



T.C.

UFUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ PROGRAMI

**ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI
ÇERÇEVESİNDE RİSK ODAKLI İÇ DENETİM VE
UYGULAMAYA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

UMUT CAN BEKTAŞ

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. AYŞE NİLGÜN ERTUĞRUL

ANKARA

2019

T.C.
UFUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ PROGRAMI

**ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI
ÇERÇEVESİNDE RİSK ODAKLI İÇ DENETİM VE
UYGULAMAYA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

UMUT CAN BEKTAŞ

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. AYŞE NİLGÜN ERTUĞRUL

ANKARA

2019

KABUL VE ONAY

Umut Can Bektaş tarafından hazırlanan "Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Risk Odaklı İç Denetim Ve Uygulamaya Yönelik Bir Araştırma" başlıklı bu çalışma, 13.06.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.


Prof. Dr. Ganite Kurt -Başkan



Doç. Dr. Ayşe Nilgün Ertuğrul - Danışman



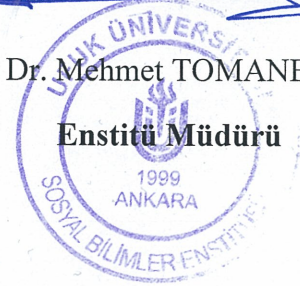
Dr.Öğretim Üyesi Çağlar Doğru - Üye



Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Mehmet TOMANBAY

Enstitü Müdürü



BİLDİRİM

Hazırladığım tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kağıt ve elektronik kopyalarının Ufuk Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullardan birine göre saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- () Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- () Tezim/Raporum sadece Ufuk Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- () Tezimin/Raporumun yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

[Tarih ve İmza]

[Öğrencinin Adı Soyadı]

TEŞEKKÜR,

İç denetim mekanizmaları veya denetim birimleri aracılığı ile işletme faaliyetlerinin yasal zeminde faaliyetlerinin verimli yürütülmesi için gerekli olan objektif, sayısal ve bilime dayalı değerlendirmelerin önemi günden güne artmaktadır. Bu çalışmada uluslararası denetim mekanizmaları tanımlanarak, uygulamaya yönelik öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır. Söz konusu çalışmanın ortaya çıkması hususunda hayatın her alanında olduğu gibi, çalışmalarım sırasında eşsiz desteklerini esirgemeyen aileme ve özellikle kardeşime desteklerinden dolayı teşekkür ediyorum.

Ayrıca, yoğun akademik çalışmalarını arasında zaman ayırarak bana yol gösteren tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Ayşe Nilgün Ertuğrul'a, değerli iş tecrübelerini tarafıma aktaran, üzerimde büyük emekleri bulunan Sayın Yeminli Mali Müşavir Engin Kaya'ya, Sayın Yeminli Mali Müşavir Sami Kazıcı'ya ve İç Denetim ve Risk Yönetimi Bölümü Müdürü Sayın Nesrin Erciyes'e en derin teşekkürlerimi sunar, söz konusu çalışmanın ilgililere faydalı olmasını dilerim.

APPRECIATION,

The importance of objective, numerical and science-based assessments that are necessary for the efficient execution of business activities on legal basis through internal audit mechanisms or audit units is increasing day by day. In this study, international control mechanisms are defined and practical suggestions have been developed. I would like to express my gratitude to my family and especially my brother for their support during the course of my work.

Also thanks to my thesis supervisor who devoted her time to intensive academic studies and guided me Dr. Ayşe Nilgün Ertuğrul, and who have great efforts on me, sworn-in certified public accountant Mr. Engin Kaya, Mr. Sami Kazıcı, and to Mrs. Nesrin Erciyes who is an Internal Audit and Risk Management Department Manager. I hope that this study will be useful for those concerned.

Ankara, 2019

Umut Can BEKTAŞ

ÖZET

BEKTAŞ, Umut Can, Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Risk Odaklı İç Denetim Ve Uygulamaya Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2019

Son yüzyıllık dönemde dünya ekonomisinde benzeri olmayan çok hızlı bir değişim ve gelişme süreci yaşanmıştır. Uluslararası ekonomik işbirlikleri artmış, ticaretin fiziki sınırları ortadan kalkmış ve hacmi genişlemiştir. Bu değişimi etkileyen en önemli unsurlar, ülkelerin iç ve dış politikaları, teknoloji alanındaki gelişmeler, uluslararası rekabet unsurları ve sermaye hareketlerindeki büyümeler olarak özetlenebilir. Halen çok sayıda ülke bu ivmelenmeyi kendi ekonomisine entegre etme çabası içindedir. Ülkemizde de özel sektör ağırlıklı bir ivmelenme dikkat çekmektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için artan sermaye hareketleri özellikle ekonomik büyüme ve kalkınma açısından olumlu katkılar sağlamaktadır. İşletme ve kurumların sürdürülebilir büyümelerinin, kalkınmalarının veya faaliyetlerini şeffaf bir şekilde yürütebilmelerinin sağlanması açısından; iç ve dış çevreden kaynaklanan çeşitli risklerin ortaya çıkarılması, bu risklerin planlanarak dağılması ve daha iyi yönetilmesi gibi hususlar ön plana çıkmaktadır. Kurumun stratejik amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için, karar mekanizması olan işletme üst yöneticilerinin objektif bir güvence sistemine ihtiyacı artmaktadır. Bu doğrultuda faaliyetlerin ne ölçüde etkin olduğu, işlemlerin ne derece verimli yürütüldüğü, güvenilir raporlama sistemi ve düzenlemelere tam uyum sağlanması gibi gerekçelerle iç kontrol mekanizması kurulmaktadır. Kontrol sistemlerin işler halde tutulması işletme üst yönetimlerin sorumluluğundadır. İç denetim birimleri ise mevcut sistemlerin etkinliğini, yeterliliğini ve faaliyetlerin uygunluğunu makul bir güvence sağlamak amacıyla değerlendirirler. Dolayısıyla yürütülen faaliyetlerin etkinliğinin belirlenmesinde iç denetim birimleri oldukça aktif bir rol oynamaktadır. Söz konusu çalışmanın ana konusunu, iç denetim mekanizmaları, iç denetim yaklaşımları ve işleyişine uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde iç denetimlerin uygulanmasına yönelik iki ölçek geliştirilerek bu ölçekler doğrultusunda farklı değişkenlere göre incelenmesi oluşturmaktadır.

Anahtar Sözcükler: İç denetime yönelik görüş ölçeği, iç denetim yeterlilik ölçeği, uluslararası iç denetim standartları

ABSTRACT

BEKTAS, Umut Can, An Investigation On Risk-Focused Internal Control And Application In The Framework Of International Internal Auditing Standards, Master's Thesis, Ankara, 2019

In the last century there has been a very rapid change and development process in the world economy. International economic cooperation has increased, the physical boundaries of trade have disappeared and the volume has expanded. The most important factors affecting this change can be summarized as domestic and foreign policies of the countries, developments in the field of technology, factors of international competition and growth in capital movements. Currently, many countries are trying to integrate this acceleration into their own economy. In our country, the acceleration in the private sector is noteworthy. increased capital flows to developing countries such as Turkey which is particularly positive contribution in terms of economic growth and development. In order to ensure the sustainable growth, development or operation of enterprises and institutions in a transparent manner; issues such as discovery of various risks arising from the internal and external environment, planning and distribution of these risks, and better management of these risks come to the fore. The institution to reach it's strategic goals and objectives, the need for an objective assurance system of business executives with decision mechanisms is increasing. Internal control mechanism is established on the grounds of how effective the activities are, how efficient the transactions are, the reliable reporting system and the full compliance with the regulations. It is the responsibility of the top management to keep control systems in operation. Internal audit units evaluate the effectiveness, adequacy and suitability of existing systems in order to provide reasonable assurance. Therefore, internal audit units play a very active role in determining the effectiveness of the activities carried out. The main subject of the study, internal audit mechanisms, internal audit approaches and the functioning of the internal auditing standards within the framework of internal audits for the implementation of the internal control of two scales developed according to different scales.

Key Words: Internal audit rating scale, internal audit adequacy scale, international internal audit standards

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
KISALTMALAR.....	x
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1	6
DENETİM VE GENEL İŞLEYİŞ MEKANİZMASI.....	6
1.1 Denetim ve Denetçi Kavramları	6
1.2 Teftiş, Kontrol, Revizyon ve Denetim İlişkisi.....	9
1.3 Denetimin Önemi.....	9
1.4 Denetim Türleri	10
1.4.1 Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Çeşitleri.....	10
1.4.2 Konuya Göre Denetim Türleri.....	11
1.4.3 Kapsamına Göre Denetim Türleri	15
1.4.4. Denetçi Statüsüne ve Kurumla İlişkisine Göre Denetim Türleri.....	15
1.5 Denetçi Türleri.....	19
1.5.1 Bağımsız Denetçiler.....	19
1.5.2 İç Denetçiler.....	20
1.5.3 Kamu Denetçileri.....	22
1.6 Sürekli Denetim ve Geleneksel Denetim Farkı	23
BÖLÜM 2	25
İÇ DENETİM, İÇ DENETİM MEKANİZMASI VE İŞLEYİŞİ, İÇ KONTROL KAVRAMLARI	25
2.1 İç Denetim'in Tarihsel Gelişimi	25
2.2 İç Denetim Olgusu ve Tanımı.....	27
2.3 İç Denetim Faaliyetleri	28
2.4 İç Denetim'in Önemi	30
2.5 İç Denetim'in Unsurları.....	31
2.6 İç Denetim'in Amacı, Kapsamı ve Faydaları	35
2.7 İç Denetim İhtiyacı ve Zorunluluğu Hususu	36
2.8 İç Denetim Birimi'nin Organizasyon Yapısı:.....	38
2.9 İç Denetim'in Süreçleri ve Genel İşleyiş.....	41

2.10 İç Denetim Raporları:	44
2.11 İç Denetim Teknikleri.....	46
2.12 İç Denetim Metodolojisi	48
2.13 Hile, Suiistimal, Hata Kavramları ve İç Denetim'in Rolü.....	48
2.14 İç ve Dış Denetçilerin İşbirliği:	53
2.15 İç Denetim Birimleri'nin Yetkisi ve İç Denetçilerin Sorumlulukları.....	54
2.16 İç Kontrol Kavramı ve Tanımı	56
2.17 İç Kontrol Modelleri	57
2.18 İç Denetim ile İç Kontrol Arasındaki Ortak Yönler ve Farklar.....	62
BÖLÜM 3	64
RİSK ODAKLI İÇ DENETİM VE	64
ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI	64
3.1 Risk Tanımı ve İlgili Kavramlar.....	64
3.2 Risk Odaklı İç Denetim	65
3.3 Türkiye'de İç Denetim Temel Düzenlemeleri.....	68
3.3.1 Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi.....	68
3.3.2 Zorunlu Rehber.....	69
3.3.3 Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehber.....	76
3.4 Türkiye'de İç Denetim Uygulamaları.....	79
3.4.1 Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları.....	79
3.4.2 5018 Sayılı Kanunda Kamu İç Denetimleri.....	80
3.5 Türkiye'de Düzenleme ve Denetleme Kurumları.....	82
3.6 Denetim Faaliyetleri İle İlgili Uluslararası Kuruluşlar ve Çeşitli Düzenlemeler.....	82
BÖLÜM 4	83
İÇ DENETİM VE İÇ DENETİM UYGULAMALARI	83
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	83
4.1 Problemin Tanımı ve Önemi	83
4.1.1 Araştırmanın Amacı.....	83
4.1.2 Araştırmanın Dayandığı Hipotezler.....	84
4.2 Araştırmanın Kapsamı ve Veri Toplama Yöntemi.....	85
4.4. Araştırmanın Etik Yönleri	88
4.5. Bulgular ve Yorumlar	88
BÖLÜM 5	109

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	109
ÖZGEÇMİŞ.....	115
KAYNAKÇA	116
EKLER	124
EK 1: ANKET FORMU	124



TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1. Hile ve Suiistimallerin Ortaya Çıkarılma Yöntemleri.....	52
Tablo 2. İDYGÖ'ne Yönelik KMO ve Barlett Testi Sonuçları.....	88
Tablo 3. İDYGÖ'nin Döndürülmüş Bileşenler Analizi.....	88
Tablo 4. İDYGÖ Faktör İsimleri ve Yeni Madde Sayıları.....	88
Tablo 5. İDYÖ'ne Yönelik KMO ve Barlett Testi Sonuçları.....	89
Tablo 6. İDYÖ'nin Döndürülmüş Bileşenler Analizi.....	89
Tablo 7. İDYGÖ Faktör İsimleri ve Yeni Madde Sayıları.....	89
Tablo 8. Katılımcıların Demografik Özellikleri	91
Tablo 9. Katılımcıların İDYGÖ ve İDYÖ Puanları	93
Tablo 10. Katılımcıların İDYGÖ ve İDYÖ Puanlarının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması.....	94
Tablo 11. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının Yaşa Göre Karşılaştırılması.....	95
Tablo 12. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırılması.....	96
Tablo 13. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının Mesleklerine Göre Karşılaştırılması.....	98
Tablo 14. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının Çalışma Yılına Göre Karşılaştırılması	99
Tablo 15. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının İşletme Sahibi/Ortağı Olma Durumuna Göre Karşılaştırılması.....	101
Tablo 16. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının İşletmenin Mükellef Sayısına Göre Karşılaştırılması	102
Tablo 17. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının İşletme Büyüklüğüne Göre Karşılaştırılması	103



ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1. Konusuna Göre Denetim Türleri.....	11
Şekil 2. Geleneksel Denetim ve Sürekli Denetim Aşamaları Farklılıkları...	23
Şekil 3. İç Denetimin Unsurları	31
Şekil 4. İç Denetimin Süreçleri ve Genel İşleyişi	42
Şekil 5. Temel İç Denetim Raporlamaları	45
Şekil 6. İç Denetçilerin Sorumlulukları.....	55
Şekil 7. Nitelik Standartları.....	72
Şekil 8. Performans Standartları.....	74
Şekil 9. Pozisyon Raporları	77
Şekil 10. İDYGÖ Doğrulayıcı faktör analizi diyagramı	92
Şekil 11. İDYÖ Doğrulayıcı faktör analizi diyagramı	93

KISALTMALAR

AAA: Amerikan Muhasebeciler Birliği

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

ACFE: Association of Certified Fraud Examiners

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BT: Bilgi Teknolojileri

CCS: Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası

CFE: Suistimal İnceleme Uzmanlığı

CFSA: Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi

CGAP: Sertifikalı Kamu Denetçisi

CIA: Sertifikalı İç Denetçi

CICA: Canadian Institute of Chartered Accountants

COBIT : Bilgi ve İlişkili Teknolojiler Kontrol Hedefleri

CoCo: Criteria of Control Objectives

COSO: Committee Of Sponsoring Organizations

CRMA: Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası

DFA: Doğrulayıcı Faktör Analizi

ECIIA: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu

FEI: Uluslararası Finans Yöneticileri

IIA: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

IMA: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

IMF: Uluslararası Para Fonu

INTOSAI: The International Organisation of Supreme Audit Institutions

ISACA: Bilişim Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği

ISACF: Information Systems Audit and Control Foundation

ISO: Uluslararası Standardizasyon Organizasyonu

İDKK: İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İDYGÖ: İç Denetime Yönelik Görüş Ölçeği

İDYÖ: İç Denetim Yeterlilik Ölçeği

KİDDER: Kamu İç Denetçileri Derneği

SOX: Sarbanes-Oxley Yasası

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

SGK: Sosyal Güvenlik Kurumu

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TMSF: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

TDK: Türk Dil Kurumu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

UMUÇ: Uluslararası Standartlar ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

GİRİŞ

Genel bir bakış açısıyla organizasyonlar; kısa, orta veya uzun vadeli stratejilerine ve faaliyet misyonlarına ulaşabilmek için eldeki tüm üretim faktörlerinin bir araya getirilmesi işlemleridir. Bu organizasyonlar hukuki, politik, siyasi, ekonomik, teknolojik veya sosyokültürel doğrudan dış çevre faktörlerinden etkilendiği gibi müşteriler, satıcılar, iş gücü piyasası, rakipler gibi iç çevre faktörlerinden de etkilenirler. Teknolojinin ve bilgiye ulaşım yollarının sürekli ve hızlı bir şekilde değiştiği bir dönemde dış çevreye giderek daha bağımlı hale gelmektedir. Karmaşıklaşan iş süreçleri, hızla artan veri yığınları, bilgilerin saklanmasıyla güvenliğinin sağlanması, işletme faaliyet alanlarının ve iş kollarının genişlemesi, organizasyonlardan beklentilerin artması ve yönetim fonksiyonunun daha önemli hale gelmesi gibi nedenlerle kurumlarda etkin kontrol sistemleri bir ihtiyaçtan çok gereklilik halini almıştır. Kurum tarafından ortaya koyulan verilerin doğruluğuna ve geçerliliğine dair hem kamu hem de ilgili kişilerce çeşitli güvenceler aranmakta, kontrol ve denetim faaliyetleri bu yönde daha da önem kazanmaktadır.

Uluslararası sermaye piyasalarındaki hızlı gelişmelere paralel olarak ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerde benzer gelişmeler yaşanmış, geçmişe kıyasla işletmelerde pek çok farklı departman, birim ve yeni iş akışları ortaya çıkmıştır. Yaşanan küresel değişimlerle birlikte, yeni risk faktörleri ve tedbirler ortaya çıkmış, denetim uygulamalarına olan gereksinimler günden güne artmıştır. Bu noktada denetim mekanizmasının işletmeler için günden güne daha önemli hale geldiği düşünülmektedir.

Denetim; esasen bilgi doğruluğunun ve güvenilirliğinin ölçülmesi işidir. İşletme içinde gerçekleşen finansal veya finansal olmayan tüm işlemlerin doğruluğunu ve iş süreçlerinin kurum politikası çerçevesinde yürütülüp yürütülmediğini, dâhili ve harici mevzuata uygunluğunu test etmek amacıyla denetim mekanizmalarına ihtiyaç duyulur.

İç denetim birimleri tarafından sağlanan güvence hizmeti esasen; üst yöneticiler, karar alıcılar, ortaklar, paydaşlar, kamu vb. ilgili kişi veya kurumlara sağlanan bilgilerin gerçek işletme başarısını veya başarısızlığını gösteriyor olması

bakımından önemlidir. İç denetim fonksiyonu; işletmelerdeki iç kontrollerin yeterli düzeyde sağlanıp sağlanmadığının bir güvencesi sayılmakta, iç kontrollerin sağlanmasına ve kurum performansının geliştirilmesine yönelik değerli katkılar sağlamaktadır. İç ve dış çevredeki finansal veya finansal olmayan gelişmelerin etkisiyle, iç denetim fonksiyonunun görev ve sorumlulukları artmaktadır. Eskiden yalnızca kurum içi kontrollerin değerlendirilmesi ve analizine ilişkin tanımlanmış olan görevler günümüzde değişmiştir. Böylece kurum içinde esasen daha etkin, verimli, denetlenebilir kontrol sistemlerinin geliştirilmesi, var olan veya potansiyel risklerin tespiti, gerekli önlemlerin alınması, yönetimin bilgilendirilmesi ve danışmanlık hizmetleri hususlarında iç denetim fonksiyonuna çeşitli misyonlar yüklenmiştir.

İç denetim birimleri tarafından işletme faaliyetleri ve süreçler denetlenerek üst yönetime raporlanmaktadır. Uluslararası standartlarla belirlenmiş ve bir düzen içerisinde işleyen denetim faaliyetleri sonucunda edinilen bulgu ve öneriler belirli standartlara göre derlenerek üst yönetim, kamu, ilgili diğer kişi veya kurumlarla paylaşılır. Denetim türlerinden olan iç denetimin standartlarıyla ilgili olarak ise "Uluslararası İç Denetim Standartları" adı altında belirli kurallar belirlenmiş ve işletmelerde uygulanmaya başlanmıştır. Standart kuralların getirilmesindeki esas amaç; hangi ülkede faaliyet gösterirse gösterecek, işletmelerin faaliyetlerine değer katmak, etkin bir kontrol süreci ile denetim sağlayarak yönetime bir güvence hizmeti sağlamaktır. Bununla birlikte iç denetim departmanları aracılığıyla kurum için katma değeri yüksek faaliyetlerin geliştirilmesine, kurumsal ilkelerin ve prensiplerin uygulanmasına, bölümler arası işleyiş sorunlarının giderilmesine ve neticede kurumsal yapının güçlendirilmesine ciddi katkılar sağlanmaktadır. İç denetim birimleri; kurum içi kontrollerin uygulanabilirliğini denetleyerek faaliyetlerin dâhili ve harici mevzuata uygun yürütülüp yürütülmediğini, işlemlerin önceden belirlenmiş kurallara, prosedürlere olan uyumlarını test ederek iş süreçlerinin güvenilirliği ile şirket varlıklarının korunması yönündeki güvence hizmetlerini sağlamaktadır. Böylelikle organizasyonlardaki iç kontrol ve risk yönetimi yapısı güçlenecek, güvence artacaktır.

Departman olarak ister tamamen kuruma bağlı olsun, ister tamamıyla dış kaynaklı kurulmuş olsun, iç denetim hizmetlerinin değeri günden güne daha çok

anlaşılmaktadır. Çünkü yöneticiler, paydaşlar veya ilgili kurumların doğacak finansal veya finansal olmayan risklerin doğru ve dürüst şekilde yönetildiğine dair güvence beklentileri de artmaktadır. İç denetimler aracılığı ile kurum içinde var olan veya eksik yürütülen iş süreçleri ve yönetim süreçleri değerlendirilir, analiz edilir ve raporlanır. Dolayısıyla üst yönetimlere yüzde yüz olmasa da tarafsız bir güvence verirken bir yandan da disiplinli ve sistematik bir yaklaşımla kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

İç denetimlerde; kurumların mali/mali olmayan faaliyetlerine ilişkin elde edilen bulgular tarafsızca ortaya koyulur. Söz konusu bulgular doğrudan doğruya mali tablolara, finansal işleyişe, mevzuata/ düzenlemelere aykırılıklara veya bilgi sistemleri güvenliği ihlaline ilişkin olabileceği gibi iş süreçlerinin etkin ve verimli yürütülmesine ve kurum performansına ilişkin de olabilir. Denetim yapılmasının amacı suiistimalleri bertaraf etmekle birlikte üst yönetimlere faaliyetlere ilişkin bilgi akışı sağlamaktır. Denetimler sonucu elde edilen bulgular sonucunda izlenecek yöntem ve usullerin belirtilmesi, yol gösterilmesi, uygulanabilir tavsiyelerde ve önerilerde bulunulması, iş süreci işleyişinin kolaylaştırılması, maliyetlerin düşürülmesi ve hatalı olan hususlarda çalışanlara bir nevi eğitim ve bilgi verme kapsamındaki faaliyetler iç denetimin olmazsa olmaz birer parçasıdır.

İşletmelerde kontrollerin etkinliğinden doğrudan şirket yöneticileri sorumludur. Bu anlamda faaliyetlerin yürütülmesi sırasında etkin kurumsal yönetimi sağlamak ve bunu ilkeler halinde sürdürebilmek amacıyla iç denetim faaliyetine gereksinim duyulmaktadır. İç denetimin kuruma en genel katkısı, mevcut veya olası risklerin tespit edilmesi, yönetilmesi ve risklerin sebep olabileceği zararların minimum düzeye indirgenmesi hususlarında üst yönetime yardımcı olmaktır. İç denetim birimleri vasıtasıyla iç kontrollerin etkinliği değerlendirilir ve iş süreçlerinde verimlilik sağlanması hedeflenir.

Aralık 2001'de Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) yaşanan Enron firması skandalı ve beraberinde getirdiği sonuçlar, denetimlerin önemi konusunda bir miat olarak kabul edilebilir. Söz konusu firmanın zayıf iç kontrol yapısı, yanıltıcı muhasebe kayıtları sonucunda oluşan ve gerçeği yansıtmayan mali tabloları, denetçiler ve firma çalışanları arasındaki çıkar ilişkileri bir noktada ortaya çıkmış ve skandala neden olmuştur. Bu durum yatırımcılar açısından çok

büyük maddi kayıplara sebep olmakla birlikte, dünya ekonomisinde güven ve itibar kayıpları yaratmıştır. Söz konusu skandal sonucunda, ABD’de şirketlerin mali raporlamalarındaki kontrollerin artırılması ve şirket çıkar ilişkilerini ortadan kaldırmak amacıyla Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) 30.07.2002’de imzalanmıştır. Yasanın kapsamı esasen borsada işlem gören halka açık şirketlerdir. Yasada pay sahipleri, şirket yöneticileri ve denetçiler açısından ağır cezai yaptırımlar tanımlanmıştır.

Dünya genelinde kamu otoriteleri tarafından yapılan yasa ve hukuk düzenlemeleri sonucunda, denetimler de doğal olarak değişmiştir. Günümüzde, geleneksel yöntemler yerine bilgi teknolojileri ağırlıklı denetim metotları, gerçek zamanlı ve sürekli denetimler çok daha fazla kabul görmektedir. Daha önceden hata veya eksik tespit etmeye odaklanan iç denetim fonksiyonu, yerini süreç odaklı anlayışa bırakmaktadır. İşletmelerde sürekli denetimler sağlandığı takdirde, iç denetim mekanizmasının verimliliği ve etkinliği artmakta, iç denetim birimlerince sağlanan güvence hizmetinin kalitesi yükselmekte, sonuçta mali tablolara olan güvenilirlik seviyesi de artmaktadır. Bu noktada, belirli algoritmalar dâhilinde bilgi teknolojilerine dayalı denetimlerin yakın gelecekte daha yaygın şekilde kullanılacağı öngörülmektedir.

Denetimi gerçekleştiren denetçiler, işin niteliğine göre kendi içinde çeşitli alanlara ayrılır. İç denetim, geçmişi mevcut durumu ve geleceği değerlendirirken, çoğu denetim geçmiş işlemleri inceler. Denetim türleri arasında ortak mesleki standartlar bulunmakla birlikte, denetimin amacı, yaklaşımlar, bağlı olunan organizasyon açısından denetçiler arasında temel farklar bulunur. Örneğin; iç denetçiler denetimin gerçekleştirileceği işletmeye veya organizasyona bağımlı olarak çalışırlar, yalnızca finansal değil, finansal olmayan faaliyetleri ve iş süreçleri de incelerler. Ancak bağımsız denetçiler ilgili organizasyonun dışında görev alır, yasayla elde edilen yetkilendirme sonucu daha sınırlı bir alanda finansal anlamda bir görüş bildirirler.

Profesyonel standartları bulunan iç denetim fonksiyonlarında; kurumda oluşabilecek kayıpların daha ortaya çıkmadan önce gerekli önlemlerin alınması (önleyicilik) yaklaşımı esastır. Bu noktada risk faaliyetleri (risk ölçümleme,

değerlendirme ve sonuçlarının analiz edilmesi) önleyicilik hususunda önemli katkılar sağlayacaktır.

Bu kapsamda, çalışmanın amacı uluslararası alanda kabul gören iç denetim standartları ve risk odaklı bakış açısıyla birlikte uygulamaya yönelik araştırmanın yapılmasıdır. Söz konusu çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm olan “Denetim ve Genel İşleyiş Mekanizması” bölümünde özetle denetimler hakkında genel açıklamalara yer verilmiştir. Denetim ve denetçi kavramları, denetim ve denetçi sınıflandırılmaları yer almaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde iç denetim tanımları, faaliyetleri, önemi, unsurları, kapsamı, teknikleri, iç kontrol ve ilgili kavramlar incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümde risk odaklılık, prensipler ve standartlar, iç denetimin ülkemizdeki temel uygulamaları ilgili bilgiler bulunmaktadır.

Bölüm dördte iç denetim uygulanmasına yönelik saha anket çalışmasına, araştırmanın amacı, hipotezler, yöntem, ölçekler, analizler, bulgu ve yorumlara yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde elde edilen sonuçlar değerlendirilmiş ve ilgili noktalarda önerilere yer verilmiştir.

BÖLÜM 1

DENETİM VE GENEL İŞLEYİŞ MEKANİZMASI

1.1 Denetim ve Denetçi Kavramları

Dünya genelinde yaşadığımız finansal değişimlerle birlikte, işletmeler açısından çok sayıda yeni risk faktörü ortaya çıkmış, hileli finansal raporlamalar nedeniyle yaşanan finansal skandallar nedeniyle karar mercilerinin denetim uygulamalarına olan gereksinimleri günden güne artmıştır. Bu noktada denetimin, denetim uygulamalarının ve standartların önemi ön plana çıkmakta, denetim faaliyetleri geçmişe göre çok daha fazla dikkate alınmaya başlamıştır.

Ataman'ın (2001, s.15) kitabında ifade ettiği gibi American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)'a göre muhasebe denetimi tanımı:

Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.

Jaksic, Alvin A. Arens ve James K. Leobbecke'e (1980, s.1) göre:

Genel anlamda denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla bağımsız ve yetkin bir kişi tarafından tarafsızca kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesini kapsayan sistematik bir süreçtir.

Özer (1997, s.14) kitabında Amerikan Muhasebe Derneği denetim tanımına yer vermiş olup, bu tanımda dikkat çeken nokta belirli standartlar ile sürdürülen faaliyetler arasındaki uyumun belirlenmesi için objektif ve sistematik olarak delillerin ve yapılan değerlendirmelerin ilgililere iletilmesi hususudur.

Denetim; işletmelerin ekonomik veya ekonomik olmayan faaliyetlerinin önceden saptanmış standartlara, prosedürlere, talimat veya mevzuatlara uyum derecesini inceleyen, ölçümleyen, yapılan araştırmalar neticesinde edinilen bulgu, öneri veya görüşleri ilgi duyanlara aktarmak amacıyla objektif kanıtlar toplayan, kanıtları değerlendirerek raporlayan, sistematik bir süreçtir. Denetim, kurum ve

işletmelerin faaliyetleri sonucunda ortaya koyulan rapor, beyanlar veya iş akışlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini önceden saptanmış ölçütler dâhilinde inceler. Bu ölçütler işletmeye özgü ölçütler olabileceği gibi, kamu ve benzeri kuruluşlar tarafından ortaya koyulan kurallar da olabilir.

İşletmelerin; kısa, orta veya uzun vadedeki hedeflerini gerçekleştirirken planlama, örgütlenme, finans ve yönetme kavramlarının yanı sıra, bağımsız bir güvence hizmeti olarak denetim mekanizmasına da ihtiyacı vardır. Denetim mekanizması esasen, kurumun misyonunu gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin açık bir göstergesi olacaktır. İşletmenin misyon veya var oluş amacını gerçekleştirmiş olması yeterli sayılamaz. Hedeflenen amaçlara hangi kaynaklarla, hangi iş gücüyle, hangi yasal zeminde ve zaman diliminde ulaşıldığı da oldukça önem taşımaktadır. Bu kapsamda, yönetim sürecinin bağımsız ve objektif bir denetimle sürekli olarak izlenmesi fayda sağlayacaktır.

Bir işletme faaliyetlerinin sürekli halde denetim ve gözetime tabi tutulması, var olan kaynak kullanımlarının doğruluğunun belirlenmesi ile çeşitli tedbirler aracılığı ile işletme verimliliğinin artmasını sağlamak elzemdir. Bu kapsamda denetimler hayati öneme sahiptir (Köksal, 1974, s.51).

Denetim tek bir aşamadan oluşmaz, bir süreçtir ve çeşitli aşamalar halinde gerçekleştirilir. Birbirini takip eden aşamalar arasında gerçekleşen faaliyetler belli bir program dahilinde devam eder.

Denetim süreci kısaca özetlenirse, öncelikle denetime tabi tutulacak olan alanların belirlenmesi gerekmektedir. Söz konusu denetim noktalarının belirlenmesinde ise denetim kapsamıyla ilgili varsa risk ölçümlene sonuçları, üst yönetimin talepleri, dışından gelen ihbar ve şikayetler, denetçilerin kritik gördüğü diğer hususlar inceleme kapsamına alınabilecektir.

Bu çerçeve ortaya konulduktan sonra, yürütülen işletme faaliyetleri ile denetim standartları karşılaştırarak, varsa bulgu, eksiklik veya öneriler ortaya konulur ve elde edilen sonuçlar sorumlu olunan birime, üst makamlara ve ilgilere tevsik edilir. Karar merci kişiler tarafından rapor değerlendirilerek bulguların tekrarlanmaması adına işletmede gerekli önlemler sağlanır.

Bozkurt'un (2006, s.31) ifade ettiği gibi:

Denetçi denetim faaliyetinin asıl kahramanı olan, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli mesleki özeni gösteren bir kişidir.

Denetçi; bütün bu süreci gerçekleştirirken, kurumun ortaya koyduğu çıktıların doğruluğunu inceleyebilmek için bağımsız, yeterli, uygun, güvenilir kanıtlar toplamak zorundadır.

Bozkurt (2006, s.53) ve Selimoğlu (2012, s.51)'nun ilgili tanımlarına katılarak denetim kanıtı bir denetçinin fikir ve görüş oluşturabilmek adına kullandığı bilgilerdir. Kanıt toplanmasının nedeni, denetim sonuçlarının gerçekçi ispatlara dayandırılması gereğidir. Kanıtların yeterliliği tamamen denetçi takdirinde ve inisiyatifindedir ve bu noktada verilecek olan kararlarda, denetlenen alanın riskliliği, finansal boyutu, alanın ana kütlesi, zaman ve kaynak kısıtları çok daha önemli hale gelmektedir.

Denetim kanıtlarının miktarını önemlilik, risk, nitelik, maliyet, ana kütle büyüklüğü ve özelliği, güvenilirliğini ise kanıtın geçerliliği, kaynağı, zamanlılığı nesnelliliği ve objektifliği etkiler (Türker vd., 2002, s.74).

Denetim kanıtları sadece muhasebeden edinilen finansal bilgiler değildir. Bunun yanında, destekleyici kanıtlar olan görsel, işitsel, analitik, yazılı ve fiziki kanıtlarla da desteklenmelidir. Denetçi çeşitli kanıt toplama teknikleri ile (gözlem, yerinde inceleme, yeniden hesaplama, soruşturma, belge incelemesi vb. gibi) uygun yöntemi kendi seçecektir. Denetimlerde kanıt toplanırken, denetime tabi olan ana kütle verileri içinden örneklem seçilerek bu alan test edilebilir ve ana kütle hakkında belirli güven aralıklarında sonuçlara ulaşılabilir.

Selimoğlu ve Uzay (2009, s.133) görüşlerine katılarak, kanıt sayısı kadar kanıtın kalitesi de önem taşımaktadır ve dolayısıyla kanıtlar ilgili ve zamanlı olmalı, kanıtların kaynağı bulunmalı ve objektif olmalıdır. Denetçi iddiaları incelerken, nihai görüşe varmak için elde ettiği belgelerle sonucun doğruluğunu ispatlamakla yükümlüdür. Dolayısıyla denetlenen alanla ilişkili olarak elde edilen kanıtların güvenilirliği öznellikten uzaklaştıkça artacaktır. Neticede denetçinin amacı kesin bir doğruluk oranı vermek yerine, makul bir güvence sağlamaktır.

1.2 Teftiş, Kontrol, Revizyon ve Denetim İlişkisi

Günlük kullanım dilinde genellikle teftiş, kontrol ve revizyon kavramları esasen denetim kavramıyla birlikte kullanılmaktadır. Kontrol işletmelerde denetim faaliyetinden daha önce var olması/bulunması gereken unsurdur ve faaliyetlerin yürütülmesi esnasında koruyucu önlemlerin alınmasını ifade eder. Potansiyel risklerin belirlenmesiyle birlikte bu risklere karşılık çeşitli önlemler alınır ve kontrol noktaları kurulur. Dolayısıyla işletme amaçlarına ulaşabilmek adına alınan önlemler dizisi kontrol faaliyetleri sayılabilir. Kontrol faaliyetleri ayrı ayrı uygulanabileceği gibi, bir dizi politika ve prosedürü de kapsayabilir (Akyel, 2010, s. 83-97).

Teftiş; işletme faaliyetlerinin düzgün yürütölüp yürütölmediğini ortaya koyabilmek amacıyla yapılan incelemedir. Denetimden daha dar kapsamlıdır ve daha spesifik durumlarda uygulanır.

Revizyon ise faaliyetlerin ve bölümlerin iş akışlarının gözden geçirilmesidir. İşletme içi veya dışındaki bireyler tarafından yapılır. Revizyonlarda, genellikle muhasebe hesaplarının harici mevzuata ve muhasebe kurallarına uygunluğu incelenir. Denetimden daha dar kapsamlı bir faaliyettir. Denetim kavramına ise ilerleyen bölümlerde daha geniş kapsamlı değinilecektir.

1.3 Denetimin Önemi

şirketlerde şeffaflık, sürdürülebilirlik ve süreklilik kavramları günümüz küresel koşullarında bir gerekliliktir. Özellikle şeffaflık hususu ancak ve ancak uluslararası standartlar çerçevesinde hazırlanan finansal raporlamalar ve bağımsız denetim yoluyla sağlanabilir (<http://www.trc.com.tr/hizmetler.html>,2019).

İşlem hacimleri arttııkça işletme içi ve dış riskler de artmakta, faaliyet alanı genişledikçe içinde bulunulan finansal veya finansal olmayan durumlar daha da karmaşık hale gelebilmektedir. Yönetim tarafından doğru karar alınabilmesi için bilgi kaynaklarının doğru ve güvenilir olması şarttır. İşletmenin yönüne ve rotasına etki edecek kararlar alınırken kullanılan bilgilerin doğruluğu ise ancak ve ancak etkili bir denetim mekanizması yoluyla sağlanabilir.

Denetimin aynı zamanda yatırımcılar için de koruyucu bir rolü vardır. Denetim sayesinde üçüncü kişilere karşı doğru ve güvenilir bilgi aktarılmış olacaktır. Şeffaf, güvene dayalı ve etkin bir kontrol ancak denetim aracılığı ile var olabilir. Objektif ve etkin bir denetim mekanizması şirketin üst yönetimine karşı caydırıcı bir fonksiyon taşır ve dolayısıyla alınan kararların doğruluğuna ve dürüstlüğüne pozitif yönde etki eder (Toroslu, 2012, s.79-80). Çağımızda denetim süreci geleneksel denetimden oldukça farklılaşmaktadır. Denetimler, bilgi teknolojilerinden yararlanarak gerçek zamanlı kontrollere doğru kaymaktadır. On yıllık bir süre içinde denetimin işletmelerde hataları ortaya çıkaran bir sistemden çok, koruyucu ve önleyici uygulamalara yönelik bir faaliyet olacağı düşünülmektedir.

1.4 Denetim Türleri

Denetimlerde izlenecek proses, yol, yöntem ve ilkelerin yapılacak olan denetimin yapısına göre değişiklik göstermesi doğaldır. Denetimlerin çeşitli türlere ayrılmasında bazı ölçütler kullanılmaktadır (Yavuzyiğit, 1995, s.55-57).

Saran'ın (1995, s.62) ifade ettiği gibi:

Çağdaş denetim anlayışı, esas itibarıyla örgütlerde denetim işlevinin taşıdığı önemin ve bu işlevin yönetimin diğer unsurlarıyla olan ilişkilerinin daha iyi anlaşılmasına eşdeğer olarak gelişmiştir. Günümüzde işletmelerde ve kamu örgütlerinde çağdaş denetim sisteminin oluşturulması için bilimsel yönetim alanında ki gelişmelerden yararlanılmaktadır.

Uygulanan teknikler, zamanlama, denetimi gerçekleştirecek olan kurum, denetlenecek olan kurumlar, kapsam, amaç, konu vb. gibi durumlar dikkate alınarak farklı şekillerde sınıflandırılmıştır. Uygulamada genel kabul gören sınıflamalar ile ele alacak olursak nedenlerine, konusuna, kapsamına ve denetçi statüsüne göre sınıflandırabiliriz (<https://vergidosyasi.com/2017/03/23/denetim-turleri/>, 2017).

1.4.1 Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Çeşitleri

Bu sınıflandırmada, denetimler yapıma nedenine göre iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar, zorunlu denetimler ve isteğe bağlı denetimlerdir.

1.4.1.1 Zorunlu Denetim

Yasal mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi mecburi olan veya kanunlar çerçevesinde denetime tabi tutulmuş bulunan kurumlara karşı getirilen denetim türü zorunlu denetimdir. Uygulanacak olan denetimlerin hangi durumda, amaç ve yöntemle veya süreyle gerçekleştirileceği de aynı şekilde yasalar ile belirlenmiştir (Toroslu, 2012, s.70).

1.4.1.2 İsteğe Bağlı Denetim

Zorunlu olmamakla birlikte, işletme yöneticilerinin ya da ortaklarının talebi ve önerisi üzerine isteğe bağlı denetimler yapılabilir. İşletmenin mevcut fiili durumunu görmek, finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını anlamak, işletme bünyesindeki iş ve işlemlerin yasal mevzuata, prosedürlere ve talimatlara uygun olup olmadığını denetlemek için yapılır. Denetim isteğe bağlı bile olsa, denetçi mesleki standartlara tam uyum sağlamalıdır.

1.4.2 Konuya Göre Denetim Türleri

Denetimleri konusuna göre ayırmak mümkündür ve dört ana başlıkta incelenebilir. Bunlar; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet (performans) ve özel amaçlı denetimlerdir:

Mali Tablolar Denetimi	Uygunluk Denetimi	Faaliyet (Performans) Denetimi	Özel Amaçlı Denetimler
<ul style="list-style-type: none">•Mali verilere dayanan bir görüş oluşur.•Genel muhasebe ilkelerine uygunluk aranır.•Önemli hataların bulunması amacı taşır.	<ul style="list-style-type: none">•Mevzuat kurallarına uyulup uyulmadığı incelenir.•İlgili taraf esasen Üst yönetimdir.	<ul style="list-style-type: none">•İşletmenin tüm yönleriyle işleyişi ele alınır.•Denetim amaçları farklılık gösterebilir.•Yönetimsel bir danışmanlık faaliyeti sayılabilir.	<ul style="list-style-type: none">•BT/Teknolojik altyapıyı inceler•Amaç işletmenin elde ettiği, kullandığı veya ihtiyacı olan verilerin gizliliğini ve güvenliğini sağlamaktır.

Şekil 1: Konusuna Göre Denetim Türleri

Kaynak: Taş ve Durmuş (2008, s.15)

1.4.2.1 Finansal Tablolar Denetimi

Bozkurt'a (2006, s.27) göre, finansal tablo denetimlerinde işletmelerin gelir tablosu, bilanço, mizan gibi mali tablolarının veya mali sonuçlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kanuni müeyyidelere uygun düzenlenip düzenlenmediği hususunda fikir oluşturulmaya çalışılır.

Genel itibarıyla finansal denetimlerde işletmenin/kurumun gelir tablosu, bilançosu, dağıtılmamış karlar tablosu ve bunun ile birlikte nakit alım (fon akım) tablosu denetim konusu yapılmaktadır. (Güredin, 1994, s.14). Diğer tablolar ise ek tablolardır.

İşletmenin finansal tabloları ve mali verilerinin denetimi sonucunda denetçinin faaliyetler hakkında bir görüşü oluşur. Finansal tablolarda bulunan faaliyet sonuçlarının genel itibarıyla kabul görmüş olan muhasebe ilkeleri çerçevesindeki yasal düzenlemelerle uyumlu olup olmadığını inceler. Bir işletmenin finansal tabloları bağımsız şekilde denetime tabi tutulmuşsa, bu tablolara güvenilirlik artacaktır. Bu denetimde tüm hataların tespitinden çok, genel bir görüş temel alınır ve ulaşılan temel görüş doğrultusunda tespit edilen hatalar düzeltilebilir. Ancak denetçi tarafından varılan görüş uygulanabilir, doğru ve reel olmalıdır ve hiçbir denetçi, mali tablolara yüzde yüz güvence veremez.

1.4.2.2 Uygunluk Denetimi

Standartlara ve kurallara uygunluğun test edilmesi amacıyla yapılan denetimlerde esasen aranan faktör düzenliliktir. İşletme faaliyetlerinin, ilgili dahili veya harici mevzuatlara, hukuk kurallarına veya kurumun iç kaideleri ile uyumlu olup olmadığının incelenmesidir. (Başpınar, 2005, s.39)

İşletme faaliyetlerinin, işletme üst yönetimi, genel müdürlüğü veya kamu tarafından koyulmuş olan standartlara uygun olup olmadığı denetim konusu yapılır. Her hangi bir uygunluk denetiminde verimliliğin artması için denetçinin mesleki anlamda tecrübeli olması, bilgili olması, işletme tarafında da işlemlerin belgeye dayalı yürüyor olması gerekir. Uygunluk denetimi sonucunda ulaşılan rapor her işletmenin beklentisine göre değişkenlik gösterebilir. Çünkü uygunluk denetimi raporu ile ilgilenenler genelde işletme ortakları veya üst yönetimidir.

Denetim sonucunda denetçi tarafından ortaya konulan bulgular ve öneriler, işletme stratejileri ve politikalarına göre ele alınarak gerekli aksiyon planı yapılır ve uygulanır. Esas amaç, kurum çalışanlarının yürüttüğü iş ve işlemlerin, sorumlu ve yetkili kişiler tarafından önceden belirlenmiş kural, strateji veya metotlar ile olan uyumluluğunu araştırmaktır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s.14).

Mali tablo denetimlerinden farklı olarak uygunluk denetimleri sonuçları nispeten daha sınırlı bir kitleyi (örneğin kamu otoritesi, işletme yönetimi vb. gibi) ilgilendirir. İşletmeler, stratejik hedeflerine ulaşabilmek için bazı standartlara ve önceden belirlenmiş kriterlere ve hedeflere ihtiyaç duyar. Bu kriterler, işletme tarafından veya kamu otoriteleri tarafından belirlenebilir. Dolayısıyla, uygunluk denetimlerinde önceden belirlenmiş bu temel kriterlere uygunluk aranacaktır.

1.4.2.3 Faaliyet Denetimi

Bir kurumun strateji, politika, misyon, hedef veya amaçlarına ulaşip ulaşmadığı hususu yapılacak olan faaliyet denetimleri vasıtasıyla ölçülebilir. Faaliyet denetimleri çok geniş kapsamlı olup, tedarik zincirinden nakit yönetimine kadar işletmenin hemen hemen tüm fonksiyonlarını hem finansal hem de finansal olmayan yönleri ile ele alan objektif bir inceleme faaliyetidir. Faaliyetlerin önceden belirlenmiş hedeflere ve koyulmuş amaçlara göre periyodik ele alınmasıdır (Güredin, 1994, s.15).

Bir faaliyet denetimi yapılıyorsa, bu denetimin amacı işletme faaliyetlerinin yasal hükümlere ve kurallara uygunluğu, finansal tabloların güvenilirliği, verimlilik, iş süreçlerine uygunluk, iç kontrollerin kalitesini ele alınacaktır. Belirli bir standart olmamakla birlikte, amaçlar her işletmede farklı olabilir. Örneğin bir işletme insan kaynakları uygulamalarındaki eksiklerini görmek isterken, diğer işletme yatırım maliyetlerinin uygunluğunu sorgulayabilir. Faaliyet denetçisi, iş sürecini ortaya koyarak, bu sürecin iyileştirilmesi hususunda toplamış olduğu kanıtlar ile birlikte kişisel tavsiyelerini belirtecektir. Denetçi tavsiyelerinin uygulayıp uygulanmayacağı hususu tamamen yönetim kararına bağlıdır.

1.4.2.4 Bilgi Teknolojileri (BT) Denetimleri

İşletmelerin BT süreçlerine ve mevcut bilgi sistemlerine yönelik güvence talebi gün geçtikçe artmaktadır. Bu konuda farklı BT denetim teknikleri ve kriterleri uygulanabilmektedir. BT denetimleri, işletmenin teknolojik altyapısını inceleyerek, bu sistemden beklenen faydalar ile var olan durumu karşılaştırır. Esasen bu denetim bilgi güvenliği sağlamayı amaçlar. Bu noktada; teknolojik, sistemsel ve hile risklerini ele alır ve inceler.

Yazarlar (Kandemir C., Ş. Kandemir, 2012, s.54) makalesinde yer verildiği üzere, bilgi teknolojileri sistemlerinde ortaya çıkan yolsuzlukları üç ana sınıflandırmaya tabi tutmuştur:

- Girdilerde (input) yapılan usulsüzlükler
- Çıktılarda (output) yapılan usulsüzlükler
- Süreçlerdeki usulsüzlükler

Bilgi teknolojileri açısından girdi usulsüzlüğüne örnek olarak kurumun geçmiş ve/veya mevcut veri sistemlerine hileli ve hatalı bir şekilde girişi yapılan bilgiler verilebilir. Çıktı yolsuzluklarına işletmenin mevcut iç sistemlerinden yararlı bilgilerin, ticari sır özelliği taşıyabilecek verilerin veya raporların alınması sayılabilir. Bununla birlikte kullanılan güvenlik şifrelerinin değiştirilmesi veya farklı amaçlar için kullanılması süreç usulsüzlüğü anlamında açık bir örnektir. Olası suiistimallere engel olabilmek adına paylaşılmayan güvenlik şifrelemeleri, güvenli ağ işlemleri ve network sağlanması, periyodik olarak yedeklemeler önerilmiştir.

BT denetimleri; esas amacına uygun olarak, işletmenin elde ettiği, kullandığı veya ihtiyacı olan verilerin gizliliğini ve güvenliğini sağlar. Bilgisayar sistemlerinde anlık durumu kontrol altında tutar, sistemlerin etkinliğini ve işlerliğini inceler. İnternet sitesi filtrelemeleri, IP kontrolleri, bilgilere erişim yetkileri, onayların kontrolleri, parolalar, şifrelemeler, sunucu yedeklemeleri gibi pek çok yolla teknolojik güvenlik sağlar. Bunların dışında, işletmeye dışarıdan gelebilecek siber saldırılar vb. karşısında belirli katmanlar ve algoritmalar kullanılarak saldırılara engel olunabilecektir.

1.4.3 Kapsamına Göre Denetim Türleri

Genel itibarıyla denetimler özel ve genel amaçlı denetimler olarak ikiye ayrılır. (Uzun, 2016, s.16).

1.4.3.1 Özel Amaçlı Denetim

Ancak ve ancak belirli ve spesifik bir alanda yapılan denetimi ifade etmektedir. İlgili denetim yolu ile sadece ele alınan alanda net ve somut bir sonuca ulaşılır. İhtiyaç duyulan her durumda özel amaçlı denetim yapılabilir. Bu denetimi işletmenin kendisi yapabilir veya kamu tarafından yapılabilir.

Yazarın (Haftacı, 2011, s.10) kitabında yer verdiği ifadelerle paralel olarak, özel amaçlı denetimlere örnek vermek gerekirse; şirket birleşmeleri veya satın almaları öncesinde yapılan tespit denetimleri, kamu tarafından yapılan vergi incelemeleri veya diğer kamu kuruluşları tarafından yapılan incelemeler, işletme yönetimi tarafından talep edilen bir yolsuzluk veya suiistimal alanında yapılan incelemeler sayılabilecektir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Uluslararası İç Denetim Standartları (2017, s.28) suiistimal (Fraud) tanımını ortaya koyarken yapılan işlemin hukuk dışı bir fiil olduğunu vurgulamıştır. Hile veya sahtekarlık gibi fiillerin, sadece fiziksel anlamda bir güç kazanımı değil aynı zamanda maddi anlamda bir çıkar sağlamak, kendisi adına veyahut bulunduğu mevki adına bir avantaj kazanmak şeklinde çok çeşitli amaçlarla bunun gerçekleştirilebileceği ortaya konulmuştur.

1.4.3.2 Genel Amaçlı Denetim

İşletmeye ait her türlü iş ve işlemin, finansal tablolara doğru yansıyor yansımadağının belirlenmesi ile elde edilen faaliyet sonuçlarının güvenilirliğini belirlemek amacıyla yapılan denetim türüdür.

1.4.4. Denetçi Statüsüne ve Kurumla İlişkisine Göre Denetim Türleri

Denetimleri yapan denetçiler statü olarak ayrı kategorilerdedir. Denetçinin statüsü ve kurumla olan ilişkisine göre farklı denetimler yapılacaktır.

Bunlar temel itibarıyla bağımsız, kamu ve iç denetim olmak üzere üç sınıf olarak ele alınabilecektir. (Uzun, 2016, s.18).

1.4.4.1. Bağımsız Denetim

İşletmelerin belirli bir döneme ilişkin yürüttüğü faaliyetler sonucu oluşturulan finansal tabloların (gelir tablosu, bilanço gibi) belirli kurallarla, yasalarla ve muhasebe standartlarıyla uyumlu olup olmadığının test edilmesi işidir. Gerçekleştirilecek olan denetimler, yasal prosedürler doğrultusunda portföylerinde yer alan müşterilere hizmet sunan denetim firmalarına bağlı kişiler tarafından yapılır. Bu denetim, müşteri kuruluşun talebi ile bir sözleşme kapsamında gerçekleşir. Finansal verilerin kontrolü, mali tabloların incelenmesi, gerekli durumlarda ise uygunluk denetimleri yapılmasını ifade eder. Ancak bağımsız denetimin esas amacı mali anlamda bir denetim yapılması ve genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde bir görüşe ulaşılmasıdır (Haftacı, 2011, s.9).

İşletme yönetimi tarafından, kurumun iç kontrol yapısı hakkında bir görüş talep edildiği durumda, bağımsız denetçiler tarafından iç kontrol yapısı incelenebilir. Denetimin yöntemi, kapsamı, zaman ve teknikler bağımsız denetçi tarafından belirlenir. Bu noktada, bağımsız denetçilerin objektifliği ve bağımsızlığı bir zorunluluktur. İşletme tarafından sözleşme dışında bir ücret bağı olmamalı, ticari bağı bulunmamalı, alacak borç ilişkisi içine girilmemelidir.

Ayrıca, bağımsız denetim işletmenin muhasebe departmanı tarafından oluşturulan veriler temel alınarak yapılır. Muhasebe birimleri tarafından kayıt altına alınan verilerin, ilgili dönemde doğru yansıtıp yansıtmadığını belirler. Denetçi yapacağı incelemesinde bu verileri gözden geçireceği ve uygun olup olmadığı hakkında görüş oluşturacağı için, genel kabul görmüş muhasebe standartlarını, muhasebe kayıtlarını bilmek zorundadır.

Bir bağımsız denetçinin muhasebe bilgisi bulunması gereğinin dışında, analiz, değerlendirme ve kanıt toplama da bilgili olması gerekir. Bağımsız denetçiler denetim faaliyetinde bulunulan işletmede veya kurum çalışanı değildir. Bağımsız denetim yalnızca finansal raporlamayı kapsar ve denetim yapılan işletme tarafından sağlanan verilerle yapılan sınırlı bir denetim türüdür.

Sorumluluk; finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda nihai bir görüş ve güvence vermektir. Bu noktada iç denetim geçmiş, mevcut durumu ve geleceği değerlendirirken, bağımsız denetim sadece geçmiş verilere ilişkin işlemleri inceleyecektir. (<http://www.kardembagimsizdenetim.com/bagimsiz-denetim/>, 2018)

1.4.4.2 Kamu Denetimi

Devlet otoritesinin denetleme kurum, kuruluş ve denetim birimleri tarafından gerçekleştirilen denetimlerdir. Denetime yetkili kuruluşlar, görev yetki ve sorumluluklarını ilgili kanunlardan alırlar. Bu kanunlar çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmiştir.

Erdal Kenger'in (2001, s.16) ifade ettiği gibi :

Görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablolar denetimi, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur.

Devlet tarafından atanan yetki ve sorumluluk ile kamuda örgütlenmiş olan denetim kurum ve kuruluşları, kamu kurum ve kuruluşlarının sürdürdüğü faaliyetleri kontrol ederek, bu faaliyetlerin devlet politikalarına, genel kamu yararına, hukuka, ekonomiye, planlarına karşı uygunluklarını inceler ve ilgili kuruluşlar ve vakalarla alakalı raporlar hazırlarlar (John W. Cook ve Gary M. 1984, s.7).

Devletin denetim organı olan bu birimler; kamuda görev alan departman veya birim faaliyetlerinin genel ve özel kurallara, kanun ve ilgili sair yasalara, vergi politikalarına ve kamu yararına karşın uygunluk düzeylerini araştırır. Türkiye'de kamu denetçilerine örnek olarak Maliye Bakanlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) denetçileri ve Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) müfettişleri sayılabilecektir.

1.4.4.3 İç Denetim

Robert ve Moeller (2009, s.3) iç denetimi “kurumun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için oluşturulmuş kurumda yerleşik olan bağımsız bir değerlendirme işlevi” olarak ifade etmektedir.

İç denetimler, işletmelerde yürütülen tüm faaliyetlerin işletme stratejilerine, hedeflerine, üst yönetimin veya ortakların belirlediği politikalara ve planlara uygunluğunu ölçer. Bu noktada esas alınan kriter dahili ve harici mevzuatlar olacaktır. Bununla birlikte işletmenin iç kontrol yapısını değerlendirir ve iç kontrollerin işleyip işlemediği konusunda görüş bildirir. İç kontrol sistemlerinin etkinliğinin incelenmesi hususu esasen iç denetimin uygunluk denetimi fonksiyonudur.

İç denetim departmanları, organizasyonlarda yürütülen faaliyetlerin belirli kriterlere, prosedürlere, politikalara, hedef ve amaçlara uygun şekilde sağlanıp sağlanmadığını kontrol eden objektif ve bağımsız bir yapı olarak belirtilmiştir (Saka, 2001, s.48-57).

İç denetimin esas gayesi, kuruma ait varlıkların zararlara karşı korunmasının sağlanması, yürütülen faaliyetlerin önceden belirlenmiş temel hedef ve politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini incelemektir. (Güredin, 1994, s.15)

Özeren (2000, s.3), “organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu bütün plan, politika, prosedür ve uygulamaları kapsayan bir yönetim aracı olduğunu” ifade etmiştir.

İç denetim işletmeye bağlı bir departman veya birimdir. Bu denetimlerde sadece finansal nitelikteki olaylar değil, finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin de ele alınmasının yarar sağlayacağı açıktır. Olası suiistimalleri, hile ve yolsuzlukları, kişiye veya sisteme bağlı hataları, verimsiz uygulamaları minimize etmek amacıyla bu birim kurulur. Yani iç denetimin esas amacı işletme faaliyetlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin ölçülmesidir.

Önceki yıllarda bugüne kıyasla daha çok hata bulmaya odaklanmış iç denetimlerin günümüzde daha verimli etkin süreçlerin sağlanması adına risk

önleyici faaliyetlere odaklandığı bir gerçektir. Bir organizasyon yapısı içinde iç denetçilerin yeri ve rolü irdelenirse, bu kişilerin iş süreçlerinin iyileştirilmesi, mevcut kaynakların geliştirilmesi, performans yönetimine katkı sağlanması gibi farklı alanlarda rol aldığı söylenebilecektir. Bununla birlikte kurumun iç ve dış iletişimlerine katkı sağlamak, kurumdaki iyi uygulama örneklerini teşvik etmek, gerekirse çalışanlarla paylaşılmasını sağlamak ve en nihayetinde kuruma katma değer sağlanması ve toplam kalitenin artırılması yönlerinde değerli rolleri bulunmaktadır (Uzun, 2009, s: 3).

Memiş'in (2008, s.79) görüşüne paralel olarak, denetimler her ne kadar geçmişte reaktif bir süreç olsa da, mevcut durumda kuruma değer kazandırma, danışmanlık sağlama, liderlik gibi yeni misyon ve fonksiyonlarıyla proaktif bir yapıya doğru dönüşmektedir.

1.5 Denetçi Türleri

Türk Dil Kurumu kayıtlarına göre denetçi “Denetlemeyle görevli kimse, murakıp, kontrolör” olarak ifade edilmiştir.

Denetimle alakalı her türlü iş ve işlemleri yürüten, bu konuda gerekli tecrübe ve bilgiye sahip olan, objektif ve güvenilir kişilerdir. Denetçiler genel itibarıyla üç ana grupta sınıflandırılabilir: (<https://www.kamufinans.com/denetci-turleri-nelerdir/>, 2018)

1.5.1 Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçi meslek grubu esasen serbest meslek çalışanı unvanı ile belirli bir ücret karşılığı hizmet gösteren veya bağımsız bir denetim kuruluşu adına çalışan kişilerdir. Bağımsız denetim faaliyetleri devam ettirilirken Bağımsız denetçilerin tarafsız davranması gerekir.

Bağımsız denetçiler, söz konusu denetim faaliyetlerini gerçekleştirebilmek adına her sene belirli periyotlarla düzenlenen mesleki yeterlilik sınavlarına kayıt olmalı ve sınav sonucunda başarılı olmak zorundadırlar (Aktuğlu, 1986, s.87).

1.5.2 İç Denetçiler

Aktuğlu'nun (1986, s.87), "İç denetçiler bir işletmenin iç denetim faaliyetlerini yerine getiren, doğrudan yönetim kuruluna bağlı bir birimin üyeleri olarak tanımlanır" şeklinde iç denetçi tanımı bulunmaktadır.

Gerek kavramsal bütünlüğü gerekse kapsamı itibarıyla iç denetimler oldukça geniş bir alanda görev almaktadır. İç denetim birimlerinin işlevleri, denetim sonuçları yönlerinden organizasyonun yapısı ve nihayetinde tepe yönetim izinleriyle sınırlıdır. Bunun en temel nedeni kurumda görev alan iç denetçilerin işletmenin kendi personeli olmasıdır. Bu sebeple iç denetçiler tepe yönetimlerin çizdiği çerçevede görev almaktadırlar ve denetim fonksiyonu da ancak çizilen bu alanda gerçekleştirilebilir. Dolayısıyla organizasyon yapısı ve birimin doğası gereği bağımsız olması beklenen iç denetim birimleri, firmaya bağlı çalıştıklarından esasen üst yönetimlerin plan, karar, strateji ve hedeflerine uyumlu çalışmalıdır (Diamond, 2002, s.3-5).

İç denetçiler, işletme karar merci tarafından belirlenmiş politikalar ve kurallar çerçevesinde faaliyetlerin bu düzenlemelere uygunluğunu araştırır. İşletme varlıklarının korunması hususunda incelemeler gerçekleştirmek, gerekli tavsiyelerde bulunmak, önlemler alınması konusunda uyarılar da bulunmak, etkin bir maliyet ve kontrol mekanizmasının işleyişinde faaliyetlerin yeterliliğini denetleyerek kontroller yapmakla mükelleftir. Bu kapsamda, iç denetçiler işletmede önceden belirlenmiş standartlara uyulup uyulmadığını denetler ve bu denetimi işletmeden bağımsız ve objektif bir tutumla gerçekleştirmelidir. Her ne şekilde olursa olsun, işletmede görev alan iç denetçilerin işletme yönetimine güvence verebilmek adına belli alanlarda bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir.

Bu alanlar denetim, finans, genel muhasebe, hukuk, bilgi teknolojileri ve sektör bilgisidir. Bu bilgilerin yanı sıra, mesleki sürekli gelişim faaliyetleri dâhilinde profesyonel, mesleki ve uluslararası sertifikalara sahip olmaları beklenir. Özel uzmanlık gerektiren bir denetim görevi var ise, bu görevin yürütülmesi için uzmanlık sorgulamalı, mevcut kadroda bu ihtisas yoksa dışarıdan danışmanlık hizmeti alınmalıdır. Neticede, iç denetçiler bir işletmenin var olan veya olmayan tüm sistemlerini, iletişim yöntemlerini, süreç yönetimini ve şirket

kültürünü anlar, sorunlar için tavsiyede bulunurlar. Yönetişim süreçlerinin güvenli olduğuna dair iç kontrollerin yeterli olduğu hususunda yönetim organlarına makul güvence verirler. Ayrıca danışmanlık ve kurumsal gelişim hizmetleri sunar ve çeşitli önerilerde bulunurlar.

İç denetçiler aşağıdakileri uygulamak suretiyle kuruma değer katmaktadır (Galloway, 2006, s.20-21):

- Değişimi teşvik ve takip edici olmak
- Denetimi daha işbirlikçi hale getirmek
- Öz değerlendirme sisteminin kullanımını teşvik etmek.
- Kurum çalışanlarını denetime dahil etmek
- Risklere odaklanmak
- Kar (özelde) ve faydayı (kamuda) artırmayı amaçlamak
- Sorunlu alanlara öncelik vermek
- Teknolojiyi tüm birimlerle paylaşmak
- Müşteri ile işbirliği halinde olmak
- Kurum çapında denetim tavsiyeleri vermek
- Önleyici denetimler yürütmek
- Dış denetim maliyetlerini azaltmak
- Denetçilere özel görevlendirmeler yapmak
- Denetim raporlarını hızlıca yayımlamak
- Temel prensiplere geri dönmek

İç denetçiler mesleğin gerektirdiği yeterli teknik bilgiye ve mesleki anlamda iş yeteneğine sahip olmalıdır. Ayrıca dünya çapındaki finansal veya

finansal olmayan gelişmeleri de izleyerek kuruma en değerli katkıları sağlayacak bir pozisyonda mesleki anlamdaki gelişimlere önem vermelidir ve sürekli olarak bilgileri güncel tutulmalıdır (Bou-Raad, 2000, s.183). Yalnızca iç denetçi kimliğinin ve pozisyonunun gerektirdiği yetenek ve bilgiye sahip oldukları iş ve işleri üstlenmeli, ulaşılan bilgilerin gizliliğine gerekli mesleki hassasiyetle titizlikle özen göstermelidirler (Sandal, 2009, s.37). Daha genel bir ifadeyle açıklamak gerekirse, 2000’li yıllar öncesinde iç denetçilerin bağlı oldukları kurumlardaki esas görevi ve misyonu şirketin varlıklarının korunması, tepe yönetimlere yardımcı olmak ve kontrol yapısının takip edilmesiydi. Ancak bu kriterler günümüzde değişmiş olup, kurumların artan faaliyet alanları ve değişen küresel ticaret hacimleri nedeniyle iç denetçi kimliği de eskiye nazaran yüksek standartlara ulaşmaktadır. (Carey, Simnett ve Taneswski, 2000, s.40). İç denetçiler çalıştıkları organizasyonun stratejilerine, kurum kültürüne, izlenen politikalarına, dahili ve harici prosedürlerine farklı bir bakış açısı ve vizyon sağlarlar (Kagermann, vd., 2008, V)

Neticede; denetim fonksiyonu doğası gereği işe uygun tecrübe ve yetenekte olan kişilere gereksinim duyar. Bu kişilerin, ilgili alanlarda aldıkları üniversite ve mesleki eğitimlerin yanı sıra bilim ve teknolojiadaki ilerlemeleri, yeni gelişmeleri, kurumsal anlamdaki organizasyon değişimleri takip etmeleri de gerekmektedir.

1.5.3 Kamu Denetçileri

Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı olarak görev alan ve devlet nam ve hesabına yasal denetimleri gerçekleştiren kişilere kamu denetçisi denmektedir. Söz konusu denetçiler, hem özel sektör hem de devlet kurumlarında denetimler gerçekleştirebilirler. Dolayısıyla, söz konusu kurumların her türlü faaliyetinin kamu yararına uygunluğunu denetlerler. Kamu denetiminde kabul edilen denetim kriterleri genellikle yasalar, kanunlar, yönetmelikler, genelgeler, prosedür ve talimatlardır. Maliye Bakanlığı vergi müfettişleri ve SPK denetçileri kamu denetçilerine birer örnektir.

1.6 Sürekli Denetim ve Geleneksel Denetim Farkı

Geleneksel denetim dışında sürekli denetim kavramı da ele alınmış, Şekil 2’de karşılaştırma yapılmıştır. Bununla birlikte konu ile ilgili Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) ile AICPA’ın sürekli denetim hakkında yaptıkları tanımlar bulunmaktadır. Bu tanımlara göre, söz konusu denetimlerde bulguya konu olan vakaların gerçekleşmesinin hemen ardından veyahut eş zamanlı bir şekilde yayınlanan denetçi raporları vasıtasıyla bağımsız denetçiler için yazılı bir güvence sağlamaya yönelik bir yöntemdir (Searcy ve diğerleri, 2003, s.1).

Farklı bir bakış açılarıyla konuya bakıldığında, esasen geleneksel denetimle sürekli denetim arasında pek çok alanda farklılık vardır.

Geleneksel Denetim Aşamaları	Sürekli Denetimin Aşamaları
Denetim anlaşması	Sürekli izleme ve sürekli kontrol mimarisi
Denetim planı	Analitik izlemenin yapılandırılması
İç kontrol sistemi değerlemesi	Uyumsuz noktaların gözlemlenmesi
Maddi doğruluk testleri	Sürekli olarak model oluşturma ve birleştirme
Denetçi görüşü	Alarmlar ve bilgilendirme
Raporlama	Uyumsuzluğun incelenmesi
	Çok katmanlı görüş

Şekil 2: Geleneksel Denetim ve Sürekli Denetim Aşamaları Farklılıkları

Kaynak: Usul, H. 2013. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, s. 19

Sürekli denetimler geleneksel yöntemlerden farklı olarak bilişim ve bilgi teknolojilerinden en üst düzeyde yararlandığından denetimin kalitesine de oldukça önemli katkılar sağlamaktadır. Ancak bu noktada denetlenecek işletmede güçlü bilgi işlem altyapısına ve sistem otomasyon sistemine ihtiyaç duyulacaktır.

Denetim kapsamındaki bilgiler dijital ortamda olmalıdır. Bilgiler sürekli denetime elverişli veri yığınları olarak saklanmalıdır. Sürekli denetim geleneksel denetimden farklı olarak işletme veri güvenliğini sağlar. Erişim ve işlem yetkilendirmeleri, şifrelemeler, parolalar, esasen bu sistemin bir parçasıdır. Hangi çalışan tarafından hangi işlemlerin yapıldığını ortaya çıkarabilmek için sistemdeki

log kayıtları izlenmelidir. Sürekli denetim sayesinde, bilgi sistemleri altyapısında tesis edilecek önemli kontrol noktaları kurulacak ve iş yükü hafifletilerek verim artırılacaktır.

Bu noktada işletmenin faaliyetleri için risk ölçümlenmeleri ve değerlendirmeleri yapılarak olası, potansiyel veya var olan riskler belirlenebilir. Bu sayede yüksek, orta ve düşük riskli alanlar belirlenerek işletme tarafından gerekli aksiyon planları alınabilecektir.



BÖLÜM 2

İÇ DENETİM, İÇ DENETİM MEKANİZMASI VE İŞLEYİŞİ, İÇ KONTROL KAVRAMLARI

Uluslararası alanda, gerek şirket ortakları, gerekse kamu ve ilgili kişiler şirket yönetimlerinden sorumlu, dürüst ve şeffaf olmalarını beklemektedir. Bu yönetsel sorumluluk esasen risk unsurlarına karşın tedbirli olmayı da içermektedir. Var olan ve gittikçe artan yönetsel beklentiler, şirketlerin yönetim anlayışlarında ve dolaylı olarak iç denetime ait yeni yaklaşımları gündeme getirmektedir.

Dünya çapındaki şirketlerde yaşanan büyük ekonomik skandallar, gerek yönetsel gerekse denetimlerde güven unsuru sağlamaya yönelik sorunları ortaya koymuştur. Daha sonrasında ise hem denetim fonksiyonlarına hem de denetçi kriterlerine yönelik çeşitli esaslar ve kurallar koyulmuştur. Gelişmiş ülkelerde çok daha eski tarihlerde uygulamaya alınan uluslararası denetim standartları ülkemizde 2006 yılından bu yana fiilen uygulanmaya başlanmıştır (Kıracı, 2009, s.2).

İç denetim fonksiyonu bugün itibarıyla pek çok ülkede aktif kullanılmakta, iç denetim uygulamaları sayesinde kurumların gelir ve giderlerinin, kontrol mekanizmalarının, iş süreçlerinin ve faaliyetlerinin dahili ve harici mevzuatlara uygun yürütülüp yürütülmediği hususunda üst yönetime güvence hizmeti verilmektedir.

2.1 İç Denetim'in Tarihsel Gelişimi

Yılanıcı (2006, s.8) ifadesiyle "iç denetim sistemi, akademik açıdan ilk olarak 1900'lü yıllarda Kıta Avrupa ülkelerinde ele alınmaya başlanmıştır". Ancak bir fonksiyon olarak görülmesi ve fiili olarak uygulanması 1940'lı yıllarda ABD'de başlamıştır. 1941'de New York'ta, IIA kurulmuş ve iç denetim resmi unvana kavuşmuştur. Bu kapsamda, iç denetimin dünya çapında önem kazanması ve örgütlenmesinde Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün katkıları gözle görülür derecede yüksektir. Avrupa'da iç denetimler ilk kez 1948'de Londra'da

geliştirilmiş, zaman içinde kıta Avrupası'nda yaygınlaşmıştır. (Sezer ve Kavakoğlu, 2011, s.41-43)

İç denetim zaman içinde bakış açısı olarak çok çeşitli değişimlere uğramıştır. *Sawyer ve diğerleri (2005, s.3)*, “iç denetim tarihinin, mesleki gelişimin sistematik bir şekilde gerçekleştiğini göstermekte olduğunu” ifade etmektedir. Tarihi sürece bakıldığında; 1950 ve 1960'larda iç denetim uygulamaları şirket varlıklarını koruma, veri güvenliğinin sağlanması yönünde iken, 1970'lerde ise hukuki odaklı denetim baskındır. 1990'larda uygunluk denetimleri ağırlıkta iken, 2000'lerden sonra iç denetimlerin odağı işletmeye katkı ve değer katma özelliğini taşımaktadır. (Önder, 2008, s.23)

Zaman içinde iç denetim tanımında önemli gelişmeler yaşandığı bir gerçektir. 1957'deki tanım muhasebe ve finansman konuları ağırlıktayken, 1971'de faaliyetlerin gözden geçirilmesi hususu ağır basmaktadır. Bununla birlikte 1978'deki tanıma göre iç denetimler bağlı bulunduğu organizasyon içinde bağımsız bir değerlendirme görevi taşır ve işletmenin işlemlerini değerlendirir (Aslan, 2003, s.5).

Türkiye'deki iç denetim uygulamalarının esasen özel sektörde geliştiği görüşü hakimdir. Bunun nedeni; 1980'li yıllarda izlenen devlet politikaları sonucu ekonominin dışa açılmasıyla birlikte işletmelerin, sermayelerin ve yatırımların büyümesi, rekabetin artması, etkin kaynak kullanımı zorunluluğu gibi nedenlerle iç denetim faaliyetlerinin işletmelerde uygulanması ve önem kazanmasıdır. Ayrıca, Türkiye'de iç denetim hakkındaki ilk örgütlenme özel bir kuruluş olan ve 1995'te kurulmuş olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) aracılığıyla gerçekleşmiştir. TİDE kuruluşu bir IIA üyesidir ve 1996 yılında bu üyeliğe kabul edilmiştir. Mevcut durumda dernek statüsünde faaliyet göstermektedir. (<https://www.tide.org.tr/page/1/hakkimizda>)

Bunların dışında, Türkiye'deki devlet kuruluşlarında iç departmanlarının kurulması ve hayata geçirilmesi Avrupa Birliği (AB) müzakereleri sonucunda ortaya çıkmıştır. İç denetimlerin kanunlarla resmiyet kazanması AB müzakerelerine bağlı olarak yasalaştırılan 10 Aralık 2003 tarihli 5018 Sayılı

“Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” aracılığıyla olmuştur. (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> ,2018).

Söz konusu kanunun 63 üncü maddesinde iç denetimin tanımı yapılarak konuya açıklık getirilmiştir. Söz konusu kanunun iç denetimle ilgili olan kısmı 01 Ocak 2006 itibarıyla yürürlüğe alınmıştır.

2.2 İç Denetim Olgusu ve Tanımı

Sermaye ve para hareketlerinin artması ve küreselleşmenin etkisiyle yoğunlaşması nedeniyle kurumlar / işletmeler geçmişe göre çok daha geniş bir spektrumda yer alan risklere maruz kalmaktadır. Söz konusu riskler, hem finansal hem de finansal olmayan konulara ilişkindir. İşletmeler yaşam süresi boyunca maruz kaldıkları riskleri minimum düzeye indirmek çabasıdadır. Bu kapsamda yapılan dış denetimler genel itibarıyla geri dönük denetimlerdir. Ancak zaman içerisinde kurumların ve işletmelerin geleceğe yönelik kararlarında etkili olabilecek muhtemel risklerin belirlenmesini ve bu risklerin bertaraf edilmesini sağlayacak farklı ihtiyaçlar doğmuştur. Bu doğrultuda işletme faaliyetlerinin kurum içerisinde değerlendirilebileceği, risklerin daha doğmadan gerekli önlemlerin alınabileceği bir yaklaşım olan iç denetim sistematığı geliştirilmiştir. Bilimsel ve uluslararası standartlar çerçevesinde işletmelerde çeşitli iç denetim birimleri kurulmuş, kurulmaya devam etmektedir. Amaç ve kapsam olarak diğer denetim türlerinden farklı olarak iç denetim, oldukça geniş kapsamlıdır. İşletmeyle alakalı olarak yapılan her çeşit denetim esasen iç denetim konusunu ihya eder. Bu içerik sadece finansal konulara ilişkin olmayıp, sadece parasal değerler dikkate alınmaz (Özer, 1997, s.67). İç denetimler tür olarak finansal iş ve işlemlerle finansal olmayan iş ve işlemlerin kontrol edilerek değerlendirmeleri içeren bir türdür. İç denetimler ile hedeflenen husus esasen organizasyonlarda kontrollerin varlığının, etkinliğinin ve yeterliliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesidir. Bu anlamda iç denetimler kritik seviyede önemli kontrol araçlarıdır (Güredin, 1994, s.15).

İç denetim; kurumların risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan ve gerek özel sektörde gerekse

özel sektörden etkilenen kamu sektöründe yönetim faaliyetinin neredeyse olmazsa olmaz bir fonksiyonu haline gelen bir disiplindir (Pickett, 2003, s.239).

İç denetimler IIA ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA) Türkiye temsilcisi TİDE'nin iç denetim tanımına göre, bir organizasyonun iş ve işleyişine değer katmak ve sürdürülen faaliyetlerini geliştirmek hedefiyle bağımsız bir danışmanlık ile makul düzeyde objektif bir güvence sağlama fonksiyonudur. İç denetimler işletmenin risk yönetimi ve yönetim işleyişi analiz edilirken diğer yandan bu işleyişi geliştirmek adına disiplinli yaklaşım sağlayarak kurumun misyon ve vizyonuna ulaşmasına destek olur (<https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=IcDenetiminTanimi>, 2018).

Enstitü tanımında değinildiği üzere, iç denetimler sadece işletmenin üst yönetimine hizmet etmez, en düşük kademedeki çalışanlardan en üst düzeydeki çalışanlara dek tüm işletmeye kapsamlı şekilde hizmet eder. İç denetim doğası itibarıyla; kurumların ve işletmelerin işleyişini, temel sistemlerini, iş yapış şekillerini ve iş süreçlerini analiz eden, kurumun stratejik amaçlarına ve hedeflerine ulaşabilmesi açısından riskleri indirgemeye yönelik iç kontrol yapılarının etkinliğini ve yeterliliğini test eden ve bu konuda tecrübeli uzmanlar tarafından yürütülen bir faaliyettir. Bu noktada iç denetim bir yönüyle iç kontrolün denetlenmesidir.

2.3 İç Denetim Faaliyetleri

Genel bir bakış açısı ile iç denetim faaliyetlerini özetlemek gerekirse;

- İşletmelerde mevcut veya var olması beklenen kontrol yapısının etkinliğinin, yeterliliğinin incelenmesi, sorunlu noktalarının belirlenmesi,
- Her türlü iş sürecinin ve faaliyetin yasal mevzuatlara, önceden belirlenmiş standartlara, dâhili ve harici kurallara uygunluğunun incelenmesi, gerekli standartların oluşturulup oluşturulmadığının incelenmesi,
- Muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve finansal tabloların güvenilirliğinin test edilmesi,

- İşletmede etkin ve sağlıklı bir risk yönetimi uygulanmasına destek verilmesi, bu konuda yeni yaklaşımların geliştirilmesi,
- Bilgi teknolojileri denetimi aracılığı ile bilgi sistemleri yapısının gözden geçirilmesi,
- Danışmanlık ve güvence hizmeti verilmesi,
- Yapılan denetimler, incelemeler ve değerlendirmeler sonucunda bulgu ve önerilerin sunulması, sonuçların raporlanması, raporlama sonrası süreçte gerekli bulgu/öneri takibi ve izlemelerin yapılması,
- Kaynak kullanımı ve etkinliğin belirlenmesi,
- Üst yönetim tarafından verilecek diğer görev ve sorumlulukların yerine getirilmesi,

şeklinde özetlemek mümkündür (Köse, 2007, s.15).

Ancak işletme faaliyetlerinin denetlenebilir, şeffaf ve açık bir şekilde sürdürülebilmesi için kurallara, prosedürlere ve talimatlara ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetim birimleri de işleyişte dâhili veya harici kurallara ne derece uyulduğunu periyodik kontrol eder, incelemeler sonucunda üst yönetime rapor sunar. Bulguların, tespitlerin, tavsiyelerin, önerilerin ve değerlendirmelerin raporlanması sürecinde denetçi tarafından objektiflik, dürüstlük ve bağımsızlık gibi temel kavramlara uyulmalıdır. İç denetim sistematığı ve doğası gereği objektif kalması gereken bir yaklaşımdır çünkü işletmenin etkili risk yönetiminde, iç kontrollerin sağlanmasında ve bilgi sistemleri altyapısının değerlendirmesinde kilit bir rol üstlenmektedir. Dolayısıyla iç denetim esasen, işletmenin içinde bulunduğu sektöre özgü çağın teknolojisini takip eden, eldeki imkân ve olanakları analiz eden, değerlendiren; maruz kalınan riskleri veya potansiyel tehditleri gözeterek kontrollerin sağlanmasına olanak tanıyan; verimlilik ve risklerden korunma esaslı öneriler sunan bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin sorumluluğu esasen muhasebe iş ve işlemleri ile mali kontrollerin dışında, operasyon anlamındaki kontroller, olası risklerin tespiti/yönetilmesi ile kurumsal yönetimi ihtiva edecek şekilde genişlemiştir (Arena ve Azzone, 2009, s.43-60).

2.4 İç Denetim'in Önemi

İç kontrol mekanizması ve risk yönetimi süreçlerinin uygulama etkinliğini sistematik şekilde değerlendirmede yönetim organlarına iç denetim birimleri yardımcı olur. Bu noktada, işletme ve kurumların operasyon hedeflerinin ve stratejik amaçlarının başarılması kapsamında kurumun faaliyetlerinin, risk yönetiminin ve iş süreçlerinin doğru ve verimli şekilde işlediğine dair objektif güvence verir.

Organizasyonlar tarafından üretilen verilere ve objektif gözlem, analizlere dayalı iç denetim çalışmaları neticesinde çeşitli görüş ve tavsiyelerde bulunduğundan bu yönüyle de kurumsal yönetime destek olma açısından önemli bir fonksiyondur.

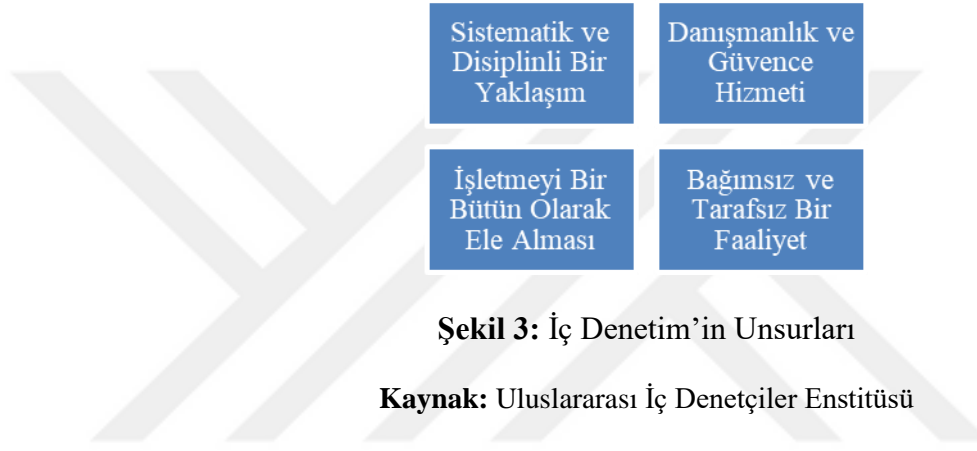
2007'de yapılan bir çalışmaya göre, Arena ve Azzone tarafından toplam 364 şirkete anket gönderilmiştir. Yapılan çalışmanın temel düzeydeki amacı ekonomik krizler sonrasında İtalyan şirketlerinin iç denetimlere ait pozisyonlarının belirlenmesidir. Sonuç itibarıyla kriz sonrası beş yılda iç denetim personeli ve departman sayılarında anlamlı bir artış olduğu gözlenmiştir. Dolayısıyla yaşanan ekonomik krizler sonrası firmalar iç denetim birimlerini yapılandırmış, bu birimler daha etkin hale getirilmiştir. (Özdoğan ve Öncü, 2016, s.23)

Neticede; iç denetim faaliyetleri, kurumsal yönetimi güçlendirmenin yanı sıra; üst yönetimin, denetim komitesinin ve diğer ilgili kişi/ paydaşların strateji ve politikalarına ulaşma hedefine katkı sunan nitelikli, değerli bir kaynaktır. Bu işlev, kurum faaliyetlerinde karşılaşılan mevcut veya potansiyel riskleri değerlendirmekte, bu risklere karşı emniyet sağlamaktadır. Kurumun hangi alanda, hangi faaliyette zayıflıkları bulunduğunu, bu eksiklerin giderilebilmesi için nelerin gerektiğini ortaya koyan objektif gözlemler sunmaktadır. Ayrıca, iç denetim fonksiyonu sadece rutin denetimleri değil, hile-suiistimal denetimleri, danışmanlık hizmetleri, risk yönetimi faaliyetleri gibi çeşitli alanlarda da görev almaktadır. Faaliyetlere objektif ve daha analitik anlayış ile bakıldığından, hatalı, gizli veya yasak olan uygulamaların ortaya çıkarılması açısından da oldukça önem taşıyan bir işlevdir. Yani neticede, iç denetim fonksiyonu yönetimi erken uyarıcı bağımsız ve güvenilir bir sistemdir.

2.5 İç Denetim'in Unsurları

İç denetim işletmelerin yürütmüş oldukları iş süreçlerine değer katan bağımsız ve objektif bir güvence sistemidir. Kurumda uygulanmakta olan bir risk politikası var ise; iç denetim vasıtasıyla risk yönetimi ve yönetim fonksiyonlarının etkinliği de değerlendirilebilir. Böylelikle kurumun stratejik amaçlarına ulaşması konusunda katkı sağlanmış olur.

IIA'nın iç denetim tanımında olduğu gibi denetim faaliyetlerinin en temel ve olmazsa olmaz unsurları ve detayları şekilde yer aldığı gibidir:



Şekil 3: İç Denetim'in Unsurları

Kaynak: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

- **Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım:**

İç denetimler harici ve dahili mevzuatta belirtilen kurallar dahilinde; kontrolleri, iş süreçlerini ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendiren ve geliştiren bir fonksiyondur.

İç denetimler tek seferlik ve sınırlı da olabilir, denetim planı dâhilinde rutin ve kapsamlı da olabilir. Ancak ve ancak her iki koşul altında da faaliyet belirli standart kurallar çerçevesinde yürütülür. Ancak eğer bir kurumda dahili denetim mekanizması sistemli, periyodik ve disiplinli bir şekilde işliyorsa; işletme içindeki diğer departmanların yöneticilerinde iç denetim farkındalığı artacak ve söz konusu bölüm/birimler tarafından daha kontrollü işler ortaya çıkacaktır. Böylece işletmenin makro risk faktörleri sayıca azalacak veya doğabilecek riskler için kontrol mekanizmaları daha etkin halde olacaktır (https://www.tide.org.tr/uploads/IIA_vs_GAGAs.pdf).

- **Danışmanlık ve Güvence Hizmeti:**

Güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti iç denetimin temelidir. Güvence hizmetleri esasen işletme ile ilgili olan kişilere, kurumlara, yer aldığı piyasaya, devlete, müşterilere ve paydaşlarına karşı dâhili ve harici kurallar çerçevesinde güvence ortamı sağlamaya yönelik denetim faaliyetleri kapsar (https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IIA_Ic_Denetimin_Paydaslar_Icin_Degeri_Detay.pdf , 2018).

İç denetim sonucunda ele edilen bulgular objektif bir şekilde raporlanır ve ilgili üst yönetime sunulur. Böylelikle yapılan incelemeler neticesinde üst yönetime bağımsız bir güvence verilmiş olur. Esas amaç doğabilecek her türlü risk henüz gerçekleşmeden önce yeterli önlemlerin alınmasıdır. İç denetim birimleri tarafından tam bir güvence verilmesi söz konusu olamaz, yeterli ve makul ölçüde bir güvenceden bahsedilebilir.

Denetim birimlerinin güvence işlevi ile, olası zararların öngörülmesini ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlar. Rutin denetim, süreç, uygunluk veya inceleme/araştırma raporlamaları vasıtasıyla operasyon, yönetsel veya finansal riskleri en aza indirmeye çalışılmaktadır. Finansal riskler incelenirken işletmenin alacakları ve şüpheli alacakları, stokları, yatırımları ve döviz işlemleri ciddi şekilde ele alınmalıdır (APTE, 2004, s. 585-588).

Üst yönetim, genel müdürlük veya şirket paydaşları yönetim karar ve icra görevleri çerçevesinde objektif ve bağımsız görüşlere ihtiyaç duyabilirler. Bu kapsamda, kritik kararlar uygulamaya alınmadan evvel konu hakkında denetçiler tarafından tahkikatlar yapılarak detaylı bir değerlendirme yapılarak çeşitli görüş ve öneriler de sunulabilir. Bu noktadaki temel amaç, görülemeyen risklerin tespiti ve işletme için en doğru kararın zamanında alınmasına destek olmaktır (Adiloğlu, 2011, s.10).

- **İşletmeyi Bir Bütün Olarak Ele Alması:**

Denetimler işletmenin tüm alt süreçlerinin en detayı ile incelenmesi yerine daha da önemlisi olan bütündeki kontrol etkinliğini sağlamak için yapılan bir uygulamadır. Bu doğrultuda işletmelerin esas stratejik ve operasyon

hedeflerine ulaşmak için faaliyetlerin tamamı bir bütün olarak denetçi tarafından ele alınır. Neticede sadece mali ve finansal faaliyetler değil, işletmeye katma değer ve fayda sağlayacak her konuda yani bütünün geneli için iç denetçi tavsiyelerde bulunarak bulgularını raporlar. Dolayısıyla iç denetçiler işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda denetimi bir bütün olarak ele alıp görevlerini bu şekilde yürütmelidir. Denetçilerin hazırladığı raporlarda toplam kalite düzeyini artırıcı, hatalı veya eksik yürütülen iş süreçlerini iyileştirici ve kontrol mekanizmasını geliştirici tavsiyeler sunulabilmesi işletmenin bütün halinde değerlendirilmesiyle mümkün olur (https://www.tide.org.tr/uploads/IIA_vs_GAGAs.pdf).

- **Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması:**

Bağımsızlık ve tarafsızlık iç denetçilerin ilk önceliğidir (Stewart ve Subramaniam, 2009, s.5). IIA tanımına göre bağımsızlık; tarafsızlığı tehdit eden koşullardan özgür olunmasıdır. İç denetim departmanının; denetim fonksiyonunun doğası ve yer alınan görevler gereğince her alanda ve her türlü görev ve denetim faaliyetinde icra ve yürütmeden bağımsız hareket edebilme imkânı bulunmalı, gerekli görev yetkisi sağlanmış olmalıdır. Bir işletmede iç denetimle görevli çalışanların ve departman yöneticisi organizasyon anlamında denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde bağımsız hareket etmeye olanak sağlayabilen bir kadroya veya kademeye bağlı olmalıdır. Günümüzde çoğu işletmede iç denetim departmanlarının yönetim kurullarına bağlı olmasının nedeni bu bağımsızlığın sağlanabilmesidir. İç denetim faaliyetinin idari ve işlevsel olarak iki farklı yapılması hususu esasen uluslararası iç denetim standartlarından kaynaklanır. İdari yapılanma; iç denetim biriminin gündelik işlemleriyle ilgili resmi işlerdir. Ancak işlevsel yapılanma ise iç denetimin bağımsızlığıdır. İç denetim yönetmeliği, yıllık denetim plan ve programlarının hazırlanması, ücret ve özlük hakları, bütçe vb. konular esasen iç denetimin fonksiyonel yapılanmasının birer parçasıdır. Bununla birlikte; denetçinin raporlamalarda objektif ve tarafsız olması ise ayrı bir husustur. Denetçiler görev aldıkları görev ve pozisyon itibarıyla, iç denetimi sürdürülen alanda çeşitli bulgulara ulaşırken veya tespit ettikleri bulguları ve sonuçları raporlarken, her ne koşul altında olursa olsun çıkar ilişkisi gözetmeksizin, tamamen ön yargısız bir şekilde hareket etmelidir. Türk Dil Kurumu tanımına göre tarafsızlık "yansızlık" anlamı taşımaktadır. Yani denetçi tarafından yapılan değerlendirmenin kişilerden bağımsız kaliteli ve gerçekçi

olabilmesidir. Bağımsızlık ise denetim faaliyetleri esnasında gerekli yetki ve kontrol ortamının sağlanmasıdır. Dolayısıyla bulgu ve sonuçlar ön yargıdan, çıkar ilişkisinden uzak, bağımsız ve tarafsız ortaya koyulmalıdır. Tarafsızlık kişiye bağlı bir tutumdur (Rittenberg, Schwieger ve Johnstone, 2008, s.758).

IIA'ya ait standartlar sözlüğünde iç denetçiler için tarafsızlık kavramına detaylı olarak yer verilmiştir. Bu kavrama göre tarafsızlık kaliteden ödün vermeksizin denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmelerini destekleyen bir yaklaşımdır. Kaliteli ve güvenilir bir denetim için denetçilerin yargılardan uzaklaşmış olması gerektiğini vurgulamaktadır. Sorumlu bir denetçi; bağlı olduğu ilişkili kişilerin düşüncelerinden, etkisinden veya olası baskılarından arınmış bir şekilde çıkar çatışmalarından uzak kalarak işini profesyonel mesleki özenle devam ettirmelidir. Standartlara uyum esastır ancak bunun yanında etki kuralları da gözetmelidir. IIA “Uluslararası İç Denetim Standartları” tanımına göre; menfaat çatışmaları bir denetçinin görevini tarafsız şekilde yerine getirmesini olumsuz yönde etkileyecektir (<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, 2018).

IIA tarafından yayımlanan etik kurallarda ise yetkinlik, dürüstlük, gizlilik ve objektiflik temel ilkelerdir. Amaç etiği denetimin tüm aşamalarında bir kültür haline getirebilmektir (Önder, 2008, s.130-131). Etik kurallara ve değerlere uygun davranılmasıyla birlikte bir denetçinin tarafsızlığı ve bağımsızlığı güvence altına alındığı için söz konusu etik kurallar sosyal sorumluluk bilinci şeklinde tanımlanmaktadır (Akbulut, 1999, s.125). Bununla birlikte iç denetçilerin sosyal ve maddi haklarının tam olarak sağlanması da bağımsız ve tarafsızlığın sürdürülebilir olması anlamında kritik bir husustur.

Kızılboğa (2013, s.116)'nın ifade ettiği üzere :

İç denetçiler faaliyetlerini sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde koordinasyonu sağlamakla görevli iç denetçiye, görevlendirme yapılmamışsa üst yöneticiye yazılı olarak başvurarak bağımsızlık ve tarafsızlıklarını garanti altına almalıdır.

2.6 İç Denetim'in Amacı, Kapsamı ve Faydaları

Coram, Ferguson ve Moroney (2008, s.546)'e göre "İç denetimin temel amacı, kurumsal yönetimi desteklemek ve güçlendirmek, risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin etkililik ve yeterliliğini değerlendirerek geliştirmektir".

İç denetçi bu değerlendirmede dahili ve harici standartların uygunluğunu, bu standartların anlaşılıp anlaşılmadığını, dahili veya harici kurallardan sapmaları tespit ederek, konu hakkında gerekli aksiyon planları ve önlemlerin alınıp alınmadığını belirlemekle sorumludur. İç denetimlerin amacı faaliyetlerin kurum politikaları veya stratejilerine uygun şekilde yürütülmesini ve elde edilen bilgilerin bütünlüğünü sağlamaktır.

Çok genel bir yaklaşımla iç denetimin amacı, örgüt varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerinin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır (Güredin, 1994, s.15).

Şirkette var olan iç kontrol yapısının işlerliğini iç denetim birimleri incelediği için, nihai amaçlardan bir diğeri de üst yönetim kararlarının, prosedürlerin, talimatların faaliyetlerle ne derecede uyumlu olduğunun tespit edilmesidir. Bilişim ve teknoloji sektöründeki hızlı ilerlemeler neticesinde yönetimler açısından risklere karşı korunma ihtiyacı oluşmaktadır. Bu doğrultuda iç denetim departmanlarının sorumluluk, yetki ve görev tanımları genişlemiş, sadece bulgu ve tespitleri rapor eden bir departman olmaktan çok yönetici karar destek mekanizması haline gelmiştir. İç denetim işlevi; kurum faaliyetlerinin dahili veya harici düzenlemelere uygunluğu açısından yönetime güvence sağlar. Bu doğrultuda temel amaç; işletmenin stratejik ve operasyon hedeflerine ulaşabilmesi açısından karar ve kontrol kalitesinin artırılması, operasyonların yürütülmesi esnasında karşılaşılan kayıpların veya henüz karşılaşılmamış potansiyel risklerin yönetilmesi hususunda yürürlükteki kontrol mekanizmalarına ait objektif güvenceler tesis edilmesidir. Bununla birlikte, işletmenin üst yönetimine kurumsal yönetim veya risk yönetimi hakkında iç denetimler bilgi sağlar ve süreç iyileştirmeleri açısından görüş/tavsiyelerde bulunur. Böylelikle tepe yönetime karar alınması konusunda da yardım sağlanmış olacaktır. Üst

yönetim alacağı her türlü karar veya projeksiyon açısından iç denetim departmanından görüş ve öneri talep edebilir.

İç denetim departmanlarının şirket açısından riskleri, fırsat ve tehditleri görebilme ve tahmin edebilme yeteneği olmalıdır. Çünkü mevzuata, yasalara ve ilgili sair düzenlemelere uygunluk anlamında şirkette kurulu bulunan iç kontroller ve iç denetimler aracılığıyla ölçülecektir. İç denetimler ayrıca usulsüzlük, hile ve suiistimallerin tespitinde, önlenmesinde ve giderilmesinde önemli rol üstlenmektedir. Bir diğer amaç, şirkete katma değer sağlayacak olan iş adımlarının ortaya koyulması, kaynak kullanımında verimlilik ve etkinlik sağlanmasına yardımcı olunmasıdır.

2.7 İç Denetim İhtiyacı ve Zorunluluğu Hususu

Artan rekabet koşulları, işletmelerin sürekli büyüme, varlığını sürdürme, gelişme ve kar elde etme hedeflerini gittikçe zorlaştırmaktadır. Bu anlamda yönetim süreçleri önem kazanmaktadır. Yönetim, özetle yapılan veya yapılacak olan işleri doğru yönetebilmek ve takip etme işidir. Yönetimin güvenilirliğini ve kalitesini artırmak amacıyla kurumlar bağımsız ve objektif bir iç denetime ihtiyaç duymaktadırlar. Küçük ölçekli işletmelerde faaliyet hacmi kısıtlı olduğundan, ilgili yöneticiler günlük rutin işleri, müşterileri veya personeli etkin olarak takip edebilir. Ancak büyük ölçekteki firmaların günlük, haftalık veya rutin faaliyetleri ve işleri küçük veya orta ölçekli firmaların faaliyetlerine göre daha karmaşık ve sayıca fazladır ve dolayısıyla işletme yöneticilerinin, bölüm müdürlerinin veya sorumluların alacağı çok daha fazla sayıda karar ve yönetilmesi gereken çok daha fazla iş akışı bulunmaktadır. Bu noktada, iş ölçeğinin ve hacmin artması işletme faaliyetlerini daha karmaşık hale getirmekte, etkin yönetim için kontrol ihtiyacı doğmaktadır. Yani işletme ölçeği büyüdükçe etkin yönetim için kontrol ihtiyacı daha da artar. İç kontrol sistemlerinin işlerliği daha da önem kazanır. iç kontrollerin işlerliğiyle ilgili yönetime, paydaşlara veya diğer ilgili kişi veya kurumlara doğru ve güvenilir bilgiyi iletecek olan iç denetim birimidir. İşletmelerin iç kontrol işleyişleriyle ilgili olarak güvenilir bilgiye olan ihtiyaç sürekli şekilde artmaktadır. Dolayısıyla iç denetim ihtiyacı esasen işletmenin iş kolu, faaliyet türü ve hacmi, ölçeği, çalışan sayısı, sermaye kaynakları, risk faktörleri, mali yapı gibi faktörlerle ortaya çıkar. Şirket varlıklarını korumakla

mükellef olanlar esasen şirket ortakları, paydaşlar ve yöneticilerdir. Ancak bu görevde en temel ihtiyaç iç denetimin temel unsuru olan bağımsız ve tarafsız bir güvence sağlanması işlevidir. İşletme ölçeği büyüdükçe artan ihtiyaçlar nedeniyle iç denetim birimlerinden finansal raporlamaların kontrolleri, mevzuata uyum konusunda operasyon denetimler veya hile-suiistimal incelemeleri beklenir.

Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile getirilen kurallar ve ayrıca SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı tarafından devreye alınan hukuki düzenlemeler, kamu ve finans iş kollarında iç denetimleri zorunlu bir koşul haline getirmiştir. Bu kapsamda hisseleri borsada işlem gören kuruluşlar, SPK mevzuatına tabi tutulan bazı işletmeler, bankalar ve devlet idareleri için iç denetim bir zorunluluk olup, iç denetim konusunda uluslararası düzenlemeler sağlanmıştır. Ancak diğer şirketler için iç denetim faaliyetleri yasal bir yükümlülük değildir.

Bununla birlikte; Türk Ticaret Kanunu (TTK) uluslararası denetim ve muhasebe anlayışı ile şeffaflık ve kamuyu aydınlatma gibi kurumsal yönetim ilkelerini esas alan modern bir yaklaşımı temel alınmıştır. Ayrıca şirket birleşmeleri, bölünmeleri, şirketlerin nevi/tür değiştirmeleri, sermaye değişimleri gibi kritik hususlarda bu işlemlerin doğruluğunun teyidi ve denetiminin yapılması öngörülmüştür. TTK çerçevesinde yönetim kurulu faaliyetlerinin gidişatının takip edilmesi, raporların hazırlanması, kararların takipleri, uygulanması veya iç denetimler amacıyla birimler kurulabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla kanunda temel olarak işletmelerin etkinlik, verimlilik ve hesap verebilirlik prensipleri çerçevesinde faaliyetlerini yürütmesi hususu ön plandadır. Söz konusu kanunda iç denetim birimi/komitesi kurulması zorunlu tutulmamıştır. Ancak denetim ve kontrol konusunda tavsiye niteliğinde ifadelere yer verilmiştir.

Mevcut kanunlarda yer almasa dahi, finans ve kamu sektörü dışında faaliyet gösteren diğer sermaye şirketleri için de yakın zamanda iç denetim ve ilgili komitelerin zorunlu hale geleceği öngörülebilir. Dolayısıyla iç denetim birimleri kontrol mekanizmasının önemli bir parçası olup, işletmede iç kontrol yapısı kurulması ve işlerliğinin sağlanması ise işletme üst yönetiminin bir misyonu olmalıdır. Etkin bir iç denetim fonksiyonunun organizasyona katma değer yaratacağı açıktır.

2.8 İç Denetim Birimi'nin Organizasyon Yapısı:

İç denetim birimleri; bağlı bulunduğu organizasyonun rutin işleyişi içinde gözden kaçmış veya henüz tespit edilmemiş hususları, bununla birlikte işletme tarafından tespit edilmiş ancak aksiyon planı alınmamış konuları ele alır, bunları değerlendirir ve sorunu çözmek adına görev yürütür. Her ne kadar dış denetçilerin görev ve rolleri yasal düzenlemeler ile açıkça belirtilmiş olsa da, iç denetçiler açısından bu beklenemez. Her organizasyon için iç denetim gereksinimi farklıdır ve sistem bu gereksinime göre şekillenir. İç denetçiler de şirketin dahili ve harici mevzuata, faaliyetlerinin politikalara uyumunun değerlendirilmesi, varsa hata ve suiistimallerin ortaya çıkarılması ve önlem alınması kapsamında görev alırlar. Ancak bu görevlendirmede iç denetim biriminin hareket ve denetim kabiliyeti ve olanağı yüksek olmalıdır. Dolayısıyla iç denetim görevinin yürütülmesinde tarafsız ve bağımsız davranabilmek adına birimin organizasyon yapısı oldukça önem teşkil edecektir.

İç denetçilerin yetkileri ve görev alacakları denetim alanları kısıtlanmamalı, bağımsızlığı ve tarafsızlığı mevzuat dahilinde güvence altına alınmalıdır. IIA vasıtasıyla TİDE tarafından Türkçeye çevrilen "İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi"nde iç denetimin bağımsızlık ve tarafsızlığı nispeten ön plandadır. İç denetçilerden bağımsız olmaları ve görevlerini objektif bir şekilde yürütmeleri beklenmektedir (Güredin, 1994, s.176).

ECIIA tanımında yer aldığı üzere (2005, s.28)

İç denetim, denetlediği alandaki faaliyetlerden de bağımsız olmalıdır. İç denetim faaliyeti, görev kapsamının belirlenmesi, görevlerin yerine getirilmesi ve alınan sonuçların raporlanarak iletilmesi konularında her türlü dış müdahaleden uzak olmalıdır. Sürdürülebilir bir bağımsızlığı garanti etmek için, iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak denetim komitesine, idari olarak ise, kurum içinde uygun bir üst hiyerarşik düzeye (icra başkanı düzeyinde bir kişiye) bağlı olması gerekmektedir.

Ancak ve ancak fonksiyonel olarak icradan bağımsız bir kimliğe sahip iç denetim birimleri şeffaf yönetim vizyonunun gelişmesine katkı sağlayabilecektir.

Bağımsızlığın sağlanamaması durumunda iç denetçi, yönetimin basit bir elemanı konumunda olacak ve bağımsız değerlendirme yapamayacaktır (Memiş, 2008, s.83).

Konu ile ilgili olarak AB'nin iç denetime yaklaşımında bağımsızlığın sağlanması için organizasyon anlamında aşağıda belirtilen koşulların oluşturulması gerekmektedir (Gösterici, 2006, s.185-186) :

- İç denetim departmanları en üst düzey yöneticiye bağlı olmalıdır. Denetim raporları doğrudan üst yöneticiye sunulmalıdır.
- İşletmenin üst yönetimi, tarafsız şekilde hazırlanan ve risk ölçümlemesine dayanan denetim planına müdahale etmemelidir. Plan hazırlanması hususunda iç denetçiler bağımsız olmalıdır.
- İşletmenin tepe yönetimi iç denetçilerin görev alanlarına müdahale etmemeli, iç denetçi bağımsızlığı gözetilmelidir.
- Denetim raporları üst yönetim dışındaki ilgililerle paylaşılabilir.
- İç denetim birimlerinin işletme faaliyetlerine değer katmak amacıyla yürüttüğü danışmanlık fonksiyonu ile denetim bulguları birbirinden ayrı tutulmalıdır.
- İç denetçilerin özlük hakları, kariyer planları, mevkileri veyahut üst yönetimle olan diyalogları özel bir statüde olmalı, denetçiler denetim alanıyla ilgili olan belge ve bilgilere kolayca ulaşabilmeli ve sonuçlar raporlanırken de özel serbestlik imkanı sunulmalıdır.

İç denetim birimlerinin organizasyon yapısı kapsamında, iç denetçilerin iç kontrol mekanizması içinde yer alması söz konusu iç denetçilerin tarafsızlığı açısından büyük bir tehdit oluşturabilir. (Zwaan, Subramaniam ve Stewart, 2008, s.7)

Neticede; organizasyon şeması anlamında iç denetim yöneticilerinin denetim faaliyetlerini şeffaf, tarafsız, doğru ve dürüst bir şekilde yürütmesine olanak verecek kademelere bağlanmalıdır. Özel sektör uygulamalarında iç

denetim birimleri denetim komitesi veya benzer bir komite aracılığıyla doğrudan yönetim kuruluna bağlı görev yürütebilmektedir.

TTK'da yer alan denetim komiteleri ifadesi esasen denetim kurulundan farklı olup yönetim kuruluna bağlı çalışan komitelerinden biridir. Söz konusu komitenin görevleri özetle; mali işler, raporlamalar ve iç denetimlerle alakalı konularda yönetim kurullarına bilgi aktarımında destek olmaktır. Komiteler yönetim kurul üyelerinden oluşmaktadır (IIA, 2017, s.24).

Denetim komitesi; iç denetim çalışma usul ve esaslarını belirleyen, işlerliğine dair yönetim kuruluna güvence veren bir komitedir. Denetimler vasıtasıyla edinilen sonuçlar bu komite aracılığı ile gözden geçirilerek yönetim kuruluna sunulur. Ayrıca; uygulanacak iç denetim teknikleri, yol ve yöntemler, inceleme metotları, ölçüm teknikleri, sair yönetmelik ve benzeri dahili prosedürlerin oluşturulması veya revizyonları, denetim planları, inceleme, araştırma ve benzeri kapsamda çeşitli denetim faaliyetleri sonuçları iç denetim birimleri tarafından denetim komitesi ile paylaşılacaktır. Bu anlamda, birimin stratejisi belirlenmiş olur ve iş planlaması için onay mekanizması işlerlik kazanacaktır.

Denetim komitesinin genel müdürlük ve iç denetim birimi arasında denge sağlayıcı bir fonksiyonu vardır. Komite esasen sürdürülen iç denetimlerin yeterli, bağımsız, tarafsız ve doğru olmasına dair kaynakları ve desteği sağlamakla görevlidir. Denetim komitesi üyeleri yönetim kurulundan seçilebilecektir ancak komite üye sayısı, yeterlilik düzeyine ve sair yasal düzenlemeler kapsamında yeniden belirlenebilir.

İşletmelerde diğer bölümlerden bağımsız bir iç denetim departmanı kurulabilir veya hizmet dışarıdan temin yoluyla yürütülebilir. Hatta bazı noktalarda kısmen içeriden kısmen de dışarıdan kaynak sağlanabilir. Ancak hizmet şirket dışından sağlanacaksa, bölüm içi işleyişteki yetki ve koordinasyon şirket personeli olan iç denetim yöneticisinde olmalıdır. Böylece en uygun maliyetle en etkin iç-dış kaynak dengesi kurulabilecektir. Birimde görev alacak denetçi sayısı, kadro ve pozisyon durumları ile denetçilerin nitelikleri, işletmenin iç denetime duyduğu ihtiyaçla doğru orantılı olarak kurumun kaynakları dahilinde

değerlendirilecektir. Bunun dışında, denetim planında gerekli insan kaynağı ihtiyacı görülecek, benzer kurumlardaki kadro sayıları ile karşılaştırma yoluyla denetçi sayısı daha etkin belirlenebilecektir. İç denetim işlevi denetim komitesine güvence vermek olduğundan, bilgi kaynaklarına sınırsız erişim imkanı bulunmalıdır. Dolayısıyla belirtilen organizasyon yapısı dahilinde iç denetçilere denetim konusuyla ilgili dilediği bilgi ve belgeye erişim imkanı verilmelidir. İç denetim birimi tarafından ortaya koyulan performans, işletme yönetimi tarafından değil, bizzat yönetim kurulu tarafından seçilmiş olan denetim komitesi veya yine yönetim kurulu tarafından değerlendirilmelidir.

Denetim komitesi potansiyel riskleri yönetebilmek için kontrol sisteminin etkin bir şekilde denetimini sağlamakla sorumludur. Komite tarafından talep edilen objektif güvenceyi sağlayabilmek adına iç denetim çalışanlarının belirli bir düzeyin üstünde analiz yeteneği, bilgi ve tecrübesinin olması gerekir. Komite, İç denetim elemanlarının yetkinliği kapsamında birimin profesyonel mesleki gelişimini destekleyici faaliyetlerde bulunmalı, uluslararası alanda geçerli eğitim ve mesleki sertifikaların edinilmesinde iç denetçilere yardımcı olmalıdır.

İç denetim birimleri genel uygulamada genel müdürlüklere bağlı olmasa da; idari, operasyon veya yönetsel toplantılarına davet edilmelidir. İç denetim görevinin sürdürülebilir ve nitelikli şekilde ifa edilebilmesi için, bu hususların yönetim kurulu tarafından onaylanmış yönetmelikle yazılı olarak tanımlı olması gerekir. İç denetimlerin işleyişine dair denetim yönetmelikleri denetimlerin ve denetçilerin sorumluluklarını, fonksiyonlarını, amaçlarını, hak ve yetkilerini tanımlayan yazılı bir dokümandır.

2.9 İç Denetim'in Süreçleri ve Genel İşleyiş

Her iç denetim faaliyeti; planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ve izleme sürecinden oluşmaktadır (Şahin, 2008, s.291).

Planlama	İç Denetimin Yürütülmesi	Raporlama	İç Denetim Sonuçlarının İzlenmesi
<ul style="list-style-type: none"> •Denetim evreninin tanımlanması •Denetim alanlarının belirlenmesi •Risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi •Denetim alanlarının öncelik sırasına konulması •Denetim kaynaklarının tahsis edilmesi •Planın hazırlanması ve onaylanması •İç denetim programının hazırlanması ve onaylanması •İç Denetçi ve ilgili birimlere bildirim 	<ul style="list-style-type: none"> •Ön Çalışma •Denetim amaçlarının belirlenmesi •Bilgi toplama/araştırma •Açılış toplantısı •Potansiyel sorunlu alanları belirleme, risk değerlendirme ve denetim testleri •Bireysel çalışma planının hazırlanması •Saha çalışması •Denetim testlerinin uygulanması •Bulguların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi •Bulgu ve önerilerin paylaşılması •Kapanış toplantısı 	<ul style="list-style-type: none"> •Taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi •Nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu 	<ul style="list-style-type: none"> •Denetim sonuçlarının izlenmesi •Denetimin değerlendirilmesi •Denetçinin değerlendirilmesi

Şekil 4: İç Denetim'in Süreçleri ve Genel İşleyişi

Kaynak: Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı İç Denetim Rehberi, 2012, s.3

Bir işletme açısından bir işin tamamlanması ne kadar önemli ise, o işin hangi sürede tamamlandığı da hayati önemdedir. Bu kapsamda denetim faaliyetleri ve insan kaynağı yönetimi doğru planlanmalıdır. Denetim faaliyetleri başlamadan önce bir plan, program hazırlanmalı, faaliyetler bu çerçevede yürütülmelidir. Denetçi programa uygun şekilde kanıtları toplar, inceler ve sonuçları çalışma kağıtlarına aktarır. Neticede elde edilen yargı, bulgular ve öneriler raporlanır ve ilgili kişi ya da kurumlara sunulur.

Planlamadaki hedef; zaman veya işgücünün etkin kullanılmasıdır. Denetçi; denetim konusuyla alakalı olan çerçeveyi yeterince araştırmalı, sektör bilgilerinden yararlanmalı, konuyla ilgili önceden yapılmış olan araştırmaları değerlendirmelidir. Bununla birlikte, denetim yapılacak olan kurum hakkında

yeterli bilgiye ulaşılmalı, finansal veya finansal olmayan faaliyetleri hakkında detaylı veri elde etmelidir. İç denetim planlamalarında analitik iş ve işlemlerin devreye alınması, iç denetçilere ticari faaliyetle ilgili olarak bilinmeyen hususları gösterebilir, denetim kapsamı ve zaman planı yapılmasında yardımcı olur (Soyer, 2005, s.122-123).

İ denetçi tarafından planlama aşamasında denetlenecek olan departmanın denetim alanları ve konuyla ilgili olan dahili veya harici mevzuat ortaya koyulur. Tüm bu araştırmalar belirli bir düzen içinde yapılarak denetim planı hazırlanmalıdır. Her türlü denetim görevi ve sorumluluklar dahilinde plan mümkün olduğunca takip edilmeli, işlemler plan dahilinde yürütülmelidir. Planlamanın yüksek riskli alanlara öncelik veren bir risk esaslı modeline dayanması beklenir. Ayrıca bu aşamada hem işletmenin, hem de iç denetim biriminin stratejik planları dikkate alınmalıdır. Nihai iç denetim programını departmanın bağlı bulunduğu yönetici onaylar ve program denetçilere bildirilerek yürürlüğe girer. Neticede iç denetimler söz konusu plan ve programlara uygun olarak yürütülecektir.

İç denetim planları, denetimde görev alacak insan kaynağını ve dönemin bütçesini de içermelidir. Planın, yıl içerisinde beklenmedik durumlara yanıt verebilecek derecede esnek bir yapıya sahip olması, denetimin plana uygun şekilde yürütülmesi hususunda yardım sağlayacaktır. Ancak önemli değişiklikler veya sapmalar denetim komitesine veya bağlı bulunulan üst yönetime açıklanacaktır. Denetimin hazırlık aşamasında öncelikle denetimde kullanılacak çalışma kağıtları, kontrol listeleri, kontrol formları belirlenir. Bu anlamda denetimde izlenecek yol esasen belirlenmiş olur ve hazırlanan belgeler ileride denetimin hangi safhada olduğunu içerecektir.

Denetimlere fiilen başlanmadan önce hazırlık ve bir sahaya ait bir ön araştırma yapılması gerekmektedir. Denetimler esnasındaki çalışmalar; hazırlık, risk ölçümlenmeleri, kontrol, deneme ve testler sonucu edinilen her türlü delil, bulgu, öneri ve sonuç denetim çalışma kağıtlarında kayıt edilmelidir. Bulgu ve öneriler denetlenen birim ile paylaşılacak, kapanış toplantısı ile kayıt altına alınacaktır.

Şirketlerin finansal veya finansal olmayan raporları, üst yönetim, ortaklar, yatırımcılar veya kamu otoriteleri tarafından izlenmek istenmektedir. Bu noktada, raporların önemi ve kalitesi raporlamalarda yer alan bilgilerin doğruluğu ile doğru orantılı olacaktır. İspatlanabilir ve kıyaslanabilir bilgiler doğrultusunda raporda yer alan bilgilerin nasıl ortaya çıktığı konusunda güven sağlanması şarttır. Bilgiler anlaşılır, zamanlı, güncel ve dengeli olmalıdır. Bu kapsamda, raporlama standartları bulguların yer aldığı denetim raporlarının içerik, kapsam ve genel düzenlemeleriyle alakalıdır. Denetimler sonucu elde edilen bulgu, öneri, görüş, ulaşılan sonuç ve değerlendirmeler ilgili taslak ve nihai raporlara olduğu gibi yansıtılmalıdır. Bu noktada tam, anlaşılır, aşırı teknik terimlerden uzak, ancak net ifadelerin kullanılması esastır. Denetim raporlamasından sonra bulgular tekrarlanmasını engellemek veya riski önlemek adına iç denetim bölümleri tarafından çeşitli bulgu takip föyleri aracılığı ile takip edilmelidir. Ayrıca denetimin kalitesinin ve iç denetçinin de değerlendirilmesi süreçte yarar sağlayacaktır.

Raporlama amacı, ihtiyaç duyulan bilgilerin net, doğru, yeterli, şeffaf ve sistematik bir düzen dahilinde sunulmasını sağlamaktır. Denetim raporları sonucunda konu ile ilgilenen kişiler yada kurumlar tarafından önemli kararlar alınabileceğini dikkate alındığında, bu standardın diğer standartlara göre nispeten daha önemli olduğu düşünülmektedir. Söz konusu bulgu ve öneriler ise denetim sonuçlarının izlenmesi aşamasında ele alınarak şirket tarafından gerekli görülen aksiyon planları alınacaktır.

2.10 İç Denetim Raporları:

İç denetim raporları, organizasyon işleyişinde hatalı olan veya eksik giden uygulamaların düzeltilmesi, iş süreçlerinin daha verimli hale getirilmesi, faaliyetlerin mevzuata uyumunun test edilmesi açısından çok önemli bir role sahiptir. Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetçiler elde ettikleri sonuçları belirli koşullar ve standartlar dahilinde raporlamak mecburiyetindedir. Bu noktada, şayet bir kurum veya kuruluşta iç denetim biriminin var olması zorunlu tutulmuş ise, öncelikle bağlı bulunulan yasanın hükümlerine göre raporlama yapılacaktır. İç denetim departmanı var olması yasal olarak zorunlu tutulmamış ise, yapılacak raporlamaların organizasyonun kendi yapısına, dahili

yönetmeliklere ve uluslararası standartlara uygun düzenlenmesi yeterli olacaktır. Uygulamada dört temel iç denetim raporlaması yapılmaktadır:

İç Denetim Raporları	İnceleme Raporları	Faaliyet Raporları	Diğer Raporlar
•Mali, Uygunluk, Sistem ve Bilgi Teknolojisi, Performans Denetimleri	•İnceleme, Araştırma, Usulsüzlük, Yolsuzluk	•İç Denetim Birimi Faaliyet Sonuçları	•Özel Amaçlı Raporlar, Ara Raporlar

Şekil 5: Temel İç Denetim Raporlamaları

Kaynak: Şengür ve Kavut, 2005, s.130-135

Özseren (2000, s.37) ve Eşkazan'ın (2003, s.6) da ifade ettikleri gibi, iç denetim departmanlarına ait çalışmalar ve ortaya koydukları raporların, bağlı olunan komite veya yönetim kurulları için kritik birer bilgi kaynağı olduğu açıktır. Söz konusu hususta doğan sorumlulukların paylaşıldığı görülmektedir.

Denetim bulguları denetimin ait olduğu iç denetim sınıflandırısına göre tasnif edilir ve sonuçları iç denetim yöneticisi tarafından bağlı bulunduğu komiteye veya kurula raporlanır. Uluslararası İç Denetim Standartları Md.1110 yorumu; "*kurum içi bağımsızlığın iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak yönetim kuruluna raporlama yapmasıyla etkili şekilde sağlanacağı*" şeklindedir.

Bu noktada yönetim kuruluna raporlama doğrudan ya da denetim komitesi vasıtasıyla olabilecektir. Yapılan raporlamalar, görevin amaçlarını, hedeflerini, kapsam ve sonuçlarını ihtiva etmeli, ayrıca objektif, doğru, anlaşılır, yapıcı, tam ve zamanında sunulmalıdır. Elde edilen tüm bulguların gerçekliği kontrol edilmiş, dengeli bir değerlendirme sonucunda rapor edilmiş olması gerekir. Bu bakımdan iç denetim raporlamalarının tarafsız, adil ve önyargısız olduğu kabul edilir. Ayrıca denetim zamanından bağımsız olarak, daha önce tespit edilen bulgular varsa ilgili raporda bunlara da yer verilebilir. İç denetim birimleri tarafından yapılan raporlamalar, kolay anlaşılabilir, gereksiz teknik terimlerden uzak, önemli noktaları içeren sade ve özlü bir raporlama olmalıdır. Ancak içerik ve konular itibarıyla yoğun bir alan ise, uygun seviyede detayla özet bölümler

halinde sunulabilir. Bu özet; organizasyon yapısına, bulgu sayısına ve denetim alanının kapsamına bağlı olarak değişecektir.

Denetim raporları; denetimin kapsamını, şartlarını, bulguları, tarihleri, ilgili önerileri, kontrol mekanizmasının eksiklerini içeren, sürecin gelişimi yönündeki fikirleri içerecek şekilde yazılmalıdır. Söz konusu raporlar, hatalı/eksik uygulamaları ve iç kontrol yapılarını düzeltmeyi hedefleyecek şekilde hazırlanır. Ancak şayet nihai denetim raporunda da eksik bir husus var ise, iç denetim yöneticisi tarafından düzeltilerek ilgililerle yeniden paylaşılmalıdır.

İç denetim birimi tarafından organizasyondaki diğer yönetici faaliyetlerine ilişkin ortaya koyulan bulgu ve değerlendirmelerin optimum fayda sağlaması için, eleştirilen yöneticiler tarafından bu hususların kişisellikten uzak profesyonelce dikkate alınması gerekir. Denetlenen bölümlerin denetim birimi ile işbirliği içinde olması, gerekli iç kontrollerin sağlanmasında önemli bir kolaylık sağlayacaktır. Bu noktada kritik husus; denetleyen ve denetlenen birimler arası yaklaşımın kurum içi dengeleri gözetmesidir. İç denetim raporları da bu denge unsurunu gözetilerek; denetlenen birimdeki kontrol zayıflıklarını içerdiği gibi, birimin iyi uygulamalarını da içermelidir. Raporlama sonucu ortaya koyulan tespit ve bulgular ilgili bölüm yöneticisi tarafından gözden geçirilir, uygun bir tarih için aksiyon planı belirlenir. Denetim raporlarına karşılık işletme yönetiminin acilen yanıt vermesi, gerekli alanlarda aksiyon planlarının uygulamaya koyulması gerekir. Ancak bazı durumlarda üst yönetim tarafından ilgili risk üstlenilebilir ve aksiyon planı alınmayabilir. Bu hallerin dışında, iç denetim yöneticisi raporlama sonucu alınacak aksiyonların izlem ve takibi için bir yöntem oluşturmalıdır.

Denetim komitesi; iç denetim raporlarının kalitesini ve içeriğini kontrol eder, yeterince değinilmemiş/ hatalı ifade edilmiş konular olduğunu belirtebilir veya olduğu haliyle kabul ederek yönetim kuruluna sevk edebilir. Gerekli görülen düzeltmeler sonrası nihai rapor yönetim kuruluna iletilecek, bulgu, öneri ve aksiyon planı hakkında en üst düzeyde bilgilendirme sağlanacaktır.

2.11 İç Denetim Teknikleri

İç denetçiler, inceleme konusunu oluşturan denetim faaliyetiyle ilgili olarak asgari düzeyde bağımsız ve tarafsız bir görüş oluşturabilmek adına konuyla

ilgili bilgi sahibi olmalıdır. Bu noktada iç denetim tekniklerinin kullanılmasının amacı; denetimler sonucunda yeterli, net, objektif ve güvenilir sayıda denetim kanıtı elde etmektir.

Önder'in (2008, s.95-102) ifade ettiği gibi:

Denetim teknikleri, denetimin amacına ve kapsamına göre değişebilmektedir. Başlıca denetim teknikleri; fiziki ve kaydı inceleme, belge inceleme, hesaplama ve karşılaştırma, analitik inceleme, doğrulama ve denetim sürecinde elde edilen çalışma kağıtlarıdır.

Denetim tekniklerinin amacı; faaliyetlerin hukuki mevzuatlara, belirli standartlara, ilkelere veya kurallara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini, gerçek mahiyeti yansıtmadığını ortaya çıkarmaktır. Ancak diğer taraftan da denetimlerin etkinliğini, analitik ve karşılaştırılabilir olmasını, güvenilirliğini, ve en kısa sürede en doğru denetim bulgularına ulaşılmasına sağlamaktır. Teknik anlamda:

- Sayım ve envanter
- Belge incelemesi
- Bilgi toplama
- Gözlem
- Doğrulama
- Karşılaştırma
- Puantaj
- Analitik inceleme teknikleri uygulanır (İSMMMO, 2015, s.44).

Zaman zaman denetlenecek alandaki verilerin oluşturduğu ana kütle zaman ve maliyet unsurları açısından ele alınamayacak kadar büyük olabilir. Bu noktada örnek büyüklüğünün en doğru şekilde belirlenebilmesi açısından seçim kriterlerinin, istatistiki teknik ve yöntemlerin denetçinin çalışma kağıtlarında ve denetim bulgu formlarında yer alması gerekecektir.

2.12 İç Denetim Metodolojisi

İç denetim departmanı yöneticileri, bağlı buldukları komiteye veya yönetime karşı denetim önceliklerini belirleme, planlama, risk ölçümleme, projelendirme veya eğitim gibi faaliyetlerde uygulanabilir öneriler, fikirler ve uygulamaya sunmalı, ancak nihai uygulama karar yetkisi bağlı bulunduğu birimde veya komitede olmalıdır. Böylece yapılan iş ve işlemler belirli bir onay mekanizması dahilinde yürütülmüş olacaktır.

2.13 Hile, Suiistimal, Hata Kavramları ve İç Denetim'in Rolü

Son yıllarda dünyada özellikle borsaya kote şirketlerde yaşanan büyük çaptaki skandalların ve yaşanan iflasların büyük bölümünün arka planında önemli hile ve suiistimallerin olduğu görülmektedir.

Hile, haksız yere menfaat veya avantaj sağlamak amacıyla kasıtlı bir şekilde kişi veya kişileri aldatmak olarak tanımlanabilir. Hile, şahsi çıkar sağlamak amacıyla, dürüstlüğe aykırı ve kasıtlı olarak, önceden belirlenmiş kurallara veya yasalara aykırı davranarak rakamlarla oynamak olarak da tanımlanabilmektedir (Melih, 2006, s.91). Hileli finansal raporlamalar ise, işletmenin mali tablolarına eksik, hatalı veya yanlış bilgilerin bilinçli bir şekilde dahil edilmesi veya eklenmesi gereken noktaların da yine kasıtlı ve art niyetli bir şekilde hiç dahil edilmemesi sonucunda ortaya çıkan usulsüzlüklerdir (Güredin 2010, s.134).

Hileyi de kapsayan şekilde suiistimaller, verilen yetkiyi kötüye kullanmak, varlıkların, bilginin çalınması, çıkar elde etmek için kötüye kullanılması olarak ifade edilebilir. Hile ve suiistimaller; kurum/ kuruluşun sahip olduğu kaynak ve varlıkların bir takım sebeplerle gerçek olandan farklı gösterilmesi ya da hiç gösterilmemesini, işletmenin varlıklarının veya kaynaklarının illegal yöntemlerle haksız ve kişisel çıkarlar uğrunda kullanılabilmesini ifade etmektedir.

Organizasyonlardaki her hangi bir kademede, bölümde ya da birimde hile veya suiistimal riski bulunuyorsa, bu riskin gerçekleşmesi halinde telafisi mümkün olmayan mali kayıplarla karşılaşılabilir.

İşletmelerde yapılan hile ve suiistimalleri ikiye ayırmak mümkündür. İlki; işletmenin veya çalışanlarının bilinçli şekilde yaptıkları uygulamalar ve ikincisi de işletme bilgisi dışında gelişen hile ve suiistimlerdir. Günümüzde; işletmelerin iflasa sürüklenmesi, önlenemeyen zararlar ve hileli işlemlerin artış göstermesi nedenleriyle, işletme içi veya dışı denetim ve kontrol mekanizmalarının önemi giderek artmıştır.

Cressey tarafından ortaya konulan hile üçgeni bir organizasyonda görevli olan personellerin hangi gerekçe ve sebeplerle hilelere başvurdukları hakkında bir teoridir (Cressey, 1951, s.6). Söz konusu teoriye göre baskı, fırsat ve haklı gösterme davranışlarının birleşmesi hileyi ortaya çıkarmaktadır. İşletmelerde hile ve suiistimler hemen hemen her alanda görülebilir, çünkü hilenin kaynağı esasen insandır. İnsanın dahil olduğu süreçinde daima suiistimal yaşanabilir. Bu doğrultuda; işini sevmeyen ve çalışmak zorunda birinin mesaiye sürekli geç başlaması, şahsi taksi harcamalarının şirket gideri olarak gösterilmesi, zaman, para, demirbaş türünden şirket imkanlarının kişisel çıkarlar uğrunda kullanılması suiistimale örnek olarak sayılabilir. Söz konusu suiistimler çalışanlar tarafından yapılabileceği gibi, muhtelif avantajlardan faydalanmak için üst yönetim tarafından da yapılabilir.

Hata hileden farklı olarak; istenmeden, bilinçli veya kasıtlı yapılmamış, yanlış veya bilgi eksikliği nedeniyle gerçekleşen iş ve işlemler sonucu oluşmaktadır. Ancak bir iş ve işlemin kasıt içerip içermediğinin tespiti oldukça zordur. Objektif olarak karar verebilmek için hata/hileyi yapan kişinin özellikleri (iş tecrübesi, yaş, karakter özellikleri, şirket içi ilişkileri vb.) dikkate alınmalıdır.

Altındağ'ın da belirttiği üzere (2001, s.685) bir organizasyona ait finansal kayıtların, verilerin, bilgi veya dokümanların bilinçli ve art niyetli olarak değiştirilmesi, veri bütünlüğünün ve doğruluğunun bozulması veya zarar verilmesi durumu muhasebe hilesi olarak adlandırılabilir. Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın muhasebe hileleri bilinçli olarak (kasten) yapılır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, s.151). Bu tür işlemlerde mali tablo kullanıcılarını yanıltarak şahsi çıkar elde etmek başlıca amaçtır.

Hileli işlem ve suiistimaller (fraud) ancak bazı kriterlerin varlığı durumunda yaşam alanı bulabilirler. Var olan eksikler ve koşullar tespit edilerek üzerine çeşitli kontrol yapıları tesis edildiğinde, söz konusu hileleri engellemek ve hile girişimlerini daha başlamadan bertaraf etmek imkanı hale gelecektir (Kaya, <http://bertankaya.net/?p=1246>).

Usulsüz belge kullanımları, gerçek olmayan muhasebe kayıtları, sahte belgeler, bilerek kayıt edilmeyen belgeler, mükerrer kayıtlar, yasal düzenlemelerin kasıtlı olarak uygulanmaması, özel bilgisayar hileleri, şahsi giderlerin şirket hesaplarına alınması gibi yollarla çalışanlar hile gerçekleştirebilir. Yönetim Hileleri; işletmelerin bünyelerinde meydana gelen hilelere veya yolsuzluklara bakıldığında tepe yöneticilerinin ve işletme sahiplerinin yaptıkları hilelerin, işletme çalışanlarının yaptıkları hilelerden anlamlı bir biçimde daha fazla olduğu ortaya çıkmaktadır (Davia ve diğerleri, 1992, s.25).

Çıkar sağlanması, kolaylıkla yapılabilmesi, aşırı rekabet baskıları bu hilelerin esas nedenleri sayılabilir. Dönem gelir gider kalemleri ile oynamak, faaliyet giderlerinin yer değiştirilmesi, varlıkların gerçekten farklı gösterilmesi yolları kullanılabilir. Şirketin iç kontrol mekanizmaları her ne kadar sağlam olsa da, insanların dürüst olmadığı durumda hile riski her daim bulunacaktır (Fishman, 2001, s.2). İnsanların beklentileri, eğitim durumları, kişisel tatmin, çıkar sağlama, rekabet ve intikam duyguları, piyasa koşulları, şirket politikaları ve iç kontrol yetersizliği hile ve suiistimalde en etkili nedenlerdir. Thomas A.Buckhoff'un makalesine göre (2001, s.72) hileyi engellemede ve tespit etmede daha etkin olmak adına öncelikle insanları hile yapmaya iten gerekçeleri anlamak ve bunları tanımlamak gerekir. Söz konusu makalede hile tipleri baskılar, fırsatlar ve bahaneler şeklinde en özet halde tanımlanmıştır.

Bozkurt (2000, s.58-61) çalışmasına göre ise, hile yapanların karakteristik özellikleri eğitim düzeyi yüksek, zeki, evli, bencil, meraklı, risk almayı seven, çalışkan, kurallara uymayan, stresli hayat tarzı olan, üst düzey görevli ve beklentileri olan çalışanlardır.

Hile ve suiistimal riskleri işletmenin faaliyette bulunduğu sektöre bağlı değişebilmektedir. Ancak genel itibarıyla, iç kontrol yapısı zayıf olan, görev ve

sorumlulukların net olmadığı, yeterli denetimin sağlanmadığı işletmelerde hile görülmesi daha muhtemeldir. Şayet bir kurum işleyişinde oldukça sert, anlık ve rijit kurallar uygulanıyor ise, etik değerlere yeterince önem verilmiyor ise, sahip olunan teknolojiden yeterince yararlanılmıyor ise, kurumda adil ve teşvik edici bir prim, ücret veya ödüllendirme sistemi yok ise, sahip ve şeffaf bir yönetim anlayışının hakim olmadığı işletmelerde daha yüksek hile riski bulunmaktadır.

Albrecht ve diğerleri (1995, s.56) çalışanlar tarafından yapılan hilelerin göstergeleri şu şekilde sıralamışlardır:

- Muhasebeyle alakalı anormallikler
- İç kontrol zaafiyetleri
- Analitik anlamdaki anormallikler
- Aşırı lüks yaşam tarzları
- Olağandışı hal ve davranışlar
- Gelen uyarı, şikayet ve imalar.

İç denetim veya bağımsız denetim birimleri işletmenin kontrol noktalarında tesis edilmiş kontrolleri ve çıktıları periyodik olarak denetlemekte, önemli hususlara gerektiğinde raporlarında yer vererek üst yönetim tarafından aksiyon ve önlemler alınmasını sağlamaktadır. Böylelikle üst yönetime makul bir güvence hizmeti verilmiş olur. Ancak denetim işlevi dışındaki iç kontrollerden işletmenin tüm çalışanları sorumludur. Aksi takdirde, işletme içi faaliyetlerin tamamının denetim birimleri aracılığı ile kontrol altında tutulması neredeyse imkansızdır. Dolayısıyla en genel ifadeyle organizasyon yapısındaki hile ve yolsuzlukları önleme sorumluluğunun üst yönetimde olduğu söylenebilir. Yaşanan olaylar esasen sadece şirketi ve şirket çalışanlarını değil, toplumu da yakından etkilemektedir. Her ne kadar hileli işlemler artsa da, adil ve yasal bir sistem kurulabilmesi için denetim mekanizmalarında uluslararası gelişmeler, yeni teknikler, uygulama modelleri ve tedbirler geliştirilmektedir. Ancak henüz kayıplar yaşanmadan bunların tespit edilebilmesi için işletmelerde sağlıklı kontrol mekanizmalarının kurulması son derecede önemlidir. Bu anlamda, kontrol

noktalarının tesis edilmesi ile görevli olan İç Kontrol Birimleri ve bu noktaların denetlemekle görevli iç denetim birimleri kurulması oldukça önem taşımaktadır. İşletmelerde hile ve yolsuzlukla mücadeleye yönelik kontrol sistemlerinin oluşturulması, suiistimallerin ortaya çıkarılması, önlenmesi ve bu türde fillerden çalışanların caydırılması sorumluluğu esasen üst yönetim kademesine aittir. Ancak hile ve yolsuzlukla mücadelede İç denetçilerin kritik rolleri bulunmaktadır. İç denetim birimleri, işletmede hile riski bulunan iş süreçlerini ve faaliyetleri ortaya koymalıdır. Örneğin satın alma, malzeme teslimleri, demirbaşların hurdaya ayrılması, faturalandırma ve muhasebe kayıtları gibi kritik iş süreçlerinde hangi noktalarda hile yapılabileceği öngörülmelidir. Bu öngörü doğrultusunda risklerin önlenmesi için ne gibi iç kontrol işlemleri tasarlanması gerektiği ortaya konulmalıdır. İç denetçiler; işletmede oluşabilecek hile ve suiistimleri önleme açısından iç kontrollerin iyi uygulanıp uygulanmadığını test etmelidir.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)'in dünya çapındaki araştırması (Report To The Nations, Global Study On Occupational Fraud And Abuse) sonucunda düzenlediği hile ve suiistimal raporlarına göre; hile ve suiistimallerin ortaya çıkartılmasındaki başlıca yöntemler aşağıdaki gibidir:

Tablo 1
Hile ve Suiistimallerin Ortaya Çıkarılma Yöntemleri

ORTAYA ÇIKARMA METODU	2018	2016	2014	2012
Şikayet / İhbarlar	40%	39,1%	42,2%	43,3%
İç Denetim	15%	16,5%	14,1%	14,4%
Üst Yönetimin İncelemeleri	13%	13,4%	16,0%	14,6%
Tesadüfen - Şans Eseri	7%	5,6%	6,8%	7,0%
Diğer	6%	5,5%	0,5%	1,1%
Muhasebe Karşılaştırmaları	5%	5,5%	6,6%	4,8%
Belge İncelemeleri	4%	3,8%	4,2%	4,1%
Bağımsız Denetim Vasıtasıyla	4%	3,8%	3,0%	3,3%
Gözlem Yönetimi ile	3%	1,9%	2,6%	1,9%
Kamunun Tespitleri - Polis Vb.	2%	2,4%	2,2%	3,0%
Bilgi Teknolojileri Kontrolleri İle	1%	1,3%	1,1%	1,1%
İtiraf	1%	1,3%	0,8%	1,5%
TOPLAM	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Kaynak: <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfepublic/2018-RTTN-figures.pdf> 01.05.2019

Hile ve suiistimal incelemeleri iç denetim planları kapsamında olabileceği gibi, Yönetim kurulu, üst yönetim veya denetim komitesi tarafından gelen

taleplerle başlayabilir. Söz konusu çalışmadan; hileli işlemlerin doğrudan tespitinin oldukça zor olduğu, hilelerin ortaya çıkmasının ağırlıklı olarak şikâyet ve ihbarlara dayandığı anlaşılmaktadır. İç denetçiler yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri değerlendirir ve denetim prosedürleri geliştirir. İşletme yönetiminden bağımsız davranması gereken denetçiler, hile ve yolsuzluğa açık noktaları tespit ederek, oluşabilecek/oluşan riskleri bertaraf etmeye yönelik kontrol sistemlerinin etkinliğini analiz ederler.

AICPA tarafından işletmelerde yapılabilecek hileler çerçevesinde yirmi beş adet risk faktörü tanımlanmış olup söz konusu uluslararası standartlarda iç denetçilerin bu risk faktörlerine hakim olması gerektiğinin altı çizilmiştir (Varıcı, 2012, s.130). Ayrıca iç denetçiler kurum içi eğitimler ve bilgi toplantıları düzenleyerek hilelerin önlenmesinde eğitimci sıfatı da üstlenirler.

2.14 İç ve Dış Denetçilerin İşbirliği:

Bir organizasyonda iç denetim birimleri dışında kalite denetimi, bağımsız denetim veya diğer uyum denetimleri gibi farklı türde denetim faaliyetleri bulunabilir. Dış denetimler, farklı bir tüzel kişiliği bulunan denetim birimleri tarafından, yani işletme çalışanı olmayan denetçiler tarafından denetlenmesidir. Dış denetçiler kurumun geçmiş döneme ait verileri üzerinden raporlamalarda bulunurken, iç denetçiler ağırlıklı olarak mevcut durum ve gelecek işlemlerin (operasyonların) etkinliği ve verimliliğine odaklanırlar. Ancak işletme için en verimli ve en güvenilir sonuca ulaşabilmek için denetçiler arasında bir işbirliği ortamının sağlanmış olması gerekmektedir. ECIIA'ya (2005, s.37) göre denetçiler, planlama yaparken, bilgi ve belge toplarken ve bulgulara ulaşırken diğer denetçilerin bulgu ve raporlarından yararlanabilirler. Dış denetimler geçmiş dönem bilgilerini içeren mali tutarlara odaklanırken, iç denetimler işletme faaliyetlerinin etkinliğinin, bilgi sistemlerinin, iş süreçlerin detaylı incelenmesini kapsar (<https://www.eciia.eu/>). Denetçiler, birbirlerinin raporlarından ve tespitlerinden de yararlanabilirler. Neticede söz konusu denetçiler arasındaki ilişki komite veya üst yönetim tarafından sevk ve idare edilmelidir. Dış denetim mekanizmaları, iç denetim faaliyetlerinin etkinliği hakkında güvence sağlamak adına iş birliği içinde yürütülecek görev paylaşımı için çaba göstermelidir (Coşkun, 1997, s.263).

Bağımsız dış denetçiler, her ne kadar finansal tabloların doğruluğu hakkında güvence sağlama amacıyla görev alsalar da, çalışmalarının bir kısmında organizasyonların kontrol ve denetim yapısını değerlendirmekte, raporlarında da bu konuda bilgi sunmaktadır. Bu anlamda, iç kontrolleri denetleyen bir iç denetim biriminin varlığı işletmenin finansal durumuna ilişkin güvenilirliği artıracaktır. İç denetçiler tarafından yürütülmüş olan çalışmaları kullanmak isteyen bağımsız denetçiler bu çalışmaların standartlara uygun olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu işbirliğinin sınırları denetim komitesi tarafından takip edilmelidir ve bu anlamda İç denetçiler ile diğer denetçiler arasında uzlaşılabilir ve denetim komitesi tarafından onaylanan hususlarda eş zamanlı çalışmalar ve projeler yürütülebilecektir.

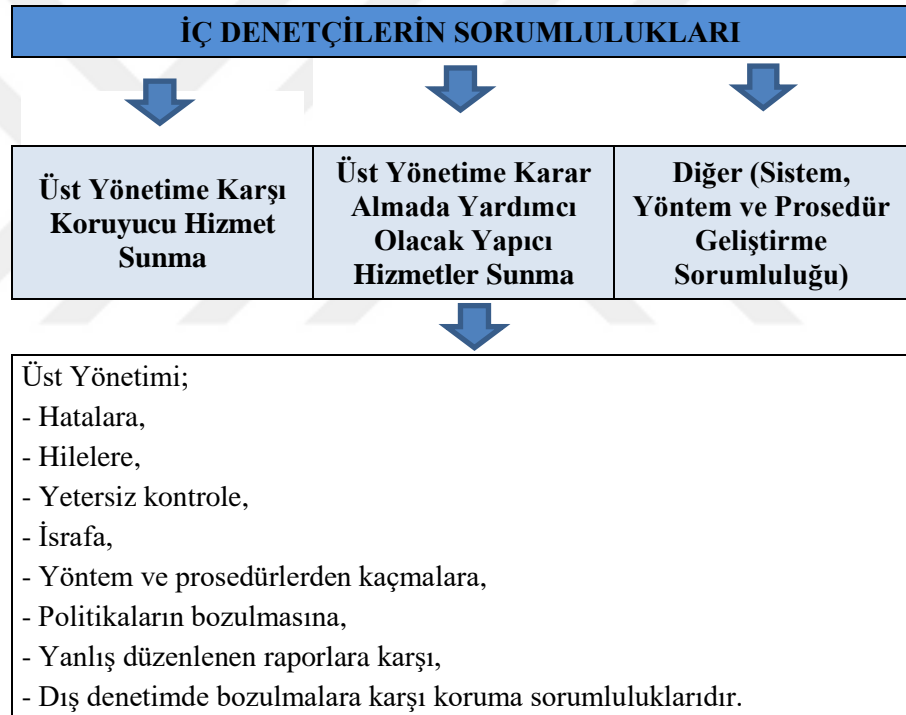
2.15 İç Denetim Birimleri'nin Yetkisi ve İç Denetçilerin Sorumlulukları

İç denetim mevcut iç kontrol yapısını inceler ve tespit edilen uygunsuzlukları üst yönetime rapor eder. İç denetim departmanları; işletmenin olağan veya olağandışı faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında maruz kalınabilecek operasyon, itibari, finansal veya finansal olmayan riskler için kontrol mekanizmalarının kurulması veya geliştirilmesi amacıyla görev alır ve gerekli uygulamaların sonuçlarını değerlendirirler. Bu birim tarafından yapılacak değerlendirmelerde gerekli bağımsızlığa ve objektifliğe dayanak olabilecek ve görevin yürütülmesi esnasında gerekli olan yetkileri sağlayacak bir düzenlemeye gereksinim bulunmaktadır. Bu ihtiyaç iç denetim birimi yetkilerinin yer aldığı ve periyodik olarak gözden geçirilen yazılı bir yönetmelikle karşılanabilecektir. İç denetim birimlerinin görev ve yetkileri, ilgili organizasyonun yapısına bağlı olarak, denetim komitesi veya yönetim kurulu tarafından onaylı iç denetim yönetmeliği ile yürürlüğe girecektir. Yönetim kuruluna doğru ve objektif bilgi aktarımını temin etmek için iç denetim birimleri genel itibarıyla;

- Denetim hakkında her türlü doküman, belge, veri, kayıt veya bilginin, ayrıca işletmeye ait her türlü menkul kıymet, nakit para, kilitli kasa, değerli evrak ve diğer işletme varlıklarının ibrazını isteyebilir, bilgi ve belgelerin akıbeti hakkında inceleme/soruşturma başlatabilirler.

- Denetlenen alandaki çalışanlardan, denetim faaliyetleri gereğince yazılı-sözlü bilgi ve yardım alabilir, çalışanların ifadelerine başvurabilirler.
- Genel kurallara ve işleyişe aykırı olan, denetimi engelleyici veya şüphe duyulan tutum, davranış ve halleri yönetim kuruluna intikal ettirebilirler.
- Konusunda uzman kişilerin görüşünün alınmasını talep edebilirler.

TİDE standartlarına göre İç denetim daha sonra gözden geçirmeye konu olabilecek herhangi bir operasyon sorumluluğuna sahip olmamalı veya bu tür bir işlev gerçekleştirilmemelidir. Tuan ve diğerlerine (2004, s.10) göre iç denetçilerin sorumlulukları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:



Şekil 6: İç Denetçilerin Sorumlulukları

Kaynak: Tuan, A. K., & Sağlar, J. (2004). İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (11), 21-25.

Sorumluluk alanı olarak iç denetçiler; dahili veya harici mevzuata, talimatlara, yönetmeliklere ve kanunlara, önceden belirlenmiş denetim standartlarına, etik kurallara, mesleki ahlak kurallarına uygun hareket ederler. İç denetim konusuyla ilgili gerekli mesleki tecrübe, bilgi ve yeteneklerini geliştirir, yetkilerini aşan durumlarda ise bağlı olunan üst amirlere bilgi verirler.

İç denetim görevinin bağımsız, objektif ve tarafsız şekilde yürütülmesine engel olan veya olacağı düşünülen durumlarda konu hakkında bildirim yaparlar. Bununla birlikte, iç denetim raporlarını nesnel delillere dayandırarak yapılacak değerlendirmelerde tarafsız olurlar. Ayrıca iç denetçiler denetim esnasında elde edilecek olan bilgi ve belgelerin gizliliğini korumakla mükelleftir.

2.16 İç Kontrol Kavramı ve Tanımı

Belirli periyotlarla yaşandığı üzere dünya çapındaki dev şirketlerde ve benzer şekilde devlet kurumlarında, otoritelerinde meydana gelen skandallar iç kontrol mekanizmalarını daha önemli hale getirmiş, küresel çapta ilgi çeken bir kavram olarak ön plana çıkarmıştır.

AICPA (1949) tarafından iç kontrol;

“İşletmenin aktiflerini korumak, finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenirliliğini sağlamak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, belirlenmiş yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konan tüm tedbir ve yöntemler” olarak tanımlanmıştır.

Doyrangöl'ün (2001, s.48) ifade ettiği üzere, iç kontroller; gelir tablosu ve bilanço gibi finansal raporların güvenilirliğini, doğruluğunu, işletmenin yürüttüğü iş, işlem ve faaliyetlerin verimliliğini, dahili ve harici mevzuatlara, yasalara, hükümlere ve sair düzenlemelere karşı uyum gösterme amacıyla makul düzeyde güvence sağlamak adına işletmenin gerek yönetim kurulu, gerekse diğer yönetici ve sorumlu personelleri tarafından etkileşim içinde olan bir süreçtir.

Kaval'ın (2008, s.126) iç kontrollere ilişkin görüşlerine göre iç kontrol mekanizmaları aracılığı ile organizasyonun işlevleri daha alt katmanlara ayrılmaktadır. Her bir işleve birbirinden farklı bireyler görevlendirilerek, sorumlu kişilerin birbirlerini kontrol etmesi sağlanır. Sağlıklı belge yönetimi ve raporlamalarla görev ve sorumluluklar net olarak ortaya konulmakta, hata ve hileler asgari düzeyde önlenmektedir. Şirket varlıklarına erişimler kısıtlanarak olası zarar, kayıp veya suiistimallere izin verilmemektedir. Özetle iç kontrol sistemleri organizasyonlar için bir oto-kontrol yapısıdır.

Genel anlamda iç kontrol sistemleri organizasyonların hedeflerine ulaşması amacıyla alınan tedbirler bütünüdür. Esas amaç hataların tekrarlanmasına engel olmak için mevcut hataları tespit ederek nedenlerini ortaya çıkarmaktır (Hodgets, 1999, s.240). Bir organizasyonda sağlıklı bir kontrol sistemi kurulması, yürür hale getirilmesi, tasarlanması, tasarımı ve takibi sorumluluğu bütünüyle üst yönetime aittir. Faaliyetler; sürekli ve sistemli olarak üst yönetimin görev ve sorumluluğu ekseninde yürütülür. Mali veya mali olmayan tüm faaliyetler kapsamında daha riskli olan alanlar ayrılarak öncelik tanınır. İç kontrol sisteminde dahili veya harici mevzuata uyum, şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkililik gibi yönetim ilkeleri esastır. Daha sağlıklı bir kontrol yapısı için ise organizasyonlar denetimler vasıtasıyla iç kontrol yapılarını yıl içinde minimum 1 kez test etmelidir. Kamu iç kontrol uygulamaları kapsamında 5018 numaralı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile 26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete’ de duyurulan “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” bulunmaktadır (T.C. Resmi Gazete, 2007, sayı:26738). Söz konusu tebliğde özetle iç kontrolün amaçları, işleyişine ilişkin tanımlamalar, standartları, risk değerlendirmeleri ve izleme hususlarına yer verilmiştir.

2.17 İç Kontrol Modelleri

İç kontrol yapısı kurumdan kuruma farklılık gösterecektir. Bağlı olunan sektöre, organizasyonun iç yapısına, yönetim anlayışına veya iç-dış çevresine bağlı şekilde kontrol yapısı farklılıklar gösterecektir. Her organizasyon kendine en yakın iç kontrol modelini kendi yapısına göre revize ederek uyarlamalıdır. Bu noktada görev üst yönetime aittir.

Uzunay’ın (2007, s.3) ifade ettiği üzere, COSO (Committee Of Sponsoring Organizations) ABD’de geliştirilmiştir. Bunun dışında İngiltere’de Turnbull Report, Kanada’da Criteria of Control Objectives (CoCo), Fransa’da Vienot Report ve Güney Afrika’da King Report gibi çeşitli iç kontrol modelleri bulunmaktadır. Ayrıca SysTrust, Bilgi ve İlişkili Teknolojiler Kontrol Hedefleri (COBIT), Systems Auditability and Control (SAC) ve SAS 55/78 gibi farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Organizasyon kontrol yapılarına yönelik diğer standartlar ve prensipler; ISO Standartları (Uluslararası Standardizasyon Organizasyonu), Basel Prensipleri (Bankacılık İç Kontrol Sistemleri), INTOSAI

(The International Organisation of Supreme Audit Institutions) prensipleri sayılabilir.

Çalışmamızda uluslararası platformda organizasyonların iç kontrol yapısını analiz etmek için oluşturulan ve genel kabul görmüş, sıkça karşılaşılan iç kontrol modelleri olan COSO, CoCo, Turnbull, King Report, Vienot, Cadbury ve COBIT ele alınmıştır. Her bir model ait olduğu ülkenin sektör, finansal özelliklerinden, iç ve dış çevre koşullarından etkilenmiştir. Kontrol sistemlerine bakış açıları farklı yaklaşımlarla ele alınmış olsa da yaklaşımlardaki ortak gaye iç kontrollerin verimliliğini ve etkinliğini analiz ederek işletme performansına katkı sağlamaktır.

- **COSO Modeli:**

Dünya çapında yaygın şekilde kabul gören bir iç kontrol modeli olan COSO'nun kurulmasında en önemli faktör ortaya çıkan muhasebe skandallarıdır. Treadway Komisyonu tarafından 1985'te ABD'de kurulan bu yapılanmanın ana misyonu, iç kontrolleri bir kavram olarak ortaya koyarak, kontrollerin hangi şekilde uygulanacağına dair tavsiyelerde bulunmaktır. Söz konusu komisyonu oluşturan kuruluşlar arasında Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), AICPA, IIA, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) ve Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI) bulunmaktadır (Uzay, 1999, s.10).

1992 yılında yayınlanan COSO'nun raporu (İç Kontrol Bütünleşik Sistem) iç kontrol sistemlerinin kurulmasında ve geliştirilmesinde kabul gören temel bir kaynak haline gelmiştir (Demirbaş ve Uyar, 2006, s.118). Etkin bir iç kontrol mekanizmasının taşıması gereken özellikleri, nasıl oluşturulabileceği, iç kontrol yapısının nasıl yürütülebileceği ve işler halde tutulacağı konusunda tümüyle detaylı bir uygulama rehberidir ve COSO iç kontrollerin standart bir sisteme dönüşmesi hususunda dünyaya liderlik etmiştir (www.coso.org). COSO kuruluş amacı işletme faaliyetlerinin etkinliğini, verimliliğini, mali raporların güvenilirliğini ve faaliyetlerin yürürlükteki mevzuata uygunluğunu sağlamaktır (Jill ve Houmes, 2014, s. 54).

Moeller'in (2013, s.36) ifade ettiği üzere, organizasyonlarda iç kontrol yapısının sağlıklı bir şekilde yürütmesi için kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri,

risklerin değerlendirilmesi, izleme, bilgi paylaşımı ve iletişim bileşenlerinin sağlanması gerekmektedir.

2004 yılında yayınlanan SOX sonrasında COSO düzenlemeleri ABD'nin halka açık şirketleri için hukuki bir zorunluluk olmuştur. Bununla birlikte diğer modellere göre taşıdığı üstün özellikler nedeniyle COSO modelini benimseyen ülkelere Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda örnek verilebilir.

- **CoCo Modeli**

Kanada merkezli olan CoCo iç kontrol modeli, 1995'te iç kontrol yapısının analiz edilebilmesi amacıyla "Kanada Mali Müşavirler Odası"na geliştirilmiştir. Bu modelde kontrol tanımı işletme unsurlarından biri olarak tanımlamıştır (Root, 1998, s.147-149). Modelin dört temel grubu ve yirmi alt grup bulunmaktadır. Özbek'in (2012, s.456) belirttiği üzere bu temeller; sorumluluk, yetkinlik, amaçlar, izleme ve öğrenme şeklinde ifade edilmiştir. Dolayısıyla davranışsal değerlere dayanan bir iç kontrol modeli olduğu söylenebilir.

Erdoğan (2009, s.128), "bu dört grubun, kontrol sürecinin sürekli olduğunu yansıtacak şekilde birbirini dairesel olarak takip eden bir süreç olarak değerlendirildiğini" ifade etmektedir.

- **Turnbull Raporu Modeli**

İngiltere Mali Raporlama Konseyi rapor modelidir. Turnbull raporu içerik olarak COSO iç kontrol modeline benzemektedir. Bu model toplamda beş temel bölümden (giriş, etkin iç kontrol yapısı, etkinliğin analizi, yönetim kurulu beyanları ve ek doküman bölümleri) oluşmaktadır.

Raporun çerçevesi esasen yönetim kurulu üyelerinin iç kontrol kapsamındaki sorumlulukları olmakla birlikte içeriğinde özetle iç kontrol yapısının ve risk yönetiminin önemi, hedefleri, iç kontrol ile ilgili sorumluluklar, iç kontrol etkinliğinin ölçülmesi hususları bulunmaktadır (Sayıştay Dergisi 2015, s.99, s.109)

- **King Report Modeli**

King Report modeli Güney Afrika Kurumsal Yönetim raporudur. Bu model, kuruluş biçimine bakılmaksızın, tüm kurum ve kuruluşlara uygulanmak üzere hazırlanmış bir modeldir. King Report'un IV. versiyonunda, işletme amaçları doğrultusundaki kurumsal yönetim ilkeleri tanımlanmıştır.

Örnek olarak adil, sorumlu ve şeffaf ücret; şeffaf vergi stratejisi ve politikası, yönetim organlarının dengeli kompozisyonu, yönetim üyelerinin bağımsızlığı, yönetim delegasyonu, kurumsal yönetim hizmetleri, yönetim organlarının performans değerlendirmeleri, denetim komitesi açıklamaları, risk yönetimi, bilgi ve teknoloji gibi kavramlara yer verilmiştir. Model genel itibarıyla kurumda elde edilen ve ulaşılan sonuçlar üzerinde odaklanmaktadır (<https://www.pwc.co.za/en/publications/king4.html>, 2018).

- **Vienot Report Modeli**

Fransa işveren sendikası olan Conseil National Du Patronat Francais ve Association Francaise Des Prontoes tarafından yapılan ortaklaşa çalışmalarla kurulan komite çalışmaları sonucunda hazırlanan bir rapor olan Vienot Report 10.07.1995'te Paris Europlace kongresinde kamuoyuna açıklanmıştır (<https://ecgi.global/code/vienot-i-report>, 2018).

Söz konusu Vienot Raporu temel olarak Fransız sermaye piyasası şirketlerinde görevli yönetim kurulları faaliyetlerinin kurumsal yönetim ilkelerine uyarlanmasına izin verecek tavsiyelerden oluşmaktadır. Ayrıca, borsaya kote şirketlerin yönetim kurullarıyla ilgili bileşenler, üstlenilen roller, yetkilerin kullanılması hususlarında tavsiyelerde bulunmaktadır.

- **Cadbury Modeli**

Cadbury raporunun amacı şirketlerin hisse değerlerindeki ani değişimlere karşı kalıcı çözümler bulmaktır. İngiltere'de menkul kıymet piyasalarında işlem gören kurum ve kuruluşlar, yıl sonu raporlarında Cadbury Komitesi raporunda yer verilen kurumsal ilkelerine uyup sağlayıp sağlamadıklarını belirtmek durumundadır (Varış, 2001, s.16).

1992’de Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutları Komitesi tarafından yayınlanan raporun içeriği incelendiğinde; genel itibarıyla organizasyonların yönetim ve işleyiş kontrollerine ilişkin kurumsal yönetim ve yönetim kurulu odaklı bir rapor olduğu anlaşılmaktadır. Cadbury komitesi hedefi; denetim ve mali raporlama süreçlerinde güven esası baz alınarak, kurumsal yönetim vizyonunun güçlenmesidir.

Raporda karar mekanizması olan üst yöneticilere destek olacak iyi uygulamalar, şirket yönetim kurulları ile üst yönetimlerin görev ve sorumlulukları, hissedar hak ve menfaatlerinin korunmasına ve denetçi rollerine dair bilgi, tavsiye ve çeşitli önlemler yer almaktadır (Varış vd., 2001, s.16). Ayrıca “Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutu” raporunun yayınlanmasıyla birlikte bu alandaki çalışmalar büyük bir ivme kazanmıştır (Doğu, 2003, s.3).

- **COBIT Bilgi Sistemleri Modeli**

1996’da Information Systems Audit and Control Foundation (ISACF) tarafından yayımlanan COBIT’in günümüzdeki yayımcısı IT Yönetim Enstitüsü’dür.

İşletmelerde ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda var olan bilgi sistemlerinin ve verilerin yeterli seviyede hizmeti sağlaması hususunda çeşitli öneriler sunan bir modeldir. Bilgi ve teknoloji için ulaşılmak istenen kontrol amaçlarını içerir. Organizasyonda belirlenen amaçlara varmak için gerekli yöntemlere ilişkin tasarlanan iç kontrol odaklı yaklaşımdır. Söz konusu modelde; dört alanda sınıflandırılmış 39 ana kontrol amacı bulunmaktadır. Söz konusu model, bilgi teknolojilerinin yönetsel amaçlarının gerçekleştirilmesine destek sağlarken, diğer taraftan da teknolojik süreçlerin oluşturulmasını ve tanımını sağlamaktadır.

Bununla birlikte, COBIT kontrol hedeflerinde yoğunlaşır, maliyet etkinliğini savunur ve böylece denetçilerden maksimum düzeyde faydalanılmasını teşvik eder. Bilgi teknolojisi açısından yapılacak kontroller için optimum işleyiş noktalarını tesis ederek işletmenin ilkelere, standartlara ve mevzuatlara uygunluğunu sağlar. Uygun iç kontrollerin değerlendirme, algılama

uygulamalarını kuvvetlendirir ve ayrıca risk değerlendirmesi ile risk yönetimi için uygun bir ereve sağlar (Uzunay, 2007, s.17).

2.18 İ Denetim ile İç Kontrol Arasındaki Ortak Yönler ve Farklar

İç kontrol ve denetimi kavramları birbiriyle bağıntılı bir şekilde eē zamanlı olarak güçlü ve karēılıklı iliēki içerisindedir. Ancak farklı anlamlar taēımaktadırlar. Birbirlerinden amaç ve kapsamları, özellikleri ve rolleri açısından farklılıkları bulunmaktadır (nder, 2008, s.28).

İ denetimler, i kontrolün etkin bir şekilde tasarlanmasında genel itibarıyla pozitif fayda sağlar. TİDE'nin COSO sunumunda (2013, s.13) yer aldığı üzere iç kontrollerin, iēletmenin en düzey yönetimi dahil tüm personeli ile doğrudan etkileēim içinde olan süreç olduğu ifade edilmiētir. Aynı zamanda bu sürecin makul bir güvence sağlama amacı doğrultusunda tasarlandığı hususu vurgulanmıētır.

İç denetim, iç kontrol mekanizmasının gayesine uygun alıēıp alıēmadıęını kontrol etmek üzere kurulan bir departmandır. Kontrol denetleme kavramından daha geniē bir kavram olup, denetimden oldukça farklı bir fonksiyondur.

Uzay'a (1999, s.5) göre geleneksel denetim ve kontrol arasındaki temel farklar Şu Őekildedir:

- Geleneksel denetimler sadece belirlenen periyotlarda yapılırken, kontroller devamlı bir faaliyettir.
- Geleneksel denetimlerde muhakkak bir bağımsızlık sağlanmalıdır ancak kontrollerde bağımsız olma zorunluluğu yoktur.
- Geleneksel denetimler insan tarafından gerekleētirilir ancak kontrollerde teknolojik ve mekanik araçlar kullanılabilir.

İēletmelerde kontrol yapısı kurulması ve bu fonksiyonun iēletilmesi üst yönetimin görev ve sorumluluğudur. İēletmenin hedeflerine gerçekçi bir şekilde ulaēabilmesini sağlayacak olan politika, standartlar ve prosedürler bütünü

kontrolü ifade eder. İç denetim ise işletme yönetiminden bağımsız bir fonksiyon olup, var olan kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirir.

İç denetim amaçlarından biri, üst yönetime verecekleri kararlarda destek olmak ve bilgi sağlamaktır. İç kontrollerin amacı da buna paralel olarak yönetsel faaliyetlerin önceden belirlenmiş kurallara uygun şekilde yürütülüp yürütülmediğinin kontrolünü sağlamaktır. Her iki hizmet de üst yönetime bir güvence sağlamaktadır. İç kontrol devam eden ve yürütülen operasyonların anlık kontrollerini sağlarken, iç denetim fonksiyonu daha sonra devreye girerek iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğini analiz eder. İç denetimler, iç kontrol yapısından sonra devreye giren bir fonksiyondur.

Her iki yaklaşım işletme tarafından ortaya koyulan verilerin, bilgilerin ve çıktıların güvenilirliğini ve doğruluğunu sorgular ve kurumsal yönetim ilkelerini benimser. İş ve işlemlerin yürütülmesinde İç kontrol fonksiyonu ilgili dahili ve harici mevzuata uyumu sağlarken, iç denetim bu uyumun uygunluğunu kontrol eder. İç kontrol mekanizması üst yönetime bağlı olarak işletme hedeflerine hizmet ederken iç denetimin bağımsız bir yapısı bulunmaktadır. İç denetim birimleri denetim komitesine veya doğrudan yönetim kuruluna bağlı çalışanlardan oluşabilmekle birlikte dışarıdan da iç denetim hizmeti sağlanabilir. Ancak organizasyonda ayrı biri iç kontrol birimi yok ise, iç kontrol yapısı yönetici pozisyonundaki işletme çalışanlarından oluşmaktadır.

Kısacası, iç kontrol bir kontrol noktalarının organizasyon içine etkin ve makul güvence sağlayacak şekilde dağılmasını ifade eden bir yapı iken, iç denetim, iç kontrolün işlerliğini denetler.

BÖLÜM 3

RİSK ODAKLI İÇ DENETİM VE

ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI

İç denetim düzenlemeleri “uluslararası” ve “genel kabul görmüş” denetim standartları olmak üzere iki grupta ele alınabilir. Uluslararası denetim standartları genelden ziyade daha alt teknik ve detayda yer alan uygulamaları ve uyulması gereken ilkeleri içeriyorken, genel kabul görmüş denetim standartları ise iç denetimin genel anlamda bir çerçevesini çizmektedir. Bununla birlikte, kamu tarafından ortaya koyulan ve devlet otoritelerinin uyması gereken iç denetim yasal mevzuatları da bulunmaktadır. Dolayısıyla çalışmada iç denetim uygulamalarını yönlendiren ulusal ve uluslararası temel düzenlemeler özel ve ayrımlı olarak ele alınmıştır.

3.1 Risk Tanımı ve İlgili Kavramlar

Türk Dil Kurumu (TDK) tanımına göre risk, zarara uğrama tehlikesi olarak tanımlanmıştır. İşletmeler açısından ise, gerçekleşmesi durumunda işletmeyi amaçlarına ulaşması açısından negatif yönde etkileyecek durum veya olaylar şeklinde açıklanabilir (COSO, 2011, s.51-74). İDKK'nın 2013'de yaptığı tanıma göre risk, bir organizasyonun hedeflerinin veya görevlerinin gerçekleştirilmesine engel olabilecek yol açabilecek zararlı durum veya olaylardır.

Dolayısıyla; kurumların amaç ve hedeflerine ulaşma aşamasında görevin ifasına etki edebilecek dahili ve harici etkiler belirlenmeli, bunlar analiz ve değerlendirmeye tabi tutulmalıdır.

Beasley'e göre (2007, s.14-38) riskler iki şekilde sınıflandırılabilir: doğal riskler ve kalıntı riskler. Doğal riskler, kurumca hiç bir önlem alınmadığında oluşan risklerdir. Kalıntı riskler, işletmenin önlem alsa dahi, yine de karşılaştığı risk çeşididir.

Riskler, tespit ve türüne göre ayrıştırılması sonrasında dört temel şekilde karşılanabilir. Bu yöntemler COSO tarafından “kabul etmek, azaltmak suretiyle kontrol etmek, devretmek ve kaçınmak” şeklinde belirlenmiştir (COSO, 2004).

Riskin tanımlaması, oluşması ve etkisi açısından ele alınması sonucunda riske nasıl karşılık verileceği tanımlanabilir. Kabul edilebilir bir risk seviyesine indirgenebilirse, işletme riski kabul edebilir. Bu noktada olası riski azaltma veya riski paylaşma seçeneğini kullanabilir veya riskten tamamen kaçınabilir (Deloitte & Touche LLP, 2012, s.2-6).

Bu noktada risk yönetimi devreye girmektedir. İDKK tanımı esas alınırsa, risk yönetimi potansiyel veya mevcut risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve kabul edilebilir bir düzeyde tutulabilmesi süreçlerinin yönetimidir (İDKK, 2013, s.14-18).

3.2 Risk Odaklı İç Denetim

Griffiths'e (2006, s.1-2) göre risk odaklı iç denetimler; bir kurumda riskin risk iştahına uygun şekilde etkin ve verimli yönetildiğine ilişkin olarak verilen güvence hizmetidir.

Risk odaklı iç denetimler; organizasyonların yüzleştiği en önemli risklerin tanımlanması, risk yönetim sistemlerinin ve olumsuz senaryolara karşılık ne ölçüde duyarlı olduğunun test edilmesine dayalı yapısal bir süreçtir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s.94).

Risk odaklı iç denetimlerde risklere karşı önleyici olma ve riskleri gözetme bakış açısı esastır. Artan rekabet koşulları nedeniyle kurumların mevcut durum değerlendirmesi dışında, geleceğe dair planladıkları noktalara ulaşabilmek açısından gerekli tahminlerinde doğru, yerinde ve kaliteli bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetim birimleri, bu noktada rasyonel ve uygulanabilir kararların alınarak uygulamaya dönüştürülmesinde ihtiyaç duyulan analitik ve objektif bilgileri sağlayan önemli bir fonksiyondur.

Risk değerlendirmesine dayanan bir iç denetim fonksiyonu kurumda mevcut/potansiyel riskleri tanımlayarak derecelendirir ve denetimler sonucu ortaya koydukları bulgu ve önerilerini üst yönetime sunar. Ancak, kurumda etkili bir iç kontrol ortamı elde etmek ve riskleri minimum düzeye indirmek için üst yöneticiler ile iç denetim birimleri arasında güçlü işbirliği sağlanması da kritik düzeyde önem taşımaktadır.

İç denetimlerin asli görevlerinden biriside işletmenin mevcut kontrollerinde verimlilik ve etkinliğin sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilmesidir. Dolayısıyla, kendi birim faaliyetleri için risk odaklı bir bakış açısı kabul edilerek, yüksek riskli alanlara daha çok zaman ayrılabilir, tespit sayıları artırılabilir ve denetim alanı daha da genişletilebilir. Risk odaklı bir iç denetim vizyonu aracılığı ile, risklerin takibini sağlamak, iç kontrol yeterliliğini ve işleyişini araştırarak kurum için en iyi uygulamaları hayata geçirmek mümkün olabilecektir (Thomas, 2007, s.1-6).

Kurumda görevli olan iç denetçilerin görev tanımı, olası riskleri veya mevcutta bulunan risklerin tespiti ile üst yönetime bildirilmesidir. İç denetçiler, üst yönetimlere söz konusu risklerin nasıl yönetilebileceği konusunda uygulanabilir tavsiyelerde bulunabilirler. Ayrıca işletmenin kurumsal risk yönetimi mekanizmasını kurmakta yardımcı olabilirler (Hall, 2007, s.5-7). Her ne kadar klasik anlamdaki iç denetim tamamen kontrol odaklı olsa da, günümüzdeki iç denetimler kurumsal yönetim, risk yönetimi, değer katma ve risk odaklı yaklaşımları benimsemektedir.

Günümüzde iç denetçiler sadece kontrolleri incelemekle kalmaz, aynı zamanda işletme risk durumunu takip ederek üst yönetimin risk yönetimi sürecini de destekler (Lindow & Race, 2002, s.28-29). Risk odaklı iç denetimler geleceğe odaklanmıştır. Bu nedenle işletmenin stratejik hedeflerine ulaşmasında engel konusu olabilecek her türlü risk denetimlerin kapsamına dahil edilmektedir. Odak noktası iç kontrollerden çok risklerdir.

İç denetimin kapsamı esasen bir işletmenin tüm işlemleri ve faaliyetleridir. Finansal ve finansal olmayan süreçler de denetçi görev tanımı içindedir. Finansal denetim vizyonundan risk odaklı sisteme doğru geçişler nedeniyle iç denetçilerin risk, risk yönetimi gibi konularında da ayrı bir bilgi sahibi olması gerekmektedir (Kızılböğâ, 2013, s.116).

Geleneksel iç denetim amacı işletme varlıklarının ve haklarının korunması, yasal yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin kontrolleri ve hile/suiistimallere engel olmaktır. Ancak kurumsallaşma ihtiyacının artması,

ekonomik sınırların ortadan kalkması, hızlı teknoloji değişimleri nedenleriyle iç denetimler risk yönetimi ile birlikte yürütölmektedir.

Risk odaklı iç denetimlerle klasik iç denetim anlayışını ayıran en önemli fark, risk odaklı denetimlerin sağlanacak olan katma değer noktasına odaklanmış olmasıdır. İç denetçi bakış açısı geleceğe yönelik risklerin bertaraf edilmesi, ulaşılan tespitlerin esasen gelecekteki olaylar çerçevesinde şekillenmesi eksenindedir. Bu anlamda riskler daha oluşmadan önleyici denetim faaliyetleri ile birlikte mali veya mali olmayan her türlü risk denetim kapsamına alınmaktadır. Risk odaklı iç denetimlerde denetim uygulamaları, planları ve programları risk değerlendirmeleri yoluyla belirlenmekte, sınırlı kaynak nedeniyle riskli görölen alanlara öncelik tanınmaktadır.

Bununla birlikte; geleneksel iç denetimde odak noktası iç kontrollerin işlerliği iken, risk odaklı denetimlerde öncelik risk kavramında yoğunlaşmaktadır. Belirli risk kategorilerine ayrılarak ulaşılan tespitler bağlı bulunan kadroya raporlanır. Düzeltici yaklaşımdan ziyade önleyici yaklaşım önem taşır. Bulgu tespitleri sonrası öneriler de riskin ortaya konulmasını ve riskten sakınılması için gerekli önlemleri ve yapılması gereken çalışmalarını içerir.

Risk odaklı iç denetimler; işletme faaliyetlerinin önceden belirlenmiş hedeflere uygunluğunu inceleyerek riskli alanlarda üst yönetime uyarı ve önerilerde bulunur. Mevcut süreçlerin tasarlanan biçimde yürütölüp yürütölmediğinden emin olmak için risk odaklı iç denetimlere gereksinim duyulacaktır.

Risk odaklı iç denetimlerde denetim evreni tespit edilirken kurumdaki tüm bölüm veya birimleri kapsayan risk ölçümlenmeleri yapılmalı ve raporlanmalıdır. Yapılacak risk analizleri periyodik olarak tekrarlanmalı, yeni iş süreçleri veya yeni organizasyon yapısı yeni çalışmaya eklenerek güncel olmayan hususlar çıkarılmalıdır.

Böylece hem bölüm/ birim bazlı hem de şirketin tamamı için genel risklilik durumu belirlenebilecektir. Elde edilen risklilik sonuçlarına göre hazırlanacak bir denetim plan ve programının daha gerçekçi ve uygulanabilir bir özellik kazanacağı düşünölmektedir.

3.3 Türkiye’de İç Denetim Temel Düzenlemeleri

Uygulama standartlarının ortaya çıkış nedeni kaliteli ve sürdürülebilir bir çerçeve belirlemektir. İç denetim standartları esasen nitelik standartları ve performans standartlarından oluşmaktadır (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2016, s.2). Bununla birlikte etik kurallar ve uygulama önerileri düzenlemeleri bulunmaktadır. Söz konusu standartlar plan ve programların hazırlığında bir rehber niteliğindedir. Uluslararası standartların ülkemizde uygulanma kapsamında; 19.09.1995’te TİDE kurulmuştur. TİDE hukuki kimlik anlamında bir sivil toplum kuruluşudur. Bu anlamda sertifikalandırma ve yetkisi esasen IIA’da olmakla birlikte TİDE de IIA ve ECIIA temsilcisidir. Enstitü; üyelerine ve iç denetçilere eğitim, sertifikasyon, mesleki konferanslar, yayınlar ve kongreler yoluyla mesleki alanda çeşitli hizmetler sunmakla birlikte kurumsal yönetim, mevzuata uyum kalitesi, uluslararası denetim konularında standartların yayınlanması gibi diğer faaliyetlerde bulunmaktadır.

TİDE tarafından “faaliyet alanı iç denetim konusunda uluslararası standartlarda mesleki gelişimi, paylaşımı, meslekle ilgili değişimi ve geleceği yönetmek için ulusal ve uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmeyi sağlamak” olduğu belirtilmiştir.

IIA tarafından belirlenmiş olan ve iç denetim meslek mensuplarının uluslararası alanda geçerliliği bulunan Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası (CCS), Sertifikalı İç Denetçi (CIA), Suistimal İnceleme Uzmanlığı (CFE), Sertifikalı Kamu Denetçisi (CGAP), Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (CRMA), Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi (CFSA) gibi sertifikalara sahip olabilmesi (IIA bilgi ve yetkisinde) Türkiye’de TİDE aracılığıyla sertifika sınavları yapılır. Bu sınavlara hazırlık amacıyla yine TİDE tarafından çeşitli eğitimler de verilmektedir.

3.3.1 Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

İç denetim faaliyetlerinin temel ilkelerini Uluslararası Standartlar ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) tanımlar, TİDE bu rehberlik kapsamında faaliyetlerini yürütür. İç denetim tanımlarının, sektördeki uygulamalarının ve kapsamının daha etkin halde yürütülmesi ile iç denetçilerin

yetkinliğinin, kapasitesinin ve bilgisinin artırılması maksadıyla Uluslararası iç denetim standartları ve mesleki uygulama çerçevesi Türkçe'ye çevrilmiştir. Söz konusu kitap "Kırmızı Kitap" olarak adlandırılmakta ve yeni basımlarla periyodik olarak güncellenmektedir. Bu kitapta özetle kavramları yorumlama, uygulanma, hangi yöntemlerin kullanılacağı, disiplinler ve iç denetim mesleğinde kullanılacak çeşitli teknikler anlatılır.

İç denetim uygulamaları ülkelerde uygulanan kanun, örf, teamüller gibi hukuki nedenlerle veya ülkelerin yaşam biçimleri, inanışları, alışkanlıkları gibi sosyal çok çeşitli sebeplerle ülkeden ülkeye değişmektedir. Söz konusu farklılıklar, doğrudan doğruya denetim uygulamalarına da etki etmektedir. UMUÇ bu anlamda uluslararası arenada iç denetim faaliyetleri uygulayıcılarına kaliteli bir iç denetim sağlanması için yardım etmektedir. Ancak dikkate alınması gereken nokta, kamu otoriteleri tarafından ortaya koyulan yasal mevzuat ve yükümlülükler UMUÇ'ta yer alan maddelerden kesinlikle önceliklidir. Şayet UMUÇ maddeleri kanun veya yönetmeliklerle çelişki oluşturuyorsa, yasal yükümlülüklerde yer alan şekle göre hareket edilmelidir. UMUÇ'ta iki tür rehber vardır. Bunlardan ilki "Zorunlu Rehber" ve ikincisi de "Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehber"dir. Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehber zorunlu olmamakla birlikte, zorunlu rehberin içerdiği konularda uygulanabilir çözümlere yer verilmiştir. Bu rehberin amacı ve yayımlanmasındaki beklenti esasen yetkin ve tecrübeli iç denetçilerin rehberde tavsiye edilen hususları yorumlaması ve bu şekilde uygulamasıdır (www.tide.org.tr, 2019)

3.3.2 Zorunlu Rehber

Zorunlu rehberde ana prensipler, standartlar, etik kuralları, iç denetim tanımı belirlenmiştir.

3.3.2.1 Ana Prensip

TİDE tarafından zorunlu rehberde yer alan ana prensipler aşağıda gösterilmiştir:

- *Dürüst ve faziletli davranır.*
- *Yetkinlik ve profesyonel özen sergiler.*

- *Objektiftir ve etki altında kalmaz (bağımsızdır)*
- *Kurumun stratejileri, hedefleri ve riskleri ile uyumludur.*
- *Uygun olarak konumlandırılmıştır ve yeterli kaynağa sahiptir.*
- *Kalite ve sürekli gelişimi esas alır.*
- *Etkili bir şekilde iletişim kurar.*
- *Risk-bazlı güvence sağlar.*
- *İç görülü, proaktif ve gelecek odaklıdır.*
- *Kurumsal gelişimi teşvik eder (www.tide.org.tr, 2019).*

3.3.2.2 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları

İç denetim mesleği kapsamında IIA 1941’de ABD’de kurulmuş dünya çapındaki en büyük örgüttür. ECIIA 1982’de kurulmuş olup Avrupa’da yer alan 32 ülke için en üst düzeydeki iç denetim meslek örgütüdür. Her iki örgütün de kurulma nedeni özel sektör ve kamu için iç denetim mesleğini dünya çapında standartlar ve kurallar çerçevesinde tanımlamak ve faaliyetlerin bu ekseninde yürütülmesini sağlamaktır. Uluslararası iç denetim standartlarının ana amaçları aşağıdaki gibidir (IIA, 2017, s.1) :

- Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi zorunlu unsurlarıyla uyuma kılavuzluk etmek,
- Katma değerli iç denetim hizmetlerini teşvik etmek, uygulamaya geçirmek için bir çerçeve sağlamak,
- İç denetim performans değerlendirmesine uygun zemin hazırlamak,
- Kurumsal süreçleri ve uygulamaları geliştirmek ve teşvik etmek.

Söz konusu standartlarda geçen konuların açıklık kazanması açısından her standardın altında ortaya koyulan “Yorumlar” bölümü bulunmaktadır. Konunun kullanıcılar tarafından daha net anlaşılabilmesi adına IIA tarafından ayrıca bir terimler sözlüğü de oluşturulmuştur. Standartları doğru uygulamak için,

söz konusu terimler sözlüğünde yer alan anlamların dikkate alınması beklenmektedir. Söz konusu standartlarda şartsız uygulanması gereken haller “zorundadır” ifadesiyle, uyulması beklenen gereklilikler için ise “gereklidir” ifadesiyle vurgulanmıştır. Organizasyonların ve kişilerin niteliklerine yönelik olan kurallar nitelik standartları olarak, iç denetim faaliyetleri kalitesinin ve performansının değerlendirilmesini sağlayan standartlar ise performans standartları olarak ikiye ayrılmıştır. Her iki standart da iç denetim departmanları tarafından hayata geçirilen tüm hizmetlere uygulanır. Ayrıca uygulama standartları nitelik ve performans standartlarına iç denetimlerin makul bir güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonları hakkında katkı sağlar. Söz konusu prensipler tüm iç denetçiler ve denetim faaliyetleri için geçerlidir. Bu standartların sürekli olarak gözden geçirilmekte ve geliştirilmektedir (IIA, 2017, s.2).

Çalışmamızda belirtilen Uluslararası İç Denetim Standartları IIA tarafından Ekim 2016’da revize edilen ve geçerlilik tarihi Ocak 2017 olan ana standartlar olup, ilgili kod numaralarıyla birlikte tablolar halinde özetlenmiştir.

3.3.2.2.1 Nitelik Standartları:

Nitelik standartlarına göre (IIA, 2017, s.4-11) :

- Kurumda yürütülen iç denetim faaliyetleri yazılı iç denetim yönetmeliği aracılığı ile tanımlanmak zorundadır. Söz konusu yönetmelik üst yönetim ve yönetim kurulu onaylı olmalı ve dönemsel olarak gözden geçirilmelidir.
- İç denetim yönetmeliklerinde etik kurallar, uyulması gereken prensipler, standartlar ve zorunluluklar belirtilmelidir.
- Faaliyetler bağımsız nitelikte olmalı, iç denetçiler denetimlerde objektif, önyargısız, tarafsız ve dürüst davranmalıdır. Tarafsızlığa ve objektifliğe yönelik tehditler ayrıca ele alınmalı, bağımsızlığı veya objektifliği etkileyen durumlarda gerekçeler ilgili taraflara açıklanmalıdır.
- İç Denetim biriminin denetim faaliyetlerini usulüne uygun yürütebilmesi için yönetim kademesine bağlı olmalıdır ve birimin fonksiyonel olarak doğrudan etkileşim halinde yönetim kuruluna raporlama yapılması beklenir.

- İç denetçiler; görev ve sorumluluklarını ifa etmek için asgari düzeyde tecrübe ve yeteneklere sahip olmalıdır.
- İç denetçiler teknoloji destekli analiz teknikleri kullanmayı düşünmelidir. Yeterli mesleki titizlik gösterilse dahi hatalar olabilecektir.
- İç denetçilerin mesleki gelişimlerle yetenekleri ve bilgileri geliştirilmelidir.
- İç denetim faaliyetlerinin performansı iç değerlendirmeler yoluyla sürekli olarak izlenmelidir. Bağımsızlığın sağlanabilmesi açısından organizasyon dışından bir kurum veya kuruluş tarafından iç denetim faaliyetleri en az 5 yılda bir kez değerlendirilmeye tabi tutulmalıdır.
- Etik Kurallara veya standartlara aykırı durumlar üst yönetime açıklanmalıdır.

UMUÇ çerçevesinde nitelik standartlarına Şekil 6'da yer verilmiştir(<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>,2019).

Kod	Standart
1000	Amaç, Yetki, Sorumluluklar
1010	Zorunlu Rehberin İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması
1100	Bağımsızlık ve Objektiflik
1110	Kurum İçi Bağımsızlık
1111	Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim
1112	İç Denetim Yöneticisinin İç Denetim Haricindeki Görevleri
1120	Bireysel Objektiflik
1130	Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması
1200	Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat
1210	Yeterlilik
1220	Azami Mesleki Özen ve Dikkat
1230	Sürekli Mesleki Gelişim
1300	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
1310	Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri
1311	İç Değerlendirmeler
1312	Dış Değerlendirmeler
1320	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama
1321	“Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresinin Kullanılması
1322	Aykırlıkların Açıklanması

Şekil 7: Nitelik Standartları

Kaynak: Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2017

3.3.2.2.2 Performans Standartları:

Performans standartları iç denetim faaliyetinin yönetimi konusu ile başlar. Standarda göre bir iç denetim yöneticisi, denetim faaliyetini etkili ve denetim faaliyetlerin kuruma değer katmasını sağlayacak bir şekilde yönetmek durumundadır. İkinci aşama olarak yönetici, kurumun stratejik hedeflerine uygun olarak risk esaslı bir denetim planı yapmak zorundadır ve durum gerektiğinde plan gözden geçirilerek revize edilir. Denetim planları risk ölçümlerine dayanır ve paydaşların/üst düzey yönetimin beklentileri de planda muhakkak dikkate alınır. Denetim planları onay alınması amacıyla sırasıyla üst yönetime, daha sonra (varsa) komiteye, yönetim kuruluna bildirilir. Kaynak ve süre kısıtları nedeniyle iç denetim yöneticisi işletmede aynı çalışmaların tekrarlanmaması açısından diğer denetim grupları ile görüş alışverişi yapmalı, faaliyetler risk odaklı iç denetimler vasıtasıyla kısıtlanmalıdır (IIA, 2017, s.12-23).

İç denetim yöneticisi tarafından kurumun üst düzey yönetimine ve yönetim kuruluna belirli periyotlarla bilgi raporları sunulur. Söz konusu raporlarda: iç denetim görev, yetki ve sorumlulukları, iç denetim performansı, döneme ait riskler ve kontrol eksikleri, varsa hile ve suiistimal olasılıkları, kurum içi yönetsel problemler, üst yönetimin ilgisini çekebilecek diğer konular bulunmalıdır (IIA, 2017, s. 14).

İşin niteliği standardına göre denetim faaliyetleri risk esaslı, disiplinli ve düzenli bir bakış açısıyla kurumun risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin analiz edilmesi ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır (IIA, 2017, s.15).

Değerlendirme esasen kurumun stratejik hedeflerine ulaşma, finansal bilgilerinin doğruluğu, faaliyetlerin verimliliği, varlıkların korunması, kanun, düzenleme vb. uyum konularında değerlendirmeler yapılır.

UMUÇ çerçevesindeki performans standartlarına Şekil 7'de yer verilmiştir:

Kod	Standart
2000	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
2010	Planlama
2020	Bildirim ve Onay
2030	Kaynak Yönetimi
2040	Politika ve Prosedürler
2050	Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat
2060	Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar
2070	Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk
2100	İşin Niteliği
2110	Yönetişim/Kurumsal Yönetim
2120	Risk Yönetimi
2130	Kontrol
2200	Görev Planlaması
2201	Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
2210	Görev Amaçları
2220	Görev Kapsamı
2230	Görev Kaynaklarının Tahsisi
2240	Görev İş Programı
2300	Görevin Yapılması
2310	Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
2320	Analiz ve Değerlendirme
2330	Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi
2340	Görevin Gözetim ve Kontrolü
2400	Sonuçların Raporlanması
2410	Raporlama Kıstasları
2420	Raporlamaların Kalitesi
2421	Hata ve Eksiklikler
2430	“Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması
2431	Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması
2440	Sonuçların Dağıtımı
2450	Genel Görüşler
2500	İlerlemenin Gözlenmesi
2600	Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

Şekil 8: Performans Standartları

Kaynak: Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2017
<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>

3.3.2.2.3 Etik Kurallar

Etik Kuralları, iç denetim faaliyetlerinde görev yürüten ilgili bireylerin ve kuruluşların davranışsal ilkelerini ve beklentilerini ifade etmektedir. Yürütülmesi gereken fiili faaliyetlerden daha çok esasen uygulamaya dair minimum gereklilikleri ve etik beklentileri anlatır. Etik Kurallar, sadece iç denetim kurum/kuruluşları ve iç denetim faaliyetlerinde görev alan kişileri bağlamaktadır. IIA sertifika adayları veya üyeleri tarafından şayet etik kuralların ihlali gerçekleşirse, konu IIA mevzuatına göre değerlendirilecektir. Ayrıca her hangi bir davranışa etik kurallarda atıfta bulunulmamış olması, o davranışın kabul edilebilir olduğu anlamına gelmemektedir. Etik kurallara aykırı davranışta bulunan kişilere ilgili mevzuat dahilinde cezai yaptırımlar uygulanmaktadır (<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/EtikKurallari.pdf>).

Etik Kurallar davranışsal kurallar olup; dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik olarak dört ilkedен oluşmaktadır. IIA'nın tanımladığı etik kurallara göre ((<https://www.tide.org.tr/page/27/Etik-Kurallari>, 2019) :

Dürüstlük: Karşı taraf için makul bir güvence dürüstlük ile sağlanır. Dolayısıyla iç denetçiler tarafından ulaşılan görüş ve kanaatlere önem verilmesini sağlar. İç denetçiler;

- Çalışmalarını dürüstlük, titizlik ve sorumluluk ile yapar.
- Yasaları ve hukuku gözetir, özel durumlarda açıklama yapar.
- Yasa dışı faaliyete bilinçli şekilde taraf olmaz, mesleki anlamda yüz kızırtıcı faaliyetler yapmaz.
- Bağlı bulunduğu organizasyonun amaçlarına katkıda bulunur.

Objektiflik: İç denetçiler denetlenen alanla ilgili veri elde etme, değerlendirme veya raporlama aşamalarında olabilecekleri en üst noktada objektif olmalıdır. Denetçi, dengeli bir şekilde şartları değerlendirir ve nihai bir sonuca ulaşırken şahsi veya diğer kişilerin menfaatlerinden etkilenmez. İç denetçiler;

- Sonuçların tarafsızlığına zarar veren veya tarafsızlığa gölge düşürecek türde bir ilişkiye girmezler, bu yönde bir faaliyette bulunmaz.
- İç denetçilik mesleğinin gerektirdiği muhakeme ve yargı yeteneğini zayıflatan hiçbir şeyi kabul etmez.
- Ortaya çıkan tüm bulguları ve açıklanmadığı durumda denetim raporu içeriğini tamamen değiştirecek vakaları ortaya koyar.

Gizlilik: Denetimlerde elde edilen verilere değer verir, hukuki anlamda bir zorunluluk olmadığı sürece elde edilen bilgi ve dokümanları paylaşmaz. İç Denetçiler;

- Denetimler esnasında elde edilen verileri korur ve kullanımını hususunda da temkinli olur.
- Elde edilen verileri şahsi çıkarlar için veya kurumun hedeflerine zarar verebilecek şekilde kullanmaz.

Yetkinlik: İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde gerekli olan tecrübe, bilgi ve yeteneği ortaya koyar. İç denetçiler tarafından:

- Yalnızca iç denetim görevinin gerektirdiği işler üstlenmelidir.
- Denetimler uluslararası iç denetim standartlarına uygun yürütülmelidir.
- İç denetimle ilgili yürütülen faaliyetin kalitesini ve etkinliğini sürekli olarak geliştirir.

3.3.3 Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehber

Söz konusu rehberde öncelikle pozisyon raporları ve ardından uygulama önerileri ile uygulama rehberleri bulunmaktadır.

Pozisyon Raporları:

TİDE tarafından Türkiye’de yayımlanmış dört adet pozisyon raporu bulunmaktadır:

Pozisyon Raporları	Yayınlanma Tarihi
İç Denetim Faaliyeti/Birimi İçin Gereken Kaynakların Temininde İç Denetimin Rolü	Ocak 2009
İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol	Ocak 2009
Etkili Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üç Savunma Hattı	Ocak 2013
Uygunluk Neden Önemli	Mayıs 2018

Şekil 9: Pozisyon Raporları

Kaynak:<https://www.tide.org.tr/page/338/Pozisyon-Raporlari>, 2018

Pozisyon raporları, iç denetim mesleği dışında görevli olan kişilere, risk, kontrol ve yönetim veya IIA faaliyetleri ve perspektifi konularında bilgi sağlayarak iç denetim mesleği ve ilgili konuların karşı taraf tarafından da anlaşılmasında destek sağlamaktadır. Sağlıklı bir yönetim anlayışının kurulması sürecine dahil olan kişileri eğitmek, uygulayıcıların veya paydaşların ilgilendiği konular ve problemler ile ilgili olarak pozisyon raporları yayımlanmaktadır. Pozisyon Raporları, IIA'nın ilgili komitelerinde görevli gönüllüler ve iç denetim uzmanları tarafından titizlikle hazırlanmaktadır.

Uygulama Önerileri:

IIA tarafından UMuÇ çerçevesindeki standartlara ilişkin uygulama önerileri yayınlanmaktadır. Türkiye'de TİDE tarafından Ocak 2009'dan Temmuz 2016'a kadar farklı konulara ait olmak üzere yayımlanmış olan 64 adet uygulama önerisi bulunmaktadır. Bu uygulama önerileri iç denetim yönetmeliği, kurum içi bağımsızlık, kaynak yönetimi, bildirim ve onaylar, sürekli güvence, sonuçların dağıtımını vb. alanlardadır.

Uygulama Rehberleri:

Uygulama rehberlerinde, iç denetim teknikleri, araçları, programları, uygulamaları ve söz konusu uygulamalara yönelik çeşitli örnekler gibi prosedürler bulunmaktadır. Amaç, denetim faaliyetleri sürdürülürken iç denetçiye nelere dikkat etmesini göstermek açısından rehberlik etmektir.

Uygulama rehberinde (IIA, 2017 s.3-14) :

- Bağımsızlık ve objektiflik
- Yönetim Kurulu ile etkileşim
- Kontrol ortamının denetimi
- Küçük çaplı denetim birimlerine uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarına uyum
- Risk yönetimi yeterliliğini değerlendirmek
- İç Denetimin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek
- İç denetim yöneticileri, performans değerlendirmesi, atama veya sözleşme fesihleri
- Yönetici ücret ve yan haklarının denetimi
- Kurumsal sosyal sorumluluğu/sürdürülebilir gelişmeyi değerlendirmek
- İç denetim ve suiistimal
- Dış ilişkilerinin denetimi
- İç denetim görüşlerinin formüle edilmesi ve açıklanması konularına değinilmiştir.

Uygulama rehberi özeti ele alındığında; esasen bağımsızlık ve objektiflik kavramları, iç denetim faaliyetlerine yönelik izlenecek yollar, ilkeler, zorluklar, iç denetimin yönetimi ile ilgili hususların açıkça ortaya koyulduğu görülmektedir. UMUÇ çerçevesinde zorunlu olmayan bir kılavuzdur. İç denetim departmanlarına standartlara uyum konusunda yardımcı olmak için hazırlanmıştır. İç denetim yaklaşımını ve metodolojilerini toplu olarak ele alır.

UMUÇ çerçevesinde hazırlanmış Global Teknoloji Denetim Kılavuzları aracılığı ile bilgi teknolojileri, teknolojik açıdan riskler ve denetim uygulama

kontrolleri hususlarında iç denetim faaliyetlerine ve yöneticilerine bilgi sağlanmaktadır.

3.4 Türkiye’de İç Denetim Uygulamaları

Uygulamalar özel ve kamu ayrımlı olarak ele alınmıştır.

3.4.1 Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları

Reel sektör ve bağlı kuruluşları dikkate alındığında, iç denetim uygulamaları istisnai kurumlar hariç, yasal bir zorunluluk değildir. Türkiye’de büyük ölçekli pek çok işletmede modern anlamda kontrol ve denetim mekanizmaları bulunuyor olsa da, bu uygulamalar kavram olarak Türkiye’de oldukça yeni sayılabilir. Özel sektörün tamamı açısından yasal bir düzenleme olan ve 13 Ocak 2011 tarihli 6102 sayılı TTK esas alındığında, bu kanunun 366.maddesinde "*iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir*" ifadesi yer almaktadır. Ancak kanunda iç denetim açısından açıkça belirtilmeyen pek çok husus bulunmaktadır. Bu nedenle, kanundaki iç denetim uygulamasının uluslararası modern iç denetim uygulamaları kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

SPK’ya tabi kurumlar açısından ele alınırsa; halka açık işletmelerde "Denetim Komitesi" zorunluluğu bulunmaktadır. SPK yapmış olduğu düzenlemeler ile halka açık işletmeler için "Denetimden Sorumlu Komite" kavramını açıkça ortaya koymuştur. Daha sonra çıkarılan yönetmeliklerle de denetim kavramı ve uygulamaları desteklenmiştir.

BDDK’ya tabi kurumlar açısından konu ele alınırsa; bankacılık iç denetim, risk yönetimi ve iç kontrol hakkındaki düzenlemeler SPK uygulamalarından daha detaylı ve daha açık belirlenmiş bir çerçevededir. Türkiye’de ilk defa iç denetim konusunda bankalara T.C. Resmi Gazete’nin 23 Haziran 1999 tarihli 23734 sayısındaki 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile yasal bir zorunluluk getirilmiştir. Ancak 19 Ekim 2005 tarihinde 5411 sayılı Bankacılık Kanunu yürürlüğe girmiş olup 4389 sayılı kanun yürürlükten kalkmıştır. 5411 sayılı kanunun 24. Maddesine göre bankalar kendi iç sistemlerinde bir denetim komitesi kurmalıdır. Kanuna göre komiteler; banka yönetim kurulları namına

görev alacaktır. Söz konusu komitelerin görevi iç denetim, risk yönetimi ve iç kontrol mekanizmalarının yeterliliği, verimliliği ve etkinliğinin izlenmesidir (<http://www.tmsf.org.tr>). Söz konusu mevzuat kapsamında bankalar, mevcut veya potansiyel riskleri tespit edecek, izleyecek, etkin bir kontrol yapısı ve risk yönetimi sistemi kurmalıdır.

3.4.2 5018 Sayılı Kanunda Kamu İç Denetimleri

Ülkemizde kamu nezdinde yürürlüğe giren iç denetim uygulamalarında esasen AB'ye uyum ve müzakere süreçleri oldukça etkilidir. Bununla birlikte; kamu kurum ve kuruluşlarında ortaya çıkan hileler, suiistimaller ve yolsuzluklar kamu yönetiminde köklü değişiklikler yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Ülkemizde kamu alanındaki iç denetim, iç kontrol, risk yönetimi yasal düzenlemeler ilk olarak 2003 yılında devreye alınmıştır. 10 Aralık 2003 tarihinde kamu kuruluşlarının uymakla mükellef oldukları 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” çıkarılmış ve daha sonra (2006) söz konusu kanunun tüm hükümleri devreye alınmıştır. Kanunun özünün kamu kaynaklarının verimli ve ekonomik kullanılması olduğu kabul edilebilir. Ayrıca, söz konusu kanun kapsamında kaynak kullanımları hesap verilebilir, şeffaf ve raporlamalara dayalı bir kontrol yapısı ile desteklenmektedir.

Kanunun en genel kapsamı esasen düzenleyici ve denetleyici kurumlar, mahalli idareler, genel veya merkezi kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarıdır. Kanunun birinci kısım üçüncü bölümünde devlet kaynaklarının nasıl kullanılacağına en genel anlamdaki kural ve esasları belirlenmiştir. Ayrıca mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme konuları ele alınmıştır. Görevlerin beraberinde getirdiği yükümlülükler kapsamında, her türlü devlet kaynağı elde edilirken veya bu kaynaklar kullanılırken, bu noktada görevli veya yetkili kişilerin kontrol ve denetimlerden sorumludur sayıldığı ifade edilmiştir. Kanunun beşinci kısmı ise iç kontrol sistemleri üzerine kurulmuştur. 5018 sayılı Kanunu Md.67 uyarınca İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından kamu iç denetim raporlama standartları belirlenmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Md.43 uyarınca "*iç denetim birimleri ve denetçilerin raporlamalarda standartlara uymaları*" zorunludur. Yasal yükümlülükler haricinde kurulan iç

denetim birimleri için faaliyetler uluslararası standartlara ve organizasyon yapılarına uygun şekilde çeşitli dahili yönetmeliklerde düzenlenir.

İç denetimle ilgili bölümler kanunun beşinci kısmında madde 63 ile madde 67 arasında belirtilmiştir. 5018 sayılı Kanun tanımında iç denetimlerin, devlet sevk ve idaresinin yürüttüğü çalışmalara değer ve katkı sağlayan, kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığını değerlendiren ve yol gösterme amacıyla makul güvence sağlayan bir danışmanlık faaliyeti olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca bu maddeye göre denetim görevini yalnızca iç denetçiler üstlenebilir. İlgili kamu kurumunun personel sayısı ve görevi değerlendirilerek üst yönetime bağlı iç denetim birimleri kurulabilir. Kamu idarelerinin iç denetim programları yıllık olup, varsa üst yönetici görüş ve tavsiyeleri doğrultusunda iç denetçiler tarafından hazırlanır. İç denetçiler kanunda yer alan görevlerini İDKK tarafından belirtilen kurallara uygun olarak yerine getirir. İç denetçinin aranan nitelikleri ve atama durumları da yine İDKK tarafından belirlenen usul ve esaslar dahilinde gerçekleşecektir. Kanun iç denetçi olarak görev alınabilmesi için ilgili kişilerde belirli şartların bulunması gerektiğini ifade etmektedir.

İDKK'nın üyelik durumlarına ilişkin hususlar ve gereklere 5018 sayılı kanunun 66.maddesinde yer verilmiştir. Buna göre İDDK Maliye Bakanlığı'na bağlıdır ve yedi üyeden oluşur. Söz konusu üyeler kanunda belirlenmiş süreler sonunda yeniden atanabilir. Bununla birlikte 67.maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun görevleri sayılmıştır. İlgili kanunda dış denetim kavramına da yer verilmiş olup, altıncı kısım 68.maddede dış denetimler aracılığı ile devlet birimlerinin mali faaliyetlerinin Sayıştay tarafından denetiminin yapılacağı, elde edilen bulguların Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'ne raporlanacağı belirtilmiştir. Dış denetimlerde genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları esas alınmıştır. Mali tabloların doğruluğu, kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi suretiyle kamu kuruluşlarında dış denetimler yapılacaktır. Sayıştay ve faaliyetlerinin nasıl denetleneceği ise Kanun 69.maddesinde yer verilmiştir. Buna göre Sayıştay'ı meclis tarafından oluşturulmuş olan ayrı bir komisyon denetler.

Neticede; uluslararası iç denetim standartları Türkçe diline çeviri yapılmak suretiyle birebir kamu iç denetim standartları olarak kabul edilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti kamu kurum ve kuruluşları nezdinde uygulanan iç denetim sistemlerinin uluslararası standartlardaki denetim yapısına paralel olduğu söylenebilir. Söz konusu kanun aracılığı vasıtasıyla kamu kurum ve kuruluşları arasında uygulamada birliği sağlanmış, iç denetimin idari yapılanması ortaya koyulmuş ve kanunun yayımlanmasından bu yana pek çok kamu kurum ve kuruluşunun mali ve idari işleri uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları ile denetlenmiştir. Bu kabul altında, Kamu otoritelerinin gerçekleştirdiği faaliyetlerin geçmiş dönemlere kıyasla daha şeffaf ve daha hesap verebilir nitelikte olduğu söylenebilir.

3.5 Türkiye’de Düzenleme ve Denetleme Kurumları

Çeşitli mal ve hizmet piyasalarındaki faaliyetlerin uygunluklarına ve oluşabilecek aksaklıkların engellenmesine yönelik olarak denetim ve takip maksadıyla düzenleme ve denetleme kurumları kurulmuştur. Türkiye’deki önemli düzenleme ve denetleme kuruluşlarına; Sermaye Piyasası Kurulu, Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Kamu İhale Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Rekabet Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu kurumlara örnek olarak verilebilir.

3.6 Denetim Faaliyetleri İle İlgili Uluslararası Kuruluşlar ve Çeşitli Düzenlemeler

Kuruluşlar olarak başta IIA olmak üzere, INTOSAI, COSO, ECIIA, Bilişim Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği (ISACA) en önemli kuruluşlar olarak sayılabilir. Konuyla ilgili en önemli düzenlemelere ise SOX ve Basel Düzenlemeleri örnek verilebilir.

BÖLÜM 4

İÇ DENETİM VE İÇ DENETİM UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1 Problemin Tanımı ve Önemi

Ülkemizde özellikle kurumsal veya kurumsallaşma çabasına giren firmalarda iç denetime olan ilgi günden güne artmaktadır. Araştırma kapsamında yapılan görüşmelerde dikkati çeken en önemli ortak nokta, denetimsizliğin ve hatalı bilgi akışlarının gün geçtikçe kontrolsüzlüğe ve şirket zararlarına yol açtığı hususudur. Bu araştırma aracılığı ile 2018-2019 dönemlerinde Türkiye’de faaliyet gösteren, çalışan personel sayısı esas alınarak büyüklük ölçeklerine de ayrılan firmaların muhasebe, finans ve denetim alanlarındaki sorumlu yetkililerinin iç denetim sistemlerine yaklaşımları, algıları, verilen önem ve yararlarını anlamaya yönelik iç denetime dair iki ölçek geliştirilerek farklı değişkenlere göre incelenmiştir.

4.1.1 Araştırmanın Amacı

Araştırmamız özel sektörde iç denetim algısına yönelik fiili durumu tespit etmeye yönelik tanımlayıcı bir araştırmadır. Araştırmanın amacı; farklı ölçeklerdeki firmaların denetim, muhasebe, finans, kurumsal mimari alanlarında çalışan mali müşavirlerinin, iç veya dış denetçilerin, kuruma içeriden veya dışarıdan hizmet veren yeminli mali müşavirlerin veya mali danışmanların iç denetim algılarının, denetimden ne anladıklarının ve beklenti düzeylerinin ortaya konulması için ölçekler geliştirmek ve farklı değişkenlere göre karşılaştırmalar yapmaktır. Özet olarak aşağıda yer alan sorulara yanıt aranmıştır:

1. İç denetime yönelik görüş ölçeği geçerli ve güvenilir bir ölçek midir?
2. İç denetim yeterlilik ölçeği geçerli ve güvenilir bir ölçek midir?
3. Katılımcıların iç denetime yönelik görüşleri olumlu mudur?
4. Katılımcıların iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri olumlu mudur?

5. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri cinsiyete göre değişmekte midir?
6. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri yaşa göre değişmekte midir?
7. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri eğitim durumuna göre değişmekte midir?
8. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri mesleğe göre değişmekte midir?
9. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri çalışma yılına göre değişmekte midir?
10. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri işletmeye ortak/sahip olma durumuna göre değişmekte midir?
11. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri işletmenin mükellef sayısına göre değişmekte midir?
12. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri işletmenin büyüklüğüne göre değişmekte midir?

4.1.2 Araştırmanın Dayandığı Hipotezler

Sunulan hipotezler bu araştırmanın amaç kısmında yer alan sorular esas alınarak ortaya koyulmuştur:

1. İç denetime yönelik görüş ölçeği geçerli ve güvenilir bir ölçektir.
2. İç denetim yeterlilik ölçeği geçerli ve güvenilir bir ölçektir.
3. Katılımcıların iç denetime yönelik görüşleri olumludur.
4. Katılımcıların iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri olumludur.
5. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri cinsiyete göre değişmektedir.

6. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri yaşa göre değişmektedir.
7. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri eğitim durumuna göre değişmektedir.
8. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri mesleğe göre değişmektedir.
9. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri çalınma yılına göre değişmektedir.
10. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri işletmeye ortak/sahip olma durumuna göre değişmektedir.
11. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri işletmenin mükellef sayısına göre değişmektedir.
12. Katılımcıların iç denetime ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşleri işletmenin büyüklüğüne göre değişmektedir.

4.2 Araştırmanın Kapsamı ve Veri Toplama Yöntemi

Söz konusu araştırma kapsamında 2018-2019 dönemleri itibarıyla Türkiye çapında çeşitli ölçeklerde firmalara denetim hizmeti veren veya firmalar bünyesinde fiilen çalışan denetim, finans, muhasebe çalışanları hedef alınarak yürütülmüştür.

Yapılan araştırmada anket yöntemi tercih edilmiş olup, İç denetime yönelik görüş ölçeğinin ve iç denetim yeterlilik ölçeğinin geliştirilmesinde nicel verilerin toplanacağı formun oluşturulması için literatür geniş kapsamlı taranmıştır. Anket sorularının geliştirilmesinde TİDE'nin COSO sunumunda (2013, s.13) yer verilen iç denetim tanımlarından, Griffiths (2006, s.1-2) ve Lindow & Race'in (2002, s.28-29) risk odaklılık ile ilgili görüşlerinden, Güredin'in (1994, s.15) iç denetim türleri hakkındaki değerlendirmelerinden, IIA'nın (2017-2019) risk odaklı iç denetimler ve tez konusu kapsamındaki ilgili tanımlarından ve raporlarından, Searcy ve diğerlerinin (2002, s.1) sürekli denetim ile ilgili tanımlardan, ACFE (Report To The Nations, 2019) araştırma

sonuçlarından, mesleki tecrübelerden ve alan uzmanlarının görüşlerinden yararlanılmıştır.

Anket soruları üç bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde demografik bilgiler, katılımcıların mevcut görevlerine, kurumların ölçeklerine ve sorumlusu oldukları firmalara/mükelleflere ilişkin sorular bulunmaktadır.

Anketin ikinci bölümünde İç Denetime İlişkin Görüş Ölçeği maddeleri bulunmaktadır. Likert ölçekleme sistemine göre hazırlanmış olan sorular 5 boyutta (kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kısmen katılıyorum, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum) eklenmiş, katılma düzeyleri sorgulanmıştır.

Üçüncü bölümde ise İç Denetim Yeterliliği Ölçeği maddeleri bulunmaktadır. Likert ölçeğine göre hazırlanan sorular, “Tamamen Yeterli”, “Yeterli”, “Kararsızım”, “Düşük Derecede Yeterli”, “Hiç Yeterli Değil”, şeklinde eklenmiş, katılma düzeyleri sorgulanmıştır.

Uzman görüşleri ve pilot denemeler sonucu soru havuzu değerlendirilmiş olup ilk uygulama için iç denetime yönelik görüş ölçeği 25 maddelik, iç denetim yeterlilik ölçeği 10 maddelik son haline gelmiştir. Hazırlanan anket sorularına yanıt alabilmek adına Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından yardım talep edilmiştir. Söz konusu kişilerle ağırlıklı olarak bireysel çabalar sonucu (telefon ve internet vasıtası ile) ulaşılmıştır. Veriler dijital ortamda hazırlanan anket uygulaması üzerinden toplanmıştır.

Eylül 2018-Nisan 2019 tarihlerini kapsayan süreçte ilk uygulama için tez konusu ile doğrudan ilgili olduğu düşünülen 389 kişiye anket ulaştırılmış, çalışanların yoğunluğu veya anketlerin geri iletilmemesi gibi nedenlerle 296 yanıtla katılım düzeyi %76 olmuştur.

Gelen yanıtlarda tek seçenekli şıklarda birden çok alanda yapılan işaretlemeler, zorunlu tutulan sorularda sehven boşluklar bırakılması gibi maddi hatalar nedeniyle eksiklik bulunduğu görülen 15 anket çalışması analiz kapsamına dâhil edilememiştir. Neticede değerlendirmeye alınan anket sayısı 281’dir. Ölçek geliştirme aşamasının ikinci uygulaması da arasında test tekrar test yöntemiyle

yapıya kanıt oluşturmak adına yapılacak doğrulayıcı faktör analizi için 281 katılımcıdan tekrar veri toplanmıştır.

4.2.1. İç Denetime Yönelik Görüş Ölçeği (İDYGÖ) ve İç Denetim Yeterlilik Ölçeği (İDYÖ)

İç denetime yönelik görüş ölçeği çalışanların iç denetime yönelik görüşlerinin olumlu olup olmadığını ölçen 5 faktörlü 20 maddelik likert tipi hazırlanarak kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kısmen katılıyorum, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum cevaplarından oluşan 1-5 arası puanlanan bir ölçektir. Birinci faktör iç denetime yönelik beş maddeden oluşan “Bilgi” alt boyutu (1,2,3,4,5. maddeler), ikinci faktör iç denetimde yönelik 6 maddeden oluşan “Strateji” alt boyutu (6,7,8,9,12. maddeler), üçüncü faktör iç denetime yönelik dört maddeden oluşan “Etik” alt boyutu (15,17,18,19. maddeler), dördüncü faktör iç denetime yönelik dört maddeden oluşan “Prosedür” alt boyutu (10,11,16. maddeler), beşinci faktör iç denetime yönelik dört maddeden oluşan “Yetki” alt boyutudur (13,14,20. maddeler).

İç denetime yeterlilik ölçeği çalışanların kurumlarının iç denetiminin yeterliliğini değerlendirmeye yönelik 2 faktörlü 10 maddelik likert tipi “Tamamen Yeterli”, “Yeterli”, “Kararsızım”, “Düşük Derecede Yeterli”, “Hiç Yeterli Değil”, cevaplarından oluşan 1-5 arası puanlanan bir ölçektir. Birinci faktör iç denetime yönelik kaynak yeterliliğine yönelik üç maddeden oluşan “Kaynak Yeterliliği” alt boyutu (1,2,3. maddeler), ikinci faktör ise iç denetimde uygulamalar ile ilgili 7 maddeden oluşan “Uygulama Yeterliliği” alt boyutudur (4,5,6,7,8,9,10. maddeler).

4.3. Verilerin Analizi

Verilerin analizinde ilk uygulama için eksiksiz 281 çalışandan gelen veriler doğrultusunda ölçeğin geçerlik ve güvenilirlik çalışmaları yapılmıştır. İkinci uygulamada test tekrar test yöntemiyle aynı gruptan veri toplanarak yapı geçerliliğine kanıt aranmıştır. DFA sonuçları iki ölçek için yapıyı doğruladığı için son aşamada 281 katılımcının iç denetime yönelik görüşleri ve iç denetime yönelik yeterlilik algıları belirli değişkenler üzerinden test edilmiştir.

Elde edilen veriler SPSS 23.0 ve Lisrel 8.7 paket programları kullanılarak analiz edilmiş, çalışmanın ikinci bölümünde betimleyici istatistikler, Bağımsız Örneklem T Testi, Tek Yönlü Varyans Analizi ANOVA'dan ve faktör analizlerinden yararlanılmıştır.

4.4. Araştırmanın Etik Yönleri

Söz konusu araştırma etik kurallar çerçevesinde yürütülmüş olup söz konusu katılımcılardan kişisel veya özel kapsamlı bilgiler talep edilmemiştir.

4.5. Bulgular ve Yorumlar

Bu bölümde ölçeklere ait açımlayıcı, doğrulayıcı faktör analizleri ve katılımcılara ait kişisel bilgilere, iç denetime yönelik görüş ölçeği ve iç denetim yeterlilik ölçeği puanlarının değişkenlere göre incelenmesine ait bulgular yer almaktadır.

4.5.1. Açımlayıcı Faktör Analizi (AFA)

Yapılan açımlayıcı faktör analizi sonucunda iç denetime yönelik görüş ölçeği 25 maddeden 20 maddeye düşerek 5 alt boyutta toplandığı gözlenen ölçüm aracı ikinci uygulamaya için hazır hale getirilmiştir. İç denetim yeterlilik ölçeği ise madde kaybına uğramadan 2 alt boyutta toplanarak ikinci uygulamaya hazır hale gelmiştir. Açımlayıcı faktör analizinde ölçekte herhangi bir öğeye verilen cevaplar arasındaki tipik korelasyon ve genel skor 0.30 ile 0.40 aralığında olması gerekmektedir. Bundan dolayı 0.40 değeri üzerinden madde analizi yapılmıştır. Ölçme araçlarının geçerlik ve güvenirliğine kanıt sağlamak amacıyla deneme formu ilk uygulamada 281 kişi üzerinde uygulanmış, elde edilen verilerle İDYÖ için yapılan KMO (.80) ve Barlett (1317.562, $p<0.001$) testi sonucu ve İDYÖ için yapılan KMO (.86) ve Barlett (1178,498, $p<0.001$) testi sonucu örneklem sayısının faktör analizi yapmak için uygun olduğu görülmüştür. AFA sonrası İDYÖ .43 ile .71 arasında değişen faktör yükleri ile 5 faktörlü (bilgi, etik, strateji, prosedür ve yetki alt boyutlarından oluşan), 20 maddelik yapı elde edilmiş, toplamda varyansın %49'ı açıklanmıştır. İç tutarlılık katsayısı ölçeğin tamamı için .78'dir. İDYÖ için yapılan AFA sonrası .56 ile .90 arasında değişen faktör yükleri ile 2 faktörlü (Kaynak yeterliliği ve uygulama yeterliliği alt

boyutlarından oluşan), 10 maddelik yapı elde edilmiş, toplamda varyansın %60'ı açıklanmıştır. İç tutarlılık katsayısı ölçeğin tamamı için .86'dır. Analizler sonucunda ortaya çıkan yapıyı doğrulamak için doğrulayıcı faktör analizine geçilmiştir.

Tablo 2. İDYGÖ'ne yönelik KMO ve Barlett Testi sonuçları

KMO ve Barlett's Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Uyum Ölçüsü	0,807	
Barlett Küresellik Testi	χ^2	1317,562
	sd	300
	p	0,000

KMO değeri 1 e yaklaştıkça örneklem grubunun açımlayıcı faktör analizi yapmak adına uygun yeterlikte olduğu belirlenmektedir. Dolayısıyla .80 değeri örneklem grubunun büyüklüğünün yeterli olduğunu betimlemektedir.

Tablo 3. İDYGÖ'nin Döndürülmüş bileşenler analizi

	I.	II.	III.	IV.	V.	Cronbach Alpha	Açıklanan Varyans
İ1	0,801					0,76	%20,82
İ2	0,743						
İ3	0,687						
İ4	0,670						
İ5	0,534						
İ7		0,435				0,70	%9,43
İ8		0,549					
İ9		0,697					
İ10		0,626					
İ13		0,568					
İ17			0,565			0,71	%6,79
İ20			0,759				
İ21			0,697				
İ22			0,565				
İ11				0,647			
İ12				0,662		0,72	%6,022
İ18				0,589			
İ14					0,732		
İ15					0,705	0,71	%5,84
İ23					0,615		
Toplam						0,78	%49

Ölçekten sırasıyla 6, 16, 19, 24 ve 25. maddelerin faktör yükleri kesme değerinin altında olduğu için ölçekten çıkartılmıştır.

Tablo 4. İDYGÖ faktör isimleri ve yeni madde sayıları

Faktörler	İsimler	Maddeler
Faktör 1	Bilgi	1,2,3,4,5
Faktör 2	Strateji	6,7,8,9,12
Faktör 3	Etik	15,17,18,19
Faktör 4	Prosedür	10,11,16
Faktör 5	Yetki	13,14,20

İDYGÖ 0.43 ile 0.71 arasında değişen faktör yükleri ile 5 faktörlü 20 maddelik yapı elde edilmiştir. Birinci faktör iç denetime yönelik beş maddeden oluşan “Bilgi” alt boyutu (1,2,3,4,5. maddeler), ikinci faktör iç denetimde yönelik 6 maddeden oluşan “Strateji” alt boyutu (6,7,8,9,12. maddeler), üçüncü faktör iç denetime yönelik dört maddeden oluşan “Etik” alt boyutu (15,17,18,19. maddeler), dördüncü faktör iç denetime yönelik dört maddeden oluşan “Prosedür” alt boyutu (10,11,16. maddeler), beşinci faktör iç denetime yönelik dört maddeden oluşan “Yetki” alt boyutudur (13,14,20. maddeler).

Tablo 5. İDYÖ’ne yönelik KMO ve Barlett Testi sonuçları

KMO ve Barlett's Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Uyum Ölçüsü	0,860	
Barlett Küresellik Testi	χ^2	1178,498
	sd	45
	p	0,000

KMO değeri 1 e yaklaştıkça örneklem grubunun açıklayıcı faktör analizi yapmak adına uygun yeterlikte olduğu belirlenmektedir. Dolayısıyla .86 değeri örneklem grubunun büyüklüğünün yeterli olduğunu betimlemektedir.

Tablo 6. İDYÖ’nin Döndürülmüş bileşenler analizi

	I.	II.	Cronbach Alpha	Açıklanan Varyans
İY1	0,884		0,76	%45
İY2	0,905			
İY3	0,588			
İY4		0,644	0,86	%15,77
İY5		0,817		
İY6		0,767		
İY7		0,822		
İY8		0,782		
İY9		0,561		
İY10		0,655		
Toplam			0,86	%60,89

Ölçek maddelerinin faktör yükleri kesme değerinin altında olmadığı için ölçekten madde çıkartılmamıştır.

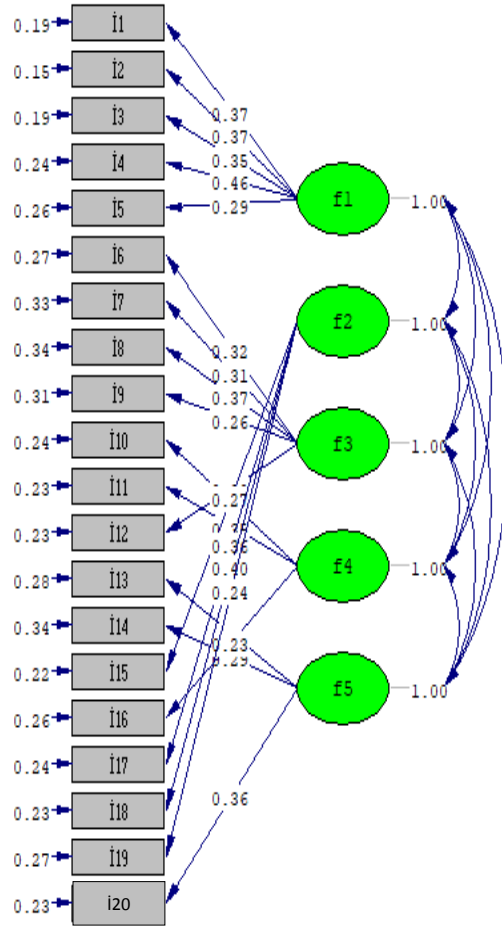
Tablo 7. İDYGÖ faktör isimleri ve yeni madde sayıları

Faktörler	İsimler	Maddeler
Faktör 1	Kaynak Yeterliliği	1,2,3
Faktör 2	Uygulama Yeterliliği	4,5,6,7,8,9,10

İDYÖ için yapılan AFA sonrası .56 ile .90 arasında değişen faktör yükleri ile 2 faktörlü 10 maddelik yapı elde edilmiştir. Birinci faktör iç denetime yönelik kaynak yeterliliğine yönelik üç maddeden oluşan “Kaynak Yeterliliği” alt boyutu (1,2,3. maddeler), ikinci faktör ise iç denetimde uygulamalar ile ilgili 7 maddeden oluşan “Uygulama Yeterliliği” alt boyutudur (4,5,6,7,8,9,10. maddeler).

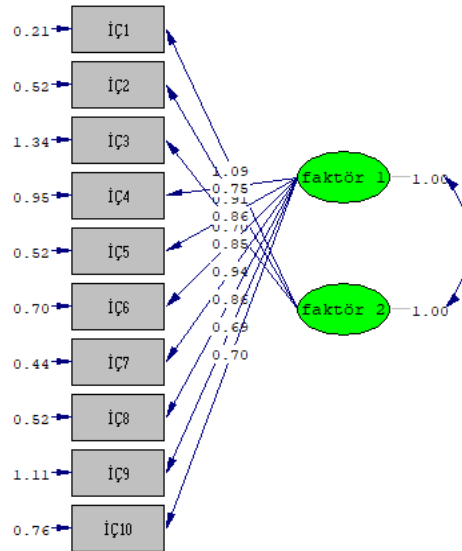
4.5.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA)

Yapılan açımlayıcı faktör analizi sonrası elde edilen yapının geçerliliğini ve doğruluğunu test etmek üzere doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Test tekrar test sonrası yapılan DFA'nın yapı geçerliliğine kanıt oluşturduğu görülmektedir [İDYGÖ (RMSA .026, SRMR 0.90, NFI 0.89, NNFI 0.97, χ^2/df 1.18), İDYÖ (RMSA .088, SRMR 0.51, NFI 0.95, NNFI 0.95, χ^2/df 3.18)] Elde edilen bulgulara göre uyum indeksleri çerçevesinde iki ölçekte yapısının doğrulandığı görülmektedir.



Chi-Square=189.53, df=160, P-value=0.05528, RMSEA=0.026

Şekil 10. İDYGÖ Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı



Chi-Square=108.13, df=34, P-value=0.00000, RMSEA=0.088

Şekil 11. İDYÖ Doğrulayıcı Faktör Analizi Diyagramı

Yapılan DFA sonuçlarına göre İDYGÖ'nin (RMSA .026, SRMR 0.90, NFI 0.89, NNFI 0.97, χ^2/df 1.18) ve İDYÖ'nin (RMSA .088, SRMR 0.51, NFI 0.95, NNFI 0.95, χ^2/df 3.18) uyum indeksleri çerçevesinde iki ölçeğinde yapısının doğrulandığı görülmektedir.

4.5.3. Katılımcıların Demografik Bilgileri, İDYGÖ ve İDYÖ Puanlarına ve Değişkenlere Göre Karşılaştırmalarına İlişkin Analizler

Tablo 8. Katılımcıların Demografik Özellikleri

	(N=281)	N	%
Cinsiyet	Kadın	87	31,0
	Erkek	194	69,0
Yaş Grubu	18-28	43	15,3
	29-39	113	40,2
	40-50	68	24,2
	51-61	57	20,3
Eğitim Durumu	Ön lisans	56	19,9
	Lisans	184	65,5
	Lisansüstü	41	14,6
Meslek	SMMM	169	60,1
	YMM	54	19,2
	Denetçi	58	20,6
Çalışma Yılı	1-5 yıl	48	17,1
	6-10 yıl	67	23,8
	11-15 yıl	51	18,1
	16-20 yıl	55	19,6
	21 yıl ve üzeri	60	21,4
İşletme sahibi/ortağı olma	Evet	72	25,6
	Hayır	209	74,4
İşletmenin Mükellef sayısı	Tek firma	108	38,4
	2-10 firma	83	29,5
	11-20 firma	37	13,2
	21 firma ve üzeri	53	18,9
İşletmenin Büyüklüğü	Mikro ölçekli	61	21,7
	Küçük ölçekli	158	56,2
	Büyük ölçekli	62	22,1

Tablo 8'e bakıldığında, araştırma grubunda yer alan katılımcıların çoğunluğunun 29-39 yaş aralığında (%40,2) olduğu, lisans mezunu olanların (%65,5), mesleği SMMM olanların (%60,1), çalışma yılı 6-10 yıl arasında olanların (%23,8) oranının daha yüksek olduğu, işletme sahibi/ortağı olmayanların (%74,4), çalıştıkları işletmelerin mükellef sayıları tek firma olanların (%38,4) ve çalıştıkları

işletmenin büyüklüğü küçük ölçekli olanların (%56,2) oranının daha fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 9. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanları

		N=(281)			
Alt Boyutlar		\bar{x}	ss	Min	Max.
İç Denetime Yönelik Görüş Ölçeği (İDYGÖ)	Bilgi	21,42	2,10	16	25
	Strateji	20,93	1,97	17	25
	Etik	16,80	1,60	13	20
	Prosedür	12,14	1,15	9	15
	Yetki	12,31	1,29	9	15
	İDYGÖ	83,60	5,32	71	100
İç Denetim Yeterlilik Ölçeği (İDYÖ)	Kaynak Yeterliliği	7,62	3,05	3	15
	Uygulama Yeterliliği	23,10	6,08	7	35
	İDYÖ	30,72	7,92	10	50

Tablo 9’ da katılımcıların iç denetime yönelik görüş puanlarına baktığımızda, katılımcıların bilgi alt boyutunda (21,42±2.10) en yüksek ortalamaya sahip oldukları görülmektedir. Bununla birlikte diğer alt boyutlarda da yakın ortalamalar elde edildiği görülmektedir. Genel olarak ortalamalar incelendiğinde katılımcıların iç denetime yönelik görüşlerinin (83,60±5,32) olumlu olduğu görülmektedir.

Katılımcıların iç denetim yeterlilik puanlarına baktığımızda, katılımcıların uygulama yeterliliği alt boyutunda (23,10±6,08) daha yüksek ortalamaya sahip oldukları görülmektedir. Genel olarak ortalamalar incelendiğinde katılımcıların işletmenin iç denetim yeterliliğini (30,72±7,92) orta düzeyde yeterli olarak gördükleri bulunmuştur.

YORUM: Katılımcıların iç denetime yönelik görüşlerinin olumlu olmasının yanı sıra, katılımcılar iç denetim departmanlarına yapılacak bütçe, insan kaynağı gibi desteklerle yeterliliğin artırılabilirliğini düşündüğü anlaşılmaktadır.

Tablo 10. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

		Cinsiyet	N	\bar{x}	ss	t	p
İç Denetim Yönelik Görüş Ölçeği	Bilgi	Kadın	87	21,22	2,13	-1,099	,273
		Erkek	194	21,52	2,08		
	Strateji	Kadın	87	20,66	2,03	-1,541	,124
		Erkek	194	21,05	1,94		
	Etik	Kadın	87	16,91	1,73	,755	,451

(İDYGÖ)	Prosedür	Erkek	194	16,75	1,53			
		Kadın	87	12,23	1,25			,856
	Yetki	Erkek	194	12,10	1,10			
		Kadın	87	12,29	1,41			-,193
	İDYGÖ		Kadın	87	83,30	5,50		
			Erkek	194	83,74	5,24		
İç Denetim Yeterlilik Ölçeği (İDYÖ)	Kaynak Yeterliliği	Kadın	87	7,24	2,81			
		Erkek	194	7,79	3,14			-1,395
	Uygulama Yeterliliği	Kadın	87	24,01	5,82			
		Erkek	194	22,69	6,16			1,697
	İDYÖ		Kadın	87	31,25	7,34		
			Erkek	194	30,47	8,17		

Katılımcıların İDYGÖ puanlarını cinsiyete göre test etmek amacıyla yapılan t testi sonuçlarına bakıldığında cinsiyete göre bilgi [t(279)= -1,099; p>0.05], strateji [t(279)= -1,541; p>0.05], etik [t(279)= ,755; p>0.05], prosedür [t(279)= ,856; p>0.05], yetki [t(279)= -,193; p>0.05] alt boyutlarında ve İDYGÖ ölçeği toplam puanlarında [t(279)= -,638; p>0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Katılımcıların İDYÖ puanlarını cinsiyete göre test etmek amacıyla yapılan t testi sonuçlarına bakıldığında ise cinsiyete göre kaynak yeterliliği [t(279)= -1,395; p>0.05], uygulama yeterliliği [t(279)= -1,541; p>0.05] ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında [t(279)= ,762; p>0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır (Tablo 10).

YORUM: Katılımcıların iç denetimlere olan bakış açılarında cinsiyete göre anlamlı bir fark olmadığı görüşüne ulaşılmıştır.

Tablo 11. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının Yaşa Göre Karşılaştırılması

		Yaş Grubu	N	\bar{x}	ss	F	p
İç Denetim Yönelik Görüş Ölçeği (İDYGÖ)	Bilgi	18-28	43	20,67	1,76	2,385	,070
		29-39	113	21,62	1,98		
		40-50	68	21,40	2,31		
		51-61	57	21,63	2,21		
		18-28	43	20,63	1,69		
	29-39	113	20,89	1,92			
	40-50	68	21,00	2,09			
	51-61	57	21,12	2,13			
	18-28	43	16,84	1,51	,420	,739	
	29-39	113	16,84	1,69			
	40-50	68	16,62	1,74			
	51-61	57	16,91	1,29			
18-28	43	12,21	1,04	,711			,546
29-39	113	12,24	1,14				

		40-50	68	12,01	1,15			
		51-61	57	12,05	1,23			
	Yetki	18-28	43	12,35	1,49	,223	,880	
		29-39	113	12,37	1,30			
		40-50	68	12,25	1,19			
		51-61	57	12,23	1,24			
	İDYGÖ	18-28	43	82,70	4,45	,751	,522	
		29-39	113	83,96	5,57			
		40-50	68	83,28	5,38			
		51-61	57	83,95	5,35			
İç Denetim Yeterlilik Ölçeği (İDYÖ)	Kaynak Yeterliliği	18-28	43	8,93	3,06	3,634	,013*	
		29-39	113	7,54	3,09			
		40-50	68	7,04	2,94			
		51-61	57	7,47	2,85			
	Uygulama Yeterliliği	18-28	43	25,91	4,83	4,918	,002*	
		29-39	113	23,22	6,21			
		40-50	68	21,53	6,32			
		51-61	57	22,60	5,73			
		İDYÖ	18-28	43	34,84	7,00	5,973	,001*
			29-39	113	30,76	8,04		
		40-50	68	28,57	7,78			
		51-61	57	30,07	7,47			

*p<0.05

Katılımcıların İDYGÖ puanlarını yaşa göre test etmek amacıyla yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında yaşa göre bilgi [F(3,277)= 2,385; p>0.05], strateji [F(3,277)= ,556; p>0.05], etik [F(3,277)= ,420; p>0.05], prosedür [F(3,277)= ,711; p>0.05], yetki [F(3,277)= ,223; p>0.05] alt boyutlarında ve İDYGÖ ölçeği toplam puanlarında [F(3,277)= ,751; p>0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Katılımcıların İDYÖ puanlarını cinsiyete göre test etmek amacıyla yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında ise yaşa göre kaynak yeterliliği [F(3,277)= 3,634; p<0.05], uygulama yeterliliği [F(3,277)= 4,918; p<0.05] ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında [F(3,277)= 5,973; p<0.05], istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır. Gruplar arası farkın kaynağını tespit etmeye yönelik yapılan Tukey testine göre kaynak yeterliliği alt boyutunda 18-28 yaş grubu katılımcıların 40-50 yaş grubunda olanlardan, uygulama yeterliliği alt boyutunda 18-28 yaş grubu katılımcıların 40-50 ve 51-61 yaş grubunda olanlardan ve İDYÖ ölçeği toplam puanında 18-28 yaş grubu katılımcıların 29-31, 40-50 ve 51-61 yaş grubunda olanlardan işletmenin iç denetimini daha fazla yeterli gördükleri ortaya çıkmıştır (Tablo 11).

YORUM: Katılımcıların yaş aralıklarına göre denetim bakış açıları değişebilmektedir. Bunun nedeni mesleki anlamda tecrübe kazandıkça değerlendirmelerin bu yönde değişmesidir. 18-28 yaş aralığı katılımcılar kaynak

ve uygulama yeterliliğini nispeten daha yeterli görmektedir. Ancak mesleki tecrübe arttıkça denetimlerin yeterliliğine olan bakış olumsuz yönde gelişmektedir.

Tablo 12. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırılması

		Eğitim Durumu	N	\bar{x}	ss	F	p
İç Denetim Yönelik Görüş Ölçeği (İDYGÖ)	Bilgi	Ön lisans	56	20,30	2,17	10,699	,000*
		Lisans	184	21,72	1,97		
		Lisansüstü	41	21,63	2,09		
	Strateji	Ön lisans	56	20,34	1,98	3,394	,055
		Lisans	184	21,03	1,93		
		Lisansüstü	41	21,27	2,04		
	Etik	Ön lisans	56	16,66	1,52	1,302	,274
		Lisans	184	16,91	1,59		
		Lisansüstü	41	16,51	1,69		
	Prosedür	Ön lisans	56	12,18	1,15	,038	,963
		Lisans	184	12,13	1,12		
		Lisansüstü	41	12,15	1,28		
	Yetki	Ön lisans	56	11,86	1,23	8,025	,000*
		Lisans	184	12,53	1,24		
		Lisansüstü	41	11,95	1,38		
İDYGÖ	Ön lisans	56	81,34	4,75	6,994	,001*	
	Lisans	184	84,31	5,08			
	Lisansüstü	41	83,51	6,26			
İç Denetim Yeterlilik Ölçeği (İDYÖ)	Kaynak Yeterliliği	Ön lisans	56	7,84	2,82	,536	,586
		Lisans	184	7,48	2,89		
		Lisansüstü	41	7,93	3,95		
	Uygulama Yeterliliği	Ön lisans	56	22,63	5,81	,642	,527
		Lisans	184	23,39	5,78		
		Lisansüstü	41	22,41	7,62		
	İDYÖ	Ön lisans	56	30,46	7,42	,111	,895
		Lisans	184	30,88	7,47		
		Lisansüstü	41	30,34	10,36		

*p<0.05

Katılımcıların İDYGÖ puanlarını eğitim durumuna göre test etmek amacıyla yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında eğitim durumuna göre strateji [F(2,278)= 3,394; p>0.05], etik [F(2,278)= 1,302; p>0.05], prosedür [F(2,278)= ,038; p>0.05] alt boyutlarında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktayken, bilgi [F(2,278)= 10,699; p<0.05], yetki [F(2,278)= 8,025; p<0.05] alt boyutlarında ve İDYGÖ ölçeği toplam puanlarında [F(2,278)= 6,994; p<0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır. Gruplar arası farkın kaynağını tespit etmeye yönelik yapılan Tukey testine göre bilgi alt boyutunda eğitim durumu ön lisans olan katılımcıların lisans ve lisansüstü olanlardan, yetki

alt boyutunda eğitim durumu ön lisans ve lisansüstü olan katılımcıların lisans olanlardan ve İDYGÖ toplam puanında eğitim durumu ön lisans olan katılımcıların lisans olanlardan iç denetime yönelik görüşleri daha olumsuzdur. Katılımcıların İDYÖ puanlarını eğitim durumuna göre test etmek amacıyla yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında ise eğitim durumuna göre kaynak yeterliliği [F(2,278)= ,536; p>0.05], uygulama yeterliliği [F(2,278)= ,642; p>0.05] ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında [F(2,278)= ,111; p>0.05], istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır (Tablo 12).

YORUM: Ön lisans mezunu katılımcıların bilgi alt boyutunda belirginleşen olumsuz görüşlerinin temel nedeni, iki yıllık üniversite eğitimlerinin muhasebe, finans ve denetim konularında dört yıl ve üzeri eğitimlere kıyasla daha dar kapsamlı olması sayılabilir.

Tablo 13. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının Mesleklerine Göre Karşılaştırılması

		Meslek	N	\bar{x}	ss	F	p
İç Denetime Yönelik Görüş Ölçeği (İDYGÖ)	Bilgi	SMMM	169	21,53	2,10	3,601	,029*
		YMM	54	20,76	2,15		
		Denetçi	58	21,72	1,94		
	Strateji	SMMM	169	21,02	2,01	3,447	,033*
		YMM	54	20,31	1,90		
		Denetçi	58	21,21	1,82		
	Etik	SMMM	169	16,88	1,72	,476	,622
		YMM	54	16,67	1,32		
		Denetçi	58	16,71	1,48		
	Prosedür	SMMM	169	12,05	1,19	1,496	,226
		YMM	54	12,20	1,11		
		Denetçi	58	12,34	1,05		
	Yetki	SMMM	169	12,30	1,29	3,504	,031*
		YMM	54	12,00	1,21		
		Denetçi	58	12,64	1,31		
İDYGÖ	SMMM	169	83,78	5,49	3,862	,022*	
	YMM	54	81,94	4,77			
	Denetçi	58	84,62	5,02			
İç Denetim Yeterlilik Ölçeği (İDYÖ)	Kaynak Yeterliliği	SMMM	169	7,02	2,90	13,127	,000*
		YMM	54	7,70	2,91		
		Denetçi	58	9,29	2,99		
	Uygulama Yeterliliği	SMMM	169	22,22	5,97	9,692	,000*
		YMM	54	22,57	6,02		
		Denetçi	58	26,12	5,54		
	İDYÖ	SMMM	169	29,24	7,46	14,492	,000*
		YMM	54	30,28	8,10		
		Denetçi	58	35,41	7,32		

*p<0.05

Katılımcıların İDYGÖ puanlarını mesleklerine göre test etmek amacıyla yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında mesleğe göre etik [F(2,278)= ,476; p>0.05], prosedür [F(2,278)= 1,496; p>0.05] alt boyutlarında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktayken, bilgi [F(2,278)= 3,601; p<0.05], strateji [F(2,278)= 3,447; p<0.05], yetki [F(2,278)= 3,504; p<0.05] alt boyutlarında ve İDYGÖ ölçeği toplam puanlarında [F(2,278)= 3,862; p<0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.

Gruplar arası farkın kaynağını tespit etmeye yönelik yapılan Tukey testine göre bilgi alt boyutunda mesleği YMM olan katılımcıların SMMM ve denetçi olanlardan, strateji, yetki alt boyutunda ve İDYGÖ toplam puanında mesleği YMM olan katılımcıların denetçi olanlardan iç denetime yönelik görüşleri daha olumsuzdur.

Katılımcıların İDYÖ puanlarını mesleklerine göre test etmek amacıyla yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında ise mesleğe göre kaynak yeterliliği [F(2,278)= 13,127; p<0.05], uygulama yeterliliği [F(2,278)= 9,692; p<0.05] ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında [F(2,278)= 14,492; p<0.05], istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır.

Gruplar arası farkın kaynağını tespit etmeye yönelik yapılan Tukey testine göre kaynak yeterliliği, uygulama yeterliliği alt boyutlarında ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında mesleği Denetçi olan katılımcıların SMMM ve YMM olanlardan işletmenin iç denetimini daha fazla yeterli gördükleri ortaya çıkmıştır (Tablo 13).

YORUM: İç denetimler hakkındaki görüşlerde bilgi, strateji ve yetki konularında mesleki ayrımlar ortaya çıkması doğaldır. Uygulamada iç denetimleri fiilen uygulayan denetçiler uzman oldukları konuda nispeten daha çok bilgi sahibidir. YMM'lerin ise yıllara yaygın iş tecrübeleri ve rijit bakış açıları gereğince iç denetim uygulamalarına daha temkinli ve eleştirel yaklaştığı düşünülmektedir.

Tablo 14. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının Çalışma Yılına Göre Karşılaştırılması

		Çalışma Yılı	N	\bar{x}	ss	F	p
İç Denetim Yönelik	Bilgi	1-5 yıl	48	20,75	2,01	5,883	,000*
		6-10 yıl	67	21,36	1,97		
		11-15 yıl	51	22,10	1,94		

Görüş Ölçeği (İDYGÖ)	Strateji	16-20 yıl	55	20,75	2,07	,927	,449
		21 yıl ve üstü	60	22,08	2,13		
		1-5 yıl	48	20,48	1,84		
		6-10 yıl	67	21,04	1,97		
		11-15 yıl	51	20,98	1,96		
	Etik	16-20 yıl	55	20,85	2,01	,852	,493
		21 yıl ve üstü	60	21,17	2,05		
		1-5 yıl	48	16,77	1,53		
		6-10 yıl	67	16,75	1,72		
		11-15 yıl	51	17,16	1,59		
	Prosedür	16-20 yıl	55	16,62	1,59	1,720	,146
		21 yıl ve üstü	60	16,75	1,51		
		1-5 yıl	48	12,25	1,00		
		6-10 yıl	67	12,25	1,25		
		11-15 yıl	51	11,88	1,13		
	Yetki	16-20 yıl	55	12,35	,99	,847	,497
		21 yıl ve üstü	60	11,97	1,26		
		1-5 yıl	48	12,27	1,44		
		6-10 yıl	67	12,49	1,32		
		11-15 yıl	51	12,41	1,24		
İDYGÖ	16-20 yıl	55	12,25	1,22	1,355	,250	
	21 yıl ve üstü	60	12,10	1,24			
	1-5 yıl	48	82,52	5,16			
	6-10 yıl	67	83,90	5,74			
	11-15 yıl	51	84,53	4,47			
İç Denetim Yeterlilik Ölçeği (İDYÖ)	Kaynak Yeterliliği	16-20 yıl	55	82,82	4,64	2,773	,028*
		21 yıl ve üstü	60	84,07	6,07		
		1-5 yıl	48	8,54	3,00		
		6-10 yıl	67	8,15	3,10		
		11-15 yıl	51	7,00	3,02		
	Uygulama Yeterliliği	16-20 yıl	55	7,11	3,02	4,685	,001*
		21 yıl ve üstü	60	7,28	2,88		
		1-5 yıl	48	24,92	5,07		
		6-10 yıl	67	24,90	5,51		
		11-15 yıl	51	21,39	7,21		
	İDYÖ	16-20 yıl	55	22,27	5,94	5,295	,000*
		21 yıl ve üstü	60	21,83	5,76		
		1-5 yıl	48	33,46	7,11		
		6-10 yıl	67	33,04	7,40		
		11-15 yıl	51	28,39	8,95		
		16-20 yıl	55	29,38	7,05		
		21 yıl ve üstü	60	29,12	7,84		

*p<0.05

Katılımcıların İDYGÖ puanlarını çalışma yılına göre test etmek amacıyla yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında çalışma yılına göre strateji [F(4,276)= ,927; p>0.05], etik [F(4,276)= ,852; p>0.05], prosedür [F(4,276)= 1,720; p>0.05], yetki [F(4,276)= ,847; p>0.05] alt boyutlarında ve İDYGÖ ölçeği toplam puanlarında [F(4,276)= 1,355; p>0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmazken, bilgi alt boyutunda [F(4,276)= 5,883; p<0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır. Gruplar arası farkın kaynağını tespit etmeye yönelik yapılan

Tukey testine göre bilgi alt boyutunda çalışmayı yılı 1-5 yıl olan katılımcıların 11-15 yıl ve 21 yıl ve üzeri olanlardan iç denetime yönelik görüşleri daha olumsuzdur. Katılımcıların İDYÖ puanlarını çalışma yılına göre test etmek amacıyla yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında çalışma yılına göre kaynak yeterliliği [F(4,276)= 2,773; p<0.05], uygulama yeterliliği [F(4,276)= 4,685; p<0.05] ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında [F(4,276)= 5,295; p<0.05], istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır. Gruplar arası farkın kaynağını tespit etmeye yönelik yapılan Tukey testine göre kaynak yeterliliği, uygulama yeterliliği alt boyutlarında ve İDYÖ ölçeği toplam puanında çalışma yılı 1-5 yıl olan katılımcıların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri olanlardan, çalışma yılı 6-10 yıl olan katılımcıların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri olanlardan işletmenin iç denetimini daha fazla yeterli gördükleri ortaya çıkmıştır (Tablo 14).

YORUM: Elde edilen sonuçlara göre iç denetimler hakkında bilgi alt boyutunda çalışma tecrübesi yıllarına göre anlamlı bir fark bulunduğu ortaya çıkmıştır. 1-5 yıl olan katılımcıların bilgisi diğer aralıklara göre daha az olması doğal karşılanmıştır. Benzer şekilde, iç denetimlere ayrılan kaynakların ve denetim uygulamalarının yeterliliklerine ilişkin görüşlerin de mesleki anlamda edinilen tecrübeler neticesinde değiştiği anlaşılmaktadır.

Tablo 15. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının İşletme Sahibi/Ortağı Olma Durumuna Göre Karşılaştırılması

		İşletme sahibi/ortakçı olma durumu	N	\bar{x}	ss	t	p
İç Denetim Yönelik Görüş Ölçeği (İDYGÖ)	Bilgi	Evet	72	21,76	2,02	1,602	,110
		Hayır	209	21,31	2,11		
	Strateji	Evet	72	21,44	2,05	2,617	,009*
		Hayır	209	20,75	1,92		
	Etik	Evet	72	16,69	1,79	-,655	,451
		Hayır	209	16,84	1,53		
	Prosedür	Evet	72	12,07	1,27	-,625	,533
		Hayır	209	12,17	1,10		
	Yetki	Evet	72	12,24	1,27	-,560	,576
		Hayır	209	12,33	1,30		
	İDYGÖ	Evet	72	84,21	6,01	1,124	,262
		Hayır	209	83,39	5,06		
İç Denetim Yeterlilik Ölçeği (İDYÖ)	Kaynak Yeterliliği	Evet	72	6,99	2,89	-2,057	,041*
		Hayır	209	7,84	3,07		
	Uygulama Yeterliliği	Evet	72	22,75	5,95	-,560	,576
		Hayır	209	23,22	6,13		
	İDYÖ	Evet	72	29,74	7,57	-1,218	,224

Katılımcıların İDYÖ puanlarını işletme sahibi/ortağı olma durumlarına göre test etmek amacıyla yapılan t testi sonuçlarına bakıldığında işletme sahibi/ortağı olma durumuna göre bilgi [t(279)= 1,602; p>0.05], etik [t(279)= -,655; p>0.05], prosedür [t(279)= -,625; p>0.05], yetki [t(279)= -,193; p>0.05] alt boyutlarında ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında [t(279)= 1,124; p>0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmazken strateji alt boyutunda [t(279)= 2,617; p<0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır. Buna göre işletme sahibi/ortağı olan katılımcıların iç denetime yönelik görüşleri olmayanlardan daha olumludur. Katılımcıların İDYÖ puanlarını işletme sahibi/ortağı olma durumlarına göre test etmek amacıyla yapılan t testi sonuçlarına bakıldığında ise işletme sahibi/ortağı olma durumuna göre uygulama yeterliliği alt boyutunda [t(279)= -,560; p>0.05 ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında [t(279)= -1,218; p>0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmazken, kaynak yeterliliği alt boyutunda [t(279)= -2,057; p<0.05] bulunmaktadır. Buna göre işletme sahibi/ortağı olan katılımcılar olmayanlardan işletmenin iç denetimini kaynak yeterliliği açısından daha az yeterli gördükleri ortaya çıkmıştır (Tablo 15).

YORUM: Anket sonucunda işletme sahibi veya ortağı olan katılımcıların strateji alt boyutundaki görüşlerinin daha olumlu olmasının sebebi, esasen işletmede yönetsel sorumluluklarının ve yürütülen faaliyetlerin uygunluğunun doğrudan doğruya kendi nam ve hesabını ilgilendirmesi olabilir. Paralel olarak, işletme sahipleri iç denetim kaynaklarının artırılması gerektiği görüşüne daha yakındır.

Tablo 16. Katılımcıların İDYÖ Ve İDYÖ Puanlarının İşletmenin Mükellef Sayısına Göre Karşılaştırılması

		Mükellef Sayısı	N	\bar{x}	ss	F	p
İç Denetime Yönelik Görüş Ölçeği (İDYÖ)	Bilgi	Tek firma	108	21,41	2,02	,941	,421
		2-10 firma	83	21,17	2,24		
		11-20 firma	37	21,54	2,08		
		21 firma ve üzeri	53	21,77	2,03		
	Strateji	Tek firma	108	20,62	1,95	3,289	,021*
		2-10 firma	83	20,80	1,77		
		11-20 firma	37	21,14	2,29		
		21 firma ve üzeri	53	21,60	1,96		
	Etik	Tek firma	108	16,58	1,40	1,420	,237
		2-10 firma	83	16,88	1,56		
		11-20 firma	37	16,81	1,82		
		21 firma ve üzeri	53	17,11	1,83		
Prosedür	Tek firma	108	12,12	1,07	,508	,677	

		2-10 firma	83	12,24	1,08		
		11-20 firma	37	12,19	1,37		
		21 firma ve üzeri	53	12,00	1,26		
	Yetki	Tek firma	108	12,14	1,37	1,148	,330
		2-10 firma	83	12,41	1,15		
		11-20 firma	37	12,32	1,29		
		21 firma ve üzeri	53	12,49	1,32		
	İDYGÖ	Tek firma	108	82,87	5,14	1,971	,119
		2-10 firma	83	83,49	4,93		
		11-20 firma	37	84,00	6,12		
		21 firma ve üzeri	53	84,98	5,51		
İç Denetim Yeterlilik Ölçeği (İDYÖ)	Kaynak Yeterliliği	Tek firma	108	7,80	3,07	,666	,573
		2-10 firma	83	7,80	3,16		
		11-20 firma	37	7,24	3,09		
	Uygulama Yeterliliği	21 firma ve üzeri	53	7,25	2,81		
		Tek firma	108	23,36	5,94	,131	,941
		2-10 firma	83	22,83	6,64		
		11-20 firma	37	23,14	6,25		
		21 firma ve üzeri	53	22,94	5,41		
		Tek firma	108	31,16	8,04	,214	,886
		2-10 firma	83	30,63	8,60		
		11-20 firma	37	30,38	7,84		
		21 firma ve üzeri	53	30,19	6,68		

*p<0.05

Katılımcıların İDYGÖ puanlarını işletmenin mükellef sayısına göre test etmek amacıyla yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında işletmenin mükellef sayısına göre bilgi [F(3,277)= ,941; p>0.05], etik [F(3,277)= 1,420; p>0.05], prosedür [F(3,277)= ,508; p>0.05], yetki [F(3,277)= 1,148; p>0.05] alt boyutlarında ve İDYGÖ ölçeği toplam puanlarında [F(3,277)= 1,971; p>0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmazken, strateji alt boyutunda [F(3,277)= 3,289; p<0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır. Gruplar arası farkın kaynağını tespit etmeye yönelik yapılan Tukey testine göre strateji alt boyutunda tek firma mükellefi olan işletme katılımcılarının 21 firma üzeri mükellefi olanlardan iç denetime yönelik görüşleri daha olumsuzdur. Katılımcıların İDYÖ puanlarını işletmenin mükellef sayısına göre test etmek amacıyla yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında işletmenin mükellef sayısına göre kaynak yeterliliği [F(3,277)= ,666; p<0.05], uygulama yeterliliği [F(3,277)= ,131; p<0.05] ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında [F(3,277)= ,214; p<0.05], istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır (Tablo 16).

YORUM: Tek firma ile sorumlu olan kişilerin bağlı bulunduğu işletmelerini daha yakından tanıma ve detaylı olarak bilme fırsatı buldukları için, çok sayıda mükellefi olan kişilerden daha spesifik görüş sunabilme imkanı olabilir.

Tablo 17. Katılımcıların İDYGÖ Ve İDYÖ Puanlarının İşletme Büyüklüğüne Göre Karşılaştırılması

		İşletme Büyüklüğü	N	\bar{x}	ss	F	p
İç Denetime Yönelik Görüş Ölçeği (İDYGÖ)	Bilgi	Mikro ölçekli	61	21,33	2,01	4,507	,012*
		Küçük ölçekli	158	21,19	2,15		
		Büyük ölçekli	62	22,11	1,90		
	Strateji	Mikro ölçekli	61	20,62	1,77	2,973	,063
		Küçük ölçekli	158	20,84	2,09		
		Büyük ölçekli	62	21,44	1,79		
	Etik	Mikro ölçekli	61	16,57	1,48	,972	,380
		Küçük ölçekli	158	16,82	1,68		
		Büyük ölçekli	62	16,97	1,47		
	Prosedür	Mikro ölçekli	61	11,70	1,02	6,917	,001*
		Küçük ölçekli	158	12,20	1,23		
		Büyük ölçekli	62	12,44	,92		
	Yetki	Mikro ölçekli	61	11,95	1,18	6,100	,003*
		Küçük ölçekli	158	12,28	1,28		
		Büyük ölçekli	62	12,74	1,32		
İDYGÖ	Mikro ölçekli	61	82,18	4,83	7,521	,001*	
	Küçük ölçekli	158	83,33	5,49			
	Büyük ölçekli	62	85,69	4,75			
İç Denetim Yeterlilik Ölçeği (İDYÖ)	Kaynak Yeterliliği	Mikro ölçekli	61	6,61	2,70	4,793	,009*
		Küçük ölçekli	158	7,79	3,13		
		Büyük ölçekli	62	8,18	2,95		
	Uygulama Yeterliliği	Mikro ölçekli	61	21,02	5,18	11,942	,000*
		Küçük ölçekli	158	22,75	6,19		
		Büyük ölçekli	62	26,03	5,56		
	İDYÖ	Mikro ölçekli	61	27,62	6,26	11,538	,000*
		Küçük ölçekli	158	30,54	8,22		
		Büyük ölçekli	62	34,21	7,30		

*p<0.05

Katılımcıların İDYGÖ puanlarını işletme büyüklüğüne göre test etme için yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında işletme büyüklüğüne göre strateji [F(2,278)= 2,973; p>0.05], etik [F(2,278)= ,972; p>0.05] alt boyutlarında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktayken, bilgi [F(2,278)= 4,507; p<0.05], prosedür [F(2,278)= 6,917; p<0.05] , yetki [F(2,278)= 6,100; p<0.05] alt boyutlarında ve İDYGÖ ölçeği toplam puanlarında [F(2,278)= 7,521; p<0.05] istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır. Gruplar arası farkın tespitine yönelik Tukey testine göre bilgi alt boyutunda işletme büyüklüğü küçük ölçekli olan katılımcıların büyük ölçekli olanlardan, prosedür alt boyutunda işletme büyüklüğü mikro olan katılımcıların küçük ve büyük olanlardan, yetki alt boyutu ve İDYÖ toplam puanında işletme büyüklüğü mikro ve küçük olanların büyük ölçekli olanlardan iç denetime yönelik görüşleri daha olumsuzdur. Katılımcıların İDYÖ

puanlarını işletme büyüklüğüne göre test etmek amacıyla yapılan ANOVA sonuçlarına bakıldığında ise işletme büyüklüğüne göre kaynak yeterliliği [$F(2,278)= 4,793$; $p<0.05$], uygulama yeterliliği [$F(2,278)= 11,942$; $p<0.05$] ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında [$F(2,278)= 11,538$; $p<0.05$], istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır. Gruplar arası fark kaynağının tespitine yönelik Tukey testine göre kaynak yeterliliği alt boyutunda işletme büyüklüğü mikro ölçekli olanların küçük ve büyük olanlardan, uygulama yeterliliği alt boyutlarında ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında işletme büyüklüğü mikro ve küçük olanların büyük ölçekli olanlardan işletmenin iç denetimini daha yetersiz gördükleri ortaya çıkmıştır (Tablo 17).

YORUM: Bağlı olunan işletmenin büyüklük ölçeğine göre iç denetim uygulama farkları olacaktır. Çalışma sonucunda bilgi, prosedür ve yetkilendirme konularında bahsi geçen farklar ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda büyük ölçekli firmalarda denetim görüşlerinin diğer ölçeklere kıyasla daha pozitif olduğu söylenebilir. Bunun nedeni büyük ölçekli firmaların standardizasyon ve prosedürler vasıtasıyla kurumsal kimliğe daha yakın olması, bu nedenle iç denetimlerin bu minvalde yürütülüyor olması olabilir.

4.6. Analiz Sonuçları:

Araştırma kapsamında iç denetime yönelik görüş ölçeği ve iç denetim yeterlilik ölçeği geliştirmek ve bazı değişkenlerin etkileyip etkilemediğine yönelik çalışmalar yapılmıştır. Araştırmada test tekrar test yöntemiyle bazı SMMM, YMM ve denetçi çalışanlarından veriler toplanmıştır. Literatür taranarak oluşturulan soru havuzu ve uzman görüşleri ile ölçeklerin geliştirilmesi için pilot uygulama yapılmıştır. Form ilk uygulamada 389 kişiye anket ulaştırılmış, çalışanların yoğunluğu veya anketlerin geri iletilmemesi gibi nedenlerle 296 yanıtla katılım düzeyi %76 olmuştur. Gelen yanıtlarda tek seçenekli şıklarda birden çok alanda yapılan işaretlemeler, zorunlu tutulan sorularda sehven boşluklar bırakılması gibi maddi hatalar nedeniyle eksiklik bulunduğu görülen 15 anket çalışması analiz kapsamına dâhil edilememiştir. Neticede değerlendirmeye alınan anket sayısı 281'dir. Elde edilen verilerle İDYGÖ için yapılan KMO (.80) ve Barlett (1317.562, $p<0.001$) testi sonucu ve İDYÖ için yapılan KMO (.86) ve Barlett (1178,498, $p<0.001$) testi sonucu örneklem sayısının faktör analizi yapmak

için uygun olduğu görülmüştür. AFA sonrası İDYGÖ .43 ile .71 arasında değişen faktör yükleri ile 5 faktörlü (bilgi, etik, strateji, prosedür ve yetki alt boyutlarından oluşan), 20 maddelik yapı elde edilmiş, toplamda varyansın %49'ı açıklanmıştır. İç tutarlılık katsayısı ölçeğin tamamı için .78'dir.

İDYÖ için yapılan AFA sonrası .56 ile .90 arasında değişen faktör yükleri ile 2 faktörlü (Kaynak yeterliliği ve uygulama yeterliliği alt boyutlarından oluşan), 10 maddelik yapı elde edilmiş, toplamda varyansın %60'ı açıklanmıştır. İç tutarlılık katsayısı ölçeğin tamamı için .86'dır. Analizler sonucunda ortaya çıkan yapıyı doğrulamak için doğrulayıcı faktör analizine geçilmiştir. Test tekrar test sonrası yapılan DFA'nın yapı geçerliliğine kanıt oluşturduğu görülmektedir [İDYGÖ (RMSA .026, SRMR 0.90, NFI 0.89, NNFI 0.97, x2/df 1.18), İDYÖ (RMSA .088, SRMR 0.51, NFI 0.95, NNFI 0.95, x2/df 3.18)] Elde edilen bulgulara göre uyum indeksleri çerçevesinde iki ölçeğinde yapısının doğrulandığı görülmektedir. Elde edilen ölçekler ile katılımcıların iç denetime yönelik görüşlerini ve iç denetim yeterliliğine ilişkin görüşlerini belirli değişkenlerin bu düzeyi etkileyip etkilemediğine yönelik analizler betimleyici istatistikler, Bağımsız Örneklem T Testi, ANOVA ve Tukey testlerinden yararlanılarak yapılmıştır. Araştırma kapsamında yapılan analizler sonucu elde edilen bulgulara bakıldığında katılımcıların çoğunluğunun 29-39 yaş aralığında olduğu, lisans mezunu olanların, mesleği SMMM olanların, çalışma yılı 6-10 yıl arasında olanların oranının daha yüksek olduğu, işletme sahibi/ortağı olmayanların, çalıştıkları işletmelerin mükellef sayıları tek firma olanların ve çalıştıkları işletmenin büyüklüğü küçük ölçekli olanların oranının daha fazla olduğu görülmektedir. Katılımcıların iç denetime yönelik görüş puanlarına baktığımızda, katılımcıların bilgi alt boyutunda en yüksek ortalamaya sahip oldukları görülmektedir. Bununla birlikte diğer alt boyutlarda da yakın ortalamalar elde edildiği görülmektedir. Genel olarak ortalamalar incelendiğinde katılımcıların iç denetime yönelik görüşlerinin olumlu olduğu görülmektedir. Katılımcıların iç denetim yeterlilik puanlarına baktığımızda, katılımcıların uygulama yeterliliği alt boyutunda daha yüksek ortalamaya sahip oldukları görülmektedir.

Genel olarak ortalamalar incelendiğinde katılımcıların işletmenin iç denetim yeterliliğini orta düzeyde yeterli olarak gördükleri bulunmuştur.

Katılımcıların İDYGÖ puanlarının değişkenlere göre karşılaştırılması için yapılan analiz sonuçlarına göre cinsiyet ve yaş gruplarına göre alt boyutlar ve toplam puanlarda istatistiksel olarak fark bulunamamıştır. Eğitim ve işletme büyüklüğüne göre bilgi, yetki ve toplam puanlarda, mesleğe göre bilgi, strateji, yetki ve toplam puanlarda, çalışma yılına göre sadece bilgi alt boyutunda, işletme sahibi/ortağı olma durumu ve işletmenin mükellef sayısına göre sadece strateji alt boyutunda istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmuştur.

Katılımcıların İDYÖ puanlarının değişkenlere göre karşılaştırılması için yapılan analiz sonuçlarına göre ise cinsiyet, eğitim durumu ve işletmenin mükellef sayısına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır. Yaş grubu, meslek, çalışma yılı, işletme büyüklüğüne göre tüm alt boyutlar ve toplam puanlarda, işletme sahibi/ortağı olma durumuna göre sadece kaynak yeterliliği alt boyutunda istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmaktadır. Bunlara göre İDYGÖ için bilgi alt boyutunda eğitim durumu ön lisans olan katılımcıların lisans ve lisansüstü olanlardan, yetki alt boyutunda eğitim durumu ön lisans ve lisansüstü olan katılımcıların lisans olanlardan ve İDYGÖ toplam puanında eğitim durumu ön lisans olan katılımcıların lisans olanlardan, bilgi alt boyutunda mesleği YMM olan katılımcıların SMMM ve denetçi olanlardan, strateji, yetki alt boyutunda ve İDYGÖ toplam puanında mesleği YMM olan katılımcıların denetçi olanlardan, bilgi alt boyutunda çalışmayı yılı 1-5 yıl olan katılımcıların 11-15 yıl ve 21yıl ve üzeri olanlardan, strateji alt boyutunda işletme sahibi/ortağı olmayan katılımcıların olanlardan, strateji alt boyutunda tek firma mükellefi olan işletme katılımcılarının 21 firma üzeri mükellefi olanlardan, bilgi alt boyutunda işletme büyüklüğü küçük ölçekli olan katılımcıların büyük ölçekli olanlardan, prosedür alt boyutunda işletme büyüklüğü mikro olan katılımcıların küçük ve büyük olanlardan, yetki alt boyutu ve İDYÖ toplam puanında işletme büyüklüğü mikro ve küçük olanların büyük ölçekli olanlardan iç denetime yönelik görüşleri daha olumsuzdur.

İDYÖ için kaynak yeterliliği alt boyutunda 18-28 yaş grubu katılımcıların 40-50 yaş grubunda olanlardan, uygulama yeterliliği alt boyutunda 18-28 yaş grubu katılımcıların 40-50 ve 51-61 yaş grubunda olanlardan ve İDYÖ ölçeği toplam puanında 18-28 yaş grubu katılımcıların 29-31, 40-50 ve 51-61 yaş grubunda olanlardan, kaynak yeterliliği, uygulama yeterliliği alt boyutlarında ve

İDYÖ ölçeği toplam puanlarında mesleği denetçi olan katılımcıların SMMM ve YMM olanlardan, kaynak yeterliliği, uygulama yeterliliği alt boyutlarında ve İDYÖ ölçeği toplam puanında çalışma yılı 1-5 yıl olan katılımcıların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri olanlardan, çalışma yılı 6-10 yıl olan katılımcıların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri olanlardan, kaynak yeterliliği alt boyutunda işletme sahibi/ortağı olmayan katılımcılar olanlardan, kaynak yeterliliği alt boyutunda işletme büyüklüğü küçük ve büyük ölçekli olanların mikro olanlardan, uygulama yeterliliği alt boyutlarında ve İDYÖ ölçeği toplam puanlarında işletme büyüklüğü büyük olanların mikro ve küçük ölçekli olanlardan işletmenin iç denetimini daha fazla yeterli gördükleri ortaya çıkmıştır.



BÖLÜM 5

SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmamızda İDYGÖ ve İDYÖ geçerli, güvenilir bir ölçme aracı olarak kabul edilmiştir. Katılımcıların iç denetime yönelik görüşlerinin olumlu olduğu ve işletmeler adına iç denetimini orta düzeyde yeterli bulduğu ortaya çıkmıştır. Eğitim durumu, çalışma yılı, işletmenin mükellef sayısı ve işletme büyüklüğü arttıkça iç denetime yönelik görüşlerin daha olumlu olduğu, yaş, çalışma yılı arttıkça ve işletme büyüklüğü azaldıkça işletmenin iç denetimini daha az yeterli bulunduğu söylenebilir. Analiz sonuçları ile paralel olarak bir işletme için iç denetimin yapılıyor olması ve var olan iç denetim mekanizmasının verimli ve yeterli olması büyük önem arz etmektedir.

İç denetim birimleri organizasyonlara en üst düzeyde bilgi ve değer sağlamakta, organizasyonun faaliyetlerinin stratejileri ve hedeflerine ne derecede uyum sağlandığını ve bu faaliyetleri sürdürürken dahili veya harici mevzuatlara ne düzeyde uyum sağladığını ölçmektedir. Kurumlar doğası gereği her zaman çeşitli düzeyde risklerle karşılaşacaktır. Esasen önemli olan nokta mevcut ve olası riskleri sıfırlamaktan ziyade, bu riskleri önceden tespit edebilmek, doğru yönetebilmek ve gerekli aksiyon planlarını uygulamaktır. Bu açıdan geleneksel denetimlerden farklı olarak risk odaklı iç denetimler kritik avantajlar sağlamaktadır. Kurumun karşı karşıya olduğu veya gelecekte karşılaşabileceği tüm riskler tespit edildikten sonra sınıflandırması, ölçülmesi ve önceliklendirilmesi suretiyle iç denetim planlarına dahil edilerek denetlenmesi beklenmektedir. İç denetçilerin izlemesi gereken yol, yöntem veya teknikler uluslararası literatürde açıkça belirtilmiş olup, konuyla ilgili çok sayıda kaynak sayıda bilgi kaynağı bulunmaktadır.

Çalışmamızın ilk bölümünde öncelikle denetimler ve genel işleyiş mekanizması ele alınmıştır. Literatürden örneklerle denetim tanımlarına yer verilmiş, sistematik bir raporlama süreci olduğu tarif edilmiştir. İşletmelerin kısa, orta veya uzun vadedeki hedeflerini gerçekleştirirken tarafsız ve objektif bilgilere ihtiyaç duyacakları noktada iç denetimlerin devreye girdiği anlatılmıştır.

Denetimlerin bir süreç olduğu, denetim noktalarının nasıl belirlendiği ve denetim kanıtlarının ne kadar önemli olduğu konularına açıklık getirilmiştir. Bununla birlikte, teftiş, kontrol, revizyon ve denetim benzerlik ve farkları ortaya koyulmuş, işletmeler için denetimlerin önemi vurgulanmış ve nedenselliğine, konularına, kapsamına, denetçi statüsüne ve kurumla ilişkisine göre denetimler türlere ayrılmıştır.

Ayrıca bu bölümde iç denetimlerin varlığı, gerçekleştirilme amaçları genel anlamda açıklanmış, bununla birlikte kuruma değer kazandırma ve liderlik etme gibi yeni fonksiyonları hakkında da ön bilgiler verilmiştir. Devamında, denetçi türleri ele alınmıştır. Bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri görev ve sorumlulukları hakkında bilgilere yer verilmiştir. Ardından sürekli denetimler ve geleneksel denetimler arası farklar ortaya koyulmuş, sürekli denetimlerin geleneksel denetimlere göre sağladığı avantajlar vurgulanmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde öncelikli olarak, hızla değişen yönetim anlayışları, ekonomik skandallar veya suiistimaller sonucunda oluşan sorunlar nedeniyle iç denetim fonksiyonunda da yeni yaklaşımların ve misyonların olduğu vurgulanmıştır. Bu noktada iç denetimlerin tarihsel olarak gelişimi, iç denetime olan bakış açılarının ve algıların hangi noktadan hangi noktaya doğru kaydığı ifade edilmeye çalışılmıştır. Ardından ülkemizdeki ilk uygulamalarına değinilerek, devlet kuruluşlarında iç departmanlarının yeri irdelenmiştir. Daha sonra tanımlar geliştirilerek detaya girilmiş ve iç denetim bir olgu olarak tanımlarıyla birlikte ele alınmıştır. Bu noktada, iç denetimler sadece finansal değil, finansal olmayan kurumların tüm faaliyetlerini içeren sistematik bir süreç olduğu, tüm faaliyetlerin denetime tabi tutulması gerektiği ve yapılacak denetimlerin de sadece üst yönetime değil, tüm kurum çalışanlarına yarar sağlamayı hedeflediği hususları önemli satırbaşları olarak belirtilmiştir. Ardından iç denetim faaliyetleri özetlenmiş, kontrol yapısının yeterliliğini, faaliyetlerin kurallara uyumluluğunu, ayrıca finansal tabloların güvenilirliğini test ederek bir anlamda danışmanlık ve güvence hizmeti verdiği hususları vurgulamıştır. Dolayısıyla iç denetimlerin doğası gereği objektif kalması gereken bir yaklaşım olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. İç denetimin kurumlar, üst düzey yönetimler ve çalışanlar açısından önemleri belirtilerek, iç denetimlerin uyması ve korunması

gereken misyonları ortaya koyulmuştur. Dolayısıyla iç denetimin çeşitli unsurları bulunmalıdır. Uluslararası alanda en kabul gören iç denetim tanımına göre olmazsa olmaz noktaları belirtilmiştir. İç denetimlerin amaçları, kapsamaları ve faydaları detaylı şekilde ortaya koyulduktan sonra bir organizasyonun iç denetimlere neden ihtiyaç duyabileceği konusu ele alınmıştır. Ülkemizde iç denetimlerin zorunlu olduğu alan ve durumlar belirtilerek TTK'nın konu hakkındaki genel düzenlemelerinin altı çizilmiştir.

Takip eden bölümde, iç denetim görevlerinin ifasında tarafsızlık ve bağımsızlık esas olduğundan departmanların organizasyon yapıları hakkında bilgilere yer verilmiştir. İç denetçi bağımsızlığının sürekli halde sağlanabilmesi adına ne gibi koşulların var olması gerektiği ve bunun nasıl bir organizasyon yapısında sağlanabileceği belirtilmiştir. Denetim komiteleri ve yönetim kurulları hakkında verilen bilgilerle birlikte, iç denetim süreçleri ve genel işleyişine yer verilmiştir. Denetim planlaması, yürütülmesi, raporlama ve sonuçların izlenmesi aşamaları ele alınmıştır. Söz konusu denetim faaliyetleri yürütülürken hangi iç denetim tekniklerinin kullanılacağı ifade edilerek, metodolojiye yer verilmiştir. Devamında kurumların karşılaşılabileceği hile, suiistimal ve hata kavramları hakkında bilgilere ve bu konularda iç denetimlerin üstlendiği roller irdelenmiştir. Hile göstergeleri sıralanarak, dünyada çapındaki uygulamalardan örnekler verilmiş, bu durumlarda nelerin yapılabileceği konusunda uluslararası standartlara atıf yapılmıştır. Çalışmanın izleyen bölümünde, iç ve dış denetçilerin işbirliği kurmasının önemli bir nokta olduğu, neticede her iki denetimin de ortak amaçları bulunduğu, dolayısıyla denetçilerin birbirlerinin tespitlerinden yararlanarak işbirliği anlamında özen gösterilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Daha sonra iç denetim departmanlarının yetkileri ve iç denetçi sorumlulukları ele alınarak, görevin ifasında belirli standartlara, etik kurallara ve mesleki ahlak kurallarına uyumun esas olduğu ifade edilmiştir.

Ardından bu bölümde iç kontroller konusuna yer verilmiş olup, iç kontrol tanımları, dünya çapında uygulaması bulunan iç kontrol modelleri, ve nihayetinde iç denetim ile iç kontrol arasındaki ortak yönler ve farklar ortaya koyulmuştur. İç kontrol bölümde yer alan çıkarımlardan önemli birisi de iç denetimlerin, esasen iç kontrollerin işlerliğini denetleyen bir yapı olduğu sonucudur.

Üçüncü bölümün temeli ise risk odaklı iç denetimler ve uluslararası iç denetim standartlarıdır. Öncelikle riskin tanımları yapılarak, risklerin sınıflandırılması, karşılanması ve risk yönetimi kavramları irdelenmiştir. Risk odaklı iç denetim ve ilgili kavramlara açıklık getirilmiş, risk değerlemesine dayalı iç denetim fonksiyonları ortaya koyularak, günümüzde neden risk odaklı iç denetimlerin tercih edildiği, geleneksel bakış açılarından farkları ve neden kritik düzeyde önemli olduğu hususlarına çeşitli düzeyde atıflar yapılmıştır. Takip eden bölümde temel iç denetim düzenlemeleri ele alınarak, ülkemizdeki mesleki uygulama çerçevesi, prensipler ve IIA Uluslararası İç Denetim Standartları konuları hakkında bilgi ve görüşlere yer verilmiştir. Söz konusu standartlar literatüre uygun şekilde korunmuş, nitelik standartlarına, performans standartlarına ve etik kurallara, rehberlere değinilmiştir. Ardından ülkemizdeki iç denetim uygulamaları özel sektör ve kamu olarak iki başlıkta detaylı şekilde ele alınmıştır. Bu noktada düzenleyici ve denetleyici kurumlara örnekler verilerek üçüncü bölüm tamamlanmıştır.

Dördüncü bölümde literatürden yararlandığımız bilgiler ışığında iç denetim üzerine bir araştırmaya yer verilmiştir. Katılımcıların iç denetim sistemlerine dair bakış açıları, yaklaşımları, algıları, verdikleri önem ve yararlarını anlamaya yönelik iki ölçek geliştirilerek, farklı değişkenlere göre durum incelenmiştir. Yaptığımız analizler sonucu (uyum indeksleri çerçevesinde) iki ölçek yapısı doğrulanmış, oluşturulan ölçeklerin güvenilirliği ve örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu hususları ortaya koyulduktan sonra, hipotezler irdelenmeye başlanmıştır. Katılımcıların büyük çoğunluğunun 29-39 yaş aralığında lisans mezunu ve 6-10 yıl arası tecrübeli SMMM'lerden oluştuğu görülmüştür. İşletme sahibi veya ortağı katılımcı oranı azınlıkta olup, katılımcıların çoğunluğunun tek firmadan sorumlu olduğu, işletme büyüklüklerinin ağırlıklı küçük ölçekli olduğu anlaşılmıştır. Elde ettiğimiz bulgular doğrultusunda, genel ortalamalar dikkate alınırsa katılımcıların genel anlamda iç denetime yönelik görüşlerinin olumlu olduğu görüş ve kanaatine varılmıştır. Verilerin değerlendirilmesi sonucunda ulaşılan kişisel görüş ve önerilere de yer verilmiştir:

- Günümüzde mali denetimlerden risk odaklı denetimlere doğru geçişle birlikte iç denetim fonksiyonlarına risk yönetimi fonksiyonları dahil olmaktadır. Şirketler mevcutta var olan veya ileride karşılaşılabilecekleri riskleri bilirlerse, bu riskleri ölçebilir, değerlendirebilir ve zarar göremeden önce yönetebilirler. Dolayısıyla risklerin henüz daha gerçekleşmeden tespit edilebilmesi ve bertaraf edilebilmesi adına risk odaklı iç denetimlerin tercih edilmesi yerinde olacaktır.
- İç denetim fonksiyonu bulunmayan organizasyonlar açısından durum ele alınırsa, işletmenin ortaya koyulan sermaye miktarı, ortaklık yapısı, yıl içindeki iş hacmi, sektöre özgün risk faktörleri, paydaşları, varsa yatırımcıları veya ilgililerinin beklentileri ortaya koyularak, iç denetimlerin sağlayacağı faydalar ve yeni bir denetim birimi oluşturulmasından doğacak maliyetler kıyaslanabilir. Bu kapsamda yapılacak analiz sonrası işletmeye özgü yeni bir iç denetim mekanizması kurulması değerlendirilebilecektir.
- İç denetim birimlerine ayrılan kaynakların artırılması daha olumlu ve verimli bir yapıyı destekleyecektir.
- İç denetimler ve Bilgi teknoloji denetimleri arasında bir entegrasyon sağlanabilmesi için özel bilgisayar yazılımları veya hazır paket programlarının kullanılması sistematik denetim fonksiyonu sağlamak adına bir ön şarttır.
- İç denetçiler tarafından tespit edilen bulgular nihai bir rapora bağlanarak bağlı bulunan komiteye, kurula veya müdürlüğe teslim edilmektedir. Bu tespitlerin rapor dışında farklı şablonlar aracılığı ile ilgili çalışanlarla da paylaşılması kurum içindeki kontrol ve denetim farkındalığını arttıracaktır.
- Risk odaklı iç denetimlerde riskler düşükten yükseğe doğru ölçeklendirilmekte, dolayısıyla departmanın insan kaynakları yeterliliği gözetilerek öncelikle yüksek riskli alanlar ele alınmaktadır. Bu bakımdan risk odaklı iç denetimlerin tercih edilmesi önerilmektedir.

- Ayrıca iç denetim ve yeterliliğine yönelik yapılacak olan ileriki bilimsel araştırmalarda nitel yöntem kullanılarak araştırmalar yapılarak çıkan bu sonuçların neden ve nasıl olduğu daha ayrıntılı bir şekilde ortaya koyulabilir.

Netice itibarıyla, şletmeler yöneticilerinin kararları doğrultusunda gelişirler. İç kontroller ve iç denetimler ise yöneticilere karar vermeleri aşamasında pek çok açıdan bağımsız ve güvenilir bilgiler sunacaktır. Risk odaklı iç denetim sistemleri ise, olası bir kötü gidişatı veya riskleri oluşmadan önce haber vermesi açısından şletmeden bir adım daha öndedir.

Etkin bir muhasebe mekanizmasıyla birlikte oluşturulacak iç denetim birimleri, şletmenin haklarını ve varlıklarını koruyacak, hata, hile veya suiistimal risklerini azaltacaktır. Tüm bu faaliyetler şletme etkinliğine ve karlılığına pozitif yönde önemli katkılar sağlayacaktır.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Umut Can Bektaş
Doğum Tarihi : 20.10.1983

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : T.C. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
Bildiği Yabancı Diller: İngilizce, Rusça
Bilimsel Faaliyetleri : T.C. Ufuk Üniversitesi / SLT Çalışması (Seminer)

İş Deneyimleri

Stajlar : Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Stajı
Çalıştığı Kurumlar :
Kaya Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. / Denetçi (2 Yıl 11 Ay)
RSM Kapital Karden Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. / Denetçi (1 Ay)
Sun Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti. / Denetçi (5 Ay)
Bayek Tedavi ve Sağlık Hizmetleri A.Ş. / İç Denetçi (5 Yıl 5 Ay)
T-Plast Co. Moskova - Rusya / İç Denetçi ve Mali Koordinatör (Devam Ediyor)

İletişim

E-Posta Adresi : ccanbektas@gmail.com

Tarih : 30.06.2019

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2011). İç denetim süreci ve kontrol prosedürleri. Türkmen Kitabevi.
- Akbulut, Y. (1999). Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1(1), 133.
- Aktuğlu M. Ali (1986), Denetleme ve Revizyon, Bilgehan Basımevi, İzmir.
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de iç kontrol kavramı, unsurları ve etkinliğinin değerlendirilmesi. Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi, 17(1), 83-97.
- Albrecht, W. S., Wernz, G. W., & Williams, T. L. (1995). Fraud: Bringing light to the dark side of business. Irwin Professional Pub.
- Apte, N. M., (2004), “Corporate Governance, Risk Management & Internal Audit, The Chartered Accountant, November, pp. 585-588.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. International Journal of Auditing, 13(1), 43-60.
- Aslan, S. (2003). Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim. Avcıol Basım-Yayın.
- Ataman, Ü. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları. Alfa.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, 148, 35-62.
- Beasley, M. S. (2007). Developing Effective Internal Controls Using the COSO Model. In Internal Controls in a COSO Environment Seminar Raleigh, North Carolina State University (Vol. 2).
- Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. Managerial auditing journal, 15(4), 182-187.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik. Yaklaşım Dergisi, Yıl, 8, 56-61.
- Bozkurt, N. (2006). Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, 4. Baskı, İstanbul.
- Buckhoff, T. A. (2001). Employee fraud: Perpetrators and their motivations. The CPA Journal, 71(11), 72.
- Carey Peter, Roger Simnett and George Taneswski (2000). “Voluntary Demand for Internal and External Auditing by Family Businesses”, Auditing: A Journal of Practice&Theory. Cilt 19. S:37-51.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). Enterprise risk management-integrated framework: executive summary & framework. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, 48(4), 543-559.
- Coşkun, Gülay (1997), Devlet Bütçesi, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Davia, H. R., Coggins, P., Wideman, J., & Kastantin, J. (1992). *Management Accountant's Guide to Fraud Discovery and Control*. New York, NY.: John Wiley & Sons.
- Demirbaş, M., & Uyar, S. (2006). Kurumsal yönetim ilkeleri ve denetim komitesi. Güncel Akademi.
- Derneği, M. H. U. (2004). Denetim İlke ve Esasları. Baskı, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Diamond, M. J. (2002). The role of internal audit in government financial management: an international perspective (No. 2-94). International Monetary Fund.
- Doğu, M. (2003). Kurumsal yönetim düzenlemeleri. Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Derneği Dergisi, 8.
- Doyrangöl, N. C. (2001). Sermaye piyasası aracı kurumlarında etkili bir iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonu. *Lebib Yalkın Matbaası*, İstanbul, 48.
- Durmuş, C. N., & Taş, O. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. İstanbul: Alfa Yayınları.
- ECIIA (2005); Avrupa'da İç Denetim; Konum Raporu, (Çeviri TİDE), European Confederation of Institutes of Internal Auditing, Brussels.
- Erdoğan, S. (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin Ölç Kontrol Modeli Önerisi. Planlama Uzmanlığı Tezi.
- Eşkazan, A. R. (2003). Denetim komiteleri ve iç denetim. *İç Denetim Dergisi*, Bahar, (7).
- Fishman, N. H. (2001). Signs of fraud: A case by case review. *The CPA Journal*, 71(3), 58.
- Galloway, D. (2006). *Internal Auditing: A Guide for The New Auditor*, İkinci Baskı. Institute of Internal Auditors.
- Gösterici, H. (2006). Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık. *Vergi Dünyası Dergisi*, 295, 182.
- Güredin, E. (1994). Denetim, İstanbul: 6. Basım, Beta Basım Yayım Dağ. A. Ş.
- Haftacı V. (2011). Muhasebe Denetimi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

- Hall, J. (2007). Internal Auditing and ERM: Fitting in and Adding Value. Research Foundation, The Institute of Internal Auditors.
- Hodgets, R. M. (1999). Yönetim Teori, Süreç ve Uygulama (Çev: Canan Çetin, Esin Can Mutlu) Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, 2. Baskı, İstanbul.
- İstanbul Serbest Mali Müşavirler Odası, İç Denetime Genel Bir Bakış, 2015
- Jaksic, D. (2001). Alvin A. Arens, James K. Loebbecke: Auditing: An integrated approach, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 2000. Revizor, 4(16), 117-118.
- Jill, M. D., & Houmes, R. (2014). COSO's updated internal control and enterprise risk management frameworks. The CPA Journal, 84(5), 54.
- Kagermann, H., Kinney, W., Küting, K., Weber, C. P., & Boecker, C. (Eds.). (2008). Internal audit handbook: Management with the SAP®-audit roadmap. Springer-Verlag.
- Kandemir, C., & Kandemir, Ş. (2012). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi Ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Çağdaş Araç Ve Yöntemler. Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis, (114).
- Kaval, H. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri. 2. Basım. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Kenger, E. (2001). Denetçi yardımcıları eğitim notu. TC Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Ankara.
- Kiracı, M. (2009). Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Örneklem. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Kızılboğa, R. (2013). İç denetim sisteminde denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığın önemi.
- Köksal Erhan (1974), Türkiye'de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünü Denetimi, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, Ankara.
- Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar. Umuttepe Yayınları, 1.
- Memiş, M. Ü. (2008). Etkin Ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar. Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis, (85).
- Moeller, R. R. (2013). Executive's Guide to COSO Internal Controls: Understanding and Implementing the New Framework. John Wiley & Sons.
- Önder, F. (2008). Türk hukukunda iç denetim ve uluslararası standartlara uyumu. Asil.

- Özbek, Ç. (2012). İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Özdoğan B., & Öncü S. (2016). Türkiye’de İç Denetim Mesleğinin Güncel Durumu: Bir Araştırma. Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19-33.
- Özer, M. (1997), Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim 2, Özkan Matbaacılık, Ankara
- Özeren, B., & Denetim, İ. (2000). Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. Sayıştay, Ankara.
- Pickett, K. S., & Pickett, J. M. (2003). The internal auditing handbook. J. Wiley.
- Rittenberg, L. E., Schwieger, B. J., & Johnston, K. M. (2008). Auditing a business risk approach (p. 41). Ohio, USA: Thomson HE.
- Robert, R., & Moeller, A. (2009). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. Wiley.
- Root, S. J. (1998). Beyond COSO: internal control to enhance corporate governance. Wiley.
- Şahin, Ü. (2008). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda iç denetim sistemi.
- Saka, T. (2001). İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi. İç Denetim Dergisi, Sonbahar, (1).
- Sandal A. (2009). Genel Bütçeli Kuruluşlarda ve Belediyelerde Yeni Uygulanmaya Başlanan Bir Denetim: İç Denetim. İller ve Belediyeler Dergisi, S, 733, 34-42.
- Saran M. U. (1995). Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sistemi. Türk İdare Dergisi, Yıl, 67, 53-69.
- Sawyer B.Lawrence, Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner, Anne Graham and Paul Makosz (2005). Sawyer’s Internal Auditing, 5th Edition, Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Searcy, D., Woodroof, J., & Behn, B. (2003, January). Continuous audit: the motivations, benefits, problems, and challenges identified by partners of a Big 4 accounting firm. In 36th Annual Hawaii International Conference on System Sciences, 2003. Proceedings of the (pp. 10-pp). IEEE.
- Selimoğlu S. K. (2012). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2636
- Selimoğlu, S. K., & Uzay, Ş. (2009). Muhasebe Denetimi. Gazi Kitabevi.

- Şengür E. D., & Kavut D. D. L. (2005). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.
- Sezer Y., & Kavakoğlu, T. (2011). Denetimin Denetişime Evrilmesi. Denetişim, (6), 41-49.
- Soyer, S. (2005). Uluslararası Denetim Standartları. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2009). Internal audit independence and objectivity: a review of current literature and opportunities for future research. Griffith Business School, 1, 3-26.
- T.C. Resmi Gazete. 4389 sayılı Bankalar Kanunu. Sayı:23734 Başbakanlık Basımevi, Ankara. 23 Haziran 1999
- T.C. Resmi Gazete. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği. Sayı: 26738, Başbakanlık Basımevi, Ankara. 26 Aralık 2007.
- Thomas, M. (2007). The Seven-step Process to Risk-based Auditing. FSA Times, 1-6.
- Toroslu, M. V. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Tuan, A. K., & Sağlar, J. (2004). İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (11), 21-25.
- Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y., & Yılmaz, F. (2002). Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD) El Kitabı. TÜRMÖB yayınları, (194).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, COSO Sunumu, 2013,Sayfa:13
- Uzay, Ş. (1999). İşletmelerde iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız dış denetim karar sürecindeki yeri ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma. Sermaye Piyasası Kurulu.
- Uzun, A. K. (2009). Kamu Yönetiminde İç Kontrol Ve İç Denetim Yaklaşımı. Denetişim, (3), 59-65.
- Uzun, S. (2016) Bağımsız Denetimde İç Kontrol Ve İç Denetimin Rolü, Okan Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Ve Denetim Programı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Uzunay, V. (2007). Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler. Ankara, BUMKO.

- Uzunay, V. (2007). COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology). İç Kontrol Merkezi.
- Varıcı İ. (2012). Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB'de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi.. Gümüşhane University Electronic Journal of the Institute of Social Science/Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi, 3(5).
- Varış, M., Küçükçolak, A., Erdoğan, O., & Özer, L. (2001). Sermaye piyasalarında kurumsal yönetim ilkeleri. İMKB Dergisi, 5(19), 167-171.
- Yavuzyiğit, M.H., (1995), Türk Kamu Yönetiminde Mevzuat ve Yerindelik Denetimi, TODAİE Kamu Yönetimi Uzmanlık Tezi, Ankara.
- Yıllancı M. (2006). İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma. Baskı, Eskişehir: Nobel Yayın Dağıtım.
- Zwaan L. D., Subramaniam, N., & Stewart J. (2008). Enterprise Risk Management and Audit Committes: Implications for Internal Auditor Objectivity

Yararlanılan İnternet Kaynakları:

- <http://bertankaya.net/?p=1246>, Erişim Tarihi:[30.09.2018]
- <http://iibfdergi.sdu.edu.tr/> , Erişim Tarihi:[30.09.2018]
- <http://www.deloitte.com>, Erişim Tarihi:[15.01.2019]
- <http://www.ey.com>, Erişim Tarihi:[15.01.2019]
- <http://www.idkk.gov.tr>, Erişim Tarihi:[28.08.2018]
- <http://www.intosai.org>, Erişim Tarihi:[30.08.2018]
- <http://www.isaca.org>, Erişim Tarihi:[30.09.2018]
- <http://www.kpmg.com>, Erişim Tarihi:[15.01.2019]
- <http://www.maliye.gov.tr>, Erişim Tarihi:[10.01.2019]
- <http://www.mevzuat.gov.tr>, Erişim Tarihi:[10.01.2019]
- <http://www.oecd.org>, Erişim Tarihi:[10.01.2019]
- <http://www.pwc.com>, Erişim Tarihi:[15.01.2019]
- <http://www.sayder.org.tr>, Erişim Tarihi:[20.04.2019]
- <http://www.sayistay.gov.tr>, Erişim Tarihi:[25.04.2019]
- <http://www.theiia.org>, Erişim Tarihi:[26.07.2018]
- <http://www.tmsf.org.tr>, Erişim Tarihi:[08.11.2018]
- <http://www.trc.com.tr/hizmetler.html>, Erişim Tarihi:[08.11.2018]

<https://www.acefe.com>, Erişim Tarihi:[03.03.2019]

<https://www.coso.org>, Erişim Tarihi:[03.03.2019]

<https://www.kamufinans.com/denetci-turleri-nelerdir/>, Erişim Tarihi:[01.06.2018]

<https://www.tide.org.tr>, Erişim Tarihi:[03.03.2019]

Yararlanılan Diğer Kaynaklar:

1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu

5393 sayılı Belediye Kanunu

5411 sayılı Bankacılık Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ

Birden Fazla Kamu İdaresi İ Denetçilerinin Ortak alışma Esas ve Usulleri

İ Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği

İ Denetçilerin alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

İ Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

IIA Uluslararası İ Denetçiler Enstitüsü, Uygulama Rehberinin Genel zeti

IIA Uluslararası İ Denetim Standartları

Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar

Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas ve Usuller

Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları

Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Kıdemlerinin Belirlenmesine İlişkin Esas ve Usuller

Kamu İç Denetim Birim Yönergesi

Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi

Kamu İç Denetim Raporlama Standartları

Kamu İç Denetim Rehberi

Kamu İç Denetim Standartları

Kamu İç Denetim Terimleri Sözlüğü (Public Internal Audit Glossary)

Kamu İ Denetimi Strateji Belgesi (2008-2010)

Kamu İ Denetimi Strateji Belgesi (2011-2013)

Kamu İ Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi
Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliği
Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği
Uluslararası İ Denetim Enstitüsü, IIA Uluslararası İ Denetim Standartları
Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı İç Denetim Rehberi



EKLER

EK 1: ANKET FORMU

Sayın katılımcı;

Söz konusu anket formu yüksek lisans tez çalışmamızda kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Bu çalışma etik kurallar çerçevesinde yapılmakta olup, kişisel veya özel kapsamlı hiçbir bilgi istenmemektedir. Bilimsel çalışmamıza sağlayacağınız değerli katkılar için teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

Tez Danışmanı: Öğretim Üyesi Doç. Dr. Ayşe Nilgün Ertuğrul

Tezi Hazırlayan: Umut Can Bektaş

ANKET BÖLÜM 1:

Lütfen cinsiyetinizi belirtiniz.	Kadın <input type="checkbox"/>	Erkek <input type="checkbox"/>			
Lütfen yaş aralığınızı belirtiniz.	18 - 28 <input type="checkbox"/>	29 - 39 <input type="checkbox"/>	40 - 50 <input type="checkbox"/>	51 - 61 <input type="checkbox"/>	62 ve üzeri <input type="checkbox"/>
Eğitim durumunuzu belirtiniz.	Lise ve Altı <input type="checkbox"/>	Ön Lisans <input type="checkbox"/>	Lisansüstü <input type="checkbox"/>		
Mevcut işiniz/göreviniz nedir?	SMMM <input type="checkbox"/>	YMM <input type="checkbox"/>	Denetçi <input type="checkbox"/>		
Toplam çalışma tecrübeniz nedir?	1 - 5 yıl <input type="checkbox"/>	6 - 10 yıl <input type="checkbox"/>	11 - 15 yıl <input type="checkbox"/>	16 - 20 yıl <input type="checkbox"/>	21 yıl ve üzeri <input type="checkbox"/>
Sahibi veya Ortağı olduğunuz bir kurum/kuruluşa/işletmeye bağlı olarak mı çalışıyorsunuz?	Evet <input type="checkbox"/>	Hayır <input type="checkbox"/>			
Sorumlusu olduğunuz ortalama mükellef sayısı nedir?	1 - 5 <input type="checkbox"/>	6 - 10 <input type="checkbox"/>	11 - 15 <input type="checkbox"/>	16 - 20 <input type="checkbox"/>	21 ve üzeri <input type="checkbox"/>
Füilen çalıştığınız kurumun/firmanın veya firmaların yalnızca "çalışan sayısına" göre olan işletme büyüklüğü nedir? (* Tanımlar dikkate alınarak işaretlenebilir)	Mikro ölçekli <input type="checkbox"/>	Küçük ölçekli <input type="checkbox"/>	Orta ölçekli <input type="checkbox"/>	Büyük ölçekli <input type="checkbox"/>	
* 1-9 arası çalışan istihdam edilenler "Mikro Ölçekli İşletme" * 10-49 arası çalışan istihdam edilenler "Küçük Ölçekli İşletme" * 50-249 arası çalışan istihdam edilenler "Orta Ölçekli İşletme" * 250 ve üzeri çalışan istihdam edilenler "Büyük Ölçekli İşletme"					

BÖLÜM 2:

Sayın katılımcı;

Söz konusu anket formu yüksek lisans tez çalışmamızda kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Bu çalışma etik kurallar çerçevesinde yapılmakta olup, kişisel veya özel kapsamlı hiçbir bilgi istenmemektedir. Bilimsel çalışmamıza sağlayacağınız değerli katkılar için teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

Tez Danışmanı: Öğretim Üyesi Doç. Dr. Ayşe Nilgün Ertuğrul

Tezi Hazırlayan: Umut Can Bektaş

İÇ DENETİME YÖNELİK GÖRÜŞ ÖLÇEĞİ

Sıra No	Lütfen aşağıda yer alan ifadeleri katılım düzeyinize göre (X) şeklinde işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1	İç denetimler; üst yönetim için makul bir güvence sistemi, işletmeler için ise kontrol mekanizmasının işlerliğini kontrol eden bir yapıdır.					
2	İç denetim birimleri; denetleme yetenekleri ve kurum hakkındaki derin bilgisiyle üst yönetimler için değerli bir kaynaktır.					
3	Risk odaklı iç denetim, risklerin tespitiyle birlikte bir dizi önlemler alınması üzerine kurulmuş bir erken uyarı sistemidir.					
4	Kurumda sağlıklı işleyen bir iç kontrol mekanizması yoksa, iç denetimler planlandıktan çok daha uzun zaman alır.					
5	Bir kurumda iç kontrollerin gelişimindeki en önemli faktörlerden biri risk odaklı iç denetimlerdir.					
6	İç denetimler; raporlarında varsa konuyla ilgili üst yönetimin izlediği politikaları, strateji ve tutumları da dikkate almalıdır.					
7	Kurumun büyüklüğü, sektör yapısı, kısıtlı kaynaklar, maliyetler ve işlem yoğunluğu nedenleriyle risk odaklı(risk öncelikli) iç denetimler tercih edilmelidir.					
8	Yüksek risklere öncelik verilmeksizin/ risk değerlemesi yapılmaksızın; işletmenin tüm faaliyetleri denetim plan/programı kapsamına alınmalıdır.					

Sıra No	Lütfen aşağıda yer alan ifadeleri katılım düzeyinize göre (X) şeklinde işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
9	İç denetime tabi faaliyetler/departmanlar yıl içinde kesintisiz ve sürekli olarak denetlenmelidir.					
10	İlgili departmanlarda sürekli iç denetim yapılması çalışan personelleri tedirgin eder.					
11	İç denetimler; hatalı işleyen veya verimsiz iş süreçlerin iyileştirmesinden çok, sorumlu kişiyi tespit etme amacı taşır.					
12	İç denetim yapılmayan kurumlarda varlıkların kötüye kullanımı veya kaybolması riskleri daha yüksektir.					
13	Bir kurumda yaşanan hile veya suiistimal nedeniyle oluşan kaybın sorumlusu iç denetim birimleri değil, kurumun üst düzey yönetimidir.					
14	İç denetim birimi bulunan kurumlarda kesinlikle hile ve suiistimal gerçekleşmez.					
15	İç denetim ve üst yönetimler arasında iş birliği sağlanması hile ve suiistimal risklerini azaltacaktır.					
16	İç denetim birimlerinin sunduğu öneriler; üst yönetim tarafından değerlendirilmeksizin harfiyen uygulanmalıdır.					
17	Dış denetçiler ve İç denetçiler arasında sağlanan işbirliği ve koordinasyon hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltarak daha net./objektif sonuçlar verir.					
18	İç denetçinin muhasebe eğitimi/sertifikasyonu bulunması, hatalı veya hileli finansal raporlama yapılma riskini azaltır.					
19	İç denetim ekiplerinin ilgili çalışanlara karşı üslubu ve yaklaşımları denetimlerin seyrini ve sonuçlarını değiştirebilir.					
20	İç denetçiler organizasyon anlamında yönetim kuruluna bağlı çalışıyorsa, işlerin yürütülmesinde daha bağımsız, objektif ve tarafsız davranabilir					

İÇ DENETİM YETERLİLİĞİ ÖLÇEĞİ

Sıra No	Lütfen aşağıda yer alan maddeleri yeterlilik düzeyine göre (X) şeklinde işaretleyiniz.	Tamamen Yeterli	Yeterli	Kararsızım	Düşük Derecede Yeterli	Hiç Yeterli Değil
1	İç denetim birimlerine ayrılan finansal bütçe ve kaynakların yeterliliği					
2	İç denetim birimlerine ayrılan insan kaynağı ve kadro yeterliliği					
3	Üst yönetim ve kurum çalışanların, iç denetim fonksiyonu hakkında genel bilgi düzeyleri					
4	İç denetim ekibinin genel hitap, üslup ve iletişim düzeyi					
5	İç denetçilerin genel eğitim düzeyleri ve mesleki sertifikasyonları					
6	İç denetçilerin denetim alanı ile ilgili dahili/harici mevzuatlara hakimiyet düzeyi					
7	İç denetim tespitlerinin doğruluğu ve tavsiyelerinin uygulanabilirliği					
8	İç denetim departmanlarının kurum faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol yapısıyla ilgili bulguları ortaya çıkarabilme yeteneği					
9	İç denetçi bulgu ve önerilerinin üst yönetim ve çalışanlar tarafından dikkate alınma düzeyi					
10	İç denetçi raporlamalarının anlaşılabilme düzeyleri					