye çalışılmıştır. Anket alışması Bursa Serbest Bölgesi'nde yapılmıştır.

2. İLGİLİ ALANYAZIN

Bu bölümde araştırmanın konusu ile ilgili literatür taraması yapılmış ve araştırmanın kuramsal çerçevesine yer verilmiştir.

2.1. Serbest Bölgeler

Bu bölümde serbest bölgelerle ilgili tanımlamalara yer verilmiştir.

2.1.1. Serbest Bölgelerin Tanımı

Serbest bölgelerin kuruluş amacı ortaya çıktıkları ilk dönemlerde sadece ticari amaçlı olsa da dünyadaki ekonomik ve siyasi değişimlerle birlikte değişime uğramıştır. Bu değişim sürecinde ortaya çıkan çok sayıda serbest bölge tanımı bulunmakla birlikte en genel tanımı, ülkelerin siyasi sınırlarına dahil olmasına rağmen gümrük bölgesinin dışında yer alan ve birtakım avantajlarla donatılmış bölgelerdir (Paksoy ve Güllü, 2011, s. 114).

Ticaret bakanlığının yapmış olduğu serbest bölgeler tanımına göre:

“Ülkede geçerli iktisadi, mali ve ticari alanlara ilişkin idari ve hukuki düzenlemelerin kısmen uygulandığı ya da hiç uygulanmadığı ticari ve sınai faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerlerdir.” (http-1).

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nda yapılan serbest bölge tanımı ise şu şekildedir (Madde: 152):

“Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen, serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması

nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.”
(http-2)

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD)’nın 2018 yılında yayınlamış olduğu Dünya Yatırım Raporu’nda yer alan tanıma göre ise;

“Serbest bölge istihdam yaratmak, endüstriyel altyapıya yatırım yapmak, yerel firmaları küresel değer zincirlerine entegre etmek, yabancı yatırımı çekmek ve kolaylaştırmak, ihracata dayalı büyümeyi teşvik etmek için bir hizmet sağlayıcı rolünü üstlendiğini söylemek mümkündür. Serbest bölgeler birçok ülke için sosyo-ekonomik gelişimin önemli bir aracı konumundadır. Bu bölgeler, yerel ekonomilere teknoloji transferini desteklemek ve endüstriyel sektörleri desteklemek için oldukça yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.” (Çakır, 2018, s. 1).

Serbest bölge, üreticilerin mallarını indirerek bekleyebilecekleri ve sonrasında yapmak istediklerine karar verebilecekleri, tecrit edilmiş ve tarafsız alanlardır. Daha da detaylandırmak gerekirse, ülkenin gümrük alanları dışarısında yer alan toprak parçalarına serbest bölgeler denilmektedir. Yani bu bölgelerde, mallar herhangi bir gümrük işlemine tabi tutulmadan ithalata konu edilebilir ve farklı prosedürlere tabi olabilir, depolanabilir, tekrardan ihraç edilebilir. Ancak bu malların serbest bölgeden geçirildikten sonra gümrük sahasına tekrar girilmesi istenirse yeniden gümrük vergisi ödenmesi gerekecektir. Yine de unutulmaması gereken bu malların serbest bölgelerde KDV ve diğer ithalat vergilerinden muaf olmasıdır (Tezcan, 2019, s. 19).

2.1.2. Serbest Bölgelerin Gelişimi

İnsanoğlunun denizlere olan merakı denizcilikte ilerlemesini sağlamış ve bu durum liman kentlerinin ortaya çıkmasına neden olmuş dolayısıyla ticarete büyük gelişmeler yaşanmıştır. Ticaretin hızla geliştiği bu şehirler yüksek vergi potansiyeli taşıması nedeniyle devletler için cezbedici hale gelmiş ve savaşların çıkmasına neden olmuşlardır. Bu durumun önüne geçmek için 2020’lerde olduğu gibi bu bölgelere çeşitli imtiyazlar tanınmış, politikadan soyutlanmış ve bu şehirlere serbest şehirler adı verilmiştir.

2020’lerde serbest bölge olarak karşımıza çıkan bu uygulamanın ortaya çıkışının ilk çağ dönemine kadar dayanmakta olduğu düşünülmektedir. İlk çağlarda Akdeniz’in güneyinde ve doğusunda bulunan Sur ve Kartaca şehirleri önemli ticaret bölgeleri olarak görülmekteydi. Kartaca şehri kendi limanlarının kullanılmasını

zorunlu kılarak transit ticaret merkezi olarak ön plana çıkmıştır. Böylece serbest bölgeler literatüre Tunus'ta bulunan Kartaca şehri ile girmiş ve gelişmeye devam etmiştir. Yine ilk çağlarda karşımıza çıkan Yunanistan'ın Pire limanında duvar yardımıyla limandan ayrılmış bir serbest bölge oluşturulmaya çalışılmıştır (Aslan, 2013, s. 6).

Kavimler Göçü sonucu Roma İmparatorluğu ikiye bölünmüş ve feodal sistem ortaya çıkmıştır. Bu sistemde kapalı ekonomi önem kazandığı için serbest şehir uygulamaları eski önemini kaybetmiş, insanlar surların arasında ve şatolarda yaşamaya başlamışlardır. Ancak barutun ateşli silahlarda kullanılmaya başlanması ve İstanbul'un fethinde kullanılan ateşli silahlar, surların ve şatoların önemini kaybetmesine neden olmuş ve feodal sistemi yıkmıştır. Feodal sistemin yıkılmasının ardından kurulan devletlerin ticaret ihtiyacının artmasıyla birlikte serbest şehirler tekrar önem kazanmıştır (Toprak, 2019, s. 41).

Tarihte büyük bir öneme sahip olan Akdeniz'de 16. yüzyılda Orta ve Uzak Doğu'dan Avrupa'ya uzanan ticaret güzergahında yer alan bazı limanlarda çeşitli ayrıcalıklar görülmektedir. Örneğin; 1675 yılında, İtalya'da bulunan Toskana bölgesinde yer alan Livorno kasabası serbest şehir olduğunu ilan etmiş ve burada ticari faaliyet yapanlara belirli imtiyazlar sağlamıştır. Yeni Çağ döneminde karşımıza çıkan diğer serbest şehirler ise: İtalya'da Cenova, Ancona, Messina; Fransa'da Marsilya; Avusturya-Macaristan İmparatorluğunda ise Flume ve Triyeste'dir. Fransa Drunkirk şehrini 1762 yılında, Lorient ve Bayonne şehirlerini ise 1784 yılında serbest şehir haline dönmüştür. İngiltere'de 1705 yılında Cebelitarık'ı serbest şehire getirmiştir (Yaniç, 2019, s. 9).

Yakın Çağ dönemindeki serbest bölge gelişimine bakıldığında ise, Amerika bağımsızlığını kazandıktan sonra hızla ticarete yönelmiş ve serbest bölge uygulamasını hayata geçirmiştir. Amerika'da 19. yüzyılda başlayan bu uygulama dünyada 1930'lu yıllarda yaygınlaşmıştır. Türkiye'de daha önceleri de serbest bölge fikri ortaya atılsa da uygulamaya geçilmemiş, 1980 yılında ihracata yönelik sanayileşme politikasına geçilmesiyle serbest bölge fikri önem kazanmış ve 1985 yılında 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kabul edilmiştir. Antalya ve Mersin ilk kurulan serbest bölgeler olmakla birlikte 2020'de 18 adet serbest bölge bulunmaktadır (Tezel, 2018, s. 103).

Çizelge 1. Yıllara Göre Türkiye Serbest Bölgeleri

Türkiye'deki Serbest Bölgeler	Kuruluş Yılları
MERSİN SERBEST BÖLGESİ	1985
ANTALYA SERBEST BÖLGESİ	1985
EGE SERBEST BÖLGESİ	1987
İSTANBUL ATATÜRK HAVA LİMANI SERBEST BÖLGESİ	1990
TRABZON SERBEST BÖLGESİ	1990
İSTANBUL TRAKYA SERBEST BÖLGESİ	1990
ADANA YUMURTALIK SERBEST BÖLGESİ	1992
İSTANBUL ENDÜSTRİ VE TİCARET SERBEST BÖLGESİ	1992
SAMSUN SERBEST BÖLGESİ	1995
AVRUPA SERBEST BÖLGESİ	1996
RİZE SERBEST BÖLGESİ	1997
KAYSERİ SERBEST BÖLGESİ	1997
İZMİR SERBEST BÖLGESİ	1997
GAZİANTEP SERBEST BÖLGESİ	1998
TÜBİTAK-MAM SERBEST BÖLGESİ	1999
DENİZLİ SERBEST BÖLGESİ	2000
BURSA SERBEST BÖLGESİ	2000
KOCAELİ SERBEST BÖLGESİ	2000

Kaynak: (http-3)

2.1.3. Serbest Bölgelerin Kuruluş Amacı

Dış ticaret, gelişmekte olan ülkelerin ekonomileri için çok önemli bir yer tutmaktadır. Serbest bölgeler de dış ticaret için oldukça önemli bir yere sahiptir. Öyle ki, gelişmekte olan ülkeler ekonomilerini geliştirebilmek için ihracata ihtiyaç duymakta ve serbest bölgelerin ihracatı artırıcı etkiye sahip olması önem kazanmalarına neden olmaktadır. Sağlanan birtakım avantajlarla üretimin daha ucuza yapılabilmesi ihracat yapan ülkeye fayda sağladığı gibi üretilen ürünlerin teslim edileceği ülke yani ithalat yapan ülke içinde daha uygun ticaret koşulların oluşmasını sağlamaktadır (Gökalp, 2013, s. 7).

Serbest bölgelerin kuruluş amaçları ayrıntılı bir şekilde aşağıda belirtilmiştir (Kabakoz, 2012, s. 22):

- Vergi ve harç muafiyeti sayesinde ihracata yönelik yatırım ve üretimin artmasını sağlamak ve dolayısıyla ihracatı arttırarak döviz gelirini yükseltmek,
- Bürokrasinin azaltılmasıyla ihtiyaç duyulan hammadde, ara mallar ve teknolojik ürünlerin teminini hızlandırmak ve kolaylaştırmak,
- Serbest bölgelerde kurulacak olan işletmelerle istihdamı arttırmak,
- Yabancı sermaye akışını sağlamak ve yatırımcıların beraberinde getirdiği teknik bilgiler ve yeni teknolojilerden fayda sağlamak,
- Ülkede bulunan hammadde kaynaklarının daha etkin kullanılmasını sağlamak,
- Dünyada oluşan ticari yarışta rekabet yeteneğini arttırmak şeklinde özetleyebiliriz.

2.1.4. Serbest Bölgelerde Kuruluş Yeri Seçimi

Serbest bölgeler ekonomik anlamda büyük katkılarda bulunabileceği gibi beklenen performansın çok altında da kalabilirler. Buna neden olabilecek faktörlerin en başında serbest bölgenin kurulacağı yerin seçimi gelmektedir. Serbest bölgenin verimliliğini etkileyebilecek birçok unsur bulunmaktadır. Bunların başında serbest bölgeye olan ulaşımın kolaylığı, hammaddenin serbest bölgeye olan uzaklığı, serbest bölgenin kurulacağı yerdeki altyapının yeterliliği gibi unsurlar gelmektedir (Arslan, 2005, s. 31).

Sözü edilen bu unsurları daha ayrıntılı bir şekilde aşağıda belirtilmiştir (Uslugil, 2013, s. 18; Erek, 2017, s. 20):

- Serbest bölgeye olan ulaşımın (kara, deniz, hava, demir yolları) mümkün olduğunca kolay olması gerekmektedir.
- Hinterlandının geniş olması gerekmektedir. Yani bulunduğu bölgedeki sanayi ve ticari bölgelerle etkileşimi yüksek düzeyde olmalı, temin

edilecek hammadde ve ara mallarla bu bölgeleri kalkındırmalı ve aynı zamanda kendisine de besleme imkânı bulacağı yerlere kurulmalıdır.

- Ticari merkezlere yakın olmalıdır. Hem ülke içindeki ticari merkezlere yakın olmalı hem de ticaretin daha kolay gerçekleşmesi bakımından diğer ülkelerin ticari merkezlerine mümkün olduğunca yakın olmalıdır.
- Alt yapı hizmetlerinin yeterli olması gerekmektedir. Aksi takdirde üretim zorlaşabilir veya tamamen durabilir, yabancı sermaye yatırım kararından vazgeçebilir.
- Bölgedeki üniversiteler ve teknik okullar da serbest bölgede istihdam edilecek iş gücüne daha kolay ulaşma açısından önem taşımaktadır.
- Bankacılık ve sigortacılık faaliyetleri de serbest bölgede ihtiyaç duyulan bir diğer unsurdur. Bu faaliyetlerin gelişmiş olması serbest bölgenin verimliliği açısından önem taşımaktadır.
- Son olarak serbest bölgeye ayrılan alanın ilerde yetersiz kalabileceği ve daha fazla alanın tahsis edilmesi gerekebileceği göz önünde bulundurularak bir yer seçimi yapılmalıdır.

2.1.5. Serbest Bölgelerin Genel Özellikleri

Serbest bölge uygulamasına az gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan ülkeler ve gelişmiş ülkelerde rastlamak mümkündür. Çok çeşitli ülkelerde serbest bölge uygulaması bulunması özelliklerinin de farklılaşmasına neden olabilmektedir. Hatta bazen aynı ülke içindeki serbest bölgelerin özellikleri bile değişiklik göstermektedir. Örneğin, bazı ürünlerin ihracına veya ithaline sadece belirlenen serbest bölgeden izin verilmekte ve bu durum bazı özelliklerin diğer serbest bölgelerden farklılaşmasına neden olabilmektedir. Her ne kadar farklı özelliklere sahip olabilseler de serbest bölgelerin ortak birtakım özellikleri de mevcuttur (Yıldırım, 2018, s. 8).

Bu ortak özellikleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Güllü, 2008, s. 13; Tezcan, 2019, s. 27):

- Serbest bölgeler ticari anlamda bağımsız bölgeler olsalar da siyasi anlamda buldukları ülkeye bağlıdırlar.

- Serbest bölgeler gümrük dışında sayıldıkları için buldukları ülkeden serbest bölgeye yapılan mal ve hizmet ticareti ithalat ve ihracat niteliğindedir. Örneğin, Türkiye’ den serbest bölgeye gönderilen mallar Türkiye için ihracat sayılacağı gibi serbest bölgeden Türkiye’ ye gönderilen mallar ithalat niteliği taşıyacaktır.
- Serbest bölgede yapılan tüm işlemler yabancı para yani dövizle gerçekleşmektedir.
- Serbest bölgelerde ikamet etmek yasaklanmıştır.
- Serbest bölgelerin yönetimini devletin kendisi yapabileceği gibi yönetim hakkını özel şirketlere de verebilir.
- Serbest bölgeye girecek malın menşee, kalacağı süre veya miktarına ilişkin bir kısıtlama uygulanmaz.
- Dış ülkelere serbest bölgeye gelecek mallara herhangi bir vergi ya da gümrük işlemi uygulanmaz.
- Kambiyo rejiminde serbest bölgelere avantajlar ve muafiyetlerden ötürü, serbest bölgelerdeki bazı bankacılık işlemlerinde harç, vergi vb. uygulanmamaktadır.
- Belirtilen şartlara uygun olmak koşuluyla serbest bölgede yerli ve yabancı iş gücü bulundurulabilir.
- Serbest bölgelere girişlerde kişiler çeşitli kontrollere tabi tutulur. Örneğin Türkiye’ den Ege Serbest Bölgesi’ne girecek olan bir kişinin, yurt dışına çıkışlarda olduğu gibi pasaport kontrolü yapılır ve üstü aranır.
- Yabancı sermayenin ilgisini çekebilmek için her türlü altyapı hizmetleri (ulaşım, haberleşme, enerji, su, depolama, kanalizasyon) yatırımcılara hazır sunulmaktadır.
- Serbest bölgelerin sınırları önceden belirlenmiştir.

2.1.6. Serbest Bölgede Sunulan Avantajlar

Serbest bölgeler, buldukları ülkeye birçok avantaj sağladığı gibi yatırımcıya da çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Bu avantajlar, 3218 sayılı Serbest

Bölgeler Kanunu, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile belirlenmiştir. Bu avantajlar şu şekildedir (Kabakoz, 2012, s. 33; Yavuzaslan, 2010, s. 97; Yayla, 2010, s. 65; http-4)

- Üretim alanında faaliyet ruhsatı bulunan işletmeler serbest bölgede yaptıkları faaliyetlerden oluşan kazançlarda, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği senenin vergileme dönemine kadar kurumlar ve gelir vergisinden muaftır.
- Serbest bölgede üretilen malların FOB değerinin en az %85'ini buldukları ülke sınırları dışına ihraç eden işletmelerin işçilerine ödediği maaşlar gelir vergisinden muaftır.
- Şirketler serbest bölgede elde ettikleri geliri herhangi bir onay olmaksızın istedikleri yere transfer edebilmektedir.
- Serbest bölgeye getirilen AB ya da Türkiye menşeli veya bu ülkelerde serbest dolaşımda bulunan mallar, hala serbest dolaşımda buldukları için, AB üyesi ülkelere veya Türkiye'ye girişinde gümrük vergisinden muaf durumdadır. Ayrıca, menşei üçüncü ülkelere ait olan malların serbest bölgeye girişinde ve bu malların AB üyesi ülkeler ya da Türkiye dışındaki diğer ülkelere gönderilmesi halinde de gümrük vergisi ödenmemektedir. Ancak, serbest bölgeden AB üyesi ülkelere ya da Türkiye'ye gönderilen serbest dolaşım durumunda olmayan üçüncü ülke menşeli mallar için Ortak Gümrük Tarifesi'nde belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi ödenmektedir.
- Türkiye'deki diğer yerler ile serbest bölgeler arasında gerçekleşen ticarete dış ticaret rejiminin hükümleri geçerlidir. Bir başka deyişle, serbest bölgeden Türkiye'ye satışı yapılan mallar ithalat rejimine, Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar ise ihracat rejimine tabi olup, serbest bölgede işletmeler Türkiye'den ihraç fiyatına (KDV'siz) hizmet ve mal satın alabilirler. Diğer taraftan, serbest bölgelerin kendi aralarında veya diğer ülkeler ile yapacakları ticarete dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz. Ayrıca, bölgelerde sarf malzemelerinin en kısa sürede teminini sağlayabilmek amacıyla bedeli 5000 ABD Dolarını geçmeyen

Türkiye menşeli mallar, isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabilir.

- Avrupa Birliği ile yapılan “Gümrük Birliği” sayesinde serbest bölgelerde bulunan işletmeler, Türkiye ve AB menşeli ürünler ya da Türkiye’de serbest dolaşımda bulunan mallar A-TR Belgesi (Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki katma protokol gereğince, ülkemizden birliğe üye ülkelere ihraç edilen mallarda, gümrük muafiyetlerinden yararlanılabilmesi için gerekli olan belge) düzenleyerek AB’ye gönderilebilir. Eğer ürün menşei üçüncü bir ülkeye ait ise Ortak Gümrük Tarifesi’nce belirlenen oranda gümrük vergisi ödenerek ürün serbest dolaşıma geçirilir ve A-TR Belgesi ile birlikte AB’ye ihraç edilir.
- İşlemlerin hızlı yürütülmesi adına bürokratik işlemler en aza indirgenmiştir. Bunun yanında ticaret yapacakları ülkelerle ilgili bir sınırlama da bulunmamaktadır. Malların serbest bölgede bulunma süresi herhangi bir şekilde kısıtlanmamıştır.

2.1.7. Serbest Bölgede Aranılan Kuruluş Şartları

Serbest bölgelerde faaliyette bulunabilmek ve kira sözleşmesi yapabilmek için faaliyet ruhsatı edinmek gerekmektedir. Faaliyet ruhsatı edinmek için yapılması gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir (http-4):

- Serbest bölgede bulunan Genel Müdürlük, Bölge Müdürlüğü veya serbest bölge işletici veya kurucu/işletici şirketten temin edilen faaliyet ruhsatı müracaat formu doldurulur.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nın TR 740 000 100 100 000 951 101 301 no’lu Dolar (\$) hesabına müracaat ücreti olan 5.000 ABD Doları yatırılır.
- Müracaat dosyası (faaliyet ruhsatı müracaat formu, ekleri ve fotokopileri) ve müracaat ücretinin yatırıldığını gösteren dekontun aslı ile birlikte Bölge Müdürlüğüne veya Genel Müdürlüğe bir dilekçe ile başvurulur.
- Başvuru Genel Müdürlük tarafından değerlendirilir. Sonuç olumsuz ise müracaat ücreti iade edilir.

- Değerlendirme sonucu olumlu ise kira sözleşmesi için serbest bölge kurucu ve işletici/işletici şirkete ya da iş yeri kiralama konusunda faaliyet ruhsatı sahibi kullanıcılarla 30 gün içinde kira sözleşmesi akdedilir.
- Kira sözleşmesi ile birlikte Genel Müdürlüğe müracaat edilir. Genel Müdürlük tarafından kira sözleşmesi onaylanır.
- Genel Müdürlük Faaliyet Ruhsatını düzenleyerek ilgili kullanıcıya gönderir.

2.1.8. Serbest Bölgelerin Türleri

Serbest bölgelerin çeşitli türleri bulunmakla birlikte türlerini serbest bölgelerde yapılan faaliyetlere göre sınıflandırmamız mümkündür.

2.1.8.1. Serbest Ticaret Bölgesi (Free Trade Zones)

Serbest bölge türleri içinde en yaygın bilinen tür serbest ticaret bölgeleri olmakla beraber en yaygın olarak kullanılan serbest bölge türlerindedir. Serbest ticaret bölgeleri, sınırları önceden belirlenmiş, ticaretin kolaylaşması için ulaşımın kolay olduğu bölgelere kurulmuş, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda belirtilen şartları taşıması halinde çeşitli harç ve vergilerden tamamen ya da büyük ölçüde arındırılmış ve ikamet edilmesi yasaklanmış bölgelerdir. Faaliyet alanı bakımından ise serbest ticaret bölgelerinde, üretim, montaj, mal üzerinde çeşitli işlemler yapma, depolama, ambalajlama, markalama, etiketleme, sınıflama, karıştırma, ayıklama, kırma, birleştirme ve şişeleme gibi birçok faaliyet görülmektedir. Serbest ticaret bölgelerinde üretime izin verilmemektedir ancak malların satışa hazır hale gelebilmesi için çeşitli uygulamalara, malların depolanmasına ve nakliyesine izin verilmektedir (Uslugil, 2013, s. 9).

2.1.8.2. Serbest Limanlar (Free Ports)

Serbest bölgenin bir diğer türü olan serbest limanlar yabancı menşei malların, yerel olarak tüketilmesi, kullanılması veya tekrar satılması için kurulmuş, limanın bulunduğu şehrin tamamını veya bir kısmını kaplayan, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda belirtilen gümrük vergilerinden kısmen veya tamamen muaf tutulan bölgelerdir. Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler ise gemi bakım ve tamiri, antrepo, transit taşımacılık ve reeksport olarak sıralanabilir. Serbest ticaret bölgesi uygulamasının daha dar kapsamlı biçimi olan serbest limana her ülkeden gelen gemiler yanaşabilir ve bu sayede açık denizlere kıyısı olmayan ülkeler de deniz ticaretinden faydalanabilmektedir. Serbest liman uygulaması ev sahipliği yapan ülkeye istihdam, antrepoculuğun ve taşımacılığın gelişmesi yönünde katkıda bulunur. Serbest limanlara dünyanın çok çeşitli yerlerinde rastlamakla birlikte en önemli örneği Hong-Kong olarak göstermek mümkündür (Akyazılı, 2011 s. 11).

2.1.8.3. Serbest Üretim Bölgeleri (Free Production Zones)

Serbest üretim bölgeleri, hammadde ve ara malların işlenerek üretimin gerçekleştiği ticari bölgeden ziyade daha çok üretim bölgesi niteliğindeki serbest bölge türüdür. Bu serbest bölge türünde ucuz işgücü ve sağlanan teşvikler sayesinde genellikle çok uluslu şirketler yer almakta ve bu şirketler yatırım yaptığı ülkede istihdam yarattığı gibi teknoloji transferini de sağlamaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde daha çok rastlanan bu serbest bölge türünde yatırımcılara vergisiz hammadde ve makine ithali, kar ve sermaye transferi garantisi, yarı mamul ve nihai ürünlerin ihracında gümrük vergisinden muaf olma gibi teşvikler 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nca uygulanmaktadır. Dünyada bulunan başlıca serbest üretim bölgesi örnekleri Çin, Malezya, Endonezya, Brezilya, Güney Kore gibi ülkelerdedir (Gürsoy, 2018, s. 12).

2.1.8.4. Transit Bölge

Limanın ayrılmış bir bölgesinde bulunan iskele, depo ve barınma yerinden oluşan transit bölge bir üretim yeri değil, sadece taşınan malların varacağı yere iyi bir şekilde ulaşması için oluşturulmuş yerlerdir. Denize kıyısı olan ülkelerde kurulan transit bölgeler, transit bölgenin bulunduğu ülkeye yakın fakat denize kıyısı olmayan ülkeler tarafından depolama ve dağıtım merkezi olarak kullanılmaktadır. Bu bölgelerde herhangi bir imalat faaliyetine izin verilmemekle birlikte taşıma sırasında oluşabilecek hasarları giderebilmek için ürünlerin yeniden ambalajlanmasına ve diğer bazı işlemlere izin verilir (Aksoy, 2010, s. 15).

2.1.8.5. Antrepolar (Bonded Warehouses)

Antrepolar, yabancı kaynaklı malların konulduğu ve gümrük idaresinin denetiminde bulunan bir tür depodur. Gümrük mevzuatında yer alan eşyaların mevzuata uygun şekilde depolanması durumunda malların burada bulundurulmasıyla ilgili bir süre kısıtlaması ve vergi yükümlülüğü bulunmaz. Vergiyi doğuran olay malın antrepoya girişi değil, gümrük sınırları içinden ülkeye giriş yapmasıdır. Antrepo rejimi ihracatçıya malları hemen piyasaya sürmek yerine uygun koşulları bekleme imkânı sağlar. İthalatçıya sağladığı yararlar ise malları toplu alma zorunluluğunu ve dolayısıyla vergilerin yüksek boyutlara ulaşmasını engellemesi ayrıca ithal edilen malların depolama maliyetini de ortadan kaldırmasıdır (Uslugil, 2013, s. 11).

Antrepolar özel ve genel olmak üzere iki çeşittir. Genel antrepolar A, B ve F tipi antrepolar olmakla birlikte özel antrepolar C, D ve E tipi antrepolardır (http-5):

- A tipi antrepoda stok kayıtlarını antrepo işleticisi tutmaktadır. Ayrıca antrepoda tutulan mallarda herhangi bir noksanlık olması durumunda ödenecek gümrük vergilerinin sorumluluğu da antrepo işleticisindedir.
- B tipi antrepoda tutulan mallardan, antrepo kullanıcısı sorumludur. Bunun yanında, antrepo beyannamesini vermek kullanıcının bir diğer sorumluluğudur. Antrepo işleticisi antrepoyu sadece kiralar ve

sorumluluğu sınırlıdır. Antrepo stok kayıtları tutulmadığından, beyanname ve belgeler gümrük kontrolüne esas teşkil eder.

- C tipi antrepo, kullanıcısının aynı zamanda işleticisi olduğu ve antrepoya alınan mallardan da bu kişinin sorumlu olduğu özel antrepo tipidir.
- D tipi antrepo, işleticisi ve kullanıcısının aynı kişi olduğu, kayıt yoluyla rejime girişin uygulandığı özel antrepo tipidir.
- E tipi antrepo, işleticisi ve kullanıcısının aynı kişi olduğu, izin hak sahibinin depolama yerinin antrepo addedildiği veya depolama yeri olmazsa dahi eşyaya antrepo rejimi hükümlerini uygulandığı özel antrepo tipidir.
- F tipi antrepo, gümrük idareleri tarafından işletilen genel antrepo tipidir.

2.1.8.6. Serbest Bankacılık (Free Banking Zone)

Serbest bankacılık ya da diğer adıyla kıyı bankacılığının kuruluş amacı yabancı sermayeleri uluslararası piyasadan kendisine çekebilmektir. Bu bankacılık türü bulunduğu ülkedeki bankacılıkla ilgili mevzuatın dışında tutulurlar. Serbest bölgede ticari ve sınai faaliyetlerde bulunan işletmelere hizmet sağlayan bu bankalara yatırılan mevduatlar üzerinden kanuni karşılık ayırma zorunluluğu, kredi verme yöntemleri ve kredi faizlerinde mevzuata uyma zorunluluğu ya tamamen kaldırılmış ya da esnetilmiştir. Bankacılık faaliyetlerinden oluşan gelir vergilendirilmemekte ve bu bankaların döviz hesaplarına herhangi bir kısıtlama getirilmemiştir. Serbest bölgelerde kıyı bankacılığı bağlamında kurulacak olan bankaların sermaye denetimleri esnek tutulmuş ve ellerinde bulunan mevduat ile sermaye arasındaki ilişki kurallara bağlanamamıştır. Ayrıca bu bankaların serbest bölge işlemlerindeki hacimlerin büyüklüklerinin döviz toplayabilecek güçte olmaları da gerekmektedir (Çakır, 2018, s. 6).

Tavan ve taban faiz uygulamalarının dışında kalan, kanuni ithalat veya rezerv tutma konusunda serbest olan ve sermaye denetimi daha esnek olan bu bankacılık

türünde işlemler sadece muhasebe kaydı olarak yapılabileceği gibi, aynı zamanda kredi verme ve mevduat toplama fonksiyonlarını da içerebilir (Aksoy, 2010, s. 14).

Kıyı bankacılığı serbest bölgede sayıldıkları için ticari kazançlardan kaynaklanan vergilendirmeden muaf durumdadırlar. Bankalar bu avantajı yüksek faiz oranı sunabilmek için bir fırsat olarak kullanmakta ve mevduat toplama çabasında olabilmektedirler. 2020'lerde bu anlamda cazibe merkezine dönüşmüş bazı serbest bankacılık yapılan bölgeler bulunmakta ve bu bölgeler aynı zamanda OECD'nin raporlarında 'vergi cenneti' olarak nitelendirilmiştir. Bu bölgelerden bazıları şu şekildedir: Bahreyn, Bahama Adaları, İrlanda, İsviçre, Jersey Adaları, Kıbrıs ve Virgin Adalarıdır (Erek, 2017, s. 28).

2.1.8.7. İkiz Fabrikalar (Maquiladoras)

Amerika Birleşik Devletleri'nin Meksika'dan çok göç almasına bir çözüm olarak düşünülmüş ve daha çok söz konusu iki devletin arasındaki sınır bölgesinde görülen ikiz fabrikalar Meksika'da bulunan ucuz işçilik ve Amerika'nın sermaye yatırımıyla gerçekleşmiştir. Meksika firmaları üretecekleri ürün için Amerika'dan ithalat yapması durumunda herhangi bir gümrük vergisi ödememekte ve ürettiği ürünleri Amerika'ya ihraç etmektedir. Buna karşılık Amerika hükümeti ülkesine giren Meksika menşeli ürünlerin vergilendirmesini yaparken ürünün gerçek değerini değil sadece Meksika'da katılan katma değeri dikkate almaktadır (Güllü, 2008, s. 12).

2.1.8.8. Gümrüksüz Satış Mağazaları (Duty-Free Shop)

Dünyada birçok örneği bulunan gümrüksüz satış mağazaları, hemen hemen her havalimanında bulunur. Hediyelik eşya, alkol, tütün ürünleri gibi çeşitli ürünlerin satıldığı bu bölgelerde satışlar gümrüksüz yani vergisiz yapılmaktadır. Gümrüksüz satış mağazalarından alışveriş yapacak kişilerin bu durumu ticari bir avantaj olarak kullanmasını engellemek için satışlara belirli kısıtlamalar getirilmiştir (Yazıcılar, 2007, s. 8).

2.1.9. Türkiye ve Dünya Serbest Bölgeleri

Bu başlık altında gelişmiş ülkelerden seçilmiş serbest bölge uygulamalarından bahsedilecektir.

2.1.9.1. Türkiye’de Serbest Bölgeler

Bu başlık altında Türkiye’deki bazı serbest bölgelerin bilgilerine yer verilmiştir.

2.1.9.1.1. Mersin Serbest Bölgesi

Ülkemizde ilk kurulan iki serbest bölgeden birisi olan Mersin Serbest Bölgesi 04.03.1985 tarihinde 85/9200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulmuş ve sınırları belirlenmiş resmi açılışı ise 03.01.1987 tarihinde yapılmıştır. Kurulduğunda 776 dönümlük alanı kaplayan Mersin Serbest Bölgesi, zamanla genişletilerek 836 dönüme ulaşmıştır. Serbest Bölge “Yap-İşlet-Devret” modeliyle işletilmekte olup, T.C. Ticaret Bakanlığı- Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü tarafından yönetilmektedir.

Ticaret hacmi 2018 yılı itibariyle 2,9 milyar dolar olup ticaret yaptığı bölgeler ise %15 Avrupa Bölgesi, %10 Diğer OECD ülkeleri, %1 diğer batı Avrupa ülkeleri, %1 Türki Cumhuriyetleri, %24 İslam Ülkeleri, %33 Türkiye ve %16 diğer ülkeler şeklindedir. Ticaret hacmi sektörlere göre %32 tarım, %68 Sanayi şeklinde dağılım göstermektedir (<http-6>).

2.1.9.1.2. Antalya Serbest Bölgesi

Ülkemizde ilk kurulan iki serbest bölgeden bir diğeri olan Antalya Serbest Bölgesi ise 06 Haziran 1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile kurulmuştur. 782 metrekarelik alanı kaplayan serbest bölge 14 Kasım 1987 tarihinde

hizmete girmiştir. Bakanlar Kurulu Kararı ile işletilmesi özel sektörlere verilmiş ve hisseler %44'ü kamu %56'sı özel sektör şeklinde paylaşılmıştır. 2018 yılında Antalya Serbest Bölgesi'nin ticaret hacmi 668 milyon dolara ulaşmıştır ([http-7](#)):

2.1.9.1.3. Ege Serbest Bölgesi

1990 yılından bu yana faaliyette olan ESBAŞ, “Yap-İşlet-Devret” modeliyle kurulmuştur. Özel sektör tarafından kurulup işletilen Ege Serbest Bölgesi'nde su, enerji, doğalgaz, telekomünikasyon, boşaltma, yükleme, hamaliye, nakliye gibi çeşitli altyapı ve üstyapı hizmetleri sunmaktadır. 2,5 milyon metrekarelik bir alanı kaplayan Ege Serbest Bölgesi'nin 2018 yılındaki ticaret hacmi 4,4 milyar dolardır. Faaliyette bulunan 167 şirketin 77 tanesi yabancı olmakla birlikte serbest bölgenin sağladığı istihdam yaklaşık 21 bin kişidir ([http-8](#)).

2.1.9.1.4. Bursa Serbest Bölgesi

Bursa Sanayi ve Ticaret Odasının önderlik etmesiyle ve Bursa Sanayici ve İş Adamlarının da katılımıyla Bursa Serbest Bölgesi kurulmuş ve işletici şirket olarak Bursa Serbest Bölge Kurucu ve İşletici A.Ş. yetkilendirilmiştir. 2001 yılında faaliyete geçen Bursa Serbest Bölgesi 825 dönümlük bir alanı kapsamaktadır. 90 firmayı barındıran Bursa Serbest Bölgesi'nde yaklaşık 10 bin çalışan istihdam edilmektedir. 2018 yılında 1,9 milyar dolar gibi ticaret hacmine ulaşmayı başarmıştır ([http-9](#)).

2.1.9.2. Dünyada Serbest Bölgeler

Bu başlık altında gelişmiş bazı ülkelerdeki serbest bölge uygulamaları hakkında bilgiler verilmiştir.

2.1.9.2.1. Almanya' da Serbest Bölgeler

Almanya sekiz ticari serbest bölge bulunmakla beraber bu bölgelerden bazıları: Bremen Serbest Ticaret Bölgesi, Bremerhaven Serbest Ticaret Bölgesi, Emden Serbest Ticaret Bölgesi, Cuzhaven Serbest Ticaret Bölgesi, Kiel Serbest Ticaret Bölgesi ve Hamburg Serbest Ticaret Bölgesi'dir. Bu serbest bölgeler serbest liman idaresi tarafından işletilirler ve Maliye ve Ekonomi Bakanlıklarının sorumluluklarındadırlar. Diğer serbest bölgelerde görüldüğü gibi buradaki serbest bölgelerde de yabancı menşeli mallardan bölgede kaldıkları sürece gümrük vergileri alınmaz ancak malların ülke içine transferinde vergilendirme yapılır. Almanya'da önemli bir yeri olan ve tarihi çok eskilere uzanan Hamburg limanı Avrupa'nın ve dünyanın önemli limanlarından birisidir. Avrupa'daki birçok ülkenin transit liman olarak kullandığı bu limanda ticarete konu olan başlıca ürünler otomobil, petrol, teknolojik ürünler ve kuru yüklerdir. Buradaki ticaretin yaklaşık %45'i Asya kıtasıyla gerçekleşmektedir. Yüz ölçümü ise yaklaşık 16 kilometrekare olmasının yanı sıra yılda yaklaşık 13 bin gemiye ev sahipliği yapmaktadır (Muzhdabayeva, 2006, s. 35).

2.1.9.2.2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde Serbest Bölgeler

1934 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde çıkarılan New Deal Kararları ve bu kararların bir uzantısı olan Dış Ticaret Bölgeleri Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanuna göre kurulacak olan serbest ticaret bölgeleri ülkenin gümrük sınırları dışında kabul edilmiştir. Ülkenin en önemli serbest bölgeleri arasında Boston, New York City, Miami, New Orleans, Florida, Chicago, San Francisco ve Kansas City serbest bölgeleri bulunmaktadır. Bu serbest bölgelerde gümrük vergisinin ertelenmesi,

mallar için süresiz depolama, re-eksport işlemlerinden vergi alınmaması, gümrük vergilerinde indirim sağlanması gibi avantajlar sunulmaktadır. Amerika’da serbest bölgelerin yanı sıra teknoparklarda oldukça fazla sayıda bulunmakta ve buralarda bilim adamlarına istihdam ve çeşitli imkanlar sağlanmaktadır (Tıraş, 2008, s. 61).

2.1.9.2.3. Çin’de Serbest Bölgeler

Uzun bir süre kapalı ekonomi modelini takip eden Çin, dünyadaki globalleşmeyle birlikte bu modeli değiştirme kararı almış ve 1978 yılında ulusal ekonomisinde reform yaparak dünyaya açılmaya başlamıştır. İlk olarak 1980 yılında Zhauhai, Shenzen, Shantou, Xiamen ve Hainan Adası’na özel ekonomik bölge kurmuş ve 1984 yılında ise 14 sahil kentinde yatırım bölgesi kurmuştur. Her geçen yıl hızla artan bu bölgeler ve iş gücünün çok yüksek olması üretimde patlamalara neden olmuş ve Çin’i 2020’lerde ticaret anlamında zirveye taşımıştır. Çin’de bulunan serbest bölgeler tür bakımından yedi gruba ayrılmaktadır bunları özetleyecek olursak (Erek, 2017, s. 33);

- Yüksek Teknoloji ve Endüstriyel Gelişme Bölgeleri; Bilimsel ve teknolojik ilerlemenin transferini sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.
- Serbest Ticaret Bölgeleri; Dış ticaretin, yabancı yatırımların ve uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi amacıyla oluşturulan alanlardır.
- Turizm ve Tatil Bölgeleri; Turizm ve tatil alanlarına yabancı yatırımları çekmek amacıyla oluşturulmuşlardır.
- Ekonomik ve Teknolojik Gelişme Bölgeleri; Firmalara uluslararası standartlarda kolaylık ve destek hizmeti sağlamak amaçlanmıştır.
- İhrac İşleme Bölgeleri; İhracata yönelik üretimin artırılması amacıyla oluşturulmuşlardır.
- Sınır ve Ekonomik İş birliği Bölgeleri; Sınır ticareti ve ihracat işlemlerini desteklemek, ülkelerarası komşuluk ilişkilerini geliştirmek amacıyla oluşturulmuşlardır.
- Çin’in Tayvan Eyaleti Yatırım Bölgesi; Tayvan’a yatırımları çekmek amaçlanmıştır.

2.1.10. Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomisi Üzerindeki Etkileri

Serbest bölgelerin ülke ekonomilerinde önemli bir yeri vardır. Buldukları ülkeye olumlu etki ettikleri gibi bazı olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Bu etkiler aşağıda açıklanmıştır.

2.1.10.1. Olumlu Etkileri

Ülkeler ekonomilerinin büyümesini sağlamak, rekabet gücünü arttırabilmek, üretimi teşvik etmek ve istihdam yaratma gibi amaçlarla serbest bölge uygulamalarına yönelmektedirler. Bu başlık altında serbest bölge uygulamalarının ülke ekonomilerine sağladığı olumlu etkiler incelenmiştir.

2.1.10.1.1. İstihdam Arttırıcı Etkisi

Gelişmekte olan ülkelerin en büyük problemlerinden birisi işsizliktir. Serbest bölgelerin kurulması yapılacak yatırımları arttırır ve dolayısıyla iş gücüne olan talebin artmasına neden olur. Özellikle üretim odaklı serbest bölgelerde iş gücüne olan talep daha fazla olmaktadır. Ancak yatırım yapan işletmeler ihtiyaç duyduğu iş gücünü her zaman serbest bölgenin bulunduğu ülkeden karşılamaz. Bu durumda yerli iş gücü kullanımının bir koşul olarak getirilmesi söz konusu olabilir. Serbest bölgelerin istihdama sağladığı doğrudan katkının yanında, dolaylı olarak sağladığı katkılar da mevcuttur. Serbest bölge çalışanlarının oluşabilecek çeşitli ihtiyaçları için birtakım yatırımlar gerekebilir ve yeni istihdam alanları oluşmuş olur. Örneğin; inşaat, gıda, giyim ve eğlence gibi sektörlerde yeni istihdam alanları oluşabilir (Yayla, 2010, s. 67). Türkiye'deki serbest bölgelerin 2018 yılında yarattığı doğrudan istihdam yaklaşık 70 bindir. Bu istihdamın ayrıntılı hali Çizelge 2'de sunulmuştur.

Çizelge 2. 2018 Yılı Serbest Bölgelerin Sağladığı İstihdam

Serbest Bölgeler	İşçi	Büro Personeli	Diğer	Toplam
Ege	14.694	3.509	504	18.707
Bursa	8.538	1.110	289	9.937
Mersin	8.241	1.013	1.122	10.376
Antalya	3.192	477	857	4.526
İstanbul Endüstri ve Ticaret	4.710	1.643	0	6.353
Kocaeli	1.353	68	24	1.445
TÜBİTAK-MAM Tek.	1.082	367	20	1.469
Avrupa	3.400	828	0	4.228
Kayseri	3.977	444	175	4.596
İzmir	2.707	523	268	3.498
İstanbul Trakya	1.787	574	36	2.397
İstanbul Atatürk Havalimanı	647	600	100	1.347
Adana-Yumurtalık	933	98	269	1.300
Samsun	304	50	0	354
Gaziantep	120	43	5	168
Trabzon	0	0	54	54
Denizli	29	17	2	48
Rize	1	4	0	5
Toplam	55.715	11.368	3.725	70.808

Kaynak: (http-10)

2.1.10.1.2. Serbest Bölgelerin Ticaret Hacmini Arttırıcı Etkisi

Serbest bölgelerin yarattığı olumlu etkilerin bir diğeri ticaret hacmini arttırıcı etkisidir. Üretim için gerekli maddelerin yurtiçinden temini kuşkusuz ihracatı arttıracaktır. 2018 yılında serbest bölgelerin ticaret hacmi toplamda 20 milyar dolar düzeyine ulaşmıştır. Türkiye'deki serbest bölgelere göre ticaret hacmi dağılımları Çizelge 3'de ayrıntılı olarak verilmiştir.

Çizelge 3. 2018 Yılı Ticaret Hacmi Dağılımları (1.000 \$)

Serbest Bölgeler	2018 Yılı Ticaret Hacimleri
Ege	2.534.746
Bursa	4.403.877
Mersin	1.077.543
Antalya	2.962.452
İstanbul Endüstri ve Ticaret	1.306.325
Kocaeli	1.918.151

Çizelge 3-Devamı

TÜBİTAK-MAM Tek.	2.309.868
Avrupa	668.585
Kayseri	577.214
İzmir	948.783
İstanbul Trakya	491.637
İstanbul Atatürk Havalimanı	141.205
Adana-Yumurtalık	1.198.761
Samsun	39.388
Gaziantep	69.843
Trabzon	248.822
Denizli	31.662
Rize	202
Toplam	20.929.063

Kaynak: (http-11)

2.1.10.1.3. Döviz Arttırıcı Etkisi

Serbest bölgelerin ihracatı teşvik etmesiyle oluşan artış ve aynı zamanda ithalatta yaşanan azalmalar sonucu ülkenin döviz gelirleri artar ve ülkenin döviz hacminde artış gerçekleşir. Bunun yanı sıra serbest bölgede sağlanan istihdam sebebiyle çalışan kişilere yapılan maaş ödemeleri, komisyonculuk, sigortacılık, bankacılık işlemleri gibi işlemler de ülkenin döviz hacmini arttırıcı etkiye sahiptir (Bakan ve Gökmen, 2014, s. 38).

2.1.10.1.4. Yabancı Sermaye ve Teknoloji Etkisi

Gelişmekte olan ülkeler yeni yatırımlar için yabancı sermayeye ihtiyaç duyabilirler. Yeni istihdam ve yatırım sağlamak için serbest bölgeler ülkeler için kullanışlı bir araç durumundadır. Serbest bölgeye yatırım yapacak olan yabancı yatırımcıların beraberinde yeni teknikler ve teknolojiler getirmesi beklenir. Bu yeni teknik ve teknolojilerin ülke ekonomisine olumlu yönde katkı sağlayacağı açıktır (Ural, 2009, s. 19).

2.1.10.1.5. Yeni Politikaların Denenmesi

Serbest bölgeler, ülke ekonomisinin tümü için eş zamanlı uygulamaya konulması pek pratik olmayan veya kullanılmasına cesaret edilemeyecek bazı yeni ekonomik politikaların uygulanmasına da imkân sağlamaktadır. Böylece uygulanan politikaların istenmeyen etkiler göstermesi durumunda müdahale edilerek geniş ölçekli bir zararın oluşması engellenmekte ve uygulanan politikaların sakıncaları ortadan kaldırıldıktan sonra ekonomiye uygun hale getirilmektedir veya bu politikalardan tamamen vazgeçilmektedir. Bu anlamda serbest bölgeler, ekonomi politikalarının sonuçlarının gözlemlenebildiği bir laboratuvar rolü üstlenmektedir (Özçelik, 2011, s. 13).

2.1.10.2. Olumsuz Etkileri

Serbest bölge uygulamalarının ülke ekonomilerine olumlu yönde katkıları olduğu gibi bazı durumlarda da olumsuz etkileri olabilmektedir. Bu başlık altında serbest bölgelerin ülke ekonomisinde oluşturabileceği olumsuz etkilerden bahsedilmiştir.

2.1.10.2.1. İthalat Baskısı Yaratma

Genellikle ihracat odaklı üretim yapan işletmelerde daha çok karşılaşılan bu olumsuz etki hammadde temini sürecinde ortaya çıkmaktadır. İşletmeler hammadde ya da girdileri bazen ev sahipliği yapan ülkeden almak istemeyebilirler. Uluslararası pazarda rekabet düzeyi yüksek olduğu için aynı hammadde ya da girdileri başka ülkelerden daha ucuza temin edebilmesidir. İthalatın artmasına neden olan bu durum ev sahibi ülkenin ortalama ithalatının daha da artmasına sebep olabilir ve böylece ev sahibi ülkenin döviz ödemeleri de artmış olur. Ülkedeki hammadde kaynaklarının etkin kullanımının azalmasının yanı sıra artan ithalat dolayısıyla dış ticaret açığı da büyüyebilir (Tıraş, 2008, s. 30).

2.1.10.2.2. Serbest Bölgedeki Firmaların Yerli Firmalara Rakip Olması

Serbest bölgelerde sağlanan ücretsiz alt yapı hizmetleri ve bazı avantajlar, ülke içine kıyasla serbest bölgeye olan ulaştırma hizmetlerinin daha ucuz ve kolay yapılması gibi birtakım avantajlar sayesinde serbest bölgedeki işletmelerin yurtiçindeki işletmelere karşı maliyet üstünlüğü oluşmaktadır. Serbest bölgedeki işletmelerin ürettiği ürünleri iç pazara satması durumunda yerli işletmeler oluşan rekabet yüzünden yıpranabilir ve ülkedeki bazı endüstriler zarar görebilir. Bu durumun önüne geçmek için serbest bölgeden ülkeye giriş yapacak olan mallara uygulanacak gümrük vergisi yeterli düzeyde olmalıdır. İhtiyaç duyulması halinde Hindistan örneğinde olduğu gibi serbest bölgede üretilen malların ülkeye girişi yasaklanabilir (Samanlı, 2008, s. 69).

2.1.10.2.3. Sosyal Yapının Bozulması ve Ücret Eşitsizliğinin Artması

Serbest bölgeler kurulduktan sonra, kurulduğu il ve çevresinde önemli ölçüde sosyal yapı ve nüfus değişikliği oluşabilmektedir. Bu değişiklik ekonomik faaliyetlerin artmasının yanında, çeşitli imkân ve fırsatların da artmasından kaynaklanabilir. Yaşanan hızlı değişimin zaman zaman bölgede bazı sosyal sorunlara neden olabileceği ileri sürülebilir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde genellikle sendikal faaliyetlere ve grev hakkına izin verilmediği için işçi ücretleri, yurtiçinde belirlenen işçi ücretlerine göre daha az seviyede olabilmektedir. Ayrıca bu bölgelerde çocuk işçilerin çalıştırılması sosyal bozulmalara neden olurken, ücretlerin ülke içinde belirlenen asgari ücretin altında olması da ikili ücret düzeyinin doğmasına neden olmaktadır (İnan, 2007, s. 120).

2.1.10.2.4. Ekonomiyi Yönlendirmede Etkinliğin Azalması

Serbest bölgelerde sağlanan vergi muafiyetleri, ülkede vergi kaybına neden olabileceği gibi serbest bölgelerin artması sonucu hükümetin ekonomiyi yönlendirmede güçlük çekmesi de söz konusu olabilir. Ülkedeki serbest bölge

sayısının artışı hükümet açısından denetim dışında kalan ekonomik faaliyetlerin de artması anlamını taşır. Bunun sonucunda hükümetlerin ekonomiyi yönlendirmedeki etkinliği azalabilir. (Tıraş, 2008, s. 31).

2.1.10.2.5. Çevre Kirliliği Yaratması

Serbest bölgelerin olumsuz olabilecek etkilerinden bir diğeri ise denetimin az olmasından kaynaklanan çevre kirliliği sorunlardır. Üretim atıkları ülkedeki denizi ve çevreyi kirletebilir ya da limanlardaki gemi trafiği denizin kirlenmesine neden olabilir. Bu durumun önüne geçmek için serbest bölgelerin denetim sisteminin kapsamı bu konuları da içine alacak şekilde genişletilmelidir (Kani, 2007, s. 53).

2.1.10.2.6. Yatırımların Olumsuz Yönde Dağılması

Serbest bölgelerin kurulduğu illerin ve çevresinin gelişmesi, bazı durumlarda yatırımların bölgesel dağılımını olumsuz etkileyebilir. Serbest bölgeyi destekleme ve aynı zamanda serbest bölgeye ihracat yapma amacıyla sanayilerin önemli bir bölümü bu bölgelerde yoğunlaşacaktır. Bu durum bölgeler arasındaki dengesizliği ve gelişim düzeyini etkileyebilir. Ayrıca serbest bölgelere yapılması gereken alt yapı hizmetleri hükümetler için daha yüksek harcamalar gerektireceği için bu durum da gelirin düşmesine neden olabilir (Uzandaç, 2008, s. 45).

2.1.10.2.7. Tekelleşmenin Hızlanması

Serbest bölge genel anlamda yabancı ve yerli firmalara birtakım avantajlar sunmanın yanı sıra ülkedeki işletmelerin tekelleşme sürecini de hızlandırabilmektedir. Örneğin; orta ve küçük ölçekli işletmelerin üretmekte olduğu parçaların maliyetini yüksek bulan ve uluslararası standartlara uygunluğunu yetersiz bulan bir otomobil fabrikası, üretim yapmakta olduğu tesisi serbest bölgeye taşınması ve ithali serbest olduğundan aynı parçaları dışarıdan karşılaması, yurt içinde yaygın

biçimde faaliyet gösteren orta ve küçük ölçekli işletmelerin hızla zarar etmesine neden olabilir. Ambalajlamanın alıcılar için daha önemli olduğu bir durumda yurt içinde üretilen mallar, serbest bölgeden sağlanan daha ucuz ambalaj malzemelerinin kullanılmasıyla serbest bölgede ambalajlanabileceği için, bu durum da yurt içindeki ambalaj sanayisini olumsuz yönde etkileyebilir (Çelenk, 2007, s. 47).

2.2. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim

Bu bölümde iç kontrol sistemi ve iç denetim ilgili tanımlamalara yer verilmiştir.

2.2.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

TDK'ya göre kontrol kelimesinin tanımı “Bir şeyin aslına ve gerçeğe uygunluğunu ölçme “, “arama, yoklama” ve “denetleme” şeklinde yapılmıştır. Türk Dil Kurumu'na göre kontrol kelimesinin sözlük anlamı denetim kelimesiyle eş anlamlı tutulmuş olsa da aslında bu kelimeler birbirinden farklıdır. Kontrol, yapılan faaliyetlerin başarısını tespit etmek ve sağlanan bu başarının belirlenen hedefleri gerçekleştirmede oynayacağı rolü tespit etmede kullanılan bir kavramdır. Geçmiş dönemlerdeki faaliyetler ile mevcut dönemi karşılaştırıp gelecek dönem ile ilgili tahminde bulunmamıza yardımcı olabilir. Buna karşılık denetim kavramı ise uzman ve bağımsız kişilerce yerine getirilen faaliyetlerdir (Alkaya, 2019, s. 19).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nce (AICPA)'ya göre yapılan iç kontrol tanımı, işletmede varlıkların korunması, muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin etkin şekilde ilerletilmesinin teşvik edilmesi ve yönetsel politikalara bağlılığın sağlanması için kabul edilmiş olan yöntemler, tedbirler ve organizasyon planıdır (Kütük, 2019, s. 7).

İşletmeleri Destekleme ve Denetleme Komisyonu (The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission- COSO)'nun yayınladığı rapora göre iç kontrol, “işletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği, finansal raporlamanın güvenilirliği uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uyumun

sağlanması konularında amaçlara ulaşmada kabul edilebilir bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yöneticileri, yönetim kurulu ve diğer personeller tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.” (Sabuncu, 2017, s. 166)

Ülkemizde iç kontrol kavramı kamu mali yönetimi literatürüne 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile girmiştir. Kanun’un 55’inci maddesinde iç kontrol:

“Yönetimin amaçlarına, mevzuata ve belirlenen politikalara uygun bir biçimde faaliyetlerin etkili, verimli ve ekonomik olarak yürütülmesini, kaynak ve varlıkların korunmasını, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olarak tutulmasını, yönetim bilgisi ve mali bilginin güvenilir ve zamanında üretilmesini sağlamak üzere yönetim tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.”

şeklinde tanımlanmıştır (Tolun, 2019, s. 4).

İç kontrol, belirlenen amaçlara ulaşmak için yöneticilerle birlikte tüm çalışanlar tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu sürecin aşamaları şu şekildedir (Kırteke, 2019, s. 6):

- Faaliyetlerin derli toplu ve verimli bir şekilde yürütülmesi,
- Kaynak ve varlıkların hatalara, yolsuzluğa ve yetersiz yönetime karşı korunması,
- Yasalara, düzenlemelere ve yönetim emirlerine uyulması,
- Güvenilir finansal ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve yanı sıra uygun raporların doğru açıklanması.

İç kontrol, bir iç denetim faaliyeti, finansal kontrol veya yazılı prosedürlerle başlayan bir iş olmamakla beraber, yönetimi ikame eden bir unsur da değildir. İç kontrol, işletmenin tüm birimlerini ve tüm fonksiyonlarını kapsayan, yönetim fonksiyonunun icra edilmesine aracılık eden, çeşitli kontrol noktaları içeren ve prosedürlerce tanımlanan bir süreci ifade etmektedir (Kadooğlu, 2019, s. 17).

2.2.2. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Önem kazanması 1940’lı yılları bulan iç kontrol, bu yıldan itibaren sistemselsel olarak düşünölmeye başlanmış ve üzerine akademik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. 1970 yıllarında ABD’de Watergate savcısının iç kontrol üzerine çalışmalar yapması ve yaptığı çalışmalar sonucunda 1977 yılında temel odak noktası

iç kontrol olan “Yabancı Yolsuzluk Kanunu” nun yasalaşması sonunu popülerlik kazanan iç kontrol giderek önem kazanmıştır. Yasalaşan bu kanun 1980’lerin başında yapılan kontrol ortamı ve iç kontrol süreci çalışmalarının temeli olmuştur. İlerleyen yıllarda Treadway Komisyonu hileli raporlamalar hususunda bir çalışma yapmış ve 1985 yılında yayınlanan raporda kontrol ortamı konusunu titizlikle vurgulamış ve bazı kurumlara iç kontrol konusuna genel bir bakış ve çerçeve kazandırmak için çağrıda bulunmuştur. Yapılan bu çağrı sonucunda Destekleyici Kurumlar Komitesi kurulmuştur. Oluşturulan komite aracılığıyla 1992 yılında iç kontrol konusuna bir çerçeve kazandırılmış ve ilerleyen yıllarda kamu ve özel sektörde giderek yaygınlaşmıştır (Çınar, 2019, s. 6).

2.2.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi

AB ve ABD ülkelerinde yaşanan krizlerin boyutları risklere karşı iç kontrolün önemini artırmış ve 2000’li yıllardan itibaren iç kontrolün büyük önem kazanmasını sağlamıştır. 1940’lı yılların ardından işletmelerin büyümesi, karmaşık faaliyetler ve işlemlerin artması ve tepe yönetiminin merkezden tüm işletmelerine doğrudan egemen olamaması iç kontrole duyulan ihtiyacı artırmıştır. İşletmeler değişen şartlara uyum sağlayabilmek ve küreselleşmeyle gelen rekabet ortamına ayak uydurabilmek için etkin bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duymaktadır (Kütük, 2019, s. 9).

Etkin bir iç kontrol sistemi, faaliyetlerin etkin bir biçimde kontrol edilemeyecek büyüklüğe ulaşmış işletmeler için büyük önem taşımaktadır. Çünkü, işletmenin büyümesiyle birlikte artan faaliyetlerin yasalara ve yönetmeliklere uygunluğunun kontrolü daha da zorlaşmakta ve birtakım zafiyetler oluşmasına neden olabilmektedir. Diğer yandan işletmenin büyümesiyle birlikte artış gösteren personel sayısı işletmedeki koordinasyonu ve birimler arası iletişimi de güçleştirmektedir. İletişim ve koordinasyon problemi yaşayan işletmelerin başarılarının olumsuz yönde etkileneceği için etkin bir iç kontrol sistemi işletmeler için temel bir ihtiyaç haline dönüşmektedir (Aksoy, 2005, s. 139).

Bir işletmede var olan etkin bir iç kontrol sistemi, görev tanımlarının oluşturulmasına, süreçler için standartların belirlenmesine, kurallara uyulmasına ve

işletmede gerçekleşen faaliyetlerin düzgün bir şekilde ilerlemesine imkân sağlayarak işletme faaliyetlerinde katma değer yaratmaktadır. Ayrıca iç kontrolün etkin bir biçimde çalışması işletme varlıklarının korunmasına da katkıda bulunabilir. İç kontrol sisteminin işlevlerini kısaca özetleyecek olursak (Coşkun, 2019, s. 14):

- İç kontrol sistemi, çalışanlar arasındaki rekabeti geliştirmelidir,
- İç kontrol sistemi olası tüm tehditlere karşı bütün önlemleri almalıdır,
- İç kontrol sistemi, yönetici ve çalışanlar arasındaki disiplinsizliği önlemelidir,
- İç kontrol sistemi, işletmedeki hata, hile ve usulsüzlükleri önlemelidir.

2.2.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İşletme faaliyetlerinin yasa ve mevzuatlara olan uygunluğu, işletme varlıklarının korunması, mali tabloların güvenilirliği ve işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli gerçekleşmesini sağlamak gibi hususlar göz önünde bulundurularak hazırlanmış bir iç kontrol sistemi işletmeler için hayati bir önem taşımaktadır. İç kontrol sisteminin önemi aslında amacından kaynaklanmaktadır. İç kontrol sisteminin temel amaçlarını özetlemek gerekirse (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 222):

- İlgili yasa ve mevzuatlara uygunluk,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- İşletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği,
- İşletme varlıklarının korunması.

2.2.4.1. İşletme Varlıklarının Korunması

Müşterilere ait olan önemli muhasebe belgelerinin güvenli bir ortamda muhafaza edilmesi ve meydana gelebilecek çeşitli zararlara karşı gerekli önlemleri alma durumuyla gerçekleşir. İşletmelerin sahip oldukları fiziksel varlıklar; tahribata, yanlış kullanıma ve çalınma tehlikesiyle karşı karşıyadırlar. Yönetim oluşabilecek

bu olumsuzluklara karşı gerekli önlemleri almak ve kontrol unsurlarını oluşturmak zorundadır. Belgelere ve varlıklara erişimi olan yetkili personel sayısı sınırlandırılmalıdır. Örneğin varlıkların fiziki olarak korunması için, kaydetme fonksiyonundan tamamen bağımsız bir özel personel bulundurulmalıdır (Özen, 2010, s. 30).

2.2.4.2. İşletme Faaliyetlerinin Verimliliği ve Etkinliği

Verimlilik, belirlenen hedeflere ulaşmak için harcanan kaynakların oranı; etkinlik ise işletmenin hedeflerine ulaşma derecesidir. İşletmedeki görev tanımları, kontroller ve süreçler işletmenin verimliliğine ve etkinliğine katkı sağlar. Aktif olarak işleyen bir iç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarına ulaşmasında gerekli olan kaynakların etkin ve verimli harcanması işlevini yerine getirir (Tepeli, 2019, s. 7).

2.2.4.3. İlgili Yasa ve Mevzuatlara Uygunluk

İşletme faaliyetlerinin yönetim tarafından belirlenen plan, politika ve kurallara uygun bir biçimde gerçekleşmesini sağlayacak kontrol yöntemlerinin kabul edilip uygulanmaya başlanmasından yine işletme yönetimi sorumludur. Yönetim, işletme hedeflerinin yasaların belirlediği çerçeveye uygun olmasını ve geliştirilecek yeni politikaların da bu çerçeve içinde olmasını sağlar. Belirlenen hedef ve politikalarla uyumlu kontrol usul ve yöntemler geliştirilerek işletme çalışanları bilgilendirilir. (Sabuncu, 2017, s. 167).

2.2.4.4. Finansal Raporlamann Güvenilirliği

Muhasebe verilerinin güvenilirliği, yapılan kayıtların ve oluşturulan belgelerin işletmedeki gerçek işlemlere dayanılarak yapıldığını ve kaydedilmeyen herhangi bir işlemin bulunmadığı anlamına gelmektedir. Muhasebe verilerinin doğruluğu ise gerekli kayıtlar yapılırken genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulandığını

gösterir. Finansal raporlama sırasında kullanılan veriler muhasebe kayıtları olduğu için muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği işletmeler için büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple iç kontrol sistemi, yapılan muhasebe kayıtlarının eksiksiz olmasını amaçlar. Bu sayede işletmenin finansal raporları ve mali tabloları doğru olacağı için alınan kararlar da işletme için doğru olacaktır (Tepeli, 2019, s. 6).

2.2.5. İç Kontrol Değerlendirme Modelleri

Uluslararası ticaretin artışı ülke ekonomilerinin iç içe olmasına neden olmuştur. Bir ülkede yaşanan ekonomik bunalım ticaret yaptığı diğer ülkeleri de etkilemektedir. Teknolojik gelişmelerin hızlanması işletmelerin üretim sürecinde farklılaşmasına yol açmış ve bazı değişiklikler yapmasını zorunlu hale getirmiştir. Yaşanan gelişmeler işletmelerin risk algısını da değiştirmiş ve iç kontrol yapısı daha da önem kazanmıştır. Tüm bu gelişmelerin sonucunda işletme yöneticilerinin görev tanımlarını değiştirmiştir. Değişimlerin devam etmesi iç kontrol sistemlerinin de değişmesine neden olmakta ve uluslararası birçok örgüt iç kontrol yapısının kurulmasına ve geliştirilmesine yönelik düzenlemeler yapmaya devam etmektedir (Dağlıoğlu, 2019, s. 83).

2.2.5.1. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) İç Kontrol Modeli

1970'li yıllarda giderek çoğalan hileli finansal raporlama girişimlerine engel olabilmek amacıyla kurulan Hileli Finansal Raporlama Komisyonu (National Commission on Fraudulent Reporting) finansal raporlamada iç kontrolün önemini fark etmiş ve yeni bir düzenleme yapılması gerektiğini vurgulamıştır. COSO, 1985 yılında kurulan ve etkin iç kontrol, iş etiği kapsamında finansal raporlamanın kalitesini arttırmaya, kurumsal yönetim sağlamaya çalışan ulusal özel sektör kuruluşudur. COSO'yu oluşturan kuruluşlar şu şekildedir (Kepir,2019, s. 40):

- AAA, Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association)

- Ulusal Muhasebeciler Birliği (The National Association of Accountants)
- AICPA, Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public Accountants)
- IIA, İ Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
- FEI, Finansal Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute)

COSO iç kontrol modeli, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini sağlamak, işletmenin hedef ve misyonunu destekleyen stratejiler belirlemelerini sağlamak ve faaliyetlerin verimli kullanılmasını sağlamak gibi amaçlar taşımaktadır. Bunun yanında işletmenin finansal raporlamasının güvenilirliğini ön planda tutarken, ilgili faaliyetler yasa ve yönetmeliklerle uyum içerisinde olmasını sağlamaktadır. COSO iç kontrol modelinde beş ana bileşen bulunmaktadır (Coşkun, 2019, s. 9):

- Kontrol Ortamı (Control Environment)
- Risk Değerlendirme (Risk Assessment)
- Kontrol Faaliyetleri (Control Activities)
- Bilgi ve İletişim (Information and Communication)
- İzleme (Monitoring).

Sözü edilen bileşenler iç kontrol unsurları başlığı altında daha ayrıntılı şekilde açıklanacaktır.

2.2.5.2. CoCo (Criteria Of Control) Modeli

“Kontrol Rehberi (Guidance on Control)” adıyla 1995 yılında oluşturulan çerçeve raporunun hazırlanmasında, küresel rekabet ortamı sebebiyle işletmelerin kontrol sistemlerinin değiştirilmesi, kurumların denetim etkinliğinin artırılması, örgüt iletişim kanallarının açılması ve kurum değerlerinin paylaşılması gibi etmenler etkili olmuştur. CoCo modeli, COSO modeline benzer şekilde hazırlanmıştır ancak iç kontrole yeni bir yaklaşım tarzı getirmiştir. CoCo modelinde amaçlar, seferberlik, yeterlilik ve gözlem adıyla dört alan belirlenmiştir. Belirlenen alanlarla ilgili kriterler oluşturulmuş olmakla birlikte bu kriterler aşağıda belirtilmiştir (Tepeli, 2019, s. 12):

- İşletme amaçları, riskler, planlar ve politikalar,
- Seferberlik, değerler, insan kaynakları politikaları, otorite, sorumluluk, güvenilirlik, dürüstlük ve güven,
- Yeterlilik, bilgi, yetenek, araçlar, iletişim ve kontroller,
- Gözlem, performans ve kontrol etkinliğinin değerlendirilmesi.

CoCo iç kontrol modelinde belirlenen dört alandan birisi olan amaçlar alanını daha ayrıntılı incelenecek olursa; bu alanda işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkı sağlayacak risk yönetimi anlayışını içeren yöntemler belirlenmeli; söz konusu yöntemler, çalışanlara kendilerinden beklenenleri ve sahip oldukları özgürlük alanlarını açıkça anlamalarını sağlamak üzere iletmeli ve uygulanmalıdır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012, s. 9).

İşletme amaçları ve iç kontrol faaliyetlerinin uyumunun önemli olduğu, kurumsal yönetim ilkelerinin iç kontrol yapısıyla olan etkileşimi ve iç kontrol yapısının işletme çalışanları tarafından benimsenmesinin önemi seferberlik alanında vurgulanmaktadır. Sözü edilen alan iç kontrol modelinin yaşayan alanı olduğu gibi insan faktörünün öneminin de ön plana çıktığı alandır (Türedi vd., 2015, s. 107).

Yeterlilik alanında ise, çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamak amacıyla gerekli bilgiler belirlenmeli ve bu bilgiler zamanında çalışanlara iletilmelidir. (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012, s. 9).

Son alan olan gözlem alanında, işletmenin kontrollerini veya hedeflerini tekrar değerlendirmeye ihtiyacı olup olmadığını anlayabilmek için işletmenin iç ve dış ortamı izlenmeli, hedef ve planlarda belirlenen başarı ölçütlerinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin takibinin yapılması, ihtiyaç duyulan değişikliklerin yapılması ve düzenli olarak takip edilmesi gerektiği, modelin yaşayan ve gelişen bir yapıda olması gerekliliği vurgulanmaktadır (Türedi vd., 2015, s. 108).

2.2.5.3. CobiT (Control Objectives for Information and Related Technology) Modeli

1996 yılında ilk olarak Information (Information Systems Audit and Control Association (ISACA) tarafından yayımlanan CobiT, iş yönetimi ve bilgi işlem için

kullanılan bir vasıta olmakla birlikte yöneticiye yardım ederek iş riskleri, teknik konular ve kontrol ihtiyaçları arasında bağlantılar kurarak yönetimi destekler. CobiT, saydam politika geliştirilmesine olanak vermektedir. CobiT modelinde beş ana unsur olmakla birlikte bunlar, yönetici özeti, çerçeve, kontrol amaçları, denetim ilkeleri ve yönetim ilkeleridir. *Yönetici özeti*, COBIT'in hedef ve süreçlerini özetlemektedir. *Çerçeve*; yöneticiler, denetçiler ve işletme sahipleri için geniş bir rehberlik eder. *Kontrol amaçları*, üst düzey yönetici ihtiyaçlarını tanımlayarak sürecin uygulanmasını kolaylaştırır. *Denetim ilkeleri*, kontrol değerlendirmelerinin detaylı yapılabilmesi için bilgi toplanması, değerlendirilmesi ile meydana getirilen bir modeldir. *Yönetim ilkeleri* ise faaliyete yönelik ilkelerdir (Erener, 2019, s. 22).

2.2.5.4. eSAC (Electronic Systems Assurance and Control) Modeli

eSAC, işletme çalışanlarının elektronik ortamda gerçekleştirdiği işlerde (e-bussiness) oluşabilecek risklerle ilgili bir iç kontrol modelidir. 2001 yılında geliştirilen bu sistemin amacı, işletmelerdeki denetçi ve üst düzey yöneticilerin dijital sistemlerin kullanılması sonucu oluşabilecek riskleri kavrayıp daha doğru şekilde değerlendirmelerini ve bu riskleri daha kolay kontrol edebilmelerini sağlamaktır (Aksoy, 2005, s. 144).

2.2.5.6. SysTrust (System Trust)

1999 yılında Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) ve Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA) tarafından geliştirilen SysTrust (Güven Sistemi), elektronik ortamda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Yöneticiler sistemi kurma sorumluluğunu taşımakta iken, denetçiler ise sistemin etkin çalışması sorumluluğunu taşımaktadırlar. SysTrust, işletmenin bilgi sistemlerini kapsamakta ve güvenilir bilgiler ile güvenilir finansal raporları üreterek işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır (Özen, 2010, s. 74).

2.2.5.7. INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) İç Kontrol Modeli

Kamu sektörünün politik ve sosyal amaçlara odaklanması, kamu fonlarını kullanması, kamuda performans ölçümünün karışık olması, bütçe döngüsünün önemi ve kamu gibi oldukça geniş bir kitleye hesap verme sorumluluğu gibi karakteristik özellikleri dikkate alınarak INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesi tarafından hazırlanmıştır. “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi” 2004 yılında Brüksel’de yapılan komite toplantısında kabul edilmiştir (Kara, 2011, s. 13).

2.2.6. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İşletmelerin belirlenen hedeflere ulaşmaları açısından, iç kontrol sisteminin unsurları arasında güçlü bir ilişki mevcuttur. Söz konusu işletmenin belirlenen hedeflere ulaşabilme ihtimali, iç kontrol unsurlarını kurabilme ve çalıştırabilmesi ile doğrudan ilgilidir. COSO iç kontrol yapısı birbirinden bağımsız olmayan zincir halkaları örneği gibi iç içe geçmiş beş unsurdan oluşmaktadır. Bunlar (Türedi ve Karakaya, 2015, s. 67):

- Kontrol Ortamı (Control Environment),
- Risk Değerleme (Risk Assessment),
- Kontrol Faaliyetleri (Control Activities),
- Bilgi ve İletişim (Information and Communication),
- İzleme/Gözlem (Monitoring) şeklindedir.

2.2.6.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, yönetim kurulunun, üst yönetimin ve işletme sahiplerinin; işletme prosedür, politika, organizasyon yapısı ve yönteminde mevcut olan kontrollere ve kontrolün önemine ilişkin tutumunu ve farkındalıklarını yansıtır. Bir işletmenin kontrol bilinci olan kontrol ortamı, çalışanların iç kontrol sistemiyle ilgili algılarını etkileyerek, iç kontrol sisteminin disiplinli, etkin bir yapıda olmasını sağlar.

Kontrol ortamı, işletme çalışanlarının ahlakından, dürüstlüğünden, etik değerlerinden ve yeterliliklerinden etkilendiği kadar, işletmedeki yönetim tarzından, felsefesinden ve tutumundan da etkilenir (Yaş, 2019, s. 54).

Diğer iç kontrol unsurları için bir temel oluşturan iç kontrol ortamı, işletmenin içinde bulunduğu genel durumu ifade etmektedir. Yönetim kurulu üyeleri arasında iş birliğinin sağlanmış olması, yönetim kurulu toplantılarının sıklıkla yapılıyor olması, işletmede düzenlenen talimat ve emirlerin yönetmelik halinde olması etkili bir kontrol ortamının sağlanması için gereken maddeler olarak görülebilir. Kontrol ortamının içerdiği diğer fonksiyonlardan aşağıdaki gibi bahsetmek mümkündür (Kepir, 2019, s. 52):

- Yeterliliğe Bağlılık,
- Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi,
- Etik Değerler ve Dürüstlük,
- Yetki ve Sorumluluk Verme Yöntemleri,
- İşletme Politikaları ve Yönetim Felsefesi,
- Örgütsel Yapı,
- Dış Etkenler,
- İnsan Kaynakları Yönetimi.

2.2.6.2.Risk Değerleme

Her varlık iç ve dış ortamdan kaynaklanan sebeplerden dolayı çeşitli risklerle karşı karşıya gelebilmektedir. Risk değerlemesi, işletmenin belirlenen hedeflere ulaşırken karşılaşılabileceği riskleri belirlemek ve değerlendirebilmek için uygulanan bir süreçtir. Hedeflerin belirlenmesi aşamasında önceden oluşturulmuş risk toleransları dikkate alınmalıdır. Bu sayede risklerin değerlendirilmesi ve yönetilmesi konusunda bir temel oluşturmuş olur. Farklı hedeflerle ilişkili olan varlıklar arasında bağlantıların doğru kurulabilmesi, risk değerlendirmesi unsurunun önemli bir ön şartı durumundadır (Çınar, 2019, s. 17).

COSO'ya göre risklerin değerlendirilmesi iç kontrolün ikinci temel unsurudur. İşletmelerin karşı karşıya olduğu birçok risk bulunmaktadır. Bu risklerin

bazıları işletme içinden kaynaklanabileceği gibi bir kısmı da dış faktörlerden kaynaklanabilir. Risk belirlenmesindeki en önemli koşul amaçların doğru belirlenmesidir. Çünkü risk, belirlenen işletme faaliyetlerinin çeşitli nedenlerle planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığıdır. Diğer bir ifade ile risk, hedeflere ulaşmada meydana gelme ihtimali bulunan engellerdir. Bu sebeple risk değerlendirmede öncelikle hedefler doğru belirlenmeli, daha sonra ise bu hedeflere ulaşmak için ilgili riskler tespit edilmeli ve analiz edilmelidir (Kepir, 2019, s. 60).

2.2.6.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, oluşabilecek risklerin işletmeye vereceği zararın boyutunu, riskin gerçekleşme olasılığını minimize etmeyi ve dolayısıyla işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşabilme şansını arttırmayı sağlayan faaliyetlerdir. Kontrol faaliyetlerinin belirlenebilmesi için risk değerlendirmesinin tamamlanmış olması gerekmektedir. İşletme yönetimi hedef ve görevlerin gerçekleştirileceğine yönelik kabul edilebilir bir güvence sağlayabilmek adına, risk yönetimini esas alarak kontrol faaliyetlerini planlayarak gerekli düzenlemeleri ve yönlendirmeleri yapmalıdır. Kontrol faaliyetleri, mali olsun ya da olmasın işletmenin bütün faaliyetlerini kapsamaktadır. Dolayısıyla kontrol faaliyetleri tasarlanırken faaliyetlerin tamamı için bir bütün olarak tasarlanmalı ve uygulanmalıdır. (Türedi ve Koban, 2016, s. 160).

Çoğu zaman bir kontrol faaliyeti mevcut olan risk yönetim problemlerinin hepsine çözüm sunamaz. Bu gibi durumlarda kontrol faaliyetlerinden oluşan bir bileşim kullanılabilir veya bazı durumlarda bir kontrol faaliyetinin diğer kontrol faaliyetinin yerini alması sağlanabilir. Ancak önleyici kontrollerin kullanımının aşırı olması durumunda verimliliğin olumsuz etkilenebileceği de unutulmamalıdır (Yaş, 2019, s. 62).

2.2.6.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim unsuru diğer unsurlar arasında gerçekleşen iletişim ve bilgi akışını sağlamaktadır. İşletmedeki bilgi akışını düzenlemenin yanı sıra işletmenin

amaç ve hedeflerine ulaşmasında büyük bir öneme sahip olan iç kontrol sisteminin işleyişi ve uygulanabilirliğinin daha etkili olmasında büyük bir rol üstlenmektedir. İletişim, bilgilerin hem işletme içinde dikey ya da yatay bir biçimde hem de işletme dışında uygun iletişim kanallarıyla gerekli merci ve kişilere iletilmesini ve aynı zamanda bilginin dönüşümünü ifade etmekte kullanılmaktadır (Türedi ve Koban, 2016, s. 160).

2.2.6.5. İzleme

İç kontrol, değişiklikler ve riskler nedeniyle sürekli olarak uyum sağlamak zorunda olan dinamik bir süreçtir. Bu uyumun devam edip etmediğini tespit edilebilmek için iç kontrolün sürekli izlenmesi gerekmektedir. Bu izleme, performansın kalitesini değerlendirerek tespit edilen sorunların mümkün olan en kısa sürede çözülmesini sağlar. İşletmelerdeki iç kontrol sürecinin başarılı olması için bu süreçlerin sürekli olarak izlenerek gerekli güncellemelerin yapılmasını gerektirmektedir. İzlemede; kontrol eylemlerinin uygun personellerce zamanında yapılması, belirlenen alanlarda düzeltmelerin ve iyileştirmelerin yapılması, belirli prosedürlerin sonuna kadar yürütüldüğü gözlemlenir (Kütük, 2019, s. 17).

2.2.7. İç Kontrol ile İlgili Yasal Düzenlemeler

Dünyada gerçekleşen muhasebe skandallarından sonra iç kontrolün önemi belirgin hale gelmiştir. Yaşanan skandallar sonucu ABD’de Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) çıkarılmış, finansal tabloların doğru ve gerçek bilgiyi sunması sağlanmaya çalışılmış, işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için iç kontrolün oluşturulması ve iç kontrol faaliyetlerinin etkinliği zorunlu kılınmıştır. Çıkarılan bu yasa bağımsız denetçiler ve işletme yönetimine büyük sorumluluklar yüklemiştir. SOX, Basel ve Uluslararası Denetim Standartları da dâhil olmak üzere ulusal ve küresel düzenleme standartlarında iç kontrol faaliyetleri üzerinde durularak faaliyetlerin etkinliğinin sağlanması için gereken adımlar atılmaya başlanmıştır (Erener, 2019, s. 5).

İç kontrol uygulamasına örnek olarak verilebilecek en temel standartlardan birisi de Basel Prensipleridir. Basel Prensipleri, Basel Bankacılık Gözetim ve Denetim Komitesi (Bale Committee on Banking Supervision - BCBS) tarafından geliştirilen ve G-10 ülkeleri arasında 1974 yılında kurulan "Bankacılık Düzenleme ve Denetim Uygulamaları Komitesi"nin verdiği kararlar üzerine inşa edilmiştir. Bu prensipleri ilk olarak uygulayan ülkeler; İngiltere, Belçika, İsveç, Fransa, İtalya, Almanya, Kanada, Lüksemburg, ABD, Hollanda ve Japonya'dır. 1975 yılında ilk kez toplantı yapan komite, üç ayda bir İsviçre'nin Basel kentinde BIS (Bank for International Settlements) binasında toplanıp yeni standartların oluşturulmasına ve sürecin gözlemlenmesi için çalışmaktadır. Bu bağlamda BIS dünyadaki ulusal merkez bankalarına hizmet vermektedir (Işık, 2013, s. 37).

Türkiye'de iç kontrol yapısı kapsamında ilk yasal düzenleme, 1996 yılında yayımlanan seri: X,16 no lu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" dir. Daha sonra seri: X, 19 no lu tebliğ ile SOX yasası kapsamında yapılan düzenlemelerin etkisi ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlendiği ve SOX yasasının SPK mevzuatını etkilediği görülmektedir. SPK 'nın düzenlenmeleri daha sonra değişikliğe uğrayarak, "12.06.2006 tarihli ve Seri :X, 22 no lu Sermaye Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"e aktarılmış ve 2020'de halen de uygulanmaktadır. Bu değişikliklere yönelik olarak SPK tarafından "27.07.2006 tarihli Seri: X, 23 no lu Tebliğ" yayımlanmıştır (Dağlıoğlu, 2019, s. 76).

COSO'ya uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulması amacıyla hazırlanan Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu (KMYK), TBMM'de 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı kanun kabul edilmiş, 24.12.2003 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak kısmen yürürlüğe girmiştir. Kanunun tamamen yürürlüğe girdiği tarih 01.01.2006 olarak gerçekleşmiştir. KMYK ile mevcut sistem değiştirilerek uluslararası standartlara uyum hedeflenmiştir. Yapılan değişikliklerle mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin yeniden tesisi, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu sayede yeni bir kamu yönetim mali sisteminin oluşturulması ve sistematize edilmesi hedeflenmiştir (Kanca, 2017, s. 495).

Bankacılık Denetim ve Düzenleme Kurulu (BDDK) 08.02.2001 tarihinde 24312 sayılı Resmî Gazete’de “Bankaların iç denetim ve risk yönetimi sistemleri hakkında yönetmelik” yayınlamıştır. Yönetmelikte iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri konularına ilişkin detaylı yönlendirmeler yer almakla birlikte bu yönetmelik daha sonra kaldırılmış ve yerine 01.11.2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan “Bankaların iç sistemleri hakkında yönetmelik” yayınlanmıştır. Bu düzenlemede denetim sürecinde dikkate alınması gereken unsurlar, bağımsız denetçinin iç kontrol kapsamındaki sorumlulukları ve etkin bir iç kontrol yapısının özellikleri gibi konulara yer verilmiştir (Türedi ve Koban, 2016, s. 162).

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda yapılan değişikliklerle, işletmelerde daha iyi bir yönetim anlayışı oluşturmak ve iç denetim ile iç kontrol sistemlerinin gerekliliği hüküm altına alınarak, işletmelerde iç denetim birimlerinin kurulmasını teşvik etmek amacıyla yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu doğrultuda 14.02.2011 tarihli Resmî Gazete’de 6102 sayılı kanun yayınlanmış ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte halka açık olup olmadığı fark etmeksizin bütün işletmeler, TMSK (Türk Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile (UFRS) uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) muhasebe finansal raporlama konularında uygulamak ile sorumlu kılınmıştır. Bu kanun işletmelerin yanı sıra, muhasebe meslek mensuplarına ve denetim elamanlarına da yeni sorumluluklar getirilmesini sağlamıştır (Dağlıoğlu, 2019, s. 82).

2.2.8. İç Denetimin Tanımı ve Kapsamı

Denetim kelimesi, "dinlemek, işitmek " anlamlarını taşıyan Latince "audine" kelimesinden gelmektedir. Tarihin akışı içerisinde biçim değiştirerek Anglo-sakson dillerine geçmiş ve "auditing" şekline dönüşmüştür. Dolayısıyla denetim kelimesinin anlamı seçilmiş olan uzmanların işletme içerisinde görevli kişilerin faaliyetlerini dinlemeleri, işitmeleri şeklinde tercüme edilmektedir (Işık, 2013, s. 2).

Denetim kelimesinin İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan tanımı şu şekildedir: İç denetim, kurumun güvenliğini sağlar, bağımsız, tarafsız, geliştirir,

iyileştirir ve kuruma danışmanlık hizmetleri sunarak riskleri yönetir, kontrollerin geliştirilmesini ve tüm hedeflerine ulaşılmasını destekler (Kırteke, 2019, s. 27).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların verimlilik, ekonomiklik ve etkililik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (Tok, 2010, s. 36).

Literatürde yer alan bir diğer tanım ise şu şekildedir: İç denetim, bir işletmede aşağıda belirtilen unsurların olup olmadığını tespit etmek için gerek finansal gerekse finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından periyodik ve sistematik olarak değerlendirilmesine ilişkin bir süreçtir. Söz konusu unsurlar (Sağlar ve Tuan, 2009, s. 344):

- İşletme için oluşabilecek risklerin tanımlanması ve bu risklerin en aza indirgenmesi,
- Finansal ve faaliyetler bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği,
- Yeterli standartlara uygunluk,
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı,
- İşletme hedeflerinin etkin bir şekilde başarılması,
- Dış düzenlemelere ve kabul edilebilir iç politika ve yordamlara uyulmasıdır.

İç denetim hizmetlerinin kapsamına ilişkin rehberliği, Uluslararası İç Denetim Standartları yapmaktadır. Standartlara göre; iç denetim faaliyeti operasyonel ve finansal bilgilerin güvenilirliği, verimliliği ve etkinliği, varlıkların korunması ve yasa, düzenleme ve sözleşmelere uyum açısından yönetsel süreçleri, dijital ve faaliyetler sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmektedir. İç denetim, mali tablolar ile alakalı görüş oluşturmak için muhasebe iç kontrolleri ile yetinen dış denetçilerden farklı olarak, işletmenin pek çok operasyonundan gelen bilgiler ve bu operasyonlardaki kontroller ile ilgili bilgi sahibi olmaktadır (Sabuncu, 2018, s. 782).

İç kontrol ile iç denetim süreçleri birlik içerisinde işlemekte, bu nedenle iç denetim, iç kontrolün işleyişini de denetlemek durumundadır. İç denetim birimleri diğer süreçlerde olduğu gibi iç kontrolün de dahil olduğu süreçlerin iyileştirilmesine

yönelik faaliyetlerde bulunur. İç denetim doğası gereği işletmeler için bir nevi danışmanlık görevi de gördüğü için hazırladıkları iç denetim raporlarının son bölümünde yöneticilere yönelik çeşitli tavsiyelerde bulunan cümlelere yer verirler. Bu tavsiyeler muhtemel denetim süreçleri öncesi hazırlık tavsiyeleri olabildiği gibi örgütsel süreçlerle ilgili risklerin en aza indirilmesi hatta son verilmesine yönelik tavsiyeler de olabilmektedir. Bu nedenle işletme iç tutarlılığı sağlamak açısından iç denetim raporları analiz edilip ve tavsiyeleri yerine getirilmelidir (Işık, 2013, s. 14).

2.2.9. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

1800'lü yıllarda dünya ticaretinde söz sahibi olan İngiliz tüccarların malların kayıtlarının doğruluğunu kontrol etmeleri için elemanlarını görevlendirmesiyle iç denetim kavramı ortaya çıkmıştır. 1850'li yıllarda ise yapılan bu denetimler muhasebe aracılığı ile yazılı hale bürünmüştür. Amerika'ya göç eden İngiliz muhasebeciler New York'ta "Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kanunu" nun çıkarılmasını 1886 yılında sağlamışlardır (Sabuncu, 2018, s. 782).

Dünyada yaşanan ticari gelişmeler işletmelerin iş yapılarını değiştirmiş ve bu durum da iç denetimin değişmesine ve gelişmesine neden olmuştur. 1950' li yıllardan günümüze kadar uzanan bu süreçte işletmelerin beklentileri değiştiği için iç denetimin sağladığı faydalarda değişiklik Çizelge 4'teki gibi gerçekleşmiştir.

Çizelge 4. İç Denetimin Yıllara Göre Değişen Yapısı

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

Kaynak: Adiloğlu, B. (2010), *İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul

2.2.10. İç Denetimin Önemi

1990'lı yıllardan beri yaşanan globalleşmenin sonucunda, uluslararası yatırımların artması, sermayenin serbest dolaşımı, büyüyen, çeşitlenen ve giderek daha da karmaşık hale gelen işlemler, teknoloji ve iletişim alanlarında yaşanan önemli gelişmeler, tüm dünyada ticari alanda artan düzenlemeler, üretim faaliyetlerinde verimlik ve etkinliğin ön plana çıkması, iflaslar ve büyük şirket zararları, hileli finansal raporlama skandalları iç denetimin önemini daha da artırmış ve dünyanın pek çok ülkesinde yapılan düzenlemelerle bir çok sektörde iç denetim zorunlu hale getirilmiştir (Yurtsever, 2015, s. 93) .

2020'de iç denetçilerin vermekte olduğu elektronik bilgi işleme gibi çeşitli ek hizmetlerin yanı sıra, işletme dışındaki gruplar ile ilişkiler, personel geliştirme ve sözleşme denetimi gibi hizmetler de iç denetçilerin verdikleri hizmetler arasında yer almaktadır. Uluslararası işletmelerde ISO 9000 standartlarına uyulması sorumluluğu yine iç denetçilerin görevleri arasında bulunmaktadır. Mevcut görevlerinin yanında faaliyet denetimi gibi önemli görevleri de üstlenmesi iç denetimin, işletmeler için ne kadar önemli hale geldiğini göstermektedir (Sağlar ve Tuan, 2009, s. 346).

İç denetimin önemi 2000'li yıllarda dünyada yaşanan skandallarla birlikte meydana gelen dünya çapında ekonomik krizin oluşmasıyla daha iyi anlaşılmıştır. Bu skandallar dalgası Arthur Andersen ve Enron'un ani iflasıyla başlamış ve daha sonra da iç denetimin eksikliğinden doğan bu skandallar listesine Kmart, Tyco, Worldcom, Adelphia, Global Crossing gibi yeni işletmeler de katılmıştır (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013, s. 48).

Enron şirketi 2001 yılının sonlarına doğru iflas etmiş ve bu iflastan çok kötü etkilenen Amerika Birleşik Devletleri'nin ekonomisi 64 milyar USD dolaylarında bir kayıp yaşamış ve ekonomik açıdan zor duruma düşmüştür. Söz konusu şirketin iflası dünya genelinde 85.000, Amerika Birleşik Devletleri'nde ise 4.500 kişinin işlerini kaybetmesine neden olmuştur. Enron şirketinin iflasından kısa bir süre sonra denetim alanında 89 yıl faaliyet göstermiş Arthur Andersen şirketi de iflas ettiğini açıklamış ve sektörden çekilmek durumunda kalmıştır. Enron vakası sonuçlarıyla değil sebep ve yöntemleriyle ele alındığında, olay muhasebe hilesi görünümündedir (Şenel ve Arslan, 2019, s. 296).

Worldcom şirketi, muhasebe işlemlerinde birtakım usulsüzlükler yaparak işletmenin gider kalemlerini varlık hesaplarıymış gibi göstermiştir. Bu sayede şirketin kazancını yaklaşık 3,8 milyon dolar daha fazla göstermiştir. Bununla birlikte maliyetlere ilişkin tutarlar varlık hesaplarına aktarılmış ve vergi öncesi kârı gerçeğinden çok daha fazla olacak şekilde mali tablolarda sunmuştur. 2002 yılının haziran ayında Worldcom şirketi 107 milyar dolar civarında bir iflas açıklamış ve dünyanın en büyük iflaslarından birisini yaşamıştır. Yaşanan bu iflas telekomünikasyon şirketlerinin piyasa değerinde yaklaşık 4 trilyon dolar düşüşe neden olmuştur. Worldcom'un mali denetimi de yine Arthur Andersen denetim şirketi tarafından yapılmaktaydı. Dünya ekonomisini sarsan ve arka arkaya gelen bu büyük iflaslar iç denetimin ne denli önemli olduğunu göstermektedir (Şenel ve Arslan, 2019, s. 296).

Yaşanan bu skandallar nedeniyle yatırımcılar milyarlarca dolar kayba uğrarken binlerce çalışan da işlerini ve haklarını kaybetmiştir. Dünya genelinde yaşanan kriz, finansal analistlerin güvenilirliğine zarar vermiş, en büyük 5 muhasebe firmasının yok oluşuna ve işletme denetmen ve yöneticilerinin imajlarının zedelenmesine neden olmuştur. Enron skandalı dünyada büyük bir şok yaratmış ve üzerinden altı ay gibi kısa bir süre sonra Worldcom şirketinde yaşanan skandallar bazı düzenlemelere ihtiyaç olduğunu açıkça göstermiştir. Bunun üzerine 2002 yılında "Sarbanes Oxley Yasası" hazırlanmış ve bu kanunla birlikte yıllarca devam eden işletmelerin kendi kendilerini düzenleme yöntemi son bulmuştur. Aynı zamanda muhasebe mesleğini ve kamu işletmelerini denetim alanında denetlemek amacıyla "Kamu Muhasebe Gözetim Kurulu" kurulmuştur (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013, s. 52).

2.2.11. İç Denetimin Amaçları

İç Denetim, bir işletmenin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla gerçekleştirilen tarafsız bir danışmanlık ve güvence sağlama faaliyetlerinin bütünüdür. İç denetim, işletmenin yönetim, iç kontrol, risk yönetimi süreçlerindeki etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik disiplinli ve sistemli bir

yaklaşım ile işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olur (Ayaz, 2011, s. 41).

İç denetim, işletmenin sistemini izleyerek işletmeye değer katan, tarafsız, güven veren ve bağımsız bir hizmettir. İç denetim işletmenin politikalarına, performansına, amacına, planlarına ve mevzuatına yararlı hale getirir. Kaynaklarını etkili ve verimli bir şekilde kullanarak objektif güvence sağlar. İç denetim, işletmenin amaçlarına ulaşması için operasyonların etkin ve ekonomik kullanımını sağlayarak yönetime yardımcı olur (Kırteke, 2019, s. 27).

İç denetimin amaçlarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Kaya, 2015, s. 51), (Mandalas, 2019, s. 11):

- Üretilen finansal ve finansal olmayan diğer verilerin güvenilirliğini sağlamak,
- Faaliyetlerin çeşitli aşamalarında gereken değişiklikleri önermek,
- Yeterli düzeyde olmayan uygulamaları kaldırmak ya da düzeltmek,
- Kurumsal veya işletme politikalarına bağlılığı sağlayan yöntemleri tespit ederek yönetimin, işletme faaliyetlerini etkili biçimde yönetmesine destek olmak,
- Yönetimin ortaya koymuş olduğu politikalar arasında koordinasyonu sağlayabilme derecesini saptamak,
- İşletmenin sahip olduğu varlıkların muhasebeleştirilmesini, her türlü zarara karşı korunmasını ve idame olanaklarını araştırmak,
- İşletmenin risk tahminiyle ilişkili kendi sermayesini değerlendirme sistemlerinin incelenmesi,
- Risk yönetimi süreçlerinin eksiksiz ve tutarlı bir biçime sahip olduğunu tespit etmek,
- Yönetim tarafından kurumda uygulanan risk yönetim süreçlerinin hedeflendiği gibi yürütülmekte olduğunun kontrolünü sağlamak,
- Yönetim tarafından yönetilmesi gereken mevcut risklere karşı almış olan önlemlerle ilgili güvenilir ve uyumlu bir kontrol çerçevesinin uygulanmasının sağlanmasıdır.

İç denetim sadece mali işlemleri değil, işletmenin bütün işlem, süreç ve faaliyetlerini kapsamaktadır. İç denetim yönetim fonksiyonlarını yerine getirmez, iç

kontrol sistemini kurmak ve işletmek tamamen yönetimin sorumluluğundadır (Tok, 2010, s. 39).

2.2.12. İç Denetimin Unsurları

İç denetim unsurları, sağlanan güvence ve verilen danışmanlık hizmeti, işletmeye katılan değer, evrensel standartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklı denetim ve meslek ahlâk kuralları maddelerini içermektedir (Gönülaçar, 2007, s. 7).

2.2.12.1. Güvence Sağlama ve Danışmanlık

İç denetimin en temel unsuru olarak güvence sağlama; işletmenin yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerine dair tarafsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla elde ettiği verileri ve bulguları objektif bir şekilde incelemesidir. Danışmanlık unsurunda ise; işletmelerin her türlü faaliyetini geliştirmek, iyileştirmek ve işletmeye değer katmak amacıyla tarafsız ve bağımsız bir şekilde tavsiye ve önerilerde bulunmasıdır. Dolayısıyla iç denetim fonksiyonunun danışmanlık görevi işletmenin geleceğine yöneliktir (Kaya, 2015, s. 44).

2.2.12.2. Değer Katma

İç denetimin unsurlarından değer katma unsurunda, işletmenin faaliyetlerin geliştirilmesi ve işletmeye değer katılması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla denetim faaliyetinin kapsamı, sadece mevzuata uygunluk olarak ya da geçmişte yapılmış suiistimal, yolsuzluk ve hataların tespit edilmesi ile sınırlı kalmamakta işletmenin tüm raporlama, işlem, süreç, faaliyet, idare ve operasyonlarının daha verimli ve etkin olarak gerçekleştirilmesine katkı sağlamak olarak genişlemektedir. İç denetim fonksiyonunun esas amacının işletmeye değer katmak olduğu IIA (The Institute of

Internal Auditors) tarafından da önemle vurgulanmaktadır (Tufan ve Görün, 2013, s. 120).

2.2.12.3. Standartlara Uygunluk

İç denetimin esas amacı işletmeye değer katmaktır. Ancak bunu yapabilmek için uluslararası alanda kabul gören iç denetim standartlarına uygun olarak yapılması gerekmektedir. Bunun yanında, iç denetim uluslararası iç denetim standartlarına uygun biçimde yapılmış ise bu durumun denetim raporunda açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir (Aslan, 2010, s. 75).

2.2.12.4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İşletmelerdeki iç denetim bölümü, uluslararası iç denetim standartlarına göre işletmedeki diğer faaliyetlerden tümüyle bağımsız olmalıdır. Ayrıca iç denetim birimine faaliyetlerini bağımsız bir şekilde yürütebilmesi için gerekli yetkiler verilmelidir. Bağımsızlığın sağlanması adına iç denetim biriminin doğrudan denetim kuruluna ya da yönetim kuruluna bağlı bulunması gerekmektedir. Tarafsızlık unsuru ise; iç denetçinin yaşanabilecek çıkar çatışmalarından kaçınması ve faaliyetlerini gerçekleştirirken ön yargısız davranmasını ifade etmektedir. İç denetçi çalışmaları süresince güvenilir ve doğru bilgiye ulaşmak için yaşanabilecek her türlü çıkar çatışmasından uzak olmalı ve önyargısız davranmalıdır. Bu durum aynı zamanda denetçinin bağımsızlık niteliğini de güçlendirecektir (Kaya, 2015, s. 43).

2.2.12.5. Risk Odaklı Denetim

Risk odaklılık unsuru, denetim faaliyetlerinin odak noktasının geçmişteki faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevrilmesini ifade eder. Riskler, yaratacakları hasara ve meydana gelme sıklıklarına göre sınıflandırılır ve çeşitli iç kontrol önlemleri sayesinde en aza indirgenirler. Risk yönetimi, oluşabilecek bütün risklerin

tanımlanıp ölçülmesi ve risklerin giderilmesi aşamalarını kapsayan sistematik bir uygulamadır. Bunun yanında, işletme kaynaklarının dolayısıyla denetim kaynaklarının da sınırlı olduğu, denetimi yapılacak faaliyetlerin farklı riskler barındırdığı ve bu risklerin önem derecesinin işletme için farklı olduğu varsayımlarına dayanmaktadır. Denetim önceliklerinin belirlenmesi ve kaynak harcamasının risk düzeyi yüksek faaliyetler göz önünde bulundurularak yapılması amacıyla yıllık denetim planları risk odaklı olarak hazırlanır (Gönülaçar, 2007, s. 11).

2.2.12.6. Meslek Ahlak Kuralları

Meslek ahlâk kuralları, mesleğin bağımsızlığını ve serbestliğini zedelemeyen herhangi bir baskı ya da etki altında kalmadan denetim faaliyetinin uygun bir biçimde yerine getirilebilmesini sağlayan prensipler, yükümlülükler ve değerler bütünüdür. Söz konusu kurallar iç denetim mesleğine uygun olmayan birtakım durumları ve aynı zamanda bazı yasaklayıcı-kısıtlayıcı hususları da kapsamaktadır. Sorumluluklarını etkin yerine getirebilmek için iç denetim çalışanlarının üst düzey bir davranış standardına sahip olması gerekmektedir. İç denetçilerin sahip olması gereken “Davranış Kuralları” ile iç denetim mesleği ve uygulanmasına yönelik “ilkeler” meslek ahlak kurallarını oluşturmaktadır (Tufan ve Görün, 2013, s. 121).

2.2.13. İç Denetim Türleri

İç denetim türleri mali denetim, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, performans denetimi, bilgi sistemleri denetimi ve stratejik denetim şeklindedir.

2.2.13.1. Mali Denetim

Basitçe ifade etmek gerekirse mali denetim, varlıklar, gelir ve giderlere ilişkin yapılan hesap ve işlemlerin doğruluğunu aynı zamanda mali tabloların güvenilirliğini

sağlamaya yönelik çabalar bütünüdür. Daha geniş kapsamda ele alınacak olursa mali denetim, bir işletmedeki finansal tabloların uluslararası alanda genel kabul gören muhasebe standartlarına ya da işletmenin yasal statüsü gereği farklı bir muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını belirlemeye yönelik, oluşturulan mali tabloları ve bu tablolar hazırlanırken yararlanılan belgelerin kontrolünü yapıp tespit edilen bulguları denetim raporunda sunan sistematik incelemedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanununda ise mali denetim, “Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi” olarak tanımlanmıştır (Bayrakçı ve Demirel, 2017, s. 53).

2.2.13.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmede yürütülen faaliyetlerin bir kısmının ya da tamamının sistematik olarak incelenerek işletme kaynaklarının en etkin ve verimli şekilde kullanılmasını sağlamaya yönelik çalışmalardır. Etkinlik, işletmenin tamamı veya birimleri için belirlenen hedeflere ulaşma ölçüsünü ifade etmektedir. Verimlilik ise belirlenen hedefler ile hedeflere ulaşırken harcanan kaynakların birbirine oranını ifade eder (Kiracı, 2003, s. 68).

2.2.13.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminde esas, işletmenin tabi olduğu yasa ve kurallar çerçevesinde hareket edilmesini sağlamaktır. Bazı durumlarda işletme yönetimi tarafından belirlenen kurallara uygun davranılıp davranılmadığı da araştırılmaktadır. Uygunluk denetimi işletme içinden ya da dışından yapılması fark etmeksizin, işletme belgelerinin genel kabul görmüş kurallara göre hazırlanmış olması büyük önem taşımaktadır (Aktaş, 2015, s. 9).

2.2.13.4. Performans Denetimi

Performans denetimi, kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk akımlarından tahsis edilmesini sağlama amacıyla, geleneksel uygunluk ve yasallık denetiminin sınırlarını asan, denetim uygulamasında genişlemenin bir sonucudur. Bu denetimde, ekonomik faaliyet ve olaylar üretildikleri sistem ve süreçlerle birlikte incelenmeye alınarak, görüş veya kanaat yerine bulgular ve sonuçlar raporlara konu olmaktadır (Kubalı, 1998, s. 29).

2.2.13.5. Bilgi Sistemleri Denetimi

Bilgi sistemleri denetiminin uluslararası alanda genel kabul görmüş bir tanını olmamakla birlikte, işletmedeki varlıkların ve verilerin bütünlüğünün bilgisayar sistemi tarafından korunup korunmadığının kontrolünü ifade etmektedir. Bunun yanında bilgisayar sistemi, işletmenin hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğini, kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını belirlemek gibi amaçlar için de kullanılabilir (Yılmaz, 2011, s. 54).

2.2.13.6. Stratejik Denetim

Stratejik denetim, işletme içindeki ve dışındaki çeşitli faktörleri göz önüne alarak alınacak kararların belirlenmesi, uygulanması, değerlendirilmesi ve denetlenmesi aşamalarından meydana gelen bir süreci ifade etmektedir. Stratejik denetim yalnızca amaç, strateji ve politika ve uzun dönemli kararların alınmasını sağlamaz, ayrıca program, bütçe ve yöntemlerin uygulanma, değerlendirilme ve denetlenme biçimlerini de belirlemeye yarar. Bu sebeple stratejik denetim, şirketin başarısını ve şirket yönetiminin üst kademelerinde bulunan kişiler için hayati önem taşımaktadır (Maviş, 1989, s. 91).

2.2.14. İç Denetim ve İç Kontrolün İlişkilendirilmesi

İç denetim ve iç kontrol, çoğu zaman benzer hatta aynı kavramlar olarak algılansa da gerçekte farklı kavramlardır. İç kontrol, işletmenin hedeflerine ulaşmasında yardım eden ve yöneticilerin işletmeyi yönetmelerine katkı sağlamak üzere oluşturulmuş operasyonel yapının içinde yer alan bir yönetim kontrolü işlemidir. İç denetim ise, iç kontrol faaliyetlerinin ne derece etkin olduğunu ölçmek ve yönetime güvence sağlamak gibi fonksiyonları içeren daha çok işletme yönetimine yönelik bir hizmettir. Bu bağlamda, ayrıntılı ve iyi bir şekilde tasarlanmış ve uygulamaya konulmuş olsa bile, iç kontrol sistemi tek başına işletmedeki faaliyetler sırasında meydana gelebilecek çeşitli hataların önlenmesi veya tespit edilmesi konusunda tam bir güvence sağlayamamaktadır (Özkardeş, 2017, s. 193).

Geniş anlamda bakıldığında iç kontrol, iç denetimi kapsamaktadır fakat daha yakından bakıldığında ise iç kontrol, denetim faaliyetleri dışında kalan kontrol faaliyetleriyle diğer unsurlardan oluşmaktadır. Ayrıca iç kontrol sisteminin içinde yer alan iç denetim faaliyetlerinin kapsamı sadece finansal kontrolle sınırlı değil, iç kontrolün bütün unsurlarını içermektedir (Kızılboga ve Özşahin, 2013, s. 226).

İç kontrol, finansal yönetim ve hizmet sunum kalitesini güvence altına almaya yönelik dizayn edilmiş sistemlerin tümü, iç denetim ise; iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yerindeliğini değerlendiren, risk yönetimi bağlamında yönetime danışmanlık hizmeti sunan, kurumsal yönetimin ve sürdürülebilir büyümenin sigortasıdır. Diğer bir deyişle, iç kontrol, harcamanın öncesi kısmında, eş zamanlı kontroller vasıtasıyla olası riskler karşısında bir güvenlik sistemi kurarken, iç denetim harcama akabinde de uygunluk, performans ve finansal denetimler yapmaktadır (Kadoğlu, 2019, s. 25).

İşletme faaliyetlerinin artması, işletmenin büyümesinin doğal bir sonucudur. Ancak yöneticilerin artan bu faaliyetleri doğrudan kontrol edebilmesi işletme faaliyetleri artış gösterdikçe daha da zor hale gelmektedir. Tam da bu noktada yöneticiler etkin iç kontrol sistemi oluşturma ihtiyacı duymaktadırlar. İç kontrol sisteminin kurulma sorumluluğu tamamen yöneticinin sorumluluğu altındadır. İç kontrol sisteminin etkin olmasını sağlamak için ise iç denetime ihtiyaç duyulmaktadır. İç kontrolün ayrılmaz bir parçası durumunda olan iç denetim, kurulan

iç kontrol mekanizmasının sağlıklı işleyebilmesi ve kontrol edilebilmesi için çok önem taşımaktadır. Sonuç olarak iç kontrol ve iç denetim birimleri farklı iki kavram olsalar da birbirini tamamlayan kavramlar olarak düşünölmelidirler (Adiloğlu, 2010, s. 27).

İç kontrol sistemi tek başına mevcut hataların tespiti ve oluşabilecek risklerin önlenmesi konusunda tam güvence sağlayamamaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve oluşturmak işletme yöneticilerinin sorumluluğunda olduğu için, gerçekleşen iç kontrolün ne derece etkin olduğunu gözlemlemek ve sürekli takibini yapmak yine yöneticilerin sorumluluğundadır. Yöneticiler tarafından iç kontrolün takibini yapabilmek ve kalitesi hakkında fikir sahibi olabilmek için ihtiyaç duyulan bu bilgiler, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin periyodik olarak hazırladığı değerlendirme raporlarından edinilebilir. Diğer bir ifade ile iç denetim birimleri hazırladıkları raporlar aracılığıyla yönetime bilgi sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun etkin iç kontrol yapısının ikamesi olarak görölmemelidir (Aslan, 2010, s. 70).

2.3. Risk, Risk Yönetimi ve İç Denetim ile İlişkilendirilmesi

Bu bölümde risk ve risk yönetimi ile ilgili tanımlamalara yer verilmiştir.

2.3.1. Risk Tanımı

Risk ve risk değerlendirme kavramları oldukça eski tarihlere dayanmaktadır. 2400 yılı aşkın bir süre önce antik Yunanistan'da alınacak kararlar önce tartışılır ve riskli yönleri tartışılırdı. Öte yandan akademik olarak risk değerlendirme kavramı yaklaşık 40 senedir literatürde yer almaktadır (Aven, 2016, s. 1).

Risk kelimesinin kökeni Fransızca olmakla birlikte, "risque" kelimesinden türemiştir. Sözlükteki anlamı "bir kayba, bir tehlikeye, bir zarara neden olabilecek bir meydana gelme olasılığıdır". Derici ve diğerlerine (2007) göre risk, "gelecekte

karşılaşılabilecek olan ve hedeflerin gerçekleştirilmesine engel teşkil edebilecek olumsuzluklar veya hedeflere ulaşmayı kolaylaştırabilecek fırsatlardır”. Lowrance göre ise risk, olumsuz etkilerin “olasılık” ve “şiddetlerinin” bir “ölçüsü” şeklindedir. Wang ve Ziegel (2019) ise risk kavramında hem kayıplara hem de belirsizliğe yer veren, riski “olumsuz sonuçların olma olasılığı” ve karar verme sürecindeki çeşitli belirsizliklerle ilgili olarak, “verilen karara bağlı kayıplar” şeklinde tanımlamıştır (Bayyurt, 2020, s. 28).

Olasılık, bir durumun gerçekleşme ihtimali şeklinde tanımlanmakta ve alabileceği değerler 0 ile 1 arasındadır. Olasılığın aldığı değer 0’a yaklaştıkça olayın gerçekleşme ihtimali azalmakta 1’e yaklaştıkça artmaktadır. İşletmeler risk değerlendirmesi yaparken risklerin meydana gelme ihtimalini de göz önünde bulundurmaktadır. Dolayısıyla olasılık kavramı risk ile yakından ilgili bir kavramdır (Çevik, 2019, s. 5).

2.3.2. İşletmeler Açısından Risk Türleri

Bu başlık altında işletmeler açısından risk türlerini oluşturan finansal riskler, operasyonel riskler, stratejik riskler, dış çevre risklerinden bahsedilecektir.

2.3.2.1. Finansal Riskler

İşletmeler piyasada oluşan ekonomik değişikliklere her zaman uyum sağlayamamakta ve bunun doğal sonucu olarak işletme gelirlerinde düşüş meydana gelmektedir. Buna bağlı olarak işletmelerin kâr payı ve faiz ödemelerini gerçekleştirememeleri neticesinde piyasada finansal bir risk oluşur. İşletme yöneticileri ya da sahiplerinin vereceği kararlar da bir işletme açısından finansal riskin derecesini belirler. Bu doğrultuda oluşan finansal riskin ortadan kaldırılması veya azaltılması da tamamen işletmenin yönetim becerisine bağlıdır. Yönetim becerisine paralel olarak, işletmeye teknolojik gelişmelerin entegre edilmesi, ihracatın artırılması, sermaye artışlarında borç sermayenin kullanılmaması gibi

yöneticiler tarafından alınacak kararlar da finansal riskin azaltılmasında önemli bir etkiye sahiptir (Eren, 2019, s. 90).

2.3.2.2. Operasyonel Riskler

İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmek amacı ile yürüttükleri faaliyetleri engelleyebilecek risklere operasyonel riskler denir. Dolayısıyla işletmenin geleceğini tehdit eden önemli bir risk konumunda olan operasyonel risk literatürde faaliyet riski olarak da adlandırılmaktadır. İşletmenin faaliyetleri etkileyecek işletme içi faktörler, personel sorunları, yönetici hataları, işletmenin örgüt yapısındaki bozukluklardan kaynaklı aksamalar veya hatalar, işletme içi bilgi işlem teknolojisinin yetersizliği, yapılan hatalı sözleşmelerden doğan sorumluklar ve eğitim eksikliği gibi etkenler operasyonel riskin temelini oluşturmaktadır (Yazıcı, 2019, s. 42).

Operasyonel risk, işletmelerde iç kontrol sisteminin bulunmaması veya etkin bir şekilde çalışmaması durumlarında gerçekleşen işlem süreçleri ve yönetsel sistemlerdeki düzensizliklerden kaynaklanabilecek kayıp ve zararların gerçekleşme olasılığıdır. Operasyonel riskin içinde bulunan diğer riskleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Mandalas, 2019, s. 8):

- Süreçlerin doğru veya uygun olmama riskleri,
- Süreçlerin hedeflere ulaşmada yeterli olmama riski,
- Proje planlaması ve kaynak kullanımı ile ilgili riskler,
- Karar vermede kullanılan bilgilerin yetersiz olması riski,
- Kazanç sağlayabilecek yeni fırsatların değerlendirilememesi riski,
- Teknolojinin hedeflere ulaşmada kullanılması ile ilgili riskler.

2.3.2.3. Stratejik Riskler

Stratejik risk işletmeleri bütünüyle etkileyen risk türüdür. İşletmelerin gelişmesini, rekabet gücünü ve işletme planlarının uygulanmasını etkileyen ve önceden öngörülemeyen risklerdir. Genelde politik, sosyal ve doğal çevre, ekonomi gibi faktörler riskin kaynaklarını oluştururlar. Dolayısıyla uzun vadeli performansı

etkileyen risklerdir. Ayrıca stratejik riskleri, iş riskleri ve iş dışı riskler olarak iki alt başlık altında da gruplayabiliriz. İş riskleri yöneticilerin hizmetler ve ürünler hakkında aldığı kararların kaynağını oluşturduğu risklerdir. Bu ürün ve hizmetlerin pazarlanması ilgili riskleri de içermekle beraber teknolojik gelişmelerin ve ekonomik risklerin satışları ve maliyetleri etkilemesiyle oluşan risklerdir. İş dışı riskler ise ürün ve hizmetler kaynaklı olmayan risklerdir. Örnek verecek olursak uzun vadeli kullanılan finansman kaynakları söyleyebiliriz ya da rekabet halinde olunan firmaların eylemlerinin ürün piyasalarına etkilerinden dolayı veya teknolojik gelişmeler sonucu imalat teknolojilerinin eski kalması ya da ürünlerin modellerin eski kalmasını örnek verebiliriz (Yazıcı, 2019, s. 41).

2.3.2.4. Dış Çevre Riskleri

İşletmeden bağımsız dış çevredeki etkenlerden kaynaklanan, faaliyet ve tercihlerine bağlı olarak işlemeyi olumsuz etkileyen risklerdir. Örneğin; yangın, sel gibi doğal afetlerin gerçekleşme ihtimali, dışarıdan sağlanan hizmetlerde aksaklıklar yaşanması, müşteri trendleri, rakipler ve teknolojik alanlarda gerçekleşen siber saldırılar dış çevre risklerine örnek olarak verilebilir (Mandalas, 2019, s. 9).

2.3.3. Risk Yönetimi

Diğer bütün canlılar gibi insanoğlu da karşılaştığı riskler karşısında hayatta kalabilmek için savunma mekanizması geliştirmiş ve hayatta kalmayı başarmıştır. Canlıların ve insanoğlunun sahip olduğu bu savunma mekanizmasını bir anlamda ‘belirsizliklerle mücadele disiplini’ olan risk yönetiminin başlangıç aşaması olarak görmek mümkündür (Kıral, 2018, s. 7).

Bir işletme sahip olduğu riskleri yönetirken izleyebileceği farklı iki yol mevcuttur. Bunlardan ilki sahip olduğu riskleri birer birer değerlendirip yönetmek; ikinci yol ise bütün riskleri sisteme ait bir parça olarak değerlendirip, onları bir risk yönetimi programı çerçevesinde bütün olarak yönetmektir (Akçakanat, 2012, s. 31).

Risk yönetimi sürecinde, öncelikle riskler tanımlanmalı, sonrasında gerekli değerlendirmeler yapılmalı, risklerin etkilerinin işletme açısından makul bir seviyede tutulması için gerekli önlemler alınmalı, önlemler periyodik olarak kontrol edilip raporlanmalıdır (Kıral, 2018, s. 7).

2.3.3.1. Risk Yönetiminin Tarihsel Gelişimi

Risk yönetimi kavramının ortaya çıkışında 1967 yılında Londra’da Edward Lloyd’un açmış olduğu kahve dükkânının zamanla gemicilikle ilgili bilgi alışverişinin yapıldığı bir yer olarak tanınması ve kısa süre sonra denizcilik sigortasının merkezi konumuna gelmesi önemli bir etken olmuştur. Edward Lloyd, oluşturmuş olduğu risk havuzları sayesinde risklerin kapsamını genişleterek sigortacılık sektörünün lideri konumuna gelmiştir. Risk yönetimi kavramı yıllarca sigorta sektörü ile aynı anlamda kullanılmış ve sonrasında 1970’li yıllarda Amerika’da iş dünyasında geniş kabul görmeye başlamıştır. Bretton Woods anlaşmasının sona ermesi ve 1973-1979 döneminde yaşanan petrol krizinin sonucunda risk oranlama ve değerlendirme alanında danışmanlık hizmetine olan talepler artmaya başlamıştır. 1980’lerin ilk yarısı politik risklere ağırlık verilen bir süreçken 1980’lerin sonlarında politik riskler azalmıştır (Kızılböğâ, 2012, s. 83).

1980’li yıllardan sonra risk yönetimine verilen değer daha da artmaya başlanmış ve genelde işletmenin yok olmasına neden olacak risklere odaklanılmaya çalışılmıştır. Zaman geçtikçe detaylı bir risk yönetim sisteminin kurulması, iç denetim sisteminin risk yönetimi ile birleştirilmesi, risk farkındalığının kurum kültürüne yerleştirilmesi yönetimde risk sorumluluğunun artırılması, risk ofislerinin kurulması ve kurumsal risk yönetim sisteminin kabul edilmesi konularında ilerleme olmuştur (Temeltaş, 2019, s. 32).

Risk yönetimini basit bir ifadeyle riskleri değerlendirmek ve riskin oluşturacağı etkilerini belirlemek amacıyla kullanılan bir yöntem şeklinde tanımlarsak, söz konusu kavramın uygarlığın en başlarından beri var olduğunu söylemek mümkündür. Ancak bu uygulamanın bilinçli bir şekilde yapıp yapılmadığı kapsamında değerlendirildiğinde risk yönetiminin uzandığı tarih 20. yüzyılın ortalarına kadar olduğu ortaya çıkmaktadır (Kızılböğâ, 2012, s. 84).

2.3.3.2. Risk Yönetimi İhtiyacı

Risk yönetiminin gelişimi, çeşitli ihtiyaçların oluşması ve bu ihtiyaçları karşılamak için atılan yeni adımlarla birlikte önemli gelişmeler kaydedilmesi şeklinde olmaktadır. İşletmeler açısından temel risk yönetimi ihtiyaçları şu şekilde sıralanabilir (Karakaya, 2019, s. 25);

- Gelişen toplum ve kamuoyu beklentilerinin neden olabileceği riskler,
- İşletme stratejilerinin “süreklilik” kavramına uygun olması ve risklerin bu noktada sebep olabileceği engeller,
- Hizmet ve ürün oluşturma sürecinde etkin bir kaynak yönetimi gerçekleştirilerek olası maliyetleri en aza indirmek,
- Oluşabilecek finansal riskler,
- Yönetimde ve temsilde istikrar sağlamak,
- Sürdürülebilir başarı sağlamak,
- Mevcut yasal düzenlemelere uygunluk sağlamak.

2.3.3.3. Risk Yönetim Süreci

Risk yönetim süreci, birbirini izleyen dört bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler: Riskin tanımlanması, riskin değerlendirilmesi, uygulama ve kontrol şeklindedir.

2.3.3.3.1. Riskin Tanımlanması

Riskin tanımlanması aşaması riskin teşhisi anlamına geldiği için büyük önem taşımaktadır. Risk tanımlama sürecinde toplanan veri ve bilgiler sorunların çözümünde kullanılmaktadır. Bu sebeple elde edilecek bilgilerin doğruluğu hayati önem taşımaktadır. Araştırmacılar riskin tanımlanması sürecine ilişkin yürüttükleri çalışmalarda olası kayıpların minimize edilmesi, teknolojik ve politik belirsizliklerin

azaltılması gibi işlemlerin de bu sürecin kapsamında olduğunu belirtmektedirler. Riskli olduğu düşünülen önemli değişkenler bu aşamada değerlendirilerek gizli kimliğinden arındırılmaya çalışılır ve yaratabileceği tahmin edilmeye çalışılır. Riskin tanımlanmasının ardından sorunun çözümünde kullanılacak bilgidен alınacak verimi arttırmak adına çalışanlar bilgilendirilmeli ve anlama düzeyi artırılmalıdır. Belirsiz etkilere sahip önemli değişkenlerin etkilerini belirleyebilmek için geleceğe yönelik planlama araçları kullanılabilir (Emhan, 2009, s. 213).

2.3.3.3.2. Riskin Değerlendirilmesi

Risklerin değerlendirilmesi aşamasında yapılması gereken, bir önceki aşamada tanımlanan risklerin yaratacağı etkileri belirleme ve ne ölçüde zarar verebileceğini tespit ederek duruma netlik kazandırmaya çalışmaktır. Gerçekleşme olasılığı diğerlerine göre daha fazla olan riskleri kendi içerisinde sınıflandırarak, bütün işletme çapında değerlendirilir. Yapılan kategorize sayesinde risklerin önem sırası belirlenmiş olur ve hangi riske müdahale etmenin daha büyük önem taşıdığına karar vermek kolaylaşır (Yerekapan, 2019, s. 52).

2.3.3.3.3. Uygulama

Riskin tanımlanması ve değerlendirilmesinden sonra riskten korunmak amacıyla önlem ve tedbirlerin alınması önem taşımaktadır. Alınacak olan tedbirler ise risk unsurlarından uzaklaşma, riski minimum düzeye indirme, riski farklı alanlara yönlendirme gibi risk yönetim uygulamalarıdır. Riski minimum düzeye indirmek için kullanılacak araç ve yöntemler belirlenmeli, bu araçların hem risk düzeyine olan uygunluğu hem de ekonomik boyutu göz önünde bulundurularak hareket edilmelidir. Risklerin kontrol altına alınması aşamasında en uygun yöntem belirlenerek uygulama aşamasına geçilmektedir (Yıldırım, 2018, s. 62).

2.3.3.3.4. Kontrol

Yönetim kurlunun uygulayacağı prosedür ve yönetim şekilleri bütünü kontrol aşamasını oluşturmaktadır. Bu aşamada amaç risklerin ortadan kaldırılmasına ya da risk düzeylerinin azaltılmasına katkı sağlamaktır. Kontrol faaliyetleri, risklerin giderilmesi faaliyetleriyle iç içe olmakla birlikte işletmenin bütün kademelerini ve fonksiyonlarını kapsamaktadır. Kontrol faaliyetleri, alınan kararlar ve bu kararların uygulanma süreçlerinin düzgün olup olmadığını takip eder ve aynı zamanda bu uygulamaların hedeflenen amaçlara ulaşmada ne derece etkili olduğunu inceler (Yerekapan, 2019, s. 54).

2.3.4. Risk Yönetimi ve İç Denetimin İlişkilendirilmesi

İç denetimin işletmeye değer katabilmesi için, işletmenin gerçekleştirmekte olduğu faaliyetlerin tamamını bütünsel bir açıdan değerlendirerek, odaklanılması gereken konuların hangileri olduğunu belirlemesi gereklidir. Odaklanılması gereken konuların belirlenmesinde kullanılan geleneksel yöntemler, iç denetim faaliyetlerinden istenilen verimin tam olarak alınmasının önüne geçmektedir. Kontrol odaklı, hileleri ve hataları ortaya çıkarmayı amaçlayan, yasa ve yönergelere uyum derecesini belirlemeye çalışan bir anlayış, işletmenin karşı karşıya olduğu fakat henüz fark edilemeyen önemli risklerin gözden kaçırılmasıyla sonuçlanabilir. Dolayısıyla iç denetimin işletmeye sağlayacağı faydanın en üst düzeyde olabilmesi için, iç denetim faaliyetlerinde risk unsurunun da değerlendirilmesi gerekmektedir (Koban, 2019, s. 35).

İşletme faaliyetlerini sürdürebilmek için, müşteri taleplerinin karşılanmasının yanında, kendi ihtiyaçlarını da giderebilecek iş süreçlerine sahip olmalı ve iş süreçlerinin güncel olması sağlanarak ve denetiminin yapılması gerekir. İç denetim bu aşamada ihtiyaç duyulan bir husus olarak öne çıkmaktadır. İç denetim, işletme süreçlerinin düzgün işleyip işlemediğini, risk yönetiminin etkinliğini ve işletmenin verimliliği gibi konularla ilişkilidir. Bunlarla ilgili faaliyetleri yürütürken, “proaktif bir yaklaşım” ile hareket eden iç denetim, hata ve kusurlar meydana gelmeden gerekli tespitleri yapmaktadır (Öner ve Adiloğlu, 2019, s. 68).

İç denetimlerin asli vazifelerinden birisi de işletmenin mevcut kontrollerinde etkinlik ve verimliliğin sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilmesidir. Dolayısıyla, işletmedeki birim faaliyetleri için risk odaklı bir bakış açısı kabul edilerek, yüksek riskli alanlara daha çok zaman ayrılabilir, tespit sayıları artırılabilir ve denetim alanı daha da genişletilebilir. Böylece, risk yönetimi ve iç denetim kavramları bir araya getirilerek, risklerin takibini sağlamak, iç kontrol yeterliliğini ve işleyişini araştırmak ve işletme için en iyi uygulamaları hayata geçirmek mümkün olabilecektir (Bektaş, 2019, s. 66).

İç denetim “bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir”. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasında yardımcı olan denetimdir. Dolayısıyla, iç denetimde risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim uygulamalarının önemi gittikçe artmış ve böylece denetimin etkinliği arttırılmak istenmiştir. Günümüzde artık iç denetimden, geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öne geçip öngörülerde bulunması sadece riskleri değil fırsatları da ortaya koyması beklenir (Sakarya ve Kara, 2012, s. 72).

2.3.5. Risk Odaklı İç Denetim

Risk odaklı iç denetim, işletmedeki mevcut risklerin işletmenin risk profiline uyumlu ve aynı zamanda etkin bir şekilde yönetilmesini sağlayan bir hizmettir. Riskin izlenmesinde gerekli olacak bilgileri sağlamak, kontrollerin yeterlilik ve uygunluğunu araştırmak ve bir endüstri ya da işi alanında var olan en iyi uygulamaları tanımlamak risk odaklı iç denetim ile mümkün olabilmektedir (Türedi vd., 2015, s. 12).

1995 yılında ilk olarak ABD’de benimsenen risk odaklı iç denetimin gelişmesine neden olan iki önemli değişimi şu şekilde açıklamak mümkündür (Yereli ve Kara, 2013, s. 46):

- Dünya’da yaşanan finansal ve teknolojik gelişmeler sonucu işletme faaliyetlerinin kapsam ve türü değişmiştir.
- Finansal açıdan artan türev ürünler ve ortaya çıkan karmaşık finansal ürünler giderek yaygınlaşmıştır. Bu türev ürünlerdeki çeşitlilik, ticari faaliyetleri artması ve varlığa dayalı menkul kıymetlerin ortaya çıkışıyla birlikte ikincil piyasalarda yaşanan gelişme mevcut finansal sistemin bir hayli değişmesine sebep olmuştur.

Basel komitesince, risk odaklı iç denetimin kapsamı şu şekilde sıralanmıştır (Çankaya vd., 2012, s. 241):

- Risk değerlendirme metodolojilerinin ve risk yönetimi yöntemlerinin uygulanmasının ve etkinliğinin incelenmesi,
- İç kontrol sistemindeki etkinliğin ve yeterliliğin incelenip değerlendirilmesi,
- Mali tabloların ve muhasebe kayıtlarının güvenilirliğinin ve doğruluğunun araştırılması,
- Otoritenin yasa ve düzenleyici koşullarına, politika, yöntem ve etik kurallara uyulmasını sağlamak,
- Düzenleyici raporlamanın güvenilirlik, doğruluk ve zamanlamasının kontrolü,
- Elektronik hizmetler ile elektronik bilgi sistemi de dâhil olmak üzere mali ve yönetim bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi.

Önceleri denetim çerçevesinde, iç kontrol sisteminin etkinliği denetlenmek amacıyla gerçekleştirilmiş olan faaliyetlerin işletme planlarına, yasa ve yönetmeliklere ne derecede uygun olduğu araştırılmaktaydı. Risk odaklı denetim kavramının ortaya çıkmasıyla birlikte denetimin yönü uygunluk denetiminden risk denetimine dönmüştür (Kır, 2010, s. 55).

2.3.5.1. Risk Odaklı İç Denetim Süreci

Risk odaklı iç denetim, işletmelerin risk profillerinin belirlenmesi, denetim sürecinin işletmenin risk profiline göre şekillendirilmesi ve denetim kaynaklarının

buna göre tahsis edilmesi temeline dayanan ve denetimin etkin olmasını hedefleyen bir denetim yaklaşımıdır. Risk odaklı iç denetim aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır (Keskin, 2010, s. 41):

- Hedeflerin tanımlanması,
- Risk değerlemesi ve risklerin kaydedilmesi,
- Risk odaklı denetim planının hazırlanması,
- Risk odaklı denetim raporunun hazırlanması

2.3.5.1.1. Hedeflerin Tanımlanması

Risk odaklı iç denetim sürecinin ilk aşamasında, yönetimin stratejik düzeyde faaliyetlerle ilişkili hedefler belirlemelidir. Belirlenen hedefler iç kontrol sistemindeki operasyonlar, uyum amaçları ve raporlama için bir temel hazırlamaktadır. Başarılı bir şekilde olayların tanımlanması, risk değerlendirme, risklere cevap verilmesi için hedeflerin belirlenmesi gerekmektedir. Stratejik hedefler ve alt hedefler olmak üzere iki çeşit hedef vardır. İş akışlarını, iç kontrol sistemini, işletmenin iç ve dış çevresini doğru bir şekilde değerlendirerek; işletmenin vizyon, misyon, prosedür, politika ve alabileceği risk miktarına göre doğru bir şekilde belirlediği hedefler stratejik hedef adını almaktadır. Stratejik hedeflerine ulaşabilmek amacıyla alternatif yolları belirleyen işletme, stratejilerine yönelik riskleri ortaya koyarak bunların etkilerini göz önünde bulundurur. Stratejik hedeflerle bağlantılı, çeşitli faaliyetler için oluşturulmuş daha spesifik hedefler alt hedef olarak değerlendirilir (Ayrancı, 2019, s. 11).

2.3.5.1.2. Risk Değerlemesi ve Risklerin Kaydedilmesi

Risklerin değerlendirilmesi süreci riskler belirlendikten sonra risklerin ölçülerek önem derecelerinin belirlenmesi ve kaydedilmesi aşamalarını kapsamaktadır. Risklerin değerlendirilmesi, hangi riskin işletmeye daha fazla zarar verebileceğinin tespit edilmesi ve işletme kaynaklarının risklerin giderilmesine ayrılması aşamasıdır. Risklerin, işletmede neden olacağı zararların doğru tahmin

edilmesi ve işletmenin hangi risklere öncelik vereceğini doğru belirlemesine, böylece işletme amaçlarının gerçekleştirilmesini engelleyecek en önemli risklere odaklanılmasına ve risk yönetimi için ayrılacak kaynakların en yüksek verimlilikle kullanılmasına olanak sağlayacaktır (Çetin, 2016, s. 129).

2.3.5.1.3. Risk Odaklı Denetim Planının Hazırlanması

Denetim planlaması, denetçilerin faaliyetlerini hangi sırayla ve ne şekilde yürüteceklerini tespit etmek amacı ile yapılmaktadır. Plan ile birlikte denetim konuları denetim alanlarına bölünür ve denetçiler bu denetim alanları içerisinde görev dağılımı yapar. Her bir alanda uygulanması gereken işlem ve yöntemler belirlenerek, zamanlaması planlanmaktadır. Denetim planı, iç denetim departmanının işletme kaynaklarını ne ölçüde verimli ve etkin kullandığının bir göstergesi durumundadır. İyi bir denetim planı (Kaşıkçı, 2006, s. 68);

- İşletme kaynaklarının doğru bir şekilde kullanıldığını göstermeli,
- İşletmenin saygınlığını arttırmalı,
- Hissedarların güvenini arttırmalı,
- Kanun ve düzenlemeleri dikkate alarak onlara uygun olmalı,
- Organizasyonun amaçlarını ve değerlerini yansıtmalı,
- Denetçinin motivasyonunu arttırmalı,
- Bağımsız dış denetçiler için işleri kolaylaştırmalıdır.

2.3.5.1.4. Risk Odaklı Denetim Raporunun Hazırlanması

Denetim raporları, denetim faaliyetleri sonucunda denetçinin görüşünü bildirdiği denetim fonksiyonunun en önemli çıktısı durumundadır. Denetim raporu hazırlanırken, hazırlanan raporların karşılaştırılabilir olması ve doğru bir şekilde hazırlanması ana amaçtır. Hazırlanan kesin raporun zamanında ve okuyuculara ek bilgiler sağlayacak şekilde oluşturulması çok önemlidir (Kara, 2011, s. 106).

İlk olarak iç denetçinin taslak bir rapor hazırlaması ile başlayan raporlama süreci, hazırlanan taslak raporun iç denetim müdürü tarafından incelenmesi ve daha sonra raporda yer alan hususların yönetimle görüşülüp nihai raporun hazırlanmasıyla süreç devam eder. İç denetim yöneticisinin görevlendirmiş olduğu yetkili bir iç denetçi tarafından hazırlanan rapor imzalanır ve önemli konuların yönetim kuruluna özetlenmesi ile raporlama süreci sona erer (Kaşıkçı, 2006, s. 77).

Hem yönetimin hazırladığı eylem planına hem de iç denetçinin bulgu ve önerilerine yer verilen rapor ise nihai denetim raporudur. Bu rapor tüm orta ve üst düzey yönetim kadrolarına iletilmelidir. İç denetçi düzenli olarak denetim komitesi ile denetim raporu ve önerilerin işletmede nasıl hayata geçirildiği ile ilgili görüşmeli ve böylece düzenli bir izleme faaliyeti oluşturulmalıdır. (Türedi, 2015, s. 16).

3. YÖNTEM

Bu bölümde araştırmanın modeli, evreni ve örneklemini, veri toplama araçları, veri toplama süreçleri ve veri analizi ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

3.1. Araştırmanın Modeli

2000'li yıllarda yaşanan Enron, Arthur Andersen, Kmart, Tyco, Worldcom, Adelphia, Global Crossing gibi skandallar dünyada ekonomik krizlerin oluşmasına, birçok çalışanın işsiz kalmasına ve birçok şirketin kapanmasına neden olmuştur. Oluşan bu durumlar iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının ne kadar önemli olduğunu dünyaya bir kez daha göstermiştir. Yaşanan olaylar sonucunda şirketler bu gibi durumların bir daha oluşmaması için iç kontrol, risk odaklı iç denetim gibi uygulamalara yönelim göstermişlerdir.

Araştırmada serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin yapısına ve iç denetimde şirketlerin riske yaklaşımının önem ve uygulanma düzeyi ve riske yaklaşımları incelenmiştir.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemini

Araştırmanın evrenini Türkiye'deki serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar oluşturmaktadır. Ancak araştırma evreninin geniş olması sebebiyle evreni temsil eden sınırlı bir bölüm seçilmiştir. Bu işleme örneklem alma işlemi denilmektedir. Örneklem seçimi Bursa Serbest Bölgesi olarak seçilmiştir.

3.3. Veri Toplama Araçları

Bu araştırma için anket tekniği veri toplama yöntemi olarak kullanılmıştır. Anket soruları hazırlanırken ilgili kişilerden görüşler alınmış ve belirtilen görüşler doğrultusunda çeşitli düzenlemeler yapılarak soruların mantıksal bir bütün olarak hazırlanmasına gayret edilmiştir.

Anket iki bölümden ve toplamda 37 sorudan oluşmaktadır. Anketin ilk bölümünde anket yapılan kişi ve çalıştığı şirket hakkında çeşitli sorular bulunmaktadır. Anket forumun ilk bölümünde yer alan 19 sorudan ilk 3'ü araştırmaya katılım sağlayan kişilerin özelliklerine yönelik olmakla birlikte geriye kalan 16 soru ise çalışmakta olduğu şirketin çeşitli özelliklerine yöneliktir. İkinci bölümde ise iç kontrol, iç denetim ve risk konularının önemine ve uygulanma düzeyine ilişkin sorular 18 adet olup beşli likert ölçeği kullanılarak hazırlanmıştır.

3.4. Veri Toplama Süreci

Anket formu Bursa Serbest Bölgesi'nde şirketleri ziyaret ederek doldurulmaya çalışılmıştır. Ancak veri toplama sürecinde dünya geneline yaşanan pandemi dolayısıyla anketin önemli bir bölümü elektronik posta aracılığıyla gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Anket formu iç kontrol ve iç denetim alanlarında çalışan kişilere gönderilerek en sağlıklı sonuçlar elde edilmeye çalışılmıştır. Çalışmaya 54 şirketin genel müdür yardımcısı, birim müdürü, birim müdür yardımcısı olan kişiler katılım göstermiştir.

3.5. Verilerin Analizi

Analizler SPSS 24.0 (Statistical Package for Social Sciences) programı kullanılarak yapılmıştır. Verilerin analizinde frekans analizi, Mann Whitney U testi ve Çoklu Doğrusal Regresyon kullanılmıştır. Mann Whitney U testi bağımsız iki grubun karşılaştırılması için kullanılmış, araştırmadaki birden çok bağımsız

değişkenin bir bağımlı değişkeni ne derece ve ne yönde etkilediğini analiz etmek için de Çoklu Doğrusal Regresyon kullanılmıştır.

4. BULGULAR VE YORUMLAR

Araştırmanın bu bölümünde şirketlerin anket sorularına verdikleri cevapların frekans analizlerine yer verilmiştir. Ayrıca verilerin analizinde Mann Whitney U testi ve Çoklu Doğrusal Regresyon kullanılmıştır. Elde edilen bulgulara yönelik açıklama ve yorumlar bu bölümde ele alınmıştır.

4.1. Frekans Analizleri

Araştırmaya katılım gösteren katılımcıların eğitim düzeyleri, şirkette yapılan veya yapılacak olan uygulamalarda farkındalık ve anket sorularına verilen cevapların güvenilirlik taşıması açısından önem arz etmektedir. Çizelge 5’de araştırmaya katılım gösteren kişilerin eğitim düzeyleri frekans ve yüzdeler dağılımları ile birlikte verilmiştir. Katılımcıların, %66,7’si üniversite mezunu olmakla birlikte %22,2’si ise yüksek lisans veya doktora seviyesinde eğitim almışlardır.

Çizelge 5. Araştırmaya Katılanların Eğitim Düzeyi

Eğitim Düzeyi	Frekans Değerleri	Yüzdeler Dağılım
Lise	2	3,7
Yüksekokul	4	7,4
Üniversite	36	66,7
Yüksek Lisans/Doktora	12	22,2
Toplam	54	100,0

Şirkette uygulanacak olan plan ve stratejilerin belirlenmesinde rol oynayan orta ve üst düzey yöneticilerin anket sorularını cevaplandırması araştırmanın güvenilirliği açısından önem taşımaktadır. Çizelge 6'da incelendiğinde katılımcıların %70,4'ü genel müdür yardımcısı, birim müdürü ve birim müdür yardımcılarında oluşmaktadır. Katılımcıların geriye kalan %29,6'luk bölümü ise işletmenin çeşitli bölümlerinde çalışanlardan oluşmaktadır.

Çizelge 6. Araştırmaya Katılanların Şirketteki Konumu

Katılımcıların Şirketteki Konumu	Frekans Değerleri	Yüzdelerik Dağılım
Genel Müdür Yardımcısı	2	3,7
Birim Müdürü	34	63,0
Birim Müdür Yardımcısı	2	3,7
Diğer	16	29,6
Toplam	54	100,0

Katılımcıların çalışmakta oldukları alanın araştırmanın konusuyla ilişkili olması, araştırmanın güvenilirliği açısından önemlidir. Çizelge 7'de görüldüğü üzere araştırmaya katılım gösteren şirketlerin %33,3'lük bir bölümünde iç denetim alanında faaliyet gösteren birimin kalite kontrol birimi olduğu tespit edilmiş ve cevaplar arasına eklenmiştir. İç denetim biriminin oranı ise %14,8 olarak gerçekleşmiştir.

Çizelge 7. Araştırmaya Katılanların Sorumlu Oldukları Birim

Katılımcıların Sorumlu Olduğu Birim	Frekans Değerleri	Yüzdelerik Dağılım
Üretim-Pazarlama	10	18,5
Muhasebe	2	3,7
İç Denetim	8	14,8
Kalite Kontrol	18	33,3
Diğer	16	29,6
Toplam	54	100,0

Araştırmaya katılım sağlayan 54 şirketin %48,1'i otomotiv, %11,1'i demir-çelik, %7,4'ü holding, %3,7'si tekstil, inşaat, enerji ve bilişim-teknoloji alanlarında faaliyet gösterirken %18,5'i ise diğer alanlarda faaliyet göstermektedir. Çizelge 8'de frekans ve yüzdelerle dağılımlarıyla birlikte şirketlerin faaliyet gösterdikleri alanlar yer almaktadır.

Çizelge 8. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Faaliyet Alanları

Şirketlerin Faaliyet Alanı	Frekans Değerleri	Yüzdelerle Dağılım
Tekstil	2	3,7
Otomotiv	26	48,1
İnşaat	2	3,7
Holding	4	7,4
Enerji	2	3,7
Demir-Çelik	6	11,1
Bilişim-Teknoloji	2	3,7
Diğer	10	18,5
Toplam	54	100,0

Serbest bölgeler yatırım yapma bakımından çeşitli kolaylıklara sahip bölgelerdir. Yabancı ortaklık oranının artması ise şirketi faaliyetlerinde daha duyarlı ve dikkatli olmaya sevk edecektir. Buna karşın araştırmaya katılan şirketlerin %29,6'sı %50 veya üzeri ortaklık oranına sahip olmakla birlikte %1-9 ve %10-19 ortaklık oranlarına sahip olanların oranı ise toplamda %7,4'tür. Geriye kalan %63 gibi yüksek bir oranın ise herhangi bir yabancı ortaklığı bulunmamaktadır. İlgili frekanslara Çizelge 9'da yer verilmiştir.

Çizelge 9. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Yabancı Ortaklık Oranı

Yabancı Ortaklık Oranı	Frekans Değerleri	Yüzdelerle Dağılım
Yok	34	63,0
1-9	2	3,7
10-19	2	3,7
50 ve üzeri	16	29,6
Toplam	54	100,0

Araştırmaya katılan şirketlerin iç denetim yapma durumları frekans ve yüzdelik dağılımları Çizelge 10’da verilmiştir. Katılım gösteren şirketlerin %51,9 gibi bir kesimi iç denetim yapmakta ve geriye kalan %48,1’i ise iç denetim yapmamaktadır.

Çizelge 10. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetim Yapma Oranları

Şirketlerde İç Denetim Yapılma Durumu	Frekans Değerleri	Yüzdelik Dağılım
Evet	28	51,9
Hayır	26	48,1
Toplam	54	100,0

Araştırmaya katılım gösteren şirketlerin iç denetim oluşturma tarihleri aşağıdaki Çizelge 11’de frekans ve yüzdelik dağılımlarıyla birlikte verilmiştir. Çizelge 11’de yer verilerden de anlaşılacağı gibi şirketlerin %33,3’ü 2016 yılı ve sonrasında iç denetim birimlerini oluştururken, %25,9’luk kısmı ise 2001-2005 yılları arasında oluşturmuştur. 2011-2015 yılları arasında iç denetim birimi oluşturan şirketlerin oranı %14,8 iken 2006-2010 yılları arasında ise %11,1 ve 2000 yılı öncesi ise %7,4’tür. İç denetim yapmayan şirketlerin oranı da %7,4 şeklindedir.

Çizelge 11. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetim Birimi Oluşturdukları Tarih

İç Denetim Birimlerinin Oluşturulduğu Tarih Aralığı	Frekans Değerleri	Yüzdelik Dağılım
2000 ve öncesi	4	7,4
2001-2005	14	25,9
2006-2010	6	11,1
2011-2015	8	14,8
2016 ve sonrası	18	33,3
Yok	4	7,4
Toplam	54	100,0

Çizelge 12’de araştırmaya katılan şirketlerin iç denetim alanında istihdam ettikleri çalışan sayılarının frekans ve yüzdelik dağılımları bulunmaktadır. Elde edilen bilgilere göre şirketlerin %22,2’si 2 kişi, %14,8’i 3 kişi, %11,1’i 4 kişi ve

%3,7'si 1 kişi istihdam ederken %40,7 gibi önemli bir bölüm ise bu alanda daha fazla çalışan istihdam etmektedir. Bu alanda çalışan istihdam etmeyen şirketlerin oranı ise %7,4'tür.

Çizelge 12. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetimde İstihdam Ettikleri Çalışan Sayıları

Şirketlerin İç Denetim Birimlerindeki İstihdam Edilen Kişi Sayısı	Frekans Değerleri	Yüzdeler Dağılım
1	2	3,7
2	12	22,2
3	8	14,8
4	6	11,1
Diğer	22	40,7
Yok	4	7,4
Total	54	100,0

CIA (Certified Internal Auditor) Belgesi, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından verilmekle birlikte bütün dünyada geçerliliği olan iç denetim yeterlilik belgesidir. ISACA (Information Systems Audit and Control Association) tarafından verilen CISA (Certified Information Systems Auditor) Belgesi ise daha çok bankacılık sektöründe çalışan kişilerin bilgi teknolojileri ve sistemleri alanında iç denetim yeterliliğini ifade eder (Kara, 2011, s. 106).

Araştırmanın sonuçlarına göre katılım gösteren 54 şirketin %51,9 gibi yüksek bir kesimi CIA Belgesi olan kişileri iç denetim birimlerinde istihdam ederken, %25,9'u lisans mezunlarını, %7,4 ü yüksek lisans mezunlarını ve %7,4'ü CISA Belgesi olan kişileri istihdam etmektedir. İç denetimde herhangi bir istihdamı bulunmayan şirketlerin oranı ise %7,4'tür. Söz konusu veriler Çizelge 13'de frekans ve yüzdeler dağılımlarıyla birlikte verilmiştir.

Çizelge 13. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetim İstihdamında Dikkat Ettiği Koşullar

İç Denetçilerin İstihdam Edilmesinde Aranılan Koşullar	Frekans Değerleri	Yüzdelerik Dağılım
Uluslararası Sertifikalı Bilişim Sistemleri Denetçisi (CISA) unvanına sahip olmak	4	7,4
Uluslararası Sertifikalı İç Denetçi (CIA) unvanına sahip olmak	28	51,9
Yüksek lisans mezunu olmak	4	7,4
Lisans mezunu olmak	14	25,9
Yok	4	7,4
Toplam	54	100,0

İç denetim birimlerinin işletme içindeki çeşitli çıkar çatışmalarına maruz kalmaması için bağımsız olması önem arz etmektedir. Öte yandan sorumluluklarını yerine getirebilmesine olanak sağlayabilecek bir üst organa bağlı olması gerekmektedir. Araştırmaya katılım gösteren şirketlerin %59,3'ünde iç denetim birimleri genel müdüre bağlıyken, %7,4'ü denetim komitesi ve yönetim kuruluna bağlı çalışmaktadır. %3,7'lik bir kısım ise genel müdür yardımcısı ve muhasebe bölümüne bağlı durumda iken %11,1'lik orana sahip bir kesim ise diğer organlara bağlanmıştır. Bu durum Çizelge 14'te gösterilmektedir.

Çizelge 14. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetim Birimlerinin Bağlı Olduğu Üst Organ

İç Denetim Birimlerinin Bağlı Olduğu Üst Organ	Frekans Değerleri	Yüzdelerik Dağılım
Denetim Komitesi	4	7,4
Yönetim Kurulu	4	7,4
Genel Müdür	32	59,3
Genel Müdür Yardımcısı	2	3,7
Muhasebe Müdürü	2	3,7
Diğer	6	11,1
Yok	4	7,4
Toplam	54	100,0

İç denetim birimlerinin bağlı oldukları üst yöneticiyle görüşme sıklığı, işletme içindeki birimlerin iletişim gücünü ve üst yönetimin işleme bünyesinde

oluşan problemlerden haberdar olma ve dolayısıyla problem için işletmelerin alacağı önlemlerin çabukluk derecesini ortaya koymaktadır.

Çizelge 15'te belirtildiği üzere araştırmaya katılan şirketlerin %37'sinde denetim birimleri ayda birden fazla kez üst yöneticileriyle görüşmekte, %22,2'sinde ayda bir kez görüşmekte, %18,5'inde üç ayda bir kez görüşmekte ve %7,4'ü ise altı ayda bir kez ve yılda bir kez görüşmektedir.

Çizelge 15. Araştırmaya Katılan Şirketlerdeki İç Denetim Birimlerinin Bağlı Oldukları Üst Yönetici ile Görüşme Sıklığı

Şirketlerdeki İç Denetim Birimlerinin Bağlı Oldukları Üst Yönetici ile Görüşme Sıklığı	Frekans Değerleri	Yüzdelerik Dağılım
Ayda birden fazla kez	20	37,0
Ayda bir kez	12	22,2
Üç ayda bir kez	10	18,5
Altı ayda bir kez	4	7,4
Yılda bir kez	4	7,4
Yok	4	7,4
Toplam	54	100,0

Araştırmaya katılım gerçekleştiren şirketlerin iç denetimlerinde ön plana çıkan konular, %51,9 ile mali, %14,8 ile uygunluk, %11,1 ile sistem ve performans, %3,7 ile bilgi teknolojisi konuları olmuştur. Çizelge 16'da bu durum frekans ve yüzdelerik dağılımları ile birlikte verilmiştir.

Çizelge 16. Araştırmaya Katılan Şirketlerin İç Denetim Uygulamalarında Ön Plana Çıkan Konular

İç Denetim Uygulamasında Ön Plana Çıkan Konular	Frekans Değerleri	Yüzdelerik Dağılım
Sistem denetimi	6	11,1
Bilgi teknolojisi denetimi	2	3,7
Performans denetimi	6	11,1
Mali denetim	28	51,9
Uygunluk denetimi	8	14,8
Yok	4	7,4
Toplam	54	100,0

Araştırmaya katılan şirketlerin risk yönetimi yapma durumları frekans ve yüzdelerle dağılımları Çizelge 17’de verilmiştir. Katılım gösteren şirketlerin %51,9 gibi bir kesimi risk yönetimi yapmakta ve geriye kalan %48,1’i ise risk yönetimi yapmamaktadır.

Çizelge 17. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Risk Yönetimi Yapma Oranı

Şirketlerin Risk Yönetimi Yapma Durumu	Frekans Değerleri	Yüzdelerle Dağılım
Evet	28	51,9
Hayır	26	48,1
Toplam	54	100,0

Araştırmaya katılan şirketlerin risk yönetim uygulamalarını %33,3 oranında iç denetim birimleri, %14,8 oranında stratejik yönetim birimi, %11,1 oranında risk yönetimi birimi gerçekleştirmektedir. Geriye kalan %33,3 oranına sahip olan diğer birimler şeklindedir. Katılımcıların belirttikleri üzere her birim kendisi için oluşabilecek riskleri daha yakından tanıdığı için kendi risk yönetimini yapmaktadır. Bu durum dolayısıyla diğer seçeneğinin yüksek bir orana sahip olmasına neden olmaktadır. İlgili sonuçlar Çizelge 18’de ele alınmıştır.

Çizelge 18. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Risk Yönetim Uygulamasını Gerçekleştiren Birim

Risk Yönetim Uygulamasını Gerçekleştiren Birim	Frekans Değerleri	Yüzdelerle Dağılım
İç denetim	18	33,3
Risk yönetimi	6	11,1
Stratejik yönetim	8	14,8
Diğer	18	33,3
Yok	4	7,4
Toplam	54	100,0

Şirketler risk yönetimi %18,5 oranında 4 kişi, %14,8 oranında 2 kişi, %11,1 oranında 3 kişi istihdam etmektedir. %48,1’lik orana sahip olan diğer seçeneğinde ise durum, Tablo 18’de belirtildiği üzere %33,3’lük bir kesimin her birimin kendi risk yönetimini yapması sebebiyle yüksek gözükmektedir. Diğer yandan geriye kalan

%14,8'lik kısım ise risk yönetimi için ekstra bir istihdam sağlamayıp iç denetim çalışanlarını bu alanda da değerlendirmektedir. Bu durum Çizelge 19'da gösterilmektedir.

Çizelge 19. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Risk Yönetimi Alanında İstihdam Ettikleri Kişi Sayısı

Risk Yönetimi Alanında İstihdam Edilen Kişi Sayısı	Frekans Değerleri	Yüzdelerik Dağılım
2	8	14,8
3	6	11,1
4	10	18,5
Diğer	26	48,1
Yok	4	7,4
Toplam	54	100,0

Araştırmaya katılan şirketlerin odaklandıkları risk çeşitlerinin frekans ve yüzdelerik dağılımları aşağıdaki Çizelge 20'de verilmiştir. Buna göre şirketlerin %51,9 yani yaklaşık yarısı gibi önemli bir kısmı mali risklere, %14,8'i faaliyet ve uygunluk risklerine, %7,4'ü stratejik risklere, %3,7'si ise bilgi sistemleri risklerine odaklanmaktadır.

Çizelge 20. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Odaklandıkları Risk Çeşitleri

Risk Yönetimi Uygulamasında Öne Çıkan Risk Grupları	Frekans Değerleri	Yüzdelerik Dağılım
Stratejik riskler	4	7,4
Mali riskler	28	51,9
Faaliyet riskleri	8	14,8
Bilgi sistemleri riskleri	2	3,7
Uygunluk riskleri	8	14,8
Yok	4	7,4
Toplam	54	100,0

Araştırmaya katılan şirketlerin %25,9'u Risk Yönetim Standardı (RMS), %3,7'si COSO, %33,3'ü diğer standartları kullanmaktadır. %37'lik kısım ise herhangi bir standart kullanmadıklarını belirtmişlerdir. Çizelge 21'de ilgili sonuçlar yer almaktadır.

Çizelge 21. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Risk Yönetiminde Uyguladıkları Standartlar

Risk Yönetimi Uygulamasında Kullanılan Standartlar	Frekans Değerleri	Yüzdelerik Dağılım
COSO	2	3,7
Risk Yönetim Standardı (RMS)	14	25,9
Diğer	18	33,3
Yok	20	37,0
Toplam	54	100,0

Araştırmaya katılan şirketlerde risklerin belirlenmesi ve ölçülmesinde kullanılan yöntemler %25,9 ile temel risk göstergeleri, %22,2 ile kontrol öz değerlendirme, %18,5 ile temel performans göstergeleri, %11,1 ile sayısal yöntemler (VaR, Monte Carlo vb.), %14,8 ile diğer yöntemler olarak gerçekleşmiştir. İlgili frekanslar Çizelge 22’de ele alınmıştır.

Çizelge 22. Araştırmaya Katılan Şirketlerde Risklerin Belirlenmesi ve Ölçülmesinde Kullanılan Yöntemler

Risklerin Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemler	Frekans Değerleri	Yüzdelerik Dağılım
Temel performans göstergeleri	10	18,5
Temel risk göstergeleri	14	25,9
Kontrol öz değerlendirme	12	22,2
Sayısal Yöntemler (VaR, Monte Carlo vb.)	6	11,1
Diğer	8	14,8
Yok	4	7,4
Toplam	54	100,0

Katılımcıların risk yönetimi uygulamasının gelişmesi hakkındaki düşünceleri tespit edilmeye çalışılmış ve bu konu hakkındaki görüşleri sorulmuş ve katılım sağlayan 54 kişinin görüşleri frekans ve yüzdelerik dağılım şeklinde Çizelge 23’de verilmiştir.

Çizelge 23. Araştırmaya Katılım Sağlayanların Risk Yönetimi Uygulamasının Geliştirilmesi Hakkındaki Düşünceleri

Risk Yönetiminin Gelişimi İçin Üstlenilmesi Gereken Sorumluluklar	Frekans Değerleri	Yüzdeler Dağılımı
Risk yönetimi ile stratejik plan arasında daha sıkı bir bağlantı kurulmalıdır	10	18,5
Üst yönetimle yönetim kurulu arasındaki iletişim ve uyum geliştirilmelidir	2	3,7
Süreçlerin yeniden yapılandırılması ve otomasyona ihtiyaç vardır	2	3,7
Risk ve mali süreçlerinin daha etkili bütünleşmesi gereklidir	10	18,5
Etkinlik ve verimlilik yönetimi uygulanmalıdır	4	7,4
Bilgi teknolojileri altyapısının geliştirilmesi gereklidir	6	11,1
Risk yönetimi konusunda daha fazla uzmanlık ihtiyacı vardır	4	7,4
Daha fazla zaman ve kaynak ayrılması gereklidir	4	7,4
Raporlama sürecinin geliştirilmesi gereklidir	8	14,8
Yok	4	7,4
Toplam	54	100,0

İç kontrol sisteminin yapısına ve önemine ilişkin yargılara verilen cevapların likert beşli ölçekte genel ortalama sonuçlar incelendiğinde, şirketlerin %22,3'ü "Kesinlikle Katılıyorum", %10,9'u "Katılıyorum", %17,6'sı "Kararsızım", %32,6'sı "Katılmıyorum", %17,1'i ise "Kesinlikle Katılmıyorum" şeklinde gerçekleştiği görülmektedir. Bu sonuçlar Çizelge 24'de ele alınmıştır.

Çizelge 24. İç Kontrol ve İç Denetim Sistemlerinin Yapısına ve Önemine İlişkin Sorulara Verilen Cevapların Yüzdelerle Dağılımı

Sorular	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. İç denetim birimlerinin yapacakları faaliyetlerle ilgili görev tanımları belirlenmiştir.	%25,9	%11,1	%5,6	%29,6	%27,8
2.Şirketinizde bulunan iç denetim birimlerinin yaptığı çalışmaların etkinliği ve sürekliliği sistemli olarak analiz edilmektedir.	%22,2	%7,4	%13,0	%38,9	%18,5
3.İç denetim birimi üyelerinin performansları bağlı buldukları yönetici tarafından belirli periyodlarla değerlendirilmektedir.	%24,1	%3,7	%24,1	%35,2	%13,0
4.İç kontrol sistemi ile gerçekleştirilen faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlanmaktadır.	%22,2	%9,3	%22,2	%27,8	%18,5
5.İç kontrol biriminde gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek riskler için, uygun risk yönetim modelleri belirlenmiştir.	%22,2	%14,8	%25,9	%37,0	%22,2
6.Birimimizdeki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü gibi görevler farklı kişilere verilmiştir.	%22,2	%18,5	%16,7	%31,5	%11,1
7.İç kontrol biriminde gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.	%24,1	%14,8	%27,8	%20,4	%13,0
8.Şirketinizde iç kontrol etkili bir şekilde çalışmaktadır.	%24,1	%7,4	%16,7	%37,0	%14,8
Genel Ortalama	%22,3	%10,9	%17,6	%32,1	%17,1

Çizelge 25’de yer alan genel ortalama sonuçları incelendiğinde risk odaklı iç denetimin şirketlerdeki önem ve uygulanma düzeyine yönelik yargılara verilen cevapların %27,8’sinin ‘‘Kesinlikle Katılmıyorum’’, %10,7’sinin ‘‘Katılmıyorum’’, %19,3’unun ‘‘Kararsızım’’, %32,7’ünün ‘‘Katılıyorum’’, %9,5’inin ise ‘‘Kesinlikle Katılıyorum’’ şeklinde olduğu gözlemlenmektedir.

Çizelge 25. İç Denetimde Şirketlerin Riske Yaklaşımının Önem ve Uygulanma Düzeyine Yönelik Sorulara Verilen Cevapların Yüzdelerle Dağılımı

Sorular	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.Şirketinizde her türlü faaliyeti etkileyecek riskler tanımlanmıştır.	% 24,1	% 16,7	% 11,1	% 46,3	% 1,9
2.Şirketinizde risklerin gerçekleşme ve etki düzeyi dikkate alınarak risk ölçümleri yapılmakta ve risk matrisi oluşturulmaktadır.	% 25,9	% 16,7	% 13,0	% 31,5	% 13,0
3.Şirketinizde hedeflere uygun ve iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk odaklı planlar hazırlanmaktadır.	% 25,9	% 9,3	% 22,2	% 33,3	% 9,3
4.Şirketinizde risk ve risk etkisinin önemine bağlı olarak denetim alanlarının öncelik sınıflaması yapılmaktadır.	% 25,9	% 13,0	% 16,7	% 35,2	% 9,3
5.Hazırlanan denetim planı faaliyetleri şirketinizde başarılı bir şekilde yürütülmektedir.	% 31,5	% 11,1	% 25,9	% 22,2	% 9,3
6.Hazırlanan denetim raporları zamanında ve eksiksiz bir şekilde ilgili yerlere sunulmaktadır.	% 38,9	% 7,4	% 7,4	% 40,7	% 5,6
7.Şirketinizde risk odaklı iç denetim etkin bir şekilde yürütülmektedir.	% 22,2	% 5,6	% 27,8	% 33,3	% 11,1
8.Şirketinizde yapılan risk odaklı iç denetim faaliyetleri oluşabilecek tehdit ve fırsatların değerlendirilmesinde kolaylık sağlar.	% 27,8	% 7,4	% 16,7	% 38,9	% 9,3
9.Risk odaklı iç denetim faaliyetleri şirketinizin faaliyetlerinde katma değer yaratmaktadır.	% 31,5	% 16,7	% 14,8	% 18,5	% 18,5
10.Risk Odaklı İç Denetim, işletme içi iletişim ağlarının netleşmesine olanak tanır.	% 24,1	% 3,7	% 37,0	% 27,8	% 7,4
Genel Ortalama	%27,8	%10,7	%19,3	%32,7	%9,5

4.2. Birinci Hipotezin Analizleri ve Yorumlanması

Ankete katılım sağlayan kişiler ve temsil ettikleri şirketlerin verileri için tanımlayıcı istatistiksel analizler yapılmıştır. Şirketlerin iç kontrol, iç denetim ve risk uygulamalarına verdikleri önem ve uygulama düzeylerin, ölçmek üzere hipotez testleri yapılmıştır. Çünkü çalışmadaki bir bağımlı değişkenin birden fazla bağımsız değişken ile arasındaki ilişkiyi açıklayabilmek için çoklu doğrusal regresyon analizi kullanılmıştır.

Belirlenen değişkenler arasında anlamlı bir fark olmadığı yönündeki hipotezlere sıfır hipotez (H_0), anlamlı bir fark olduğunu göstermek amacıyla oluşturulan hipotezlere ise alternatif hipotez (H_A) denilmektedir. Sıfır hipotezin kabul edilmesi durumu " $p>\alpha$ " şeklinde ifade edilirken, reddedilmesi (alternatif hipotezin kabul edilmesi) " $p<\alpha$ " olması durumunda gerçekleşir (Kara, 2011, s. 131).

Bu bölümde Hipotez 1'in analizleri yapıp ve elde edilen sonuçlar yorumlanacaktır.

Hipotez 1: H_1 : Şirkette iç denetim yapılması ile iç kontrol sistemlerinin yapılanması arasında fark yoktur.

H_0 : Şirkette iç denetim yapılması ile iç kontrol sistemlerinin yapılanması arasında fark vardır.

Şirketlerde iç denetim yapıp yapılmaması durumlarının iç kontrol sistemlerinin yapılanması durumu arasında anlamlı bir fark olup olmadığının tespit edilebilmesi için değişkenlerin normal dağılıma uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Değişkenlerin normal dağılıma uygun olup olmadığı Mann-Whitney U testiyle analiz edilmiş olup sonuçlar Çizelge 26'da ele alınmıştır.

Çizelge 26. Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Değişkenler	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Anlamlılık Değeri
1.İç denetim birimlerinin yapacakları faaliyetlerle ilgili görev tanımları belirlenmiştir.	228,500	579,500	- 2,427	,015**
2.Şirketinizde bulunan iç denetim birimlerinin yaptığı çalışmaların etkinliği ve sürekliliği sistemli olarak analiz edilmektedir.	286,000	637,000	- 1,407	,160
3.İç denetim birimi üyelerinin performansları bağlı buldukları yönetici tarafından belirli periyodlarla değerlendirilmektedir.	358,500	764,500	-,099	,921
4.İç kontrol sistemi ile gerçekleştirilen faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlanmaktadır.	301,500	652,500	- 1,110	,267
5.İç kontrol biriminde gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek riskler için, uygun risk yönetim modelleri belirlenmiştir.	306,000	657,000	- 1,048	,295
6.Birimimizdeki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü gibi görevler farklı kişilere verilmiştir.	199,000	550,000	- 2,937	,003*
7.İç kontrol biriminde gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.	279,500	630,500	- 1,500	,134
8.Şirketinizde iç kontrol etkili bir şekilde çalışmaktadır.	290,500	641,500	- 1,321	,186

(*) %1 Anlamlılık Düzeyi, (**) %5 Anlamlılık Düzeyi

Çizelge 26'daki sonuçlara bakıldığında iç denetim yapmakta olan ve olmayan şirketler arasında 1. Değişkenin (İç denetim birimlerinin yapacakları faaliyetlerle ilgili görev tanımları belirlenmiştir) %5 anlamlılık düzeyinde, 6. Değişkenin (Birimimizdeki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü gibi görevler farklı kişilere verilmiştir.) ise %1 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar iç denetim yapmakta olan ve olmayan şirketler ile iç kontrol yapılanması durumu arasında önemli farklılıkların olduğunu göstermektedir.

Çizelge 27. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Ortalama	Std. Sapma	N
Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır	1,4815	,50435	54
1.İç denetim birimlerinin yapacakları faaliyetlerle ilgili görev tanımları belirlenmiştir.	3,2222	1,59795	54
2.Şirketinizde bulunan iç denetim birimlerinin yaptığı çalışmaların etkinliği ve sürekliliği sistemli olarak analiz edilmektedir.	3,2407	1,43980	54
3.İç denetim birimi üyelerinin performansları bağlı buldukları yönetici tarafından belirli periyodlarla değerlendirilmektedir.	3,0926	1,37729	54
4.İç kontrol sistemi ile gerçekleştirilen faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlanmaktadır.	3,1111	1,42308	54
5.İç kontrol biriminde gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek riskler için, uygun risk yönetim modelleri belirlenmiştir.	2,7778	1,17629	54
6.Birimimizdeki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü gibi görevler farklı kişilere verilmiştir.	2,9074	1,36352	54
7.İç kontrol biriminde gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.	2,8333	1,35633	54
8.Şirketinizde iç kontrol etkili bir şekilde çalışmaktadır.	3,1111	1,42308	54

Çizelge 27’de modele dahil edilen değişkenlerin aritmetik ortalamaları ve standart sapmaları verilmiştir.

Çizelge 28. Korelasyon Sonuçları

		Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
Pearson Correlation	Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır	1,000	-,323	-,215	-,038	-,155	-,166	-,400	-,211	-,207
	1..	-,323	1,000	,657	,445	,528	,308	,347	,374	,462
	2.	-,215	,657	1,000	,797	,585	,467	,415	,562	,567
	3.	-,038	,445	,797	1,000	,563	,467	,427	,564	,553
	4.	-,155	,528	,585	,563	1,000	,488	,404	,430	,702
	5.	-,166	,308	,467	,467	,488	1,000	,528	,367	,500
	6.	-,400	,347	,415	,427	,404	,528	1,000	,542	,472
	7.	-,211	,374	,562	,564	,430	,367	,542	1,000	,616

Çizelge 28-Devamı

	8.	-,207	,462	,567	,553	,702	,500	,472	,616	1,000
Anlamlılık (Tek Yönlü)	Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır	.	,009	,060	,392	,132	,115	,001	,062	,066
	1.	,009	.	,000	,000	,000	,012	,005	,003	,000
	2.	,060	,000	.	,000	,000	,000	,001	,000	,000
	3.	,392	,000	,000	.	,000	,000	,001	,000	,000
	4.	,132	,000	,000	,000	.	,000	,001	,001	,000
	5.	,115	,012	,000	,000	,000	.	,000	,003	,000
	6.	,001	,005	,001	,001	,001	,000	.	,000	,000
	7.	,062	,003	,000	,000	,001	,003	,000	.	,000
	8.	,066	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
N	Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	1.	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	2.	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	3.	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	4.	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	5.	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	6.	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	7.	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	8.	54	54	54	54	54	54	54	54	54

Çizelge 28’de değişkenler arasındaki korelasyon değerleri bulunmaktadır. Bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon değerlerinin çok güçlü olması değişkenlerin modele olan katkılarını da yakınlıştırmaktadır. Bu durumda bağımsız değişkenlerin modelde olması veya olmaması modelin gücünü etkilememektedir. Modelde korelasyon sonuçları 0,80 değerinin altında olduğu ve bu değerler %5 anlamlılık düzeyinde anlamlı olduğu için modelde çoklu bağlantı probleminin olmadığını söylemek mümkündür.

Değişken isimleri çok uzun olduğu için bazı analizlerde sadece numaralandırma yapılmıştır. Numaraların hangi değişkeni temsil ettiği ise aşağıda açıklanmıştır:

- 1.İç denetim birimlerinin yapacakları faaliyetlerle ilgili görev tanımları belirlenmiştir.
- 2.Şirketinizde bulunan iç denetim birimlerinin yaptığı çalışmaların etkinliği

ve sürekliliği sistemli olarak analiz edilmektedir.

- 3.İç denetim birimi üyelerinin performansları bağlı buldukları yönetici tarafından belirli periyodlarla değerlendirilmektedir.
- 4.İç kontrol sistemi ile gerçekleştirilen faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlanmaktadır.
- 5.İç kontrol biriminde gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek riskler için, uygun risk yönetim modelleri belirlenmiştir.
- 6.Birimimizdeki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü gibi görevler farklı kişilere verilmiştir.
- 7.İç kontrol biriminde gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.
- 8.Şirketinizde iç kontrol etkili bir şekilde çalışmaktadır.

Çizelge 29. Model Özeti

Model	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahmini Stan. Hata	İstatistiksel Değişimler				Durbin-Watson	
					R ² deki Değişim	F Değerindeki Değişim	Sd1	Sd2		F Değerinin Anlamlılık Değişimi
1	,520 ^a	,271	,141	,46738	,271	2,089	8	45	,057	1,973
a. Tahmin Edici Değişkenler (Sabit), 8., 1., 6., 5., 3., 7., 4., 2.										
b. Bağımlı değişken: Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır										

Çizelge 29’da yer alan sonuçlara göre bağımlı değişken bağımsız değişkenler tarafından %27,1 oranında (R Square değeri=0,271) açıklanmaktadır. Tablo 29’da yer alan bir diğer değer ise Durbin-Watson değeridir. Bu değer 1,5-2,5 değeri aralığında olduğunda otokorelasyon olmadığını gösterir. Çizelge 29’da yer alan değer ise 1,973’tür. Bu durumda analizde otokorelasyon bulunmamaktadır.

Çizelge 30. Katsayılar Tablosu

Model	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	t	Anlamlılık	B değeri için %95 Güven Aralığı		Korelasyonlar		Çoklu Doğrusal Bağlantı		
	B	Standart Hata	Beta			Min. Değer	Maks. Değer	Zero-order	Kısmi	Part	Tolerans	VIF
(Sabit)	1,912	,201		9,493	,000	1,506	2,317					
1.	-,067	,057	-,213	-1,182	,243	-,182	,047	-,323	-,174	-,151	,499	2,006
2.	-,090	,091	-,256	-,982	,331	-,273	,094	-,215	-,145	-,125	,239	4,185
3..	,153	,083	,417	1,836	,073	-,015	,321	-,038	,264	,234	,314	3,189
4.	,023	,070	,066	,332	,742	-,118	,165	-,155	,049	,042	,412	2,427
5.	,019	,071	,045	,273	,786	-,124	,163	-,166	,041	,035	,586	1,707
6.	-,154	,062	-,417	-2,469	,017	-,280	-,028	-,400	-,345	-,314	,569	1,759
7.	-,001	,069	-,002	-,009	,993	-,140	,139	-,211	-,001	-,001	,469	2,134
8.	-,023	,074	-,066	-,315	,754	-,172	,126	-,207	-,047	-,040	,372	2,690

a. Bağımlı Değişken: Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır

Çizelge 30’da görüldüğü üzere anlamlılık değeri 0,05’in altında olan tek değişken 6. değişken olmakla birlikte bağımlı değişken üzerindeki etkisi negatif yönlüdür. Bununla birlikte sabit terim 1,912 olarak gerçekleşmiştir. Bunun anlamı ise diğer değişkenlerin etkisi sıfır olsa bile iç denetim yapılma oranı 1,912’dir.

4.3. İkinci Hipotezin Analizleri ve Yorumlanması

Bu bölümde Hipotez 2’nin analizleri yapıldı ve elde edilen sonuçlar yorumlanacaktır.

Hipotez 2: H_2 : Şirkette iç denetim yapılması ile risk ve risk odaklı iç denetim uygulama düzeyi arasında fark yoktur.

H_0 : Şirkette iç denetim yapılması ile risk ve risk odaklı iç denetim uygulama düzeyi arasında fark vardır.

Şirketlerde iç denetim yapılıp yapılmaması durumu ile risk ve risk odaklı iç denetim uygulama düzeyi arasında anlamlı bir fark olup olmadığının tespit edilebilmesi için değişkenlerin normal dağılıma uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Değişkenlerin normal dağılıma uygun olup olmadığı Mann-Whitney U testiyle analiz edilmiş olup sonuçlar Çizelge 31’de ele alınmıştır.

Çizelge 31. Mann Whitney U Testi Sonuçları

Değişkenler	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Anlamlılık Değeri
1.Şirketinizde her türlü faaliyeti etkileyecek riskler tanımlanmıştır.	286,000	637,000	-1,439	,150
2.Şirketinizde risklerin gerçekleşme ve etki düzeyi dikkate alınarak risk ölçümleri yapılmakta ve risk matrisi oluşturulmaktadır.	295,500	646,500	-1,221	,222
3.Şirketinizde hedeflere uygun ve iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk odaklı planlar hazırlanmaktadır.	169,000	520,000	-3,494	,000*
4.Şirketinizde risk ve risk etkisinin önemine bağlı olarak denetim alanlarının öncelik sınıflaması yapılmaktadır.	261,500	612,500	-1,838	,066
5.Hazırlanan denetim planı faaliyetleri şirketinizde başarılı bir şekilde yürütülmektedir.	336,500	687,500	-,491	,623
6.Hazırlanan denetim raporları zamanında ve eksiksiz bir şekilde ilgili yerlere sunulmaktadır.	300,500	651,500	-1,177	,239
7.Şirketinizde risk odaklı iç denetim etkin bir şekilde yürütülmektedir.	319,000	670,000	-,808	,419
8.Şirketinizde yapılan risk odaklı iç denetim faaliyetleri oluşabilecek tehdit ve fırsatların değerlendirilmesinde kolaylık sağlar.	268,500	619,500	-1,729	,084
9.Risk odaklı iç denetim faaliyetleri şirketinizin faaliyetlerinde katma değer yaratmaktadır.	225,500	576,500	-2,462	,014**
10.Risk Odaklı İç Denetim, işletme içi iletişim ağlarının netleşmesine olanak tanır.	285,500	636,500	-1,422	,155
(*) %1 Anlamlılık Düzeyi, (**) %5 Anlamlılık Düzeyi				

Çizelge 31'deki sonuçlara bakıldığında iç denetim yapmakta olan ve olmayan şirketler arasında 3. Değişkenin (Şirketinizde hedeflere uygun ve iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk odaklı planlar hazırlanmaktadır.) %5 anlamlılık düzeyinde, 9. Değişkenin (Risk odaklı iç denetim faaliyetleri şirketinizin faaliyetlerinde katma değer yaratmaktadır.) ise %1 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar iç denetim yapmakta olan ve olmayan şirketler ile risk ve risk odaklı iç denetim uygulama düzeyi arasında önemli farklılıkların olduğunu göstermektedir.

Çizelge 32. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Ortalama	Std. Sapma	N
Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır	1,4815	,50435	54
1.Şirketinizde her türlü faaliyeti etkileyecek riskler tanımlanmıştır.	2,8519	1,29451	54
2.Şirketinizde risklerin gerçekleşme ve etki düzeyi dikkate alınarak risk ölçümleri yapılmakta ve risk matrisi oluşturulmaktadır.	2,8889	1,43628	54
3.Şirketinizde hedeflere uygun ve iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk odaklı planlar hazırlanmaktadır.	2,9074	1,36352	54
4.Şirketinizde risk ve risk etkisinin önemine bağlı olarak denetim alanlarının öncelik sınıflaması yapılmaktadır.	2,8889	1,38273	54
5.Hazırlanan denetim planı faaliyetleri şirketinizde başarılı bir şekilde yürütülmektedir.	2,6667	1,37361	54
6.Hazırlanan denetim raporları zamanında ve eksiksiz bir şekilde ilgili yerlere sunulmaktadır.	2,6667	1,47942	54
7.Şirketinizde risk odaklı iç denetim etkin bir şekilde yürütülmektedir.	3,0556	1,32347	54
8.Şirketinizde yapılan risk odaklı iç denetim faaliyetleri oluşabilecek tehdit ve fırsatların değerlendirilmesinde kolaylık sağlar.	2,9444	1,40641	54
9.Risk odaklı iç denetim faaliyetleri şirketinizin faaliyetlerinde katma değer yaratmaktadır.	2,7593	1,52878	54
10.Risk Odaklı İç Denetim, işletme içi iletişim ağlarının netleşmesine olanak tanır.	2,9074	1,26295	54

Çizelge 32'de modele dahil edilen değişkenlerin aritmetik ortalamaları ve standart sapmaları verilmiştir.

Çizelge 33. Korelasyon Sonuçları

	Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır	1.	2..	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	
Pearson Correlation	Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır	1,000	-,207	-,159	-,483	-,274	-,064	-,160	-,154	-,254	-,336	-,195
	1.	-,207	1,000	,630	,623	,497	,513	,437	,478	,690	,620	,499
	2.	-,159	,630	1,000	,447	,431	,545	,462	,480	,567	,606	,441
	3.	-,483	,623	,447	1,000	,665	,316	,471	,327	,627	,596	,378
	4.	-,274	,497	,431	,665	1,000	,358	,406	,540	,482	,308	,253
	5.	-,064	,513	,545	,316	,358	1,000	,483	,467	,479	,509	,352
	6.	-,160	,437	,462	,471	,406	,483	1,000	,530	,499	,506	,427
	7.	-,154	,478	,480	,327	,540	,467	,530	1,000	,377	,268	,534
	8.	-,254	,690	,567	,627	,482	,479	,499	,377	1,000	,766	,496
	9.	-,336	,620	,606	,596	,308	,509	,506	,268	,766	1,000	,477
	10.	-,195	,499	,441	,378	,253	,352	,427	,534	,496	,477	1,000
Anlamlılık (Tek Yönlü)	Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır	.	,067	,125	,000	,023	,324	,124	,133	,032	,006	,079
	1.	,067	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	2.	,125	,000	.	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	3.	,000	,000	,000	.	,000	,010	,000	,008	,000	,000	,002
	4.	,023	,000	,001	,000	.	,004	,001	,000	,000	,012	,032
	5.	,324	,000	,000	,010	,004	.	,000	,000	,000	,000	,005
	6.	,124	,000	,000	,000	,001	,000	.	,000	,000	,000	,001
	7.	,133	,000	,000	,008	,000	,000	,000	.	,002	,025	,000
	8..	,032	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,002	.	,000	,000
	9.	,006	,000	,000	,000	,012	,000	,000	,025	,000	.	,000
	10.	,079	,000	,000	,002	,032	,005	,001	,000	,000	,000	.
N	Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	1.	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	2.	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	3.	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	4.	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
	5.	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54

Çizelge 33-Devamı

6.	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
7.	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
8.	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
9.	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
10.	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54

Çizelge 33'te değişkenler arasındaki korelasyon değerleri bulunmaktadır. Bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon değerlerinin çok güçlü olması değişkenlerin modele olan katkılarını da yakınlaştırmaktadır. Bu durumda bağımsız değişkenlerin modelde olması veya olmaması modelin gücünü etkilememektedir. Modelde korelasyon sonuçları 0,80 değerinin altında olduğu ve bu değerler %95 anlamlılık düzeyinde anlamlı olduğu için çoklu bağlantı probleminin olmadığını söylemek mümkündür.

Değişken isimleri çok uzun olduğu için bazı analizlerde sadece numaralandırma yapılmıştır. Numaraların hangi değişkeni temsil ettiği ise aşağıda açıklanmıştır:

- 1.Şirketinizde her türlü faaliyeti etkileyecek riskler tanımlanmıştır.
- 2.Şirketinizde risklerin gerçekleşme ve etki düzeyi dikkate alınarak risk ölçümleri yapılmakta ve risk matrisi oluşturulmaktadır.
- 3.Şirketinizde hedeflere uygun ve iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk odaklı planlar hazırlanmaktadır.
- 4.Şirketinizde risk ve risk etkisinin önemine bağlı olarak denetim alanlarının öncelik sınıflaması yapılmaktadır.
- 5.Hazırlanan denetim planı faaliyetleri şirketinizde başarılı bir şekilde yürütülmektedir.
- 6.Hazırlanan denetim raporları zamanında ve eksiksiz bir şekilde ilgili yerlere sunulmaktadır.
- 7.Şirketinizde risk odaklı iç denetim etkin bir şekilde yürütülmektedir.
- 8.Şirketinizde yapılan risk odaklı iç denetim faaliyetleri oluşabilecek tehdit ve fırsatların değerlendirilmesinde kolaylık sağlar.
- 9.Risk odaklı iç denetim faaliyetleri şirketinizin faaliyetlerinde katma değer yaratmaktadır.
- 10.Risk Odaklı İç Denetim, işletme içi iletişim ağlarının netleşmesine olanak tanır.

Çizelge 34. Model Özeti

Model	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahmini Stan. Hata	İstatistiksel Değişimler					Durbin-Watson
					R ² deki Değişim	F Değerindeki Değişim	Sd1	Sd2	F Değerinin Anlamlılık Değişimi	
1	,543 ^a	,295	,131	,47003	,295	1,802	10	43	,089	2,423
a. Tahmin Edici Değişkenler (Sabit), 10., 4. 5., 6., 9., 2., 7., 1., 3., 8.										
b. Bağımlı Değişken: Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır										

Çizelge 34’te yer alan sonuçlara göre bağımlı değişken bağımsız değişkenler tarafından %29,5 oranında (R Square değeri=0,295) açıklanmaktadır. Çizelge 34’te yer alan bir diğer değer ise Durbin-Watson değeridir. Bu değer 1,5-2,5 değeri aralığında olduğunda otokorelasyon olmadığını gösterir. Çizelge 34’te yer alan değer ise 2,423’tür. Bu durumda analizde otokorelasyon bulunmamaktadır.

Çizelge 35. Katsayılar Tablosu

Model	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	t	Anlamlılık	B değeri için %95 Güven Aralığı		Korelasyonlar			Çoklu Doğrusal Bağlantı	
	B	Standart Hata	Beta			Min. Değer	Maks. Değer	Zero-order	Kısmi	Part	Tolerans	VIF
	(Sabit)	1,951	,203				9,616	,000	1,541	2,360		
1.	,072	,083	,185	,870	,389	-,095	,239	-,207	,132	,111	,364	2,748
2.	,022	,066	,062	,328	,745	-,112	,156	-,159	,050	,042	,458	2,186
3.	-,208	,083	-,563	-2,508	,016	-,376	-,041	-,483	-,357	-,321	,325	3,078
4.	,010	,076	,027	,126	,900	-,145	,164	-,274	,019	,016	,373	2,683
5.	,037	,063	,102	,591	,557	-,090	,165	-,064	,090	,076	,552	1,810
6.	,046	,060	,136	,775	,443	-,074	,166	-,160	,117	,099	,536	1,867
7.	-,066	,077	-,174	-,863	,393	-,221	,088	-,154	-,131	-,111	,405	2,470
8.	,048	,083	,134	,578	,566	-,120	,216	-,254	,088	,074	,305	3,274
9.	-,108	,079	-,328	-1,365	,179	-,268	,052	-,336	-,204	-,175	,283	3,531
10.	-,008	,069	-,019	-,112	,912	-,147	,132	-,195	-,017	-,014	,545	1,833
a. Bağımlı Değişken: Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır												

Çizelge 35'ta görüldüğü üzere anlamlılık değeri 0,05'in altında olan tek değişken 3. değişken olmakla birlikte bağımlı değişken üzerindeki etkisi negatif yönlüdür. Bununla birlikte sabit terim 1,951 olarak gerçekleşmiştir. Bunun anlamı ise diğer değişkenlerin etkisi sıfır olsa bile iç denetim yapılma oranı 1,951'dir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünya’da 2000’li yıllarda meydana gelen şirket skandalları (Arthur Andersen, Worldcom, Enron, Global Crossing, v.b.) mevcut yönetim ve denetim anlayışını sorgulanır hale getirmiştir. Benzer skandalların yaşanmaması için Dünya genelinde çıkarılan kanunlar çerçevesinde değişen ve gelişen yönetim ve iç denetim anlayışları şirketlerin mevcut potansiyellerinin de artmasını sağlamıştır.

Geleneksel denetim anlayışı daha çok mali konuları odak noktası olarak seçmişken, yeni oluşan iç denetim risk odaklı durumdadır. Şirketler açısından oluşabilecek her türlü riske karşı gerekli tedbirleri alan, şirketlerin risk derecelerine göre kaynak aktarımını gerçekleştiren yeni iç denetim anlayışı, şirketlerin potansiyellerini arttırmayı hedef edinmiştir. Bununla birlikte işletme içerisinde önemi büyük oranda artan iç denetim birimleri, şirketlerin başarısında büyük pay sahibi durumdadır.

Yapılan çalışma sonucunda;

- Ankete katılım sağlayan, serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlerin %51,9’luk bir bölümünün iç denetim ve risk yönetimi uygulaması yaptığı belirlenmiştir.
- Ankete katılım sağlayan şirketlerin %7,4’ü iç denetçi istihdamında Uluslararası Sertifikalı Bilişim Sistemleri Denetçisi (CISA) unvanı ararken, %51,9’u ise Uluslararası Sertifikalı İç Denetçi (CIA) unvanı aramaktadır. Bu durum ise iç denetimin gerekli eğitimleri alan kişilerce yapılma durumunu göstermektedir.
- Ankete katılım sağlayan şirketlerin %37’sinde denetim birimleri ayda birden fazla kez üst yöneticileriyle görüşmekte, %22,2’sinde ayda bir kez görüşmekte, %18,5’inde üç ayda bir kez görüşmekte ve %7,4’ü ise altı ayda bir kez ve yılda bir kez görüşmektedir. Bu durum ise

şirket içi iletişimin gücünü göstermekle kalmayıp yöneticiler ile çalışanlar arasında gerçekleşen iletişim sayesinde problemlerin farkındalığının ne düzeyde olduğunu da göstermektedir.

- Ankete katılım sağlayan şirketlerin iç denetimlerinde ön plana çıkan konular, %51,9 ile mali, %14,8 ile uygunluk, %11,1 ile sistem ve performans, %3,7 ile bilgi teknolojisi konuları şeklindedir. Bu durum şirketlerin geleneksel denetim anlayışının da odak noktası olan mali denetimlere ağırlık verdiğini ancak diğer konuların da şirketlerin gündemine geldiğini göstermektedir.
- Ankete katılım sağlayan şirket çalışanlarının %37,0'lik bir kısmı şirketlerinde yapılan iç denetimin etkili bir şekilde çalıştığına "Katılıyorum" cevabını verirken, %14,8'lik bir kısmı ise "Kesinlikle Katılıyorum" cevabını vermiştir.
- Ankete katılım sağlayan şirketlerin %3,7'si COSO, %25,9'u Risk Yönetim Standardı (RMS), %33,3'ü diğer standartları kullanmaktadır. %37'lik azımsanmayacak bir kısım herhangi bir standardın olmadığını belirtmiştir. Bu durum ise yapılan uygulamaların belirlenen standartlar çerçevesinde olup olmadığını göstermektedir.
- Ankete katılım sağlayan şirket çalışanlarının %33,3'lük bir kısmı şirketlerinde yapılan risk yönetimi uygulamasının etkin bir şekilde yürütüldüğüne "Katılıyorum" cevabını verirken, %11,1'lik bir kısmı ise "Kesinlikle Katılıyorum" cevabını vermiştir.
- Ankete katılım sağlayan şirket çalışanlarının %38,9'luk bir kısmı şirketlerinde yapılan risk odaklı iç denetim faaliyetlerinin oluşabilecek tehdit ve fırsatların değerlendirilmesinde kolaylık sağladığına "Katılıyorum", cevabını verirken, %9,3'lük bir kısmı ise "Kesinlikle Katılıyorum" cevabını vermiştir.
- Ankete katılım sağlayan şirket çalışanlarının %18,5'lik bir kısmı şirketlerinde yapılan risk odaklı iç denetim faaliyetlerinin şirketin faaliyetlerinde katma değer yaratmasına "Katılıyorum", cevabını verirken, %18,5'lik bir kısmı ise "Kesinlikle Katılıyorum" cevabını vermiştir.
- Ankete katılım sağlayan şirket çalışanlarının %27,8'lik bir kısmı

şirketlerinde yapılan risk odaklı iç denetim faaliyetlerinin şirket içi iletişim ağlarının netleşmesine olanak sağladığına “Katılıyorum”, cevabını verirken, %7,4'lük bir kısmı ise “Kesinlikle Katılıyorum” cevabını vermiştir.

Risk odaklı iç denetim sisteminden beklenen faydayı alabilmek için işletmenin mevcut yapısının bu sisteme uyumlu olacak şekilde tekrar düzenlenmesi gerekmektedir. Özellikle etkin bir iç kontrol sistemi, etkin bir risk yönetimi, uygunluk değerlendirme birimleri ve bilgi sistemleri alanlarında düzenlemeler büyük önem taşımaktadır.

2000'li yıllarda yaşanan şirket skandalları iç denetimin etkinliğini sorgulanır hale getirmiştir. Yasa ve ihtiyaçlar ışığında ortaya çıkan risk odaklı iç denetimin, Bursa Serbest Bölgesi'nde uygulanma düzeyi ve verilen önem düzeyinin ne ölçüde olduğu incelenmiştir.

Sonuç olarak elde edilen bulgulara göre, şirketler risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyinin henüz yeterli düzeyde olmadığı, şirketlerin çoğunlukla geleneksel iç denetimin odak noktası olan mali konulara odaklandığı öte yandan diğer konuların da gündeme geldikleri görülmektedir. Bunun nedeni ise şirketlerin risk odaklı iç denetim uygulamasına başlangıç tarihlerinin çokta uzak olmaması ve hala büyük çoğunluğunun bu uygulamaya geçiş uyum süreci aşamasında olmasıdır.

Sonuç olarak elde edilen bulgulardan hareketle iç denetimin şirketlerdeki faydasını arttırabilmek adına sunulabilecek öneriler şu şekildedir:

- İç denetim ve risk uygulaması yapan şirketlerin sayısında artış sağlanmalı,
- İç denetim uygulamasına 2016 ve yılı sonrası başlayan şirketlerin uyum süreçlerini atlatabilmesi adına çalışmalar yapılmalı,
- İç denetçi istihdamında aranan kriterler uluslararası belgelere yönelik olmalı,
- İç denetim ve risk yönetimi uygulamalarında mali konuların yanında diğer konularda ön plana çıkmalı,
- Risk yönetimi uygulamalarında kullanılan standartların oranında artış sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2010), *İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akçakanat, Ö. (2012), Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 4(7), 30-46
- Aksoy, T. (2005), Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme, *Mali Çözüm Dergisi*, 72, 138-164
- Akyazılı, T. (2011), *Serbest Bölgelerin Ekonomik Açından İncelenmesi: İstanbul Deri Vesanayi Serbest Bölgesi İle İlgili Değerlendirme*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alkaya, Y. (2019), *İç Kontrol Sistemi ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi ve Daha İyi Bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrol Sisteminin Nasıl Olması Gerektiği Üzerine Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksoy, F. (2010), *Serbest Bölgelerin Avantajları, Ülke Ekonomisine Etkileri: Kayseri Serbest Bölge Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kayseri: Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aktaş, E. (2015), *İç Denetim ve Risk Yönetimi İlişkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arslan, E. (2005), *Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerin Türkiye Ekonomisine Katkıları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aslan, B. (2010), Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86
- Aslan, N. (2013), *Serbest Bölgelerin Karadeniz Ticaretine Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Malatya: İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aven, T. (2016), Risk Assessment and Risk Management: Review Of Recent Advances On Their Foundation, *European Journal of Operational Research*, 14(25), 1-13
- Ayaz, M. (2011), *Bankalarda İç Denetim Yaklaşımları ve Bir Uygulama Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.

- Ayrancı, B. (2019), *6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Çerçevesinde İç Denetçilerin Rollerine Üzerine Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bakan, S., Gökmen, S. (2014), Serbest Bölgeler ve Dış Ticaret İlişkisi: Gaziantep Serbest Bölgesi Örneği, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(51)
- Bakkal, H., Kasımoğlu, A. (2012), İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış, *Mevzuat Dergisi*, 15(178), 1-14
- Bayrakçı, E., Demirel, A. (2017), İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunlarının Türkiye'deki Üniversiteler Bağlamında Analizi, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19(33), 52-60
- Bayyurt, D. (2020), *Karayolları Sektörü İş Sağlığı ve Güvenliği Uygulamalarında Risk ve Güvenlik Kültürü Etkisinin Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Ege Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Bektaş, U. C. (2019), *Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulamaya Yönelik Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ufuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Coşkun, M. F. (2019), *Coso Tabanlı İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çakır, E. (2018), *Serbest Bölgelerin İstihdama Etkisi: Antalya Serbest Bölge Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Antalya: Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çankaya, F., Dinç, E., Kara, M. (2012), Etik İlkeler ve Raporlama Zamanlılığının Risk Odaklı İç Denetimin Başarısına Etkisi, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 239-264
- Çelenk, B. (2007), *Avrupa Birliği'ne Geçiş Sürecinin Türkiye Serbest Bölgeleri Üzerine Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetin, A. A. (2016), *Kurumsal Sürdürülebilirliğin Sağlanmasında Risk Odaklı İç Denetim ve Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çevik, M. E. (2019), *Döviz Kuru Riskinin Riske Maruz Değer (Rmd) Yöntemiyle Ölçümü ve Bu Riske Karşı Finansal Türev Enstrümanların Kullanılması: Örnek Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çınar, S. (2019), *Kamu İç Kontrol Sistemi Etkinliği Analizi: Devlet Üniversiteleri Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli: Gebze Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dağlıoğlu, E. (2019), *İç Kontrol Sisteminin Turizm İşletmeleri Üzerindeki Etkisi ve Muğla İli Marmaris Bölgesindeki Turizm İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma*,

- Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Aydın: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Emhan, A. (2009), Risk Yönetim Süreci ve Risk Yönetmekte Kullanılan Teknikler, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(3), 209-220
- Erek, D. (2017), *Serbest Bölgelerin Ekonomik Etkinliği: Ege Serbest Bölge Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Muğla: Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Eren, İ. (2019), *Dünya'da Çelik Vadeli İşlemler ve Risk Yönetiminde Kullanımı*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Karabük: Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erener, C. (2019), *İç Kontrol Yapısı ve İç Denetim Kapsamında Kapasite Olgunluk Modeli: Bir Üniversite Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güllü, M. (2008), *Serbest Bölgeler ve Gaziantep Serbest Bölgesi'nin Yöre ve Ülke Ekonomisine Katkıları*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Şanlıurfa: Harran Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gökalp, G. (2013), *Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gönülaçar, Ş. (2007), İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 130-131
- Gürsoy, M. O. (2018), *Serbest Bölge Modeli Uygulamada Mersin Serbest Bölge Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Mersin: Mersin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Işık, S. (2013), *Bankacılıkta İç Kontrol Sistemleri ve Sonuçları*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İnan, D. (2007), *Türkiye'deki Serbest Bölgelerde İhracata Yönelik Üretimin Rekabet Avantajları*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kabakoz, S. (2012), *Türkiye'deki Serbest Bölgelerin Performans Açısından Değerlendirilmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kadooğlu, B. (2019), *Perakendecilik Sektöründe İç Kontrolün Önemi ve Stokların Denetimi Petrol Sektörü Üzerine Bir Çalışma*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kanca, O., C. (2017), 5018 Sayılı Kanun Üzerine Bir Değerlendirme, *Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 493-505

- Kani, C. (2007), *Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları Sorunları ve Avrupa Birliği Uygulamalarıyla Karşılaştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kara, S. (2011), *İç Denetimde Risk Yönetimi*, Yayınlanmamış Doktora Lisans Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakaya, G. (2019), *Yerel Yönetimlerde Kurumsal Risk Yönetimi Uygulamalarının Analitik Hiyerarşi Süreci (Ahp) Modeli ile İncelenmesi: İstanbul Büyükşehir Belediyesi (İbb) Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaşıkcı, F. (2006), *Risk Odaklı Denetim ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, S. (2015), *Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kepir, H. (2019), *Şirketlerde İç Kontrol Sisteminin Hata ve Hileyi Önlemedeki Rolü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Keskin, D., A. (2010), İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı, *Denetim*, 4, 38-46
- Kır, H. (2010), Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık, *Denetim*, 4, 47-61
- Kıral, H. (2018), Kurumsal Risk Yönetiminin Riskleri, *Denetim Dergisi*, 8(18), 5-14
- Kırteke, N. (2019), *Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim: Hazine ve Maliye Bakanlığı’nda İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Araştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Konya: Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızılboğa, R. (2012), Risk Yönetimi ve Ülke Uygulamalarında Risk Yönetim Modelleri, *Akademik Çalışmalar Dergisi*, 4(7), 82-99
- Kızılboğa, R., Özşahin, F. (2013), Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-236
- Kıracı, M. (2003), Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-78
- Koban, A. O. (2019), *Sanayi İşletmelerinde İç Denetim ve Kurumsal Risk Yönetiminin Etkileşimi*, Yayınlanmamış Doktora Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kubalı, D. (1998), Performans Denetimi, *Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar Cumhuriyetin 75 inci Yıldönümü Dizisi*, 11

- Kütük, S. (2019), *Halka Açık Şirketlerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Örgütsel Kültürün İç Kontrol Sistemine Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mandalas, M. D. (2019), *Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında Risk Odaklı İç Denetim Analizi; Marmara Bölgesindeki Devlet Üniversitelerine Yönelik Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Maviş, F. (1989), Otelcilik Endüstrisinde Personel Fonksiyonunun Rolü, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 211-226
- Muzhdabayeva, F. (2006), *Dünyada ve Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları: Ege Serbest Bölgesi’nin İzmir Ekonomisine Etkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öner, S., Adiloğlu B. (2019), İşletmelerde Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetime Farklı Bir Bakış Açısı: 5S Uygulaması, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 61, 67-82
- Özçelik, Y. (2011), *Serbest Bölgelerin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özkardeş, L. (2017), Kurumsal Firmaların İç Kontrol, İç Denetim ve Riske Yaklaşımları, *Journal of Yasar University*, 12(47), 191-200
- Özen, G. (2010), *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Paksoy, S., Güllü, M. (2011), Serbest Bölgeler Üzerine Bir Arştırma: Gaziantep Örneği, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(35)
- Sabuncu, B. (2017), İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174
- Sabuncu, B. (2018), İç Denetim Anlayışındaki Değişiklikler ve Gelişmeler, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 779-789
- Sağlar, J., Tuan, K. (2009), İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358
- Sakarya, Ş., Kara, S. (2012), Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinde Risk Odaklı İç Denetim ve İmkb Uygulaması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 5(1), 69-95
- Samanlı, N. (2008), *Mersin Serbest Bölgesindeki Yabancı İşletmelerin İlişkisel Pazarlama Uygulamalarını Etkileyen Faktörler*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Şenel, S., A., Arslan, Ö. (2019), Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde Adli Muhasebe Mesleğinin Rolü, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1), 293-308
- Temeltaş, S. (2019), *Kurumsallaşma ile Risk Yönetimi Arasındaki İlişki-Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çankırı: Çankırı Karatekin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tepeli, M. (2019), *Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyine Yönelik Bir Çalışma: Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Burdur: Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tezcan, D., N. (2019), *Serbest Bölgelerin ve Sınır Ticaretinin Türkiye Ekonomisindeki Yeri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Tezel, İ. (2018), Gaziantep Serbest Bölgesinin Gaziantep Dış Ticaretine Katkısı, *Gaziantep Üniversitesi Ayıntab Araştırmaları Dergisi*, 1(1)
- Tıraş, H. H. (2008), *Serbest Bölgelerin Ekonomik Etkileri ve Kayseri Serbest Bölgesinde Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kayseri: Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tok, P. (2010), *Türkiye’de İç Denetim ve İç Denetçilik*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Muğla: Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tolun, Ü. (2019), *Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Faaliyeti*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Isparta Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Toprak, M. (2019), *Bölgesel Gelişme Dinamikleri Ekseninde Serbest Bölgelerin Dış Ticaret Etkileri: Ege Serbest Bölgesi (Esbaş) Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tufan, M., Görün, M. (2013), Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi, *Sayıştay Dergisi*, 89, 115-135
- Türedi, H., Karakaya, G. (2015), Coso İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 65-74
- Türedi, H., Koban, A., O., Karakaya, G. (2015), Coso İç Kontrol (Abd) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (Coco) Modellerinin Karşılaştırılması, *Sayıştay Dergisi*, 99, 95-119
- Türedi, H., Koban, A., O. (2016), Coso İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(46), 155-177
- Türedi, H., Zor, Ü., Gürbüz, F. (2015), Risk Odaklı İç Denetim, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 66, 1-20

- Ural, Ö. (2009), *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Serbest Bölgelerin Vergilendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uslugil, A. (2013), *Serbest Bölge Uygulamalarının Ekonomik Performans Üzerine Etkileri: Mersin Serbest Bölgesi Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uzandaç, H., G. (2008), *Serbest Bölgelerin Dış Ticaret Üzerindeki Etkileri: Türkiye Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kayseri: Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yaniç, Balaban, B. (2019), *Mersin Serbest Bölgesi ve Bölgede Faaliyet Gösteren Suriyeli Şirketlerin Bölge Ekonomisindeki Yeri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Sabahattin Zaim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yardımcıoğlu, M., Ada, Ş. (2013), Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 43-45
- Yaş, C. (2019), *İç Kontrol Sistemlerinin Kurumsal Yönetim ile İlişkisi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yavuzaslan, S. (2010), *Serbest Bölgelerde Karşılaşılan Muhasebe-Vergi Sorunları ve Kayseri Serbest Bölgesi’nde Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Niğde: Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yayla, T. (2010), *Küreselleşme Sürecinde Serbest Bölgelerin Türkiye Dış Ticareti Üzerine Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yazıcı, B. E. (2019), *Kobilerde Finansal Risk Yönetimi ve Des Sanayi Sitesinde Faaliyet Gösteren İşletmelere Yönelik Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Yazıcılar, S. (2007), *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Serbest Bölgeler*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yerekapan, A. (2019), *Kurumsal Risk Yönetimi ve Firma Büyüklüğünün Finansal Performans Üzerine Etkisi: Bist 50 Üzerine Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Edirne: Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yereli, A., N., Kara, S. (2013), Risk Odaklı İç Denetim Uygulamalarında Yabancı Ortaklığın Etkisi: İmkb Uygulaması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 13(39), 41-64
- Yıldırım, N. (2018), *Lojistik İşletmelerinde Risk Yönetimi ve Finansal Performans Analizi: Bist’ De Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıldırım, T. (2018), *Serbest Bölgelerin Dış Ticarete Etkisi: Bursa Serbest Bölgesindeki Firmaların Yatırım Yapma Nedenlerinin Ölçülmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Yalova: Yalova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, O., S. (2011), Sistem Denetiminde İç Denetimin Rolü ve Bilgi Güvenliği, *Denetim*, 1(8), 49-59

Yurtsever, G. (2015), İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 89-101

Wang, R., Ziegel, J., F. (2019), Scenario-Based Risk Evaluation, SSRN Electronic Article

http-1:

https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/genel_bilgi.pdf Erişim Tarihi: 22.11.2019

http-2:

<https://gumrukrehberi.gov.tr/sayfa/ka%C3%A7-%C3%A7e%C5%9Fit-g%C3%BCmr%C3%BCk-antreposu-ward%C4%B1r> Erişim Tarihi: 02.12.2019

http-3:

https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/genel_bilgi.pdf Erişim Tarihi: 20.12.2019

http-4:

<http://ggm.gtb.gov.tr/data/521efb68487c8e6f0c303249/G%C3%9CMR%C3%9CK%20KANUNU%2012.12.2014.pdf> Erişim Tarihi: 13.12.2019

http-5:

https://ticaret.gov.tr/data/5b9b666013b8761cc09f9bad/Faaliyet_RB.pdf Erişim Tarihi: 15.12.2019

http-6:

<https://www.mesbas.com.tr/Ticaret-Hacmi-ve-statistikler,29.html> Erişim Tarihi: 04.12.2019

http-7:

https://www.asbas.com.tr/asbas_antalya_serbest_bolgesi.asp Erişim Tarihi: 04.12.2019

http-8:

<https://www.esbas.com.tr/tr/neden-esbas> Erişim Tarihi: 04.12.2019

http-9:

<http://www.buseb.com/hakkimizda/> Erişim Tarihi: 04.12.2019

http-10:

https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/SB_istihdam.pdf Erişim
Tarihi: 15.1.2.2019

http-11:

[https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Sb_Ticaret_Hacminin_Dagili
mi.pdf](https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Sb_Ticaret_Hacminin_Dagili_mi.pdf) Erişim Tarihi: 15.12.2019

EK-1 ANKET FORMU

ANKET FORMU

Değerli Katılımcı,

Elinizdeki anket, Balıkesir Üniversitesi Uluslararası Ticaret ve Pazarlama Anabilim Dalında yürütülen “**Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Firmaların İç Kontrol, İç Denetim ve Riske Yaklaşımları**” isimli tez çalışmasına veri toplamak amacı ile oluşturulmuştur. Elde edilen veriler sadece bilimsel amaçlı kullanılacak ve kesinlikle paylaşılmayacaktır. Anket formundaki bütün ifadeleri cevaplamanız büyük önem taşımaktadır.

Danışman Doç. Dr. Suat KARA

Yüksek Lisans Öğrencisi Uğurcan TEKİNÖZ

İŞLETME İLE İLGİLİ BİLGİ FORMU

1. **Eğitim Düzeyiniz:** () Lise () Yüksekokul () Üniversite () Yüksek Lisans/Doktora
2. **Şirketteki Konumunuz:** () Yönetim Kurulu Başkanı () Yönetim Kurulu Üyesi () Genel Müdür () Genel Müdür Yardımcısı () Birim Müdürü () Birim Müdür Yardımcısı () Diğer
3. **Sorumlu Olduğunuz Birim:** () Üretim-Pazarlama () Muhasebe () Finansman () Ar-Ge () Halkla İlişkiler () İnsan Kaynakları () İç Denetim () Diğer
4. **Şirketinizim Faaliyet Alanı:** () Gıda () Tekstil () Finans () Otomotiv () İnşaat () Holding () Enerji () Demir-Çelik () Ulaştırma () Bilişim-Teknoloji () Diğer
5. **Yabancı Ortaklık Oranınız:** () Yok () 1-9 () 10-19 () 20-29 () 30-39 () 40-49 () 50 ve üzeri
6. **Şirketinizde İç Denetim Yapılmakta Mıdır?:** () Evet () Hayır
7. **Şirketinizde İç Denetim Birimi Hangi Tarihler Arasında Oluşturulmuştur?:** () 2000 ve öncesi () 2001-2005 () 2006-2010 () 2011-2015 () 2016 ve sonrası
8. **Şirketinizde İç Denetim Biriminde Kaç Kişi İstihdam Edilmektedir?:** () 1 () 2 () 3 () 4 () Diğer
9. **Şirketinizde İç Denetçi Olarak Atanabilmek İçin Belirtilen Koşullardan Hangisi veya Hangileri Gereklidir?:**
 - () Uluslararası Sertifikalı Bilişim Sistemleri Denetçisi (CISA) unvanına sahip olmak
 - () Uluslararası Sertifikalı Kamu Denetçisi (CGAP) unvanına sahip olmak
 - () Uluslararası Sertifikalı İç Denetçi (CIA) unvanına sahip olmak
 - () Uluslararası Kontrol Öz Değerlendirme Denetçisi (CCSA) unvanına sahip olmak
 - () Doktora mezunu olmak () Yüksek lisans mezunu olmak () Lisans mezunu olmak
10. **İç Denetim Yöneticisi Hangi Üst Organa Bağlıdır?:** () Denetim Komitesi () Yönetim Kurulu () Genel Müdür () Genel Müdür Yardımcısı () Muhasebe Müdürü () Diğer

11. İç Denetim Yöneticisi Bağlı Olduğu Üst Yönetici ile Ne Sıklıkla Görüşmektedir?: Ayda birden fazla kez Ayda bir kez Üç ayda bir kez Altı ayda bir kez Yılda bir kez Hiçbir zaman

12. İç Denetim Uygulamasında Hangi Konular Daha Ön Plana Çıkmaktadır? (Birden Fazla Seçeneği İşaretleyebilirsiniz): Sistem denetimi Danışmanlık faaliyetleri Bilgi teknolojisi denetimi Performans denetimi Mali denetim Uygunluk denetimi Risk yönetimi

13. Şirketinizde Risk Yönetim Uygulaması Var mıdır?: Evet Hayır

14. Şirketinizdeki Risk Yönetim Uygulaması Hangi Birim Altında Yer almaktadır?: İç denetim Risk yönetimi Şirket dışı danışman Stratejik yönetim Diğer

15. Şirketinizde Risk Yönetimi Alanında Kaç Kişi İstihdam Edilmektedir?: 1 2 3 4 Diğer Yok

16. Şirketinizde Hangi Risk Çeşitlerine Daha Fazla Odaklanılmaktadır? (Öne çıkma derecesine göre en az 1, en çok 5 olarak belirtiniz.): Stratejik riskler Mali riskler Faaliyet riskleri Bilgi sistemleri riskleri Uygunluk riskleri

17. Risk Yönetimi Konusunda Şirket Genelinde Uyguladığınız Bir Standart Var mı?: COSO Basel 2 Avustralya-Yeni Zelanda (AS/NZS 4360) Risk Yönetim Standardı (RMS) OECD Kurumsal Yönetişim Standartları Kurumsal Yönetişim Kodu (The Combined Code On Corporate Governance) Diğer Yok

18. Şirketinizde Risklerin Belirlenmesi ve Ölçülmesi İçin Aşağıdaki Yöntemlerden Hangilerini Kullaniyorsunuz?: Temel performans göstergeleri Temel risk göstergeleri Kontrol öz değerlendirme Sayısal Yöntemler (VaR, Monte Carlo vb.) Diğer

19. Şirketinizde Risk Yönetimi Sisteminin Geliştirilmesi İçin Hangi Sorumluluklar Üstlenilmelidir? (Birden Fazla Seçenek İşaretleyebilirsiniz.):

- Risk yönetimi ile stratejik plan arasında daha sıkı bir bağlantı kurulmalıdır
- Üst yönetimle yönetim kurulu arasındaki iletişim ve uyum geliştirilmelidir
- Süreçlerin yeniden yapılandırılması ve otomasyona ihtiyaç vardır
- Risk ve mali süreçlerinin daha etkili bütünleşmesi gereklidir
- Etkinlik ve verimlilik yönetimi uygulanmalıdır
- Bilgi teknolojileri altyapısının geliştirilmesi gereklidir
- Risk yönetimi konusunda daha fazla uzmanlık ihtiyacı vardır
- Daha fazla zaman ve kaynak ayrılması gereklidir
- Raporlama sürecinin geliştirilmesi gereklidir
- Diğer (lütfen belirtiniz)

1. İç Kontrol ve İç Denetim Sistemlerinin Yapısına ve Öneme İlişkin Sorular

Aşağıdaki soruları 1'den 5'e kadar sıralanan yanıtlardan size uygun olanını işaretleyiniz.

1. Kesinlikle katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle katılıyorum

	1	2	3	4	5
1. İç denetim birimlerinin yapacakları faaliyetlerle ilgili görev tanımları belirlenmiştir.					
2. Şirketinizde bulunan iç denetim birimlerinin yaptığı çalışmaların etkinliği ve sürekliliği sistemli olarak analiz edilmektedir.					
3. İç denetim birimi üyelerinin performansları bağlı buldukları yönetici tarafından belirli periyodlarla değerlendirilmektedir.					
4. İç kontrol sistemi ile gerçekleştirilen faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlanmaktadır.					
5. İç kontrol biriminde gerçekleştirilen her bir faaliyette karşılaşılabilecek riskler için, uygun risk yönetim modelleri belirlenmiştir.					
6. Birimimizdeki her faaliyet, mali karar ve işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü gibi görevler farklı kişilere verilmiştir.					
7. İç kontrol biriminde gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlere yönelik bilgi sistemleri kurulmuştur.					
8. Şirketinizde iç kontrol etkili bir şekilde çalışmaktadır.					

2. İç Denetimde Şirketlerin Riske Yaklaşımının Önem ve Uygulanma Düzeyine Yönelik Sorular

Aşağıdaki soruları 1'den 5'e kadar sıralanan yanıtlardan size uygun olanını işaretleyiniz.

1. Kesinlikle katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle katılıyorum

	1	2	3	4	5
1. Şirketinizde her türlü faaliyeti etkileyecek riskler tanımlanmıştır.					
2. Şirketinizde risklerin gerçekleşme ve etki düzeyi dikkate alınarak risk ölçümleri yapılmakta ve risk matrisi oluşturulmaktadır.					
3. Şirketinizde hedeflere uygun ve iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk odaklı planlar hazırlanmaktadır.					
4. Şirketinizde risk ve risk etkisinin önemine bağlı olarak denetim alanlarının öncelik sınıflaması yapılmaktadır.					
5. Hazırlanan denetim planı faaliyetleri şirketinizde başarılı bir şekilde yürütülmektedir.					
6. Hazırlanan denetim raporları zamanında ve eksiksiz bir şekilde ilgili yerlere sunulmaktadır.					
7. Şirketinizde risk odaklı iç denetim etkin bir şekilde yürütülmektedir.					
8. Şirketinizde yapılan risk odaklı iç denetim faaliyetleri oluşabilecek tehdit ve fırsatların değerlendirilmesinde kolaylık sağlar.					
9. Risk odaklı iç denetim faaliyetleri şirketinizin faaliyetlerinde katma değer yaratmaktadır.					
10. Risk Odaklı İç Denetim, işletme içi iletişim ağlarının netleşmesine olanak tanır.					