

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

İSMAİL FATİH CEYHAN

İÇ DENETİM VE KURUMSALLAŞMA
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ YÖNETİCİSİ
PROF. DR. EKREM YILDIZ

KIRIKKALE – 2010

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

İsmail Fatih CEYHAN tarafından hazırlanan "İç Denetim ve Kurumsallaşma" adlı tez çalışması, jürimiz tarafından, İşletme Anabilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak oybirliği / ~~oyçokluğu~~ ile kabul edilmiştir. ..24./...03./2010

Başkan

Prof. ~~Dr.~~ Ekrem YILDIZ
(Danışman)

Üye

Yrd.Doç.Dr. Nedret DEMİRCİ

Üye

Yrd.Doç.Dr. Suphi ASLANOĞLU

ÖZET

İç denetim kurumsal yönetişimin önemli bir altkütmesi olarak kabul edilmelidir. Son on yılda arka arkaya yaşanan finansal skandallar ve kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçası olan artan risk ile birlikte, iç kontrol kavramı çeşitli Kurumsal Yönetim İlkeleri ve iç denetim fonksiyonunun müdahale merkezi haline gelmiştir. Sonuçta bu olaylar, iyi kurumsal yönetim uygulamalarının önemli bir bileşeni olan iç denetimin önemini artırmıştır.

1980' lerin sonunda ABD' de yayınlanan Treadway Komisyonu raporundan itibaren, genellikle şirket iflaslarının ardındaki en önemli nedenlerden biri olarak güçlü iç kontrol sistemi eksikliğinin yattığı kabul edilmiştir. Sonuç olarak artık kurumsal yönetim ilkeleri açıkça, şirketlerin kendi iç kontrol sistemlerinin sağlamlığını açıklamasını gerektirmektedir ve iç denetim fonksiyonu hem özel işletmelerde, hem de kamu kuruluşlarında, akademisyenler, iş uygulayıcıları ve uzmanları için ilgi alanı haline gelmiştir.

Bu tez çalışmasında, iç denetimin tanımı, iç denetim faaliyetleri ve kurumsallaşma ele alınarak incelenmiştir.

ABSTRACT

Internal auditing should be considered as an important subset of corporate governance. In the last decade, following repeated financial scandals, together with the development and widespread perception of risk as an integral aspect of corporate governance, the concept of internal control has become central to various Corporate Governance Codes, and the intervention of the internal audit function is explicitly recommended. As a consequence, these events have raised the importance of internal audit as a key component of good corporate governance practices.

It is worth noting that since the issue of the Treadway Commission report in the USA in the late 1980s, it has generally been recognized that one of the major causes of corporate bankruptcies lies in the lack of a sound internal control system. As a consequence, corporate governance codes now explicitly require disclosure by companies on the soundness of their internal control system and the internal audit function, both in privately-owned businesses and in public companies, is becoming a domain of interest for academics, business practitioners and consultants.

In this thesis, definition of internal auditing, internal audit activities and institutionalization was examined.

KİŞİSEL KABUL / AÇIKLAMA

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “İç Denetim ve Kurumsallaşma” adlı çalışmamı, ilmi ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazdığımı ve faydalandığım eserlerin bibliyografyada gösterdiklerimden ibaret olduğunu, bunlara atıf yaparak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu şeref ve haysiyetimle doğrularım.”

15.01.2010

İsmail Fatih CEYHAN

ÖNSÖZ

Çalışmanın her aşamasında desteğini esirgemeyen saygıdeğer Prof. Dr. Ekrem YILDIZ hocama teşekkürlerimi arz ediyorum.

Çalışma esnasında büyük bir fedakârlıkla bana her türlü desteği sağlayan babama, anneme ve biricik eşime saygılarımı ve sevgilerimi sunuyorum.

İsmail Fatih CEYHAN

15.01.2010, Bartın

İÇİNDEKİLER

| | |
|-----------------------------|-----|
| ÖZET | I |
| ABSTRACT..... | II |
| KİŞİSEL KABUL/AÇIKLAMA..... | III |
| ÖNSÖZ..... | IV |
| İÇİNDEKİLER..... | V |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

| | |
|--|----------|
| 1. DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ..... | 3 |
| 1.1. Denetim Kavramı..... | 3 |
| 1.1.1. Denetimin Tanımı..... | 3 |
| 1.1.2. Denetimin Amacı..... | 6 |
| 1.2. Denetim Türleri | 7 |
| 1.2.1. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri | 7 |
| 1.2.1.1. Zorunlu (Yasal) Denetim..... | 7 |
| 1.2.1.2. İsteğe Bağlı Denetim..... | 8 |
| 1.2.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri..... | 8 |
| 1.2.2.1. Finansal Tablo Denetimi | 8 |
| 1.2.2.2. Uygunluk Denetimi | 10 |
| 1.2.2.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)..... | 12 |
| 1.2.2.4. Sistem Denetimi (Bilgi Teknolojileri) Denetimi..... | 15 |
| 1.2.2.5. Yolsuzluk Denetimleri..... | 17 |
| 1.2.2.6. Sözleşme Denetimleri..... | 19 |
| 1.2.2.7. Çevre Denetimleri | 21 |
| 1.2.2.8. Özel Amaçlı Denetimler | 22 |
| 1.2.2.9. Danışmanlık Hizmetleri..... | 23 |
| 1.2.2.10. Program Denetimleri..... | 24 |
| 1.2.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri..... | 24 |
| 1.2.3.1. Sürekli Denetim..... | 25 |
| 1.2.3.2. Ara Denetim | 25 |

| | |
|--|----|
| 1.2.3.3. Son Denetim..... | 25 |
| 1.2.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri | 26 |
| 1.2.4.1. İç Denetim..... | 26 |
| 1.2.4.2. Dış Denetim..... | 28 |

İKİNCİ BÖLÜM

| | |
|---|-----------|
| 2. İÇ DENETİM..... | 31 |
| 2.1. İç Denetimin Tanımı, Tarihsel Gelişimi, Önemi Ve Amaçları | 31 |
| 2.1.1. İç Denetimin Tanımı..... | 31 |
| 2.1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi | 34 |
| 2.1.3. İç Denetimin Önemi | 36 |
| 2.1.4. İç Denetimin Amaçları | 37 |
| 2.1.4.1. İşletme Faaliyetlerine Değer Katma ve Geliştirme | 38 |
| 2.1.4.2. Risk Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme..... | 39 |
| 2.1.4.3. Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme..... | 41 |
| 2.1.4.4. Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme | 42 |
| 2.1.4.5. İşletmenin Amaçlarına Ulaşmasında Yardımcı Olma..... | 44 |
| 2.2. İç Denetimin Faydaları ve İç Denetim Yokluğunun Sakıncaları..... | 46 |
| 2.2.1. İç Denetimin Faydaları | 46 |
| 2.2.2. İç Denetim Yokluğunun Sakıncaları..... | 47 |
| 2.3. Dünyadaki Düzenlemelerde İç Denetim | 47 |
| 2.3.1. Foreign Corrupt Practices Act 1977..... | 48 |
| 2.3.2. Turnbull Raporu..... | 48 |
| 2.3.3. Treadway Komisyonu Raporu..... | 48 |
| 2.3.4. Coso Raporu..... | 49 |
| 2.3.5. Cadbury Komitesi Raporu..... | 49 |
| 2.3.6. Basle Komitesi..... | 50 |
| 2.3.7. Sarbanes Oxley Yasası..... | 50 |
| 2.4. Türkiye' deki Düzenlemelerde İç Denetim..... | 51 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

| | |
|--|-----------|
| 3. İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİ..... | 55 |
| 3.1. İç Denetim Biriminin Yönetimi | 55 |
| 3.1.1.İç Denetim Biriminin Sorumluluğu..... | 56 |
| 3.1.2.İç Denetim Birimi Yöneticisinin Sorumluluğu | 56 |
| 3.1.3. Planlama..... | 57 |
| 3.1.3.1. Uzun Vadeli Denetim Planı | 59 |
| 3.1.3.2. Yıllık Denetim Planı..... | 59 |
| 3.1.3.3. Üç Aylık Denetim Planı..... | 60 |
| 3.1.3.4. Denetim Planlaması | 61 |
| 3.1.3.5. Ön Araştırma | 62 |
| 3.1.3.6. İç Denetim Programı | 64 |
| 3.1.4. Denetim Elemanları..... | 66 |
| 3.1.5. İç Denetimin Gözetim ve Kontrolü | 67 |
| 3.1.6. Kalite Güvencesinin Sağlanması..... | 69 |
| 3.1.7. Yönetim Kültüründeki Değişmeler ve İç Denetime Etkisi..... | 70 |
| 3.2. İç Denetim Mesleğinde Yapılanma ve Mesleki Uygulama Standartları..... | 72 |
| 3.2.1. İç Denetim Mesleğinde Yapılanma | 72 |
| 3.2.2. İç Denetçi..... | 73 |
| 3.2.3. Mesleki Uygulama Standartları..... | 74 |
| 3.2.3.1. Nitelik Standartları..... | 78 |
| 3.2.3.2. Performans Standartları..... | 81 |
| 3.2.4 Etik Kurallar. | 83 |
| 3.3. İç Denetim Programının Yürütülmesi..... | 84 |
| 3.3.1. Test Etmenin Amaç ve Hedefleri..... | 84 |
| 3.3.2. Test Etme Süreci | 85 |
| 3.3.2.1. Test Çalışmasının Planlanması..... | 85 |
| 3.3.2.2. Test Amacının Belirlenmesi | 86 |
| 3.3.2.3. Test Büyüklüğünün Tanımlanması..... | 86 |
| 3.3.2.4. Seçilmiş İşlem ve Süreçlerin İncelenme Teknikleri..... | 88 |
| 3.3.3. İç Denetimde Belgelendirme..... | 91 |
| 3.3.4. Kapanış Toplantısı..... | 92 |
| 3.3.5. İç Denetim Raporu..... | 93 |

| | |
|--|-----|
| 3.3.6. İzleme..... | 94 |
| 3.4. İç Denetim Uygulamalarında Yeni Anlayışlar | 95 |
| 3.4.1. Daha Pro-Aktif Bir Yaklaşımın Benimsenmesi..... | 96 |
| 3.4.2. Denetlenene “Müşteri” Olarak Yaklaşılması..... | 97 |
| 3.4.3. Risk Yönetimi Üzerine Daha Fazla Yoğunlaşılması..... | 98 |
| 3.4.4. Teknolojik İmkânlardan Giderek Artan Biçimde Yararlanılması...100 | |
| 3.4.5. İç Denetimin Geleceği ve Yeni Yönelimler..... | 101 |

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

| | |
|--|------------|
| 4. İÇ DENETİM İLE KURUMSALLAŞMA İLİŞKİSİ..... | 104 |
| 4.1. Kurumsallaşmanın Tanımı..... | 104 |
| 4.1.1. Kurum ve Kurumsallaşma Kavramı..... | 105 |
| 4.1.1.1. Kurumsal Yönetimin Amaçları..... | 107 |
| 4.1.1.2. Kurumsal Yönetim Anlayışının Önemi ve Faydaları..... | 108 |
| 4.1.1.3. Türk Şirketleri İçin Kurumsallaşmanın Önemi..... | 111 |
| 4.1.2. Kurumsallık Teorilerin Ortaya Çıkışı ve Kurumsal Ekonomiyle Bağlantısı | 111 |
| 4.1.3. Yeni Kurumsallık Yaklaşımı..... | 113 |
| 4.1.4. Eş-Biçimlilik (İzomorfizm) | 114 |
| 4.1.5. Kurumsallaşma Süreci..... | 117 |
| 4.1.5.1. Kanunen Tanınma..... | 119 |
| 4.1.5.2. Varlığın Sürekli Kılınması..... | 120 |
| 4.1.5.3. Bireysel Ve Örgütsel Amaç Uyumu..... | 123 |
| 4.1.5.4. Kurumsal Kimlik Kazanma..... | 124 |
| 4.2. İç Denetim ve Temel Yönetim Fonksiyonları İle İlişkisi..... | 124 |
| 4.2.1. İç Denetimin Planlama Fonksiyonu İle İlişkisi..... | 126 |
| 4.2.2. İç Denetimin Örgütlenme Fonksiyonu İle İlişkisi..... | 128 |
| 4.2.3. İç Denetimin Yürütme Fonksiyonu İle İlişkisi..... | 129 |
| 4.2.4. İç Denetimin Koordinasyon Fonksiyonu İle İlişkisi..... | 130 |
| 4.2.5. İç Denetimin Kontrol Fonksiyonu İle İlişkisi..... | 131 |
| 4.3. İç Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi..... | 132 |

| | |
|-------------------------------|------------|
| SONUÇ ve ÖNERİLER..... | 138 |
| KAYNAKÇA..... | 145 |
| ÖZGEÇMİŞ..... | 151 |

GİRİŞ

Günümüzde var olan sert rekabet ortamında; halka açık işletmelerin kendi hisse senetlerine olan talebi arttırabilmesi, karlılığını sürdürebilmesi, işletmenin kurumsal yönetim ilkelerine olan uyumunu ve iç ve bağımsız dış denetimde etkinliği sağlayabilmesi hayati önem taşımaktadır. Nitekim günümüzde yatırımcının karar alma sürecinde; işletmenin karlılığı, devamlılığı ve kurumsal yönetim ilkelerine olan uyumu büyük kriterler olarak göze çarpmaktadır.

Halka açık birçok işletmede ortaya çıkan muhasebe kaynaklı skandallardan sonra sermaye piyasalarında yer alan yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güveninde büyük olumsuzluklar yaşandı. Yaşanan bu skandal ve iflaslarda, şirket yönetimleri ile bağımsız denetim kuruluşlarının da payının olduğunun ortaya çıkması, sistemi büyük bir çıkmaz içine soktu.

Bu yüzden gelişmiş ülkelerde kurumsallaşan şirketler, iç kontrol ve iç denetim sistemini etkin olarak kurmak ve işletmek suretiyle hem kurumsal yapılarını güçlendirmekte ve hem de kurumsal amaçlarını daha etkin bir şekilde gerçekleştirmektedirler. Bu tür şirketlerde kurulan iç kontrol ve iç denetim sistemi, her türlü kayıp ve kaçakları önlenmekte ve risklerin azalmasını gerçekleştirerek, şirketin fonksiyonlarının verimli ve etkin olarak yürütmesini sağlamaktadır

Gerek maliyetlerin düşürülmesi ve gerekse hâsılatın maksimize edilebilmesi için şirketin amaçları doğrultusunda çok etkin bir şekilde örgütlenmesi, örgütün iş akışında gerek birimler ve gerekse insan kaynakları arasında etkin bir eşgüdüm, planlama, uygulama ve kontrol mekanizmasının kurulup işletilmesi gerekmektedir. Bunun sağlanması da güçlü bir kurumsallaşmaya bağlıdır.

Bu alışmada, Şirketlerde iç denetim ve iç kontrol sisteminin, Şirket kurumsallaşmasına yaptığı katkı araştırılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramı ve denetim türleri incelenmiştir.

İkinci blmde, iç denetim kavramı, iç denetimin amaçları, önemi, faydaları, gelişimi, Türkiye’de ve dünyada iç denetim ile ilgili yapılan düzenlemeler anlatılmıştır.

nc blmde, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları çerçevesinde iç denetim birimleri tarafından yerine getirilen denetim uygulamaları ve bu uygulamaların yerine getirilmesinde gerçekleştirilen süreçler anlatılmaktadır. Bu blmde denetim faaliyetlerinin planlanması, denetim faaliyetlerini yürütülmesi ve denetim faaliyetlerini raporlanması aşamaları ayrıntıları ile ele alınarak açıklanmıştır.

Dördüncü blmde, öncelikle kurumsallaşmanın tanımı ve süreçleri açıklanmış, daha sonra iç denetimin çeşitli işletme fonksiyonları ve kurumsallaşmaya etkisi incelenerek bir sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır.

I. BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ

1.1. DENETİM KAVRAMI

1.1.1. DENETİMİN TANIMI

Denetim, en genel haliyle bir örgütün faaliyetlerine ve olgularına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenen kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.¹

Modern anlamda denetim, olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmektir.² Bu tanım Türk Literatüründe kontrol, muhasebe denetimi olarak kullanılmaktadır.

Yönetim bilimlerine göre denetim ise “Kabul edilmiş standartlara göre tanımlanan faaliyetlerin ölçülmesi ve amaçlardan sapmalar varsa, gerekli düzeltmeleri yapabilmek olanaklarının kazanılması” demektir. Yönetim denetimi kavramı böylece, “Geniş kapsamlı ve firmanın bütün faaliyetlerinin iktisadilik ve rasyonellik ana ilkeleri çerçevesinde ve firmanın amaçlarına uygun bir biçimde

¹ ARENS Alvin A., James K. LOEBBECKE, Auditing an Integrated Approach, New Jersey, Prentice-Hall, 1997, s.4.

² KENGER Erdal, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları, Ankara, 2001, s.1.

yürütülebilmesini sağlayan gözlemlene, değerleme, yorumlama ve düzeltme faaliyetleri” olmaktadır.³

Tüm örgütsel yapıların oluşumunun belli bir hedefi olması ve bu hedefin gerçekleştirilmesi için organizasyonun yönetilmesi işin doğası olunca, konulan hedeflere ulaşılması için yapılması gerekli olan eylemlerin organizasyondaki insanlar veya organizasyonun yönetimi tarafından konulan normlara göre yerine getirilmesi sürecinde kuşkusuz denetim kavramı ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda denetim kavramı ve denetim kavramının niteliği organize olmanın verdiği güce göre şekillenmektedir. Çünkü kişilerin kendi başlarına iken gösterdikleri davranış şekilleri ile pek çok kişinin olurlarını dikkate almak zorunda oldukları belli bir örgütsel yapı içerisinde davranış şekilleri değişmektedir ve örgütsel davranış kalıpları da bu etkileşim sürecinde şekillenmektedir.

Denetim; amaçlara verimli bir şekilde ve zamanında ulaşım ulaşmadığımızı tayin eden bir araçtır. Bu tanıma göre denetimin üç ana öğesi bulunmaktadır:⁴

- İlk olarak ulaşım istenen amaçların bulunması gerekmektedir. Bu amaçlar örgütün ana amaçlarıdır.

- Denetimin ikinci öğesi verimliliklerdir. Belirlenen amaçlara, verimli bir biçimde; fazladan para, emek, malzeme ve zaman harcamadan ulaşım önemlidir.

- Üçüncü öğe ise zamandır. Belirlenen amaç ve sonuçlara, belirlenen zaman içinde ulaşım gerekmektedir.

Genel olarak denetim, bir faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesi olarak tanımlanabilir. Bu tanıma

³ PEKER Alparslan, Modern Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş 3.Basım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983, s.236.

⁴ KÖKSAL Erhan, “Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünü Denetimi”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt.7, Sayı.1, 1974, Ankara, s.52.

göre denetim, stratejik noktalarda denetim standartlarını kurmak, performansı kontrol ve rapor etmek ile düzeltici önlemleri almak gibi aşamalardan oluşmaktadır. Denetim bir amaç değil, örgütü daha verimli bir biçimde yürütme ve amaçlara yöneltmeyi hedefleyen bir araçtır.

Denetimin örgütsel yaşama iki önemli etkisi vardır:⁵

Birincisi; çalışanların denetimin varlığını bilinmesi, davranışlarında sürekli olarak düzeltici bir etki yapacaktır. Denetimin yapılacağı bilgisi hataların düzeltilmesine yol acar.

İkincisi ise; denetim sonucundaki rapor ve bu raporun sonuçlarında görülür. Rapor ile belirtilen eksiklik ve hataların düzeltilme çabası, işletmenin gelişimine sürekli ve pozitif bir etki sağlayacaktır.

Denetimin unsurları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:⁶

Denetim bir süreçtir: Denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dâhilinde sürdürülür.

İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: İşletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Söz konusu raporlar ve beyanlar işletme tarafından hazırlanmış ve menfaat gruplarına sunulmuştur. Denetim bu iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.

Önceden saptanmış ölçütler: Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçütlere göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütler, kanunlar, anlaşmalar,

⁵ ERTEKİN Yücel, "Çağdaş Yönetim ve Denetim", Türk İdare Dergisi, Sayı.421, Ankara, Aralık 1998, s.497

⁶ BAŞPINAR Ahmet, "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Sayı.148, Ocak-Nisan 2005, s.35.

yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.

Uygunluk derecesini tespit etmek: İddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun araştırılmasını ifade eder.

Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve işletmelerden bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır.

İlgi duyanları bilgilendirme: İşletmeyle ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve işletmenin doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu ilgililere, işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetimin sonunda ulaştığı sonucu yazılı bir raporla açıklar. Bu aşama denetimin son aşamasını oluşturur.

1.1.2. DENETİMİN AMACI

Denetimde temel amaç; istenilen amaç ile gerçekleşen durumun karşılaştırılması, yaklaştırılmasıdır. Denetim, var olanla olması gerekeni karşı karşıya getirilir, uygunluk ya da sapmadan hangisinin daha büyük olduğunu tespit eder. Bu niteliği ile denetim, standartlara uygunluk arayışı olarak tanımlanabilir. Klasik yaklaşımlarda denetimin birincil işlevi, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olarak değerlendirilir.

Diğer bir yaklaşıma göre ise denetim; bir meslek olmaktan çok kalkınmanın ve çağdaşlaşmanın toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası, ülkeyi geliştiren girişimlerin itici gücü ve kalkındıran unsurların birbiriyle pekişmesi için gereklidir.⁷

⁷ KÖSE H. Ömer, "Sayıştay Denetçisi", Sayıştay Dergisi, Sayı.33, Nisan - Haziran 1999, s.63.

1.2. DENETİM TÜRLERİ

Klasik anlamda denetim, konularına ve amaçlarına göre Finansal Denetim, Uygunluk Denetimi ve Performans Denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ancak, bu üç denetim türünün bir arada yürütülmesi halinde Ekonomik Denetim adında dördüncü bir denetim türü ortaya çıkmaktadır. Denetim; yapılış nedenine, amacına, denetçinin statüsüne ve denetimin uygulama zamanına göre farklı başlıklar altında sınıflandırılabilir.⁸

Denetim, statüsüne göre ise iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim; bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere de kendi içinde ikiye ayrılır. Yüksek denetim kurumlarının (yüksek denetleme kurulları, Sayıştaylar) kamu kuruluşları üzerinde parlamentolar adına yaptıkları denetim geçmişte dış denetim kapsamında değerlendirilirken, günümüzde tamamen “yüksek denetim” adında üçüncü bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Denetçinin niteliğine göre yapılan sınıflandırmalar temelde, denetçinin örgüt personeli olup olmamasına ve örgüt dışında ise denetçi ile örgütü bir araya getiren hukuki bağa göre biçimlenmektedir.

1.2.1. YAPILIŞ NEDENİNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Yapılmasına yol açan nedenlere göre denetim faaliyetleri yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olarak iki gruba ayrılır.

1.2.1.1. ZORUNLU (YASAL) DENETİM

Yasal hükümler gereğince yapılan ve yapılması kanunen zorunlu kılınan denetim çalışmalarına yasal denetim denir. Bu denetim türünde, denetim çalışmalarının nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağı kanun, yönetmelik ve genelgelerle belirlenmektedir.⁹

⁸ ÖZÇELİK Hayrettin, İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması Ve İç Denetim İlişkisi, İstanbul, 2008, s.66-74.

⁹ AKSOY Tamer, Tüm Yönleriyle Denetim, Cilt.1, 2. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s.67.

1.2.1.2. İSTEĞE BAĞLI DENETİM

Yasal bir zorunluluk olmaksızın kullanıcılar ya da işletmelerle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetim çalışmalarıdır. Bu tür denetim çalışmalarının sınırları, denetimi isteyenlerce belirlenir. Bununla birlikte tüm çalışmalarında olduğu gibi, İsteğe bağlı denetimlerde de denetçi, mesleğin gerektirdiği yönetsel yetenekleri kullanmak, standartları uygulamak, özen ve dikkat göstermek zorundadır. Yasal denetim ile isteğe bağlı denetim arasında uygulama yönünden önemli bir fark yoktur.

1.2.2. AMAÇLARINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Amacına göre denetimin uygulanma nedeni, bir işletmeye ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere göre, geçen döneme ilişkin bilgilerle karşılaştırmasının yapılarak, işletme hakkında belli bir fikre ulaşmayı temin etmektir. Amacına göre denetim çeşitlerini beş başlık altında incelemek mümkündür.¹⁰

1.2.2.1. FİNANSAL (MALİ) TABLOLARIN DENETİMİ

Mali Tablolar Denetimi, bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir. Bu denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür.

Denetimin konusu, ortaklara veya ilgili kamu kuruluşlarına verilen mali tablolardır. Denetçi mali tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde tutar. Denetim tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her grup için ayrı denetimler yapılmaz. Genel amaçlı tek bir denetim

¹⁰ AKSOY Tamer, A.g.e, s.64-68.

yapılarak tüm grupların bilgisine sunulur. Şayet bu gruplardan herhangi biri bu genel denetimin kendisi için yeterli bilgi sağlamadığı görüşüne varırsa, bu grup için gerekli diğer bilgileri toplama imkânı her zaman için vardır.¹¹

Bir işletmenin mali tabloları olan bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu gibi belgelerin önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgilerin defterlere doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığını amaçlayan denetimdir.

Mali tablolar; işletme sahip ve yöneticilerinden başka, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye imkân tanımak, varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişmeler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynak değişim tablosudur. Bilanço ve gelir tablosu notları ve ekleri ile birlikte temel finansal tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturmaktadır.¹²

Mali tablolardaki bilgilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu gibi belgelerden defter kayıtlarına, buradan mali tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı tespit edilmeye çalışılır. Kayıt belgelerinden defterlere, defterlerden mali tablolar yönünde böyle bir karşılaştırma yaparken mevcut bilgilerin yasalar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, doğruluk ve dürüstlük kurallarına uygun olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır.¹³

Bu denetim türünde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır.¹⁴

¹¹ GÜREDİN Ersin, Denetim, 10.Bs., Beta Yay., İstanbul, 2000, s.14.

¹² 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete "1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"

¹³ BAKIR Mehmet, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli Denetim, Dilara Yayınevi, Mart 2003, s.20.

¹⁴ GÜREDİN Ersin, A.g.e., s.5.

Finansal tablo denetiminin konusu, finansal tablolarda beyan edilen bilgilerdir. Mali tabloların denetimi, gerek teoride gerekse uygulamada en yaygın denetim türü olup özellikle denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde hem bağımsız hem de iç denetçilerin başlıca uğraş konusu olmuştur.

Mali tabloların denetiminde karşılaşılan riskler şunlardır:

-Denetim riski, denetim işleminin mahiyetinden kaynaklanan risk olup mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde denetçinin mali tabloların doğru olduğu sonucuna varması ve olumlu görüş bildirmesini ifade eder.

-İşletme riski, mali tabloların denetimi ile ilişkili olarak denetçinin veya denetim şirketinin bir davadan doğan söylentiden dolayı mesleki uygulamasına zarar gelmesidir. Yani olumlu rapor verdiği bir denetim sonucunda zarar gören bir yatırımcının dava açması ve olumsuz propaganda yapması buna örnek verilebilir.

1.2.2.2. UYGUNLUK DENETİMİ

Uygunluk Denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Uygunluk denetimi, iç denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir.¹⁵

Uygunluk Denetimi üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makamlar kuruluş içinden olabileceği gibi kuruluş dışından da olabilir. Birinci duruma örnek, muhasebe kayıtlarının işletmedeki finansman ve mali işler müdürlüğünün yayınladığı yönergeler ve muhasebe el kitabına uygun olarak yapılıp

¹⁵ KENGER Erdal, A.g.e., s.7.

yapılmadığının denetimidir. İkinci duruma örnek, ödenen ücretlerle ilgili olarak asgari ücret kuralına uyulup uyulmadığının denetimidir.

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır. Bu nedenle çoğunlukla uygunluk denetimi iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır.

Uygunluk denetimi kullanıldığı alanlar itibariyle en fazla kapsamı olan, ancak denetimin özü açısından en dar kapsamlı olanıdır. Bu denetimde tek ve kapsamı dar bir kıstas alınır ve işin bu kıstasa uygun yapıp yapılmadığı araştırılır. Uygunluk denetimi, hem işletme dışı kişiler hem de işletme içi kişiler tarafından yapılır. Yani iç denetim şeklinde de dış denetim şeklinde de yapılabilir. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan en iyi örnek kamu idareleri tarafından yapılan denetimlerdir. Vergi idaresinde görevli yetkililerin işletmelerde vergi incelemesi yapması uygunluk denetimine örnek olarak gösterilebilir.¹⁶ Genelde müfettiş olarak adlandırılan işletme personeli tarafından da uygunluk denetimi gerçekleştirilir. Örneğin bankaların müfettişleri, aracı kurum müfettişleri uygunluk denetimini yapan birer iç denetim elemanıdır.¹⁷

Uygunluk denetimi yapan denetçiler işletme yönetimi tarafından konulmuş olan politikalar, kurallar ve yönergelere, şirket çalışanlarınca uyulup uyulmadığı inceler. Örneğin, işletmenin kasada nakit olarak belirli bir miktar parayı buldurması kural olarak benimsenmiş olabilir. Bunun amacı günlük gereksinim dışındaki nakdin bankaya aktarılacak hırsızlık, zimmete para geçirme gibi risklerin azaltılmasıdır. İşletmenin koymuş olduğu bu kurala uyulup uyulmadığı denetçi tarafından incelenmelidir. Ayrıca denetçi konmuş olan kuralların uygunluğunu ve etkinliğini de gözden geçirmeli ve üst yönetime iletmelidir. Uygunsuzluk, talimatlarda, politika ve yönergelerde açıkça tanımlanmış olabilir. Aynı zamanda belgelendirilmemiş ancak, genel kabul

¹⁶ BAŞPINAR Ahmet, A.g.e., s.39.

¹⁷ ÇAKMAK Nezaket, "İşletmelerde İç Ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri Ve Bankalarda Uygulanışı", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi SBE, 2006, s.9.

görmüş kurallarla ve sözlü olarak tanımlanmış talimatlarda da açık ve net bir uygunsuzluk tanımlanmış olabilir.¹⁸

1.2.2.3. FAALİYET DENETİMİ (PERFORMANS DENETİMİ)

Faaliyet Denetimi, işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla, işletme politikalarını ve bunların sonuçlarını değerlendirme ve buna ilişkin tavsiyelerde bulunma faaliyetleridir. Uygulama alanı ve kapsamı son derece geniş olan faaliyet denetimi sadece muhasebe işlemleriyle sınırlı olmamakta, aynı zamanda işletmenin diğer tüm işlemleriyle de ilgili olmaktadır. Bunlara, işletmenin organizasyon yapısı, pazarlama, satış ve dağıtım stratejileri örnek gösterilebilir.¹⁹

Faaliyet denetiminin geniş bir tanımı şöyledir:²⁰

“Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dâhil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkinliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlendirmektir”.

Yukarıdaki tanımda geçen mali denetim, mali yapıya yönelik iç kontrolleri içerir. Faaliyet kontrolleri ise, varlıklar üzerindeki mali kontroller ile faaliyeti ölçmek için performans göstergelerini içerir. Günümüz işletmelerinde yaygın bir yapısının olması dolayısıyla bilgi sistemleri kontrollerini de faaliyet denetiminin bir türü olarak dikkate almak gerekir.

Faaliyet denetimi, Finansal Tabloların Denetiminden ve Uygunluk Denetiminden daha zordur. Başlıca zorluk, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin

¹⁸ ERDOĞAN Melih, Denetim, 2.bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Şubat 2005, s.4.

¹⁹ ÇAKMAK Nezaket, A.g.e, s.10.

²⁰ MOELLER Robert, Brink's Modern Internal Auditing, John Wiley&Sons Inc., Sixth Edition, New Jersey, 2005, s.21-22.

objektif olarak saptanmasıdır; denetçi sonuçların değerlendirilmesinde sübjektif davranabilir. Bunun yanında Faaliyet Denetimi çok kapsamlı olduğundan, bunun türlerini saymak ve tanımlamak da zordur. Ancak faaliyet denetimindeki en büyük zorluk faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmasındadır.²¹

Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartları ile karşılaştırılıp, işletmenin önceden belirlenmiş hedeflere ya da o faaliyet kolu ile ilgili standartlara ulaşip ulaşmadığı da ölçüldüğünden bu denetim işlemine verimlilik denetimi de denilebilir.

Faaliyet denetimi yapan iç denetçiler, işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derece ulaşılmış olduğunu araştırır. Denetçi bölüm yöneticisinin, mevcut kaynaklarla işletmenin amaçlarına ne derece ve nasıl ulaştığı ile ilgilenir.²²

Etkinlik, amaçların başarıma derecesini, verimlilik ise bu amaçlara ulaşmak için kullanılan kaynakları ifade etmektedir. Etkinlik fire vermeden kusursuz bir şekilde yapılan üretim, verimlilik ise bu üretimin minimum maliyetle gerçekleştirilmesidir.²³ Bu tür denetim çalışmasının yapılışında, temel alınacak standartlar ile belirlenmiş kesin ölçütler yoktur. Denetçi ölçüt olarak bütçeleri, başarı ölçütlerini, oranları ve sektör ortalamalarını kabul edebilmektedir.²⁴

Verimlilik, rekabetçi çevrede işletmenin ayakta kalabilmesi için kilit noktadır. Bu nedenle her işletme verimlilik bakımından gözden geçirilmelidir. Verimliliğe değer biçebilmek için denetçi öncelikle işletmenin verimlilikle ilgili hedeflerini bilmelidir. İşletmenin verimlilikle ilgili hedefleri; tekrarlanan işlerin azaltılması, belirli bir sürecin zamanının azaltılması, tahsil edilmemiş alacakların azaltılması, yeni ürünler üretmek veya satış hacmini arttırmak olabilir. Verimlilik

²¹ GÜREDİN Ersin, A.g.e., s.15.

²² SAWYER Lawrence, B. DITTENHOFER, M. SCHEINER, H. JAMES, Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, 5.Edt, IIA, 2003, USA., s.301.

²³ ARENS Alvin A., James K. LOEBBECKE, A.g.e., s.791.

²⁴ SELİMOĞLU Seval Kardeş, "Faaliyet Denetimi," Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, No: XV, s.194.

hedef ve amaçları belirlendikten sonra verimliliğin objektif biçimde değerlendirilebilmesi için “Nerdeyiz?”, “Nerde olmalıyız?”, “Belirlediğimiz hedef ve amaçların neresinde olduğumuzu nasıl anlatırız?” sorularına cevap verilmelidir.

Faaliyet denetiminde denetçiler sadece işletme içerisinde yürütülen faaliyetlerle değil bunun yanında yönetsel kontrollerle de ilgilenir. Faaliyet denetiminde denetçi, işletme politikalarının, iç kontrolün ve işletmenin belirlenmiş amaçlarına ulaşmasını etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve etkinliğini değerlendirmektedir. Bu nedenle iç denetçilerin işletme amaçlarının belirlenmesi, politikaların geliştirilmesi gibi işletmenin planlama prensipleri konusunda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Denetçiler sorumlulukların belirlenmesi, yetkilerin verilmesi gibi konularda işletme prensiplerini yakından tanımalıdır.²⁵

Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, satın alma prensipleri, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girmektedir. Denetçi, bu konulara ilişkin yönetim karar ve politikaları ile faaliyet sonuçlarının uyum içerisinde olup olmadığını araştırır.

Faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi işletmeden işletmeye, hatta işletme içerisinde bölümden bölüme farklılık gösterebilir. Faaliyet denetimi büyük ölçüde öznedir. Dolayısıyla, faaliyet denetçisi, mevcut başarının ölçülüp raporlanmasından daha çok, bu başarının daha da iyileştirilmesine yönelik önerilerini belirtir nitelikte raporlar sunar. Bundan dolayı faaliyet denetimi, diğer denetim türlerinden farklı olarak “yönetsel danışmanlık” şeklinde nitelendirilebilmektedir.²⁶

Faaliyet denetimi her tür denetçi tarafından yapılabilirse de, uygulamada bu faaliyetin genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamusal denetçiler tarafından sürdürüldüğü görülmektedir.

²⁵ SAWYER, Lawrence, A.g.e., s.301-302.

²⁶ GÜREDİN Ersin, A.g.e., s.19.

Faaliyet denetiminin yapılmasının temelde üç amacı bulunmaktadır:²⁷

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Gelişmeler için fırsatların belirlenmesi,
- Gelecek dönemlere ilişkin önerilerin geliştirilmesidir.

Faaliyet denetimine yönetimin ihtiyaçları yön vermektedir. Bunlar:

- Yönetimin hedefleri ile ilgili olarak birimin performansının değerlendirilmesi,
- Oluşturulan planların (bütçeler, programlar, hedefler, kurallar gibi) uygulama düzeyinin öğrenilmesi,
- Faaliyetlerin plan ve politikalara göre ne ölçüde başarıldığı ile etkinlik, etkenlik ve ekonomik olarak gelişme fırsatları hakkında objektif bilgi sağlanması,
- Özellikle kaynakların yanlış kullanılmasıyla ilgili olarak, faaliyet kontrollerindeki zayıflıklar hakkında bilgi sağlanması,
- Faaliyet raporlarının gerçek durumu yansıtmasına ilişkin oluşan güvenin güçlendirilmesi,

1.2.2.4. SİSTEM DENETİMİ (BİLGİ TEKNOLOJİLERİ DENETİMİ)

“Bilgi sistemi”, verileri girdi olarak kabul ederek işleyen, kontrol eden, saklayan ve bilgi çıktısı olarak veren bir sistemdir.²⁸ Bilgi sistemleri denetimlerinin amacı bilgisayar sistemleri ve bilgi teknolojileri üzerindeki kontrollerin yeterli olup olmadığının belirlenmesidir. Bilgi güvenliğinin sağlanabilmesi için, bilgi sistemleri üzerinde güçlü kontroller olması gerekmektedir. Bilgi sistemlerindeki kontrol zayıflıkları işletmenin finansal ve operasyonel kayıtları üzerinde olumsuz etkiler yaparak işletme için büyük riskler oluşturabilmektedir. Örneğin, bilgi sistemindeki kontrol zayıflıklarından kaynaklanan doğru veya yeterli olmayan bir bilgi, üst yönetimin yanlış kararlar

²⁷ SELİMOĞLU Seval Kardeş, A.g.e., s.197.

²⁸ ERDOĞAN Melih, A.g.e., s.138.

vermesine, kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanamamasına neden olabilir.²⁹

Günümüz iletişim ve bilişim teknolojisinde ortaya çıkan gelişmeler, özellikle de internetin gelişip büyümesi tüm kamu kesimini ve özel sektörü önemli bir biçimde etkilemektedir. Bu gelişmelerle birlikte, ülkeler arasındaki sınırlar giderek ortadan kalkmakta ve oluşan ekonomik bütünleşmeler, verilen hizmetlerin niteliğini ve yapısını da önemli bir şekilde değiştirmektedir.

Teknolojide yaşanan bu hızlı değişimin yararları yanında neden olduğu bazı olumsuzluklar da söz konusudur. Bunların başında, önceden yazılı olarak gerçekleştirilen işlemlerin sanal ortama taşındıktan sonra izlenme, kontrol altına alınma ve denetlenmesinin güçleşmesi gelmektedir. Öte yandan, sistemlerin daha karmaşık bir yapıya dönüşmesi, işletmelerin bilgi teknolojileri ile ilgili risklerinin türleri ve bunların içerikleri üzerinde olumsuz etkiler doğurmakta, yeni risk faktörleri oluşturmaktadır. Yaşanan tüm bu gelişmeler, sadece bu sistemlerden elde edilen verilerin değil, aynı zamanda bu verileri üreten sistemlerin de önemli olduğunu göstermiştir. Dolayısıyla, işlemlerini böyle sanal ortamda gerçekleştirmeye başlayan kuruluşların denetiminde elde edilen verilerin daha anlamlı olabilmesi için bu verileri oluşturan bilgisayar sistemlerinin ve bu sistemler üzerindeki işlem ve uygulamaların düzgün ve güvenilir bir şekilde çalışması gerekmektedir.

Bu noktada, oluşturulacak standartlar ile yapılacak yasal düzenlemelerde bilgi teknolojilerindeki yeniliklere yer verilmesi ve kuruluşların denetimleri sırasında bilgi teknolojileri ortamlarının dikkate alınması da zorunluluk haline gelmiştir. Oluşturulan bu standartlar, denetim çalışmasının nasıl olması ve karşılaşılan durumlarda nasıl davranılması gerektiği konularında denetçiye yol gösterici olup, denetim uygulamalarında birlik sağlamaktadır. Bunun yanında, bağımsız denetimin kamu çıkarını koruyup kollama işlevi göz önünde tutulursa, standartlar denetim çalışmalarında kaliteyi sağlayarak veya

²⁹ İÇTEN Orkun, "Bilgi Sistemlerinin Denetimi ve Türk Bankacılık Sektörü Uygulaması", Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora tezi, İstanbul, 2002, s.20.

mevcut kaliteyi artırarak denetimin sonucuna olan güveni artıracaktır. Bu standartlar diğer bilgilerin ve ilgili hizmetlerin denetiminde de kullanılabilir ve gerekli görülürse bunlara da uyarlanabilir. Bu düzenlemede yer alan standartlar, açıklama şeklindeki diğer açıklayıcı rehber bilgilerle birlikte asli ilkeleri ve önemli prosedürleri içermektedir.³⁰

İç denetçilerin işletme içerisinde uygulanmakta olan bilgi sistemleri üzerindeki kontrolleri incelerken kullanabileceği kontrol yöntemleri şunlardır:³¹

- İşletme yedeklenmiş dosyalarını koruyor mu?
- Dosyalara erişim sınırlandırılmış mı?
- Dosyalara erişim kimlerle sınırlandırılmış?
- Kullanılan bir arşivleme sistemi var mı?
- Donanım arıza ve kayıplarına karşı alınmış önlemler var mı?
- Acil durumlar için yedek sistem bulunduruluyor mu?
- Veritabanına girebilmek için şifre mevcut mu? Bu şifreler düzenli aralıklarla değiştiriliyor mu?
- Kullanıcılar belirlenerek ayrı ayrı şifreler verilmiş mi?
- Virüs ve çeşitli saldırılara karşı önlemler alınmış mı?
- Veri tabanına girebilen eski firma çalışanları var mı?

1.2.2.5. YOLSUZLUK DENETİMLERİ

Dünya Bankası, yolsuzluğun en yaygın kullanılan tanımını “kamu gücünün özel çıkarlar için kötüye kullanılması” olarak yapmıştır. Çoğunlukla yolsuzluk davranışları, kamu gücünü elinde tutan politikacılar ile kamu görevlileri esas alınarak açıklanmaya çalışılmaktadır.

Son yıllarda yolsuzluk olgusu yalnız kamu kuruluşları için değil, özel sektör kuruluşlarını da içine alacak şekilde tanımlanmaya başlamıştır. Bu

³⁰ ÖZBİLGİN İzzet Gökhan, “Bilgi Teknolojileri Denetimi Ve Uluslararası Standartlar”, Sayıştay Dergisi, Sayı:49, s.124,

³¹ TORAMAN Cengiz, “Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi,” Mali Çözüm, Yıl: 12, Sayı: 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002, s.125-135.

itibarla bazı bilim adamları kamu gücü kullanmayan ama örneğin ekonomik güce sahip olan kişiler için de yolsuzluk olarak nitelenebilecek davranışların söz konusu olabileceğini belirterek; "yolsuzluk davranışı, bir kişinin sahip olduğu karar verme gücünü kendine ya da bir başkasına özel çıkar sağlayacak biçimde kullanmasıdır" şeklinde tanımlama yapmışlardır.

Yolsuzluk hata ve hile şekillerinde ortaya çıkmaktadır. Unutkanlık, dalgınlık, dikkatsizlik ve bilinçsizlik yönünden ortaya çıkan hataların yapılaş şekline toplu olarak göz atılırsa aşağıdaki sekilerde gerçekleştiğine tanık olunabilir.³²

-Matematiksel Hatalar: Fiş girişi sırasında ek belgelerin toplamlarında, reeskont, faiz, karşılık gibi hesaplar nedeniyle muhasebe dışında yapılan matematiksel işlemlerde yapılan hatalardır.

-Kayıt ve Nakil Hataları: Günümüzde muhasebeleştirme ağırlıklı olarak bilgisayar destekli olduğu için örneklerine sık rastlanmakla birlikte henüz manuel bir muhasebe uygulanıyor ise; herhangi bir maddenin borç ve alacağının birbirini tutmaması veya yevmiye defterinden defteri kebire nakil olurken başka hesaplara veya farklı rakamlara yanlış tutarların nakledilmesidir.

-Unutma ve Tekrar Kaydetme: Herhangi bir muhasebe fişinin kasıtsız bir şekilde birden çok girilmesidir.

-Muhasebe Hataları: Bilgi yetersizliğinden yanlış hesaplara kayıt yapılmasıdır.

-Değerleme Hataları: Muhasebe bilgi yetersizliğinden aktif ve pasif hesapların yanlış esaslara göre değerlemeye tabi tutulmasıdır.

Hilenin tanımı ise şu şekilde yapılabilir: "Muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor

³² KAVAL Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.64.

edilmesi aşamasında kötü niyetle ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında maddi zarara uğrayacakları şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya suça iştirak etmektir.³³

İyi bir iç kontrol sistemi ancak çalışmalar ve üçüncü kişiler tarafından yapılan hata ve hileleri engelleyebilir. Ancak bizzat üst yönetim tarafından yapılan hileler iç kontrol sistemi ile engellenemez. Bu tamamen denetçinin tecrübesine ve gösterdiği mesleki özen ve mesleki şüphecilik tutumu ile ortaya çıkabilir. Denetçi bu nedenle işletme üst yönetiminin içinde bulunduğu ortamı iyi algılamak zorundadır. Bu ortam üst yönetimi özellikle yolsuzluk yapmaya, hileli işlemlere sevk edebilir. Hileli işlem yapmaya üst yönetimi sevk eden ve yolsuzluk risk faktörleri şeklinde isimlendirilen nedenler şunlardır:³⁴

- Üst yönetimin dürüstlüğü ve yetersizliğinden kaynaklanan risk faktörleri
- Sektör koşullarından kaynaklanan risk faktörleri
- Sıra dışı (arızı) işlemlerden kaynaklanan risk faktörleri
- Yeterli ve uygun denetim kayıtları bulunmamasından kaynaklanan risk faktörleri

1.2.2.6. SÖZLEŞME DENETİMLERİ

Sözleşmeler genellikle yüksek tutarlar içermekte ve işletme için büyük mali ve yasal yükümlülükler getirebilmektedir. Bu nedenle önemli sözleşmeler de işletmeler için önemli bir risk unsuru oluşturabilmektedir. İç denetçiler sözleşme metinlerini ayrıntıları ile okumalı, sözleşmelerin işletmeye getirdiği mali ve yasal yükümlülükleri belirlemeli, sözleşmelerin işletme amaçlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini incelemelidir. Denetçi sözleşmelerin onaylanma yetki ve prosedürlerini de inceleyerek, sözleşmelerin yetkili kişiler tarafından imzalandığını kontrol etmelidir. Ayrıca, denetçi sözleşme şartlarına

³³ ŞENGÜR Evren Dilek, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu Ve Örnek Bir Uygulama", İ.Ü. SBE Yüksek Lisans Tezi, s.97.

³⁴ KAVALL Hasan, A.g.e., s.71.

uygun davranılmadığı takdirde işletmenin hak ve yükümlülüklerini de incelemelidir.

Sözleşmeler genellikle üç kategoriden oluşmaktadır:

Götürü fiyat sözleşmesi, işin veya hizmetin götürü olarak belirlenmiş bir fiyattan tamamlanması esasına dayanır. Başka bir deyişle, işlem sabit bir fiyattan yapılır. Belirlenmiş olan bu maliyetin üzerinde maliyet söz konusu ise denetçi bu maliyetlerin neden kaynaklandığını, bu ek maliyetler ile ilgili olarak yeni bir anlaşma yapıp yapılmadığını ve ek maliyetlerin kabul edilebilmesi için onay prosedürlerini incelemelidir. Denetçi, işin veya hizmetin tamamlanmadan bitmiş gibi gösterilme ihtimalini, alınmayan hizmetler veya teçhizatlar ile ilgili maliyetlerin sözleşmede belirtilen maliyete dahil edilebilme olasılığını, ürün veya hizmetin sözleşmedeki özelliklerinden farklı olma ihtimalini de göz ardı etmemelidir.³⁵

Maliyet artı kâr sözleşmelerinde, maliyete ek olarak belirli bir tutarda veya maliyetin belirli bir oranında kâr ödenmesi söz konusudur. Bu tür sözleşmelerde maliyetlerin artması genellikle ödenecek olan kâr tutarını da arttıracığı için, maliyetlerin incelenmesi daha büyük önem taşımaktadır. Bu tür sözleşmelerde sözleşme yapılan tarafın insan, servis ve malzeme maliyetlerinin takip edilmesi konusunda etkin iç kontrol sistemine sahip olup olmadığı, gereksiz proje, işlem ve süreçlerin yapıp yapılmadığı, gerekenden fazla insan gücü ve malzeme kullanılıp kullanılmadığı, malzeme maliyetlerinin normalin üzerinde belirtilip belirtilmediği, teçhizat ve malzemelerin uygun olmayan fiziksel koruma altında olup olmadığı, kullanılan malzemelerin gerekli kalite koşullarını sağlayıp sağlamadığı gibi konular özellikle incelenmelidir.³⁶

Birim fiyat sözleşmeleri, genellikle çok sayıda aynı tipte ürüne ihtiyaç olduğu takdirde işletmeler açısından avantajlı olmaktadır. Bu tür sözleşmelerde fiyat her bir birim için belirlenir. Bu tür sözleşmelerde denetçiler, tamamlanmış

³⁵ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.312.

³⁶ ŞENGÜR Evren Dilek, A.g.e., s.98.

birimlerin sayısı ile ilgili uygunsuz raporlamalara, ürün kalitesinin sözleşmedeki şartlar ile uygun olup olmadığına, fiyatta yapılan zamların sözleşme ile uyum içerisinde olmasına ve fiyat değişikliklerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından onaylanmış olmasına dikkat etmelidir.³⁷ Denetçiler yapılan anlaşma ile ilgili olarak birkaç firmadan fiyat teklifleri alınarak piyasa araştırması yapıp yapılmadığını incelemelidir. Sözleşmede belirtilen tutarın piyasa fiyatları ile uyum içerisinde olup olmadığını araştırılmalıdır.

1.2.2.7. ÇEVRE DENETİMLERİ

İnsan sağlığının ve doğal yaşamın işletmenin ürün ve hizmet üretiminden kaynaklanabilecek olumsuz etkilerden korunabilmesi için, işletme yapısı içinde etkin bir çevre yönetim sistemi kurması gerekmektedir. Çevre yönetim sistemi, çevre korumaya dönük politikalar, bu politikaların gerçekleştirilmesi için konulmuş hedef ve amaçlar, bu hedeflere ulaşılması için belirlenmiş plan ve prosedürler, çalışanların eğitimi, üretim süreçlerinin dizaynı, sistemin denetlenmesi, düzeltilmesi ve geliştirilmesinden oluşan dinamik bir yapıdır.

Çevre yönetim sistemlerinin amaca ulaşmadaki başarı derecesinin ölçülebilmesi, başarının devamlılığın sağlanması ve geliştirilebilmeleri için denetime tabii tutulmaları gerekmektedir. Bu durumda çevre denetimi bir yandan işletme dışı İşletmeler tarafından belirlenmiş kanunlar ve düzenlemelere diğer yandan da işletme tarafından saptanmış politikalara bağlı olarak işletme faaliyetlerinin uygunluğunu değerleyen, çevre uygulamalarının yönetsel kontrolünü kolaylaştıran, çevreyi korumaya yardımcı olmak amacıyla kurulan sistemin daha iyiye erişebilmek amacıyla nasıl uygulanabileceğini sistematik olarak programlayan belgeleyen ve objektif olarak değerleyen bir yönetim bilgi sistemidir.³⁸

³⁷ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.312.

³⁸ KAVUT Lerzan, "İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi," Yönetim, Yıl:10, Sayı:34, Ekim 1999, s.15-17

Çevre denetimi aşağıdaki alanlarda uygulanabilmektedir:³⁹

- Çevre kanunlarına ve düzenlemelerine uygunluğun denetimi,
- İşletmenin çevre politikaları, planları ve prosedürleri ile uygunluğunun incelenmesi,
- Çevre yönetim sisteminin incelenmesi,
- Tehlikeli atıkların arıtılması için yapılan işlemlerin, depolama ve elden çıkarılma ile ilgili tesislerin ve programların kontrol edilmesi,
- Kirliliği önleme ve atıkları minimize etme programlarının denetimi,
- Çevresel yükümlülükler için yapılması gereken finansal muhasebe uygulamalarının incelenmesi.

Çevre denetiminin en büyük yararı, işletmeleri çevresel sorunlar doğduktan sonra çözümler arama zorunluluk ve yükümlülüğünden kurtararak, önceden tedbir alınarak çıkabilecek çevre sorunlarını önlemek ya da en aza indirmek olanağı sağlamasıdır.

1.2.2.8. ÖZEL AMAÇLI DENETİMLER

Belli bir konuda, belli bir bilgi kullanıcısı için yapılan denetim olan Özel Amaçlı Denetime örnek olarak şunlar sayılabilir;⁴⁰

- Bankaların kredi vermeden önce yaptıkları vergi denetimi,
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun ve ihmalin araştırılması,
- Mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikteki incelemeler,
- Kamusal kurum ve kuruluşlarca yapılan teftiş ve incelemeler,
- Vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler,
- Kredi işlemlerinden önce yapılan incelemeler,
- Satın alma, devir veya birleşmelerden önce yapılan incelemelerdir.

³⁹ KAVUT Lerzan, "İç Denetim Mesleğinin ...", s.19.

⁴⁰ AKSOY Tamer, A.g.e, s.67.

Özel Amaçlı Denetimlerde denetlenecek bilgiler ve bunların karşılaştırılacak ölçütler, denetimin amacına göre değişeceği için her denetim farklı konularda uzmanlık gerektirir.

1.2.2.9. DANIŞMANLIK HİZMETLERİ

Danışmanlık hizmetleri, üst yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda belirlemiş olduğu faaliyet alanları için, iç denetçiler tarafından inceleme yapılması ve bu incelemeler sonucunda üst yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgi, tavsiye ve önerilerin üst yönetime sunulmasıdır. Örneğin, işletme yönetimi işletmeye bağlı bir fabrikayı kapatma kararını vermeden önce iç denetçilerden fabrika ile ilgili özel bir konuda bir inceleme yaparak, tespit ve önerilerini sunmalarını talep edebilir.

Güvence ve danışmanlık hizmetleri, birbirlerini tamamlayıcı oldukları gibi, pek çok denetim hizmetinin hem güvence hem de danışmanlık rolü vardır. Danışmanlık hizmetleri genellikle güvence hizmetlerinin doğrudan bir sonucudur ve iç denetimin katma değer sağlayıcı yönünü zenginleştirir. İç denetçiler danışmanlık hizmetlerini normal veya rutin çalışmalarının bir parçası olarak ya da işletme yönetiminin talepleri üzerine yürütebilirler.⁴¹

2010.C1 no' lu standarda göre, danışmanlık görevleri, iç denetim planına dâhil edilmelidir. İç denetim yöneticisi denetim faaliyetlerini yönetimin isteği doğrultusunda problemlerin çözümü üzerine yönelterek, problemler alanların iyileştirilmesi için önerilerde bulunabilir.

Danışmanlık faaliyeti yerine getiren iç denetçi aşağıdaki soruların cevabını araştırmalıdır:⁴²

- Temel problem nedir?
- Konu ile ilgili olaylar nelerdir?
- Problemin sebepleri nelerdir?

⁴¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s.41-45. (Uygulama Önerisi, 1000.C1-2.)

⁴² SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.305.

- Muhtemel çözümler nelerdir?

Her danışmanlık faaliyeti tamamlandıktan sonra sonuç ve öneriler bir rapor ile üst yönetime sunulmalıdır. Raporların şekli ve içeriği görevin niteliğine ve yönetimin ihtiyaçlarına bağlı olarak değişir. Danışmanlık hizmetleri sonucunda iç denetçinin önerilerinin uygulanıp uygulanmama kararını işletmenin yöneticileri verir.

1.2.2.10. PROGRAM DENETİMLERİ

Üst yönetimin özel isteği doğrultusunda iç denetçiler yeni sözleşme, genişleme programı, yeni bilgisayar uygulaması gibi devam eden özel programları gözden geçirme ve inceleme görevi üstlenebilirler. Program denetiminin amacı üst yönetime programın maliyeti, yönetimi ve sonuçları hakkında bilgi vermek, kullanılabilir ve objektif değerlemeler yapmaktır.

Program denetiminde iç denetçiler aşağıdaki soruların cevabını ararlar;

- Program amaçları, arzu edilen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesine imkân sağlayacak derecede açık ve belirgin midir?
- Girdi, çıktı ve sonuç bilgisi makul ölçüde yeterli midir?
- Program, maliyet bütçelerine uygun mudur?
- Program maliyetleri programdan elde edilen faydalar ile ne kadar bağlantılıdır?
- Program devam ettirilemeyecek olursa ne yapılmalıdır?⁴³

1.2.3. UYGULAMA ZAMANINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Uygulama zamanına göre denetim; sürekli (devamlı) denetim, ara denetim ve son denetim şeklide üç başlıkta sınıflandırılır.⁴⁴ Muhasebe çalışmalarının yıl boyunca incelenmesi devamlı denetim, gerektiğinde ve belli

⁴³ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.308.

⁴⁴ TÜREDİ Hasan, Muhasebe Denetimi, KTÜ Basımevi, KTÜ Yayınları No: 158, Trabzon, 1992, s.7.

aralıklarla incelenmesi ara denetim, dönem sonlarında yapılan denetim ise son denetim veya nihai denetim olarak adlandırılmaktadır.

1.2.3.1. SÜREKLİ DENETİM (DEVAMLI DENETİM)

Devamlı denetim her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetim türü olarak tanımlanmaktadır.⁴⁵ İşletmenin muhasebe çalışmalarının yıl boyunca yapılan denetimlerle ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi ana temasına dayanır. Özellikle, tam tasdik kapsamında yapılan denetimlerle, Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde yapılan denetimler bu sınıfa dâhil niteliktedir. Her yıl yapılması zorunludur.

1.2.3.2. ARA DENETİM

Ara Denetim, işletme faaliyetlerinin belirli aralıklarla denetlenmesi işlemidir. Bu tür denetimde yıl belirli dönemlere ayrılır (üç aylık, altı aylık gibi) ve bu dönemler itibariyle hesaplara ait sonuçlar denetlenir.

Özellikle Türkiye uygulaması açısından Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği uyarınca ara finansal tablolar düzenlemekle yükümlü olan anonim ortaklıklar, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları, yatırım fonlarının kurul tebliği uyarınca düzenleyecekleri ara finansal tabloların sürekli denetlemeyle görevli denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi ve rapora bağlanmasıdır.

1.2.3.3. SON DENETİM

Son Denetim, işletme faaliyetlerinin hesap dönemi sona erdikten sonra denetlenmesi işlemidir. Yılsonu işlemleri gerçekleştikten sonra yapılan denetim şeklidir. Yıllık denetim olarak da adlandırılır.⁴⁶

⁴⁵ 13.12.1987 Tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete, "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetim Hakkındaki Yönetmelik", Md.8.

⁴⁶ ÖZÇELİK Hayrettin, A.g.e., s.74.

1.2.4. DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Denetçinin statüsüne göre türleri, iç denetim ve dış denetim (bağımsız denetim) olarak ikiye ayrılmaktadır. Denetçilerin statüsü güvenilirlikleri ve bağımsızlıkları açısından önemlidir. İşletmelerde etkili bir iç denetimin bulunması bu denetimlerin tam bağımsız olmaları ve bilgilerinin üçüncü taraflarca güvenilir kabul edilmesi için yeterli değildir. Çünkü iç denetçiler her ne kadar görevlerinin niteliğini ve gerekliliklerini taşıyalar da, yönetimden direktif alan çalışanlardır ve yönetimin isteklerinden etkilenme ihtimalleri bulunmaktadır. Bu nedenle işletmeler bağımsız denetimlere de ihtiyaç duymaktadır.

Amaç bakımından iç denetçilerin çalışması, yönetim tarafından belirlenirken, dış denetçilerin çalışmaları statülerden doğan sorumluluktan kaynaklanmaktadır. Bu farklılıklar göz ardı edilirse her iki denetimde de muhasebe açısından benzer işlerin yapıldığı söylenebilir. Her iki denetimde de denetçiler görüş oluşturmadan önce, işletmenin İç Kontrol Sistemini inceleyip kontrol etmekte, varlıkların doğruluğunu araştırmakta, gözlemler, soruşturmalar, teftişler yaparak yeterli kanıtlar toplamakta ve oluşturdukları görüşleri rapor etmektedirler.⁴⁷

1.2.4.1. İÇ DENETİM

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finansman, muhasebe ve diğer tüm yönlerden bu amaçla çalışan iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir.⁴⁸

Kısaca iç denetim, finansal denetimi, uygunluk denetimini ve performans denetimini kapsamaktadır. Amacı işletme varlıklarının her türlü

⁴⁷ AKSOY Tamer, A.g.e., s.61.

⁴⁸ KENGER Erdal, A.g.e., s.8.

zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır.⁴⁹

İç denetimin finansal denetim yönü, finansal tabloların doğruluğunu araştırılmasından çok, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir. Yine, iç denetimin finansal denetim kapsamına hata ve hukuka uygun olmayan işlemlerin bulunması, önlenmesi ve kayıtlarda var olan varlıkların işletmede mevcut olup olmadığının belirlenmesi de girmektedir.

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda, bizzat kendisi iç kontrol aracıdır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur.

İç denetim, denetim alanı itibariyle çok geniş bir kapsama alanını içerse de; özü, yapısı, fonksiyonları ve denetim sonuçları yönlerinden örgütün üst yönetimiyle sınırlıdır. Çünkü iç denetçiler örgütün bizzat kendi personelidir ve bu nedenle iç denetçiler üst yönetimin belirlediği çerçeve içerisinde denetim fonksiyonu yerine getirmek durumundadırlar. Yapısı gereği iç denetim, örgüt üst yönetiminin kararlarına, planlarına, programlarına, hedef ve stratejileri ile iç ve dış mevzuata vb. uygunluk dışında bir denetim fonksiyonu üstlenemez.⁵⁰

İç denetim, aynı zamanda, örgütün kaynaklarının ekonomik (iktisadilik, tutumluluk) ve verimli (etkin) kullanılıp kullanılmadığını değerler. Örgüt yönetimi tarafından verimlilik standartları belirlenmişse, iç denetçi standartların uygulaticılar tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlardan sapmaların belirlenip analiz edilip düzeltici önlemleri almakta sorumlu yöneticilere analiz

⁴⁹ GÜREDİN Ersin, A.g.e., s.15.

⁵⁰ SEZAL Levent, "Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim Ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, 2006, s.17.

sonuçlarının iletilip iletilmediğini ve önlemlerin alınıp alınmadığını araştırır. Yine iç denetçi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirerek, örgütün amaçlarına, hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşım ulaşamayacağı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını belirler. İç denetimin bu yönü performans denetimi özelliğini oluşturur.

İç Denetim, bir işletmenin görevli iç denetçileri tarafından yürütülen çok yönlü, çok detaylı ve çok boyutlu denetim çalışmalarıdır. İşletmede kurmay görevi üstlenmiş işletme çalışanlarınca sonuçları sadece işletme içi çevrelere raporlanmak amacıyla yapılan bir denetimdir.

Modern iç denetim, geriye dönük klasik denetimi de kapsamakla birlikte, mutlaka ileriye, geleceğe dönük olmalı, daha iyiye ve yeniliğe dayalı değişimi hedeflemelidir. Maliyet düşürücü, yenilik (inovasyon) getirici, sistemleri sorgulayıcı, iş ve hizmetlerin kalitesini iyileştirici, eğitici, etkinlik ve verimliliği artırıcı olmalıdır. Değişime ve yeniliklere açık ve dinamik olmalıdır. Çeşitli nitelikteki tüm işletme faaliyetlerine ilişkin iş ve işlem akışına, sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının çalışmasına bağlı olarak doğabilecek riskleri, proaktif biçimde önceden öngörebilen yapıda olmalıdır. Doğabilecek risklere ilişkin proaktif tedbirleri almayı amaçlayan, çağdaş ve uluslararası standartlara uygun, uygulayıcı gözü dâhil makro, mikro ve çok çeşitli açılardan bakabilen kaliteli ve üstün vasıflı objektif bir denetim niteliği taşımalıdır.⁵¹

1.2.4.2. DIŞ DENETİM

Mali tabloların, ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmadığının ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip sonucun bir raporla ortaya konulması dış denetimdir.⁵²

⁵¹ AKSOY Tamer, A.g.e, s.69-70.

⁵² ÇÖMLEKÇİ Ferruh ve diğerleri, A.g.e., s.6.

Dış denetim yapan denetim birimlerinin görevlerini hızlı, etkili ve güvenilir bir biçimde yapabilmeleri büyük ölçüde denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemlerinin gelişmiş ve güvenilir olmasına bağlı bulunmaktadır.

Diğer bir ifade ile dış denetim, örgütün, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir.

Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılır:⁵³

a) Bağımsız Denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından, işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir.

Bağımsız denetimde, muhasebe tarafından sunulan bilgiler denetimin konusunu oluşturur ve denetim kaydedilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi gerçeği yansıtip yansıtmadığını belirler. Genel kabul görmüş muhasebe kavramları, ilke ve standartları muhasebe bilgilerinin gerektiği gibi kaydedilip kaydedilmediği değerlendirilmede ölçüt olduğundan, denetçi bu konuları bilmek zorundadır.

Bağımsız denetçinin muhasebe konusunda uzman olmasına ek olarak, denetim kanıtlarını toplamada ve değerlemede de uzman olmalıdır. Bu uzmanlık bağımsız denetçiyi muhasebeciden ayıran temel unsurdur. Bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen uygunluk ve performans denetimi bir zorunluluk olmayıp, genelde işletmelerin talebi üzerine yapılmaktadır.

⁵³ KENGER Erdal, A.g.e., s.7-16.

Dış denetçilerin görev ve sorumlulukları ve uyguladıkları denetim süreci, ülkeden ülkeye değişiklik gösterir. Buna karşın pek çok ülkedeki denetimin uygulanmasına yönelik olarak kabul edilen meslek standartlarına bakıldığında, birbirine benzer şekilde dış denetimin, mali tabloların doğruluğunu teyit etmek amacıyla gerçekleştirildiğinin genel kabul gördüğü anlaşılmaktadır.⁵⁴

b) Kamu Denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur.

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasalara, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler.

Kamu kesiminde yer alan dış denetim kuruluşları amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılanmaktadır. Bu kuruluşların görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında bulunan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir. Kamu kesiminde yer alan bazı denetim kuruluşları hem iç denetim kuruluşu hem de dış denetim kuruluşu özelliklerini birlikte taşıyabilmektedirler ve dolayısıyla Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedirler. Örneğin bakanlıkların denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir.

⁵⁴ AKSOY Tamer, A.g.e., s.91.

II. BÖLÜM

İÇ DENETİM

2.1. İÇ DENETİMİN TANIMI, TARİHSEL GELİŞİMİ, ÖNEMİ VE AMAÇLARI

2.1.1. İÇ DENETİMİN TANIMI

İç denetim fonksiyonu, işletme faaliyetlerinin daha sağlıklı ve verimli bir şekilde sürdürülebilmesi, işletmenin kuruluş amaçları doğrultusunda verimliliğinin sağlanarak rekabet gücünün artırılması, işletme varlıklarının rasyonel yönetimi, yatırımların yönlendirilmesi, yönetim danışmanlığı, işletme içindeki kötü niyetli olsun olmasın hata, hile ve yolsuzluk benzeri hususların sağlanmasına yönelik olarak işletme bünyesinde yönetime bağlı olarak, ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir.⁵⁵

İç denetimin diğer bir tanımı şöyledir,⁵⁶

“Bir örgütte aşağıdaki elemanların olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir. Söz konusu elemanlar;

⁵⁵ ÖZER Mevlüt, Denetim 1, Özkan Yay., Ankara, 1997, s.79.

⁵⁶ UZAY Şaban, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, S.P.K., Yayın No.132, Haziran 1999, s.36

- a) Finansal ve faaliyetler bilginin doğruluğu ve güvenilirliği,
- b) İşletme için risklerin tanımlanması ve en az hale getirilmesi,
- c) Dış düzenlemelere ve kabul edilebilir iç politika ve yordamlara uyulması,
- d) Yeterli standartlara uygunluk,
- e) Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı,
- f) Örgütsel amaçların etkin şekilde başarılmasıdır.”

İşletme faaliyetlerinin, yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini denetleyen birim olan iç denetim, işletmeye hizmet etmek amacıyla kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.⁵⁷

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute Of Internal Auditors) yönetim kurulunun 26 Haziran 1999 tarihinde kabul ettiği haliyle iç denetimin tanımı ise şöyledir:⁵⁸ “İç denetim, bir organizasyonun operasyonlarının etkinliğini artırmak, iyileştirmek, onlara değer katmak üzere tasarlanmış, nesnel ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir. Bu faaliyet, yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğinin ölçülmesini ve iyileştirilmesini sağlayacak sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle, bir örgütün hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olur.”

İç denetimin temel işlevi, işletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporlarının doğruluğunu, güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamalarının yönetim plan ve politikalarına uygunluğunu kontrol etmek, hataların ve aksayan yönlerin giderilmesi için gerekli tespiti yaparak çözüm geliştirmektir. Bu bağlamda, iç denetim, işletmenin hedeflerine ulaşmasında, sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek, değerlendirmeyi ve risk yönetimini, kontrol ve yönetim sürecinin etkinliğini arttırmaya yardımcı olmaktadır.⁵⁹

⁵⁷ MOELLER Robert, A.g.e., s.11.

⁵⁸ YAVUZ Salih Tanju, “İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri”, Bankacılar Dergisi, Sayı:42, 2002, s.45.

⁵⁹ AKGÜL Başak Ataman, “İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar”, Muhasebe Bilim Dünyası, Cilt:4, Sayı:3, Eylül 2002, s.20.

Özellikle teknolojinin gelişimi ile birlikte oluşan yeni yapı, iç denetim fonksiyonunu, iç denetçinin profilini ve iç denetimin çehresini değiştiren bir nitelik arz etmektedir.⁶⁰ Artık, iç denetimden, geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öne geçip öngörülerıyla sadece risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir.

İş dünyasında meydana gelen değişmelere paralel olarak organizasyonlarda, maliyet yapıları ve kontrol mekanizmalarında bir takım düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Bu alanlarda yapılan düzenlemelere ve yönetimin iç denetim ve iç kontrollere bakışındaki farklılıklara bakmak, iç denetimin değişen rolünün anlaşılmasında faydalı olacaktır.⁶¹

- Organizasyonla ilgili değişiklikler (Daha fazla yetkilendirme ve sorumluluk üstlenme, bürokratik kademelerin azaltılması, katılımcı ve ekip çalışmasına dayanan bir yönetim anlayışının geliştirilmesi)
- Maliyet yapısıyla ilgili değişiklikler (Küçülme ve genel giderlerin kısılması, süreçlerin kolaylaştırılması, değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, sistemlerin ve süreçlerin yeniden yapılandırılıp kolaylaştırılması, gereksiz işlerin azaltılması, yeni teknolojilerden yararlanılması, en iyi uygulama örneklerinin adapte edilmesi)
- Kontrollerle ilgili değişiklikler (Geleneksel kontrol süreçlerinin yeniden dizayn edilmesi, kontrol sorumluluğunun merkezden daha büyük yetkilerle faaliyet düzeylerine kayması, çalışma birimlerinden kendi düzenlemelerini yapmalarının istenmesi)

⁶⁰ UZUN Ali Kamil, "Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi", Active Finans ve Bankacılık Dergisi, Nisan-Mayıs 1999, s.5.

⁶¹ ÖZEREN Baran, "İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları", Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:8, Ağustos 2000, Ankara, s.34.

2.1.2. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetimin kökenlerini M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar dayandıran arşiv bilgileri mevcuttur. Eski Mısır, Yunan ve Roma Medeniyetlerinde kamu hesaplarının kontrolüne ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar ve benzeri ipuçları, Denetimin tarihinin oldukça eski dönemlerine kadar gittiğini gösterir. Bugünkü anlamda siyasi ve sosyo-ekonomik boyutları olan kamusal denetimin kökeni ise demokrasinin doğuşu ile eşzamanlıdır. Çin Denetim Topluluğu ise Çin’de Denetimin tarihini M.Ö. 1100 yıllarında başlayan Zhou Hanedanlığına kadar dayandırmaktadır. Çünkü demokratik gelişmenin kökeni, mutlak iktidarın sınırlandırılması ve kamusal eylem ve işlemler üzerinde halk adına denetim ve gözetim olanağının sağlanması girişimlerine dayanır.

Kralın ya da hükümdarın gelir ve giderlerini ona boyun eğerek denetleyen ve bu denetim sürecinin bir parçası olan denetçi, Fransız Devrimi ile beraber kamu parası ile ilgili sadece krala karşı değil, topluma karşı da bilgi vermeye, sorumlu olmaya başlamıştır. Bu andan itibaren denetim dışsal bir süreç anlamını kazanmıştır.

Denetim anlamına gelen “auditor” ilk olarak 1289 yılında İngiltere’de kullanılmıştır. Bu kelime “dinlemek” anlamına gelip, Latince “audire” kelimesinden türetilmiştir. Ortaçağda İngiltere’de krallığa karşı sorumlu yüksek memurların, tahsildarlar tarafından toplanan paraların kayıtlarını karşılaştırmaları denetimin gelişiminde önemli bir rol üstlenmiştir.⁶²

Endüstriyel çağ süresince işletme organizasyonlarında ve sistemlerindeki karmaşıklık ve boyutlarda hızlı bir ilerleme başlamış ve devam etmiştir. Özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında işletme organizasyonları ve sistemlerindeki değişmeye paralel olarak iç denetim uygulamalarında köklü bir değişim başlamıştır.

⁶² GÜNLER Serkan, “Türk Kamu Yönetiminde Denetim ve Yeni Bir Öneri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırklareli Üniversitesi SBE, 2006, s.11.

Sanayi devrimi ile birlikte iş hayatında uygulanmaya başlanan profesyonellere yetki devri; iç denetim mesleğinde önemli gelişmelere yol açmıştır. Önceleri sadece muhasebe ve işletme varlıklarının korunması ile görevlendirilen iç denetçiler, sonraki yıllarda uygunluk denetimi, risk değerlemesi gibi alanlarda da görev alarak mesleğin çalışma alanının genişlemesine yol açmış ve kurumsallaşmış işletmelerin vazgeçilemez parçaları olmuşlardır.⁶³

Sermaye sahibi İngiliz işadamlarının 19. yüzyıl boyunca ABD de yaptıkları yatırımları bağımsız denetim elemanlarına denetim yaptırması ve bu süreçte denetimin yasal bir zorunluluk haline gelmiş olması, işletmelerin denetim yaptırma ihtiyacını artırmıştır. Dış denetimin maliyetinin çok yüksek olması ve denetim kapsamının işletme yönetimi tarafından çeşitlendirilip daha ayrıntılı yapılması isteği, iç denetçiler ile denetimin yapılmasına yol açmıştır.⁶⁴

Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetișilemeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu yüzden işletmeler iç denetim birimlerini kurmuşlardır.

Bağımsız denetimin eski bir geçmiși olmasına rağmen iç denetim mesleği henüz çok yenidir. İkinci Dünya Savaşı öncesine kadar iç denetim mesleğine gereken önem verilmemiştir. İç denetim mesleği 1940' lardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. Daha önce bazı büyük işletmeler, iç denetçi kullanmışlarsa da bu denetçilerin görevleri, genellikle işletme varlıklarını koruma görevi ile sınırlandırılmıştır. 1940' dan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve tanınmıştır. Ticaret ve sanayi alanındaki değişime ve gelişime paralel olarak işletme yöneticilerinin

⁶³ UZUN Ali Kamil, "Organizasyonlarda ..."A.g.e., s.2.

⁶⁴ TÜREDİ Hasan, A.g.e., s.163.

ihtiyacı haline gelen iç denetim, 1941 yılında ABD’de İç Denetçiler Enstitüsü kurularak meslek haline getirilmiştir.⁶⁵

İç denetimin devam eden gelişmesi, işlerin ve yönetim faaliyetlerinin zaman içerisinde daha karmaşık hale gelmesi nedeni ile olmuştur. Yönetimin, işletme faaliyetlerini izlemekte yetersiz kalması ile birlikte iç denetim önemli bir fonksiyon haline gelmeye başlamıştır.

İç denetimin değişen yapısına bakıldığında 1950’ li yıllarda işletme varlıklarının korunması, 1960’ lı yıllarda işletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi, 1970’ li yıllarda uygunluk denetiminin yapılması, 1980’li yıllarda işletme etkinliğinin denetlenmesi ve 1990’lı yıllarda ise işletme amaçlarına ulaşılması konusunun gündeme geldiği görülmektedir.⁶⁶

Amerika’da 1987 yılında yayınlanan Treadway Komisyonu Raporu ile iç denetim fonksiyonunda önemli bir değişme yaşanmıştır. Komite, her kamu işletmesinde iç denetim fonksiyonu, kurumlarda ise denetim komitesi olması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu kararlar, yolsuzlukla mücadelede iç denetimin önemini ortaya çıkartmıştır

2.1.3. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

Önceleri iç denetim çalışmaları yönetim adına, işletme sınırları içinde yolsuzluk, hırsızlık, hata arama veya bu çeşit düzensizliklere engel olma amacı ile yapıyordu. II. Dünya Savaşı’ndan sonra kapsam, faaliyetler etkinliğe doğru genişlemiştir. 1960’ larda birçok işletmenin kamuya açılmasının etkisi ile finansal raporlama ilgi alanı haline gelmiş, 1970’ lerde ise bunlar İç Kontrollerle yoğun olarak ilgilenmişlerdir. İç denetimin gelişiminde veri işlemedeki gelişmelerin, işletmelerin uluslararası nitelik taşımalarının ve yasal

⁶⁵ TÜREDİ Hasan, A.g.e., s.164.

⁶⁶ UZUN Ali Kamil, “Organizasyonlarda ...”A.g.e., s.6.

düzenlemelerin de etkisi olmuştur. Özellikle 1977' den sonra iç denetçiler, test ve İç Kontrol değerlemesiyle uğraşmışlardır.⁶⁷

İç denetim (denetçi), faaliyet süreci, politika ve prosedürlerin geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunur. Bu nedenle iç denetçiler çalışmalarında bağımsız düşünme mantığına sahip olmalıdırlar. Günümüzün iç denetimi, işletme faaliyetlerini tüm yönleriyle kapsamı ve geniş bir tabana yayılması nedeniyle çok yönlü bilgi ve deneyimi gerektirmektedir. Bu nedenle iç denetçiler, işletme kültürü, yapısı, mali durumu, politikaları, usul ve esasları ile operasyonel yaklaşımları bakımından iyi eğitilmiş, deneyimli, verimlilik ve etkinlik üzerinde uzmanlaşmış kişiler olmak zorundadırlar.

Denetimlerde temel amaç kusurlu ve işlemeyen alanların tespit edilmesi olsa da, denetimler daha iyiye ulaşmak amacıyla yapılmalıdır. Denetimlerde düzeltici faaliyetlerden çok önleyici faaliyetler göz önünde bulundurulmalıdır.

İşletmenin gelişme ve büyümesine dönük tavsiyelerde bulunarak, bir tür yönetsel danışmanlık yapan, hatta çalışmalara yakından katılarak, birer takım üyesi gibi operasyonlarda karar verici konumda faydalı ve etkin görevler üstlenen denetçilerin; işlerini yaparken üst yönetimle iyi diyaloglar kurarak işbirliği içerisinde olmaları, işletmenin yakaladığı fırsatlar ile karşı karşıya bulunduğu riskler arasında bir dengenin kurulmasında, söz konusu risklerden korunmada ve her şeyden önemlisi kurumsal yönetimin güçlendirilmesinde önemli rolü bulunmaktadır.

2.1.4. İÇ DENETİMİN AMAÇLARI

İç denetimin temel amacı; işletme hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından oluşturulmuş kontrollerin etkinliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin işletme politikaları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin ve mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin

⁶⁷ UZAY Şaban, A.g.e., s.37.

araştırılmasıdır.

İç denetimin temel amaçlarından bir tanesi de üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olmaktır. Zaman içerisinde işletmelerin büyüklüklerinin artması ve teknolojik gelişmeler sonucunda üst yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesinde iç denetimin etkisi artmıştır. Bu gelişmeler sonucunda iç denetimin faaliyet alanı da genişleyerek, mevcut kontrol sistemlerinin yeterliliğinin değerlendirilmesinin yanında, kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması, risk oluşturan veya oluşturabilecek unsurların tespit edilerek kontrol edilebilmesi için önerilerde bulunulması, faaliyetlerin incelenerek işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşabilmesi için faaliyetlerin geliştirilmesi konusunda yönetime önerilerde bulunması boyutuna gelmiştir.⁶⁸

İç denetimden bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öngörülerde bulunması ve sadece riskleri değil, bunun yanında fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir. İç denetimin amaçları aşağıda sunulan başlıklar altında inlenebilir.

2.1.4.1. İŞLETME FAALİYETLERİNE DEĞER KATMA VE GELİŞTİRME

İşletmeye amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak, iç denetimin en temel görevlerinden biridir. İç denetim, başta uygunluk denetimleri olmak üzere işletmenin iç kontrol yapısının durumu ve güvenilirliği hakkında yönetime bilgi vererek yarar sağlar. Güçlü iç denetim, kontrol sisteminin etkili bir şekilde çalışmasına yardımcı olmanın yanında risklerin azaltılması, hata ve hilelerin önlenmesi, dolandırıcılığın tespiti, tasarruf olanaklarının belirlenmesi gibi faaliyetlerle de işletmeye ilave değer kazandırır.⁶⁹

İç denetim, işletme süreçlerinin sürdürülebilmesi, işletme değerinin

⁶⁸ KEPEKÇİ Celal, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 251/171, Eskişehir, 1982, s.41.

⁶⁹ CHAPMAN Christy, Urton ANDERSON, Impelementing The Professional Practices Framework, The Institute of Internal Auditors, Florida, 2003, s.3.

maksimum kılınması yani işletmeye değer katma amacıyla yapılan izleme ve denetim faaliyetidir.

2.1.4.2. RISK YÖNETİM SÜREÇLERİNİN ETKİNLİĞİNİ DEĞERLENDİRME

Denetim sürecinde geçmişe dönük finansal verilerin yanında şirketin ilerde karşılaşılabileceği risklerin de tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda bir risk yönetimi ve risk odaklı denetim anlayışı ile işletme risklerinin belirlenmesi, ölçülmesi ve yönetilerek en aza indirilmesi gerekmektedir.

İç denetçiler, işletme amaçlarına ulaşılmasına engel olabilecek risklerin azaltılması veya önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürleri dönemsel olarak gözden geçirerek, standart ve prosedürlerin geçerliliğini inceleyerek, gerekli olduğu takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunularak işletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir.⁷⁰

İç Denetim Enstitüsüne (The Institute Internal Auditor) göre risk; organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan faaliyetler ve mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal düzenlemeler ile çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkilemesidir. Risk kavramını, sadece olumsuz olaylar veya davranış modelleri olarak algılamamak gerekir. Pozitif bir olayın gerçekleşmesi durumunda bundan yararlanamamak da risk kavramına dâhildir.

Planlanan amaçlara ulaşmayı etkileyen her türlü engel risktir. Risklerin kontrol edilebilmesi için öncelikle tanımlanması, ölçülmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi gerekmektedir. Önemli risk ve olası risklere karşı önlem alınabilmesi için alınan her kararın doğurabileceği riskler tanımlanarak belirlenmelidir. Risklerin belirlenmesi, elde edilen getirinin alınan risk karşılığında yeterli olup olmadığının belirlenmesinde de önem kazanmaktadır.

⁷⁰ ÖZBEK Çetin, "İç Denetimde Yeni Uygulamalar," İç Denetim Kongresi, 29 Mayıs 2003, s.3.

İşletmelerin mevcut ve potansiyel riskleri işletmenin içinde bulunduğu sektöre, yapısına ve büyüklüğüne göre değişmektedir. Bu nedendir ki tüm işletmelere uygulanabilecek bir risk sınırlandırması yapmak mümkün değildir. Ancak genel olarak işletmelerin karşı karşıya kaldıkları risk türlerine örnek olarak; yasal riskler, finansal riskler, operasyonel riskler, teknolojik riskler, itibar riski ve çevresel riskler verilebilmektedir.⁷¹ İşletmeler risk yönetimi uygulamaları için standart bir yöntem yerine, kurumun kendi yapısına uygun bir yöntem geliştirmelidir.

Risk yönetimi sürecinde ilk aşama, risklerin tanımlanması ve risklerin büyüklüğünün, öneminin ve gerçekleşme olasılığının değerlendirilerek önceliklerin belirlenmesidir. Riski meydana getiren unsurların sayısal olarak belirlenmesi şart değildir. Çünkü gerçekte, bu unsurlara etki eden ve sayısal olarak tespit edilemeyecek çok sayıda değişken vardır.⁷²

Gerçekleşme olasılığı yüksek olan ve gerçekleşmesi durumunda işletmeye yüksek zarara yol açabilecek riskler öncelik sırası yüksek olan riskler olarak kabul edilmektedir. Gerçekleşme olasılığı düşükçe ve gerçekleşmesi durumunda işletmeye düşük zarara yol açabilecek riskler ise öncelik sırası düşük olan riskler olarak kabul edilmektedir.

Bu aşamada, tanımlanan risklerin gerçekleşmesi durumunda işletme faaliyetlerinin ne ölçüde etkileneceği ve meydana gelebilecek maddi zararın boyutunun belirlenmesi gerekmektedir. Riskler tanımlandıktan sonra, bu risklerin azaltılabilmesi ve/veya oluşmasının engellenmesi için bir risk yönetimi sistemi oluşturulmalı ve yapılabilecek çalışmalar planlanmalıdır. Hangi riskin ne biçimde yönetileceğine karar verirken işletmenin tanımlamış olduğu risklerin öncelik sıraları ve fayda maliyet analizleri dikkate alınmalıdır.

Risk yönetim süreçlerinin denetiminde iç denetçiler aşağıdaki konularda

⁷¹ ÖZBEK Çetin, A.g.e., s.4-5.

⁷² KAVUT Lerzan, "Finansal Tabloların Denetiminde Risk Faktörü ve Değerlemesi," İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 17, Sayı:1, Nisan 1988, s.55.

inceleme yapmalıdır: ⁷³

- İşletmenin karşı karşıya olduğu tüm risklerin tanımlanması, önem sırasına konulması ve kabul edilebilir bir risk seviyesinin belirlenmesi,
- Saptanan risklerin azaltılması için gereken önlemlerin belirlenmesi ve uygulanması,
- Risk yönetim süreçlerinin denetim sonuçları hakkında üst yönetime düzenli rapor sunulması,
- Risk yönetim süreçlerinin işletmenin yapısına, kültürüne, büyüklüğüne, yönetim şekline ve hedeflerine uygun olması,
- Risk yönetiminde kullanılan metotların faaliyet konusuna uygun olması,
- Risk izleme faaliyetlerinin ve raporlamasının yeterliliği ve zamanlamasının uygun olması,
- İşletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi.

2.1.4.3. KONTROL SÜREÇLERİNİN ETKİNLİĞİNİ DEĞERLENDİRME

İç denetçiler, işletme varlıklarının korunması, mali tablolara kaynak oluşturacak bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ile işletme içerisinde oluşturulmuş iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması amacı ile öneri ve tavsiyelerde bulunur.⁷⁴

Kontrol Fransızca kökenli bir kelime olup, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmayı ifade eder. Örgütsel Kontrol ise hedeflenen işletme amaçlarına ulaşmada, standartlar ve planlarla belirlenmiş konuların, uygulamaya ilişkin örgütsel faaliyetlerle uyumlaştırılmasını sağlayan faaliyetler bütünüdür.⁷⁵

İç Kontrol sistemi genel olarak, bir işletmenin faaliyetlerinin, hedefler

⁷³ ÖZBEK Çetin, A.g.e., s.7.

⁷⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü TİDE, "Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi", The IIA Research Foundation, 2004, s.250. (Uygulama Önerisi, 2130-1)

⁷⁵ EREN Erol, "İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası", 6. Baskı, İstanbul, Eylül 2002, s.290.

doğrultusunda düzenli ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için, yönetimin belirlediği politikalara uyulmasını, varlıkların korunmasını, hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesini, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli olmasını, finansal bilgilerin güvenilir şekilde ve zamanında hazırlanmasını sağlamak amacıyla uygulanan yöntem ve işletme politikalarının bütünü olarak ifade edilmektedir.

İç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı yürümesini sağlar ve dolayısıyla işlemsel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunur.⁷⁶

2.1.4.4. KURUMSAL YÖNETİM SÜREÇLERİNİN ETKİNLİĞİNİ DEĞERLENDİRME

Kurumsal yönetim, bir işletmenin yönetiminin, yasalara, piyasa kurallarına ve yönetimin temel prensiplerine uygun olarak ve şirket ortaklarının, piyasa katılımcılarının ve toplumun beklentilerini karşılayabilecek şekilde gerçekleştirilmesidir.

İç denetçi, işletmenin yönetim temel prensiplerine uymak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacı ile oluşturmuş olduğu strateji ve prosedürlerin etkinliğini incelemekte ve gerekli olduğu takdirde etkinliğin artırılması için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır.⁷⁷

Enron, Worldcom gibi dev firmaların denetim usulsüzlükleri sonrasında meydana gelen iflaslar, kurumsal yönetimin hukuksal anlamda desteklenmesini gerekli kılmıştır. Bunun sonucunda kurumsal yönetim alanında dünyada pek çok çalışma yapılmış ve yapılmaktadır. Bu çalışmalar, her ülke için geçerli tek

⁷⁶ DOYRANGÖL Nuran Cömert, Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, Lebib Yalkın, İstanbul, 2001, s.50-57.

⁷⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü TIDE, "Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi", The IIA Research Foundation, 2004, s. 250. (Uygulama Önerisi, 2130-1)

bir kurumsal yönetim modelinin olmayacağını önemle vurgulamaktadır. Oluşturulacak olan model ülkeye özgü koşulları da dikkate almalıdır.⁷⁸

İlk olarak 1999 yılında “OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri” yayınlanmıştır. Adı geçen ilkeleri Türkiye Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) 2000 yılında Türkçeye çevirerek “Kurumsal Yönetim İlkeleri” adı altında kitap olarak yayınlamıştır. Dünyada benimsenmiş ve tavsiye edilen genel esaslara paralel olarak ve ülkemizin kendine özgü koşulları dikkate alınarak, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından, kurumsal yönetim ilkeleri oluşturulmuştur.

Sermaye Piyasası Kurulu, kurumsal yönetim ilkelerini ilk olarak Temmuz 2003’te yayınlamıştır. İlkeler öncelikle halka açık anonim şirketler için hazırlanmıştır. Ancak bu ilkelerde yer alan prensipler kamuda ve özel sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler tarafından da uygulanabilmektedir. İlkelerde yer alan prensiplerin uygulanması isteğe bağlıdır. Ancak ilkelerin uygulanıp uygulanmadığına ilişkin açıklama yıllık faaliyet raporunda belirtilmek zorundadır.

Genel kabul gören tüm uluslararası kurumsal yönetim yaklaşımlarında, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramları ele alınmaktadır.

Eşitlik; işletme yönetiminin tüm faaliyetlerinde, çalışanlara alacaklılara, müşterilere yani işletmelerle menfaat ilgileri bulunanlara eşit davranmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade eder.

Şeffaflık; ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır.

Hesap verebilirlik; yönetim kurulu üyelerinin pay sahiplerine karşı olan

⁷⁸Sermaye Piyasası Kurulu, Kurumsal Yönetim İlkeleri, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=10&pid=0>, s.2-4, e.t.:06.06.2009

hesap verme zorunluluğunu, kararların açıklanabilirliğinin, kararların haklı bir sebebi olduğunun açıklanmasını ifade etmektedir.⁷⁹

Sorumluluk ise; işletme yönetiminin işletme adına yaptığı tüm faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye ve işletme içi düzenlemelere uygunluğunu ifade etmektedir.

2.1.4.5. İŞLETMENİN AMAÇLARINA ULAŞMASINDA YARDIMCI OLMA

İç denetim, işletme amaç ve hedeflerine ulaşmak için oluşturulmuş politika ve prosedürlerin uygunluğunu ve faaliyetlerin bu politika ve prosedürlere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini incelemektedir.⁸⁰

İç denetimin amacı; işletmeye yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve işletmede çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır.⁸¹

İç denetim işletmeye, risklerinin yönetilmesinde, kontrolünde ve kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin elde edilmesine yardımcı olur.

İç denetimin temel amacı; işletmedeki varlıkların korunup korunmadığının, yönetimce belirlenen politikalara ne kadar uyulduğunun, yasa, yönetmelik ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun kayıtların tutulup tutulmadığının tespitidir. İç denetçiler, iç denetim sonucunu işletme yöneticilerine raporlayarak, planlanan verimliliğin ne derece gerçekleştiğinin görülmesini sağlarlar.

Denetlenebilecek alanları, bunlara ilişkin risk faktörlerini ve bunların

⁷⁹ T.C. Adalet Bakanlığı, TTK Yasa Tasarısı www.mukellefgazetesi.com.tr/turkticaretkanunutasarisi.htm, e.t.:06.07.2009

⁸⁰ ŞENGÜR Evren Dilek, A.g.e., s.9.

⁸¹ UZAY Şaban, A.g.e., s.36.

önemini değerlendirmek iç denetçinin görevidir. Organizasyon neye ulaşmak ister? Organizasyonun hedeflere ulaşmasını neler engeller? Organizasyon riskleri sınırlandırmak için neler yapabilir? Organizasyon bu riskleri nasıl yönetir? İç denetim faaliyeti ile bu süreç içerisinde yönetime destek fonksiyonu yerine getirilmelidir. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi yolu ile yapılan planlama, iç denetimi reaktif kontrole dayalı olmaktan çıkarıp, riske dayalı ve proaktif bir fonksiyona dönüştürmektedir. Etkin bir risk değerlendirme ile iç denetçi mevcut sorunlara çareler bulmakla kalmayacak, problemleri önceden görerek organizasyonu kayıplardan veya kaçırılan fırsatlardan korumada önemli bir rol oynayacaktır

Modern organizasyonlarda iç denetim faaliyetleri, güvence sağlama ve danışmanlık etme şeklinde iki önemli işlevi yerine getirmek suretiyle kuruma ilave değer katmak durumundadırlar.

Güvence sağlama hizmeti iç denetçinin; organizasyondaki süreçler, sistemler ve diğer konularla ilgili objektif değerlendirmeler yapmak suretiyle bağımsız bir şekilde yönetime görüşlerini sunmasını kapsamaktadır. İç denetçinin değerlendirmeleri ve görüşleri, organizasyondaki süreçlerin nasıl işlediğine dair yöneticilere güvenli bilgiler sunmaktadır.

Danışmanlık hizmeti ile yöneticiler, organizasyondaki süreçlerde meydana gelen problemlere çözüm bulma, süreçlerin yeniden yapılandırılması ve sistemlerin geliştirilmesi gibi konularda iç denetçilerden öneriler almakta ve bu önerileri dikkate almak suretiyle ileride ortaya çıkması muhtemel sorunların da önüne geçme imkânı bulmaktadırlar.⁸² Aynı zamanda danışmanlık hizmeti sayesinde, organizasyondaki amaçlara ve hedeflere ulaşılma noktasında, iç denetim yöneticilere temel bir yardım sağlamaktadır.

Bu amaçlar açısından bakıldığında, iç denetimin, işletme faaliyetlerinin verimliliği hakkında fikir edinmek ve verimliliği artırma yönünde harekete

⁸² SARENS Gerrit ve Ignace De BEELDE, "Contemporary internal auditing practices: New Roles and Influencing Variables. Evidence from exented case studies", Working Paper, October 2004, s.7.

geçmede bir öncü olduğu söylenebilir.⁸³

2.2. İÇ DENETİMİN FAYDALARI VE İÇ DENETİM YOKLUĞUNUN SAKINCALARI

2.2.1. İÇ DENETİMİN FAYDALARI

Şirket ve kurumlarda iç denetim; risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder. Bu işlev ve kapsam özellikleri ile iç denetim; şirket ve kurumlarda mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği için vazgeçilmez, olmazsa olmaz faaliyetlerden biri olarak kabul edilir. İç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici niteliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, kurumsal değeri yükseltir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar. Kurumsal itibarın sigortasıdır.

Süreçlerin çeşitli düzenlemelere, mevzuata uygun ve uyum içinde yapılması sorumluluğu vardır. Yasal düzenlemeler, vergi mevzuatı ve çeşitli konularda işletmeleri ilgilendiren düzenlemeler çerçevesi vardır. Süreçlerin bunlarla uyumlu götürülmesi gerekmektedir. Bir diğer nokta ise pazarda rakiplerinizin ve müşterilerinizin belirlediği koşullardır. Süreçlerin müşterileri tatmin etmek ve pazardaki rekabet gücünü avantajlı şekilde sürdürmek için optimize edilmesi gerekmektedir. Yaratılacak yenilikler ve yapılacak iyileştirmelerde süreçlerin sürekli gözden geçirilmesi gerekir. Yenilikçilik, yaratıcılık, verimlilik gibi kaynaklara odaklanırken bunların doğru kullanılıp kullanılmadığı konusunda kurum içindeki yönetim fonksiyonu, iç denetimle sağlanır.⁸⁴

⁸³ MEMİŞ Mehmet Ünsal, "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, 2006, s.91.

⁸⁴ UZUN Ali Kamil, <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4208>, e.t.:06.07.2009

Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi konusunda da işletmeler maddi açıdan büyük tasarruflar sağlamakta ve kazançlar elde etmektedirler.

Günümüzde, küçük pay sahiplerinin yönetsel açıdan herhangi bir hâkimiyet sağlayamadıkları şirketlerde iç denetim birimlerinin bir diğer önemli görevi de işletme bünyesinde, çalışanlar, yöneticiler ve hatta yönetim kurulu üyeleri tarafından yapılabilecek hileleri tespit etmek ve bunların meydana gelmesinin önlenmesi için tavsiyelerde bulunmaktır.⁸⁵

2.2.2. İÇ DENETİM YOKLUĞUNUN SAKINCALARI

İç denetim yokluğu, para ve mal kaybına, hatalı kararlar verilmesine, hile ve suiistimallere, gelir kaybına neden olur. İç kontrol sisteminin süreçlerdeki etki alanlarına baktığımızda organizasyonun yapısını yetkilendirme sistemi, politikaları ve yazılım prosedürleri, insan kaynakları yönetim sistemi, muhasebe sistemi, finansal kontrol bütçesi gibi alanlar gündeme gelir. Bu da aslında iç denetim faaliyetinin bir işletmede verimlilik üzerindeki önemini kendiliğinden ortaya koymaktadır.⁸⁶

2.3. DÜNYADAKİ DÜZENLEMELERDE İÇ DENETİM

Başta ABD ve İngiltere olmak üzere birçok ülkede yaşanan finansal sarsıntılar sonucunda denetimin önemi artmış, ulusal ve uluslararası alanda ciddi bir takım düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Özellikle Sarbanes Oxley Kanununun yürürlüğe girmesi ve iyi kurumsal yönetime yönelik arayışlar bu süreçte iç denetimin önemini artırmıştır. Güvence hizmetlerine duyulan ihtiyaç bugünün iş yaşamında hem sağlıklı bir işletme yönetiminin sağlanmasında, hem rekabet edebilirliğin gerçekleştirilmesinde ve hem de ekonomide finansal skandalların önlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu ihtiyaçların karşılanması amacıyla işletmelerde iç denetimin daha da güçlendirilmesi ve

⁸⁵ SEZAL Levent, A.g.e., s.45-46.

⁸⁶ UZUN Ali Kamil, <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4208>, e.t.:06.07.2009

geliştirilmesi gerekliliği ön plana çıkmıştır.⁸⁷

2.3.1. FOREIGN CORRUPT PRACTICES ACT 1977

Amacı şletmelerin, şletme dışındaki memurlara rüşvet tarzında yaptıkları ödemelerin önlenmesi ve iç denetçiler için iç kontrolün önemini arttırmaktır. Rapora göre, illegal ödemelerin, muhasebe sistemi veya iç kontrol ile ortaya çıkartılabilmesi için şletmelerin uygun bir iç kontrol sistemine sahip olmaları gerekmektedir.⁸⁸

2.3.2. TURNBULL RAPORU

İngiltere Muhasebeciler Enstitüsü tarafından yayınlanan Turnbull Raporu; risk, risk yönetimi, iç kontrol, kurumsal yönetim, iç denetim ve bağımsız denetçiler ile ilgili açıklamalar yaparak, yönetim kuruluna sorumluluklarını yerine getirmesinde yol göstermeyi hedeflemektedir. Rapor kurumsal yönetim ve risk yönetimi konusunda iç denetimin rolünün çerçevesini çizmektedir.

2.3.3. TREADWAY KOMİSYONU RAPORU

İç Denetçiler Enstitüsü, Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, Amerikalı Muhasebeciler Birliği, Finansal Yöneticiler Enstitüsü ve Amerikan Ulusal Muhasebeciler Birliği tarafından 1987 yılında bir komisyon oluşturulmuştur. Komisyon, finansal tablolarda hilelerin azaltılması ve güvenilir finansal raporlama sürecinin oluşturulabilmesi için çeşitli öneriler sunarak bir rapor yayımlanmıştır.⁸⁹

Raporda iç denetim ile ilgili olarak yapılan öneriler kısaca şöyle özetlenebilir; halka açık şirketler, şirketin niteliği ve büyüklüğüne uygun sayıda

⁸⁷ ABDIOĞLU Hasan, "İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları Ve İngiltere Ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları", Sayıştay Dergisi, Sayı:68, 2007, s.101.

⁸⁸ CANGEMİ Michael P., Tommie SINGLETON, Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, 3. Bs., New Jersey, John Wiley & SonS, 2003, s.30.

⁸⁹ UYAR Süleyman, "Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması", İstanbul Üniversitesi S.B.E Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2004, s.10.

nitelikli personeli bulunan etkili bir iç denetim bölümü oluşturmalı ve iç denetim bölümünün tarafsızlığını ve bağımsızlığını sağlamalıdır. İç denetçiler finansal olmayan alanlarda elde edilen denetim bulgularının, yolsuzluk içeren raporlamaların ortaya çıkartılmasında etkili olabileceğini göz önünde bulundurmalıdır. İşletmelerde iç denetim komitesi oluşturulmalı ve denetim komitesi bağımsız denetçiler ile iç denetçilerin birlikte çalışmasını sağlamalıdır.

2.3.4. COSO RAPORU

Organizasyonları Destekleme Komitesi (COSO) 1992 yılında “İç Kontrol Bütünleşik Sistem” adlı bir rapor yayınlayarak iç kontrol sisteminin tanımını yapmıştır. Organizasyonları Destekleme Komitesi raporuna göre etkili iç kontrol sisteminin beş bileşeni aynı anda içermesi gerekmektedir. Bunlar, kontrol çevresi, risklerin tespiti, kontrol faaliyetleri, bilişim ve iletişim ve izlemedir. İşletme içerisinde güçlü bir iç kontrol sisteminin kurulmasından yönetim ve yönetim kurulu sorumludur.

Organizasyonları Destekleme Komitesi raporu iç denetçilerin yeterli, etkin ve verimli iç kontrol sistemi kurulması, muhafaza edilmesindeki ve geliştirilmesindeki rolünün üzerinde durmaktadır. İç denetçiler, iç kontrolün ve iç kontrol amaçlarının tanımlanması, güçlü bir iç kontrol ve öğelerinin oluşturulması, uygun değerlendirme araçlarının oluşturulması ve oluşturulan iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin izlenmesi konusunda yönetim ve bağımsız denetçiler ile birlikte çalışmalıdır.⁹⁰

2.3.5. CADBURY KOMİTESİ RAPORU

1992 yılında İngiltere’de kurulan “Cadbury Komitesi” işletmelerde etkili kurumsal yönetimin sağlanması konusunda rapor düzenlemiş ve önerilerde bulunmuştur. Raporda, borsada işlem gören işletmeler tarafından denetim komitesi kurulması gerektiği belirtilmiştir. İç denetimin amacı işletme içerisindeki kontrollerin ve prosedürlerin düzenli olarak izlenmesi ve etkinliğinin

⁹⁰ UYAR Süleyman, “Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması”, s.10-11.

arttırılmasıdır. İç denetim, denetim komitesi adına çeşitli araştırmalar yaparak yolsuzluk şüphesi olan olayların takibini yapar. İç denetim bölümünün bağımsızlığını sağlayabilmesi açısından iç denetim yöneticisinin iç denetim komitesi başkanına erişimi kısıtlanmamış olmalıdır. İç denetim yöneticisi denetim komitesi toplantılarına katılmalı, denetim alanı ve türü konusunda görüşmeler yapmalıdır.⁹¹

2.3.6. BASLE KOMİTESİ

Basle Komitesi 1998 yılında “Bankalarda İç Kontrol Sistemlerinin Çerçevesi” başlıklı bir rapor yayınlamıştır. Raporda, etkili bir iç kontrol sisteminin banka faaliyetlerinin etkili bir şekilde yürütülmesinde en önemli etkenlerden birisi olduğu ve her bankanın kendi yapısı, riskleri ve faaliyetleri ile uyumlu bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerektiği belirtilmiştir.

Aynı raporda, iç kontrol sisteminin en önemli bileşenleri şunlardır:⁹²

- Yönetim kurulu ve üst düzey yönetimin gözetim ve incelemeleri ile kurumsal denetim kültürü,
- Bankanın varlıklarına zarar verebilecek ve hedeflerin gerçekleşmesini engelleyecek her türlü riskin belirlenmesi ve ölçülmesi,
- İşlevsel görev ayrımlarının ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Güvenilir ve iyi işleyen bir bilişim ve iletişim sisteminin kurulması ve bu sistemin sürekli kontrolü,
- Kontrol ve denetim faaliyetlerinin sürekli izlenmesi, aykırılık ve aksaklıkların zamanında düzeltilmesi.

2.3.7. SARBANES OXLEY YASASI

Senatör Sarbanes Oxley tarafından hazırlanan yasa Temmuz 2002’de kabul edilmiş ve Sarbanes Oxley Yasası olarak yayımlanmıştır. Yasada iç

⁹¹ UYAR Süleyman, “Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması” A.g.e., s.12.

⁹² YAVUZ Salih Tanju, A.g.e., s.39.

denetçilerin sorumluluğu ile ilgili özel düzenlemeler bulunmamaktadır.

Ancak, iç denetçilerin üst yönetim ve denetim komitesinin Sarbanes Oxley yasasında belirtilen sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmaları dolayısıyla yasanın iç denetçilere de önemli etkileri vardır. Örneğin, yönetim finansal raporlama için yeterli iç kontrolleri oluşturmaktan, uygulanmasını sağlamaktan ve bu kontrollerin etkinliğini değerlemesini içeren yıllık iç kontrol raporu yayınlamaktan sorumludur. Yönetim bu raporu hazırlarken iç denetim bölümünden iç kontrollerin etkinliğinin test edilmesi ve değerlendirilmesi aşamasında yardımcı olmasını talep edebilir. Üst yönetim ve denetim komitesi karışık finansal raporlama konularının anlaşılması ve üç aylık ve yıllık raporlara etkileri konusunda iç denetimden yardım talep edebilir.

2.4. TÜRKİYEDEKİ DÜZENLEMELERDE İÇ DENETİM

Türkiye'de Avrupa Birliği müzakere süreci, SPK düzenlemeleri, yeni bankacılık kanunu, BDDK düzenlemeleri ve TBMM Adalet Komisyonunda kabul edilen ve meclis genel kurulunda görüşülme aşamasına gelen yeni Türk Ticaret Kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu gibi gelişmeler ve düzenlemeler ile kurumsal yönetim ve iç denetimin gerek özel sektör gerekse kamu alanında önem kazandığı görülmektedir.

BDDK ve SPK tarafından yapılan düzenlemeler, kamu mali yönetim ve kontrol kanunu ile birlikte finans ve reel sektör şirketleri, kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetimin yasal bir gereklilik haline geldiği ve buna bağlı olarak şirket ve kurum yönetiminde sorumlulukların arttığı bir dönem başlamıştır. Yasal gerekliliklerin yanı sıra küresel rekabet içinde büyüme ve kurumsal yönetim kalitesinin sürdürülebilirliği için iç denetim faaliyetine ve konusunda yetkin iç denetim profesyonellerine ihtiyaç her geçen gün artmaktadır.⁹³

SPK tarafından yayınlanan kurumsal yönetim ilkeleri ve uyum süreci,

⁹³ UZUN Ali Kamil, <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4208> e.t.:06.07.2009

uluslararası yatırımlar için ilgi odağı haline gelmiş ülkemizde uluslararası iş birliği fırsatları ve Basel II düzenlemeleri ile kurumsal yönetim ve iç denetim ön plana çıkmaktadır. Reel sektörümüzün ağırlıklı olarak kurumsallaşmamış aile şirketi yapısında ve KOBİ ölçeğinde kuruluşlardan oluştuğu dikkate alındığında; işletme sahiplerinin, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin işletmelerinde iç kontrol sisteminin varlığı ve işlerliği konusunda bilgi sahibi olmaları ve bunu sağlayabilmek için ise iç denetim faaliyetinden yararlanmaları, iç denetimi etkili kullanmaları gerekli olmaktadır.

Oysa yapılan araştırmalar hileli finansal tabloların ortaya çıktığı işletmelerde uygun ve etkin bir iç denetim fonksiyonunun olmadığını ortaya koymaktadır. Öyle ki, şirketlerin gelecekteki başarısı uygulanabilir ve sürdürülebilir bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasına bağlıdır.⁹⁴

İç denetim alanındaki düzenlemeler özellikle Amerika' da Sarbanes Oxley Yasası (SOX) başlamış ve daha sonra da Avrupa' da uygulama alanı bulmuştur. Bununla birlikte ülkemizde de; SOX düzenlemelerine paralel bir şekilde SPK, TTK ve BDDK tarafından özel sektörde, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay gibi kurumlar tarafından da kamu kuruluşlarında iç denetimle ilgili yasal düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır.

SPK tarafından yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri rehberinde, halka açık şirketlerde denetim komitesinin kurulma zorunluluğu ile birlikte yapılan denetim komitesi tanımlamasında iç kontrol sisteminin etkinliğinin gözetimi ifadesi ile üstü kapalı bir şekilde iç denetim fonksiyonunun gerekliliği ortaya konulmuştur.

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin 28. maddede, bir işletmede TTK' da öngörülen murakıplar dışında işletme yönetimince atanmış bir iç denetim biriminin bulunması halinde iç kontrol

⁹⁴ UYAR Süleyman, “İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”, İç Denetim, Yaz 2005, Sayı:12, s.22.

sisteminin güvenilirliğinin;

- İç denetçiye tanınan örgütsel statünün sağladığı bağımsızlık derecesi,
- İç denetçilerin fiilen sahip olduğu yetkiler, işlevler, çalışma tarzı, raporunda ulaştığı sonuçların yönetimce nasıl değerlendirildiği,
- İç denetimlerde yeterli sayıda ehliyetli iç denetçi çalıştırılıp çalıştırılmadığı,
- İç denetimlerdeki planlama ve gözetim ile incelemelerin kapsam, içerik ve zamanlamasının yeterliliği hususlarının araştırılarak değerlendirilmesi gerekir ifadesi ile iç kontrol sistemi değerlemesinde iç denetimin varlığının, bağımsız dış denetçilerin işini nasıl kolaylaştırdığı ortaya konulmuştur.

Ayrıca SPK tarafından 14.07.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan "Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esasların Düzenlenmesi" tebliği ile aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolün sağlanması amacıyla iç denetim sistemi kurmaları ve oluşturdukları iç kontrol sistemine ilişkin tüm politika ve prosedürlerin yazılı hale dönüştürülmesine yönelik düzenleme yapılmıştır. Yine 28.02.2002 tarihinde yayımlanan "Emeklilik Şirketleri Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik" in Denetim başlıklı beşinci bölümünün 31. maddesinde de iç kontrol sistemi ile iç denetim hakkında düzenlemeye yer verilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında da kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde tüm şirketler için iç denetim fonksiyonunun kurulmasının gerekliliğine işaret edilmektedir. Tasarı, " Finansal denetimin belirlenmesi, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim sisteminin ve bunu yapacak örgütün (bölümün) gösterilmesidir. Şirket hangi büyüklükte olursa olsun, şirkette muhasebeden tamamen bağımsız, uzmanlardan oluşan, etkin bir iç denetim örgütüne gereksinim vardır" ibaresi ile iç denetimin kapsamını finansal verilerin denetlenmesi ile sınırlandırmaktadır.⁹⁵

⁹⁵ EŞKAZAN Ali Rıza, "Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında İç Denetim", İç Denetim, Yaz 2005, Sayı:12, 2005, s.34.

Bankacılık alanında ise BDDK tarafından çıkarılan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ve “Yeni Bankacılık Kanunu” ile düzenlemeler yapılmıştır. Çıkarılan yönetmelikte iç kontrol sistemlerinin bulunması zorunluluğu ifade edilmiştir.

Yeni bankacılık kanununda “İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması, baka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır” ibaresi ile iç denetimin önemi ortaya konulmaktadır.

Bankacılık alanında özellikle risk yönetimi açısından iç denetim diğer sektörlere oranla daha fazla ileri çıkmıştır. Sahip olduğu önemden ötürü iç denetim, kamu yönetiminde de üzerinde önemle durulan bir konu olmuştur. İç denetim konusunda kamuda yapılan düzenlemelere baktığımızda; 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanununun 66. maddesi hükmünce Maliye Bakanlığına bağlı olarak “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” nun kurulduğu görülmektedir.

Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere; iç denetime ilişkin standart ve yöntemleri, meslek ahlak kurallarını, değişim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek, risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek, eğitim programları hazırlamak, iç denetim raporlarını değerlendirmek, kamu idarelerinde çalışacak iç denetçi sayılarını belirlemek gibi görevleri yerine getirmek amacıyla oluşturulmuştur.

İç denetim alanında Türkiye’de yapılan yasal düzenlemelere bakıldığında; iç denetimin kapsamının sadece finansal yapı ile ilişkilendirilmesi ve hemen hemen iç kontrol sistemi ile özdeş olarak değerlendirildiği gözlenmektedir.

III. BÖLÜM

İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİ

3.1. İÇ DENETİM BİRİMİNİN YÖNETİMİ

İç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkin bir biçimde yürütülmesi, yönetim hedeflerinin gerçekleştirilmesinin güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Güçlü bir iç denetim, işletmedeki denetim mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunur. Bu yolla operasyonel risklerin, dolandırıcılığın ve gelir kaybının oluşması engellenerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücü artar. Organizasyonlar büyüyüp karmaşık bir hal aldıkça ilave operasyonel problemler doğmakta ve bunların çözümü için iç denetim birimlerine başvurulmaktadır. Bu çerçevede iç denetim, operasyonel birimlerin belirlenen politikalara uyumunda, etkin bir kontrolün ve birlikteliğin sağlanmasında rol oynamaktadır.

“İç denetim yöneticisi, iç denetim bölümünü, bölümün işletmeye değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir.”⁹⁶ Standartlarda iç denetim yöneticisi; iç denetim faaliyetlerinden en üst seviyede sorumlu olan kişi olarak tanımlanmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin işletme içerisindeki bir bölüm tarafından verilmesi durumunda bu kişi iç denetim müdürü veya direktördür. İç denetim faaliyeti işletme dışındaki hizmet sağlayıcılarından temin edildiği durumda, iç denetim yöneticisi, hizmet sözleşmesini ve söz konusu faaliyetlerin tüm kalite güvence çalışmalarını gözetken, iç denetim faaliyetleri ile ilgili üst

⁹⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s.13.

yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna raporlama yapan ve iç denetim sonuçlarının takibini yürüten kişidir.

İç denetim yöneticisi, faaliyetleri iç denetim yönetmeliğinde tanımlanan amaç ve sorumlulukları yerine getirmesini, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını, denetim çalışmasının standartlara uygun yapılmasını yani kısaca faaliyetin işletmeye değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmekten sorumludur.

3.1.1. İÇ DENETİM BİRİMİNİN SORUMLULUĞU

İç denetim birimi kuruluşun ayrılmaz bir parçası olup yönetim kurulunun ve yönetimin belirlediği politikalara göre faaliyet gösterir. Yönetim tarafından kabul edilen ve kurul tarafından onaylanan iç denetim biriminin amaç, yetki ve sorumluluk dokümanı (tüzük) İç Denetim Mesleği Uygulama Standartlarıyla uyum içinde olmalıdır.

Tüzük iç denetim biriminin amaçlarını net biçimde belirtmeli, çalışmasının sınırlandırılmamış kapsamını, iç denetim biriminin bağımsızlığını, görevin yerine getirilmesi sırasında bağımsızlığın sınırlandırılmayacağını ve denetçilerin denetledikleri faaliyetler üzerinde yetkilerinin ve sorumluluklarının bulunmadığını açıkça dile getirmelidir.

3.1.2. İÇ DENETİM BİRİMİ YÖNETİCİSİNİN SORUMLULUĞU

İç denetim birimi yöneticisi iç denetim birimini işin gereğine uygun olarak yönetmelidir. "İç denetçiler, her iç denetim için, kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir."⁹⁷

⁹⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s.17-127

İç denetim birimi yöneticisi iç denetim birimini;

- Yönetimce onaylanan ve kurulca kabul edilen denetim çalışmasını, genel amaçları gerçekleştirecek ve sorumlulukları yerine getirecek,
- Kaynakları verimli ve etkin biçimde kullanacak,
- İç Denetim Mesleği Uygulama Standartlarına uygun düşecek biçimde işin gereğine uygun olarak yönetmekten sorumludur.⁹⁸

3.1.3. PLANLAMA

“İç denetim yöneticisi işletmenin hedeflerine uygun olarak iç denetim bölümünün önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır.”⁹⁹

Planlama yapılırken ulaşılabilir, gerçekçi ve ölçülebilir hedefler belirlenmeli, faaliyetlerin ne zaman yapılacağı ve tahmini iş tamamlama süresini içeren zaman planları hazırlanmalıdır. Uygun denetim planlaması yapabilmek için işletmenin finansal yapısı, organizasyon yapısı, konumu, ürettiği mal ve hizmetlerin niteliği gibi konularda bilgi toplanmalı,¹⁰⁰ işletmeyi etkileyen ve etkileyebilecek riskler değerlendirilmelidir. Risk değerlemesi sonucunda mevcut kaynakların ne şekilde kullanılacağına karar verilmeli ve iç denetim faaliyetinin öncelikleri belirlenmelidir. İç denetim yöneticisinin öncelikleri tespit etmesine yardımcı olabilecek risk etkenlerine örnek olarak varlıkların likiditesi, iç kontrollerin kalitesi, son denetim görevinin tarihi, faaliyetlerin karmaşıklık düzeyi ve personel yapısı verilebilir.

Bir iç denetim faaliyetinin işletmeye değer katabilmesi için iç denetim planının yönetim amaç ve hedeflerine uygun olması gerekmektedir. Yönetimin amaç ve hedeflerindeki değişiklikler karşısında, denetim planının güncelliğini sağlamak amacıyla, en azından yılda bir defa gözden geçirilerek güncellenmesi gerekmektedir.¹⁰¹

⁹⁸ ÖZEREN Baran, A.g.e., s.2.

⁹⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s.13.

¹⁰⁰ GÜREDİN Ersin, A.g.e., s. 29.

¹⁰¹ ŞENGÜR Evren Dilek, A.g.e., s.53.

Planlamanın işletme amaçlarına göre mikro ve makro düzeyde olması ve önceliklerin belirlenmesi gerekmektedir. Planlama çalışmaları, her şeyden önce dağınıklığı önlemektedir. Denetim çalışmaları için harcanacak zaman ve emek bakımından büyük tasarruflar sağlanmaktadır. Denetlenen faaliyetlerin kontrolü ve değerlendirilmesinde etkinlik kazanılmaktadır.

Hazırlanacak denetim planı esnek olmalıdır. Bu plan denetim sırasında meydana gelebilecek değişikliklere her zaman uyabilecek bir şekilde, çeşitli ihtimaller dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Genel olarak denetim planı denetim sürecinin ilk safhalarında oldukça esnek bir biçimde hazırlanırken, denetim sürecinin sonuna yaklaştıkça planının esnekliği de gittikçe azalmaktadır.

Bir denetim işlevi düzenli biçimde planlanırsa, yalnızca işletme faaliyetlerinin korunmasını sağlayan emniyet önlemleri değil, aynı zamanda yetkili, deneyimli ve dürüst insanlarca yapıldığında, yöneticilerin ortaklara ve kamuya karşı sorumluluklarının güvencesi olur ve bütün işletme personelinin doğruluğunu, dürüstlüğünü korur.

Planlama aşamasında:¹⁰²

- Denetim amaçları ve faaliyet alanı belirlenmeli,
- Denetlenecek faaliyetlerle ilgili önceki bilgiler incelenmeli,
- Denetimin yürütülmesi için gerekli olan kaynaklar belirlenmeli,
- Denetim hakkında bilgi ihtiyacı duyan herkes ile iletişim sağlanmalı,
- Faaliyetlerle ve kontrol yordamları hakkında bilgi edinmek için araştırma yapılmalı, denetimin önemli alanları belirlenmeli ve denetlenecek olan bölüm veya fonksiyon yöneticileri yorumları ve önerileri için davet edilmeli,
- Denetim programı yazılmalı,
- Denetim sonuçları için nasıl, ne zaman ve kiminle iletişime geçileceği belirlenmeli,
- Onaylı denetim planı sağlanmalıdır.

¹⁰² SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s. 221.

3.1.3.1. UZUN VADELİ DENETİM PLANI

İç denetim yöneticisi üst yönetim ile görüşmeler yaparak kurumsal risk değerlemesi doğrultusunda uzun vadeli planlar yapmalıdır. Kurumsal risk değerlemesine dayalı yapılan uzun vadeli planlar işletme düzeyindeki yani işletmenin bütün faaliyet alanları ile ilgili olan risklerin kontrol edilmesini sağlar.

Ayrıca denetlenecek alanların öncelik sırasının belirlenerek etkin bir denetim planının oluşturulmasına yardımcı olarak iç denetim kaynaklarının en etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlar. Bu amaçla uzun dönem planlamada iki farklı model uygulanmaktadır. Birincisi risk değerlemesi ile başlayarak şirketin ihtiyaç duyduğu yeterli kaynakların temin edilmesi, diğeri ise mevcut ve elde edilebilir kaynakların belirlenerek denetim alanlarında en etkin şekilde tahsis edilmeleridir.¹⁰³

3.1.3.2. YILLIK DENETİM PLANI

Denetim faaliyetlerinin işletmenin en yeni ve güncel stratejilerini ve yönelimlerini yansıtmalarını sağlamak amacıyla denetim planları en azından yılda bir defa gözden geçirilerek güncellenmelidir.¹⁰⁴ Yıllık denetim planı, genellikle takvim yılı için hazırlanan ve ilerideki on iki aylık dönem içerisinde gerçekleştirilmesi planlanan denetim faaliyetlerinin belirlenmesidir.

Yıllık denetim planında denetim faaliyetlerinin ayrıntılı bir planı hazırlanmadan sadece temel çerçevesi oluşturulur. Yıllık planlamada anahtar denetim alanları belirtilerek, denetim faaliyetlerinin temel hedefleri ve tahmin edilen süresinin belirtilmesi yeterlidir. Denetim faaliyetleri için herhangi bir görev dağılımı yapılmaz.

¹⁰³ PİCKETT K. H. Spencer, The Internal Auditing Handbook, Second Edition, England, John Willey and Sons, 2003, s.602-605.

¹⁰⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s.210. (Uygulama Önerisi. 2010-2)

Planın hazırlanmasında kaynak ve işyükü optimizasyonu yapılmalı ve buna bağlı olarak yıllık bütçe hazırlanmalıdır. Yıllık bütçe hazırlanırken iç denetim eleman sayısı, maaşları, ulaşım ve konaklama masrafları dikkate alınmalıdır.¹⁰⁵

2020 nolu standarda göre iç denetim yöneticisi, yıllık iç denetim faaliyet planlarını ve kaynak ihtiyaçları doğrultusunda hazırlamış olduğu yıllık mali bütçeyi yılda bir kere onaylaması için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna sunmalıdır. İç denetim yöneticisi bütün önemli ara değişiklikleri de onay ve bilgi için yönetim kuruluna sunmalıdır.

3.1.3.3. ÜÇ AYLIK DENETİM PLANI

Üç aylık denetim planı, şirketin maruz kaldığı yeni risklerin de dikkate alınarak yıllık denetim planının üç aylık dönemler halinde daha ayrıntılı planlanmasıdır. Üç aylık denetim planında denetim faaliyetlerinin başlangıç ve bitiş tarihleri belirlenmeli, her denetim faaliyeti için iç denetim elemanlarının görev dağılımları yapılmalıdır.¹⁰⁶

İç denetim yöneticisi tarafından ihtiyaç duyulan iç denetim personelinin sayısı ve deneyim düzeyi belirlenirken; denetim faaliyetlerinin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakların durumu dikkate alınmalıdır. Denetim için uygun nitelikteki iç denetçilerin seçilmesinde ise, iç denetim personelinin bilgi, beceri ve diğer kabiliyetleri dikkate alınmalıdır. Ek bilgi, beceri ve kabiliyetlerin gerektiği durumlarda işletme dışı kaynakların kullanılması da düşünülmelidir.¹⁰⁷

¹⁰⁵ CANGEMİ Michael P., Tommie SINGLETON, A.g.e., s.232.

¹⁰⁶ PICKETT K. H. Spencer, A.g.e., s.606.

¹⁰⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e. s.249. (Uygulama Önerisi 2230-1)

Plan üç aylık periyodun başlamasından on beş gün önce yapılır.¹⁰⁸ Risklerde meydana gelen değişiklikler sonucunda üç aylık denetim planında yapılan güncellemeler yıllık denetim planında da yapılmalıdır.¹⁰⁹

3.1.3.4. DENETİM PLANLAMASI

Genel kabul görmüş denetim standartları, denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını öngörmektedir. Denetim planlaması, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri ne şekilde yürütecekleri konusundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır.

Çalışma alanı standartlarından birincisi denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve varsa denetçi yardımcılarını iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngörmektedir. Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması yapılmalıdır.¹¹⁰

Denetim görevlileri, denetlenecek kuruluşun kendisi ve faaliyet gösterdiği alan hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Uygun bir denetim planlaması yapabilmek için kuruluşun organizasyon yapısı, kuruluş yeri, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, yatırımları, alımları, pazarlama faaliyetleri, finansal yapısı, is ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konuda bilgi toplanmalıdır. Denetçi bu konularda bilgi sahibi olduktan sonra denetimin gerçekleştirilmesi için uygun bir denetim planı hazırlar. Denetimin planlanması, daha etkin ve zamanında bir denetim yapılmasının koşuludur.

Planlama ile ilgili çalışmalar ayrı ayrı belgelenecek bir denetim programı hazırlanır. Planlamada eğer dâhil olunan denetim kuruluşunun bir denetim

¹⁰⁸ CANGEMİ Michael P., Tommie SINGLETON, A.g.e., s. 232.

¹⁰⁹ PICKETT K. H. Spencer, A.g.e., s.606.

¹¹⁰ GÜREDİN Ersin, A.g.e, s.29.

kılavuzu varsa bu kılavuz denetimin planlanmasında yol gösterici olacaktır. Denetim programında izlenecek yol ve denetim işlemleri ayrıntılı biçimde gösterilir. Ancak bu bir ön planlama olduğundan, denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkacak koşullara göre, programda gerekli düzeltmeler ve ilaveler yapılır.

3.1.3.5. ÖN ARAŞTIRMA

İşletmelerin karmaşık faaliyetleri iç denetçinin denetime başlamadan önce detaylı bir ön araştırma yapmasını gerekli kılar. İyi şekilde yapılmış bir ön araştırma, iyi bir denetim programının oluşturulmasına yardımcı olur ve bunun sonucu olarak da iyi bir denetim faaliyeti yerine getirilmiş olur.

Ön araştırmanın amacı, iç denetçinin şirketin hedefleri, organizasyon yapısı, faaliyetleri, fiziksel özellikleri, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim sistemleri, personel yapısı ve bilgi sistemleri hakkında bilgi toplamasıdır. Ön araştırma etkin ve verimli bir görev programının oluşturulmasına temel oluşturur, önemli konuların üzerine yoğunlaşmasını sağlar, daha az riskli olan alanlarda yapılacak olan çalışma zamanının azaltılmasını sağlar.¹¹¹

Ön araştırmada aşağıda belirtilen işlemler kullanılmaktadır:

Sürekli Dosyaların Gözden Geçirilmesi: İç denetçi ön araştırmaya daha önceki denetime ait çalışma kâğıtlarını gözden geçirerek başlar. Çalışma kâğıtları iç denetçiye, daha önceki denetim bulgularını, önerileri, sorunları ve sorunların giderilmesi için denetlenen bölüm yöneticisi tarafından yapılan çalışmalara ulaşılmasında yardımcı olur.¹¹² Denetçi organizasyon şemasını, yetki ve sorumluluklarla ilgili prosedürleri de gözden geçirerek şirket hakkında bilgi edinebilir.

¹¹¹ GLEIM Irvin N., "CIA Review Part I...", s. 212.

¹¹² SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s. 169.

Ön Toplantı: Denetim hakkında bilgi edinmeye ihtiyacı olan herkesle iletişim kurmak için, iç denetçiler incelenen faaliyetten sorumlu yönetimle toplantılar yapmalıdır. Bu toplantılar planlanmış denetim faaliyetinin amaçlarını ve çalışmanın kapsamını, denetim çalışmasının zamanını, denetim süresi boyunca kullanılacak yöntemleri, öngörülen zamanı ve sorumlu denetim elemanlarını da içeren bir haberleşme sürecini içermelidir. Ayrıca, yönetimin talepleri, problemleri ve iç denetçinin ilgilendiği özel konular varsa bunlar belirtilmeli ve iç denetim bölümünün raporlama prosedürleri ve izleme süreçleri açıklanmalıdır.

İç denetçi görüşmeye başlamadan önce denetim hakkında mümkün olduğunca çok bilgi edinmelidir. Bu bilgileri önceki denetimlerin çalışma kâğıtlarından, yönetmeliklerden, önceki iç denetimi yapan iç denetim elemanından ve raporlardan elde edebilir.¹¹³

Çoğu riskleri tespit etmek çok güçtür. Ancak görevlerin ayrılığı kapsamındaki gibi bazı riskler vardır ki; artık muhasebe ve denetim için genel ve standart risklerdir. Ön araştırma sırasında bu riskler tanımlanmalı ve önlenmesi için gerekli olan kontrol prosedürleri değerlendirilmeli ve tanımlanmalıdır. Mevcut riskler veya olası riskler belirlendikten sonra bunları engellemek için kontrol prosedürleri belirlenmelidir. Uygun olmayan kontrol prosedürleri derhal yönetim ile konuşulmalıdır.¹¹⁴

Gözlem: İç denetçinin sözlü olarak anlatılan bazı bilgileri fiziksel olarak gözlemlemesi konuyu daha somut bir şekilde kavramasına yardımcı olur. Denetçi, fiziksel yapıyı, üretim ve faaliyetlerin yürütülme sürecini, belgelendirme sürecinin nasıl işlediğini fiziksel olarak gözlemlemelidir.

Bu iki şekilde yapılabilir:

-İç denetçi yapıyı anlamak için genel bir fiziksel inceleme yapabilir,

¹¹³ GLEİM, "CIA Review Part I..."A.g.e., s.213.

¹¹⁴ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.203.

-İç denetçi örnek birkaç faaliyet seçerek faaliyetleri, aşamaları, süreçleri ve çalışmalarını başlangıcından sonuna kadar izleyerek inceleyebilir. Buna “yeniden izleme” denir. Bu teknik iç denetçiye faaliyetlerin prosedürlere, yönetmeliklere uygun olarak yapılıp yapılmadığını gözlemlemesinde yardımcı olur.¹¹⁵

Analitik Denetim Prosedürlerinin Kullanılması: Planlama aşamasında analitik denetim prosedürlerinin kullanılma nedeni, gerekli kanıtların toplanmasında kullanılacak olan denetim prosedürlerinin yapısının, kapsamının ve zamanının planlanmasında denetçiye yardımcı olmaktır.¹¹⁶

Sistem Akış Diyagramı Hazırlanması: Sistem akış diyagramları işletmede kıymet hareketi doğuran bir olayın doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine ve ait olduğu hesaba yansıtılmasına kadar geçen tüm işlemleri şematik olarak gösterir. Akış diyagramı yardımıyla işlemin tamamlanma sırası, işlemin tamamlanmasında kullanılan belgeler ve işlemin tamamlanmasına katılan bölüm veya kişiler ile bunlar arasındaki ilişkiler şemalar yardımıyla kavranmış olur. Akış diyagramının yararı; ayrı bölümün veya kişinin sorumluluğuna verilmesi gereken faaliyetleri ve iç kontrol sisteminin diğer aksaklıklarını göstermesidir. Böylece fonksiyonlar arasındaki uyumsuzluklar ve sistemin aksayan yanları ortaya çıkartılmış olur.¹¹⁷

3.1.3.6. İÇ DENETİM PROGRAMI

2240 nolu standarda göre iç denetçiler, denetim amaçlarına yönelik yazılı iç denetim programları hazırlamalıdır. İç denetim programı; denetimlerin yerine getirilmesine yönelik hazırlanan ve işin gerçekleştirilmesinde takip edilmesi gereken prosedürleri listeleyen bir belgedir.¹¹⁸ Denetim programı saha çalışması ile ön araştırma arasındaki bağlantıyı oluşturur. Denetim programı ön

¹¹⁵ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.209.

¹¹⁶ AKSOY Tamer, A.g.e., s.154.

¹¹⁷ GÜREDİN Ersin, A.g.e, s.187.

¹¹⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e. s.19. (Terimler Sözlüğü)

araştırma çalışmasının arkasından zaman kaybetmeden yapılmalıdır. Denetim programı denetim faaliyeti başlamadan önce hazır olmalı ve belgelendirilmelidir. Program denetim sırasında meydana gelebilecek değişiklikler karşısında değiştirilebilecek esnek bir yapıya sahip olmalıdır.

Denetim programı iç denetçilere neyin, ne zaman, kim tarafından, nasıl yapılacağını ve ne kadar süre içerisinde yapılacağını belirtmelidir.¹¹⁹ Program, denetim amaçlarına ulaşılabilmesi için denetçilerin hangi denetim prosedürlerini uygulamaları gerektiğini göstermelidir.

Denetçi hangi prosedürlerin uygulanması gerektiğini öznel yargısına ve deneyimine bağlı olarak belirleyecektir. Denetim programı denetim çalışmasının her bölümü için ayrılması düşünülen zamanı belirtmelidir. Bu bir tahmindir ancak bu denetimin makul bir sürede tamamlanması için kaç denetçinin görevlendirileceğinin belirlenmesinde, iç denetim yöneticisinin denetim sürecini kontrol etmesinde ve gözlemlenmesinde yardımcı olur.

Bir iç denetim programı;¹²⁰

- İç denetçinin görevi sırasında ilgili bilgileri toplamak, analiz etmek, yorumlamak ve kaydetmek için uygulayacağı prosedürleri göstermeli,
- Denetimin amaçlarını açıklamalı,
- Denetimin her safhasında denetimin amaçlarına ulaşmak için gereken testlerin derecesi ve kapsamını belirtmeli,
- İncelenmesi gereken teknik özellikleri, riskleri, süreçleri ve işlemleri tanımlamalıdır.

¹¹⁹ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.219-246.

¹²⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e.s.255. (Uygulama Önerisi 2200-1)

İç denetim programının faydaları şunlardır:¹²¹

- İç denetim çalışmasının bütün evreleri için sistematik bir plan oluşturur,
- İç denetçiler için yapılacak olan çalışmanın temelini oluşturur,
- İç denetim çalışmasının süreçlerinin değerlendirilerek kontrol edilmesini sağlar, zaman bütçesinin yapılmasına yardımcı olur,
- İç denetim yöneticisinin planlanan ve yürütülen faaliyetleri karşılaştırmasına olanak tanır,
- Deneyimsiz iç denetçiler için iç denetim faaliyetlerinin her aşamasında yol gösterici olur,
- Yapılan çalışmaların özetini gösterir.

İç denetim programında yapılacak olan testler belirlendikten sonra her birini çalışma kâğıtları ile ilişkilendirmek, yapılmış veya yapılacak olan denetim çalışmasının özetinin görülmesini sağlar. Atlanılmış bir denetim çalışması var ise nedenleri açıklanmalıdır.

3.1.4. DENETİM ELEMANLARI

İç denetim birimi yöneticisi iç ve dış denetim çabalarının gerektirdiği gibi koordine edilmesini sağlamalıdır. Denetim kapsamının yeterli olmasını sağlamak ve çabalardaki tekrarı asgariye indirmek bakımından iç ve dış denetim çalışmaları koordine edilmelidir.

Denetim çabalarının koordinasyonu şunları içerir:¹²²

- Ortak ilgi konularını müzakere etmek için periyodik toplantılar.
- Birbirlerinin denetim programlarına ve çalışma kâğıtlarına ulaşma.
- Denetim raporlarının ve yönetim mektuplarının değişimi.
- Denetim teknikleri, metotları ve terminolojisi konusunda ortak anlayış.

¹²¹ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.220-247.

¹²² ÖZEREN, Baran, "İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları", Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:8, Ağustos 2000, Ankara, s.30

Denetim bir ekip tarafından yapılıyorsa, denetçiler arasında iş bölümünün dengeli yapılarak denetim ekibinden en yüksek verimin alınması hedeflenmelidir. Genellikle kuruluşlar için tekrarlanan denetimlerde aynı denetim ekibinin görev yapması işgücü planlaması ve denetimin etkinliği bakımından yararları bulunmaktadır. Ancak aynı denetçinin veya denetim ekibinin aynı kuruluşu yıllar boyu denetlemesinin yararının yanı sıra belirli sakıncaları da bulunmaktadır. Aynı denetçinin veya denetim ekibinin aynı kuruluşu devamlı denetlemesi halinde objektiflik ve bağımsızlık ilkelerinden sapmalar olabileceği gibi, denetçide kuruluşu kanıksama ve halinden hoşnutsuzluk duygusunun ortaya çıkma riski de bulunmaktadır. Bu nedenle denetim görevine canlılık kazandırılması, zenginleştirilmesi ve değişik gözlerin denetime katılması amacıyla; denetim kuruluşlarının birçoğunda aynı denetçinin veya aynı denetim ekibinin aynı kuruluşu beş yıldan fazla denetlemesine izin verilmemektedir.

3.1.5. İÇ DENETİMİN GÖZETİM VE KONTROLÜ

İç denetimler, iç denetim amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetilmeli ve kontrol edilmelidir.¹²³

İç denetim faaliyetlerinin uygun ve yeterli bir şekilde gözetim ve kontrolünün yapılmasından iç denetim yöneticisi sorumludur. İç denetim yöneticisi bu sorumluluğu iç denetim bölümünden yeterli tecrübeye sahip kişilere devredebilir. Gözetim ve kontrol sürecinde; iç denetim personelinin eğitim ve gelişim çalışmaları ile gerekli bilgi ve becerilere sahip olmasını sağlamak, iç denetim programını onaylamak ve programın onaylandığı haliyle uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmek, denetim çalışma kâğıtlarının raporlarda belirtilen tespitleri, sonuçları ve tavsiyeleri yeterince destekleyip desteklemediğini değerlendirmek için gözden geçirmek, raporlamaların açık, doğru, objektif, özlü ve yapıcı olmasını ve zamanında yazılmasını sağlamak yer almaktadır.¹²⁴

¹²³ KENGER Erdal, A.g.e., s.21-27.

¹²⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s.291-292. (Uygulama Önerisi, 2340-1)

Gözetim ve kontrolün yapıldığını gösteren teknikler arasında, denetim çalışma kâğıtlarını inceleyen kişi tarafından paraflanması ve üzerine tarih atılması, gözden geçirme kontrol listesi kullanılması, gözden geçirmenin niteliği, kapsamı ve sonuçlarını gösteren bir not hazırlanması ve/veya elektronik çalışma kâğıdı yazılımlarında değerlendirme ve onaya yer verilmesi sayılabilir.¹²⁵

İç denetim yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulanmasını veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul etmesini sağlamak ve gelişmeleri gözlemek amacıyla yönelik bir takip süreci kurmalıdır. Böylece iç denetçiler, rapor sonucunda düzeltici işlemlerin yapıldığını veya üst yönetimin düzeltici işlemler yapılmaması riskini göze alıp almadığını izleyebilmektedirler.

İlerlemenin etkili bir şekilde gözlenmesi için; tespit ve tavsiyeler düzeltici tedbirleri almaktan sorumlu olan yönetim kademelerine iletilmeli, yönetimin tespit ve tavsiyelerle ilgili cevapları makul bir süre içinde alınmalı ve değerlendirilmeli, yönetimin, raporlanan durumları düzeltmeye yönelik çabalarını değerlendirmek için yönetimden düzenli olarak güncel bilgi alınmalıdır.¹²⁶

Gözetimin uygun kanıtları belgelenmeli ve bunlar muhafaza edilmelidir. Gereken gözetimin derecesini iç denetim elemanlarının meslekî yeterlikleri ve denetim görevinin güçlüğü belirleyecektir.

Denetim görevinin yürütülmesi sırasında denetçi yardımcılarının yararlanır. Denetçi yardımcılarının faaliyeti, denetimin yürütülmesinden sorumlu olan uzman denetçi tarafından sıkı bir şekilde kontrol edilir. Bu kontrol hem uygun ve kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi ve hem de denetçi yardımcılarının iyi bir biçimde eğitilip yetiştirilmeleri açısından gereklidir.

¹²⁵ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s.293. (Uygulama Önerisi, 2340-1)

¹²⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s.321. (Uygulama Önerisi, 2500-1)

Denetçi yardımcıları, sorumlu denetçinin verdiği direktifler dâhilinde, denetim programlarına uygun olarak görevlerini yerine getirmeye çalışırlar. Denetim programlarında veya varsa denetim kılavuzlarında, gerekli denetim kanıtlarının toplanması için nasıl bir yol izleneceği ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

Denetçi yardımcıları, çalışmaları sırasında sık sık sorumlu denetçiye başvurarak takıldıkları konularda yardım isterler ve konuların kendi açılarından aydınlanması için sorumlu denetçi ile mesleki tartışmalarda bulunurlar. Sorumlu uzman denetçilerin denetçi yardımcıları üzerindeki gözetimlerinin sınırının ne olması gerektiği konusunda kesin kurallar bulunmamaktadır.

Ancak bu gözetimin kapsamı;¹²⁷

- Denetçi yardımcısının genel ve mesleki bilgi düzeyine,
- Denetçi yardımcısının konusundaki deneyimine,
- Denetim konusunun zorluk ve karmaşıklık derecesine bağlıdır

3.1.6. KALİTE GÜVENCESİNİN SAĞLANMASI

İç denetim birimi yöneticisi iç denetim biriminin faaliyetlerini değerlendirmek için bir kalite güvence programı oluşturmalı ve bunu sürdürmelidir.

Bu programın amacı denetim çalışmasının bu Standartlara, iç denetim biriminin tüzüğüne ve yürürlükteki diğer standartlara uygun yürütüldüğünün makul güvencesini sağlamaktır.

¹²⁷ GÜREDİN Ersin, A.g.e, s.29.

Bir kalite güvence programına aşağıdaki öğeler dâhildir:¹²⁸

- Gözetim
- Birim içi gözden geçirme
- Birim dışı gözden geçirme

İç denetim elemanlarının çalışmalarının gözetimi iç denetimin standartlarına, kurumsal politikalara ve denetim programlarına uygunluğun güvence altına alınması amacıyla kesintisiz olarak yürütülmelidir.

Birim içi gözden geçirmeler, gerçekleştirilen denetim çalışmalarının kalitesini değerlendirmek için iç denetim kadrosundaki elemanlarca periyodik olarak gerçekleştirilmelidir. Bu gözden geçirmeler herhangi bir iç denetimde yapılan tarzda yürütülmelidir.

Birim dışı gözden geçirmeler iç denetim biriminin faaliyetlerinin kalitesini değerlendirmek için yapılmalıdır. Bu gözden geçirmeler kuruluştan bağımsız olan ve fiili olarak ya da görünürde bir çıkar çatışması içinde bulunmayan vasıflı kişilerce gerçekleştirilmelidir. Bu tür gözden geçirmeler en azından üç yılda bir yapılmalıdır. Denetimin bitiminde resmî yazılı bir rapor hazırlanmalıdır. Rapor birimin İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları' na uygunluğuna ilişkin bir görüş ortaya koymalı ve mümkünse iyileştirmelere yönelik tavsiyeleri içermelidir.

3.1.7. YÖNETİM KÜLTÜRÜNDEKİ DEĞİŞMELER VE İÇ DENETİME ETKİSİ

Günümüzde gerek kamu ve gerekse özel sektörde faaliyet gösteren organizasyonlar çok hızlı bir değişim yaşamaktadırlar. Piyasaların dünya ile bütünleşmesi, ekonomik etkinlikteki azalış, giderek artan rekabet ortamı, çevre ile ilgili sorunlar ve yeni teknolojiler organizasyonların faaliyet alanları, iş süreçleri ve yönetim anlayışları üzerinde etkili olmaktadır.

¹²⁸ ÖZEREN Baran, A.g.e., s.32

Daha kaliteli mal ve hizmet üretme eğilimi ve amansız rekabet ortamı şirketleri organizasyon ve maliyet yapılarında ve kontrol mekanizmalarında gerekli düzenlemeleri yapmaya zorlamaktadır. Sözü edilen alanlarda yapılan düzenlemelere ve yönetimin iç denetim ve iç kontrollere bakışındaki farklılıklara kısaca göz atılması iç denetimin değişen rolünün anlaşılmasında yarar sağlayacaktır.¹²⁹

-Organizasyonla ilgili değişiklikler (Daha fazla yetkilendirme ve sorumluluk üstlenme; bürokratik kademelerin azaltılması; katılımcı ve ekip çalışmasına dayanan bir yönetim anlayışının geliştirilmesi)

-Maliyet yapısıyla ilgili değişiklikler (Küçülme ve genel giderlerin kısılması; süreçlerin kolaylaştırılması; değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, sistemlerin ve süreçlerin yeniden yapılandırılıp kolaylaştırılması, gereksiz işlerin azaltılması, yeni teknolojilerden yararlanılması, en iyi uygulama örneklerinin adapte edilmesi)

-Kontrollerle ilgili değişiklikler (Geleneksel kontrol süreçlerinin yeniden dizayn edilmesi; kontrol sorumluluğunun merkezden daha büyük yetkilerle faaliyet düzeylerine kayması; çalışma birimlerinden kendi düzenlemelerini yapmalarının istenmesi)

-Üst yönetime kolayca ulaşma (İç denetimin yönetime ve denetim kuruluna serbestçe ve kolayca ulaşabilme derecesi üst yönetimin denetimin desteklediğinin göstergesidir.)

-İç denetimden bir eğitim alanı olarak yararlanma (Organizasyonların çoğunda geleceğin yöneticilerini yetiştirmede iç denetimden yararlanıldığı gözlenmektedir.)

¹²⁹ ÖZEREN Baran, A.g.e., s.34

3.2. İÇ DENETİM MESLEĞİNDE YAPILANMA VE MESLEKİ UYGULAMA STANDARTLARI

3.2.1. İÇ DENETİM MESLEĞİNDE YAPILANMA

İş dünyasındaki fırsatlara ve gelişmelere paralel olarak iç denetim birimlerinin pek çoğunun görev ve yetkileri ile ilgili tanımlamalar görev bildirimlerine, tüzüklerine yansımaktadır.

İç denetim birimlerinin görev ve yetkilerini belirleyen tüzüklerinde özellikle şu konulara açıkça yer verildiği gözlenmektedir.¹³⁰

- Müşteri ihtiyaçlarına yönelme
- Risk yönetimi üzerine odaklanma
- İşe değer katma (Performansın geliştirilmesine katkıda bulunma)
- Diğer (Eğitim, danışma -bilginin organizasyon bünyesindeki birimlerle paylaşılması-, yeni program ve sistem oluşturma aşamalarında tavsiyelerde bulunma, dış denetime yardım vb.)

Geçmişte iç denetim elemanları bağımsızlıklarını sürdürme ve koruma adına kendilerini yöneticilerden ve diğer çalışanlardan izole ederlerdi. Genellikle üzerinde durulan hususlar şunlardı:

- Belirli telafi edici veya informel kontrolleri ve risk yönetimi kavramını göz önüne almadan ve anlamadan formel kontrol mekanizmalarını inceleme

- Tavsiyelerin uygulanmasıyla ilgili mali ya da diğer etkileri dikkate almadan ve söz konusu riskleri gerektiği biçimde anlamadan formel kontrol süreçlerine ek tavsiyelerde bulunma

- Raporlamada, belirlenen hataları ve başarısızlıkları yazma veya bir problemle ilgili birilerini veya bir şeyleri suçlama.

¹³⁰ ÖZEREN Baran, A.g.e., s.37-39

Böyle bir yaklaşım yönetici ile iç denetim elemanı arasındaki ilişkinin daralması, sınırlanması anlamına gelmektedir. Bu zamanla kriz yaratabilmekte, iç denetimin potansiyelini tam manasıyla gerçekleştirmesini zorlaştırmaktadır. İç denetim elemanları gerçekleştirdikleri fonksiyonun organizasyon içinde bir farklılık yaratmasını ve bunun sürmesini istiyorlarsa bakış açılarını değiştirmek, yaklaşımlarını köklü bir biçimde yeniden düzenleme gereği duymaktadırlar.

Bu yeni yaklaşımdan iç denetim pratikleri de etkilenmekte, üst yönetimleriyle potansiyel çekişme yaratan geleneksel rolünden, başka bir deyişle kontrol yetersizliklerini yönetime raporlama anlayışından giderek uzaklaşmaktadır.

3.2.2. İÇ DENETÇİ

İç denetçiler, işletmenin çalışanı olarak, işletme bünyesinde kurmay görevi üstlenmiş kişilerdir. İç denetçinin amacı genel olarak, organizasyonun yöneticilere sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır.

Bu genel amaca ulaşmak için iç denetçiler şu faaliyetleri yerine getirirler:¹³¹

-Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulatmak,

-Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu soruşturmak,

-İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak,

¹³¹ PEKER Alparslan, A.g.e., s.318.

- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek,
- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapmak,

İç denetçilerin faaliyetleri sonucu ulaştıkları bulgular doğrudan doğruya o işletmenin yöneticileri ve yönetim kurulları tarafından kullanılır. Bunun yanı sıra, iç denetim kurulunun işletmedeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırladığı rapor bağımsız denetçinin çalışmalarına ışık tutar. İç denetçiler, bağımsız denetçilerin gerekli gördüğü hallerde onlara yardımcı olur. İç denetçilerin faaliyetlerini sürdürmede ve iç denetim raporunu düzenlemede tarafsız davranmaları beklenir.¹³²

İç denetçinin rolü, belirlenen süreç içerisinde neyin çalışmakta neyin çalışmamakta olduğunu, birini güdeleyecek, diğerini caydıracak şekilde ortaya koymaktır.¹³³

3.2.3. MESLEKİ UYGULAMA STANDARTLARI

İç Denetçiler Enstitüsü, Haziran 1978'de yapılan uluslararası bir konferansta dünya çapındaki iç denetçilere kılavuzluk edecek olan "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları"nı kabul etmiştir. Bu standartların çerçevesini bağımsızlık, mesleki yeterlilik, çalışma sahası, iç denetim çalışmasının yürütülmesi ve iç denetim bölümünün yönetimi olmak üzere beş genel standart ve bunların tamamlayıcısı olan yirmi beş özel standart oluşturmaktaydı.¹³⁴

Etik Kurallar ve İç Denetim'in yeni tanımı Haziran 1999'da, bunu takiben yeni İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları Şubat 2001'de onaylanmıştır.

¹³² SEZAL Levent, A.g.e., s.33.

¹³³ TUAN A. Kadir ve Jale Sağlar, "İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl: 4, Sayı.11, Ocak 2004, s.2.

¹³⁴ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.23.

Enstitü yeni standartların yürürlüğe girme tarihini 1 Ocak 2002 olarak belirlemiş, bu tarihe kadar ise daha önce Kırmızı Kitapta (Red Book) yayınlamış olduğu standartların ve açıklamaların geçerli olacağını bildirmiştir.¹³⁵

Standartlardaki en son revizyon çalışması 2003 yılında yapılmış ve bugün geçerli olan standartlar 1 Ocak 2004' te yürürlüğe girmiştir. Standartların revize edilmesi ile iç denetimin yeni tanımına uygun standartlar oluşturulmuş, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim gibi kavramların iç denetim boyutuna önem verilerek günün gelişen koşullarına cevap verebilecek kalitede bir iç denetim faaliyetinin çerçevesi çizilmiştir.

Mesleki Uygulama Çerçevesi üç farklı bölümden oluşmaktadır. Bunlar;¹³⁶

Zorunlu Kılavuz: Mesleki Uygulamalar Çerçevesi'nin zorunlu ögesini; iç denetimin tanımı, iç denetim etik kuralları ve İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları oluşturmaktadırlar. Bunlar, iç denetim mesleğinin uygulanmasında dikkate alınması gereken prosedür ve faaliyetlerin çerçevesini çizmektedir. İç Denetim Enstitüsü üyelerinin, sertifikalı iç denetçilerin ve mesleği icra edenlerin bu kılavuza göre hareket etmeleri zorunludur.

Uygulama Önerileri: İç Denetçiler Enstitüsü tarafından onaylanarak tavsiye edilen bildirimlerdir ancak zorunlu değildir. Bunlar daha çok standartların açıklanmasında ve yorumlanmasında iç denetçilere yardımcı olmakta ve bunun yanında standartların özel denetim alanlarında uygulanabilirliği ile ilgili tavsiyeler vermektedir.

Gelişme ve Pratiğe Yönelik Yardımlar: Araştırma çalışmaları, seminerler, konferanslar gibi çeşitli materyallerden oluşmaktadır. Bunlar İç

¹³⁵ DOYRANGÖL Nuran Cömert, Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, Lebib Yalkın, İstanbul, 2001, s. 58

¹³⁶ CHAPMAN Christy, Urton ANDERSON, A.g.e., s.1-15.

Denetçiler Enstitüsü tarafından onaylanarak tavsiye edilen ve iç denetim standartlarının yerine getirilmesi için önerileri anlatmaktadır.

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, Mesleki Uygulamalar Çerçevesinin bir parçasıdır ve iç denetim uygulamasındaki temel prensipleri oluşturmak, iç denetim faaliyetlerinin işletmeye değer katacak bir şekilde yürütülmesi ve geliştirilmesi için bir çerçeve oluşturmak, iç denetim faaliyetlerinin etkinliği, verimliliği, kalitesi ve başarısının değerlendirilmesi için temel oluşturmak, organizasyonel süreç ve faaliyetlerin gelişmesini sağlamak amacı ile oluşturulmuştur.¹³⁷

İç denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Bir denetim çalışmasının kalitesi, standartlara uygunluk derecesiyle ölçülmektedir. Denetimin planlanması, programlanması, yeterli sayıda ve güvenilir denetim kanıtının toplanması ve denetim görüşünün raporlanması aşamalarında gerekli mesleki özen ve titizliğin gösterilmesi, yapılacak incelemenin kalitesi ile doğrudan ilişkilidir. Standartlar denetimin güvenilirliğini etkileyen asgari koşullardır. İç denetim faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülebilmesi ve kalitesinin ölçülebilmesi iç denetim standartları ile mümkündür.¹³⁸

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları üç kategoriden oluşmaktadır:

Nitelik Standartları: İç denetim bölümünün nitelikleri ve iç denetim faaliyetini yürütecek olan iç denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir.

Performans Standartları: İç denetim faaliyetlerinin niteliğini ve bu faaliyetlerin başarısının ölçülebilmesi için kalite kriterlerini tanımlamaktadır.

¹³⁷ GLEİM Irvin N., "CIA Review Part I...", s.24-25.

¹³⁸ YILANCI Münevver, A.g.e., s. 119-128.

Uygulama Standartları: Nitelik standartları ve performans standartlarının genişletilmesiyle ortaya çıkan bu standartlar, hile ve suiistimal araştırması gibi özel görevler için uygulanır.¹³⁹ İç denetim faaliyetlerinin asli görevleri olan danışmanlık ve güvence hizmetlerinde uygulanabilmesi açısından uygulama standartları değişik gruplarda yayınlanmıştır. Danışmanlık faaliyetleri için düzenlenen uygulama standartları A kodlaması ile (örnek:1210.A1), güvence hizmetleri için düzenlenen uygulama standartları ise C kodlaması ile (örnek:1210.C1) belirtilmektedir.¹⁴⁰

Nitelik ve performans standartları tüm iç denetim hizmetlerinde uygulanırken, uygulama standartları belirli görev türlerine tatbik edilir.¹⁴¹

Terimler Sözlüğü: İç denetim standartlarının en sonunda yer alan terimler sözlüğü standartlar içerisinde yer alan terminolojiyi içermekte ve açıklamaktadır. Kullanıcıların standartlarda yer alan önemli terimleri ve dolayısıyla önemli kavram değişikliklerini de anlamalarına yardımcı olur.

Standartlarda önemli kavram değişiklikleri yapılmıştır. Yeni standartlarda “iç denetim bölümü” yerine “iç denetim faaliyeti” ve “iç denetim bölüm müdürü” yerine “iç denetim yöneticisi” terimleri kullanılmaktadır. Bu ifadelerden de anlaşılacağı gibi iç denetimin işletme içerisinde oluşturulmuş bir fonksiyon olmaktan çıkıp, dış kaynaklardan yararlanma faaliyetine dönüşmeye başladığı görülmektedir. Ayrıca yeni standartlarda “iç denetim” teriminin yerine “görev” kelimesinin kullanıldığı görülmektedir. Revize edilen standartlarda risk, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim terimleri ise yeni kullanılmaya başlanılan terimlerdir.

Standartlarda önemli içerik değişiklikleri yapılmıştır Eski standarttaki 100 nolu bağımsızlık standardı hem iç denetim bölümünün hem de iç denetçinin bağımsız olması gerektiğini ifade etmekte idi. Bu konu yeni standartlarda 1110

¹³⁹ YILANCI Münevver, A.g.e., s.131

¹⁴⁰ GLEİM Irvin N., “CIA Review Part I...”, s.25.

¹⁴¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s.4.

Bağımsızlık ve Tarafsızlık Standardında düzenlenmiştir. Bu standartta bağımsızlık iç denetim bölümünün bir niteliği olarak, tarafsızlık ise iç denetçilerin bir niteliği olarak tanımlanmıştır. Ayrıca yeni standartlarda bu konuya 1130 nolu “Bağımsızlık ve Objektifliği Bozan Etmenler” isimli bir standart ilave edilmiştir.¹⁴²

Yeni standartlara 1300 nolu “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” isimli standart eklenerek, iç denetim faaliyetleri için bir kalite güvence ve geliştirme programı oluşturulması gerektiği belirtilmiştir.

Daha önce 300 nolu standartta ifade edilen iç denetimin kapsamı, yeni standartlarda 2100 nolu “İşin Niteliği” standardı ile tanımlanmıştır. 2100 nolu standart iç denetimin yeni tanımını yansıtmakta, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinde iç denetimin rolünü belirtmektedir.

3.2.3.1. NİTELİK STANDARTLARI

Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetini yürütecek olan iç denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içeren standartlardır.

Başarılı bir denetim için öncelikle teknik/mesleki bilgi ve beceriye sahip denetçiler ve mesleki kurullarla desteklenmiş bir denetim politika ve prosedürleri gerekmektedir. Böyle bir denetim yapısı; işletmenin üst düzey yönetimi tarafından tam destek görmeli, denetçiler sadece yönetime karşı sorumlu olmalı ve yönetime sürekli uzmanlık hizmeti sunmalıdır.¹⁴³

İç Denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken tarafsız davranmalıdır. Bağımsızlık, denetçinin hazırladığı rapora güvenme olarak yansıyacaktır.¹⁴⁴

¹⁴² YILANCI Münevver, A.g.e., s.131-132.

¹⁴³ TUAN A. Kadir ve Jale SAĞLAR, A.g.e., s.7.

¹⁴⁴ ERDOĞAN Melih, A.g.e. s.9

İç Denetim bölümü için yönetim desteğinin en önemli unsuru, denetim çalışmasında bağımsızlık statüsünün sağlanmasıdır. Bağımsızlık, iç denetçilerin çalışmalarında hiç kimsenin etkisinde kalmadan tarafsız olarak yürütebilmeleridir. İç denetçilerin, denetimlerinin uygun yürütülmesi, adil ve tarafsız kararlar verilebilmesi için bağımsız olmaları gerekir. Bağımsızlığa, örgütsel statüye sahip olmakla ve tarafsızlıkla ulaşılır.¹⁴⁵

Başarılı bir denetçi müşterileri ile birlikte çalıştığı üst ve astlarla ve ilişkide bulunacağı tüm kişilerle iyi geçinmek zorundadır. Günümüzde bir işletmeyi sadece teknik, ekonomik ve finansal yönleri ile ele alıp, beşeri ve psikolojik yönünü ihmal etmek uygun olmayan bir düşünüş biçimidir.¹⁴⁶ Görevlendirmeler, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir. Özenli ve titiz davranan denetçi, denetim faaliyetini düzgün bir biçimde planlar, yeterli sayıda kanıt toplayarak inceler, temiz ve düzgün çalışma kâğıtları hazırlar, finansal tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşır ve bu yargısını düzenleyeceği denetim raporunda açıklar.

Nitelik standartları şunlardır:

a) Yeterlilik ve Uzmanlık: İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetçilerin yetersiz kaldığı durumlarda iç denetim yöneticisi kurum içindeki veya dışındaki uzmanlardan nitelikli tavsiye ve yardım temin etmelidir.

İç denetçi, denetlediği her alanda bulunduğu işletmenin faaliyetlerini bilmelidir. Denetlenen fonksiyonların ilişkilerini anlamalı, denetlenenlerin konuştuğu dili (kısaltmalar, ifadeler v.b.) öğrenmeli, işletmenin içinde bulunduğu endüstri kolunda olanları bilmeli ve bunları denetlenenlerle tartışmalıdır.¹⁴⁷

¹⁴⁵ KEPEKÇİ Celal, A.g.e., s.45.

¹⁴⁶ POLAT Erdal, A.g.e., s.7

¹⁴⁷ TUAN A. Kadir ve Jale SAĞLAR, A.g.e., s.7.

b) Azami Mesleki Özen ve Dikkat: İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmalı, azami özen ve dikkat göstermelidir. Bu özen ve dikkat hiçbir zaman yüzde yüz başarı demet değildir, bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garantilemez.

c) Mesleki Gelişimin Sürdürülmesi: İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını değişen çevre koşullarını da dikkate alarak sürekli mesleki gelişimle artırmalı ve güçlendirmelidir.

d) Kalite Güvencesi ve Gelişim Programı: Denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesi denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.

İç Denetim fonksiyonu konusunda yönetim kurulu ve üst düzey yönetimi bilgilendirmek ve IIA standartlarıyla uygunluğu sağlamak amacıyla bir Kalite Güvence ve Gözetim Sistemi oluşturmak Denetim Yöneticisinin görevidir. Standartlar bir Kalite Güvence ve Kalite Kontrol Programının varlığını gerektirmektedir. Standartlar İç Denetim faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinin ortaya çıkarılabilmesi amacıyla denetim planı ve yönetimin beklentileri ışığında her beş yılda bir bağımsız kalite değerlendirmelerini gerektirmektedirler.¹⁴⁸

Özetle yeni standartlar iç denetim faaliyetlerinin tümünü kapsayan ve etkin bir şekilde izlenmesini sağlayan "Kalite Güvence ve Gelişim Programı"nın yaratılması ve geliştirilmesi gereğine işaret etmektedir. Bu programın, iç denetim faaliyetlerine katma değer yaratmaya ve işletmenin operasyonlarını geliştirmeye yardım etmek ve iç denetim faaliyetlerinin "Standartlara" ve "Etik" kurallara uygun gerçekleştirildiğinin güvencesini sağlamak üzere tasarlanmasını gerekli kılmaktadır. Bağımsız Kalite Güvence Değerlemesi sürecinde; iç denetim fonksiyonu, organizasyonel yapısı, insan ve teknoloji kaynakları, metodoloji ve kapsam açısından objektif bir değerlendirmeye tabi tutulmalıdır.

¹⁴⁸ TARR Richard, "Kalıcı İşler Gerçekleştirmek", İç Denetim, Sayı.6, Kış 2003, s.38-39.

Mevcut faaliyetlerin sektör esaslı en iyi uygulamalar ile mukayeseleri vasıtasıyla, iç denetim departmanının insan kaynağı ve zamanını tam kullanımına ve işletmenin risk profilindeki değişimlere uyum sağlamasına mani olabilecek engel ve boşlukları tanımlanmalıdır. Günümüzde iç denetim fonksiyonu iyi yönetişimin önemli bir unsuru olarak ön plana çıkmaktadır. Kalite Güvence Gelişim Programı ve Bağımsız Kalite Güvence Değerlemesi uygulamaları bu fonksiyonun kendi içindeki iyi yönetişim prensiplerini ortaya koymaktadır.

3.2.3.2. PERFORMANS STANDARTLARI

Performans standartları iç denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar.¹⁴⁹

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin işletmeye değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir.

a) Planlama: İç denetim yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır.

b) Bildirim ve Onay: İç denetim yöneticisi, iç Denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmelidir.

c) Kaynak Yönetimi: İç denetim yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.

d) Politikalar ve Prosedürler: İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve prosedürleri belirlemelidir.

¹⁴⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü TİDE, "Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi", The IIA Research Foundation, 2004

e) Koordinasyon, Eşgüdüm: İç denetim yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, ilgili güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.

f) Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlama: İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, denetim komitesine, yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, yönetim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları da içermelidir.

İç Denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır.

İç denetçiler, her görev için kapsam, amaç, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir. Görev amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsamalıdır. Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmalıdır. İç denetçiler, görevin amaçlarına ulaşmak için gereken kaynakları tespit etmelidir. Görev kadrosu, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları dikkate alınarak teşkil edilmelidir. İç denetçiler görev amaçlarına yönelik iş programları hazırlamalıdır. Bu iş programları, kayıtlı hale getirilmelidir. İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıt prosedürlerini içermeli ve göstermelidir. İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidirler.

İç denetçilerin görev sonuçlarını raporlaması gerekir. Denetim raporunun; bulguların açıklanması, bulguların etkin ve geçerli olarak yönetimi iknası ve yönetimi değişime ve iyileştirmeye yönlendirmesi gibi üç amacı vardır. Eğer denetçiler bu amaçlara ulaşamazsa, raporları zaman kaybından ibarettir. Bu nedenle raporlar, denetim bulgularına açık ve sade olarak yer vermeli, sonuçları ikna edici kanıtlarla desteklemeli ve gelişmeye yönelik önerilerle yönetimi karar almaya yönlendirmelidir. Ayrıca rapor okuyan kişide, raporlanan unsurların güvenilirliğiyle, yapılan önerilerin geçerli ve değerli olduğunu hissettirmelidir.¹⁵⁰

İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır. İç denetim yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulanmasını veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstelenmeyi kabul etmesini sağlamak ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmalıdır.

3.2.4. ETİK KURALLAR

Bir mesleğin ayırıcı özelliği, mesleğin hizmet verdiği kişilerin çıkarlarına yönelik sorumluluğunun meslek mensupları tarafından benimsenmesidir. Meslek ahlak kuralları mesleğin serbestliğini ve bağımsızlığını zedelemeyen herhangi bir etkiye veya baskıya maruz kalmadan denetim faaliyetinin layıkıyla yerine getirilebilmesini sağlayan değerler, prensipler ve yükümlülükler bütünüdür. Bu kurallar doğal olarak meslekle bağdaşmayan bazı hususlardan uzak durulmasını ve bazı kısıtlayıcı veya yasaklayıcı unsurları içinde barındırmaktadır.¹⁵¹

Denetim mesleğinin yürütülmesi ile ilgili herhangi bir zaaf veya özel hayata ilişkin uygunsuz bir davranış iç denetim elemanlarının ve temsil ettikleri kurumun güvenilirliğini zedeler ve meslek mensuplarının yaptıkları denetimin kalitesi ve yeterliği hakkında kuşku uyandırır. İç denetim elemanları

¹⁵⁰ EŞKAZAN Ali Rıza, "İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması", İç Denetim, Sayı.8, Yaz 2003-2004, s.32.

¹⁵¹ ÖZEREN Baran, A.g.e., s.10.

sorumluluklarını etkin biçimde yerine getirebilmek için yüksek seviyede davranış standartlarından ayrılmamalıdır. Mesleğe ilişkin ahlak kurallarını koyan organizasyon açısından standartlar, kurumda çalışan denetim elemanlarının uymaları gereken iç talimat ya da yönerge niteliğindedir.

Meslek örgütleri açısından ise bu kuralları ihlal eden denetim elemanlarının üyeliklerinin düşürülmesi anlamına gelmektedir. Mesleğe girişle birlikte, denetçiler yasaların ve yönetmeliklerin gereklerinin ötesinde bir öz-disiplin sorumluluğunu da üstlenirler.

Meslek Ahlak Kuralları, denetim standartlarının ayrılmaz parçaları olarak görülmekte ve dürüstlük, bağımsızlık, çalışkanlık, tarafsızlık, güvenilirlik, becerirlik ve yeterlilik gibi kavramlar temelinde bağlayıcı davranış kurallarını içermektedir.

3.3. İÇ DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ

3.3.1. TEST ETMENİN AMAÇ VE HEDEFLERİ

3.1 numaralı standarda göre iç denetçilerin faaliyet, işlem ve süreçlerin amaçlandığı gibi uygulandığını belirlemek, faaliyetlerin tespit edilen amaçlarla ne kadar uyumlu olduğunu anlayıp değerlendirebilmek için, uygun analiz ve değerlendirme çalışmaları yapmaları gerekmektedir.¹⁵²

İç denetçiler denetim yargısına ulaşmak için yapacakları analiz ve değerlendirmelerde işlem, faaliyet ve süreçlerin olması gerektiği gibi uygulanıp uygulanmadığını incelerler. Bunu yaparken iç denetçiler incelenecek olan işlem, süreç ve faaliyetlerden istatistikî veya yargısal olarak örnekleme yapar ve bunların faaliyet amaç ve hedefleri ile ne kadar uygun olduğunu inceler. Denetçinin yapmakta olduğu bu çalışmaya test etme denir.

¹⁵² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s.16-20. (Uygulama Önerisi)

İç denetimde test işlevi, ana kütleli temsil eden parçaların, kayıtların, faaliyetlerin, fonksiyonların ölçülmesini ve bu ölçümler sonucunda ortaya çıkan sonuçların oluşturulmuş standartlar ve kriterler ile karşılaştırılarak değerlendirilmesini içerir. Test etme denetçinin denetim yargısına ulaşmasını sağlayan uygun kanıtların elde edilmesini sağlar.

Denetlenen faaliyetin bütün kayıtlarının incelenmesi hem ekonomik hem de etkinlik açısından zordur. Bilgisayar destekli denetim teknikleri gün geçtikçe artan biçimde uygulamada kullanılmaktadır. Denetçiler, bilgisayar ve denetim yazılımları ile günümüzde, ana veriye hiçbir zarar vermeden, işletme muhasebe bilgilerinin yer aldığı veri tabanına görsel olarak erişebilmekte, incelemekte ve gerekirse örnekleme de ortadan kaldırıp veritabanındaki bilgilerin tamamını kapsayarak incelenen hususa ilişkin ana kütleli tamamının tarama usulü incelemesini mümkün kılmaktadır.¹⁵³

3.3.2. TEST ETME SÜRECİ

3.3.2.1. TEST ÇALIŞMASININ PLANLANMASI

Test çalışmasına başlanılmadan önce yazılı planlama yapılmalıdır. Test çalışmasının planlanması aşamasında:¹⁵⁴

- Test çalışmasının amacı tanımlanmalı,
- Amaç ve hedeflere cevap verecek test çeşitleri tanımlanmalı,
- Personel ihtiyacı belirlenmeli,
- Test etme sürecinin sırasına karar verilmeli,
- Standartlar veya kriterler belirlenmeli,
- Ana kütle belirlenmeli,
- Kullanılacak olan örnekleme tekniğine karar verilmeli
- Seçilmiş işlem ve süreçlerin incelenme teknikleri belirlenmeli ve yazılı

hale getirilmelidir.

¹⁵³ AKSOY Tamer, A.g.e., s.196.

¹⁵⁴ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.280-281.

3.3.2.2. TEST AMACININ BELİRLENMESİ

Testlerin yapılış amacı denetim amacına göre değişir. Bazı testler kontrollerdeki zayıflıkları ortaya çıkartmak için yapılırken bazıları da prosedürlere uyumsuzlukları ortaya çıkartmak için yapılabilir. Testin yapılış amacı açıkça belirlenmelidir.¹⁵⁵

Testlerin yerine getirilmesinde amaç kontrol zayıflıklarının ortaya çıkartılması ise; iç denetçi öncelikle incelenecek olan işlem süreç veya faaliyet ile ilgili genel kontrol amaçlarını belirlemelidir.¹⁵⁶

Genel kontrol amaçları; tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak gerçekleştirilmesi, gerçek olmayan işlemlerin kayıtlara geçirilmemesi, gerçekleşen bütün işlemlerin kayıtlara geçirilmesi, işlemlerin tutar bakımından doğru olarak hesaplanıp belgelere doğru geçirilmesi, işlemlerin mali tablolarda doğru hesaplarda gösterilmesi veya işlemlerin doğru muhasebe dönemine kaydedilmesi olabilir.¹⁵⁷

Denetçi denetlemekte olduğu bölüm veya faaliyet ile ilgili olarak özel kontrol amaçları belirleyecek ve bu kontrol amaçlarına ulaşmak amacı ile işletme içerisinde oluşturulmuş olan kontrol sisteminin planlandığı gibi işleyip işlemediğini araştırmak için bunlarla ilgili testleri yerine getirecektir.

3.3.2.3. TEST BÜYÜKLÜĞÜNÜN TANIMLANMASI

Denetim amaçlarına göre test büyüklüğüne karar verilmelidir. Amaç daha önceki denetim çalışmasında yer alan işlemler hakkında bir görüşe varmak ise, bütün işlemler test büyüklüğünü oluşturur. Amaç mevcut kontrol sisteminin yeterlilik, etkinlik ve verimliliği hakkında bir görüşe ulaşmak yani

¹⁵⁵ PICKETT K. H. Spencer, A.g.e., s.662.

¹⁵⁶ YILANCI Münevver, A.g.e., s. 162.

¹⁵⁷ KEPEKÇİ Celal, "Bağımsız", s.50.

sistemin olması gerektiği gibi çalışıp çalışmadığı ve nasıl geliştirilebileceği konusunda yargıya varmak ise test büyüklüğü biraz daha sınırlandırılabilir.¹⁵⁸

Bu noktada iç denetçinin yapacağı testin büyüklüğü denetçinin kontrol risk düzeyi için yapacağı belirlemelere bağlıdır. Eğer denetçi mevcut kontrol tekniğinin uygun iç kontrol sistemi sağlayacağına inanır ise test büyüklüğü daha küçük olacaktır.¹⁵⁹

İç denetçi denetim riskini değerlendirerek, incelemenin maliyeti ile faydasını karşılaştırarak uygulayacağı testlerin kapsamını belirlemelidir. Bu iki durumda da denetçi işlemlerin önemliliği ve sayısının içeriği hakkında bilgi elde etmelidir.

Denetçi herhangi bir dokümanı kaçırmamak ve göz ardı etmemek için dokümanların karakteristikleri, özellikleri ve dosyalanma sistemleri hakkında bilgi edinmelidir. Denetçi dokümanların dosyalanma sistemlerini, dokümanların rastgele mi yoksa numara sırası veya tarih sırası gibi belirli bir düzene göre mi dosyalanıp dosyalanmadığını, dosyaların nerede ve nasıl muhafaza edildiğini, dosyalar üzerinde uygun kontroller olup olmadığını, dokümanların seri numarası olup olmadığını işletme personeline sorarak öğrenmelidir.¹⁶⁰

Denetçi ana kütleyi denetim testlerinin amaçlarına uygun olarak tanımlamalıdır. Örneğin amaç kasa tahsilât makbuzlarının tamamının kaydedilmiş olup olmadığını belirlemek ise, ana kütle tüm kasa tahsilât makbuzları olmalıdır. Yevmiye kayıtları veya kasa hesabının borç tarafına yapılan kayıtlar ana kütle olarak seçilemez.¹⁶¹

¹⁵⁸ PICKETT K. H. Spencer, A.g.e., s.662.

¹⁵⁹ YILANCI, A.g.e., s. 65.

¹⁶⁰ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.282-293.

¹⁶¹ KEPEKÇİ, "Bağımsız.....", s.123.

Örneğin sevkiyat yapıldığı halde fatura kesilmemesi nedeniyle nakit tahsilâtındaki eksikliği saptayabilmek için, örnekleme ana kütlesi olarak satış faturaları değil, sevk irsaliyelerinin seçilmesi gerekir.¹⁶²

Denetim testlerinin amaçları göz önüne alınarak tanımlanan ana kütle ve planlanan denetim prosedürlerine uygun bir örneklem birimi seçilir. Örneklem birimi bir belge, bir yevmiye maddesi veya bilgisayar dosyasındaki bir kayıt olabilir.¹⁶³ Örneğin amaç satış işlemlerini test etmek ise örneklem birimi olarak satış faturaları seçilebilir. Örnekleme olarak seçilen birimlerin adedi ana kütlede büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. Farklı nitelikte inceleme birimlerinden oluşan, homojen olmayan bir ana kütlede alınacak örnek sayısı daha fazla olacaktır çünkü daha fazla kanıt toplanması gereği vardır.¹⁶⁴

3.3.2.4. SEÇİLMİŞ İŞLEM VE SÜREÇLERİN İNCELENME TEKNİKLERİ

Denetçi yaptıkları doğrulamalar sonucunda ortaya çıkan uygunsuzlukları soruşturup araştırarak uygunsuzluğun nedenini, boyutunu ve önemini inceleyip değerlendirerek denetim yargısına ulaşırlar.

Gözlem; Özellikle fiziksel yapı, süreçler, iş akışları hakkında bilgi toplanması için ön araştırma sırasında sıkça kullanılır.¹⁶⁵ Gözlem tekniğinde denetçi olaya müdahale etmeden belirli faaliyetlerin tamamlanması sırasında hazır bulunur ve faaliyetlerin yürütülmesini gözlemleyerek işlerin ne şekilde tamamlandığına tanık olur.

Denetçi gözlem yaparak iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı, işlemlerin şekil ve usul esasları doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği, görev ayrılığı ilkesinin etkin olarak uygulanıp uygulanmadığı görüşüne ulaşır.

¹⁶² AKSOY Tamer, A.g.e., s.209-223.

¹⁶³ KEPEKÇİ Celal, "Bağımsız Denetim" A.g.e., s.124.

¹⁶⁴ GÜREDİN Ersin, A.g.e., s.111.

¹⁶⁵ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.283.

Örneğin, denetçi ambarda dolaşarak gözlemlene yolu ile reddedilerek geri gönderilmiş malzemeleri, atıl teçhizatları, güvenlik önlemlerini, kilitlenmemiş ambarları, dağınık stok ambarlarını, tehlikeli depolanmış stokları ve ihmal edilmiş işlemleri görüp inceleyebilir.¹⁶⁶

Bilgi Toplama; İç denetçi denetim çalışmasını yürütürken ihtiyaç duyacağı bazı bilgileri soru sorma yolu ile elde edebilir. Denetçi yapacağı test çeşitlerini ve prosedürlerini belirlerken, dokümanların içerikleri hakkında bilgi edinmek isteyebilir. Örneğin faturalarda hangi bilgileri ve verileri bulabileceğini soru sorma yoluyla öğrenebilir. Daha sonra test aşamasında bu bilgilerin doğruluğunu inceleyebilir.

Denetçiler tarafından yazılı veya sözlü soru sorma tekniği kullanılabilir. Verilen cevaplar da yazılı veya sözlü olabilir. Denetçi konuyu veya verilecek cevapları önemli gördüğünde, yazılı cevaplar ister ve soru sorulan kişinin de imzaladığı bir tutanak düzenlenir. Sorulara alınan cevapların sınırlı güvenilirliği vardır.¹⁶⁷

Sorular genellikle prosedürlerin yerine getirilip getirilmediği ile ilgili olmaktadır. İç denetçiler yazılı prosedürleri okumalı, ilgili olup olmadığına, bugünün koşullarına geçerli olup olmadığına ve uygun olup olmadığına karar vermek için anlamalıdır.

Analiz Etme; Daha ayrıntılı bir araştırma yapmak veya denetim yargısının temellerini oluşturmak için neden, sebep ve etkileri ortaya çıkartmaktır.

Finansal bilgilerin analizi yapılırken; iç denetçi analitik inceleme tekniği uygulayarak analitik denetim prosedürlerinden yararlanır. Analitik incelemenin

¹⁶⁶ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.283-289.

¹⁶⁷ KEPEKÇİ Celal, "Bağımsız...", A.g.e., s.97.

amacı, veriler arasında anlamlı ilişkilerin var olduğunu doğrulamak ve bunlar arasında olağan kabul edilmeyecek sapmaları bulup ortaya çıkartmaktır.¹⁶⁸

İç denetçiler analiz yaparken başka yöntemler de kullanabilirler. Denetçiler örnek satın alma emirlerini fiyat tekliflerine, onaylarına, nakliye koşullarına, maliyet analizlerine, fiyat listesine, üretim veya imal etme koşullarına bakarak analiz edebilirler. Aynı şekilde denetçiler yönerge, talimat, sözleşme, politika ve prosedürlere bakarak da analiz yapabilirler. İlgili dokümanları dikkatlice okuyup, dokümanın gerekliliklerinin mevcut uygulamada yerine getirilip getirilmediğini ölçebilirler.¹⁶⁹

Doğrulama; İncelenen işlem veya süreçlerin doğruluğunun ve geçerliliğinin incelenmesidir. Bu aşamada, karşılaştırma, kayıt sistemini yeniden izleme, yeniden hesaplama, fiziksel inceleme ve teyit etme teknikleri kullanılabilir.

Denetçi, bir dokümanı kanıtlayıcı diğer dokümanlar ile karşılaştırmak, kaynak belgeler üzerindeki onay, miktar ve tutar bilgilerini inceleyip bunların muhasebe kayıtlarını doğru aktarıldığını kontrol ederek, örnekleme olarak seçtiği muhasebe kayıtlarından kaynak belgelerine ulaşip inceleyerek, işletme personeli tarafından hazırlanmış tabloların yeniden hesaplamasını yaparak, üçüncü kişilerden gelen doğrulama mektuplarını işletme bilgileri ile karşılaştırarak ve belgelerde kayıtlı olan mevcut varlıkların işletme içerisinde gerçekten var olduklarını inceleyerek doğrulama yapabilir.

Soruşturma; İç denetçi yaptığı doğrulamalar sonucunda ortaya çıkan uygunsuzlukları soruşturarak nedenlerini araştırır. Soruşturma genel olarak saklanan gerçekleri ortaya çıkararak doğruyu oluşturmayı amaçlayan bir araştırma uygulamasıdır. Genellikle yanlış giden konular araştırılarak soruşturulur. Açıklanamayan sonuç veya ilişkiler, bir potansiyel hata, usulsüzlük, yolsuzluk veya mevzuata aykırılık gibi önemli bir durumun işareti

¹⁶⁸ GÜREDİN Ersin, A.g.e., s.77.

¹⁶⁹ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.289-291.

olabilir.¹⁷⁰ Denetçiler uygunsuzluğu belirlediklerinde, uygunsuzluğu ve bu nedenle ortaya çıkabilecek riskleri nasıl hafifletebileceklerine karar vermelidir.

Değerlendirme: Ölçüler ve normlardan sapmayı değerleyen denetçiler şu sorulara cevap aramalıdır:¹⁷¹

- Bu sapmalar ne kadar önemli?
- Kim veya ne zarar gördü veya görebilir?
- Zarar ne kadar kötü oldu veya olabilir?
- Doğru önlemler alınmazsa sapmalar tekrarlanabilir mi?

3.3.3. İÇ DENETİMDE BELGELENDİRME

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, iç denetçilerin ulaştıkları denetim sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmesini gerektirmektedir.

Çalışma kâğıtları iç denetim sürecinin planlama, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, yürütülen iç denetim prosedürleri sonucunda elde edilen bilgiler ve ulaşılan sonuçların kaydedilmesi, gözden geçirme, görüşme ve iç denetim raporlarının hazırlanması safhalarını yazılı hale getirmelidir.¹⁷²

İç denetim faaliyetleri yürütülürken yapılan her çalışma özen ve titizlikle çalışma kâğıtları üzerinde belgelendirilmelidir. Çalışma kâğıtları denetim sonucunu destekleyici nitelikte olmalıdır. İç denetim çalışma kâğıtları planlama belgelerini, denetim programlarını, denetim soru kitapçıklarını, iş akış tablosunu, karşılaştırma listelerini, açıklayıcı denetim notlarını, görüşmelerden elde edilen notları, organizasyon şemasını, görev tanımlamaları gibi örgütsel bilgileri, önemli kontratların ve anlaşmaların nüshalarını, operasyonel ve finansal politikalar hakkındaki bilgileri, kontrol değerlendirmelerinin sonuçlarını,

¹⁷⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s.275. (Uygulama Önerisi, 2320-1.)

¹⁷¹ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.294.

¹⁷² GLEIM Irvin N., CIA Review Part II: Conducting the Internal Audit Engagement, 11.bs. Florida, Gelim Publications Inc., 2004, s.69.

doğrulama mektuplarını, işlemlerin, süreçlerin ve hesap kalanlarının test ve analizlerini, analitik denetim prosedürlerinin sonuçlarını, kapanış toplantısı notlarını, denetim raporlarını ve denetlenen bölüm yönetimi tarafından verilen cevapları içermelidir.¹⁷³

Çalışma kâğıtları yeniden gözden geçirmeyi kolaylaştıracak biçimde etkin düzenlenmelidir. Bunun için de çalışma kâğıtları tertipli, düzgün bir biçimde yazılmış ve kâğıdın tek tarafı kullanılmış bir biçimde olmalıdır. Tek tip boyutta ve görüntüde çalışma kâğıtları kullanılmalıdır. Çalışma kâğıtlarında gereksiz tekrarlardan kaçınılmalı, kısa özlü, açık, yalın bir dille ve tam olarak yazılmalıdır. Uygun olduğu takdirde işletmenin kayıtlarını da çalışma kâğıdı olarak kullanılabilir.¹⁷⁴

Denetim sırasında hazırlanmış olan çalışma kâğıtları iç denetim yöneticisi veya onun yetkilendirdiği bir kişi tarafından gözden geçirilmelidir. Çalışma kâğıtları incelenirken şu noktalara dikkat edilir:¹⁷⁵

- İç denetçi denetim programına uygun incelemelerde bulunmuş mudur?
- Çalışma kâğıtları denetimin uygun bir biçimde yerine getirildiğini yansıtmakta mıdır?
- Ulaşılan sonuçlar elde edilen bilgiler ile uyum içerisinde midir?
- Planlanmış bütün işlemler gerçekleştirilmiş midir?
- Bölümün çalışma kâğıdı hazırlama prosedürlerine uyulmuş mudur?

3.3.4. KAPANIŞ TOPLANTISI

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre, iç denetçiler nihai iç denetim raporlarını hazırlamadan önce, denetim sonuçları ve tavsiyelerini uygun yönetim kademesi ile tartışmalıdır. Sonuçların ve tavsiyelerin tartışılması genellikle denetim sırasında ve/veya denetim sonrası toplantılarında yapılabileceği gibi denetlenen faaliyetin veya bölümün yöneticilerinin iç denetim

¹⁷³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s. 279-281. (Uygulama Önerisi, 2330-1)

¹⁷⁴ GLEİM Irvin N., CIA Review Part II, s. 73.

¹⁷⁵ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.393.

bölümü tarafından hazırlanmış olan taslak raporu incelemeleri yolu ile de olabilir. Bu tartışma ve gözden geçirmelerin amacı denetlenen faaliyet veya bölüm yöneticileri için özel konuları açığa kavuşturma ve tespit, sonuç ve tavsiyeler hakkında görüşlerini ifade etme fırsatı vererek, belge ve bulguların yanlış anlaşılmasını veya yanlış yorumlanmamasını sağlamaktır.

3.3.5. İÇ DENETİM RAPORU

İç denetim raporunun ikna etmek, bildirmek ve kaydetmek şeklinde üç temel amacı vardır. Raporlarla birçok taraf ilgilenir. Söz konusu ilgililer, işletmenin çeşitli hiyerarşik düzeylerinde yer alır ve raporu çeşitli amaçlarla, değişik zamanlarda kullanırlar.¹⁷⁶

Standart bir iç denetim rapor formatı mevcut değildir. Raporların formatı ve içeriği, denetimin türüne, sonuçlara, yönetimin ihtiyaçlarına ve işletmenin yapısına göre değişiklik gösterebilmektedir. Ancak her raporda en azından görevin amacı, kapsamı ve sonuçları ifade edilmelidir.

Denetim sonuçları, tespitleri, tavsiyeleri, önerileri ve eylem planlarını içermelidir. Denetimle ilgili tespitler ve tavsiyeler “olanlar” ile “olması gerekenlerin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkar. Tespit ve tavsiyeler aşağıdaki özelliklere dayandırılmalıdır.

-Kıtas: Denetçinin faaliyetleri incelerken ne kadar uygun, ne kadar etkin, ne kadar verimli ve ne kadar ekonomik olduğunu değerlendirebilmesi için bazı kriterlere ihtiyacı vardır.¹⁷⁷

-Tespit: İç denetçinin gözlemleri, soruları, analizleri, doğrulamaları ve araştırmaları sonucunda elde ettiği sonuçları ve yaptığı tavsiyeleri desteklemek için olaylarla, süreçlerle ve işlemlerle ilgili yaptığı açıklamalardır.

¹⁷⁶ CUTLER Sally F., Designing and Writing Message Based Audit Reports, The Institute of Internal Auditors, Florida, 2001, s.2-7.

¹⁷⁷ SAWYER Lawrence v.d., A.g.e., s.355.

-Sorun: Beklenen koşullar ile mevcut koşullar arasında tespit edilen farkın nedenleridir. Sorun, “Neden böyle bir fark mevcuttur?” sorusunun cevabıdır.

-Etki: Tespitlerin kıstaslara uygun olmamasından dolayı işletmenin karşı karşıya olduğu risk veya karşılaşma ihtimali olan risklerdir. Etki, “Farkın etkisi nedir?” sorusunun cevabıdır.¹⁷⁸ “Kim ya da ne zarar görecektir?”, “Zararın büyüklük ve kötülük derecesi nedir?”, “Zararın sonuçları nedir?” Bu soruların cevapları arzu edilmeyen durumun devamına izin verildiği takdirde problemi çözmek için gerekli olan faaliyetlerin maliyetinden daha fazla/ciddi zarara yol açacağı konusunda yöneticiyi ikna edebilecek kadar önemli olmalıdır.¹⁷⁹

İç denetçilerin gözlemleri sonucundaki değerlendirmeleri ve gözden geçirilen faaliyetlerin iyileştirilmesi ile ilgili olarak yaptığı tavsiyeler raporun “Öneriler” kısmında yer alır. Sonuç ve öneriler raporun en yüksek seviyede mesaj içeren kısmıdır.

Raporlarda denetlenenlerin son denetlemeden bu yana sağladığı gelişmeler veya sürdürdüğü faaliyetin üzerinde iyi bir kontrol sistemi kurması gibi başarıları da yazılabilir. Raporlamada, iç denetçinin vardığı sonuç, kanaat ve tavsiyeleri hakkında denetlenenlerin ne düşündüğüne de yer verilebilir. Denetlenenin yazılı görüşleri bir ek olarak da ilave edilebilir.

3.3.6. İZLEME

İzleme süreci, iç denetim raporunda belirtilen tespit ve tavsiyeler üzerine yönetimin aldığı tedbirlerin yeterliliği, etkinliği ve zamanlamasının iç denetçiler tarafından incelenmesidir.

İç denetim yöneticisi, rapor edilen tespit veya tavsiyenin önemi, rapor edilen sorunun düzeltilmesi için gereken maliyeti, düzeltici tedbirin yetersiz

¹⁷⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e. s.299-300. (Uygulama Önerisi, 2410-1.)

¹⁷⁹ CUTLER Sally F., A.g.e., s.14-34.

kalmasının muhtemel etkilerini, düzeltici tedbirin karmaşıklığını ve düzeltici tedbirin uygulanabilmesi için gerekli süreyi dikkate alarak bir takip programı hazırlamalıdır. İç denetim yöneticisi programı hazırlarken işletmenin, departmanın veya fonksiyonun risk ve riske maruz kalma olasılığını da dikkate almalıdır. İç denetçiler alınan tedbirlerin, ilgili sorunları çözüp çözmediğini araştırmalıdır.

Kapanış toplantısında denetçi ve denetlenen faaliyet müdürü tarafından düzeltici faaliyetlerin yerine getirilme zamanı belirlenmiş olmalıdır. Bu süre sonunda iç denetçi aksaklıkların ve problemlerin giderilmiş olduğundan emin olmalıdır. Bunun için denetçi riskin boyutuna göre denetlenen bölümlere özel ziyaretler yaparak ilgili faaliyetlerin düzeltilmiş olup olmadığını inceleyebilir veya ilgili bölümden aksaklık ve problemlerin giderildiğine dair bir yazı veya belge talep edebilir.¹⁸⁰

3.4. İÇ DENETİM UYGULAMALARINDA YENİ ANLAYIŞLAR

İç denetim birimlerinin çoğunun görev ve yetkileri iş dünyasındaki fırsat ve gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan yeni yaklaşımlardan etkilenmektedir. İç denetim birimlerinin görev ve yetkileri özellikle “Müşteri” ihtiyaçlarına yönelme, Risk yönetimi, İşe değer katma(performansın geliştirilmesine katkıda bulunma), eğitim, bilginin organizasyon bünyesindeki birimlerle paylaşılması, yeni program ve sistem oluşturma aşamalarında tavsiyelerde bulunma ve dış denetime yardımcı olma üzerinde odaklanmaktadır.

ABD İç Denetim Enstitüsü ise mesleğin geleceğine bakışını kavrayacak biçimde ve daha üstün nitelikte bir denetim hizmetinin sunulabilmesi amacıyla iç denetime yeni boyutlar katarak “İç denetim bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan faaliyettir. Bu fonksiyon risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşım getirmek suretiyle bir kuruluşun

¹⁸⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, A.g.e., s. 299-300. (Uygulama Önerisi, 2500.A1-1)

hedeflerini başarmasına katkıda bulunur” şeklinde tanımlamaktadır. Tanımda yer alan “güvence” ve “danışma” ifadeleri günümüz iç denetiminin genişleyen uygulamalarını yansıtmaktadır. Tanım “değerleme” fonksiyonunu dışlamamakta daha geniş olarak ele almaktadır. İç denetçilerin geleneksel değerlerini zedelemeksizin danışma ve tavsiyelerde bulunma türünden faaliyetler aracılığıyla ek değer yaratabileceği kabul edilmektedir. Tanım ayrıca iç denetimin kapsamı içinde kontrollere yer vermekte ve son zamanlarda gündemde olan “risk yönetimi” ve “yönetimle iletişim” kavramlarını içermektedir. Böylece iç denetimin denetim kurulunun ve üst yönetimin önemli bir kaynağı olduğu kabul edilmekte ve bu konularla ilgili sorumlulukların paylaşıldığı görülmektedir.

İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamada yeni yaklaşımları beraberinde getirmiştir. Yeni yaklaşımların gelişimi iç kontrol sistemine bakış açısının değişmesiyle başlamaktadır. Bu yaklaşımları şöyle sıralayabiliriz:¹⁸¹

3.4.1.DAHA PRO-AKTİF BİR YAKLAŞIMIN BENİMSENMESİ

İç denetçiler daha pro-aktif bir yaklaşım (koruyucu hekim yaklaşımı) sergileyerek vizyonlarını genişletmelidir. Bu bağlamda iç denetçiler bünyesinde yer aldıkları organizasyonun iş süreçlerinin kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabilir. Bu katkılar “denetim esnasında kontroller, risk yönetimi ve uygulama örnekleri ile ilgili olarak elde ettikleri bilgileri yöneticilerle paylaşmak, kaynaklarının çoğunu karşılaşılan risklerle bağlantılı olarak yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak, tasarım aşamasındaki sistemlerin incelenmesi, denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarının sürekli olarak izlenmesi için ileri teknolojik araçlar geliştirmek” şeklinde olabilir.¹⁸²

¹⁸¹ AKGÜL Başak A., “İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, C:4, Eylül 2002, s.3.

¹⁸² DEMİRBAŞ Mahmut, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 7, Bahar 2005, s.2.

İç denetçiler pro-aktif bir yaklaşım sergileyerek organizasyonun iş süreci kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabilirler.

Denetçiler;

-Denetim sırasında kontroller, risk yönetimi ve uygulama örnekleri ile ilgili olarak elde ettikleri bilgileri yöneticilerle paylaşmak,

-İşletme kaynaklarının karşılaşılan risklere karşı yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak,

-Tasarım aşamasındaki sistemleri incelemek,

-Denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarını sürekli olarak izlenmek,

-Tüm bu çalışmaları yapabilmek için ileri teknolojik araçlar geliştirmek, yollarıyla işletmeye katkıda bulunabilirler.¹⁸³

3.4.2. DENETLENENE “MÜŞTERİ” OLARAK YAKLAŞILMASI

Denetlenene “müşteri” olarak yaklaşılması risklerin yönetiminde, risk unsurlarının belirlenmesi, organizasyona değer katan faaliyetlerin tavsiye edilmesi suretiyle katkı sağlamaktadır. İç denetim birimleri, denetlenen birimi iş ortağı olarak görmektedir. Bu birimler bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartları zedelemeyen denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabilirler.

Organizasyonun kültüründe, iş önceliklerinde, risklerde ve yönetimle ilgili meselelerde meydana gelen değişiklik eğilimleri hakkında denetim personelinin sürekli olarak bilgi toplamasına yönelik olarak kuruluş bünyesinde ağ sistemleri ve bağlantılar oluşturmak, iç denetçinin denetlenen birimle denetim sürecinde daha yakın iletişim içinde bulunması şeklinde kendisini gösterebilir.¹⁸⁴

¹⁸³ UYAR Süleyman, “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:63, 2003, s.3.

¹⁸⁴ DEMİRBAŞ Mahmut, A.g.e., s.3.

Denetlenene “müşteri” olarak yaklaşılması, sorunların belirlenmesi ve organizasyona değer katan iyileştirmelerin tavsiye edilmesi yoluyla risklerin yönetimi bakımından çalışma birimlerine yardımcı olmaktadır. İç denetçi denetlenen birimi iş ortağı olarak görmelidir. Bu birimler bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartları zedelemekten denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabilirler. Bu alanda ortaya çıkacak değişim sürecinde şu çalışmalar yapılmalıdır. Öncelikli olarak şirket bünyesinde verilerin sağlıklı şekilde oluşturulması ve kurum içi bilgi akışını kolaylaştıracak etkin bir bilgi ağ sistemi oluşturulmalıdır. Bu sistem organizasyon kültürü, iş öncelikleri, riskler ve yönetimle ilgili alanlarda meydana gelen değişiklikler hakkında denetçilerin sürekli olarak bilgilendirilmesini sağlayacaktır. Ayrıca böyle bir sistemin kurulması iç denetçinin denetlenen birimle denetim sürecinde daha yakın iletişim içinde bulunmasını sağlayacaktır¹⁸⁵

3.4.3. RİSK YÖNETİMİ ÜZERİNE DAHA FAZLA YOĞUNLAŞILMASI

İç denetim birimi denetim süreci boyunca karşı karşıya kalınan riskler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Böyle bir durumda risk kavramı, risk denetimi ile geleneksel muhasebe denetimi ve faaliyet denetimi arasındaki farkların bilinmesi, risk denetim raporunun sahip olması gereken özellikleri, risk denetim raporunun hazırlanma süreci, raporun içeriğinin ayrıntılı incelenmesi gerekmektedir.

Çok sayıda iç denetim birimi denetim süreci boyunca karşı karşıya kalınan riskler üzerinde yoğunlaşmaktadırlar. Risk terimi, organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal gereklerle çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkileyebilmesi olarak ifade edilmektedir. Risk yönetimi ise bir organizasyona, personeline ve varlıklarına yönelik muhtemel tehlikelerin değerlendirilmesi,

¹⁸⁵ UYAR Süleyman, “İç Denetim...”A.g.e., s.3.

akılcı ve açık bir biçimde belgelenmiş bir yöntem içinde asgariye indirilme süreci olarak tanımlanmaktadır.¹⁸⁶

Risk değerlendirmesi şu sorular üzerinde düşünülmesi anlamına gelir:

- Neyi yanlış yapıyoruz?
- İşin yanlış yapılma olasılığı nedir?
- İşin yanlış yapılması durumunda, muhtemel sonuçlar nelerdir?
- Risk azaltılabilir ya da kontrol edilebilir mi?
- Riskleri azaltma maliyeti ve bunun faydaları nelerdir?

Risk analizi ve değerlendirmesi sınırlı kaynaklarını nerede görevlendirmesi ve denetim yaklaşımı ile zamanının belirlenmesi konularında denetim yönetiminin karar vermesinde yardımcı olmaktadır.

Denetim birimlerin çoğu her ne kadar kaynaklarını muhtemelen en yararlı alanlarda kullanmış olsalar da, başlangıç planlamasına ve bunun güncelleştirilmesine harcadıkları zamanı azaltmayı istediklerinde risk modellerini bilgisayarlara uyarlamışlardır.

Risk değerlendirme modellerinden yararlanan kuruluşlarda denetim-planlama süreci yaklaşımı şu adımlardan oluşmaktadır:

- Denetim popülasyonunun ve ortamının tanımlanması
- Denetlenebilir birimlerle bağlantılı risklerin değerlendirilmesi
- Risk seviyesi bakımından denetlenebilir birimlerin derecelendirilmesi
- O yıl denetlenecek birimlerin seçilmesi ve denetim planlarının hazırlanması
- Tasarlanan denetim kapsamının yönetimle birlikte gözden geçirilmesi.

¹⁸⁶ ÖZEREN Baran, A.g.e, s.43-46.

3.4.4. TEKNOLOJİK İMKÂNLARDAN GİDEREK ARTAN BİÇİMDE YARARLANILMASI

Organizasyonların hemen her kademesinde bilgisayarlardan ve bilgisayar sistemlerinden yararlanmanın giderek artması risk denetimi kapsamındaki iç denetimin karmaşıklığını da arttırmaktadır. Ancak bilgisayarların gücünün ve hızının artması ve denetim yazılımlarının kolaylığı aslında denetim elemanına daha etkili denetim yürütme imkânı sağlamaktadır.

Denetim birimlerinin risklerini izlemek, eğilimleri ve gereksiz işlemleri tespit etmek ve sapmaları ortaya çıkarmak üzere verileri analiz etmek ve denetim biriminin verimliliği arttırmak bakımından bilgisayarlardan yararlanılmaktadır. Bu yararlanma şekline; çok yıllık denetim planlarının güncelleştirilmesi, denetlenebilir özel faaliyetlerle bağlantılı olan risk değişikliklerin izlenmesi, on-line sistemi ile denetim el kitaplarına, raporlara, denetim programlarına ve talimatlara ulaşılması, çalışma kâğıtlarının hazırlanması, denetim biriminin merkezi ve taşradaki diğer denetim elemanları ile iletişim kurulması örnek olarak verilebilir.

Burada anlatılan süreçlerde, hep iç denetimden beklentilerin arttığına ve onlardan özel bilgilerin talep edildiğine yönelik eğilimler vurgulanmaktadır. Bu bilgilere ulaşmak ve onların doğruluğundan emin olmak, özellikle orta ve küçük işletmelerde daha zordur. Gelecekteki iç denetimin özelliklerini bir ortak paydada toplamak gerekirse; müşterinin taleplerine ilgi, iş yeri içindeki bağlantıları görebilme, farklı yönlerde düşünüp çalışabilme, olayları önceden görebilme, yenilikleri doğru zamanda fark etme ve iç danışman olarak kâr hedefleme olarak belirtebiliriz.¹⁸⁷

Bugünün küreselleşen dünyasında her organizasyon bilgisayar sistemini kullanmaktadır. İş yaşamında rekabet edilebilirliğin sürdürülebilmesi ancak en son teknolojinin kullanılması ile mümkündür. Mevcut sistemin

¹⁸⁷ DEMİRBAŞ Mahmut, A.g.e., s.5.

kontrolünü sağlamak ve yaşanan gelişmeler sonrasında kontrol konularını ve riskleri anlamak, her organizasyon için önemlidir.

İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsü, The Qualification in Computer Auditing (QiCA) olarak adlandırdığı Bilgisayar Destekli Denetimde Mesleki Yetkinlik statüsü ile risk, kontrol ve diğer yeni gelişmeler sonrası ortaya çıkan durumlar karşısında kontrolü ve güvenilirliği sağlamayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda gerekli yetenek ve beceriyi kazandırmak amacıyla bu mesleki yetkinlik statüsünü öngörmektedir. Bu mesleki yetkinlik statüsü organizasyonun bilgi sistemini en derinlerine kadar kavramaya yönelik teorik ve pratik bilgiler kazandırmayı amaçlamaktadır.¹⁸⁸

ABD İç Denetim Enstitüsünün “Yeni Uygulamalar Aracılığıyla İç Denetimin Güçlendirilmesi” başlıklı raporu, iç denetçilerin profilini değiştiren ve mesleğin yeni rolüne işaret eden nitelikte birkaç eğilim belirlemektedir. Bunlar arasında veri güvenliği yeni yüzyılın en önemli risklerinden biri sayılmaktadır. Bu alanda iç denetim elemanlarının uzmanlıkları sayesinde organizasyonlara yardımcı olabileceklerinden bahsedilmektedir.¹⁸⁹

3.4.5. İÇ DENETİMİN GELECEĞİ VE YENİ YÖNELİMLER

İç denetimin geleceğine dönük yaklaşımlarını hiç kuşkusuz iç denetimin öncü organizasyonlarının yönetim kültürü belirleyecektir. Nitekim kimi denetim organizasyonlarının geleceğe bakışları aslında başka kuruluşlardaki mevcut realiteye işaret etmektedir. Bu alanda öncü olan denetim kuruluşları bile hızla değişen iş dünyasının ve kamu sektöründeki gelişmelere uyum sağlayabilmek için gerek iyi uygulama örneklerinin benimsenmesinde ve gerekse bunların daha da geliştirilmesinde denetimin bütün süreçlerinin kesintisiz bir biçimde gözden geçirilmesi gerektiğini kabul etmektedirler.

Denetim alanında ortaya çıkan yeni yaklaşımlar iç denetçilerin denetim

¹⁸⁸ ABDİOĞLU Hasan, “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları Ve İngiltere Ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”, Sayıştay Dergisi, Sayı:68, 2007, s.100.

¹⁸⁹ DEMİRBAŞ Mahmut, A.g.e., s.172.

sürecindeki rolünü etkilemektedir. Bu yeni model şirketlerde denetim, yönetim ve yatırım anlayışını temelden değiştirmekte, finansal ve operasyonel faaliyetleri ve bunların sonucunda doğabilecek riskleri etkin bir şekilde önlemeyi amaçlamaktadır. Geçmişe dönük finansal verilerin yanında şirketin ilerde karşılaşılabileceği risklerin tahmin edilmesi, şirket hedef, stratejisi ve sosyal sorumluluk bağlamında tüm faaliyet bilgilerinin yatırımcıya sunulması gerekmektedir.

Sermaye piyasasında yatırımcıların korunması ve şirketlerde kurumsal bir yapının oluşturulması bağlamındaki gelişmeler, denetimde risk odaklı bir yaklaşımın benimsenmesini ve bunun sonucunda denetim faaliyetinin; bilginin bütünlüğü ve güvenilirliğini, belirlenen politika ve düzenlemelere uyumu, varlıkların korunmasını, kaynakların verimli ve ekonomik kullanımını, belirlenen hedef ve amaçlara ulaşmayı sağlayacak şekilde yürütülmesini önemli hale getirmiştir.

Yukarıda açıklanan gelişmeler doğrultusunda aşağıdaki tespitler yapılabilir;¹⁹⁰

-İç denetimin ilgi alanı “geçmişte gerçekleşen olayları ortaya çıkaran denetim” anlayışından, “önleyici denetim” anlayışına doğru kaymaktadır.

-İşletmeyi olumsuz etkileyecek risklerin ortaya çıkmadan tahmin edilmesi ve önleyici uygulamaların hayata geçirilmesi gereği denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanmasında risk bazlı denetim ve analizlere daha fazla yer vermeyi gerektirmektedir.

-Teknolojik alanda yaşanan hızlı gelişmeler denetim sürecine olumlu katkı sağlamaktadır.

¹⁹⁰ UYAR Süleyman, , “İç Denetim....” A.g.e., s.7.

-İç denetim biriminin çalışmalarını değerlendirmesi, performansını ölçmesi ve diğer uygulama birimleriyle karşılaştırması organizasyonun gelişimine katkı sağlayacaktır.

-Yatırımcıların sermaye piyasasına güvenmeleri ve şirketler hakkında güvenilir bilgiler elde edebilmeleri denetim mesleğine olan güveni arttıracaktır. Bu sistemin sağlıklı şekilde oluşturulabilmesi için yönetim-iç denetim-bağımsız denetim arasında köprü görevi üstlenen bir denetim ve gözetim mekanizmasına gereksinim vardır. Bu mekanizma ise denetim komitesidir. İç denetçinin sorumluluklarını yerine getirmesinde en büyük yardımcısı denetim komitesi olacaktır.

Sonuç olarak iç denetçilerin denetim sürecindeki yeni rolü için şu öneriler getirilebilir;¹⁹¹

-Denetim yaklaşımları geleceğe dönük ve risk odaklı olmalı,

-Denetlediği iş sürecinin, kurumu karşı karşıya getireceği riskleri ölçebilmeli ve denetlediği her konuda bu yaklaşımını korumalı,

-Teknolojiyi ve kurumun stratejilerini çok iyi bilmeli,

-Yaklaşımlarında kurumun önceliklerine önem verirken, kurumun karşı karşıya kalabileceği riskleri önceden görebilecek yetenekte olmalıdır.

¹⁹¹UYAR Süleyman, , "İç Denetim...." A.g.e., s.7.

IV. BÖLÜM

İÇ DENETİM İLE KURUMSALLAŞMA İLİŞKİSİ

4.1. KURUMSALLAŞMANIN TANIMI

Kurumsal yönetim anlayışı, ilkeleri ve önemi ulusal ekonomilerin büyümesi, uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi, uluslararası sermaye akışkanlığının artması, şirket hissedarlarının işletme yönetimindeki etkinliklerinin azalması, şirket yönetim kurulları ve özellikle kurul içerisinde Murahhas yönetici (CEO-genel müdür) unvanını taşıyan yöneticilerin verdikleri kararların öneminin artması gibi etkenler, kurumsal yönetim kavramının doğuşunda etkili olmuştur.

Kurumsal yönetim; “işletmelerin kendi yönetim yapılarında şeffaflığı, hesap verebilirliği, katılımcı yönetim tarzını, etkinliği ve verimliliği yaşama geçirme aracıdır”.¹⁹²

Millstein’ e göre; kurumsal yönetim, “işletme yönetiminde “kâr elde etme” ve “pay sahiplerine dağıtma” amacını taşıyan geleneksel yapıların yanında, hissedarların, yöneticilerin ve diğer paydaşların (çalışanlar, müşteriler, alacaklılar, fon sağlayanlar ve devlet gibi) haklarının da önemsendiği bir anlayıştır”.¹⁹³

¹⁹² ARGÜDEN Yılmaz, “İyi Yönetişim”, Dünya Gazetesi, 20.9.2002

¹⁹³ MILLSTEIN Ira M., The Recurrent Crisis in Corporate Governance, Stanford, California, 1998, s.13.

Kurumsal yönetimin bu kadar önemli bir konu haline gelmesinin başlıca nedenleri; ortaklık yönetimindeki başarısızlık, suiistimler, gelişen piyasalarda yaşanan finansal krizler, özel sektörün artan rolü, ülkelerin ekonomik olarak birbirlerine olan bağılıklarının artması ve ortaklıkların içinde buldukları yeni rekabet şartlarıdır. İster üretim olsun, ister hizmet işletmesi olsun, kurumun işleyişindeki bütün süreçlerin belli kuralları olması ve bu kuralların yazılı olması işletmenin ömrünü uzatır.

Özellikle farklı alanlardaki küresel etkilerle birlikte, yönetimin profesyonel yöneticilerce belirlenen teknik bir düzenleme ve uğraş alanı olmaktan çıkması, her şeyden önce toplumsal aktörlerle birlikte belirlenen süreçler bütününe dönüşmesi, kurumsal yönetim kavramının önemini artırmaktadır. Kurumsal yönetim, şirketlerin faaliyetlerinin taraflara karşı sorumluluklarının bilincinde olarak, şirketin değerini ve verimliliğini arttıran, şirketin ortaklarına, hissedarlarına ve çalışanlarına karşı önceden planladığı hedefleri tutturarak, bunu yaparken söz konusu taraflarla yasalara uygun, etik değerler çerçevesinde çalışmalarında bulunan bir sistemdir.

4.1.1. KURUM VE KURUMSALLAŞMA KAVRAMI

Genel kabul gören yaklaşımlar çerçevesinde kurumsal yönetim ilkeleri, şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik veya eşitlik ve sorumluluk olmak üzere dört ana ilkeden oluşmaktadır.¹⁹⁴

Şeffaflık; mevcut durum ve olaylar hakkındaki bilginin ulaşılabilir, somut ve anlaşılabilir olması sürecini ifade etmektedir. Bu ilke çerçevesinde, işletmeler pay sahiplerine yönelik olarak bilgilendirme politikası oluşturmalı, dünyadaki son güncel gelişmelerin ülke koşulları göz önünde bulundurularak değerlendirmesi yapılmalı, periyodik mali tablolar ve raporlarda yer alacak bilgilerin bir standarda bağlanıp ayrıntılandırılması sağlanmalıdır.

¹⁹⁴ ABDİOĞLU Hasan, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İmkb – 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma, MÖDAV, 2008, s.4.

Hesap verebilirlik; yönetim işlevinin ve sorumluluklarının açıklanması, hissedar ve yöneticilerin taleplerinin sıraya koyulmasının güvence altına alınması ve nesnel kararlar alındığının yönetim kurulları tarafından izlenmesidir. Hesap verebilirlik ilkesi, menfaat sahipleri ile ilgili hususlara değinmekte ve işletme ile menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin düzenlenmesine yönelik kuralları açıklamaktadır.

Adillik veya eşitlik ilkesi; pay sahiplerinin hakları ve pay sahiplerinin eşit işleme tabi olması konularındaki hususlara yer vermektedir. Burada pay sahiplerinin bilgi alma ve inceleme hakkına, genel kurula katılım ve oy verme hakkına, kar payı alma hakkına ve azınlık haklarına ayrıntılı olarak yer verilmekte, ayrıca pay sahipliğine ilişkin kayıtların sağlıklı olarak tutulması ve payların serbestçe devri ve satışı konuları ile pay sahiplerine eşit işlem ilkesi ele alınmaktadır. Sorumluluk ilkesi kanunlara ve toplumsal değerlere uygunluğu güvence altına almak amacıyla doğru hedefler koymayı ve bunları uygulamayı amaçlamaktadır.

Sorumluluk ilkesi; doğruları teşvik eden ve yanlışları cezalandıran bir kontrol yöntemi olarak görülmektedir. Sorumluluk ilkesinin amacı, şirket faaliyetlerinin, kanunlara ve toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uygunluğunu güvence altına almaktır.¹⁹⁵

Yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmek için; işletmelerin küreselleşen dünyada misyon, vizyon, ana değerlerini ve stratejilerini belirleyerek kurumsallaşmayı gerçekleştirmeleri gerekir.

Kurumsallaşmanın bir başka boyutu da kurumsal itibarı korumak ve geliştirebilmek için kurumun tüm paydaşlarına - müşterilerine, çalışanlarına, tedarikçilerine ve toplumun diğer kesimlerine - karşı sadece kanunlar açısından değil, aynı zamanda taahhüt ettiği değerler, iş etiği ve kurumsal yönetim ilkeleri açısından da adil ve tutarlı davranılmasının sağlanmasıdır.¹⁹⁶

¹⁹⁵ ABDİOĞLU Hasan, "İşletmelerde Kurumsal Yönetim", s.4.

¹⁹⁶ BATILI Melih, www.mbconsulting.com.tr 25.10.2009

Kurumsallaşabilen şirketler, her seviyede aldıkları kararlarda verilere dayalı olarak sürekli gelişme mantığının ortaya konabilmesini, hesap verebilirliği, şeffaflığı, adilliği, tutarlılığı, etkinliği sağlayabilen ve etkileşim içinde buldukları tüm paydaşlara güven verebilen kurumlardır.

Kurumsallaşma, firmanın belirli amaç ve hedefleri doğrultusunda, belirli ilke ve değerler çerçevesinde yönetilmesi; sistemleşme ve kurallaşma sürecidir.

Şirket yönetimi, şirketi hissedarlar ve hissedar olmayan diğer paydaşlar adına yönetmekle sorumludur. Ancak, yönetenlerle hissedarlar arasında herhangi bir çıkar çatışmasının oluşmasını önlemek ve yönetimin aldığı risklerin tutarlı ve dengeli olmasını sağlamak için şirketin iş alanını, rekabet durumunu iyi anlayıp dengeli kararlar alınması gözetilmelidir.

Bir kurumun en önemli varlıkları arasında insan kaynağı ve özellikle yönetim ekibi yer alır. Bu ekibin yetkinliklerinin ve performansının değerlendirilmesi, gerektiği durumlarda ekibe yeni kişilerin kazandırılması ve bu ekibin motivasyonunu yüksek düzeyde tutabilecek adil ödüllendirme mekanizmalarına işlerlik kazandırılması da kurumun geleceğini belirleyen bir başka faktördür. Kurumsallaşan şirketler bu değerlendirmelerin adil olarak yapılmasına özen gösterirler.

4.1.1.1. KURUMSAL YÖNETİMİN AMAÇLARI

Kurumsal yönetimin uygulanmasının birçok nedenleri ve gerekçeleri bulunmaktadır. Bu nedenleri ve gerekçeleri kısaca özetlersek,¹⁹⁷

- Şirket üst yönetiminin sahip olduğu güç ve yetkilerin keyfi kullanımının engellenmesi,
- Şirket hissedarlarının eşit muameleye tabi tutulmasının sağlanması,

¹⁹⁷AKTAN C. Can, İyi Şirket Yönetimi, www.canaktan.org/yonetim/kurumsalyonetim/amaclar.html., 22.10.2009

- Şirketle doğrudan ilişki içerisinde bulunan menfaat sahiplerinin haklarının korunması ve güvence altına alınması, bu çerçevede örneğin, azınlık haklarının korunması,
- Yönetim kurulunun sorumluluklarının açık olarak belirlenmesi,
- Yatırımcıların haklarının korunması,
- Şirket kazancının pay sahiplerine ve daha genel olarak tüm menfaat sahiplerine hakları oranında geri dönüşümünün sağlanması,
- Büyük hissedarların azınlık hisselerine el koyma tehlikesinin önüne geçilmesi,
- Risk alan sermayedar ile karar veren profesyonelin çıkar çelişkisinin kurallara bağlanarak kontrol altına alınmaya çalışılması,
- Uzun vadeli yatırım yapan kurumsal yatırımcılar açısından güven tesis edilmesi ve sermaye maliyetinin düşürülmesi, Şirketin hisse senedi ihracı yoluyla finansman kaynaklarına kolay erişim imkânlarının artırılması.

4.1.1.2.KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞININ ÖNEMİ VE FAYDALARI

Başarılı bir kurumsal yönetim; yöneticilerin, şirketlerin ve hissedarların menfaatlerine yönelik amaçlar ve hedeflerin belirlenmesini sağlayarak, yöneticilerin performansını arttırmakta, denetimi kolaylaştırmakta, şirketin kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılmasını teşvik etmektedir. Bunun sonucu olarak da şirkete olan güven artmakta ve şirketin sermaye maliyeti düşmektedir.¹⁹⁸

Teknolojik ve ekonomik hayattaki hızlı değişmelere ayak uyduramayan yasal düzenlemelerin yarattığı boşluk kurumsal yönetim düzenlemeleri ile doldurulabilmektedir. Şirketlerde kurulların oluşturulması, çalışma yöntemlerinin belirlenmesi ve başarılarının değerlendirilmesi gibi konuların yasalar ile düzenlenmesi, her şirket için farklı koşulların varlığı nedeniyle yeterli olmamaktadır.

¹⁹⁸ KOÇ İdil Özlem, , Nur YAVUZ, Pınar YALIN, AB'ye Entegrasyon Sürecinde Kurumsal Yönetim ve Öncü İki Sektör Üzerine Uygulama, Geleneksel Finans Sempozyumu, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü & Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, 27-28 Mayıs 2004. s.232.

Bu süreçte kurumsal yönetim düzenlemeleri önemli bir işlev üstlenmektedir. Çünkü doğası gereği kurumsal yönetim esnek olup iş hayatının gereklerine ve piyasalardaki gelişmelere bağlı olarak gözden geçirilebilir ve yeniden kurgulanabilir. Bu yeniden kurgulama ve esneklik farklı şirketlerin sürece uyumunu kolaylaştıracaktır.

Aşağıda özetlediğimiz faydalar nedeniyle, kurumsal yönetimin önemi küreselleşen dünya ekonomik düzeni içinde her geçen gün biraz daha artmaktadır.¹⁹⁹

İyi kurumsal yönetim uygulamalarının şirketler ve ülke açısından önemli yararları bulunmaktadır. Konuya şirketler açısından bakıldığında, kurumsal yönetim kalitesinin yüksek olması; düşük sermaye maliyeti, finansman imkânlarının ve likiditenin artması, krizlerin daha kolay atlatılması ve iyi yönetilen şirketlerin sermaye piyasalarından dışlanmaması anlamına gelmektedir.

Konuya ülke açısından baktığımızda ise iyi kurumsal yönetim, ülkenin imajının yükselmesi, sermayenin yurtdışına kaçmasının önlenmesi, dahası yabancı sermaye yatırımlarının artması, ekonominin ve sermaye piyasalarının rekabet gücünün artması, krizlerin daha az zararla atlatılması, kaynakların daha etkin bir şekilde dağılması, yüksek refahın sağlanması ve sürdürülmesi anlamına gelmektedir.

Bu nedenle kurumsal yönetim, ekonomik etkinlik ve büyüme açısından son derece önemli sonuçlar doğurmaktadır. Etkili bir kurumsal yönetim firma değerinin maksimize edilmesi konusunda şirket yöneticileri üzerinde bir baskı oluşturmaktadır. Özel sektörün genişlemesi ve daha rekabetçi bir piyasa ekonomisinin yaratılmasıyla birlikte, etkili bir kurumsal yönetimin sözü edilen bu köklü ekonomik değişimlerden, ekonomik yararlar sağlayabilmek için anahtar bir role sahip olduğu gün geçtikçe anlaşılmaktadır.

¹⁹⁹ Sermaye Piyasası Kurulu, "Kurumsal Yönetim İlkeleri" A.g.e., s.2.

Yapılan ampirik çalışmalar, uluslararası yatırımcıların, şirketlerdeki kurumsal yönetim uygulamalarını en az finansal performansları kadar önemli bulduklarını; yatırım kararlarının alınmasında, bu konunun reform ihtiyacı olan ülkeler için daha önemli olduğunu düşündüklerini ve iyi kurumsal yönetim uygulamalarına sahip şirketler için daha fazla fiyat ödemeye hazır olduklarını göstermektedir.²⁰⁰

Bu açıklamalara göre kurumsal yönetim anlayışı, yönetim alanında kabul edilen standartların şirketler tarafından uygulanmasını özendirir, yasal yükümlülüklerin ve uygulamaların yatırımcılara daha kolay anlatılmasını sağlar, yönetim kurul ve üst düzey yöneticilerin başarılarını değerlendirmeyi kolaylaştırır, sermaye piyasası mevzuatında ve şirketler hukukunda yapılması gerekli değişiklikler için zemin hazırlar. Bu çerçevede tüm dünyada yatırım süreci için aranan güven ortamı başarılı bir kurumsal yönetim anlayışı tarafından sağlanabilir. Sonuçta kurumsal yönetim anlayışı, ülke ekonomilerinin birbiri ile sıkıca bağlı olduğu bir dünyada, gereksinim duyulan yatırım sermayesine ulaşılmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamaktadır.

Kurumsallaşmamış firmaların bazı ortak özellikleri şunlardır:

- Yönetimde yetersizlik ve profesyonelleşememek
- İletişim sorunu
- Organizasyon şemasının olmayışı
- Görev tanımlarının olmayışı
- Aile üyeleri arasında geçimsizlik
- Yetki ve sorumluluk dengesinin olmayışı
- İnsan kaynaklarına yeterince önem vermemek
- Ani karar vermek
- İş gücü devrinin yüksek olması
- Prosedür, yönetmelik, iş ve belge akışı gibi sistematik alt yapının yetersiz oluşu
- Eğitim ve geliştirme etkinliklerinin yetersiz oluşu sayılabilir.²⁰¹

²⁰⁰ Sermaye Piyasası Kurulu, "Kurumsal Yönetim İlkeleri", s.2.

²⁰¹ UZUN Ali Kamil, <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4208>

İyi bir kurumsal yönetim, şirketlere finansman kolaylığı, sermaye maliyetinin düşük tutulması ve sermayenin verimli kullanılmasını sağlar, yerli yabancı yatırımcıların güveni kazanılarak uzun vadeli sermaye girişi hızlanır. Ulusal ekonomilerin istikrarlı bir büyüme ortamı içinde olmaları uluslararası ekonomik düzendeki istikrarı sağlamaktadır. Kırılganlık azalacağından olası bir kriz daha az zararla atlatılabilecektir.²⁰²

4.1.1.3. TÜRK ŞİRKETLERİ İÇİN KURUMSALLAŞMANIN ÖNEMİ

Türkiye gibi gelişmekte olan piyasalar açısından etkin kurumsal yönetim en önemli gündem maddelerinin başında yer almaktadır. Yabancı yatırımcı açısından da kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması Türk şirketlerinin yabancı yatırım çekebilmeleri için en önemli göstergedir.

Bugün Avrupa Birliği ve ABD başta olmak üzere tüm sermaye piyasaları etkin ve zorlayıcı kurumsal yönetim yönetmeliklerini hayata geçirerek şirketler için son derece önemli ve ilk etapta maliyetli bir uyumluluk zorunluluğu yaratmışlardır. Sermaye Piyasası Kurulu da Sermaye Piyasası Kanunu' na tabi şirketler için Kurumsal Yönetim İlkeleri yayınlamış ve bunlara uyumla ilgili açıklama zorunlulukları getirmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu da tüm şirketler için çok önemli kurumsal yönetim maddeleri içermektedir. Bütün bunlar birçok alanda reform süreci yaşayan Türkiye için kurumsal yönetim açısından ciddi bir dönüşüme işaret etmektedir.

4.1.2. KURUMSALLIK TEORİLERİN ORTAYA ÇIKIŞI VE KURUMSAL EKONOMİYLE BAĞLANTISI

Kurumsallık teorileri, modern sonrası yaklaşımların içinde incelenmesine rağmen, Kurumsallık teorilerinin altyapısını oluşturduğundan Klasik teori içinde 1900'lerin başında Alman sosyologu Max Weber tarafından geliştirilen bürokrasi yaklaşımı ile organik bir bağa sahiptir. Weber' den sonra

²⁰² KOÇ İdil Özlem, Nur YAVUZ, Pınar YALIN, A.g.e., s.227.

Robert Merton, Philip Selznick, Peter Blau, Alvin Gouldner gibi yazarlar tarafından ayrıntılı incelenmiş ve daha da geliştirilmiştir.

Weber için, bürokratikleşme üç sebeple ilişkilendirilmiştir: Birincisi, belirli bir pazar alanındaki kapitalist firmaların birbirine karşı üstünlük mücadelesi için, çalışanların kontrolünü sağlama ihtiyacı, artan kuralları getirmiştir. İkinci olarak, orta sınıfın isteklerinin kanunların koruyuculuğu altında eşit olarak sağlanması arzusu ve üçüncü olarak en önemlisi pazardaki rekabettir.²⁰³

Kurumsallık teorileri ile bağıntısı olması açısından önem arz eden Kurumsal Ekonomi (Institutional Economics) 1900'li yıllarda, Amerika'da ortaya çıkan bir fikir akımıdır. 1909 yılında Thorstein Veblen tarafından "genel olarak bireyler üzerindeki ortak düşüncelerin ve alışkanlıkların yerleşmesi" şeklinde yapılan tanımlama; kurumlardaki sosyal kuralları ifade eden bir sistem niteliğinde değildir.

Veblen' in öğrencisi sıfatıyla Wesley Mitchell, Veblen tarafından ortaya konan "Kurumcu" düşüncenin istatistikî uygulamasını gerçekleştirmiştir. Mitchell, uzun dönemli iktisadi gelişmelerin incelenmesiyle elde edilebilecek sonuçlarla, yüksek derecede standardize edilmiş toplumsal alışkanlıkların, kurumlar için öneme sahip olduğunu vurgulamıştır.

Kurumcu düşünce akımı, ABD' nin felsefeye yaptığı özgün katkı olan Pragmatizm'den kaynaklanır. Kurumcular, Pragmatik felsefeye uygun bir yöntemle, "deneme"yi esas kabul eder, gelenekleri eleştirir reform'u destekler. Çalışmalarında, sistemli teoriler kurmak yerine gelenekleri, davranışları, kurumları incelerler. Amaçları mutlak olanın altından göreceli olanın, mekanizmanın altından yapıların, iktisadi olanın altından toplumsal güçlerin ortaya konulmasıdır.²⁰⁴

²⁰³ DiMAGGIO ve POWELL, "Introduction", Der: Walter W. Powell ve Paul J. DiMaggio, The New Institutionalism In Organization Analysis, Bölüm:1, The University of Chicago Press, s.147.

²⁰⁴ KAZGAN Gülten, "İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi", Remzi Kitabevi, 11.Basım, İstanbul, 2004, s.187-188.

4.1.3. YENİ KURUMSALLIK YAKLAŞIMI

Kurumsallık Teorisine 1980'li yıllarda "Yeni Kurumsallık Yaklaşımı" (New Institution) ile DiMaggio ve Powell özellikle üç farklı kurumsal baskıya vurgu yapmışlardır. DiMaggio ve Powell yapmış oldukları bu katkı bir mihenk taşı niteliğindedir. Yasal düzenlemelerin, meslek kuruluşları ve kurumsal çevreyi oluşturan diğer kurumlar ve normsal baskılar ile örgüt yapılarında, stratejilerinde ve hatta günlük işleri yürütme biçimlerinde birbirine benzer örgütlerin ortaya çıkışını açıklamaya çalışmışlardır.

DiMaggio ve Powell çalışmalarında, "kurumsal kabuller"e karşı "teknik etkinlik" kavramlarının farklılığını ele almışlardır. Bu farklılık ise örgütsel formların büyük başarılarla ulaşması için açıklama olarak gösterilmiştir.²⁰⁵ DiMaggio ve Powell standart formların ve uygulama şekillerinin rekabet ortamında, profesyoneller tarafından yeterli olarak bulunmayacağı ve işletmecilerin zaman içinde piyasada bulunan başarılı formları tercih etme eğiliminde olacaklarına dikkat çekmek istemişlerdir.

Günümüzde kurumsallık teorisi, sosyal bilimlerdeki okulların karşısında geniş ölçüde dikkat çeken bir öneme sahiptir. Mikro ölçekte bireyler arasındaki etkileşimin makro ölçekte küresel sisteme yapacağı etkiyi açıklaması ile kabul görmüştür.

Yeni kurumsallık perspektifinde, etkin durumda olan ödüller ve zorlayıcı tedbirler, çıkar gruplarını korumuştur. Hem zorlayıcı meyilli hem de en uygun formlara sokulmuş davranışlarla kurallar sistemi bu gruplar arasında paylaştırılmış yapılandırılmış ve düzenlenmiştir. Eski ve yeni yaklaşımlar organizasyonların rasyonel davranış modellerine şüpheyle yaklaşmışlar ve her iki yaklaşım içerisinde de organizasyonlar ile çevreleri arasındaki ilişki vurgulanmıştır. Yeni kurumsalcılar ise yerel olmayan bir konumlandırma ile çevreyi hem organizasyonun bulunduğu sektör hem de bağlı olduğu endüstriler,

²⁰⁵ BRINT Steven ve Jerome Karabel ,Walter "Institutional Origins and Transformation: The Case of American Cominity Colleges", Der: W. Powell ve Paul J. DiMaggio, The New Institutionalism In Organization Analysis Bölüm:14, The University of Chicago Press, s.343.

meslek grupları ve milli topluluk engelleriyle bir çevre çerçevesinde ele almışlardır.²⁰⁶

Yeni kurumsallık görüşünde ise kurumsallaşma, sektörel ya da toplumsal seviyede ve sonuç olarak organizasyonlar arasında bir hatta oturtulmuştur. Organizasyonel formlar, yapısal unsurlar, kurallar ve spesifik halde olmayan organizasyonlar kurumsallaştırılmıştır.

Esasında böylelikle eski kurumsallaşma görüşü ile yeni kurumsallaşmanın tesiri ile geniş ölçüde standart hale getirilmiş elemanlar arasında da organik bir bağ kurulmuştur.

Organizasyon ve Neo-kurumsal düşünce ekonomi, politik bilimler ve sosyoloji bilimlerinde etki yaratmıştır. Neo-kurumsal düşünce yapısı ekonomide, değişimleri düzenleyen kurallar ve yönetim sistemini kapsarken; politik bilimlerde, kuramları yönetim ve kurallar sistemi olarak tanımlamışlar ve bireyler tarafından mantıksal olarak meydana geldiği görüşünü savunmuşlardır. Neo-kurumsal teori sosyolojide ise, kültürel inanç sistemlerine önem verilmesi hususunda etkide bulunmuştur.

4.1.4. EŞ-BİÇİMLİLİK (İZOMORFİZM)

Kurumsallaşma teorisi içinde yer eden bir kavram ise örgütsel izomorfizmdir (eş-biçimlilik). Bu kavramı, aynı çevresel şartlar içindeki organizasyonlar üzerinde, zorlayıcı kurumsal baskıların, kural koyucu kurumsal baskıların ve taklitçi kurumsal baskıların etkili olduğu bir benzeştirme süreci olarak tanımlamak mümkündür.

Organizasyonlar gelişirken, bir diğ erinin stratejilerini, yapılarını ve kültürlerini kopyalayabilecek ve hayatta kalabilme şanslarını arttırabilmek için belli davranışları kendilerine adapte etmeye çalışabileceklerdir. Bunun sonucunda ise belirli bir popülasyon içerisinde birbirine benzeyen örgütlerin sayısındaki

²⁰⁶ DİMAGGİO Paul J. ve Walter W. POWELL, "Introduction", s.13-14.

artış gerçekleşecek, yani organizasyonel izomorfizm (eş-biçimlilik) artışı söz konusu olacaktır.²⁰⁷

Rekabetsele Eş-biçimlilik (izomorfizm), organizasyonlar üzerindeki iktisadi baskılar ve işletmelerin verimli olmak kaygısıyla ekonomik baskılara uyması rekabetsele eşbiçimliliğe örnektir. Bu aşamada organizasyonlar sadece müşterileri ve kaynakları için savaşılan ve onlardan etkilenen birimlerdir. Günümüzde rekabetsele eşbiçimlilikten ziyade, kurumsal eşbiçimlilik önem kazanmaya başlamıştır.²⁰⁸

Kurumsal Eşbiçimlilik (izomorfizm), organizasyon yapı ve davranışlarının sadece pazar koşullarından değil, kurumsal nitelikteki baskılar, bekleyişler ve inançlar tarafından da etkilendiği vurgulanmaktadır. Sosyal bekleyişler, devletin beklentileri ve düzenlemeleri, sektöre ait iş yapma usulleri, organizasyon üzerindeki kurumsal baskı örnekleridir. Burada aynı faaliyet alanında çalışan organizasyonlar benzer çevresel baskılara maruz kalacaklar ve çevrenin beklentileri ve zorlamalarına paralel olarak benzer işleyiş özelliklerine sahip olmaya başlayacaklardır. Bu aşamada kurumsal eşbiçimlilik ortaya çıkacaktır.

Modern literatür içinde, rasyonel organizasyonlar çevresinden önemli ölçüde etkilenen yapılar olarak gösterilmiştir. Organizasyonların kurumsal çevreye uyumlarında etki eden sosyolojik süreçler ise; Zorlayıcı Eş-biçimlilik, Taklitçi Eş-biçimlilik ve Normatif Eş-biçimlilik şeklinde sıralanmıştır.

c) Zorlayıcı izomorfizm, biçimsel ve biçimsel olmayan baskıların sonucunda oluşan, örgütün bağımlı olduğu diğer örgütler ve toplum üzerindeki kültürel beklentilerle ortaya çıkar. Zorlayıcı dışsal baskılara örnek olarak hükümet düzenlemeleri, kanuni yükümlülükler vb. belirtilebilir. Örneğin, kamu ihalelerinde TSE-ISO 9000 belgesinin alınmasının zorunlu olması, devletin örgütleri çevre kirliliğini azaltmak amacıyla benzer teknolojilere zorlaması veya

²⁰⁷ GARETH R. Jones, "Organizational Theory", Prentice Hall International Inc., 2001, s.338.

²⁰⁸ DİMAGGIO ve POWELL, "Introduction", s.149-150.

belirli oranda fiziksel engelli personel istihdam etmeyi zorunlu tutması zorlayıcı izomorfizme örnek oluşturmaktadır.²⁰⁹

Zorlayıcı izomorfizm, otoriter nitelikte olan baskılar menşeimidir. Yasal çevre bu anlamda organizasyonun davranışını etkileyen önemli etkenlerin başında gelecektir.

Örgütlerin sergilemiş oldukları davranış ve yapıların görünümü, yasal çevresel etkilerle şekil bulmuştur. Bu yasal etki aynı zamanda bir kontrol aracı olarak da işlev taşımaktadır. Bu çerçevede örgütlerin hesaplarındaki gelişim döngüsü, belirli parasal dönemler, yıllık raporlar, finansal raporlamaların her biri hem yasal hem de kontrol açısından birer örnek oluşturmaktadır.²¹⁰

b) Taklitçi Eş-biçimlilik (Mimetic Isomorphism), organizasyonların kurumsal çevreye uyumu sadece baskı ve otorite ile sağlanmaz. Çevredeki belirsizlik modelleme davranışının itici gücü olmaktadır.

Taklitçi Eş-biçimlilik, organizasyonların kabul edilirliliğini arttırabilmek için kasten bir başka örgütü taklit etmesidir. Özellikle yeni bir örgüt, çevrenin belirsizliklere karşı başarılı örgütlerin yapı ve geçirdiği süreçleri taklit eder ve hayatta kalabilme şansını arttırmak için strateji, yapı, kültür ve teknoloji gibi unsurları bulmaya çalışırlar.²¹¹

Esasında taklitçi izomorfizmi değerlendirirken, örgütlere sağlayabileceği fayda ve getirebileceği zarar açısından da bir değerlendirme yapmak mümkündür. Bu eş-biçimlilik türüne, Japonya örneği üzerinden bakıldığında, 19. yüzyılın sonlarında gerçekleştirdikleri hamleler, Batı' yı takiben aldıkları ilk örnekleri başarı ile tatbik edebilmeleri ile mümkün olmuştur. Bu örnek aynı zamanda Japonların kendilerinden de katmış oldukları yönetim teknikleri ile zamanla kendilerine has bir model oluşturabildiklerini de göstermektedir.

²⁰⁹ AKGÜL Başak Ataman, "İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar", A.g.e., s.200.

²¹⁰ DIMAGGIO ve POWELL, "Introduction", s.150.

²¹¹ GARETH Jones. R., A.g.e.s.338-339.

c) Normatif Eş-biçimlilik (izomorfizm), örgütlerin birbirine benzemesiyle bir çevre içerisindeki örgütlerin değerlerinin ve normlarının dolaylı olarak adapte edilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Örgütler normlarını ve değerlerini benzer yollarla kazanmışlardır.²¹² Aynı mesleki grup içindeki organizasyonların, aynı belge ve sertifikaları almaları ve kullanmalarıyla organizasyonların birbirine benzemeleri sonucunda normatif eş-biçimlilik ortaya çıkmaktadır.

Profesyonelleşme sonucunda ortaya çıkan bu türde, profesyoneller ile profesyonel olmayan müşteriler, patronlar ve düzenleyicilerin arasındaki uzlaşmanın gerekliliği söz konusudur. Böylece aynı politika ve prosedürlerin benimsenmesi sağlanabilecektir.

Profesyonelleşme iki açıdan, eş-biçimliliğin önemli kaynaklarından. Bunlardan biri, biçimsel eğitim ve yasal desteklerle üniversiteli uzmanlar tarafından temel kavramların üretilmesi; ikincisi ise profesyonel yapının gelişmesini ve olgunlaşmasını sağlayan kısa örgüt yapısının sağlanması ve bu yeni modellerin hızlı şekilde yayılmasının gerçekleştirilmesidir.²¹³

4.1.5. KURUMSALLAŞMA SÜRECİ

Kurumsallaşma sürecini literatürde ortaya konulmuş açıklamalar ve bu süreci uygulamada sunulan çözümler ile ayrıntılandırabiliriz.

Kurumsallaşma organizasyonlar için süreç gerektiren bir olgudur. Kurumsallaşma, sistem haline gelebilmek olarak da ifade edildiğinde, bu sistemin varlığı gerek çevrede gerçekleşen sosyal, politik ve ekonomik gelişmelerin tesiriyle, gerekse işletmenin taşıdığı özellikleriyle biçimlenecektir.

Kurumsallaşma sürecinin oluşumu:²¹⁴

²¹² GARETH Jones. R., A.g.e., s.339.

²¹³ DİMAGGIO ve POWELL, A.g.e., s.152.

²¹⁴ TOLBERT Pamela S., Lynne G. ZUCKER, "Institutional Analyses of Organizations: Legitimate but not Institutionalized", ISSR Working Papers in the Social Sciences, 1994-95, Vol.6, Number 5, s.17-20.

a)Alışkanlıkların yerleşmesi (Habitualization), Kurumsallaşma öncesi aşamada, teknolojik gelişmeler, yasal düzenlemeler, odaklanılan pazarların yapıları işletme için yenilik yapma konusunda itici bir güç olacak ve işletme bu aşamada daha ziyade taklitçi bir eğilimi tercih edecektir. Bu aşamada organizasyonun karşılaşıcağı uygulamadaki değişime karşı uyumsuzluk düzeyi yüksek olabilecektir.

Kurumsallaşma öncesi aşamada yapısal başarısızlık oranı yüksek düzeydedir. Esasında bu aşamadaki taklit eğiliminin yüksek olduğu da göz önüne alınırsa, yapısal başarısızlık oranının yüksek olduğu çıkarılması yapılabilecektir. Zira organizasyonların belirsiz çevre koşullarında hayatta kalabilmek amacıyla çevrelerindeki örnek modelleri taklit etmeleri sonucu, onların stratejileriyle, teknolojileriyle, kültürleriyle kendi potansiyellerinin uygunluk göstermemesi başarısızlığa neden olabilecektir.

b)Nesnelleştirme (Objectification), Nesnelleştirme aşaması, toplumsal uzlaşma derecesinin gelişim gösterdiği, organizasyondaki karar vericilerin yapısal değerlerin oluşumu üzerinde önemli etkisinin olduğu ve organizasyonlarda fikir birliği temelinde adaptasyonun artırılmasını içeren bir aşamadır.²¹⁵

Süreç içerisinde karar alıcıların kullandıkları sübjektif değer saptama yönteminin yanında “en iyi” seçime karar verebilmeleri için diğer gözlemlerden elde edilen objektif bilgileri kullanmaları söz konusu olmaktadır. Böyle bir karar alma süreci işletmenin hareketlerini daha nesnel bir boyuta taşımaktadır. Yaşanan bu süreç ise kurumsallaşma süreci aşamaları içinde nesnelleştirme aşaması olarak isimlendirilecektir.

Bu aşamada uygulamada karşılaşılan uyumsuzluklar ise, alışkanlıkların yerleşmesi aşamasında yaşandığı kadar yüksek düzeyde olmayacaktır. Ancak bir geçiş süreci olarak da nitelendirilebilecek bu evrede yaşanabilecek uyumsuzluklar, bir sonraki aşama olan kurumsallaşmanın tamamen

²¹⁵ TOLBERT ve ZUCKER, A.g.e., s.19-20.

gerçekleşmiş olduğu olgunlaşma aşamasındaki kadar düşük düzeyde olmayacaktır.

Kalite çemberleri, takım temelli üretim, yönetim için eğitim programları gibi aktiviteler, bu aşama için yapılacak örnek faaliyetlerin sınıflandırılması içinde yer alabileceklerdir.

c) Olgunlaşma (Sedimentation), Bu süreç, esas olarak yapıların sürekliliğinin sağlandığı, organizasyonun nesiller boyu hayatta kalabilmeyi sağladığı zaman dilimini kapsamaktadır. Hayatta kalabilmenin sağlanmasıyla, yapıların boyutları hem derinlik hem de genişlik kazanmıştır.²¹⁶ Yani organizasyon köklü bir kurum haline gelmiştir.

Organizasyonda kurumsallaşmanın tamamen gerçekleştiği aşamada yaşanan engeller düşük düzeyde kalacaktır. Zira bu aşama içerisinde bir önceki aşamadaki çıkar gruplarının direnişi yerini çıkar gruplarının desteğine bırakacaktır.

Olgunlaşma aşamasında gözlemlenen bir diğer durum ise itici güç olan taklit, bu aşamada artık yerini tamamen normatif bir forma bırakmıştır. Olgunlaşma evresinde uygulamada yaşanabilecek uyumsuzluklar ve yapısal başarısızlık oranı artık düşük düzeydedir.

4.1.5.1. KANUNEN TANINMA

Yasa tarafından belirlenen örgütsel yapı işletmelerin hukuki biçimini oluşturur. Hukuki biçim ister serbestçe seçilebilsin ister yasalarca belirtilmiş olsun asıl önemli olan konu, işletmelerin yönetsel ve örgütsel gerekleri yerine getirme zorunluluklarının var olmasıdır. Hukuki yapının zorlayıcılığı işletmelerin örgütsel yapılarını büyük oranda etkilemektedir. Yine işletmeler toplumun yaşama ve gelişmesi bakımından büyük önemi olan din, töre, gelenek, görenek

²¹⁶ TOLBERT ve ZUCKER, A.g.e., s.22.

gibi toplumsal ilişkileri düzenleyen anayasa, yasa, tüzük, yönetmelik ve yönergelere de uymak zorundadır.²¹⁷

İşletmelerin varlıkları Türk Ticaret Kanunu, Borçlar Hukuku, İş Hukuku, İcra İflas Hukuku vb. kanunlar tarafından onanır ve yine bu kanunlar tarafından hareketleri sınırlandırılır. Örgütler kurumsallaşmak için yasal değişiklikleri ve sosyal yaşam gereklerini göz önünde bulundurmaları zorundadırlar. Kurumsallaşma burada yasal koşullara uyma ve benimseme olarak tanımlanır.

4.1.5.2. VARLIĞIN SÜREKLİ KILINMASI

İşletmeler kuruluş aşamasında büyüklük, üretim alanı ve kapasite, dağıtım kanalları ve beklenen gelişmeler gibi temel unsurları göz önüne alarak kuruluş amaçları doğrultusunda işletme içindeki görev, faaliyet ve davranışları düzenleyen bir yapı oluştururlar. Bu yapı günün değişen koşullarına ayak uydurabilecek esnekliğe ve işletme ihtiyaçlarını karşılayabilecek niteliğe sahip olduğu takdirde örgütler varlıklarını sürdürebilirler.²¹⁸ Sonuç itibarıyla işletmeler statik bir yapıdan ziyade amaçlarına ulaşabilmek için dinamik bir yapıya sahip olduklarında varlıklarını sürekli kılarlar.

Bir işletmenin nihai amacı, varlığını devam ettirmektir. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için süreklilik üzerinde bazı unsurların etkinliği söz konusudur.

Birbiriyle iç içe olan, süreklilik üzerinde ve dolayısıyla süreklilik ile organik bağ kurulabilecek kurumsallaşma üzerinde kârlılık, büyüme, esneklik faktörleri etkindir. Bu faktörlerin sema ile izahı aşağıdaki şekildeki gibi gösterilebilecektir.

a) Kârlılık; işletmenin yasayabilmesi ve sürekliliğini koruması, öncelikle daima büyüyen ve gelişen bir çevre içinde büyümesine, büyümesi de işletme Nil

²¹⁷ ÜLGEN Hayri, İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulanması, Gençlik Yay., İstanbul, 1990, s.172.

²¹⁸ ÜLGEN Hayri, A.g.e., s.129.

kârlı olmasına bağlıdır. Kısaca, rekabetçi bir çevrede yaşayan işletmelerin varlığı, kârlılıklarıyla ve büyümeleriyle yakından ilgilidir.

Kâr, işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyet sonucu olup, genellikle toplam gelirlerin toplam giderlerden farkı olarak düşünülür. Bir işletmenin elde ettiği kârın doyurucu, yeterli ve ölçülü olup olmadığı konusunda bir değerlendirme yapılırken şu hususlar göz önüne alınır:²¹⁹

- Genel ekonomik yapıdaki gelişmeler ve dalgalanmalar,
- Aynı sanayi dalında çalışan benzer işletmelerin kâr oranları,
- İşletmenin kâr hedefleri ve geçmiş yıllardaki kâr oranları,
- Başka alanlarda kullandığında, sermayenin sağlayacağı gelir.

Bunlardan ilk iki hususa bakıldığında işletmenin yatırımlara, stratejilerine, yönetim tarzına yani kendi sistemine yön vermesi söz konusudur. İşletmenin sahip olduğu kâr ve kârlılık durumunun kurumsallaşma ile ilişkisini ise eş-biçimlilik (izomorfizm) boyutunda kurmak mümkün olabilecektir. Zira işletmeler kârlarını arttırabilmek hedeflerini gerçekleştirebilmek, rekabet ortamında avantaj sağlayabilmek için bir diğerinin stratejilerini, yapılarını ve hatta uzun vadede kültürlerini kopyalayabilecek, yaşamda kalabilme şanslarını arttırabilmek için belli tavırları kendilerine adapte etmeye çalışabileceklerdir. Şirketin kârını arttırmanın süreklilik üzerindeki etkisi açısından, kurumsallaşma işletmeye kâr sağlayacak bir araç olarak da değerlendirilebilecektir.

b) Büyüme; işletmeler için, kurumsallaşma ile ilgili olarak; gerek yukarıda ifade edilen kârlılık amacının bir sonucu olması, gerekse büyüyen şirketlerin bir sistem haline gelmesini sağlayabilmek açısından önem taşımaktadır.

Büyüme, hacim artışını ve niceliksel (kantitatif) bir artışı ifade eder. Satış, üretim ve ihracat miktarlarında hacim itibarıyla bir artış geldiği takdirde, bu bir büyüme işareti sayılır.

²¹⁹ DİNÇER Ömer, "Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası", Beta Basım., Subat 2004, İstanbul, s.177.

Ancak, her kantitatif gelişme sonucunda kesin bir büyümeden bahsedemeyiz. Kantitatif (sayısal) gelişme gerekli bir koşuldur ancak yeterli bir koşul sayılmaz. O halde, büyümeden bahsedebilmek için niteliksel (kalitatif) gelişmelerde gereklidir.²²⁰

Kurumsallaşma içerisinde önemli bir unsur teşkil eden çevre ile büyüme arasında ilişki kurulabilecektir. Büyüme, müşteri kitlesi ile arasındaki ilişkilerine yön verme açısından etken bir faktör oluşturabilecektir. Çünkü büyüme beraberinde daha fazla müşteri kitlesine hitap etmeyi, onların arzu ve ihtiyaçlarına daha uygun gelecek ürünler üretilmesini, eski ürünler üzerinde farklılaşmalar yapmayı gerektirebilecektir.

İşletmenin faaliyetlerinin gelişmesi beraberinde onu yapı değişikliklerine, yani reorganizasyon yapmaya zorlayabilecektir. Bu düzeyde, büyüyen işletme daha fazla biçimselleşmeye, standartlaşmaya ihtiyaç duymaya başlayacak ayrıca yeniden yapılandırma çalışmaları içerisinde çevresindeki başarılı işletmelere benzemeye çalışarak eş-biçimli hale gelebilecektir. Tüm bu süreç kurumsallaşmayı büyüyen işletmeler için önemli hale getirecektir.

c) Esneklik; Kârlılık ve büyüme gerçekleştiren her organizasyon, her zaman varlığını devam ettirememektedir. Bir işletmenin sahip olacağı esnek yapı da onun ömrü üzerinde etkili olan diğer bir faktördür.

Sürekliliğin sağlanması için, işletmeler gelecekte ortaya çıkabilecek tehlikelere karşı hazırlıklı olmak zorundadırlar. Sürekli değişen ve değişme hızı giderek artan çevrede belirsizlik ve tehlikeler de çoğalmaktadır.

Yapılan araştırmalarda özellikle büyük işletmelerin, büyük bir yapıya sahip olmanın getireceği sorunları giderebilmek için kendilerine esneklik kazandıracak yaklaşımları tercih etmeleri söz konusudur (dışarıdan hizmet almak-outsourcing, geçici işçi alımı gibi).

²²⁰ EREN Erol, A.g.e., s.79.

Bir işletmede esneklik, ya mamul/pazar çeşitlendirmesi yapılarak (dış esneklik) ya da kaynakların likiditesi sağlanarak (iç esneklik) gerçekleştirilebilir. Dış esneklik, işletmenin hayatını devam ettirmek için dış tehlikelere yönelmiş bir güvenlik amacı iken; iç esneklik, işletmenin başka kişi veya kuruluşların eline geçmemesini sağlayan güvenlik tedbirlerini kapsamaktadır. Bir anlamda iç ve dış esneklik, doğrudan doğruya işletmenin bağımsızlığını, güvenliği ve dolayısıyla sürekliliğini amaç edinmektedir.²²¹ Dolayısıyla işletme Nil sürekliliğine katkıda bulunacak bu özelliğinin en uygun noktada olması kurumsallaşmanın tam sağlanabildiği aşamada önemli olmaktadır.

4.1.5.3. BİREYSEL VE ÖRGÜTSEL AMAÇ UYUMU

Birey ve gruplardan oluşan, bunlar arasındaki ilişkilerle olgunlaşan ve kendisine özgü amaçları gerçekleştiren ya da gerçekleştirmek üzere çeşitli çabalara girişen sosyal organizmalar örgüt olarak tanımlanır. Her örgütün görevi kendi yapısına uygun bir yaşam düzeni kurmak ve bu durumu sürekli ve sağlıklı kılmaktır. Sürekliliğin sağlanması için ise örgütler yönetsel amaçların belirlediği yapıyı değişen koşullara uygun biçimde kurmak niyetiyle bireysel-örgütsel amaç ve değer uyumunu göz önünde bulundurmalarıdır.

Her örgütün temelini birey oluşturur. Bireyin en belirgin yönü ise sosyal bir varlık oluşudur. Ancak bireyler başkalarıyla ilişki kurarken genellikle kendi ihtiyaçlarını ve çıkarlarını ön planda tutarlar. Dolayısıyla bireyler örgütlere kendi istek ve gereksinimlerini karşılamak için katılırlar. Kısaca bireyler kendilerine özgü amaçlara ulaşmada örgütlerden yararlanırlar. Aynı şekilde örgütlerin de kurulma nedenleri yani amaçları vardır. Amaçlarını gerçekleştirmek için örgüt hedefleri ve amaçları doğrultusunda bireylerden yararlanırlar ve değişen şartlar doğrultusunda hedeflerini ve amaçlarını revize ederek sürekliliklerini sağlarlar.

Kısacası örgütsel ve bireysel amaçlar, birbirleriyle uyumlu olduğu sürece gerçekleşebilir. Aksi takdirde bir amacın gerçekleşmesi pahasına bir diğer amaç gerçekleşiyorsa bu durum aslında her iki taraf içinde bir kayıptır.

²²¹ DİNÇER Ömer, A.g.e., s.185.

4.1.5.4. KURUMSAL KİMLİK KAZANMA

Selznick, sadece biçimsel yapının oluşturulmasıyla bir kurumun var olamayacağını, aynı zamanda bireyler ve gruplar arasında uyumlu bir etkileşim ve değer özdeşleşmesinin mevcut olmasının gerekliliğini öne sürmektedir.²²² Yine Selznick' e göre bir kurum olarak organizasyon kavramı ayırt edici bir kimliğe bürünmelidir. Genç organizasyonlar yeni düzenlemeler ve uygulamalar sayesinde kolaylıkla ayırt edici bir kimliğe kavuşabilirlerken, yaşlı organizasyonlar ihtiyaçları doğrultusunda yeni düzenlemelere girilerek diğer örgütlerden farklı bir kimlik elde edebilirler. Sonuç olarak kurumsallaşmış bir örgüt diğer örgütlerden farklı bir örgütsel yapıya ve değerler sistemine sahiptir.

4.2. İÇ DENETİM VE TEMEL YÖNETİM FONKSİYONLARI İLE İLİŞKİSİ

Genel olarak iç denetimin amacı; kuruluşun sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesinde, işletme personeline yardımcı olmaktır. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında işletme yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri bulunmaktadır. İç denetim, kuruluşun mensuplarına; incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler yapmak, görüşler, tavsiyeler ve bilgiler vermek suretiyle yardımcı olmaktadır.²²³

İç denetim fonksiyonu, yönetimin bir parçası olarak işletme faaliyetlerinin finansal ve finansal olmayan diğer işlemsel yönlerden bağımsız bir şekilde kontrolünü yapmak suretiyle şirketin yönetim kuruluna ve yönetimin tüm seviyelerine hizmet etmektedir.

İç denetim bölümünün, işletme organizasyonu içerisinde denetim yapacağı birimlerden tümüyle ayrı olarak faaliyetlerini sürdürebileceği bağımsız bir statüde bulunması gerekmektedir. Bu nokta özellikle, iç denetim bölümünün

²²² SELZNICK Philip, Institutionalism "Old" and "New", Administrative Science Quartely, 1996, s.41.

²²³ ÖZEREN Baran, A.g.e., s.1

denetlediği alanlarla ilgili tarafsız ve bağımsız bir Şekilde bulgulara ulaşması ve değerlendirmelerde bulunabilmesi aÇısından son derece önemlidir.

İç denetim birimince hazırlanan ve sunulan raporlar, üst yönetim tarafından ilgiyle karşılanır ve dikkate alınır; iç denetim biriminin motivasyonunun, kendine güveninin ve çalışma Őevkinin artması sağlanır, diğer işletme bölümlerinin iç denetim birimine bakıŐı olumlu yönde etkilenir ve iç denetim birimi ile diğer birimler arasındaki koordinasyon sağlanmış olur. İç denetim değerlendirmesi, kısmi de olsa bir örgütün nasıl yönetildiğine ilişkin bir değerlendirmedir. İç denetçiler hazırladıkları raporlarla durum değerlendirmesi yapmak ve düzeltici, geliŐtirici önerilerde bulunmak suretiyle kurum üst yönetimine danışmanlık yapmaktadırlar.

İç denetim Şirkette var olan her türlü düzensizliğin önlenmesi ile ilgili yeni kuralların yerleŐtirilmesinden sorumludur. Yönetime bu kuralların iyileştirilmesi ile ilgili yeni önerilerde bulunur. Yönetim de gerekli gördüğü durumlarda düzeltici eylemleri geliŐtirir²²⁴

İŞletmelerde amaçların tanımlandığı ve bu amaçlara ulaşmak için genel stratejilerin belirlendiği planlama; planlama sürecinde belirlenen hedeflere ulaşabilmek için gerekli olan eleman ve kaynak atama sürecinin gerçekleştirildiği örgütlenme; planlama ve örgütlenme ile kurulan düzenin harekete geçirildiği yürütme; işletme içerisinde oluşturulmuş birimler ve faaliyetler arasındaki bağımlılıkların yönetildiği, uyumlaŐtırmanın sağlandığı koordinasyon ve nihayet, faaliyetlerin planlanan ölçüde yerine getirilip getirilmediğinin saptanması ve var ise belirgin sapmaların giderilmesini sağlamak için faaliyetlerin gözlendiği kontrol fonksiyonlarının, iyi ve etkin bir Şekilde işleyebileceği yapıların oluşturulmasında, bu yapıların işleyiŐiyle ilgili inceleme ve değerlemelerin gerçekleştirilmesinde, inceleme ve değerlemeler neticesinde tespitlerin yapılması ve bu tespitler doğrultusunda koruyucu ve düzeltici

²²⁴ UYAR Süleyman, "İç Denetçi ile Denetim Komitesi ..."A.g.e., s.22.

işlemlerin önerilmesinde, iç denetim birimleri, üst yönetime çok faydalı bilgiler sağlamaktadırlar.

İşletme üst yönetimi, yetki ve sorumluluğunda olan planlama, örgütlenme, yöneltme, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin uygulanması ile ilgili kararlar alırken, iç denetim biriminin sunmuş olduğu bilgilerden yararlanmalı ve bu bilgiler doğrultusunda hareket etmelidir.

4.2.1. İÇ DENETİMİN PLANLAMA FONKSİYONU İLE İLİŞKİSİ

Özellikle büyük ve karmaşık organizasyonlarda planlama zorunlu bir fonksiyondur. Organizasyondaki yönetim takımının ve diğer çalışanların ortak hedefler etrafında birleşmeleri ve bu hedeflere yönelik etkin bir şekilde faaliyetlerini sürdürebilmeleri açısından bu planlar bir zorunluluktur.

Planı, spesifik hedefleri, amaçları ve kaynak gereksinmelerini belirleyen temel bir konsept şeklinde tanımlayabiliriz. İşletme planı çok yönlü düşüncüyü gerektirmektedir. Örneğin, bir işletmeyi hayata geçirdiğimizde, personel, pazarlama, faaliyet, tedarikçiler ve dağıtım hakkında çok önemli kararlar vermemiz gerekmektedir. Yazılı bir işletme planı, işimizde başarılı olmamızı sağlayacak programları geliştirmemizi sağlayacaktır.

Yöneticiler, bir amaca ulaşmada etkinlik sağlayacak planlar geliştirme, eski planlarda iyileştirmeler yapabilme, personelin gelecekteki ihtiyaçları için astlarla iyi bir uyum inşa etmek ve örgütsel plan içerisindeki rollerin direkt olarak ortaya konulması yönünde faaliyette bulunmaktadır.

Modern bir işletme yönetimi, iyi bir plan tasarlamalı ve bu planın gerçekleşme düzeyini kontrol eden faaliyetlerde bulunmalıdır. İyi bir plan, makul bir zamanı kapsamalı, somut ölçütler içermeli ve bunun yanında da planlama fonksiyonunun etkinliği için mutlaka düzenli bir değerlendirme mekanizmasının bulunması gerekmektedir. Bu doğrultuda oluşturulmuş planlar üzerindeki

gözlem işlevi, iç denetim birimince yürütülmektedir. Planlar üzerindeki işlemsel kontroller ve etkinlik denetimleri iç denetim birimince gerçekleştirilmektedir.

Planlama ve denetim, yönetimin “Siyam İkizleri” gibi ayrılmaz parçalarıdır. Planlar olmadan denetim anlamsız olur; çünkü önce nereye gidileceğinin belirlenmesi gerekir ve planlar denetim için gerekli standartları veya ölçüleri sağlar.²²⁵ Bu standartlar ve ölçütler rehberliğinde de, planlama fonksiyonunun neticesinde oluşturulmuş planların gerçekleştirilme düzeyleri iç denetim vasıtası ile gözlenebilir.

Çağdaş bir iç denetçi, örgütsel planların ve faaliyetlerin etkin bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek zorundadır. Ek olarak iç denetçi, yönetim tarafından belirlenmiş örgütsel amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı noktasında değerlendirmeler ve yorumlar da yapmalıdır. Bir işletmede geleceğe yönelik planların hazırlanması, her şeyden önce planlamaya konu birimin mevcut durumunun bilinmesini gerektirir.²²⁶ Bu bağlamda iç denetçinin zamanlı olarak hazırladığı ve işletme yönetimine sunduğu denetim raporları, planlamaya konu birimin mevcut durumunu ortaya koyarak, gelecekle ilgili planlama çalışmalarında yöneticiler için bir temel oluşturmaktadır.

İç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülmesi sayesinde, mevcut planların gerçekleşme düzeyleri, sapmaların olup olmadığı tespit edilebilecek, bu tespitler neticesinde olumsuz sapmaları düzeltici yönde önerilerde bulunulabilecek ve bu öneriler üst yönetim tarafından dikkate alındığı takdirde; işletmenin hedef veya amaçlarına ulaşmak amacıyla izlenecek yollar daha sağlıklı bir şekilde tespit edilebilecek ve böylece yönetim hedeflerinin gerçekleşmesi güvence altına alınabilecektir.

²²⁵ MUCUK İsmet, “Modern İşletmecilik”, Türkmen Kitabevi, 13. Baskı, 2001, İstanbul, s.136.

²²⁶ BÜYÜKMİRZA Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Barış Yay., Ankara, 1999, s.38.

4.2.2. İÇ DENETİMİN ÖRGÜTLEME FONKSİYONU İLE İLİŞKİSİ

Örgütleme fonksiyonu; örgütün planlarını uygulamak için, kaynakların düzenlenmesi ve faaliyetlerinin tümünü kapsayan bir örgüt yapısı oluşturulması sürecidir.

Bir organizasyonun oluşturulmasında genellikle;

-Yerine getirilmesi gereken işlerin belirlenip- gruplandırılması,

-Bu işleri yerine getirecek olan kişilerin (iş- görenlerin) atanması,

-Bu kişiler arasındaki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi evreleri izlenmektedir.

İç denetim fonksiyonu finansal ve işlemsel faaliyetlerin denetimine ek olarak, işletme çalışanlarının ilişkileri üzerine incelemeler de yapmak suretiyle işletme organizasyonuna da katkılar sağlamaktadır. İncelemeler, gözlemler, değerlendirmeler ve saptamalar yapılarak işletme yönetimine bilgiler sunulmakta ve tavsiyelerde bulunulmaktadır.

İç denetim raporlarına göre oluşturulacak hedefler ve amaçlar doğrultusunda hazırlanan planlar dahilinde, bu hedeflere ve amaçlara ulaşmak için yapılması gereken işler ile bu işlerin nasıl bir organizasyon yapısı ve nasıl bir yetki- sorumluluk tahsisi ile gerçekleştirileceği sağlıklı bir şekilde belirlenip gruplandırılabilir. İç denetçinin hazırlayıp üst yönetime sunduğu raporlar doğrultusunda, örgüt amaçlarına ulaşmada organizasyon yapısında ve iş görme usullerinde çeşitli değişiklikler yapılabilecektir.

Belirlenmiş faaliyetleri yerine getirecek olan kişiler, iç denetim sürecinin sonunda çalışanların performanslarına yönelik olarak hazırlanmış olan performans raporlarına bakılarak etkin bir şekilde atanabileceklerdir. İç denetçiler tarafından gerçekleştirilecek insan kaynakları tetkikleri ile işletmedeki mevcut işgücünün potansiyeli nitelik ve nicelik açısından değerlendirilmektedir. Bu yolla, işletmede çalışan her personelin beceri, bilgi ve yetenekleri dikkate

alınmak suretiyle, her çalışan için ayrı ayrı olmak üzere insan kaynakları envanteri çıkarılmaktadır.

Diğer bir açıdan baktığımızda unutmamak gerekir ki, iç denetim sürecini yürüten iç denetçiler de bu örgütlenme sürecinde belirlenmekte ve genellikle, doğrudan en üst düzey yönetici olan genel müdüre bağlı bir pozisyonda örgüt içerisindeki yerlerini almaktadırlar. Bu bağlamda diyebiliriz ki, iç denetçi ile örgütlenme fonksiyonu arasında bir etkileşim mevcuttur. Bu etkileşimi en alt düzeye indirmek; iç denetçinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması ve aynı zamanda iç denetçinin objektif değerlendirmelerde bulunabilmesi açısından son derece önemlidir.

4.2.3. İÇ DENETİMİN YÜRÜTME FONKSİYONU İLE İLİŞKİSİ

Yürütme, planlama ve örgütlemeyle kurulan düzenin harekete geçirilmesi, uygulamaya aktarılmasıdır. Bu çerçevede; iç denetimin, planlama ve örgütlenme fonksiyonlarına sağladığı katkılar, dolaylı bir şekilde yürütme fonksiyonu için de geçerlidir şeklinde bir ifade pek de yanlış olmayacaktır.

Yöneltme, yöneticinin astlarının faaliyetlerini etkilemesi ve onlara ne yapmaları gerektiğini bildirmesiyle ilgili yönetsel bir faaliyettir ve bu işlev, çoğunlukla yönetici ile astlarını karşı karşıya getiren gündelik çalışmalardan oluşmaktadır.

Bu yüzden, yürütme çalışmalarında yöneticilerin daha çok kendi gözlem, deneyim ve becerilerinden yararlandıkları izlenir.²²⁷ Bu çerçevede iç denetim, gözlem yapma ve karar verme merciinde olan yöneticilere uygun ve güvenilir bilgilere sahip olmaları hususunda yardımcı olabilmektedir.

Yöneltme fonksiyonunda etkinlik koşullarından olan; örgütte çalışanlar hakkında derin bilgiye sahip olmak, görev sorumluluğu yerleşmemiş olan niteliksiz çalışanları örgütten uzaklaştırmak ve yöneticinin, çalışanını ve örgütün

²²⁷ BÜYÜKMİRZA Kamil, A.g.e., s.42.

sosyal yapısını sürekli bir denetim altında tutma koşullarının yerine getirilmesinde iç denetim önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Bu yönüyle sağladığı bilgilerle iç denetim, sorumlu birimlere sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmaktadır.²²⁸

Organizasyon fonksiyonu ile oluşturulmuş organizasyon şeması dahilinde üst, orta ve alt kademe çalışanlarının belirlenmiş görev paylaşımlarını ne şekilde yerine getirdikleri, aksaklıkların bulunup bulunmadığına ilişkin tespitler ve bu aksaklıkların giderilmesine yönelik öneriler, iç denetim birimince işletme üst yönetimine sunulmaktadır.

İç denetim birimince oluşturulan tespitler ve öneriler, üst yönetim tarafından dikkate alındığı takdirde, çalışanların işlerini gereği şekilde yerine getirip getirmedikleri gözlenebilecek, aksaklıklar olduğu takdirde yine iç denetim birimince sunulan öneriler önderliğinde eksiklikler giderilebilecek ve yöneltme fonksiyonu daha iyi bir şekilde tatbik edilebilecek ve bu çerçevede daha iyi bir organizasyon şeması oluşturulması aşamalarında organizasyon fonksiyonunun yerine getirilmesine de dolaylı bir fayda sağlamaktadır.

4.2.4. İÇ DENETİMİN KOORDİNASYON FONKSİYONU İLE İLİŞKİSİ

Yönetimin temel fonksiyonlarından olan koordinasyon, yönetimin veya örgütün amacının gerçekleştirilmesi için ilgili tüm birimler ve kişilerin uyum içinde hareket etmesini sağlar. Bir takım amaçlara ulaşmak için, işletme içi ve işletme dışı koşullar arasındaki koordinasyonu sağlamak gibi zor bir görev üstlenen işletme yöneticisi, iç denetim biriminden yardım almalıdır.

“Bir hedefe ulaşabilmek için icra edilecek faaliyetler arasındaki birbirine bağlılıkların yönetilmesi eylemi” şeklinde tanımlanan koordinasyon fonksiyonunun ne şekilde işlediğinin, yani, faaliyetlerin ve bu faaliyetleri yürüten

²²⁸ MEMİŞ Mehmet Ünsal, A.g.e., s.118.

birimlerin birbirleriyle iletişimlerinin, diyaloglarının ve bağlantılarının nasıl olduğunun tespitinde iç denetim önemli bir rol oynamaktadır.²²⁹

İç denetçi, işletme içindeki birimler arasındaki etkileşimde yönetim açısından kaçınılmaz bir yardımcıdır.²³⁰ İşletmedeki iş akışlarının nasıl yürüdüğü, özellikle birbirini takip eden ve birbirine bağımlı süreçler arasındaki bağlantının sağlıklı işleyip işlemediği, üst yönetim ile alt yönetim ve aynı seviyedeki departmanlar arasındaki bilgi akışının nasıl işlediği iç denetim birimince saptanabilmektedir.

İç denetim birimi, işletme bütününde gerçekleştirmiş olduğu koordinasyon fonksiyonunun nasıl işlediğine yönelik çalışmaları neticesinde ulaştığı sonuçları –düzenli noktaları, aksayan tarafları ve bunların düzeltilmesine yönelik çözüm önerilerini– denetim raporları ile üst yönetime bildirmelidir.

4.2.5. İÇ DENETİMİN KONTROL FONKSİYONU İLE İLİŞKİSİ

İç denetim, işletmede yürütülen kontrol fonksiyonu ve yönetim uygulamaları hakkında şirket için bir güvence veren bağımsız ve önemli bir faaliyettir.

Sağlıklı bir iç kontrol sisteminin oluşturulması işletmelerin modernleşmesi yolunda önemli bir göstergedir. Etkin bir kontrol, belirlenmiş hedeflerin gerçekleştirilmesini güvence altına alabilir. Bu yöndeki öneminden dolayı kontrol fonksiyonunun sıhhatinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi bir zorunluluktur.

Kontrol Çevresi, risk belirleme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden oluşan iç kontrolün bu fonksiyonlarını yerine

²²⁹ MEMİŞ Mehmet Ünsal, A.g.e., s.118.

²³⁰ SARENS ve DE BELDE, A.g.e., s.5.

getirebilmesi için daha üst bir birim olan iç denetim tarafından gözlenmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.²³¹

İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin temel amacı, iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucunda işletme yönetiminin faaliyetlerinin kolaylaştırılmasına katkı sağlamaktır.²³² Bu yönüyle iç denetim yönetime yönelik bir hizmettir.

Güçlü bir iç denetim, işletmelerdeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunur. Bu yolla operasyonel risklerin, dolandırıcılığın ve gelir kaybının oluşması engellenerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücü artacağından, işletmeye ek değerler kazandırır.²³³

İç denetçiler, iç kontrolleri değerlendirmek suretiyle, organizasyon programlarının ve amaçlarının faydalı kaynaklarla ve planlandığı şekilde uygulandığını araştırıp, tespit ederler.²³⁴ Bu yönüyle iç denetim, işletmedeki iç kontrol sisteminin işlerliğine ve geliştirilmesine doğrudan bir katkı sağlamaktadır.

Sarbanes Oxley Yasası (SOX) da iç denetçinin iç kontrole ilişkin elde ettiği eksiklik ve zayıflıkları denetim komitesine raporlamasını zorunlu tutmuştur.²³⁵

4.3. İÇ DENETİM VE KURUMSAL YÖNETİM İLİŞKİSİ

Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.

²³¹ SARENS ve DE BELDE, A.g.e., s.13.

²³² AKGÜL Başak Ataman, "İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar" A.g.e., s.20.

²³³ DOYRANGÖL Nuran Cömert, A.g.e., s.57.

²³⁴ MEMİŞ Mehmet Ünsal, A.g.e., s.121.

²³⁵ UYAR Süleyman, "İç Denetçi ile Denetim Komitesi..."A.g.e., s.27.

İç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesi esastır. Kurumların maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanır. İç denetim bu plan ve programa uygun olarak yapılır.

Yaşanan muhasebe skandalları işletmelerin gelecekte karşılaşılabileceği risklerin tespit edilmesi ve bu risklerin yönetilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Risk odaklı denetim işletmenin riskleri ve bu risklerin yönetilmesi ve denetlenmesi üzerine odaklanan bir süreçtir. Risk odaklı denetim yaklaşımında denetçiler şirketin başlıca risklerine ve bu riskleri yönetebilmesini ve kontrol edebilmesini sağlayan sistemlere odaklanmaktadır. Söz konusu denetim yaklaşımı temelde kurumsal yönetime dayanır ve kurumsal yönetimin etkin bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını saptamaya çalışır.

Bu bağlamda risk odaklı denetim, risk yönetimi ve kurumsal yönetim anlayışının ayrılmaz bir parçası durumundadır. Risk odaklı denetim sürecinde uygun bir risk yönetim bölümünün kurulması ve risklerin yönetilmesi konusunda iç denetim bölümüne önemli görevler düşmektedir. Çünkü iç denetim bölümü proaktif bir yapı, denetlenene “müşteri” olarak yaklaşma, risk yönetimi üzerinde yoğunlaşma, denetim kalitesini süreklilik temelinde yükseltme, teknolojik olanaklardan daha fazla yararlanma gibi yaklaşımlarla risk yönetimi ve kurumsal yönetim uygulamasına daha fazla katkıda bulunmaktadır.

Küreselleşme sürecinde, iş yaşamındaki ve ekonomik koşullardaki dengesizlikler ve krizler, rekabet koşulları, teknolojik gelişmeler ve ilgili grupların yükselen beklentileri tüm kuruluşlarda, iyi kurumsal yönetim ve dolayısıyla etkin risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kurulmasını ve işletilmesini kaçınılmaz hale getirmiştir.²³⁶

İç denetimin standartlarına ve etik kurallarına uygun yapılamaması özel durum açıklaması gerektirir ve kurumsal yönetim riskini oluşturur. İç denetim,

²³⁶ YAVAŞI Mahmut ve Adnan AKIN, Kurumsal Yönetişim Açısından Türk Yükseköğretim Organizasyonu, IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Ankara, 2005, s.85.

yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik müessesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır.

Kurumsal yönetim, organizasyonların güvenli ve verimli yönetimi ve denetimi ile ilgili olup, organizasyonun amaçlarıyla örtüşmeyen kasıt, ihmal, liyakatsizlik ve hata gibi tutum ve davranışları mümkün olduğu ölçüde, yasaların da yardımıyla ortadan kaldırmayı hedeflemektedir. Kurumsal yönetimin en önemli konularından bir tanesi denetim ve denetimin kurumsal yönetimle olan ilişkisidir.

Şirketlerde, kurumsal yönetime işlevsellik kazandırılması kapsamında, denetim son derece önem arz etmektedir. Zira kurumsal yönetim, kurumsal amaçlarla, kurumun beyni ve uzuvları olan personelin amaçlarının çatışmasını, şeffaflık ve hesap verebilirlik prensiplerinin yardımıyla çözmeyi hedeflemektedir.

Yönetim dünyasında yaşanan anlayış ve kültür değişikliği iç denetimin rolü, yaklaşımı ve iç denetçinin profili üzerinde etkili olmaktadır. Günümüzde, gerek kamu ve gerekse özel sektörde faaliyet gösteren organizasyonlar çok hızlı bir değişim yaşamaktadırlar. Piyasaların dünya ile bütünleşmesi, ekonomik etkinlikteki azalış, giderek artan rekabet ortamı, çevre ile ilgili sorunlar ve yeni teknolojiler organizasyonların faaliyet alanları, iş süreçleri ve yönetim anlayışları üzerinde etkili olmaktadır. İç denetim, tüm dünyada, yapısı, büyüklüğü ve amacı değişik kuruluşlar bünyesinde ve farklı ortamlarda yürütülmektedir. Bu farklılıklar, her ortamdaki iç denetim uygulamalarını etkileyebilmektedir.

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi için kurumsal yönetim anlayışına yönelik gerekli tavsiyelerde bulunur.²³⁷

²³⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü TİDE, "Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi", The IIA Research Foundation, 2004

Kurum içerisinde gerekli etik değerlerin oluşturulması ve geliştirilmesi, Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik, Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi, Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini gerçekleştirmek.

Pay sahipleri ile yöneticiler arasındaki kritik bağı oluşturan yönetim kurulu, en etkili kurumsal yönetim mekanizmasıdır. Şirketin gözetimi nihai anlamda bu kurumun sorumluluğundadır. Yönetim kurulu kendisinden beklenen şekilde çalıştığında yönetimin pay sahipleri yararına çalışmasının temin ve teyit edilmesi bakımından kurumsal yönetim konusunda tam anlamıyla bağımsız bir kontrol unsuru olarak da görülebilir.

Yönetim kurulu, şirket genelini kapsayan politikaları üretirken, şirketin günlük faaliyetlerini yürüten CEO'ya ve diğer üst düzey yöneticilere telkin ve tavsiyelerde bulunabilir. Şirket yönetim kurulu ve üst düzey yönetimi etkin bir iç denetim sisteminin yürütülmesine ilişkin şirket içi kültürün oluşturulmasından, kurumsal yönetim ilkelerinin hayata geçirilmesi ve etkinliğinin sürdürülmesinden ve izlenmesinden sorumludur.

Denetim komitesi, yönetim kurulu üyeleri arasından oluşturulur ve işletme içerisinde kurumsal yönetimin güvencesini sağlamak için kurumsal yönetim ilkelerine göre şirket performansı ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin, yeterli ve şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlar. Yönetim kurulunun bir alt komitesi olan denetim komitesi, işletmelerin hata, hile ve düzensizliklere karşı korunması ve kurumsal yapının geliştirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Ancak bu komitenin etkinliği tamamen iç denetimle olan ilişkisine bağlıdır.

Denetim komitesi ile iç denetim arasındaki ilişki önemlidir ve fonksiyonları karşılıklı güç oluştururlar. Her ikisinin amaçları da birbirine sınımsız bağlı ve çok yakındır. Bu etkileşimden maksimum faydanın sağlanabilmesi için denetim komitesinin üyeleri iç denetimin fonksiyonlarının anlayacak ve

bağımsız bir şekilde iç denetçinin konumunu artıracak düzeyde teknik uzmanlığa sahip olmalıdırlar.²³⁸ Sadece yönetim kuruluna karşı sorumlu olan denetim komitesi, yönetim adına denetim ile ilgili hususları ve iç denetimin yeterli profesyonellikte yürütüldüğünü ve işlemlerin kapsamının yeterli olduğu konusunda gerekli hususları gözetir, bu konuda yönetime danışmanlık eder.²³⁹

Bugün iç denetim ve kurumsal yönetim kapsamında denetim komitesine çok büyük görevler düşmektedir. İç denetçinin sorumluluklarını yerine getirmesinde en büyük yardımcısı denetim komitesidir. Bu yönüyle işletmelerde denetim komitesinin oluşturulması, iç denetimin gelişmesine yardımcı olacak, etkin çalışan iç denetim fonksiyonu da kurumsal yönetimin bir mekanizması olan denetim komitesinin sorumluluklarını yerine getirmesinde önemli bir kaynak sağlayacak ve böylece işletmede kurumsal yönetim uygulamaları yaygınlaşabilecektir.

Özellikle işletme de iç denetimin, bağımsız kişilerden oluşan denetim komitesine bağlanması kurumsal yönetimin etkinliğini artıran bir unsurdur. İç denetçiler, işletmede risk yönetimi, kontrol, yönetim ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek ve geliştirerek, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olurlar.

Kurumsal yönetimin etkililiğini belirleyen en önemli unsurlardan birisi de sıkı, dikkatli ve sağlam bir risk yönetimi ve kontrol süreçleri ile desteklenmesidir. Bu sayede, karar alma esnasında yönetime daha kapsamlı ve çok boyutlu bilgilendirme sağlanarak, faaliyetlerin ve stratejik hedeflerin elde edilmesi amacı ile uygunluk düzeyi sürekli değerlendirilebilmekte, yönetimin hareket kabiliyeti ve kararlarının isabeti artmaktadır. Risk yönetiminin kurumsal yönetimle ilgisi, risk yönetiminin geleceğe yönelik bakış açısı ile ilgilidir. Çünkü kurumsal yönetim, şirket değerinin artırılmasını amaçlamaktadır. Risk yönetimi yalnızca mevcut veya oluşacak olan risklerin yönetilmesi konusu değildir.

²³⁸ ABDİOĞLU Hasan, "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı..." A.g.e., s.193.

²³⁹ DAĞLI, M. Kubilay, "Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi", SPK Yeterlik Etüdü, 2000, s.303

Kurumsal yönetim; etik kurallar, sosyal sorumluluk bilinci, kanunlara uyum gösterme ve çevrenin korunması gibi bir dizi alanla örtüşen genel bir yaklaşımdır. Bir kurumun en üstün performansa ulaşarak başarılı olmasını amaçlayan kurumsal yönetim birleştirici bir çatı fonksiyonu görmektedir. Daha fazla sorumluluk sorusuna verilen bir cevap niteliğinde olan kurumsal yönetim, etik anlayışla son derece ilişkilidir.²⁴⁰ Kurumsal yönetim açısından etik kurallar yönetim sürecinin ayrılmaz parçası niteliğindedir. Bunun nedeni sadece müşterinin değil, tüm paydaşların, çıkarı ve ilgisi olan tüm tarafların şirketin faaliyetlerinden memnun olmasının amaçlanmasıdır. Etik kavramının yerleşmediği bir kurumda, kurumsal yönetim kendi içerisinde çelişkiyi ifade edeceğinden, kurumsal yönetim anlayışının başarı göstermesi beklenemez.

Bu kapsamda, kurumsal yönetim anlayışının işletme içerisinde bütün düzeylerde yüksek ahlaki davranış ve etik ilkelerle beslenmesi halinde çok daha etkili olacaktır. Yönetim sistemin uygun olamayışı, gerekli kuralların oluşturulmamış olması, denetim mekanizmalarının kurulmamış olması ve gerekli yaptırımları uygulayamayan yönetimle, etik değerlere ulaşmak mümkün değildir. Etik davranışlar kontrol, örgütsel standartların oluşturulması ile teşvik edilebilir.

Kurumsal yönetim ilkeleri şirketin hissedarları, iş çevreleri, çalışanları ve toplum ile ilişkilerini düzenleyen genel bir çerçeveyi oluşturmaktadır. Sosyal sorumluluk kavramı kişi ya da kurumların topluma karşı olan sorumluluklarını belirtmekte olup, yüklenilen işten ötürü gerektiğinde hesaba çekilme durumunu, hesap verme sorumluluğunu ve sorumluluk duygusunu ifade etmektedir. Son dönemde küresel çerçevede yaşanan finansal skandallardan da anlaşılacağı üzere işletmeler toplumun yararını gözetir biçimde hareket etmedikçe daha fazla düzenleme yapılma ihtiyacı doğmaktadır.

²⁴⁰ ABDİOĞLU Hasan, "İşletmelerde Kurumsal Yönetim..." A.g.e., s.194.

SONUÇ ve ÖNERİLER

İç denetim, işletme içerisinde oluşturulan ve diğer kontrollerin etkinliğini ölçen ve değerlendiren yönetsel bir kontrol aracıdır aynı zamanda iç denetim, güvence ve danışmanlık faaliyetleri ile işletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamalarının başarısı için anahtar rol oynamaktadır. Bugün ülkelerin, piyasaların ve şirketlerin güvenilir ve sağlam yapılar oluşturmasında kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamaları önemli bir olgu halini almıştır. Yaşanan uluslararası finansal krizlerin arkasında yatan en önemli nedenlerden biri olan şirketlerin kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamalarının yetersizliği görüşü, bu kavramın önemini daha da artırmıştır.

Yapılan birçok araştırma sonuçları, işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının uygulanmasında, iç denetimin olumlu ve önemli bir rol oynadığını ortaya koymuştur.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü iç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu çerçevede enstitü, işletmelerde kurumsal yönetimin iyileştirilmesi konusunda kurumsal yönetim ilkelerinin önemini vurgulayarak işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine uymaları konusunda kamuoyunu aydınlatmaları gereğine işaret etmekte, şirketlerin iç denetim ve kontrollerinin ne derece etkin olduğu konusundaki kendi değerlendirmelerini de kamuoyuna açıklamalarını özellikle, 1980'lerin ikinci yarısından itibaren yaşanan kredi ve borç skandalları, şirket yönetiminin ve kaynaklarının istismar edilmesi, doğal kaynaklara ve çevreye verilen zararlar, şirketlerin faaliyetlerinin eksik ve yanıltıcı bir şekilde kamuoyuna aktarılması, şirket iflasları ve şirketlerle ilgili olarak ortaya çıkan diğer krizler, bir kurum olarak şirketlerin meşruiyetini ve kamuoyu önündeki güvenini tartışmaya açık hale getirmiş, sermaye piyasalarına olan güvenin sarsılmasına neden olmuştur.

Yaşanan bu olumsuzlukların arkasında yatan temel neden olarak kurumsal yönetimdeki başarısızlıklar gösterilmektedir. Diğer taraftan artan uluslar arası ekonomik bağımlılık, gelişmekte olan piyasaların uluslararası fon kaynakları ve portföy yatırımları ile piyasalardaki dalgalanmalara karşı hassaslaşmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla şirketler, uzun vadeli ve yatırımının karşılığını almak konusunda çaba içerisinde olan sermayeyi, kendilerine çekebilmek için güvenilir ve genel kabul görmüş kurumsal yönetim düzenlemelerine uymak durumundadırlar. Yatırımcılar ise, denizaşırı ülkelerdeki şirketlere uzun vadeli yatırım yapabilmek için güven unsurunu ön planda tutmakta, yatırım yapmadan önce yerinde bir tabirle “oyunun kuralları” nı anlamak istemektedirler.

İç denetçiler, işletmede risk yönetimi, kontrol, yönetim ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek ve geliştirerek, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olurlar. Kurumsal yönetimin etkililiğini belirleyen en önemli unsurlardan birisi de sıkı, dikkatli ve güçlü bir risk yönetimi ve kontrol süreçleri ile desteklenmesidir. Bu sayede karar alma esnasında yönetime daha kapsamlı ve çok boyutlu bilgilendirme sağlanarak, faaliyetlerin ve stratejik hedeflerin elde edilmesi amacı ile uygunluk düzeyi sürekli değerlendirilebilmekte, yönetimin hareket kabiliyeti ve kararlarının isabeti artmaktadır. Risk yönetiminin kurumsal yönetimle ilgisi, risk yönetiminin geleceğe yönelik bakış açısı ile ilgilidir. Çünkü kurumsal yönetim, şirket değerinin artırılmasını amaçlamaktadır.

Kurum ve kuruluşlar ile kişiler görevleri, işlevleri ve faaliyetleri ile ilgili olarak açıklamalar yapmakta, bildirimlerde bulunarak çeşitli isteklerde bulunmakta, kararlar alıp uygulamakta, belirli görüş ve iddialar ileri sürerek bunların doğruluk ve güvenilirliğini savunmaktadır. Ancak bu bildirim ve iddiaların doğruluğu ve güvenilirliği tartışmalıdır. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin ise kasıtlı olarak veya olmayarak hata ve yanlış yapma ihtimali yüksektir. Özellikle karar alıcılar ile bilgiyi düzenleyen kaynaklar arasında bir çıkar farklılaşması söz konusu ise bilgiyi sunan kaynağın bunları kendi çıkarları doğrultusunda hazırlaması mümkündür.

Amaçlara uygun ve tutarlı karar verebilmek için karar işleminde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Kurumsal yönetim bu çerçevede, bir çatı gibi tüm uygulamaların üzerini kapsamaktadır. Bu çatının alt bir unsuru olan iç denetim, kurumsal yönetim anlayışını uygulamalarıyla destekleyebilme gücüne sahiptir.

Kurumsal yönetim; etik kurallar, sosyal sorumluluk bilinci, kanunlara uyum gösterme ve çevrenin korunması gibi bir dizi alanla örtüşen genel bir yaklaşımdır. Kurumsal yönetim, bir kurumun en üstün performansa ulaşarak başarılı olmasını amaçlamaktadır. Daha fazla sorumluluk sorusuna verilen bir cevap niteliğinde olan kurumsal yönetim, etik anlayışla son derece ilişkilidir. Kurumsal yönetim açısından etik kurallar yönetim sürecinin ayrılmaz parçası niteliğindedir. Bunun nedeni sadece müşterinin değil, tüm paydaşların -çıkarı ve ilgisi olan tüm tarafların- şirketin faaliyetlerinden memnun olmasının amaçlanmasıdır.

Etik kavramının yerleşmediği bir kurumda, kurumsal yönetim kendi içerisinde çelişkiyi ifade edeceğinden, kurumsal yönetim anlayışının başarı göstermesi beklenemez. Bu nedenle kurumsal yönetim anlayışının işletme içerisinde bütün düzeylerde yüksek ahlaki davranış ve etik ilkelerle beslenmesi halinde çok daha etkili olacaktır. Yönetim sistemin uygun olmayışı, gerekli kuralların oluşturulmamış olması, denetim mekanizmalarının kurulmamış olması ve gerekli yaptırımları uygulayamayan yönetim ile etik değerlere ulaşmak mümkün değildir. Etik davranışlar örgütsel standartların oluşturulması ve kontrolü ile teşvik edilebilir.

Kurumsal yönetim ilkeleri şirketin hissedarları, iş çevreleri, çalışanları ve toplum ile ilişkilerini düzenleyen genel bir çerçeveyi oluşturmaktadır. Şirket skandallarının yarattığı finansal krizlerden sonra, gerek iş ve gerekse finans dünyası, kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamalarının geliştirilmesine çok sıkı bir biçimde odaklanmıştır. Küresel rekabetin artmasıyla beraber, ülkelerin kurumsal yönetim sistemlerinin finansal piyasalarda ve mal ve hizmet

piyasalarındaki performansı önemlilik arz eder bir hal almıştır. İç denetim, şirketlerin performanslarını istikrarlı bir şekilde sağlamaları ve başarısız duruma düşmemeleri için önemli bir araçtır. Zira İç Denetçiler Enstitüsü, kurumsal yönetimin iyileştirilmesi konusunda kurumsal yönetim kodlarının önemini vurgulayarak, şirketlerin kurumsal yönetim kodlarına uymaları doğrultusunda kamuoyunu aydınlatmaları gereğine işaret etmekte, şirketlerin, iç denetim ve kontrollerinin ne derece etkin olduğu konusunda kendi değerlendirmelerini de kamuoyuna açıklamalarını önermektedir.

Ayrıca kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetim, işletmelerde daha şeffaf, adil, sorumlu ve hesap verebilir bir yapının oluşmasına katkı sağlamaktır. Kurumsal yönetim anlayışı şirketlerin tüm faaliyetlerini çevreleyen bir üst yapıyı ortaya koymakta olup, ilişkide bulunan tüm çıkar gruplarına karşı belirli ilke ve kurallar çerçevesinde yönelinmesi gerekliliğine vurgu yaparak tüm tarafların etkileşimi sonucu ortaya çıkan bir yapılanmanın varlığını ortaya koymaktadır. Bu yapılanma şirketlerin şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde hareket etmelerini öngörmektedir.

Etkin kurumsal yönetim anlayışının şirket bünyesinde hayata geçirilmesi yalnızca şirket içerisinde rollerin değiştirilmesi, yeni birimlerin oluşturulması veya mevcut birimlerde öngörülen zorunlu bir takım düzenlemelerin gerçekleştirilmesi gibi şekilsel düzenlemelerle veya yalnızca yapısal önlemlerle değil özde kurumsal yönetim anlayışının gerekliliğine ve önemine inanan bir yönetim anlayışıyla ve bu doğrultuda kurulacak sistemlerle hayata geçirilebilir.

İç denetim, sahip olduğu özellikleri ile bugün şirketlerde etkin bir kurumsal yönetim uygulama aracı niteliğindedir. İç denetim anlayışının güvence ve danışmanlık hizmetleri, kurumların risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğine yönelik olarak sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirmektedir.

Son yıllarda başta ABD'de olmak üzere, tüm dünyada görülen hileli finansal raporlama uygulamaları ve iflaslar, işletmelerdeki iç denetim

eylemlerinin etkinliğini artırma çabalarının yoğunlaşmasına neden olmuştur. Bugün iç denetim, geleceğe dönük yaklaşımları ile organizasyonların yönetim kültürü ve anlayışını belirlemekte olup iş yaşamında modern organizasyonların hayati değeri olarak yönetimin en güçlü parçası haline gelmiştir. İç denetimin her geçen gün önemi artmakta ve iç denetim her geçen gün değer kazanmaktadır.

İç denetim faaliyeti, özellikle kurumsal yönetim ve risk yönetimi gibi konularda güvence sağlamak ve yönetim hataları gibi sorunların önlenmesinde yönetim kurullarına yardımcı olmaktadır. İç denetçinin, hem yönetim kurulu ve hem de üst yönetim için en önemli bağımsız kontrol ve denge aracı olması ve kurumsal yönetim sürecinin diğer mekanizmaları arasında işbirliğini sağlaması, şirketlerde etkin kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamalarının görülmesini sağladığı söylenebilmektedir.

Böylelikle iç denetim faaliyeti, şirketlerin performanslarını istikrarlı bir şekilde artırmaları ve başarısız duruma düşmemeleri için önemli bir araç niteliği kazanmaktadır. Zira etkin bir iç denetim sistemi, şirketleri rekabet edebilir başarılı bir seviyeye getirmekte, finansal raporlama sürecinin güvenilirliği, şeffaflığı ve belirli ilke ve standartlar çerçevesinde sunumu ile şirket yönetiminin ve menfaat sahiplerinin sağlıklı karar vermesine dayanak oluşturmaktadır.

İç denetim faaliyeti şirket faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu değerlendirmekte, şirket kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamaktadır. Etik değerlere saygılı ve sosyal sorumluluk bilincini taşıyan ve bu kaygı ile faaliyetlerine yön verme amacıyla olan şirketlerde, iç denetim faaliyeti, şirketin etik kurallara ve sosyal sorumluluk değerlerine yaklaşımını dönemsel olarak değerlendirmekte ve amaca ulaşmak için süreçlerin etkinliğini test ederek, şirket içerisinde kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamalarının gelişmesine yardımcı olmaktadır. Diyebiliriz ki şirketlerde kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi ve ilkelerinin süreklilik temelinde uygulanmasında iç denetim, ihtiyaç duyulan esas ve güçlü bir araç konumundadır.

Şirketlerde kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamalarının oluşması, değerinin artırılması ve kalitesinin sürdürülebilmesi için iç denetim, sistemin belirleyici bir parçasıdır. İç denetçi nesnel analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmesinde yardımcı olmaktadır.

İşletme içerisinde iyi bir iç denetim sisteminin varlığı ile kurumsal yönetime ilişkin değerler, bulgu ve öneriler üst yönetime sunulabilmesi ve bu suretle kurumsal yönetime ilişkin birliktelik ve sinerjinin üst kademelere taşınmış olması sağlanabilecektir. Bu yönüyle iç denetimin, kurumsal yönetim anlayışında bütünüleyici ve iletişimsel fonksiyonu ön plana çıkmaktadır. İç denetim aracılığı ile kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamaları hayata geçirilerek, şirketlere duyulan güven artmakta ve şirketlerin risk primleri azalarak, para ve sermaye piyasalarından daha kolay ve ucuz borçlanma imkânları doğabilmektedir.

İç denetim sistemi şirketlerde sağlam kurumsal yönetim anlayışı uygulamalarının hayata geçirilmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır. İç denetim sistemi özellikle risk yönetimi, güvenilir bilgi sunumu, etik anlayış ve sosyal sorumluluk ile ilgili değerler ve şirkette iletişim ve güvence hizmetlerinin sağlanması ile gerçekleştirilen faaliyetlerde etkinliğin ve önerilen uygulamalarda belirleyiciliğin sağlanması ile birlikte kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin hayata geçirilmesinde rol almaktadır.

Basel II düzenlemeleri ve yasalaşması beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu ile işletmeler; bankalarla olan ilişkilerinde ve kredilendirme sürecinde, şeffaf ve kurumsal bir ticaret ortamının kuralları içinde faaliyet göstereceklerdir. Oyunun yeni kurallarına uyum sağlayabilmek için hazırlıklı olmanın koşullarından birini, işletmelerde iç kontrol sisteminin varlığı ve işlerliği oluşturmaktadır.

Kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetçilerin küreselleşen dünyada değişen ihtiyaçlara cevap verebilmeleri ancak belirli niteliklere sahip olmaları ile mümkündür. Mesleki nitelik statülerinin sağladığı güvence, yönetimin kontrol çerçevesinin ve uygulamalarının sağlamlığını etkilemekte ve karar alma mekanizmalarının başarısını sağlamaktadır. Üst yönetimin karar verebilmek için yüksek kalitede bilgiye duyduğu ihtiyaç söz konusu mesleki niteliklere sahip personelin işletme içerisinde istihdam edilmesi ile zamanlı, eksiksiz ve doğru bilgi elde edinimini sağlayacak ve kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamaları yaygınlaşacaktır.

Konunun önem ve değerinin anlaşılması, insan ve teknoloji kaynaklarının yetkinliği, süreç ve metodolojilerin etkinliği, doğru iş ve çözüm ortakları ile işbirliği, işletmelerin geleceği, kurumsal varlığı için sigortası olacaktır.

KAYNAKÇA

ABDİOĞLU Hasan, “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları Ve İngiltere Ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”, Sayıştay Dergisi, Sayı:68, 2007

ABDİOĞLU Hasan, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB – 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, MÖDAV, 2008

AKGÜL Başak Ataman, “İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, C:4, Eylül 2002

AKSOY Tamer, Tüm Yönleriyle Denetim, 2. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006

AKTAN Coşkun Can, “İyi Şirket Yönetimi”, www.canaktan.org/yonetim/kurumsalyonetim/amaclar.html.

ARENS Alvin A., James K. LOEBBECKE, Auditing an Integrated Approach, Prentice-Hall, New Jersey, 1997

ASLAN Sinan, Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim, 1.Basım, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2003

BATILI Melih, www.mbconsulting.com.tr

BAŞPINAR Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı.148, Ocak-Nisan 2005

BRİNT Steven ve Jerome Karabel, Walter “Institutional Origins and Transformation: The Case of American Community Colleges”, Bölüm:14, The University of Chicago Press

BÜYÜKMİRZA Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Barış Yay., Ankara, 1999

CANDAN Ekrem, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Mayıs-Haziran 2006

CANGEMİ Michael P., Tommie SINGLETON, Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, 3. bs., John Wiley & Sons, New Jersey, 2003

CHAPMAN Christy,Urton ANDERSON,İmpelementing The Professional Practices Framework, The Institute of Internal Auditors, Florida, 2003

CUTLER Sally F., “Designing and Writing Message Based Audit Reports”, The Institute of Internal Auditors, Florida, 2001

ÇAKMAK Nezaket, “İşletmelerde İç ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi SBE, 2006

DAĞLI M. Kubilay, “Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, SPK Yeterlik Etüdü, 2000

DEMİRBAŞ Mahmut, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 7, Bahar 2005

DITTENHOFER Mort, “Internal Auditing Effectiveness: An Expansion Of Present Methods”, Managerial Auditing Journal, 16/8 , 2001

DİMAGGİO Paul J. ve Walter W. POWELL, “Introduction”, Der: Walter W. Powell ve Paul J. DİMAGGİO, The New Institutionalism In Organisation Analysis, Bölüm:1, The University of Chicago Press

DİNÇER Ömer, Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Beta Basım, İstanbul, Şubat 2004

DOYRANGÖL Nuran Cömert, Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, Lebib Yalkın, İstanbul, 2001

ERDOĞAN Melih, Denetim, 2.bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Şubat 2005

EREN Erol, İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, 6. Baskı, İstanbul, Eylül 2002

ERTEKİN Yücel, “Çağdaş Yönetim ve Denetim”, Türk İdare Dergisi, Sayı.421, Ankara, Aralık 1998

EŞKAZAN Ali Rıza, “İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması”, İç Denetim, Sayı.8, Yaz 2003-2004

EŞKAZAN Ali Rıza, “Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında İç Denetim”, İç Denetim, Sayı:12, 2005

FLESHER Dale. L., ve Marilyn Taylor ZARZESKİ, "The Roots of Operational (Value-for-Money) Auditing in English-Speaking Nations", Accounting and Business Research, Vol. 32, No.2, 2002

GARETH R. Jones, Organizational Theory, Prentice Hall International, Inc., 2001

GEIST Benjamin, Studies in State Audit, Introduction Part, State of Israel, State Comptroller's Office Jerusalem, 1995

GLEIM Irvin N., CIA Review Part I: Internal Audit Role in Governance, Risk and Control, Part II: Conducting the Internal Audit Engagement, 11.bs., Gelim Publications Inc., Florida, 2004

GÜNLER Serkan, "Türk Kamu Yönetiminde Denetim ve Yeni Bir Öneri", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırklareli Üniversitesi SBE, 2006

GÜREDİN Ersin, Denetim, 10.bs., Beta, İstanbul, 2000

İÇTEN Orkun, "Bilgi Sistemlerinin Denetimi ve Türk Bankacılık Sektörü Uygulaması", Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora tezi, İstanbul, 2002

KAVAL Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005

KAVUT Lerzan, "Finansal Tabloların Denetiminde Risk Faktörü ve Değerlemesi", İ.Ü İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 17, Sayı:1, Nisan 1988

KAVUT Lerzan, "İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi", Yönetim, Yıl:10, Sayı:34, Ekim 1999

KAZGAN Gülten, İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi, Remzi Kitabevi, 11.Basım, İstanbul, 2004

KENGER Erdal, "Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları", Ankara, 2001

KEPEKÇİ Celal, Bağımsız Denetim, 2. Bs., Ankara, Cem Web Ofset, 1996

KEPEKÇİ Celal, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları, No: 251/171, 1982

KOÇ İdil Özlem, Nur YAVUZ, Pınar YALIN, "AB'ye Entegrasyon Sürecinde Kurumsal Yönetim ve Öncü İki Sektör Üzerine Uygulama", Geleneksel Finans Sempozyumu, 27-28 Mayıs 2004

KÖKSAL Erhan, "Türkiye'de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünü Denetimi", Amme İdaresi Dergisi, Cilt.7, Sayı.1, Ankara, 1974

- KÖSE H. Ömer, "Sayıştay Denetçisi", Sayıştay Dergisi, Sayı.33, Ankara, Nisan - Haziran 1999
- MEMİŞ Mehmet Ünsal, "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, 2006
- MILLSTEIN Ira M., The Recurrent Crisis in Corporate Governance, Stanford, California, 1998
- MOELLER Robert, Brink' s Modern Internal Auditing, John Wiley&Sons Inc., Sixth Edition, New Jersey, 2005
- MUCUK İsmet, "Modern İşletmecilik", Türkmen Kitabevi, 13. Baskı, İstanbul, 2001
- ÖZBEK Çetin, "İç Denetimde Yeni Uygulamalar," İç Denetim Kongresi, 29 Mayıs 2003
- ÖZBİLGİN İzzet Gökhan, "Bilgi Teknolojileri Denetimi Ve Uluslararası Standartlar", Sayıştay Dergisi, Sayı:49, Ankara, 2004
- ÖZÇELİK Hayrettin, "İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması Ve İç Denetim İlişkisi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, M. Ü. S.B.E, 2008
- ÖZER Mevlüt, Denetim 1, Özkan, Ankara, 1997
- ÖZEREN Baran, "İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları", Sayıştay Araştırma/İnceleme/ Çeviri Dizisi:8, Ankara, Ağustos 2000
- ÖZTÜRK Mehmet, Fonksiyonları Açısından İşletme ve Yönetimi, Papatya Yay., İstanbul, 2003
- PEKER Alparslan, Modern Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş 3.Basım Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983
- PICKETT K. H. Spencer, The Internal Auditing Handbook, Second Edition, England, John Willey and Sons, 2003
- Resmi Gazete "1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği", 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı.
- Resmi Gazete, "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik", 13.12.1987 Tarih ve 19663 sayılı.
- SARENS Gerrit ve Ignace De BEELDE, "Contemporary internal auditing practices: New Roles and Influencing Variables. Evidence from exented case studies", Working Paper, October 2004

SAWYER, Lawrence, B. DITTENHOFER, M. SCHEINER, H. JAMES, Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, 5. Edt, IIA, USA, 2003

SELİMOĞLU Seval Kardeş, "Faaliyet Denetimi," Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, No: XV, Eskişehir

SELZNICK Philip, "Institutionalism 'Old' and 'New' ", Administrative Science Quarterly, 1996

Sermaye Piyasası Kurulu, "Kurumsal Yönetim İlkeleri", <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=10&pid=0>

SEZAL Levent, "Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim Ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, 2006

ŞENGÜR Evren Dilek, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu Ve Örnek Bir Uygulama", İ.Ü. SBE Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005

T.C. Adalet Bakanlığı, TTK Yasa Tasarısı <http://www.mukellefgazetesi.com.tr/turkticaretkanunutasarisi.htm>

TARR Richard, "Kalıcı İşler Gerçekleştirmek", İç Denetim, Sayı.6, 2003

TOLBERT Pamela S., Lynne G. ZUCKER, "Institutional Analyses of Organizations: Legitimate but not Institutionalized", ISSR Working Papers in the Social Sciences, , Vol.6, Number 5, 1994-95

TORAMAN Cengiz, "Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi," Mali Çözüm, Yıl: 12, Sayı: 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002

TUAN A. Kadir ve Jale Sağlar, "İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl: 4, Sayı.11, Ocak 2004

TÜREDİ Hasan, Muhasebe Denetimi, KTÜ Basımevi, KTÜ Yayınları No: 158, Trabzon, 1992

Türkiye İç Denetim Enstitüsü TİDE, "Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi", The IIA Research Foundation, 2004

UYAR Süleyman, "Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması," İ. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2004

UYAR Süleyman, "İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?", İç Denetim, Sayı:12, Yaz 2005

UYAR Süleyman, “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:63, 2003

UZAY Şaban, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, S.P.K., Yayın No.132, Haziran1999

UZUN Ali Kamil, “Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”, Active Finans ve Bankacılık Dergisi, Nisan-Mayıs 1999

UZUN Ali Kamil, <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4208>

UZUN Ali Kamil, “AB Müzakere Sürecinde Verimlilik ve Rekabetin Yönetimi: İç Denetim”, İç Denetim, Sayı.17, Kış 2007

ÜLGEN Hayri, İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulanması, Gençlik Yay., İstanbul, 1990

YAVAŞI Mahmut ve Adnan AKIN, “Kurumsal Yönetişim Açısından Türk Yükseköğretim Organizasyonu”, IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Ankara, 2005

YAVUZ Salih Tanju, “İç Kontrol Fonksiyonu’nun Bileşenleri,” Bankacılar Dergisi, Sayı: 42, 2002

YÖRÜKER Sacit, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Hakkında Notlar”, Kasım 2003

ÖZGEÇMİŞ

İsmail Fatih CEYHAN, 1979 Ankara doğumlu olup, lise eğitimini 1996 yılında İzmir’ de tamamlamıştır.

İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümünden 2001 yılında mezun olmuştur.

2002-2005 yıllarında Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümün Sayısal Yöntemler Anabilim Dalında araştırma görevlisi olarak çalışmıştır.

2006-2009 yıllarında İstanbul Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.’ de denetçi olarak çalışmış, 2009’ da Mali Müşavirlik belgesini almaya hak kazanmıştır.

2009 Ekim ayından itibaren Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalında araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.