

**KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM: BİR ÜNİVERSİTE HASTANE
İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

Hazırlayan: Cüneyt AGUN

Danışman: Doç. Dr. Kıymet ÇALIYURT

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin İşletme Anabilim Dalı için
öngördüğü YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak hazırlanmıştır.

Edirne

Trakya Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül, 2008

TEŞEKKÜR

Bu tezin hazırlanma sürecinde rehberlik, eleştiri, görüş, yardım ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen tez danışmanım sayın Doç. Dr. Kıymet ÇALİYURT'a teşekkürü bir borç bilirim. Bunun yanında, tezin uygulama aşamasında yardım ve desteğini esirgemeyen, Trakya Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastane Müdürü sayın Nevzat Üstün'e, Döner Sermaye Saymanı sayın Suhil Yavuz'a, Döner Sermaye İşletmesi Satın Alma Departmanı Müdürü sayın Yücel AYTEKİN'e ve yine aynı departmanda çalışan Uğur Duymaz'a teşekkürlerimi sunuyorum. Ayrıca, Yüksek Lisans eğitimim süresince ve tüm eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi desteklerini esirgemeyerek her zaman yanımda olan aileme en içten şükranlarımı sunarım.

Hazırlayan: Cüneyt AGUN

Tezin Adı: Kamu Sektöründe İç Denetim: Bir Üniversite Hastane İşletmesinde Uygulama

ÖZET

Ekonomik alandaki gelişmelere paralel olarak büyüyen ve karmaşıklaşan işletmelerde, faaliyetlerin daha iyi takip edilebilmesi için işletme yönetimlerinin iç denetim fonksiyonuna olan ihtiyaçları gün geçtikçe artmaktadır. Etkin bir iç denetim sistemi, işletme yönetiminin en önemli unsuru ve aynı zamanda işletme faaliyetlerinin belirlenen hedefler doğrultusunda sürdürülebilmesi için çok gerekli bir yönetim fonksiyonu olarak algılanmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, denetim kavramıyla ilgili olarak genel bir giriş yapılmıştır; tanımı, önemi, özellikleri, türleri ve amaçları hakkında bilgiler verilmiştir. Yapılan açıklamalar denetim kavramının iyice anlaşılmasını sağlayıp, daha sonraki bölümlerde iç denetim kavramının daha iyi anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, iç denetim kavramıyla ilgili olarak bilgiler verilmiştir. Bu kapsamda 10/12/2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile iç denetim kavramında yapılan düzenlemeler ele alınmış olup, yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda, Sermaye Piyasası Kurulu'nda ve Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu'nda iç denetim ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler ele alınarak bu düzenlemelerin kuruluşlar açısından önemi ortaya konulmuştur.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise, iç denetim sürecinin bir üniversite hastane işletmesinde uygulanma süreci ele alınmıştır. Yapılan uygulama ile birlikte hastane işletmesinin döner sermaye işletmesinin denetim sorunları ortaya konulmuş ve bu sorunlar için çözüm önerileri ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Kamu Sektörü, Döner Sermaye İşletmesi

Prepared by: Cüneyt AGUN

Title of the Thesis: Internal Audit in Public Sector: Implementation in an University Hospital

ABSTRACT

In the businesses growing and becoming complicated in parallel with the economical developments, the need for internal audit in the business administrations function is increasing rapidly in order to track the activities. An effective internal audit system is regarded as the vital element of business administration and also regarded as a necessary management function to sustain business activities on the basis of the specified objectives.

In the first part of this papers, a general overview of audit is introduced; its definition, types and objectives are detailed.

Second part of that papers details the internal audit. In this framework, regulations made in the internal audit concept after the 5018 numbered Public Finance Management and Audit Act came into effect on December 12th, 2003 are discussed and other regulations of Draft Bill of Turkish Commercial Code, Capital Markets Board and Banking Regulation and Supervision Agency on internal audit and their impacts on businesses are also discussed.

In the third part of this paper, implementation of internal audit in an University Hospital is discussed. With this implementation, audit issues of the revolving fund department of the University Hospital is determined and solution suggestions are put forward.

Keywords: Internal Audit, Public Sector, Revolving Fund Department

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1
a.Problem.....	3
b.Amaç.....	4
c.Önem.....	4
d.Sayıtlar.....	5
e.Sınırlılıklar.....	5
f.Tanımlar.....	5
ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	
a.Araştırma Modeli.....	5
b. Evren ve Örneklem.....	6
c. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması.....	6
BİRİNCİ BÖLÜM	
DENETİM KAVRAMINA GENEL BAKIŞ	
1. DENETİM	7

1.1. Denetim Kavramı ve Tarihsel Gelişimi.....	7
1.2. Denetimin Tanımı.....	9
1.3. Denetimin Amaçları.....	11
1.4. Denetimin Önemi.....	12
1.5. Denetim Türleri.....	13
1.5.1. Mali Tablolar Denetimi.....	14
1.5.2. İç Denetim.....	14
1.5.3. Uygunluk Denetimi.....	15
1.5.4. Faaliyet Denetimi.....	16
1.6. Denetim Standartları.....	17
1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	17
1.6.1.1. Genel Standartlar.....	18
1.6.1.1.1. Mesleki Yeterlilik Standardı.....	18
1.6.1.1.2. Bağımsız Davranma Standardı.....	19
1.6.1.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı.....	19
1.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	19
1.6.1.2.1. Planlama ve Gözetim.....	20
1.6.1.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi.....	20
1.6.1.2.3. Kanıt Toplama.....	20
1.6.1.3. Raporlama Standartları.....	20
1.6.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine Uyum Standardı.....	21
1.6.1.3.2. Devamlılık Standardı.....	22
1.6.1.3.3. Açıklayıcı Bilgiler Standardı.....	22
1.6.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı.....	22
1.6.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	22
1.7. DENETİM TEKNİKLERİ.....	24
1.7.1. Şekli Denetim ve Maddi Denetim.....	25
1.7.2. Aralıksız Denetim ve Örnekleme Yoluyla Denetim.....	25
1.7.3. İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim.....	26
1.7.4. Doğrudan Denetim ve Dolaylı Denetim.....	26
1.8. DENETİM PLANLAMASI.....	26
1.9. DENETÇİ TÜRLERİ.....	28

1.9.1. Bağımsız Denetçiler.....	28
1.9.2. İç Denetçiler.....	30
1.9.3. Kamu Denetçileri.....	31

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM

2. İÇ DENETİM.....	33
2.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Değişen Rolü.....	36
2.2. İç Denetim Bölümünün İşletme Organizasyonu İçindeki Yeri ve Önemi.....	39
2.3. İç Denetim Fonksiyonları.....	44
2.3.1. Mali Denetim.....	45
2.3.2. Yönetmel Denetim.....	46
2.4. İç Denetimin Kurumsal Yönetim İçindeki Önemi.....	47
2.5. İç Denetçi.....	50
2.6. İç Denetim-İç Kontrol İlişkisi.....	52
2.7. İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar.....	55
2.7.1. Pro-Aktif Yaklaşımın Benimsenmesi.....	56
2.7.2. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşma.....	57
2.7.3. Riske Dayalı Denetim Yaklaşımı.....	59
2.7.4. İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması.....	61
2.7.5. Teknolojik İmkânlardan Giderek Artan Biçimde Yararlanılması.....	61
2.7.6. Kendi-Kendine Kontrol Yaklaşımı.....	62
2.7.7. Dış Kaynak ve Eş Kaynak Kullanımı.....	63
2.8. İç Denetim ve Bağımsız Dış Denetim Arasındaki İlişki.....	64
2.9. İç Denetimi Etkileyen Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar.....	67
2.9.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü.....	68
2.9.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	69
2.9.3. İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA).....	70
2.9.4. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing).....	71

2.9.5. Organizasyonları Destekleme Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations).....	72
2.10. Kamu İç Denetim Standartları ve Etik Kurallar.....	74
2.10.1. Kamu İç Denetim Standartları ve Önemi.....	75
2.10.2. Etik Kurallar.....	76
2.10.2.1. Prensipler.....	77
2.10.2.2. Kurallar.....	77
2.11. Kamu Denetim Sisteminin Temel Sorunları.....	78
2.12. İç Denetim İle İlgili Ülkemizde Yapılan Düzenlemeler.....	83
2.12.1. Bankacılık Alanında Yeni Düzenlemeler.....	83
2.12.2. Sermaye Piyasası Kurulu'nda Yapılan Düzenlemeler.....	86
2.12.3. Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler.....	87
2.13. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetim.....	88
2.13.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu İle İlgili Tartışmalı Hususlar.....	89
2.13.1.1. İç Denetim Birimlerinin Teşkilatlanması, Yönetimi ve Bütçe Meselesi.....	90
2.13.1.2. İç Denetçiler ve Soruşturma Görevleri.....	91
2.13.1.3. Teftiş Kurulları ve Diğer Denetim Birimleri İle Görev ve Fonksiyon Çakışmaları.....	93

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİR ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYESİ İŞLETMESİNDE İÇ DENETİM UYGULAMA ÇALIŞMASI

3. Üniversite Hastaneleri ve Döner Sermaye Kavramı.....	95
3.1. Bir Üniversite Döner Sermaye İşletmesinde Uygulama Çalışması....	100
3.1.1. Hukuksal Altyapı Yetersizliği.....	100
3.1.2. Finansal Sorunlar.....	100
3.1.3. Merkezi Bütçeden Üniversite Döner Sermaye İşletmesine Ayrılan Ödeneklerin Yetersiz Olması.....	101

3.1.4. Finansman İhtiyaçlarının, Döner Sermaye Gelirlerinden Karşılanmasına Yönlendirilmesi.....	101
3.1.5. Alacakların Tahsilinde Yaşanan Sorunlar.....	101
3.1.6. Hizmet Fiyatlarının Düşük Olması.....	103
3.1.7. Yasal Yükümlülüklerin Ödenmesiyle İlgili Sorunlar.....	103
3.1.8. Satın Alım Usullerinde Yaşanan Sorunlar.....	104
3.1.9. İhale Tekliflerine İlişkin Durumlar.....	104
3.1.10. Döner Sermaye Sisteminin Devlet Bütçe Sisteminde Genellik ve Birlik İlkeleriyle Çelişmesi.....	105
3.1.11. Hastanede Tedavi Edilen Hastalardan Doğan Sorunlar.....	106
3.1.12. Diğer Bulgular.....	107
3.2. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER.....	107
3.2.1. Hukuki Açıdan.....	107
3.2.2. Finansal Sorunların Değerlendirilmesi.....	108
3.2.3. Hastanede Tedavi Edilen Hastalar Açısından Değerlendirmeler.....	111
3.2.4. Diğer Sorunlara Ait Değerlendirmeler ve Çözüm Önerileri..	112
SONUÇ	114
KAYNAKÇA	119
EK	131

KISALTMALAR

- AAA** : Amerika Muhasebe Birliği
(The American Accounting Association)
- AB** : Avrupa Birliği
- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA** : Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
(American Institute of Certified Public Accountants)
- BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
- CIA** : İç Denetçi Sertifikasyonu
(Certified Internal Auditor)
- COSO** : Organizasyonları Destekleme Komitesi
(Committee of Sponsoring Organizations)
- ECIIA** : Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
(European Confederation of Institutes of Internal Auditing)
- FASB** : Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
(Financial Accounting Standards Board)
- FEE** : Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
(European Federation of Accountants)
- GKGDS** : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- GKGMS** : Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standardı
(International Auditing and Assurance Standards Board)
- IAASB** : Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
(International Auditing and Assurance Standards Board)
- IFAC** : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

- (International Federation of Accountants)
- IFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
(International Financial Reporting Standards)
- İİA** : İç Denetçiler Enstitüsü
(The Institute of Internal Auditors)
- İSA** : Uluslararası Denetim Standartları
(International Standards on Auditing)
- İDKK** : İç Denetim Koordinasyon Kurulu
- KMYKK** : Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- MÖ** : Milattan Önce
- SOX** : Sarbanes Oxley Kanunu
(Sarbanes Oxley Act)
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu
- SMMM** : Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
- TBMM** : Türkiye Büyük Millet Meclisi
- TİDE** : Türkiye İç Denetim Enstitüsü
- TTK** : Türk Ticaret Kanunu
- IFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
(International Financial Reporting Standarts)
- YMM** : Yeminli Mali Müşavir
- WFE** : Dünya Döviz Piyasaları Federasyonu
(World Federation of Exchange)

GİRİŞ

İşletmeler faaliyette buldukları çevre açısından önemli ve hızlı bir değişim ile karşı karşıya bulunmaktadır. Bu değişimin temel dinamikleri, mal ve hizmetlerde globalleşme, teknolojilerde hızlı bir şekilde gelişen yenilikler (innovation), talepteki hızlı değişim ve ürün ömrünün kısalması, otomasyon ve enformasyon teknolojilerinin yaygınlaşması olarak sayılabilir.

İç denetim, işletmelerde ilk defa uygulanmaya başladığında çok dar ve sınırlı bir görev alanını kapsayan bir fonksiyon olsa da zamanla önemli ölçüde değişmiş ve değişimini sürdürmüştür. Günümüz dünyasında iş çevresinin çok hızlı değişmesi iç denetçiyi bu değişime ayak uyduracak esneklikte olmaya zorlamaktadır. Dolayısıyla bu esneklik iç denetçiyi elektronik ticaret, şirket birleşmeleri, yeni bilgi işlem sistemleri ve internet bankacılığı gibi yeni alanlarla ilgilenmek zorunda bırakmakta, böylece mesleğin alanı ve fonksiyonu hızla genişlemektedir.

Günümüz işletmelerinin temel amacı hızlı rekabet ortamında büyüebilmek ve küreselleşen dünya piyasalarında bu büyümeyi devam ettirebilmektir. İşletme yönetimlerinin böyle bir ortamda varlığını sürdürebilmesi, verimliliği sağlaması ile mümkün olabilmektedir. İşletme yöneticilerinin doğru kararlar alabilmesi için güvenilir bilgilere ihtiyacı vardır. Bu noktada tüm yönetim birimlerinden doğru ve güvenilir bilgi alabilmek için, bu birimlerin uzman denetçiler tarafından incelenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Gerek finansal gerek finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği ise uygun biçimde kurulmuş bilgi sistemini gerektirmektedir. Bu da ancak etkin bir iç denetim sisteminin varlığı ile mümkün olmaktadır.

Uluslararası alanda yoğun olarak kullanılan iç denetim faaliyeti, kamu iç mali kontrol sistemlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Son yıllarda Dünya'da ortaya çıkan muhasebe hileleri, mali raporlamanın güvenilirliği sağlama konusunda iç kontrol sisteminin ve denetim sürecinin yeniden sorgulanmasını gündeme getirmiştir. Ülkemizde de yaşanan ekonomik krizle birlikte karşılaşılan yolsuzlukların yanı sıra Avrupa Birliği uyum ve müzakere süreci; iç kontrol sistemi, iç denetim ve risk yönetimi

ile ilgili uluslararası standartlarda yasal düzenlemelerin yapılmasına neden olmuştur. Özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir.

Ülkemizde özellikle son dönemlerde mali yönetim alanında gerçekleştirilen reformlarla Türk Kamu Mali Yönetim Sistemi, uluslararası standartlara uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda 10/12/2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu, ülkemizin gerçeklerini ve ihtiyaçlarını da göz ardı etmeyen, kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmayı ve geliştirmeyi hedeflemiş denetim ilke ve tekniklerinin geliştirilmesi suretiyle, kamu kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmeye yönelik bir iç denetim mekanizmasının kurulması amaçlanmıştır.

Çalışmamızın amacı; kamu sektöründe son gelişmeler doğrultusunda iç denetimin gelişiminin, uygulanmasının bir döner sermaye hastane işletmesi aracılığıyla incelenmesi, sorunların ortaya konması ve öneriler sunulmasıdır.

Bu amaçla çalışmamızın ilk bölümünde; denetim kavramıyla ilgili olarak genel bir giriş yapılmıştır; tanımı, önemi, özellikleri, türleri ve amaçları hakkında bilgiler verilmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde; iç denetim kavramının tanımı ve önemi hakkında genel bilgiler verilerek iç denetim kavramının kurumlar açısından önemi vurgulanmıştır. Bununla birlikte, iç denetim kavramında ortaya çıkan gelişmeler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Sermaye Piyasası Kurulu açısından iç denetim ele alınmış olup, getirilen düzenlemelere yer verilmiştir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise; bir üniversite hastanesinin döner sermaye işletmesinde iç denetim uygulama çalışması yapılmıştır. İlk olarak döner sermaye kavramı hakkında genel bilgiler verilmiştir. Daha sonra döner sermaye işletmesinde yapılan iç denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkan veriler ele alınmış olup, bu veriler yorumlanmıştır. Son olarak da döner sermaye işletmesinde ortaya çıkan sorunlar için öneriler ortaya konularak değerlendirmeler yapılmıştır.

a. Problem

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirdiği yeni anlayış çerçevesinde mali yönetim ve kontrol alanında önemli değişimlerin yaşandığı bu dönemde üzerinde en çok önem verilen konularından biri de hiç kuşkusuz iç denetim kavramıdır. Ülkemizde, önceleri yaygın olarak, kamu kurum ve kuruluşları ile bankalara özgü bir örgüt hizmet biriminin fonksiyonu olarak algılanan iç denetim mesleği (teftiş) ve iç denetçilik (müfettişlik) özerk yapısı ile giderek özellikle halka açık işletmeler ve yabancı sermayeli şirketler için uygulanması zorunlu bir fonksiyon haline gelmiştir.

Günümüzde iç denetimin, son birkaç yıldaki büyük şirket çöktürmelerinin ortaya çıkarılmasında kriz nokta olmuştur. ABD'deki Enron ve Worldcom gibi firmaların çöktürmelerinde muhasebe kuralları ve şirket düzenlemeleri sınıfta kalmıştır. Bu durum toplum ve şirket yöneticilerinin denetçilere ve danışmanlık şirketlerine duydukları güveni zedelemiştir. Toplumda ve şirket yöneticilerinde oluşan bu güvensizliği giderme noktasında, iç denetim bağımsız denetimin yanında bir zorunluluk olarak görülmektedir.. Bu açıdan bakıldığında, işletmelerde iç denetim fonksiyonunun önemi daha da iyi bir şekilde kavranabilmektedir.

Türkiye'de son yıllarda iç denetim kavramı hızlı bir şekilde gelişim göstermiş olup, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nda ve Sermaye Piyasası Kurulu'nda ele alınmıştır.

Dünya'daki bu gelişmeler doğrultusunda gerek özel sektör gerekse de kamu sektörü, iç denetim konusunda mevzuat yenileme çalışmaları başlatmışlardır. 5018

sayılı kanunun kamu sektöründe uygulanması için 2003 yılından itibaren yapılan çalışmalar, uygulamalar açısından bazı problemleri de beraberinde getirmiştir. Bunlar; hukuki altyapı yetersizliği, finansal sorunlar, merkezi bütçeden üniversite döner sermaye işletmesine ayrılan ödeneklerin yetersiz olması, finansal ihtiyaçlarının döner sermaye gelirlerinden karşılanmasına yönlendirilmesi, alacakların tahsilinde yaşanan sorunlar, hizmet fiyatlarının düşük olması, yasal yükümlülüklerinin ödenmesi ile ilgili sorunlar, satın alım usullerinde yaşanan sorunlar, ihale tekliflerine ilişkin durumlar, döner sermaye sisteminin devlet bütçe sisteminde genellik ve birlik ilkeleriyle çelişmeleri konularıdır. bu konulara ilave olarak iç denetim faaliyetinin yürütülebilmesi için yetişmiş personel ve sürdürülebilir eğitim de ayrı problemler olarak karşımıza çıkmaktadır.

b. Amaç

Tezin amacı; Dünya'da ve Türkiye'de iç denetim ile ilgili gelişmeleri Türkiye'de kamu sektörüne olan yansımalarını incelemek, bir kamu hastanesinde 5018 sayılı kanunun uygulanmasında ortaya çıkan sorunların çözüm önerileriyle ortaya konulmasıdır.

c. Önem

Özel sektör kuruluşları tarafından yoğun olarak kullanılan iç denetim faaliyeti, son yıllarda kamu iç mali kontrol sistemlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir. Böylelikle iç denetim sayesinde kurumların etkinliği ve verimliliği artacaktır.

d. Sayıtlar

İç denetim ile ilgili olarak yapılan pek çok araştırma mevcuttur. İç denetimin uygulandığı kurumlarda olumlu sonuçlar verdiği görülmüştür. İç denetimin kurumlarda uygulanması sonucu, şeffaflığın ve güvenilirliğin ortaya çıkması yatırımcılar açısından olumlu karşılanmaktadır. Bu bağlamda iç denetim ile ilgili ilkelerin uygulanması zorunlu hale gelmiştir.

e. Sınırlılıklar

Çalışmanın en önemli sınırlılığını üniversite hastanesi döner sermaye işletmesinde yapılacak uygulamada, detay bilgilere ulaşmada işletmenin kaynaklarını ve bilgilerini paylaşmakta gösterebileceği isteksizlik oluşturacaktır.

f. Tanımlar

İç Denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç Denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

a. Araştırma Modeli

Tez, ampirik olmayan teori çalışması şeklinde yapılacaktır. Konu ile ilgili Türkçe ve İngilizce literatür taranacaktır.

b. Veriler ve Toplanması

Tezin araştırma aşamasında konu ile ilgili kitaplar, tezler, yönetmelikler, kanunlar, hakemli dergiler, web siteleri, kongre kitapçıkları ve raporlar toplanmış ve tez ile ilgili güncel bilgiye ulaşılmıştır

c. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması

Tez ile ilgili olarak toplanan kaynaklar tek tek değerlendirilerek tez içinde ilgili bölümlere alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

1. DENETİM

Denetim, bir işletmede etkin, verimli, iktisadi davranmayı özendiren, hata ve hileden caydırıcı bir işlemdir. Denetim sadece hata arayan ve eleştiren bir faaliyet değildir. Denetimde esas amaç, denetlenen birimin gelecekte daha mükemmel sonuçlar elde etmesine ve yolsuzlukların önlenmesine yönelik çözüm önerileri getirmektir. Bu bölümde denetim kavramı, denetim türleri ve denetim kavramının önemini ifade eden unsurlar açıklanacaktır.

1.1. Denetim Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Denetimin tarihsel süreç içerisinde insanların topluluk halinde yaşamaya başlamasıyla birlikte oluşmaya başladığı bilinmektedir. Devletlerin, derebeyliklerin oluşumu, ekonomik çıkar kavramlarının ön plana çıkmaya başlaması denetim sürecinin gelişimini hızlandırmıştır (Güçlü, 2005: 2).

Denetimin varlığı, Milattan Önce (M.Ö) 3500 yıllarına kadar varan Mezopotamya kayıtlarından çıkarılmaktadır. Mali işlemleri de içeren bu kayıtlar, bir soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretler içermektedir. Antik Roma'da memurların kendi kayıtlarını diğerlerinin kayıtları ile karşılaştırdığı bir hesap sorgusu sistemi oluşturulmuştur. "Audit" teriminin oluşması da bu hesap sorgusunun bir sonucudur (Tek ve Çetinkaya, 2004: 5). Denetim kavramının, batı dillerindeki karşılığı "audit" kelimesinin Latince kökeni olan "audire" kelimesi; işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir (Özen, 2006: 108 ; Duman, 2006). Eski Mısır ve Roma'da her kurumda yapılan tahsilât ve ödemeler, bir uzmana okunmakta ve bu kimse okunanları

dinleyerek yani “audit” ederek, yapılan tahsilât ve ödemelerin uygun olup olmadığına karar vermekteydi (Gansberghe, 2005: 2).

Auditing ve meslek unvanı olarak “denetçi” (auditor) ilk defa 1289 yılında İngiltere’de kullanılmış ve profesyonel denetçiliğin ilk örgütü de 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur (Duman, 2006). Sanayi devriminin ardından kurulan anonim şirket şeklinde örgütlenmiş işletmelerin yöneticilerinin profesyonel kişilerden oluşmaya başlaması, işletmelerin üretime bağlı olarak artan finansal bilgileri kaydetme, yorumlama ve işleme ihtiyaçlarını karşılayacak muhasebe sistemleri oluşturmaları nedenleriyle, işletmelerde iş görenlerin iş ve faaliyetlerini kontrol etmek ve yolsuzluklara karşı korunmak için bugünkü anlamı ile muhasebe denetimi önem kazanmaya başlamıştır (Güredin, 1999: 7).

Yirminci yüzyıla yaklaşılırken ABD, İngiltere, Almanya ve diğer birçok Avrupa ülkesinde ciddi sayılabilecek ölçüde anonim ortakların kurulduğu görülmüştür. Bu durum karşısında devletler, ilgili şirketlere muhasebe kayıtlarını yılda bir defa uzman bir kişi tarafından denetlettirmelerini tavsiye etmiştir. Ancak kısa süre içinde, devletin bu önerisinin arzulanan durumu sağlamaya yeterli olmadığı görülmüştür. 1879 yılında İngiltere’de anonim ortaklık şeklinde kurulmuş bankalar için yıllık zorunlu denetim şart koşulmuştur. Zorunlu denetimin kapsamı 1900 yılında çıkarılan anonim ortaklık yasası ile ticaret odasına kayıtlı tüm şirketleri içine alacak biçimde genişletilmiştir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 9).

Bugünün denetçileri her işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması gerektiğini bilmekte ve denetim faaliyetine bu sistemi incelemekle başlamaktadır. Sistemin etkinliği finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntem ve işlemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir.

2001 yılı sonlarına doğru ABD’ de Enron, Xerox ve Worldcom gibi dev firmaların denetim usulsüzlükleri sonrasında meydana gelen iflaslar ve yolsuzluklar ile ilgili skandallar, ABD piyasasına olan güveni sarsmıştır. Bu güvensizlik, Amerikan yatırımcıları büyük ölçüde etkilemiştir. Bu güvensizliğin giderilmesi amacıyla 2002

yılında SOX yürürlüğe girmiştir (Gökalp, 2005: 115). SOX ile iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonuna verilen önem daha da arttırılmıştır. Bu süreçte iç denetimin 60 yıllık uluslararası mesleki örgütlenmesinden oluşan kurumsal birikim yapılan düzenlemelere yol gösterici olmuştur (Uzun, 2006: 2). Ülkemizde ise Bankacılık Kanunu, SPK ve yeni TTK, SOX’da yer alan esasları benimseyen bir yaklaşımla hazırlanmıştır.

1.2. Denetimin Tanımı

Denetim, işletmenin bir bütün olarak üçüncü bir göz tarafından incelenmesidir. Denetim sürecinde, işletmenin iç kontrol sistemleri ve muhasebe sistemleri incelenir, aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilir. Denetçi tavsiye mektubu ile söz konusu aksaklıkları ve eksiklikleri işletmeye bildirilir. Böylece, işletme aksaklık ve eksikleri görme ve bunları düzelterek sistemde sürekli bir gelişme sağlama şansına sahip olmaktadır (Başpınar, 2005: 37). Bununla birlikte denetim sadece hata arayan ve eleştiren bir faaliyet değildir. Denetimde esas amaç, denetlenen birimin gelecekte daha mükemmel sonuçlar elde etmesine ve yolsuzlukların ve usulsüzlüklerin önlenmesine yönelik çözüm önerileri getirmektir (Sertel, 2001: 3).

Denetim mali işlerin yönetilmesinde ve mali raporların hazırlanmasında yöneticilere, şirket ortaklarına ve alacaklılara bilgi verilmesinde önemli bir araç olmaktadır. Denetim sayesinde ne yaptığımızı, hangi aşamada bulunduğumuzu, hedefe nasıl ulaşacağımızı tespit edebiliriz. İşletme faaliyetlerini belirli bir plan dâhilinde yürütmek, bunun için tedbir almak ancak başarılı bir denetimle mümkün olmaktadır. Buradan hareketle etkili denetimin planlama ve koordinasyon için büyük önem taşıdığını söylemek mümkündür (Güleç, 2000: 1). Bu bağlamda denetim kavramı, Amerika Muhasebe Birliği (American Accounting Association-AAA) tarafından aşağıdaki gibi (Güredin, 2000: 5) tanımlanmıştır:

“İktisadi faaliyetler ve olaylara yönelik iddialar hakkında objektif delil toplama, değerlendirme, iddialar ile belirlenmiş kriterler arasındaki uyumun derecesini belirleme ve bunların sonuçlarını ilgili kullanıcılara raporlama çalışmalarını içeren

sistematik bir süreçtir.”

Altuğ (2000: 3)’a göre denetim; “ Bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan araştırma” olarak tanımlanmaktadır.

Yukarıdaki tanımlardan hareketle denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Erdoğan, 2002: 56):

Denetim bir süreçtir; bu, denetimin dinamik bir faaliyet olduğunu gösterir. Bilgi üretme ve karar verme aşamalarını içeren anlamlı, akılcı, planlı ve bilimsel çabalardan oluşur.

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

Denetim önceden belirlenmiş esaslara (ölçütlere) dayanır; denetçi, sonuç ve bulgularını ilgili taraflarına bildirmek için bir ortak haberleşme dili kullanır. Bu dil önceden belirlenmiş hedefler, standartlar ve ölçütleri esas alır.

Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme; denetçi önyargıya dayanmadan, bağımsız olarak inceleme yapmakta ve elde ettiği sonuçları titizlikle ve tarafsız olarak topladığı delillere dayandırarak ilgililere sunmaktadır.

Sonuçları ilgi duyanlara bildirme; işletmeyle ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve kuruluşun doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu ilgililere,

işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetimin sonunda ulaştığı sonucu yazılı bir raporla açıklar. Bu aşama denetimin son aşamasını oluşturmaktadır.

1.3. Denetimin Amaçları

Denetimde temel amaç; istenilen amaç ile gerçekleşen durumun karşılaştırılması, yaklaştırılmasıdır. Denetim, var olanla olması gerekeni karşı karşıya getir, uygunluk ya da sapmadan hangisinin daha büyük olduğunu tespit eder.

Denetim, uyumlu bir mantık içerisinde yürütülen sistematik bir süreçtir. Denetim sürecinde ilk olarak denetçinin sorumluluğunu belirleyen bir amacı belirlemek gerekir. Denetçi yasal gerekliliklere veya genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak denetimini gerçekleştirecektir. İşletmenin iş ilişkisinde bulunduğu kişilerin özel talepleri veya işletmenin tabi olduğu özel kanun ve mevzuat hükümlerine uyulması gereken hallerde, birtakım ek sorumluluklar da ortaya çıkabilir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında genel anlamıyla işletmelerde denetim yapılmasının amaçları aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Güleç, 2000: 7-8):

- İşletmelerin amacı varlıklarını korumak, büyümek ve kar elde etmektir. Ancak bunun yanında çevrenin devamlı tehlikelerinin etkisi altındadır. Bu tehlikelerin önceden anlaşılması denetimle mümkündür.
- İşletmelerin büyümesi ile yöneticiler işletmenin bütün işleri ve gidişi hakkında yeterli derece bilgi sahibi olamayacağından, denetim kararları yöneticilerin alacakları kararlarda yardımcı olur.
- Vergi matrahlarının özellikle de Gelir, Kurumlar ve Katma Değer vergilerine ilişkin matrahların doğru hesaplanıp hesaplanmadığının araştırılması denetimle mümkün olmaktadır.
- Ciddi prensip ve uygulama hatalarının ortaya çıkarılarak bunların

düzeltilmesi ve tekrarların önlenmesi denetimle olur.

- Uygulanan hesap planının ve tutulan kayıtların amaca uygun olup olmadığının belirlenmesi için denetim yapılmaktadır.

1.4. Denetimin Önemi

İşletme yönetiminin planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve denetim olmak üzere beş temel fonksiyonu vardır. Bu temel fonksiyonların içerisinde en önemli olanlarından birisi de denetim unsurudur. Çünkü denetim üst yönetim ile astlar arasında bir haberleşme mekanizması olduğu gibi işletme faaliyetlerinin en verimli bir biçimde yürütülmesini de sağlamaktadır. Bununla birlikte dengeli, sağlıklı ve hızlı kalkınmanın temeli de denetim ile mümkün olmaktadır. Denetim aracılığı ile ne yapıldığı, hangi aşamada bulunduğu, belirlenen hedefe varma noktasında nerede bulunduğu tespit edilmektedir.

Ekonomik gidiş ve çevre, işletme planlarıyla belirlenen hedefe her zaman ulaşılmasına engel teşkil eder. Faaliyetleri bu gidişe göre ayarlamak denetim ile mümkün olmaktadır. Dolayısıyla işletme yöneticileri vermiş olduğu kararların sonuçlarını denetim sayesinde ortaya koyar ve bu sayede hataların tekrarlanmasına engel olur. Böylece işletmenin daha etkin ve verimli yönetilme imkânı da ortaya çıkar.

Ayrıca çıkar gruplarının mali tabloların güvenilirliğini araştırmak için tecrübe, bilgi ve ellerinde bulunan araçları yetersiz kalabilir. Bu durumda mali tabloların doğruluğunu ortaya koymak, onlara olan güveni sağlamak denetim ile mümkün olmaktadır (Güleç, 2000: 9).

Bunlarla birlikte işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin gelişmesi ile yapılan işlemlerin nitelikleri karmaşıklaşmakta ve sayıları artmaktadır. İşlemlerin karmaşıklaşması bunların kayıtlara yanlış geçirilebilme ihtimalini de arttırmaktadır. Dolayısıyla bu tür olumsuzlukların tespit edilip tekrarlarının önlenmesi yine denetim

sayesinde gerçekleşmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere denetim hem ekonomiyi, hem işletme yöneticilerini hem de işletmeye ilgi duyan çıkar gruplarını ilgilendirmektedir. Sürekli iktisadi gelişme tahminlere dayalı olarak değil, düzenli yapılan denetimlerden alınan ölçü ve göstergelere dayanılarak varılan kararlar, yapılan plan ve bunların uygulanmasıyla sağlanabilir.

Tüm bu açıklamalarla birlikte denetimin önemini arttıran unsurları aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür (Güleç: 2000: 10-12);

- İşletmelerin büyümesi,
- Devlet müdahalesinin artması,
- İşletme ile ilgili menfaat gruplarının çoğalmaları ve kuvvetlenmeleri,
- Rekabetin artması,
- Ekonomideki insan unsurun önem kazanması.

1.5. Denetim Türleri

Denetimin uygulanmasındaki temel amaç bir şirkete ait bilgilerin doğruluğunu tespit etmek ve bu bilgileri önceki dönemlerdeki bilgilerle karşılaştırarak şirket hakkında belli bir fikre ulaşmaktır (Oksay ve Acar, 2007: 17). Denetim faaliyeti, kapsamına göre genel ya da özel, yapılış nedenlerine göre zorunlu ya da ihtiyari, uygulama zamanına göre sürekli, ara veya son denetim olarak sınıflandırılır. Bununla birlikte literatürde kabul gören ayırım, denetim amaçlarına göre sınıflandırma yapılmasıdır (Kamiloğlu, 2003: 4). Genel olarak denetimin dörde ayrıldığı ifade

edilmektedir. Bunlar aşağıdaki gibi ifade edilmektedir.

1.5.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar, işletme sahip ve yöneticilerinden başka, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak amacıyla düzenlenen “Bilânço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu ve Özkaynaklar Değişim Tablosu” olup, bilânço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 11).

Mali tablo denetimi, bir işletmenin belli bir dönem sonunda düzenlenen mali tablolarının önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesinin araştırılarak, ulaşılan sonuçların raporla bilgi kullanıcılarına sunulması faaliyetidir. Mali tablo denetimi, bağımsız denetçiler tarafından yapılabilir ve vergi denetimini de içerir (Aksoy, 2005: 118).

Mali Tabloların Denetimi, gerek teoride gerekse uygulamada en yaygın denetim türü olup özellikle denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde hem bağımsız hem de iç denetçilerin başlıca uğraş konusu olmuştur.

1.5.2. İç Denetim

İç denetim fonksiyonu, bir güvence sistemi olarak, kayıtların doğruluğundan ziyade, organizasyonun eğilimlerini dikkate alan ve organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak görülmektedir (Krogstad, Ridley ve Rittenberg, 1999: 28).

Mali nitelikte faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür (Güredin, 1999: 11). İç denetimin temel işlevi, işletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporlarının

doğruluğunu, güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamalarının yönetim plan ve politikalarına uygunluğunu kontrol etmek, hataların ve aksayan yönlerin giderilmesi için gerekli tespiti yaparak çözüm geliştirmektir (Gönen ve Çelik, 2005: 43).

Etkin bir iç denetim sayesinde; geriye dönük olarak, işletmelerdeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı bir şekilde yürütülmesi sağlanmak suretiyle faaliyetlerle ilgili güvence sağlanmaktadır. Bunun yanında geleceğe yönelik, işletmenin karşı karşıya bulunduğu riskler önceden tespit edilebilmekte ve bu tespitler ışığında gerekli tedbirler alınmak suretiyle işletme yönetimine danışmanlık hizmeti verilmektedir. Bu yönüyle iç denetim faaliyetlerinden işletme yönetimi, güvence sağlama ve danışmanlık alma şeklinde faydalanmaktadır.

İşletmelerin iç denetim sürecinden üst düzeyde faydalanabilmesi, iç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülmesine bağlıdır. Etkin bir şekilde çalışmayan iç denetim birimleri, işletme yönetimi için çok önemli olan bilgileri işletme yönetimine sağlayamayacak, daha da kötüsü yanıltıcı bilgiler sunacaktır. Yetersiz ve yanıltıcı bilgiler doğrultusunda işletme yönetimleri, sağlıklı kararlar alabilecekler ve böylelikle işletmelerin devamı açısından oldukça zararlı sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Bu yönüyle iç denetim birimlerinin etkinliği işletmeler açısından çok önemlidir.

1.5.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, uygulayıcıların işletme içinden ya da dışından bir üst organca saptanmış spesifik kurallara ve prosedürlere uyulup uyulmadığının tespitine yöneliktir (Arens ve Loebbecke, 1991: 5).

Uygunluk denetiminin amacı, denetlenen kuruluş veya şirketin personeli tarafından yapılan işlemlerde bir üst makam (şirket yönetimi, devlet kurumları, vb.) tarafından konulmuş olan belli kural, usul ve yöntemlere uyulup uyulmadığının saptanmasıdır (Oksay ve Acar, 2007: 18-19). Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içinde bulunan yetkili kişi ya da kişilere sunulur. Bu

nedenle işletmelerde bu tür denetimler iç denetçiler tarafından yürütülür.

Uygunluk denetimi, hem işletme dışı kişiler hem de işletme içi kişiler tarafından yapılır. Yani iç denetim şeklinde de dış denetim şeklinde de yapılabilir. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan en iyi örnek kamu idareleri tarafından yapılan denetimlerdir. Vergi idaresinde görevli yetkililerin işletmelerde vergi incelemesi yapması uygunluk denetimine örnek olarak gösterilebilir.

1.5.4. Faaliyet Denetimi

İşletmenin faaliyet sonuçlarının üst yönetimce belirlenmiş standartlar, başarı ölçütleri, iş programları ve bütçeler ile uyum içinde olup olmadığının araştırılmasıdır. Bu denetim türünde faaliyet sonuçları denetim konusu, standartlar, ölçütler, program ve bütçeler denetim ölçütü olmaktadır. Faaliyet denetimi işletmenin etkinliği ve verimliliği ile ilgilidir. İyi gerçekleştirilen bir faaliyet denetiminin yönetime ; artan karlılık, kaynakların daha etkin kullanımı, problemlerin daha erken safhalarda tanımlanması ve gelişmiş iletişim ortamı gibi faydalar sağlamaktadır (Elitaş, 2004: 222-223).

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

Bu denetim esas itibarıyla işletme danışmanlığı şirketleri tarafından yerine getirilir. Bunların analizleri sadece muhasebe ve finans yönetimini ilgilendirmez. Pazarlama stratejileri, üretim yöntemleri işletmenin organizasyonu gibi tüm fonksiyonlar inceleme konusu yapılır (Kaval, 2005: 9).

1.6. Denetim Standartları

Denetim standartları denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir (Özçelik, 2008: 62). Bu standartlar denetçinin hareket kabiliyetini sınırlayan kesin ve katı kurallar içeren prensipler olmaktan ziyade, denetimin teknik ve yöntemleri konusunda kesin ve bağlayıcı herhangi bir hüküm içermeyen, sağlıklı ve güvenilir bir denetim için bulunması ve uyulması gereken asgari hususları içeren çok genel nitelikli kurallardır.

Denetim standartları; ilgili üçüncü kişi ve işletmelerin korunması, denetimin etkinliğinin ve kalitesinin sağlanması amacıyla oluşturulmuştur. Bu standartlar uluslararası nitelikte, ulusal nitelikte veya kurumlar arası anlaşmaların gerektirdiği nitelikte olabilirler.

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” (GKGDS) denilmektedir. Bu standartlar 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından kabul edilmiştir (Erdoğan, 2006: 10). AICPA tarafından yayınlanan bu standartlar birçok ülkede benimsenmiş ve günümüze kadar çok az değişikliğe uğrayarak gelmiştir (Muhasebat Kontrolörleri Derneği, 2004: 140).

1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

İşletmelerin yayınlamış oldukları finansal tabloların işletme ile ilgili gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığının denetimi, gelişmiş, güzel, subjektif düşünce ve yargılara göre değil, kaliteli ve objektif ilke ve kurallara göre yapılmalıdır. Denetim çalışmaları sırasında, kaliteli bir denetim yapabilmek için uyulması ve/veya dikkate alınması gereken bu kurallara “ Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilir (www.kolyos.com).

GKGDS, nitelikli bir denetimin temel koşullarını ortaya koyan ve şu üç kategorideki standarttan oluşmaktadır (Erdoğan, 2006: 10); Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları.

1.6.1.1. Genel Standartlar

Denetim işlevi, muhasebe mesleğinde uzman kişiler tarafından gerçekleştirilir. Bu işlevi yerine getiren uzmanların da denetim sırasında uyacakları bir takım standartlar bulunmaktadır. Bu standartlar “**Denetim Standartları**” olarak ifade edilmektedir.

Denetim standartlarının birinci bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar çalışma alanı ve raporlama standartlarının istenilen amaca ulaşılabilmesi için gerekli olan standartlardır. Genel standartlar uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Bu açıdan Genel Standartlara “Kişisel Standartlar” adı da verilir (Güredin, 2000: 27). Bu gruba; mesleki yeterlilik standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki özen ve titizlik standardı girmektedir.

1.6.1.1.1. Mesleki Yeterlilik Standardı

Genel kabul görmüş ilk standart, denetim elemanının yeterli olmasını gerektirir. Bu yeterlik, yeterli teknik eğitim ve beceriyi içerir. Meslek mensupları kendilerini sahip olmadıkları uzmanlık ve deneyime sahipmiş gibi tanıtmamalıdır (Coşkun, 2005: 329). Mesleki yeterlilik, muhasebe ile ilgili bir eğitim ile başlar; çünkü, denetim elemanları denetim standartları ve mali raporlama konusunda uzman kişilerdir. Bu eğitim, mesleki muhakemeye başvurma ve geliştirme yönünde hizmet içi eğitim biçiminde devam eder (Hesap Uzmanları Derneği, 2000: 19).

Mesleki yeterlilik standartlarında önemli olan diğer bir unsur ise kalite kavramıdır. Mesleki yeterlilik standardı her şeyden önce, denetim meslek mensupları tarafından verilecek hizmetlerde minimum kalite düzeyini belirlemektedir (Üstündağ, 2005: 1).

1.6.1.1.2. Bağımsız Davranma Standardı

Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler, bağımsız ve tarafsız olabilme yeteneğine sahip olmalıdır. Bağımsız olma, yönetim, ortaklar ve işletme ile ilgili diğer kişiler arasında çıkar birliğinin korunmasını ve mesleki dürüstlüğü gerekli kılar. Ortaklar ve diğer finansal tablo kullanıcıları denetçi görüşüne güven duyarak işletme hakkında bir yargıya ulaşır. Yöneticiler, finansal raporları kullanan üçüncü kişilere doğru bilgi sunmuş olduğunu onaylamak için uzman denetçinin görüşüne gereksinim duyarlar. Bu nedenle denetçi, söz konusu taraflar arasında çıkar birliğini kurmada tarafsız ve dürüst olarak denetim çalışmalarını sürdürmelidir (Sevim, Çetinoğlu, Kurnaz, 2006: 48).

1.6.1.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Bu standarda göre mesleki bilgi ve deneyime sahip her bağımsız davranan denetçi mutlaka uygun bir denetim çalışması yapacak değildir. Denetçinin görevini sürdürürken ve raporunu düzenlerken gereken mesleki özen ve titizliği göstermesi kaçınılmazdır. Bu standart kaliteli bir denetimin yapılması açısından genel bir açıklamayı gerektirir (Güredin, 2000: 29).

1.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, genel standartların aksine denetçinin kişiliğiyle ilgili olmayıp, denetim çalışmasına başlandığında en azından neler yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır. Çalışma alanı standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne kavuşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlemede kılavuz olur. Bu standartlar içerisinde; planlama ve gözetim, iç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi ile kanıt toplama yer almaktadır (Bozkurt, 2006: 39). Bu standartlar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

1.6.1.2.1. Planlama ve Gözetim

Çalışma alanı standartlarından birincisi olan bu standarda göre, denetime başlamadan önce, yeterli bir şekilde planlama yapılmalı ve eğer denetçiye yardımcı olan denetçi yardımcıları da varsa bunlarda gerektiği şekilde gözlemlenip kontrol altında tutulmalıdır. GKGDS'ye göre denetimin planlanması, insan gücü planlamasını da kapsamaktadır. Önceden belirlenmiş olan denetçi yardımcılarının çalışmalarının yönlendirilmesi ve kontrolü zorunlu olmaktadır (Dönmez vd., 2005: 56).

1.6.1.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi

İşletmeler, bünyelerinde istenmeyen olayların gerçekleşmesini önleyebilmek ve güvenilir bilgi elde edebilmek amacıyla "İç Kontrol Yapısı" adı verilen çeşitli politika ve prosedürler oluştururlar. İç kontrol yapıları, bağımsız denetçilerin çalışmalarında dayanak noktası olarak kullandıkları önemli düzenlemelerdir (Bozkurt, 1999: 40). İç kontrol, hedefleri gerçekleştirmede yararlanılan planları, metodları ve prosedürleri kapsar ve bu suretle performansa dayalı yönetime katkıda bulunur. İç kontrol ayrıca varlıkları korumada, hataları ve yolsuzlukları önleme ve ortaya çıkarmada ilk savunma hattı olarak işlev görür (Demirbaş, 2005: 169). İşletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarının ne olduğunun ve bu amaçların yerine getirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Ayrıca işletmede çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmak ve onları incelenen faaliyetlerle ilgili analiz, tavsiye, fikir ve bilgilerle donatmayı amaçlamaktadır (Gökalp, 2005: 111).

1.6.1.2.3. Kanıt Toplama

Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü oluşturmak için kullandığı bütün bilgilerdir ve denetim kanıtları denetimin özünü teşkil etmektedir. Denetçi için önemli olan, kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi için yeterli sayıda ve kalitede kanıt ulaşmaktır (Çil, 2003: 220). Bu bakımdan denetçi, toplayacağı denetim miktarlarını işletmenin yapısına, denetlenen hesabın veya hesap grubunun niteliklerine, uygulanan

kanıt toplama yöntemi ve de genel olarak denetlenen müşterinin durumuna göre belirleyecektir (Şirin, 2006: 24-27).

Bu standart, yeterli sayıda kanıt toplanmasının yanı sıra bu kanıtların uygun kanıtlar olması gerektiğini de vurgulamaktadır. Uygunluk kalite ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Buna göre denetçi yeterli sayıda kaliteli kanıt toplamakla yükümlüdür. Genel olarak bir denetim kalitesine etki yapan etmenleri; kanıtın geçerliliği, nesneliliği, zamanlılığı ve sürekliliği olarak sıralamak mümkün olmaktadır (Güredin, 2000: 31).

1.6.1.3. Raporlama Standartları

Bu standartlar denetçinin denetim sonunda düzenleyeceği raporla ilgilidir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içerir. Denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve okuyuculara sunulması gerekir (Pekdemir, 2002: 351). Raporlama ile ilgili standartlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Güleç, 2000: 18); Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standardı (GKGMS), devamlılık standardı, açıklayıcı bilgiler standardı ve görüş bildirme standardıdır.

1.6.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine Uyum Standardı

Raporlama standartlarının birincisi yayınlanmış finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde hazırlanmış olduğunun açıkça belirtilmesini emretmektedir. Uzman denetçi, finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal durumundaki değişiklikleri ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve dürüst bir biçimde sunduğu hususunda bir yargı bildirmektedir. Denetçinin böyle bir yargıya ulaşması için dürüstlük ile ilgili belirli ölçütlerden yararlanması gerekir. Bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir (Başpınar, 2005: 57). Muhasebe uygulamalarını yönlendiren tüm teamüller, kurallar ve işlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin çerçevesini belirler.

1.6.1.3.2. Devamlılık Standardı

Bu standart, firmanın uyguladığı muhasebe ilkelerinde herhangi bir değişiklik olmadıysa hiçbir işlem yapılmamasını gerektirir. Denetim raporunda herhangi bir belirleme yoksa firmanın muhasebe ilkelerinde bir değişiklik olmadığı kabul edilir. Bununla birlikte muhasebe ilkelerinde bir değişiklik yapılmış ise denetim elemanı raporunda bu hususu belirtmeli ve ilgilileri uyarmalıdır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 22).

1.6.1.3.3. Açıklayıcı Bilgiler Standardı

Raporlama standartlarından üçüncüsü, denetçiden, mali tablo ilgililerine ulaşması gereken her türlü bilginin, işletme tarafından sağlanıp sağlanmadığını belirlemesini istemektedir. Mali tabloların temel yapısında yer alan sayısal bilgilerin yanında, işletmeler ilgililerin yeterli bir biçimde bilgilendirilmesini sağlamak amacıyla dipnotlarda çeşitli bilgiler vermektedirler (Bozkurt, 1999: 41-42). Denetçi bu açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını raporunda belirtmek zorundadır.

1.6.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Raporlama standartlarının sonuncusu olan görüş bildirme standardı kapsamında yer alan denetçi görüşü, denetim faaliyetlerinin son aşamasıdır. Bu standarda göre, finansal tabloların bütünlüğünün korunarak denetçinin raporunda bir görüş belirtmesi; eğer denetçi herhangi bir görüşe ulaşamamış ise, bunun nedenlerini açıklaması istenmektedir. Denetçiler raporlarında olumlu görüş bildiremedikleri durumlarda ise; hata ve aksaklığın niteliğine göre şartlı denetim görüşü veya olumlu denetim görüşü bildirir ya da görüş bildirmekten kaçınabilirler (Dönmez vd., 2005: 57).

1.6.2. Uluslararası Denetim Standartları

Günümüzde, farklı ülkelerde farklı muhasebe ve denetim politikalarının

uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Bu durum düzenleyici otoritelerin kamuyu aydınlatamaya dönük çeşitli düzenlemeler yapmalarını beraberinde getirmiştir. ABD’de yaşanan şirket iflaslarından sonra SOX kabul edilmiş, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) çeşitli düzenlemeler yapmış, uluslararası alanda finansal raporlama ve denetim standartlarının yaygınlaştırılmasına ilişkin çalışmalar başlamıştır. Yatırımcıların bilgilendirilmesi ve kamu çıkarlarının korunması açısından Uluslararası Denetim Standartları’nın (ISA) benimsenmesi ve benzer düzenlemelere gidilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Finansal tablolardaki bilgilerin anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir, önemli, tam ve zamanlı olması gerekir. Bu niteliklere uygun finansal tabloların üretilmesi ise tüm dünyada raporlama ve denetim standartlarında birliğin sağlanmasına bağlıdır. Bağımsız denetimin başarısına ISA uygunluğun sağlanması katkı yapabilir

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tüm dünya da olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe ve denetim uygulamalarına önemli etkisi olan bir kurumdur. Bu kurum kapsamında kurulan değişik komitelerde hem muhasebe standartları, hem meslek mensuplarının etik kuralları hem de ISA belirlenmekte, bu kurumun değişik komisyonlarında kabul gören düzenlemeler tüm ülkelerde kaynak belgeler olmaktadır.

ISA’ya göre denetim, benzerlerinden ayrılmakta gerçek anlamda muhasebe denetimi ile denetim benzeri hizmetler olmak üzere iki farklı şekilde ele alınmaktadır. Uluslararası denetim standartları aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır (www.niyazikurnaz.net);

- 100- 199 Giriş
- 200- 299 Sorumluluklar
- 300- 399 Planlama

- 400- 499 İç Kontrol Sistemi
- 500- 599 Denetim Kanıtları
- 600- 699 Üçüncü Kişilerin Çalışmalarının Kullanılması
- 700- 799 Denetimde Tespitler ve Rapor Düzenlemesi
- 800- 899 Özel Alanlar
- 900- 999 Denetime Yakın Hizmetler
- 1000-1100 Denetim Standartlarını Tamamlayıcı Görüşler

ISA, bir denetim uygulamasının tüm aşamalarını ve özel amaçlı denetim anlaşmalarını içeren ayrıntılı ve açıklayıcı ilkelere sahiptir. ISA, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) gibi tüm dünyada kabul gören standartlardandır. Bu standartların uygulanması konusunda zorunluluk bulunmamaktadır. Uygulamada çeşitli ülkelerde doğrudan bu standartların kullanımı önerilmekte, bazı ülkelerde ise oluşturulan ulusal denetim standartları ile Uluslararası Denetim Standartları arasında uyumlaştırma çalışmaları yapılmaktadır. Günümüzde 100'den fazla ülkede bu gibi çalışmalar yapıldığı bilinmektedir. Ayrıca Dünya Döviz Piyasaları Federasyonu (World Federation of Exchange-WFE) ISA'yı küresel finansal raporlama standartları setinin geliştirilmesinde anahtar unsur olarak görmüş ve ISA yöntemlerini resmi olarak kabul etmiştir.

1.7. Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri, denetim kanıtlarını elde etmek için kullanılan yöntemleri ifade etmektedir (Bozkurt, 2000: 64). Yeterli miktar ve nitelikte kanıt sağlamak isteyen

denetçi, muhasebe kayıt ortamındaki bilgilerin toplanması için geleneksel denetim tekniklerine başvurur. Bu bağlamda denetçi, denetleyeceği kurumun yapısını ve işlemlerini dikkate alarak kendisine en uygun denetim yöntemlerini geliştirmek durumundadır (Güçlü, 2005: 41). Bu yöntemler aşağıda açıklanmıştır:

1.7.1. Şekli Denetim ve Maddi Denetim

Şekli denetimde işletmede tutulmakta olan muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olup olmadığı tetkik edilir. Bu denetim tekniğinde muhasebenin doğruluk prensibi söz konusudur. Şekli denetim bir uygunluk denetimidir. Uygunluk denetiminde işletmede kıymet hareketi olayların belgelere dayalı bir şekilde muhasebe kayıtlarına yansıtılmış bulunup bulunmadıklarını ve muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yürürlükteki yasaların öngördüğü şekil şartlarına uygun tutulup tutulmadığı araştırılır (Güredin; Çömlekçi; Durmuş; Gönenli, 2001: 71).

Maddi denetim ise, işletmeye ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemlerin, gerçeğe ve amaca uygunluğu ile defter ve hesaplara, belgelere ve değerlendirme ölçüleri ışığında doğru olarak kayıtlanıp kayıtlanmadıklarını incelemektedir (Güredin vd., 2001: 71).

1.7.2. Aralıksız Denetim ve Örneklemeye Yoluyla Denetim

Aralıksız denetim, ele alınan bir zaman kesiti içindeki tüm işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin tek tek gözden geçirilmesidir. Aralıksız denetim uygulayan denetçi, faaliyet dönemi içindeki tüm kayıt ve belgeleri eksiksiz bir şekilde inceler (Güçlü, 2005: 41). Ancak denetçinin gerekli gördüğü hallerde aralıksız denetim yerine örneklemeye yoluyla denetim yapabilmektedir. Aralıksız denetim sadece çok küçük denetim sahaları için nadir durumlarda başvuru bir yöntemdir. İşletme büyüdükçe bütün kayıt ve işlemleri tek tek inceleme imkânı zaman ve maliyet açısından mümkün olamayacağından, örneklemeye yoluyla denetime başvurulur. Bu denetimde muhasebe belge ve kayıtlarının tümü değil de, belirli ölçülere göre seçilen bir kısmı denetlenir. Bu

sebeple bu yönteme kısmi denetim de denir (Güredin, 2000: 100).

1.7.3. İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru denetim incelemenin belgelerden defter kayıtlarına (yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı defterler) ve finansal tablolara (bilanço, gelir tablosu) doğru bir sıra izlenerek yapıldığı denetimdir. Geriye doğru denetim, inceleme yönünün finansal tablolardan başlayarak defter kayıtlarına ve bu kayıtlardan da muhasebe belgelerine indiği bir denetim yöntemidir (Güredin vd., 2001: 72). Bu yöntemde sonuç ve sonucun meydana gelişi incelenir ve işlem ilk belgeye kadar gidilerek araştırılır.

1.7.4. Doğrudan Denetim ve Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim, her muhasebe işleminin ayrı ayrı ve doğrudan doğruya incelendiği bir yöntemdir. Bu durumda denetçi kıymet hareketi doğuran her olayı tek tek ele alır. Kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini, değerlendirmenin doğru yapılıp yapılmadığını, kapanış hesaplarına doğru yansıtılıp yansıtılmadığını, karşılaştırma yaparak tek tek inceler (Güleç, 2000: 24).

Dolaylı denetim ise aynı nitelikteki veya birbirleriyle yakın ilişki içindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmaları yaparak, bunlar arasında uygunluk araştıran bir denetim yöntemidir (Güredin, 2000: 102). Dolaylı denetim olaylarla ilgili muhasebe işlemlerini tek tek ve doğrudan incelemek yerine, faaliyet sonuçlarının toplamlarından hareketle yürütülen denetim türüdür.

1.8. Denetim Planlaması

Denetim planlaması, planlamanın özel bir türü olarak, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetlerini ne şekilde yürütecekleri hususundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir

denetim sahasında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır (Güredin vd., 2001: 55).

Denetim planlaması yapılırken ihtiyaç duyulan bilgiler, müşteri işletme hakkındaki bilgiler ve denetim konusu ile ilgili bilgiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Güleç, 2000: 30):

Müşteri İşletme Hakkındaki Bilgiler: Denetçi müşteri işletme hakkında denetim görevini yerine getirirken iyi bir plan yapmalıdır (Güleç, 2000: 31). İyi bir plan yapılırken işletme ile ilgili aşağıdaki bilgilerin toplanması gerekir.

- Faaliyet gösterilen iş kolu ve özellikleri,
- İç kontrol sisteminin güvenilirlik derecesi,
- Uygulanan muhasebe politikası,
- Düzeltmeler yapılması gerekli olacağı düşünülen finansal tablo kalemleri,
- Hazırlanması gereken denetim raporlarının türü ve kapsamı da dikkate alınmalıdır.

Denetçi bu bilgileri elde ederken, denetlenen işletmede uygulanan yönetmelik ve genelgelerden, daha önceki denetimlerden elde ettiği sonuçlardan yararlanır. Denetçiler her denetim çalışmasının sonucunu düzenledikleri çalışma kâğıtlarında belgelerler. Bu belgeler; bütün denetimden yararlanabilecek belgeleri kapsayan devamlı dosyalar, o güne kadar düzenlenmiş denetim raporları, tamamlanmış denetimlerle ilgili tüm çalışma kâğıtlarıdır (Güleç, 2000: 31).

Denetim Konusu İle İlgili Bilgiler: Denetim planı hazırlanırken dikkate alınan bilgiler aşağıdaki ifade edilmiştir (Güredin vd., 2001: 55-56):

- Denetim anlaşmasının kapsamındaki bilgiler,
- Yürütülecek denetimin aynı işletmede yapılan ilk denetim veya yinelenen bir denetim olup olmadığı,
- Müşteri işletmenin örgütsel yapısı, üretim tekniği, üretim konusu, niteliği ve üretim tekniği ile ilgili yapılacak denetimin zorluk derecesi,
- Müşteri işletmenin işbirliği yapma eğilimi hakkındaki bilgiler.

1.9. Denetçi Türleri

Denetçiler, denetledikleri alana ve denetim amaçlarına göre farklılık göstermektedir. Bu bağlamda denetçileri üç gruba ayırmak mümkündür. Bunlar; bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileridir.

1.9.1. Bağımsız Denetçiler

Ülkemizde 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası ile yeniden düzenlenen meslek kanununun 2. maddesinde, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisi Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM)'lere verilmiştir. Bağımsız denetçiler serbest meslek faaliyeti yürüten kişilerdir. Denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi içerisinde değillerdir. Bağımsız denetçiler, işletme çıkar grupları ile işletme yetkilileri arasında köprü görevi üstlendiklerinden önemli bir sorumluluğa sahiptirler. Bağımsız denetçiler ülkemizde "Yeminli Mali Müşavir" ve "Bağımsız Dış Denetçi" olarak adlandırılmaktadır (Açıkgöz, 2007: 8).

Bağımsız denetçilerden beklenen, işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin temelde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında bir görüş bildirmektir. Bağımsız denetçilerden denetlenen dönemde oluşan muhasebe hareketlerini yüzde yüz incelemeleri beklenmemelidir. Denetçi, kendisinin belirleyeceği bir sayıda ve önemlilikte belge ve kayıtları inceleyerek genel bir görüşe ulaşmaktadır. Denetim raporunda varılan sonuç, denetçinin görüşünü yansıtmaktadır. Denetçi, bir denetim çalışmasında yapılması gerekenleri yapmakla sorumlu tutulmaktadır. Buna karşın ortaya çıkan aksaklıklardan ve işletme ilgililerinin karşılaşacakları zararlardan işletme yönetimi sorumlu olmaktadır.

Bağımsız denetçilerin asıl görevleri işletmelerin mali tablolarını denetlemektir. Bunun yanında yaptıkları çeşitli hizmetleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bozkurt, 1999: 32):

- İşletmelere vergi konularında danışmanlık yapmak,
- Çeşitli konularda yönetim danışmanlığı yapmak,
- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve önerilerde bulunmak,
- İç kontrol yapısını oluşturmak,
- İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevini yürütmek,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek, olarak sıralanabilir.

1.9.2. İç Denetçiler

İç denetim işletme içindeki bir birim tarafından yapılır. İç denetçiler o işletmeye bağlıdırlar ve sadece bağlı oldukları işletmenin iç denetimini yaparlar. İç denetçilerin denetim sonuçları kamuyu aydınlatmaya yönelik değildir. İç denetçilerin yaptığı denetim sadece işletme yönetimini bağladığı için iç denetçilerle ilgili kurallar yine işletme yönetimi tarafından belirlenir. Üçüncü kişilere karşı yasal sorumlulukları olmadığından denetimin sonuçları üçüncü kişiler tarafından kuşku ile karşılanacaktır.

İç denetimin amacı genel olarak, organizasyonun yöneticilere sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. Bu genel amaca ulaşmak için iç denetçiler şu faaliyetleri yerine getirirler (Sezal, 2007: 37-38):

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak,
- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek,

- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapmak,
- Bağımsız denetçilerle iş birliğine girmek,

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

1.9.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, kamu örgütüne bağlı olarak çalışan ve ücretleri devlet tarafından ödenen kişilerdir. Kamu örgütlerinin ve özel kesimdeki kuruluşların faaliyetlerini özellikle vergi ve diğer konularda kuruluş hesaplarının doğruluğunun ve kanunlara uygunluğunun denetimini yapan denetçilerdir (Ciğerci, 2007: 37).

Kamu denetçisi, çeşitli kamusal örgüt ve kamu kurumlarına bağlı çalışan ve yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına ve kamu yararına bağlılık hususlarında kamu ve özel işletmeleri ve birimleri denetleyen denetim görevlileridir.

Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini yerine getirirler. Her ülkede olduğu gibi ülkemizde de görev yapan çok sayıda kamu denetim örgütü bulunmaktadır. Bunların bazıları sadece kamu kurumlarında, bazıları ise hem kamu kuruluşlarında hem de özel sektör işletmelerinde denetim görevi yapmaktadır.

5018 Sayılı KMYKK ile kamu kurumlarında görev yapacak iç denetçilerle

ilgili olarak düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanunla birlikte, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla iç denetçilerin atanması kararlaştırılmıştır.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığı'nca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, AB mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İKK tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır (Korkmaz, 2007: 10-11). İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İDKK tarafından hazırlanarak, Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM

2. İÇ DENETİM KAVRAMI

İşletmelerin faaliyetlerinin yoğunlaşması, ekonomik koşulların ağırlaşması, rekabet ortamının artması işletmeleri daha verimli yönetim ve çalışma yöntemlerine yöneltmiştir. Bir işletmedeki finansal yapıyı, üretim, pazarlama, yönetim gibi faaliyetleri bağımsız olarak değerlendirme fonksiyonu olan iç denetim işletmelere daha faydalı olmaktadır (Ak, 2004: 353). Günümüzde her türlü işletmenin zaman ve emek kaybını önlemek, daha kaliteli işler üretmek ve işletme faaliyetlerini kontrol altına almak amacıyla iç denetim faaliyetlerini uygulaması yararlı olacaktır.

İşletme yapısı içinde iç denetime yer verilmesinden sonra iç denetimin görevi, işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesi olarak algılanmıştır. Bu çerçevede iç denetçilerin işlevleri; muhasebe kayıtlarının doğruluğunu, işletme politikalarına uygunluğunu araştırmak, böylece aktifleri koruyarak hata ve hileleri önlemek şeklinde sadece muhasebe konuları ile sınırlı kalmıştır (Aslan, 2003: 5).

Zaman içerisinde işletme faaliyet alanının, konusunun, bilgi sistemlerinin ve teknik yapısının gelişmesi, iç denetçilerin daha geniş ve daha çok yönetime yönelik nitelik kazanmasını beraberinde getirmiştir. İşletmenin birimleri arasındaki koordinasyon güçleştikçe, yönetimin iç denetim hizmetlerinden yararlanma ihtiyacı artmıştır. Böylece iç denetim faaliyeti, muhasebe kontrol alanından diğer alanlara doğru genişlemiş (Aslan, 2003: 5) ve işletmelerin daha başarılı olabilmesi için değişiklik önerilerini de kapsamaya başlamıştır.

Bu bilgiler doğrultusunda iç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak ifade edilebilir (Özeren,

1999: 2). İç denetimin genel amacı, bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır (Uzay, 2003: 79). Bununla birlikte iç denetim, işletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporlarının doğruluğunu, güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamalarının yönetim plan ve politikalarına uygunluğunu kontrol etmek, hataların ve aksayan yönlerin giderilmesi için gerekli tespiti yaparak çözüm geliştirmektedir (Sözbilir, 2000: 99; Robertson, 1996: 10).

İç denetim günümüz işletmelerinde gelişen şartlara göre değişik şekillerde tanımlanabilir:

Yılcı (2006)'ya göre iç denetim; "İşletme faaliyetlerinin kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü arttıracak biçimde yönlendirilmesini, işletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, işletmede hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir".

Pickett (2003)'e göre iç denetim; "Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve ona değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanmıştır. Duman (2006) ise, iç denetimin; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olduğunu ifade etmiştir.

Diğer bir tanıma göre iç denetim; "Örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur" (Moeller ve Witt, 1999: 11).

Yukarıdaki tanımdan hareketle iç denetimin ana noktalarını aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür (Moeller ve Witt, 1999: 11; Yılcı, 2006: 6-7):

- Değerleme Fonksiyonu Olma: İç denetçilerin faaliyetlerle ilgili kararlarını

geliştirebilmek için bazı değerlendirmeler yapmaları ihtiyacını belirtmektedir.

- Bağımsızlık: Genellikle dış denetim için kullanılan bir ifadedir ancak bağımsızlık iç denetim açısından da önemli bir unsurdur. Her ne kadar iç denetim organik olarak işletmeye bağlı onun içinde bir denetim ise de, kendisinden beklenen netice alınabilmesi için yürüttüğü faaliyetler bakımından bağımsız olması gerekir. Buradaki bağımsızlık iç denetimin, kapsamındaki incelemelerin genişliğini, etkinliğini veya elde edilen sonuçların raporlanmasını önemli derecede sınırlandırabilecek kısıtlamalardan uzak olmasını ifade etmektedir.
- Örgüt içerisinde oluşturulmuş olmak: İç denetimin biçimsel yapısını ifade etmektedir. İç denetim örgüt içerisinde tanımlanmış biçimsel bir fonksiyondur.
- İnceleme ve değerlendirme yapmak: İç denetçinin örgüt içerisindeki aktif rolünü ifade eder. İnceleme gerçeği bulma araştırmalarını, değerlendirme ise denetçinin karar vermeye yönelik yargılamalarını belirtir.
- Örgütün faaliyetinin ifadesi: Burada modern örgütlerdeki iç denetim görevinin kapsamı belirtilmektedir. Başlangıçta iç denetim, sadece muhasebe kayıtlarının matematiksel doğruluğu veya fiziksel mevcudiyetinin kontrol edilmesi olarak çok dar kapsamda bir fonksiyon olarak düşünülüyordu. Fakat günümüzde örgütün tüm faaliyetlerine uyabilen geniş yetki alanına sahip bir nitelik kazanmıştır.
- Örgüte hizmet etmek: Tanımdaki örgüt için ifadesi, iç denetimin tüm örgüte; tüm yönetim birimlerine, ortaklar ve işletme sahiplerine, yönetim kuruluna, onun denetim komitesine ve tüm personele hizmet etmesiyle ilgilidir. Hizmet ise, örgüt yönetimi ve diğer birimlere yardım etmenin iç denetimin temel ürünü olduğunu ifade etmektedir.

İç denetim, şirkette var olan her türlü düzensizliğin önlenmesi amacıyla yeni kuralların yerleştirilmesinden sorumludur. Yönetime bu kuralların iyileştirilmesiyle ilgili yeni önerilerde bulunur. Yönetim de gerekli gördüğü durumlarda düzeltici eylemler geliştirir. Yapılan araştırmalar hileli finansal tabloların ortaya çıktığı şirketlerde uygun ve etkin bir iç denetim fonksiyonunun olmadığını ortaya koymaktadır (Uyar, 2005: 22). Şirketlerin gelecekteki başarısı uygulanabilir ve sürdürülebilir bir iç denetim fonksiyonu oluşturmasına bağlıdır.

2.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Değişen Rolü

İç denetimin tarihsel olarak çok eski yıllara dayandığı ve ilk olarak 13. yüzyılda Milano, Venedik, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde rastlandığından söz edilmektedir. Kıta Avrupası ülkelerinde denetim ve iç denetim akademik açıdan ilk olarak 1900'lü yıllarda görülmeye başlanmıştır (Kutlan, 2001). Ticaret ve sanayi alanındaki değişme ve gelişmelere paralel olarak 1940'lardan sonra iç denetim alanında da büyük değişiklikler gözlenmektedir (Ak, 2004: 354). Özellikle İç Denetim mesleğinin gelişmesi ve dünya üzerinde örgütlenmeye başlaması 1942 yılında, merkezi ABD'de olan Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü'nün büyük rolü olmuştur.

İç denetimin işletme organizasyonları içinde yer almaya başladığı yıllarda iç denetim görevi işletme faaliyetlerinden doğan kontrol ihtiyacını karşılamaktır. İç denetçiler tarafından bu görevi yerine getirmek için yapılan çalışmalar muhasebe kayıtlarının işletmenin gerçek ekonomik faaliyetlerini yansıtmayı yansıtmadığını, işletme politikalarına ve prosedürlerine uygunluğunun sağlanıp sağlanmadığını araştırmak ve aritmetik işlemlerin ve kayıtların puantajını yapmak olmuştur. Bu nedenle başlangıçta iç denetim örgüt içinde sınırlı bir sorumluluğa sahip, işletme faaliyetlerinin dar bir alanı üzerinde etkili olmaktaydı (Yılancı, 2006: 8).

Zaman içerisinde iç denetim faaliyeti, muhasebe kontrol alanından diğer alanlara doğru genişlemiş, işletmelerin daha başarılı olabilmesi için değişiklik önerilerini de kapsamaya başlamıştır (Aslan, 2003: 5). Modern örgütlerde iç denetim üst yönetime bağlı olarak görev yapan kurmay bir bölüm olarak hizmet yapmaktadır

(Güredin, 2000: 15). Zaman zaman iç denetimin sadece finansal alanlarda sınırlandığı görülmekle beraber, çoğunlukla iç denetimin aşağıdaki faaliyetleri yerine getirmekle görevli olduğu ve bu şekilde düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir (Aslan, 2003: 6; Yılancı, 2006: 9).

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,
- Faaliyetlerle ilgili olarak gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının araştırılması,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak.

Yukarıda da ifade edildiği gibi günümüzde iç denetimden, çok geniş bir faaliyet grubu üzerinde etkin rol oynaması beklenmektedir. Böylece, başlangıçta iç denetim sadece işletme sahip veya yöneticilerinin finansal olarak mevcut durumu korumalarına yardım edecek bir fonksiyon üstlenirken, daha sonraları finansal alanlarla birlikte faaliyetler alanlara doğru genişletilmiş tüm örgüt aktivitelerine uygulanabilir bir nitelik kazanmıştır. Sadece yönetime mevcut durumu koruması ve devam ettirmesi için

değil nasıl daha iyi konuma gelebilir konusunda da yardımcı olması geliştirici ve yapıcı olması beklenmiştir (Yılcı, 2006: 9).

2000'li yıllarda birlikte yeniden düzenlenen iç denetim tanımı ise, değişen dünya koşullarında iç denetçilerden beklenen geliştirici ve yapıcı rolün daha da artırıldığını göstermektedir.

Günümüzde, bilgi sistemleri ve elektronik işletme uygulamalarının karmaşıklığı, küreselleşme, hızlı değişim ve rekabet ortamı, endüstri konsolidasyonları, yasal düzenlemeler, artan kamu ve yasal soruşturma ve araştırmaları ve maliyet azaltımıyla ilgili baskılar işletme çevresindeki değişiklikler olarak ifade edilebilir (Cahil, 2001).

İşletme çevrelerinde ortaya çıkan bu değişiklikler işletme yönetimlerinden yeni beklentiler ve artan talepler doğurmaktadır. Bu beklentilerin başında risk yönetimi, kurumsallık, kontrol gibi kavramların geldiği ifade edilebilir. Bu talepler karşısında, iç denetçilerin bu konularda önemli rol oynayabileceği düşüncesi gelişmiş ve iç denetçilerin çalışma alanları kontrolle sınırlı kalmayıp risk yönetimi ve kurumsallığı da kapsayacak şekilde genişlemiştir. Böylece iç denetim açısından yeni bir dönem ortaya çıkmıştır (Yılcı, 2006: 10). Bu aşamada iç denetimden neler beklendiğini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Cahil, 2001):

- İspatlanabilir bir ilave değer hizmeti,
- İşletme strateji ve faaliyetleriyle aynı çizgide olmak,
- Yönetimin önüne geçmek ve yapıcı öğütlerde bulunmak,
- Önemli kontrol konularına odaklanmak,

- Tavsiyelerin yerine getirilmesi,
- Etkin ve verimli iç denetim faaliyetleri.

Bu beklentiler karşısında iç denetçilerin işletme içerisindeki rolü de değişmiş, iç denetçilerden olumlu faaliyetlerin bekçisi rolünden çok, nasihatçi rolü oynaması beklenir duruma gelmiştir. Bunun sonucunda iç denetçilerden bir kontrol mekanizması olarak denetim yapması değil, kendi kendini kontrol eden bir mekanizma olması beklenmektedir. Çünkü artık o, işletmenin geçmişini değerlemek ve onaylamakla uğraşmamalı, işletme amaçları ve stratejileriyle aynı doğrultuda ve anda hareket edebilir nitelikte olmalıdır (Yılancı, 2006: 10).

2.2. İç Denetim Bölümünün İşletme Organizasyonu İçindeki Yeri ve Önemi

İç denetim fonksiyonunun işletme içindeki önemi ve işlerliği temel olarak iç denetçilerin örgüt içindeki statüleri ile yakından ilgilidir. Bu statü, iç denetim grubunun kendi içindeki örgütlenmesi ile ilgili olduğu gibi iç denetim bölümünün işletme organizasyon planı içinde yer aldığı ile de ilgilidir. İç denetim organizasyonunun işletme örgütü içinde aldığı yer iç denetim bölümünün kime rapor sunduğu ile önem kazanmaktadır. İç denetim programının etkin ve verimli bir şekilde işleyebilmesi için iç denetim bölümünün güncel rutin işletme faaliyetlerinden ayrı tutularak ayrı bir biçimde merkezileşmesi oldukça önemlidir.

İç denetim bölümünün işletme organizasyonu içinde denetim yapacağı bölümlerden tümüyle ayrı olarak bağımsız bir şekilde faaliyetlerini sürdürebileceği yeterliliği sağlayacak bir statüde bulunması gerekmektedir. İç denetim bölümünün, muhasebe bölümünün ya da herhangi bir operasyonel bölümün nüfuzu altında olması durumunda iç denetim bölümünün bağlı olduğu birimleri tam anlamıyla denetleyerek, gerekli duyduğu bağımsızlığa sahip olmaması nedeniyle yeterli bir etkinlikle eleştirebilmesi mümkün değildir. Bu, iç denetim bölümünün bu bölümler üzerinde

herhangi bir otoriteye sahip olmasını değil tam tersine bu bölümlerin iç denetim bölümü üzerinde herhangi bir otoriteye sahip olmamasını ifade etmektedir (Güleç, 2000: 51).

İç denetim bölümünün yöneticisi, bulgular ve öneriler üzerinde yeterli önlemleri düşünecek ve uygulanabilecek düzeyde bir amire karşı sorumlu olmalıdır. İç denetim bölümünün kuruluşu, statüsü ve yönetimin ona sağladığı destek, yönetimin iç denetim fonksiyonundan elde edeceği hizmetlerin değerini ve düzeyini belirleyen belli başlı unsurlardır. İç denetim tüm ve yeterli bir muhasebe sisteminin normal işlemlerinin ya da sağlıklı biçimde kurulmuş bir işletme şubesinin temel bir parçasını oluşturan yöntemlerin sorumluluğunu kapsamaz. Bazı durumlarda yönetim, cari işletme görevlerini iç denetim birimine verebilir ancak bu durumlarda, cari işletme görevleri ayrı personel tarafından yürütülür ve diğer işlevlerde olduğu gibi aynı inceleme ve değerlendirmelere tabi tutulur (www.ffiec.gov).

İç denetim faaliyetleri ile sorumlu ve bu birimi yönetecek olan kişi tercih olarak işini tanımlayıcı birisi olmalıdır. Bu doğrultuda bu kişiyi denetçi ya da baş denetçi olarak tanımlamak en doğrusu olmaktadır. İç denetim bölümünün en yetkili kişisi genel denetçi olarak da tanımlanabilmektedir. İç denetim bölümü doğrudan yönetim kuruluna ya da genel müdüre bağlı olabilir. İç denetim bölümünün yönetim kuruluna raporlamasının çok sayıda avantajı olabileceği gibi, sonuca gidebilmek anlamında sıkıntılar oluşabilmektedir (www.ffiec.gov). Buradaki temel soru; iç denetim faaliyetinin yönetime yardımcı olmak amacıyla mı gerçekleştirildiği ya da yönetim faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenerek yönetim kurulu için mi yapıldığıdır. Eğer bu soruya verilecek yanıt yönetime yardımcı olmak yönünde ise iç denetim bölümü yönetimin kontrol ve yönlendirmesinde olmalıdır. İç denetim bölümünün doğrudan genel müdüre raporlamasının da bir takım dezavantajları söz konusudur. İlk bakışta çok olumlu gibi görünen bu düşünce beraberinde bir takım kısıtlamaları getirmektedir. Çünkü çoğu zaman genel müdürün iç denetim fonksiyonunun yönetimi ve gelişimine yönelik olarak ayıracağı zaman çok az olmaktadır. Bu doğrultuda pratikte de gerçekleştirilebildiği şekilde iç denetim fonksiyonunun işletme içinde tüm muhasebe ve finans fonksiyonlarına hakim ve doğrudan genel müdüre bağlı bir yöneticiye raporlaması en doğru yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

İç denetim takımı denetleme projesi üzerinde görevlendirilmiş bir gruptur ve grup psikolojisi normları uygulanabilmektedir. Geniş gruplar kendi içinde resmi ve gayri resmi liderlere sahip olabilmektedir. Resmi olarak iç denetim grubunun lideri iç denetim bölümünün üstlendiği görevlerin gerçekleştirilmesi ve denetim sonucu raporunun oluşturulmasından sorumludur. Ancak yine de iç denetim programının temeldeki başarısı grup liderinin grup çalışanlarını başarıyla bir araya getirmesi ve son derece sıkı bir iş birliğinin oluşturulmasını sağlamasıyla gerçekleştirilmektedir.

İç denetçiler profesyonellerden oluşmaktadır. Organizasyonun bu bölümünde görevli olanlar orta düzeydeki yöneticilerden üst düzeydeki yöneticilere kadar değişiklik gösterebilmektedir. Profesyonel iç denetçiler gerekli tüm teçhizatla donanmakta ve genellikle üst yönetim tarafından kendilerine bir otorite verilmekte ve bu doğrultuda da işletme içinde yürütülen finansal ve operasyonel faaliyetleri değerlendirebilmektedir. Bu değerlendirmelerin temeldeki amacı, yönetime ihtiyaç duyduğu analizleri, değerlendirmeleri, tavsiyeleri ve bilgileri objektif bir çerçevede sunabilmektir (D'Silva ve Ridley, 2005: 8). İç denetçiler profesyonel muhasebecilerde olduğu gibi bütünü parçalara ayırarak parçaların ve bunların değerlendirilmesinin daha iyi tespit edilmesinin gerçekleştirilmesini sağlarlar. Ayrıca iç denetçi bir faaliyeti ya da durumu tüm detayları ile irdeleyerek kendi doğal gelişimi içinde seyredip seyretmediğine karar verir. Tüm bu faaliyetleri ile iç denetçiler yönetime faaliyetlere yönelik olarak daha iyi bir değerlendirme ve yargı oluşturabilme imkânını sağlamaktadır.

İç denetim bölümünün işletme içinde merkezileşmesi örgüt içinde sahip olduğu yer bakımından çeşitli sonuçların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. İşletmenin yerel ve coğrafik açıdan geniş bir alanda yaygın olarak konuşlanmış bulunması iç denetim bölümünün merkeziyetçi bir yapıda olup olmamasında etkilidir. Eğer coğrafik açıdan incelendiğinde işletmenin şubeleri birbirine yakın ise iç denetim fonksiyonunu merkezileştirme eğilimi söz konusudur, tersi durumda ise seyahat gerekliliğinin ortaya çıkması nedeniyle merkeziyetçi yapıdan farklı bir örgütlenme oluşabilir. Şubelerin büyüklüğü yine başka bir önemli noktadır. Buna göre küçük olan ve tam zamanlı bir denetim çalışanın değerlendirilmesinin gerekli olmadığı durumlarda şubenin iç denetim gerekliliği yerine ve uzaklığa bakılmaksızın ana organizasyon tarafından sağlanır. İç

denetim fonksiyonunun merkezileşmesindeki önemli noktalardan biri de ana şube ile diğer şubelerin gerçekleştirdiği faaliyetlerin farklılığıdır. Faaliyetlerin benzer olmadığı durumlarda iç denetim fonksiyonunun merkezileşmesi gerekli değildir. İşletmenin genel örgüt yapılanması içinde yönetimin genel olarak muhasebe, defter tutma ya da diğer kontrol faaliyetlerinde ne kadar merkezileşmeyi benimsedikleri iç denetim faaliyetinin merkezileşmesinde belirleyici olmaktadır (Güleç, 2000: 54).

Merkezi bir iç denetim organizasyonu oluşturmanın avantajları şunlardır;

- Merkezi bir iç denetim organizasyonu kurulması yoluyla maliyet avantajı oluşturulmaktadır. Böylece yönetim giderleri ve diğer giderler azalmaktadır.
- Üst düzeydeki personeli etkilemeye yönelik olarak gösterilecek daha yüksek bir performans sayesinde daha etkin bir iç denetim fonksiyonu oluşmaktadır.
- İç denetim çalışanlarından daha optimum bir biçimde faydalanılabilmektedir. Çünkü kimi şubelerde iç denetim gereksinimi duyulmayan zamanlarda diğer şubelere kanalize edilebilirler.
- Bir iç denetim çalışanın çok sayıda şubede görev yapmasından ötürü elde ettiği tecrübeye paralel olarak daha belirgin ve benzer nitelikleri taşıyan sonuçların elde edilmesi sağlanır.
- İşletme içi işlemlerden oluşan kayıtların birden fazla sayıda incelenmesi önlenerek aynı konu üzerinde iki kez enerji harcanması tehlikesi önlenmiş olur.
- İşletme faaliyet koşulları, finansal prosedürleri, işlemleri ve kullanılan metodlarının daha iyi şekilde karşılaştırılma olanağı sağlanır. Çünkü her şubenin kendi iç denetim fonksiyonunu oluşturması durumunda denetçilerin

diğer şubelerde denetim görevinde bulunmamış olmalarından ötürü şirket içinde iyi bir kıyaslama yapılamaz.

İç denetim bölümünün organizasyonu sırasında karşılaşılan en önemli sorun hedefler doğrultusunda genel planın oluşturulmasıdır. Hedefler yönetimin bakış açısına göre belirlenmektedir. Bir iç denetim bölümünün hedefleri şu şekilde belirlenebilir (Güleç, 2000: 55-56):

- Tüm yönetim üyelerine sorumluluklarını daha iyi bir biçimde yerine getirebilmelerine yardımcı olacak şekilde iç denetim programına yönelik plan ve prosedürlerin oluşturulması,
- Muhasebe, finans ve diğer faaliyetlerin yeterliliği ve uygulamalarına yönelik inceleme ve değerlendirmelerde bulunulması,
- Faaliyetlerin oluşturulmuş politikalar, planlar ve prosedürler ile uyumlu bir biçimde yürütülmesinin sağlanması,
- İşletme varlıklarının değerlerinin belirlenerek her türden kayıplara karşı korunmasının sağlanması,
- İşletme içinde üretken muhasebeye ilişkin ve diğer tüm bilgilerin güvenilirlik ve doğruluğunun temin edilmesi,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi sırasında gösterilen performansın kalitesinin ölçülmesi,
- İç denetim bölümünün yönetimi ve bölüm hedef ve politikaları doğrultusunda iç denetim programının yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi,

- Yönetim tarafından talep edilen özel incelemelerin yerine getirilmesi,
- İncelemeler sonucunda belirlenen tüm bulguları ve tavsiyeleri de içeren denetim raporlarının oluşturulmasıdır.

İç denetim programının genel çerçevesinin ve otoritesinin çok çeşitli fonksiyonların çalışmasını da içerecek şekilde ve herhangi bir anlaşılmaz noktanın kalmamasını sağlayacak biçimde oluşturulması gerekmektedir. İç denetim bölümünün hedefleri ve sorumluluklarının çerçevesi belirlendikten sonra bu sorumlulukları yerine getirerek belirlenen hedeflere ulaşılmasını sağlayabilecek bir iç denetim organizasyonu oluşturulmalıdır.

İç denetim organizasyonu oluşturulurken personelin seçiminin nasıl olacağı önemli bir konuyu oluşturmaktadır. Bu işletme içinden transfer yoluyla olabileceği gibi dışarıdan sağlanacak insan kaynağı ile de gerçekleştirilebilir. Genellikle işletme politika ve hedeflerini daha iyi bildiği düşünülerek işletme içinden gerçekleştirilen transferler oldukça yaygın bir uygulamadır. Öte yandan dışarıdan gelecek bir denetçinin farklı işletmelerde farklı uygulamalar ile elde ettiği deneyimlerin işletmeye bir etkinlik ve verimlilik kazandıracağı düşünülerek işletme dışından sağlanacak insan kaynağı da tercih edilebilmektedir. Bu doğrultuda birçok işletme eğitim programları düzenlemekte ve yeni işe alınan çalışanları bir eğitimden geçirmektedir. Bir çok işletmede belirli bir yazılı ve resmi eğitim programı olmadığı halde uygulamada bir çok işletme ilk işe başlangıçta en azından iş başı eğitimini uygulamakta ya da resmi olmayan oryantasyon faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

2.3. İç Denetim Fonksiyonları

İç denetim uygulaması işletmenin büyüklüğüne, gelişme durumuna, yöneticilerin bilgileri kullanma yeteneğine bağlı olarak bir işletmeden diğerine büyük değişiklikler gösterir. Ancak belli amaçlar vardır ki bunlar büyüklüğe, gelişme oranına, yöneticilerin bilgileri kullanma yeteneğine bakılmaksızın akıldan çıkarılmamalıdır. İç denetçi önce iç kontrolün yeterliliğini belirlemeli daha sonra teşebbüsün politikası ve

yöntemlerine uyulup uyulmadığına bakmalı ve bundan sonra gerekli değişiklikleri belirleyerek politikanın değişmesinin gerekip gerekmediğinin üzerinde durmalıdır (Güleç, 2000: 57).

İç denetim fonksiyonlarını, mali denetim ve yönetsel denetim olarak ikiye ayırdığını ifade etmek mümkündür. Aşağıda bu kavramlar açıklanacaktır.

2.3.1. Mali Denetim

İç denetimin mali tablolar denetimi ile ilgili boyutu bir bütün olarak mali tabloların gerçek durumu yansıtip yansıtmadığı hususundan çok muhasebe sistemiyle ilgilidir. Mali tablolar, muhasebe sisteminde yer alan ve dönem faaliyet sonuçlarının özetlenmesiyle elde edilen tablolardır. Muhasebe kayıtlarında yapılacak bir hata doğal olarak mali tabloları da etkileyecektir. İç denetim; muhasebe kayıtlarının, kayıtlara dayanılarak oluşturulan belgelerin güvenilir olup olmadığını araştırmakta, bu da kayıt etkinliğinin, uygulanan hesap planı ve kayıt ortamları ile bu bilgi ve ortamlardan üretilen bilgi, belge ve raporların incelenmesi ile sağlanmaktadır (Özdil, 1986: 17).

Mali denetim, tüm mali işlemlere ait verilerin, tabloların, varlık ve yükümlülüklerin ve dolayısıyla bilginin güvenilirliği ve bütünlüğü, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu yanında varlıkların korunması, denetlenen idarenin belirlenmiş ilke ve esaslara ne ölçüde uyduğu ile ilgilenir ve güvence sağlar (Örenay, 2005: 8). Dolayısıyla mali denetim, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve kullanılmasının belirlenmiş öncelikler ve mevzuat ile diğer ilke ve esaslara uygunluğunun denetlenmesidir. Literatürde, mali denetim uygunluk ve düzenlilik denetimi ile birlikte anılmaktadır. Çünkü temelde idarenin faaliyetlerinin, belgelerinin, mali tabloların doğruluğu ve belirlenmiş kriterlere uygunluğunun güvence altına alınması bu denetim türlerinin amacı içinde değerlendirilmektedir.

Mali denetim aşağıda sıralanan hususlarda işletme yönetimine bir güvence sağlar (Güleç, 2000: 58-59):

- İşlemlerin yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun olarak yürütülmesinde,
- İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine veya diğer herhangi bir kurala uygun olarak finansal raporların hazırlanmasında,
- Aktifler üzerinde hesap verme yükümlülüğünü devam ettirecek biçimde kaydedilmesinde,
- Aktifler üzerinde sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak tasarruf hakkı verilmesinde,
- Aktiflerin korunması ile ilgili sorumluluğu belirlemek için görevli kişiyi zimmetlendiren kayıtların belirli aralıklarla mevcut aktiflerle karşılaştırılması ve herhangi bir fark bulunduğu gerekli kararın alınması,

gibi bir çok işlevi yerine getirmektedir.

2.3.2. Yönetimsel Denetim

Yönetimin işlemler üzerindeki yetkilerini kullanmada birer araç olan karar süreçleriyle ilgili prosedür ve kayıtlarla organizasyon planını kapsar. Yönetimin esas sorumluluğu işletmeyi karlı hale getirmektir. İşletme yöneticilerinin aldıkları kararlar ve düzeltici önlemler, başarı dereceleri, almış oldukları bilgilerin ilgili ve zamanlı olmasına büyük ölçüde bağlıdır.

Mali ve muhasebe işlevleri bir kuruluşun hemen tüm faaliyetlerine girdiğinden beri yönetimsel denetim, klasik denetim mali ve muhasebe alanlarını aşan bir genişleme göstermiştir. Bir teşebbüsün stok seviyesini ve depolama imkânlarını değerlendirmek ve aynı zamanda envanterin tutarlılığını araştırmak örnek olarak gösterilebilir (Güleç, 2000: 60).

İşletmede yönetsel denetimin etkin olması için işletme yöneticisinin; kime karşı sorumlu olduğu, niçin sorumlu olduğu, kendisine karşı kimlerin sorumlu olduğu, amaç, politika, prosedür ve metodların yeterliliği, planlamanın yeterliliği, planlamada sağlanan etkinliğin yeterliliği gibi konularda bilgisi bulunması gerekir.

2.4. İç Denetimin Kurumsal Yönetim İçindeki Önemi

Amerika Birleşik Devletleri Kongresi tarafından 2002 yılı içerisinde kabul edilen SOX, Amerikan sermaye piyasaları tarihinde çok önemli bir gelişme olarak görülmektedir. SOX'un amacını, "şirketlerin, sermaye piyasaları ile ilgili yükümlülükler veya başka amaçlarla sunduğu kurumsal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini iyileştirmek suretiyle yatırımcıları korumak" olarak ortaya koymakta olup, ilgili kesimlerde bunun altında yatan asıl ve en önemli sebebin, yatırımcıların sermaye piyasalarına güvenini yeniden tesis etmek olduğu görüşü hâkimdir (Cantekinler, 2003: 1).

SOX, ABD borsalarına kayıtlı tüm şirketler için gayet radikal değişiklikler içermekte olup, ABD'de daha önceden yürürlükte olan mevzuatın, şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarının açıklanması yönündeki yaptırımlarına, doğrudan kurumsal yönetimin yapılandırılmasına ilişkin hükümler ile daha sert bir yaklaşım getirmektedir. SOX, kurumsal yönetim ve kurumsal sorumluluk hususları yanında, denetim firmalarının bağımsızlığı, detaylı mali tablo notları ve açıklamaları, beyaz yakalı personelin karıştığı her türlü hile ve yolsuzluk gibi suçlara ilişkin cezalar, kurumsal ve kişisel yolsuzluklara ilişkin sorumluluklar vb. başlıklar altında, yukarıda değinilen amaca ulaşmak için uygulanacak kural ve cezai müeyyidelere yer vermektedir (Cantekinler, 2003: 1).

Kurumsal yönetim, küresel etkili skandallar sonrasında gündeme ilk kez ABD'de ortaya çıkan bir kavram olup, şirket faaliyetlerinde şeffaflık, adil olma, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin hâkim olmasını öngörmektedir (Aksoy, 2005b: 170). Kurumsal yönetimde, sözü edilen ilkeler, performans ölçümü ve geliştirilmesi

esasına dayalı olarak, birbirleriyle ilişkilendirilmekte ve ilkelere birbirleriyle bir bütünlük oluşturacak şekilde işlerlik kazandırılmaktadır. Yönetim ve denetim kademeleri ile hissedarların yetki ve sorumluluklarına açıklık getirilerek, şirket yönetim sistemine olan güven güçlendirilmekte, yöneticilerin faaliyetleri nedeniyle bireysel olarak hesap vermeleri sağlanmaktadır (Acar, 2005: 3).

Kurumsal varlığın sürdürülebilirliğinin güvencesi olan kurumsal yönetimin uygulama etkinliğinde; yönetim kurulunun liderliği, denetim komitesinin etkin gözetimi, kurumsal risk yönetimi, uluslararası standartlarda iç ve dış denetimin önemli rol ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bu çerçevede kurumsal yönetim ve iç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; şirket ve kurumların risk yönetimi süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetinin “iç denetim” olarak tanımlandığını ifade edebiliriz. Bu nedenle iç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirlik müessesesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır (Uzun, 2006b: 36).

İç denetçilerin, şirket ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği, performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlama hususunda sorumlulukları bulunmaktadır. İşin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılması konusunda görüş ve önerileri ile iç denetim faaliyeti şirket ve kurumlara katma değer sağlar. İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenirliliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket ve kurum yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. Kısaca, karlılık ve verimliliğin güvencesi denetlenebilir olmaktadır (Uzun, 2006b: 36).

Kurumsal yönetim, yönetim kurulu ve çıkar sahipleri, yani paydaşlar arasındaki ilişkileri düzenleyen, kontrol altına alınmış organizasyonlar sistemidir. Dolayısıyla tüm operasyonların ve finansal süreçlerin kontrol altına alındığı bir yönetim biçimidir. Şeffaf olmak, açık olmak, finansal bilgilerin bütünlüğünü doğruluğunu sağlamak açısından, organizasyonu kontrol altına almak açısından, iç denetim, gerçekten kurumsal yönetim yolunda çok önemli bir kavramdır. Dolayısıyla kurumsal yönetimin oluşması, değerinin artırılması ve kalitesinin sürdürülebilmesi için iç denetim

anlayışı, sistemin entegral bir parçasıdır.

İç denetim faaliyeti, kurumsal yönetime yönelik gerekli tavsiyelerde bulunmalı ve tavsiyeleri değerlendirmelidir. Bu tavsiyeler (Abdioğlu, 2007: 123);

- Kurum içerisinde gerekli etik değerlerin oluşturulması ve geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini gerçekleştirmek.

İç Denetçiler Enstitüsü kurumsal yönetimin iyileştirilmesi konusunda kurumsal yönetim kodlarının önemini vurgulayarak şirketlerin kurumsal yönetim kodlarına uymaları konusunda kamuoyunu aydınlatmaları gereğine işaret etmekte, şirketlerin iç denetim ve kontrollerinin ne derece etkin olduğu konusundaki kendi değerlendirmelerini de kamuoyuna açıklamalarını önermektedir. Hissedarlar şirket yönetiminden şirketin finansal durumu ve içinde bulunduğu riskler konusunda yeterli, doğru ve zamanında bilgi talep etmektedirler (Abdioğlu, 2007: 123-124). İç denetim, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (International Financial Reporting Standarts-IFRS) doğru ve dürüst uygulanışında bu suretle yatırımcının korunmasında, ülkede geçerli olan genel kabul görmüş muhasebe sisteminde meydana gelebilecek değişikliklerin, şeffaf bir şekilde açıklanmasında, belirleyicidir. Şirketlerde etkili bir kurumsal yönetim anlayışının oluşturulması güçlü bir kontrol ve gözetim sistemini de beraberinde getirecektir.

2.5. İç Denetçi

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere **İç denetçi** adı verilmektedir. İç denetçilerin temel amacı, işletme tepe yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti vermektir (Bozkurt, 2006: 33). İç denetim elemanları, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlamak, muhasebe bilgilerinin ve raporlarının güvenilirliğini incelemek, işletme politikalarına uygunluğu tespit etmek gibi faaliyetlerle görevlidirler. İşletme genel müdürüne veya yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan iç denetçilerin görevleri, yetki ve sorumlulukları üst yönetim tarafından yönetmelik, genelge gibi yazılı dokümanlarla saptanmaktadır (Aslan, 2003: 17-18).

Yirmi birinci yüzyılda işletme yönetiminde iç denetimin proaktif bir rol üstlenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir süreç olan iç denetim faaliyeti, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda proaktif bir süreç haline gelmiştir (Memiş, 2007: 462). Modern organizasyonlarda iç denetim faaliyetleri;

- Güvence Sağlama Hizmetleri-Assurance Services
- Danışmanlık Etme Hizmetleri-Consulting Services

şeklinde iki önemli işlevi yerine getirmek suretiyle kuruma ilave değer katmak durumundadır (Sarens ve De Belde, 2004: 3).

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

Yöneticiler, organizasyondaki süreçlerde meydana gelen problemlere çözüm bulunması, süreçlerin yeniden yapılandırılması ve sistemlerin geliştirilmesi gibi konularda iç denetçilerden veriler almakta ve bu verileri dikkate almak suretiyle ileride ortaya çıkması muhtemel sorunların da önüne geçme imkânı bulmaktadırlar (Sarens ve De Belde, 2004:7). Verdikleri danışmanlık hizmeti sayesinde, organizasyondaki amaçlara ve hedeflere ulaşılma noktasında, iç denetim yöneticilere temel olacak yardımlar sağlamaktadır.

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir (Korkmaz, 2007: 10). Bu açıdan bakıldığında iç denetimin ne olduğu ve bunun nasıl ve kimler tarafından yapılacağı gibi hususlar açıklığa kavuşturulmaktadır. Bu bağlamda iç denetçilerin görevleri aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (Ciğerci, 2007: 82):

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde

bulunmak.

- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirmektedir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İDKK'ya gönderilir. Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İDKK koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığı'nca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, AB mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İDKK tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İDKK tarafından hazırlanarak, Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir (Korkmaz, 2007b: 11).

2.6. İç Denetim-İç Kontrol İlişkisi

İşletmeler fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça yönetimin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme imkânı azalmaktadır (Demir, 1999: 89). Bu bağlamda da iç kontrol ve iç denetim kavramları ortaya çıkmaktadır.

İç kontrol ve iç denetim oldukça birbirine yakın ve yaygınca kullanılan terimlerdir ki, bunlar değiştirilerek sık sık kullanılmaktadırlar. İç kontrol ve iç denetim uzun yıllardan bu yana var olan ama özellikle son on yıllarda zenginleşen ve derinleşen konseptlerdir. Ülkemizde bu iki kavram, henüz tam anlamıyla anlaşılmalı ve birbirleriyle ilişkileri net bir şekilde kurulabilmiş değildir (Kaya, 2005: 99). Fakat iç kontrol ve iç denetim arasında fonksiyonel ve işlemsel farklar bulunmaktadır (Baltacı ve Yılmaz, 2006: 11).

5018 sayılı kanunun 55'inci maddesinde iç kontrol, "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmıştır. Kanunun 56'ncı maddesinde iç kontrolün amaçları (<http://rega.basbakanlik.gov.tr>);

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamak olarak belirlenmiştir.

İç denetim ise, iç kontrol süreci ile yakından ilişkisi olan iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçen ve sistemin zayıf taraflarını ortaya koyan faaliyetler bütünüdür. İç kontrolün etkinliği iç denetim tarafından belirlenir (Duman, 2006: 24). İç denetim; yönetime hizmet etmek amacıyla bir işletmedeki mali işlemler ve diğer faaliyetleri gözden geçirmek için yapılan bağımsız bir değerlendirme sürecidir. Diğer bir ifadeyle sistemin etkinliğini ölçen ve değerlendiren bir işlemdir (Baltacı ve Yılmaz, 2006: 11).

İç denetim departmanı üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan politikalar çerçevesinde örgütün ve fonksiyonlarının tamamlayıcı bir parçasıdır. Asıl amacı, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu, faaliyetlerin belirlenen politikalara uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak olan iç denetim faaliyeti, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu nedenlerle de etkin bir iç kontrol sisteminin yaratılmasına yardımcı olur (Baltacı ve Yılmaz; 2006: 12). İç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, yönetimin hedeflerinin gerçekleşmesinde bir güvence oluşturur. Güçlü bir iç denetim işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasını sağlar ve dolayısıyla operasyonel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunur (Doysrangöl, 2002: 2).

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur (Tek ve Çetinkaya, 2004: 8).

2.7. İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar

İç denetim birimlerinin pek çoğu kuruluşlarında veya şirketlerinde meydana gelen değişikliklerle çok dinamik bir biçimde ilgilenmekte; kuruluşlarının performanslarının iyileştirilmesi için katkıda bulunma ve farklılık yaratma ihtiyacı duymaktadırlar. Yönetimle ve kurumun diğer çalışanlarıyla daha katılımcı, işbirliğine yatkın ve yapıcı ilişkiler kurma yönünde adımlar atmaktadırlar. Organizasyonel değişikliklere, yeni teknolojilere ve iş uygulamalarına ayak uydurabilmek için rollerini tartışan, yaklaşımlarını gözden geçiren ve yeni anlayış çerçevesinde uygulamalarına yön veren denetim birimlerinin sayısı günümüzde hiç de küçümsenmeyecek bir hızla artmaktadır. Bazı iç denetim birimlerinin bu değişime olumlu ve yaratıcı bir anlayışla verdikleri karşılıklar iyi uygulama örnekleri olarak değerlendirilmelidir (Özeren, 2000: 39).

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

ABD İç Denetim Enstitüsü, mesleğin geleceğine bakışını kavrayacak biçimde ve daha üstün nitelikte bir denetim hizmetinin sunulabilmesi amacıyla iç denetime yeni boyutlar katarak "İç denetim, bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan faaliyettir. Bu fonksiyon risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşım getirmek suretiyle bir kuruluşun hedeflerini başarmasına katkıda bulunur" şeklinde tanımlamaktadır. Tanımda yer alan "güvence" ve "danışma" ifadeleri günümüz iç denetiminin genişleyen uygulamalarını yansıtmaktadır. Tanım "değerleme" fonksiyonunu dışlamamakta daha geniş olarak ele almaktadır. İç denetçilerin geleneksel

değerlerini zedelemeksizin danışma ve tavsiyelerde bulunma türünden faaliyetler aracılığıyla ek değer yaratabileceği kabul edilmektedir. Tanım ayrıca iç denetimin kapsamı içinde kontrollere yer vermekte ve son zamanlarda gündemde olan “risk yönetimi” ve “yönetimle iletişim” kavramlarını içermektedir. Böylece iç denetimin denetim kurulunun ve üst yönetimin önemli bir kaynağı olduğu kabul edilmekte ve bu konularla ilgili sorumlulukların paylaşıldığı görülmektedir (Uyar, 2003).

İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamada yeni yaklaşımları beraberinde getirmiştir. Yeni yaklaşımların gelişimi iç kontrol sistemine bakış açısının değişmesiyle başlamaktadır. Bu yaklaşımlar (Uyar, 2003; Yıllancı, 2006: 120);

- Daha pro-aktif bir yaklaşımın benimsenmesi,
- Denetlenene “müşteri” olarak yaklaşılması,
- Risk yönetimi üzerinde daha fazla yoğunlaşma,
- Denetim kalitesinin süreklilik temelinde yükseltilmesi,
- Teknolojik olanaklardan daha fazla yararlanılması,
- Kendi-Kendine Kontrol Yaklaşımı,
- Dış Kaynak ve Eş Kaynak Kullanımı, şeklinde sıralanmaktadır.

2.7.1. Pro-Aktif Yaklaşımın Benimsenmesi

İç denetim kuruluşlarının bazıları daha pro-aktif bir yaklaşım sergileyerek

ufuklarını ve vizyonlarını genişletmektedirler. Bu şekilde bünyesinde yer aldıkları organizasyonun iş süreçlerinin kalitesinin, güvenilirliğinin, duyarlılığının ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabileceklerini düşünmektedirler. 21.yüzyılda işletme yönetiminde iç denetimin pro-aktif bir rol üstlenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir süreç olan iç denetim faaliyeti, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda pro-aktif bir süreç haline gelmiştir (Memiş, 2008: 80). Pro-aktif yaklaşıma örnek gösterilebilecek bazı eğilimler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İç denetçiler denetim esnasında kontroller, risk yönetimi ve iyi uygulama örnekleri ile ilgili olarak elde ettikleri bilgilerini yöneticilerle paylaşmaktadırlar.
- İç denetim birimleri kaynaklarının çoğunu karşılaşılan riskler bakımından yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak üzere henüz tasarım aşamasındaki sistemlerin ve programların incelenmesine kaydırmaktadırlar.
- İç denetim elemanları, denetim sonrasında kuruluşun risklerini ve kontrollerini izleme programlarına yardımcı olmak amacıyla risk yönetimi ve denetimi araçları konusunda yöneticilere yardımcı olmaktadır. Denetçiler, örneğin, kuruluşun öz-değerlendirme programının koordinasyonunu yapmak veya öz-değerlendirme programlarının aracı olan kontroller hakkında uzman tavsiyelerde bulunmak gibi.
- İç denetim birimleri denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarının sürekli olarak izlemek üzere ileri teknolojik araçlar geliştirilmektedir.

2.7.2. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşma

Denetlenene müşteri olarak yaklaşılması, sorunların belirlenmesi ve

organizasyona değer katan iyileştirmelerin tavsiye edilmesi yoluyla risklerin yönetimi bakımından çalışma birimlerine yardımcı olmaktadır. İç denetçi, denetlenen birimi iş ortağı olarak görmelidir. Bu birimler bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartları zedelemeyen denetlenen ile iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabilirler. Bu alanda ortaya çıkacak değişim sürecinde birtakım çalışmalar yapılmalıdır. Öncelikli olarak şirket bünyesinde verilerin sağlıklı şekilde oluşturulması ve kurum içi bilgi akışını kolaylaştıracak etkin bir bilgi ağ sistemi oluşturulmalıdır (Uyar, 2003: 3). Bu sistem organizasyon kültürü, iş öncelikleri, riskler ve yönetimle ilgili alanlarda meydana gelen değişiklikler hakkında denetçilerin sürekli olarak bilgilendirilmesini sağlayacaktır. Ayrıca böyle bir sistemin kurulması iç denetçinin denetlenen birimle denetim sürecinde daha yakın iletişim içinde bulunmasını sağlayacaktır.

Bakış açısındaki bu değişikliğin uygulamada ortaya çıkardığı bazı gelişmeler arasında şunlar sayılabilir (Özeren, 2000: 41-42):

- Bazı denetim birimleri organizasyonun kültüründe, iş önceliklerinde, risklerle ve yönetimle ilgili meselelerde meydana gelen değişiklik eğilimleri hakkında denetim personelinin sürekli olarak bilgi toplamasına yönelik olarak kuruluş bünyesinde ağ sistemleri ve bağlantılar oluşturmaktadırlar.
- İç denetim birimlerinin bazıları ise denetim sırasında daha yakın iletişim içinde bulunmaktadır. Denetlenenle geliştirilen bu iletişimin yeni unsurları şu hususları kapsamaktadır:
 - İncelemeye başlamadan önce denetlenenin denetimin hedefleri, kapsamı, yaklaşımı ve raporlama stratejisi hususlarında açık biçimde bilgilendirilmesi,
 - İş denetçilerden çok yönetimin bildiği varsayımından hareketle, planlama sürecine ve denetim sürecinin stratejik noktalarına yönetimin dâhil edilmesi ve önemli iş süreçleri, ana riskler, trendler, sorunlar ve azaltılan kontroller hakkında yönetimin önerilerinin alınması,

- Yönetimle onun belirlediği meseleler üzerinde müzakerelerde bulunulması,
 - Organizasyona değer katacak genel kabul görmüş çözüm yollarını araştırmak üzere yöneticilerle birlikte çalışılması,
 - Denetim raporlarında yer alan tavsiyelerin yerine getirilmesi bakımından daha yapıcı bir raporlama stratejisi geliştirilmesi,
 - Denetlenene denetim bulgularının ayrıntılı biçimde raporlanmasının yanı sıra üst yönetime ve denetim kuruluna yalnızca gerçekten önemli konuların bir özetinin sunulması,
 - Denetimin tamamlanmasından sonra, yapılan denetimden tatmin olup olmadıkları, denetimden nasıl yarar sağladıkları ve gelecek denetimlerle ilgili olarak önerileri bulunup bulunmadığı hususlarında denetlenenin görüşlerinin alınması,
- Müşteri hizmetlerini geliştirmek üzere hizmet düzeyi konusunda kendisine hedefler koyan ve bu hedeflere göre performanslarını izleyen iç denetim birimleri bulunmaktadır. Bu denetim birimleri örneğin, denetimin başlangıcı ile bitişi arasında geçen süre veya alan çalışmasının tamamlanması ile raporun yayımlanması arasında geçen süre konusunda hedefler tespit etmektedirler.

2.7.3. Riske Dayalı Denetim Yaklaşımı

Risk terimi; organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan faaliyetler ve mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal düzenlemeler ile çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumu

olumsuz bir biçimde etkilemesidir. Başka bir ifade ile işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi veya belirlediği stratejileri başarılı bir şekilde uygulanmasını engelleyen olay ve davranışlar şeklinde ifade edilebilir. Risk kavramını, sadece olumsuz olaylar veya davranış modelleri olarak algılamamak gerekir. Pozitif bir olayın gerçekleşmesi durumunda bundan yararlanamamak da risk kavramına dahildir.

Risk denetimi ise; mali, idari sistem ve kontrol mekanizmalarının risk, hata ve zayıflıklarının belirlenmesi ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması yoluyla sistemlerin geliştirilmesine yönelik olarak, mevzuata uygunluk, yönetim ve davranış standartları ile iç kontrollerin denetimi konularında yoğunlaşan denetim türüdür. İşletmenin içinde bulunduğu veya ilerde karşılaşılabileceği risklerin tespit edilmesi ve bu risklerin yönetilmesi iç denetçilerin önemli görevlerinden biri olmalıdır. Bu bağlamda iç denetçiler sürekli olarak işletmenin karşı karşıya kalabileceği riskler üzerinde yoğunlaşmalıdır (Uyar, 2003).

Riske dayalı denetim yaklaşımının aşamaları aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Yılancı, 2006: 126):

- İç denetçilerin yönelmesi gereken işletme amaçları için söz konusu olabilecek anahtar risklerin belirlenmesi,
- Yönetim tarafından kullanılan risk sınırlarını belirleme veya amaçları elde etmek için düzenlenen kontrol sürecinin uygun olduğu varsayımı (başarısızlık riskini azaltmada uygun olduğunun varsayımı),
- Risklerin nasıl kontrol edilebileceği konusundaki veya kontrollerin işletme amaçlarına ulaşmayı nasıl sağlayabileceğiyle ilgili geçmiş araştırma ve hipotezleri oluşturma,
- Hipotezin geçerliliğinin ispat edilmesi,

- Sonuçların raporlanması.

2.7.4. İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması

Denetim birimlerinin performansının ölçülmesi hem “müşteri” ile ilişkilerinin süreklilik temelinde geliştirilmesi hem de denetimin olumlu değer yaratması bakımından önemli görülmektedir. Denetim birimleri hızla değişen iş dünyasında ayakta kalmanın ve organizasyonlarının denetim ihtiyaçlarını karşılamayı sürdürmenin denetim pratikleri geliştirmekten geçtiğini kabul etmektedir (Uyar, 2003).

Bu yaklaşıma göre, iç denetçiler performanslarını değerlendirmelidirler. Performansın değerlendirilebilmesi için öncelikli olarak ölçülmesi gerekir. Bunun için de denetim müşterisi ile denetimin yansımaları konusunda anket çalışması yapılabilir.

İkinci olarak denetim fonksiyonları başka denetim birimleriyle kıyaslanabilir. Kıyaslama benzer faaliyet alanlarında bulunan organizasyonlar arasında en iyi uygulama örneklerini ortaya çıkarmayı amaçlamalı ve denetimin temel uygulamaları ile metodolojilerini kapsamalıdır. Bu uygulama denetçilere belirli alanda en iyi performansı gösteren yüksek düzeyde denetim sonuçlarına nasıl ulaşabilecekleri konusunda ayrıntılı bilgi sağlayacaktır. Son olarak iç denetim biriminde çalışan personelin memnuniyeti ölçülmeli ve iç denetim birimlerinin performanslarına dönük yıllık faaliyet raporları yayımlanmalıdır (Uyar, 2003).

2.7.5. Teknolojik İmkânlardan Giderek Artan Biçimde Yararlanması

Organizasyonların hemen her kademesinde bilgisayarlardan ve bilgisayar sistemlerinden yararlanmanın giderek artması risk denetimi kapsamındaki iç denetimin karmaşıklığını da arttırmaktadır. Ancak bilgisayarların gücünün ve hızının artması ve denetim yazılımlarının kolaylığı aslında denetim elemanına daha etkili denetim yürütme imkânı sağlamaktadır. Denetim birimlerinin risklerini izlemek, eğilimleri ve gereksiz işlemleri tespit etmek ve sapmaları ortaya çıkarmak üzere verileri analiz etmek ve

denetim biriminin verimliliği arttırmak bakımından bilgisayarlardan yararlanılmaktadır. Bu yararlanma şekline; çok yıllık denetim planlarının güncelleştirilmesi, denetlenebilir özel faaliyetlerle bağlantılı olan risk değişikliklerin izlenmesi, on-line sistemi ile denetim el kitaplarına, raporlara, denetim programlarına ve talimatlara ulaşılması, çalışma kâğıtlarının hazırlanması, denetim biriminin merkezi ve taşradaki diğer denetim elemanları ile iletişim kurulması örnek olarak verilebilir (Demirbaş, 2005: 184).

Sonuçta, riske dayalı iç denetim modelleri, hem işletme yönetiminin, hem de denetçilerin iç denetimin işletme içindeki fonksiyonunun ve konumunun yeniden tanımlanmasındaki önemini kavramalarını gerektirir. İç denetimin, risk yönetimi içerisinde merkezi fonksiyona yaklaşıp yaklaşmayacağına işletme yönetimi karar verir. İç denetim, gerekli uyumlarla bu süreci hızlandırabilir. Bunun için iç denetimi de işletmenin bir parçası olarak gören ve iç denetimin hedeflerinin işletme hedeflerinin dahilinde olduğunu benimseyen yeni bir felsefeye ihtiyaç vardır. İç denetimin amacı, olası risk durumlarını doğru tahmin etmek ve bundan doğabilecek şansları görmek olmalıdır (Demirbaş, 2005: 184).

2.7.6. Kendi-Kendine Kontrol Yaklaşımı

İç denetimde son yıllarda gittikçe kabul gören diğer bir yaklaşım biçimidir. İç Denetçiler Enstitüsünün Uygulama Tavsiyelerinden biri olan “ Kontrol Süreçlerinin Uygunluğunun Değerlendirilmesinde Kendi-Kendine Değerleme Kontrollerinin Kullanımı” başlığını kullanarak, bu yöntemin kullanılmasını önermektedir. Uygulama tavsiyesi “Kendi-kendini kontrol metodolojisi, organizasyonun risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin uygunluğunu değerlendirmek için yöneticiler ve iç denetçiler tarafından kullanılabilir” ifadesine yer vermektedir. Tavsiyeye göre iç denetçiler aşağıdaki konulara kendi kendini kontrol programlarından yararlanabilirler (Yılcı, 2006: 131);

- Riskler ve kontroller hakkında ilgili bilgiyi toplamak için,
- Denetim planının yüksek riskli ve alışılmamış alanlara odaklanması için,

- Faaliyet yöneticileri ve iş çalışma takımlarıyla daha çok işbirliğini ilerletmek için.

Kendi kendine kontrol yaklaşımı, genellikle organizasyonun her bölümünde öncelik görevi yapan kontrol odaklı bir seri workshoplardan meydana gelir. Ancak iç denetim eylemi içerisinde değişik biçimlerde de yer alabilmektedir. Esas itibarıyla üç tür kendi kendine kontrol yaklaşımı mevcuttur (Yılancı, 2006: 132). Bunlar; basitleştirilmiş çalışma grupları, soru kâğıtları (anket) ve yönetimin ürettiği analizlerdir.

2.7.7. Dış Kaynak ve Eş Kaynak Kullanımı

Dış kaynak şirketlerin kendi imkânları ile sunamadıkları ya da sunmaları halinde mali açıdan daha az kârlı durumda buldukları hallerde, iş süreçlerini etkinleştirmek için veya fiyat / kazanç oranını artırmada başvurdukları bir yöntemdir (Safsoy, 2006: 49). Günümüzde hızla gelişen bir kavram olan dış kaynak kullanımı ile kurumlar ana faaliyet alanları dışında kalan çalışmalarını ve ihtiyaçlarını işin uzmanlarından satın alma veya kiralama yolu ile karşılamaktadırlar. Dış kaynak kullanımı için şirketler üzerinde oluşan baskılar; giderek artan rekabet koşulları, işletme giderlerinin düşürülmesi, operasyonel verimliliğin artırılması ve yeni stratejilerin pazarda hızlı ve etkin uygulamaları şeklinde ifade edilebilir (Eşkazan, 2006a: 24).

Eş kaynak kullanımı, birincil kaynak olarak güçlü bir şirket içi iç denetim departmanına dayanır, departman kaynağının yetmediği durumlarda ve rutin olmayan hizmetler için dış hizmet sağlayıcılarının özel yeteneklerine ihtiyaç duyulduğunda;

- İç denetim faaliyeti bölümlendirilmiş projeleri,
- Bilgi teknolojileri denetimleri,
- Çevresel denetimler,

- Özel inceleme ve soruşturmalar,
- Sözleşme denetimleri,
- Risk değerlemesi ve risk esaslı planlama,

vb. hizmetler için kullanılır (Eşkazan, 2006b: 28-29). Eş Kaynak Kullanımı yolu ile, şirket içi denetim fonksiyonunun gücü, hizmet sağlayıcı firmanın geniş uzmanlık yelpazesine erişimin faydaları ile birleştirilerek bir sinerji yaratılır (Safsoy, 2006: 49).

Şirketin iç denetim yöneticileri ve personeli ile dış kaynak sağlayıcı arasında iyi başlayan eş kaynak düzenlemeleri olası yetki/uzmanlık alanı savaşı ile sonuçlanabilir. Şirket personeli ile ilgili bir kaygı ise; eğer eş kaynak kullanımı başarılı olmuş ise, bunun bir dış kaynak düzenlemesine dönebileceği ve hizmet veren firmanın tüm iç denetim fonksiyonunu ele geçirebileceğidir. Tümüyle dış kaynaktan yararlanan bir iç denetim faaliyeti başlangıçta organizasyonun kendi içindeki personel bütçesinden daha az maliyet oluşturabilir, ama uzun dönemde en iyi seçim olmayabilir. Bilinçli bir hizmet alan firma tarafından “Başarılı Bilgi Birikimi Stratejileri”ne odaklanması sureti ile dış kaynak sağlayıcı firma yetkinliği değerlendirilebilir ve olası riskleri kontrol altına alınabilir (Eşkazan, 2006b: 29).

2.8. İç Denetim ve Bağımsız Dış Denetim Arasındaki İlişkisi

Günümüzde, iç denetim ve dış denetim arasındaki ilişki gittikçe daha önemli hale gelmektedir. Yeterli ve iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ile iç denetim birimi bulunan işletmeler, dış denetime daha hazır hale gelmekte, finansal tablolarıyla ilgili eksikliklerini ve hatalarını gidermektedir. Bu tür işletmelerde dış denetçiler iç kontrol sistemini dikkate alarak görüş bildirebilir. Dış denetçinin desteği ile iç denetim programının planlanması ve iş bölümü yapılmasına dayalı bir işbirliği de oluşabilir. Nitekim uluslararası standartlara göre, iç denetim yöneticisi elindeki bilgileri ve verileri dış denetçilerle paylaşmalı ve iki taraf arasında bilgi alışverişinde bulunulmalıdır. Dış

denetçiler finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan iç finansal kontroller hakkında oldukça iyi bilgi sahibi olmalıdırlar. Bu anlamda, dış denetim ve iç denetim birbirini tamamlayıcı görevlerdir ve bu iki faaliyet arasında iş birliği mevcuttur (Oksay ve Acar, 2007: 29).

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur. Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler. Kamu kesiminde yer alan dış denetim kuruluşları amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılandırılmaktadır. Bu kuruluşların görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında olan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin bakanlıklar; denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir (Uzun, 2007: 5-6).

Dış denetçilerle iç denetçiler arasında denetim yöntemleri, sorumlulukları, denetim hedefleri gibi konularda bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dış denetçiler, mali işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıtlar aramaktadırlar. Onların bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakmaktadırlar. Dış denetçilerin temel hedefi sonuçların değerlendirilmesidir. İç denetçilerin temel hedefi ise daha önce kurulmuş ve uygulanmakta olan mali sistemlerin değerlendirilmesidir. İç denetçi ile dış denetçi arasındaki ilişkide, eğer dış denetçi iç denetçinin üstü veya değerlendircisi olarak görülürse, kaygılara yol açılabilecektir. Her iki tarafın birbirlerinin rolünü ve sorumluluklarını takdir ettiği saygın bir ilişkinin

kurulması gerekir. Dış denetçi, iç denetçinin sahasına giren bir alanda denetimini geliştirme imkânı bulduğunda veya bu alanda denetim yapmaya çağrıldığında, böyle bir ihtiyaç, işbirliği temelinde duyarlı bir çalışma ilişkisini engellemez. Eğer her iki taraf birbirlerinin çalışmasına güven duyar ve buna göre kendi çalışmalarını planlarsa, yöntem konusunda görüşlerin, tecrübelerin ve bilginin faydalı sonuçlar veren karşılıklı paylaşımı ve zamanın ve kaynakların tasarruf edilmesi sağlanabilir (Uzun, 2007: 5-6).

5018 sayılı yasada; iç denetime ilişkin usul ve esaslar, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri arasında sayılan bütün idarelerin iç denetimlerinin kendilerine bağlı iç denetçiler tarafından denetleneceği şeklinde düzenlenmiştir. Bunun bir sonucu olarak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin dış denetiminin Sayıştay tarafından yapılacağı anlaşılmaktadır. 5018 sayılı yasanın dış denetimi düzenleyen maddesinde dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı belirlenirken bu denetimlerin hangi idareleri kapsadığı belirtilmemiştir. Çünkü; söz konusu yasanın kapsam maddesinde hangi idarelerin bu yasanın hangi maddelerine tabi oldukları belirlenmiştir. Yasanın 2 nci maddesi olan kapsam maddesine bakıldığında genel yönetim kapsamındaki bütün idarelerin dış denetimin düzenlenmesiyle ilgili 68 nci maddesine tabi oldukları görülmektedir.

5018 sayılı yasada Sayıştay tarafından harcama sonrası yapılacak dış denetimin amacı; “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne (TBMM) raporlanmasıdır” şeklinde belirlenmiştir. Sayıştay’ın yapacağı dış denetimin temel özellikleri (Kartalıcı, 2007: 261-262);

- Sayıştay genel yönetim kapsamındaki idarelerde harcama sonrası denetim yapacak olup, eskiden olduğu gibi harcama öncesi vize ve tescil gibi işlemler yapmayacaktır.
- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki geniş bir kamu

yelpazesine ait dış denetimi gerçekleştirecektir.

- Dış denetimlerin çerçevesi hesap verme sorumluluğuyla sınırlıdır.
- Dış denetim; kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarına göre çıkarılan mali tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarıyla ilgili mali işlemlerin mevzuata uygunluğuna ilişkin uygunluk denetimi ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesine ve performanslarının ölçümüne yönelik performans denetimini içerir.
- Sayıştay, bu denetimleri TBMM adına yapar.
- Sayıştay denetimleri genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına göre yapılır.

Sayıştay; TBMM adına denetim yaptığından 5018 sayılı yasada, idarelerin denetimi sonucu düzenlenen raporlar ve bunlara verilen cevaplar dikkate alınarak dış denetim değerlendirme raporu hazırlamak ve TBMM'sine sunmakla görevlendirilmiştir.

2.9. İç Denetimi Etkileyen Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar

İç denetim faaliyetlerinin gelişmesine katkıda bulunmak amacıyla faaliyette bulunan ulusal ve uluslar arası kuruluşlar mevcuttur. Bu kuruluşların temel amacı, iç denetimin temel ilkelerini ve standartlarını geliştirerek iç denetim mesleğinin gelişmesine katkıda bulunmaktır. Bu bağlamda iç denetim ile ilgili olarak faaliyette bulunan ulusal ve uluslararası kuruluşlar aşağıda açıklanacaktır.

2.9.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü

14 Aralık 1994 tarihinde denetim mesleğinin dört profesyoneli (Ali Kamil Uzun, Ersin Güneralp, Hüseyin Karaçalı, Sinan Tanakol) bir araya gelerek, Uluslar arası İç Denetçiler Birliği'nin Batı Avrupa sorumlusu Giovanni Grossi ile İstanbul'da bir araya gelerek iç denetim mesleğinin meslek örgütü olacak olan "Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kuruluşu için ilk adımı atmıştır. TİDE'nün hedefi Türkiye'de uluslararası standartlarda mesleki gelişim ve paylaşım platformu oluşturmak, meslekleri ile ilgili değişimi ve geleceği yönetmek için meslektaşlarının ulusal ve uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmesini sağlamaktır (Uzun, 2004: 6).

Mesleğin 4 profesyoneli ile başlayan girişim, 19 Eylül 1995 yılında Ali Kamil Uzun'un başkanlığında 47 kurucu üye Türkiye İç Denetim Enstitüsü meslek örgütü olarak faaliyete başlamıştır. Bu çerçevede TİDE'nün kuruluş amaçları (Dağlı, 2000: 9-10);

- İç denetim ilkelerini, esaslarını standartlarını oluşturmak ve geliştirmek,
- İç denetim mesleğinin niteliğini yükseltmek için teori ve pratiğin geliştirilmesine katkıda bulunacak araştırma ve geliştirme çalışmaları yapmak,
- Ulusal ve uluslararası alanda mesleki gelişmeleri izlemek ve üyelerin yararlanmasını sağlamak,
- Bireysel ve kurumsal deneyimleri paylaşarak iç denetim mesleğini ortak bir zeminde geliştirmek ve yaygınlaştırmak,
- Eğitim çalışmaları yaparak üyelerin mesleki gelişimine yardımcı olmak,
- İç denetçilerin mesleki verimliliğini artırıcı yayınlar yapmak,

olarak sayılabilir.

Yurt genelinde farklı sektörlerdeki 250 civarında farklı firmada görev yapmakta olan üyesi bulunmakta ve aynı zamanda enstitü, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing- ECIIA) ile İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA) üyeliğine 1996 yılında kabul edilmiştir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, iç denetim alanında her yıl dünyanın 91 ülkesinde yapılmakta olan CIA, CCSA, CFSA ve CGAP gibi uluslararası sertifika sınavlarının dördünün de İngiliz dili yanında Türkçe de yapılmasını sağlamıştır (Seviğ, 2006).

2.9.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 5018 Sayılı Kanunu'nun verdiği yetkiye istinaden kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulmuştur (Korkmaz, 2007a: 41). Bu kapsamda, İDDK'nun başkan ve üyeleri 30.06.2004 tarihinde göreve başlamıştır. Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere; iç denetime ilişkin standart ve yöntemleri, meslek ahlak kurallarını, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek, eğitim programlarını hazırlamak, iç denetim raporlarını değerlendirmek, kamu idarelerinde çalışacak iç denetçi sayılarını belirlemek gibi görevleri yerine getirmek amacıyla oluşturulmuştur (Gül, 2005: 48).

Kurulun yapısı 5018 sayılı kanunun 66'ncı maddesinde ve İDKK'nun "Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle" belirlenmiştir. Buna göre Kurul, Maliye Bakanlığı'na bağlı ve 7 üyeden oluşmaktadır. Üyelerden biri Başbakan'ın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanın, biri İç işleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanı'nin önerisi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır. Üyeliğe atanacak olanların, kanunun 67'nci maddesinde belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin

ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyelerin görev süreleri 5 yıl olup, bu sürenin sonunda yeniden atanmaları mümkündür. Kurul, beş yıllık sürenin bitiminden iki ay önce ilgili bakanlıklardan aday bildirilmesini ister. Üyeliklerde herhangi bir sebeple boşalma olursa, Kurul bir ay içinde durumu ilgili bakanlığa bildirir. Boşalan üyelik için ilgili bakanın bir ay içinde yapacağı öneri üzerine Bakanlar Kurulu'nca atama yapılır (Aktaş, 2007).

Şüphesiz, 5018 sayılı kanun, Türk kamu idari yapısına yeni bir denetim anlayışı getirmiştir. Geçmişten gelen denetim kültürü yanında, iç denetçilik sisteminin kendine nasıl bir yer edineceği zaman içinde görülecektir. 5018 sayılı Kanun, aslında Türk mali sistemini yeniden ele almıştır. En önemli ilkeleri, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde, mali saydamlık ve hesap verebilir bir anlayışla yönetilmesidir. Getirilen yeni sistemi bir bütün olarak ele almak gerektir. Sistemin parçalarından birinin eksik çalışması veya istenildiği düzeyde geliştirilememesi, bütünün aksamaması sonucunu doğuracaktır. Bu açıdan, kamu mali yönetimimize getirilen yönetim sorumluluğu ilkesinin başarıyla uygulanabilmesinin olmazsa olmazlarından birinin, iç denetçilik sisteminin yeterince güçlendirilmesinden geçtiği açıktır.

2.9.3. İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors -IIA)

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), kurumsal ve kamusal örgütlerin boyutlarının ve karmaşıklığının artması sonucu ortaya çıkan iç denetimdeki büyümeye ve yeni yönetsel ihtiyaçlara cevap olarak 1941 yılında New York'ta kurulmuştur (Gansberghe, 2005: 3). Enstitü, 1944'de Toronto'da ABD dışındaki ilk birliğini, 1948'de de Londra'da Avrupa'daki ilk birliğini kurmuştur (Korkmaz, 2005: 29).

IIA, günümüzde dünya çapındaki 94.000'den fazla üyesine iç denetim, iç kontrol gibi konularda hizmet vermektedir (Gansberghe, 2005: 3). Ayrıca Enstitü, iç denetime ilişkin standartların ve etik kuralların belirlenmesi ve geliştirilmesi konusunda katkıda bulunmaktadır. Enstitü tarafından verilen İç Denetçi Sertifikası tüm dünyada geçerli bir belge niteliğindedir (Tek ve Çetinkaya, 2004: 6). IIA'nin kuruluş amaçlarını

ifade etmek gerekirse aşağıdaki gibi sıralanabilir (D'Silva ve Ridley, 2005: 3):

- İç denetimin sorumluluk alanlarının belirlenmesi,
- Bağımsız ve objektif iç denetçiliğin tanımlanması,
- Etik kuralları,
- Genel ve belirli profesyonel standartların kurulması,
- İyi bir iç denetim uygulaması üzerine teorik literatür,
- İç denetçilik çalışmalarının düzenlenebilmesi için kalite güvence ihtiyaçları,
- Dünya çapında en iyi uygulama performanslarının ortaya konmasını sağlar.

2.9.4. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing-ECIIA)

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA), aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 30 Avrupa ülkesindeki ulusal iç denetim enstitüsünün oluşturduğu bir konfederasyondur. ECIIA üyeleri, IIA'nın bir parçası olup, iç denetim faaliyetlerinin IIA'nın etik kurallarına ve uluslararası standartlarına uygun şekilde yürütülmesi gerektiğini savunmaktadır. ECIIA, AB çapında, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (European Federation of Accountants-FEE)'nin Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından belirlenen bağımsız denetim standartlarının Avrupa Birliği (AB) çapında uygulanmasına ilişkin olarak yaptığı gibi, IIA'nın belirlediği iç denetim

standartlarının AB çapında uygulanmasına ilişkin olarak çalışmalar yapmaktadır (Oksay ve Acar, 2007: 108). ECIIA'nın misyonu şudur:

- AB ve diğer etkili Avrupalı veya küresel kuruluşlarla ilişkilerde Avrupa iç denetim mesleğinin sesi olmak,
- Avrupa ve Akdeniz havzasında iç denetim mesleğini temsil etmek ve bu konuda İç Denetim Enstitüsü ile danışma içerisinde olmak,
- Avrupa ve Akdeniz havzasında ve kalkınmakta olan ülkelerde iç denetim mesleğini geliştirmek.

ECIIA, kendi üyeleri adına kendi üyeleri tarafından yönetilir. Her üye ülkeden bir delege, çalışma programını ve çalışma programının finansmanını onaylamak ve konfederasyonun stratejik yönünü çizmek için her yıl genel kurulda bir araya gelirler. Yönetim kurulu, konfederasyonun günlük işlerini yürütmekten sorumludur ve konfederasyonun hedef ve amaçlarına ulaşmak için stratejisini uygular, uygun politikalar ve programlar geliştirir. Yönetim kurulu, yılda en az dört kere toplanır (TİDE, 2005: 47).

2.9.5. Organizasyonları Destekleme Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations-COSO)

Organizasyon ve işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak çeşitli iç kontrol modelleri geliştirilmiştir. Bu modellerden birisi de Organizasyonları Destekleme Komitesi (COSO)'dir (Candan, 2006). 1970'li yıllarda ABD'de artan hileli finansal raporlamanın önüne geçmek amacıyla oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Reporting), iç kontrolün finansal raporlama üzerindeki önemini görerek konunun yeniden düzenlenmesinin gerekliliğini fark etmiştir. COSO, 1985 yılında kurulmuş, iş etiği kapsamında finansal raporlamanın kalitesinin arttırmaya etkin iç kontrol ve kurumsal

yönetim sağlamaya gönüllü ulusal bir özel sektör kuruluşudur (Biçer, 2006: 26-27).

COSO Raporu'na göre, bir iç kontrol sisteminin etkili olduğunun söylenebilmesi için bu sistemin birbiriyle ilişkili beş bileşeni aynı anda içermesi gerekir. Bunlar (Yavuz, 2002: 42-43 ; INTOSAI, 2004: 10):

- **Kontrol Çevresi :** Kısaca özetlemek gerekirse 'kontrol çevresi' ile anlatılmak istenen, bir organizasyonun iş görme biçimini, genel-geçer prensipler karşısındaki duruşunu ve kalitesini tanımlar. Bu zeminin sağlam olmasını isteyen kuruluşlar, yetenekli ve uzman kişileri istihdam eder, kontrol bilincini artırmaya ve sistemlerin bütünlüğünü sağlamaya çalışırlar. Kurumun tarihi, kültürü, etik değerleri, entegrasyonu, yetki-sorumluluk devri uygulamaları, insan kaynaklarının bileşimi ve gelişimi, yönetim kurulunun ilgisi, takibi ve yönlendirmesi gibi hususlar bu çevreyi etkileyen faktörlerdir.

- **Risklerin Tespiti:** Risklerin belirlenmesini (tanımlanmasını) ve bunların gerçekleşme olasılıkları ile doğurabilecekleri etkilerin (sonuçların) analiz edilmesini içeren bu süreç, banka yönetiminin, hedeflediği sonuçlara ulaşmasını engelleyebilecek söz konusu risklere karşı nasıl bir önlem alması gerektiği konusunda vereceği kararlar için baz teşkil etmelidir.

- **Kontrol Faaliyetleri:** Söz konusu faaliyetler, bankada yönetimin koymuş olduğu kuralların ve verdiği direktiflerin uygulanmasını ve hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek risklerin meydana gelmemesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlayan; onay verme, doğrulama, limit kontrolü, performans ölçümü, tüm aktiflerin (varlıkların) ve değerlerin güvenliğinin sağlanması ve görevlerin (fonksiyonların) ayrışması gibi çok farklı kontrol aktivitelerini içerir.

- **Bilişim ve İletişim:** İhtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığı bir iç kontrol

sisteminin vazgeçilmez temel unsurlarından birisidir. Operasyonel, finansal ve mevzuata uygunluğu gösteren bilgileri ve bunlarla birlikte gerekli her türlü dışsal bilgileri içeren raporların üretilmesi, saklanması ve zamanında kullanıma hazır olması, karar verme sürecinin ve raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde yaşamsal önem taşır. Etkili bir iletişim sistemi ise organizasyon içerisinde yukarıdan aşağıya olduğu kadar, aşağıdan yukarıya ve çapraz iletişim kanallarının da varlığının, ve bu kanallar kullanılarak bütün personele iç kontrol sisteminin ne olduğu, önemi ve personelin bu sistem içerisindeki yerleri ve rolleri hakkında açık ve anlaşılır mesajların iletilmesinin sağlandığı bir sistemdir.

- **İzleme:** Bütün sistem ve süreçlerin olduğu gibi iç kontrol sisteminin de, istenilen performansı gösterip göstermediğinin sürekli izlenmesi gerekir. Bu izleme ve değerlendirme faaliyeti iki şekilde olur. Operasyonların (faaliyetlerin) devam ettiği (icra edildiği) esnada, bizzat opere eden kişiler ve onları denetlemekle görevli-sorumlu sıralı (hiyerarşik) yöneticiler tarafından yapılan düzenli/sürekli izleme ve kontrol faaliyetleri bu yöntemlerden biridir.

Etkin olarak yapılan finansal kontrollerin ve uygun -doğru- bir muhasebe kayıt sisteminin iç kontrol sisteminin önemli bir unsuru olduğunu vurgulayan rapora göre aslında en önemli konulardan birisi; kurumun içinde bulunduğu, faaliyet gösterdiği ortamda (piyasada) var olan ve sürekli değişen risk unsurlarının kurum üzerinde nasıl ve ne kadar etkili olabileceğinin, bir başka deyişle maruz kalınan risklerin mahiyeti ve boyutlarının belirlenmesidir. Zira kâr edebilmek, hesaplanmış riskleri almakla mümkün olur ve iç kontrol sisteminin hedefi, riskleri ortadan kaldırmak yok etmek mümkün olamayacağından, bu risklerin iyi yönetilmesine ve kontrolüne yardımcı olmaktır.

2.10. Kamu İç Denetim Standartları ve Etik Kurallar

Günümüzde hemen hemen her konuda "standart" kavramı veya uygulaması karşımıza çıkmaktadır. Standart, çeşitli şekillerde tanımlanabilmektedir. Standart, kimilerine göre "olması gereken" kimilerine göre "amaca uygunluk derecesi" şeklinde

tanımlanmaktadır. Denetim kavramı ve uygulamalarında da standartlar söz konusudur. Bu standartlardan bazıları kavramsal düzeyde olup çeşitli düşünceleri yansıtmakta, diğer bazıları da uygulamayı yönlendirmektedir.

2.10.1. Kamu İç Denetim Standartları ve Önemi

Kamu iç denetim standartları, 5018 sayılı kanununun 67. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca da, iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur. Kamu İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde, IIA “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmıştır, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirler. Standartlar; iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenler (<http://www.tkgm.gov.tr>).

Bu bağlamda iç denetim standartlarının amaçlarını aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür (Diamond, 2006 : 10; www.tide.org.tr):

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,
- İdarenin her türlü faaliyetini geliştirmek, iyileştirmek ve idareye değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermek,

- Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olmak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır.

Standartlar, nitelik standartları ve çalışma standartlarından oluşur. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir. Bu standartlar çalışmamızın “EK” kısmında yer almaktadır.

2.10.2. Etik Kurallar

Günümüzde organizasyonların yoğun çalışma ve bağlılık karşısında iş güvencesi değil, sadece geçici istihdam ve belirsizlik sağladığı görülmektedir. Bu durum, çalışanların dürüstlük ve yoğun çalışma özelliklerini yeniden yapılandırma ihtiyacını doğurmuş ve bu da insan kaynakları fonksiyonunu kişisel değerleri geliştirmeye yönelik programlar oluşturmaya yöneltmiştir (Erkutoğlu, 2002: 36). Bu açıdan “etik” kavramı önem kazanmaya başlamıştır.

Etik kuralları iç denetim mesleğine uygun ve meslek için gereklidir. Bu etik kuralları risk yönetimi, kontrol ve yönetim konusunda objektif güvence sağlama üzerine kurulmuştur. IIA'nın Etik Kuralları iç denetimin tanımının ötesinde iki vazgeçilmez unsuru da içerir (Doyrangöl, 2002: 4):

- Prensipler: İç denetim mesleği uygulamalarıyla ilgilidir.

- İç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan “Davranış Kuralları”. Bu kuralların amacı, ilkelerin uygulamaya dönük yorumlanmasına yardımcı olmak ve iç denetçilerin etik davranışları konusunda yol göstermeyi amaçlamaktadır.

2.10.2.1. Prensipler

İç denetçilerden bir takım prensiplerin uygulanması beklenmektedir. Bu prensipler; doğruluk, tarafsızlık, sır saklama ve mesleki yeterliliklerdir. İç denetçilerin doğruluğu, onların yapmış oldukları değerlendirmelere güven duyulmasını sağlar. İç denetçiler, inceledikleri süreç (eylem) hakkındaki bilgileri toplama, değerlendirme ve iletmede mesleki tarafsızlığı en üst düzeyde tutmalıdır. İç denetçiler, elde ettikleri ve yasal veya mesleki zorunluluklar gibi uygun bir etkilendirme olmaksızın açıklamaları gereken bilginin değerine ve sahiplerine saygı duymalıdır (Yılancı, 2006: 100-101). Ayrıca iç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin başarılı olarak yürütmesinde ihtiyaç duyulan bilgi, beceri ve deneyimi uygulamalıdır.

2.10.2.2. Kurallar

Kurallar, prensiplerin nasıl uygulanacağı konusunda yorum getirir. Bu bağlamda kuralları aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür (Yılancı, 2006: 101-102);

- Doğruluk prensibinin uygulanabilmesi için iç denetçiler bir takım unsurlara dikkat etmeleri gerekmektedir. Bunları ifade etmek gerekirse; İç denetçiler, işlerini dürüstçe, dikkatlice ve sorumluluk duyarak yerine getirmelidir. Yasalara ve mesleğin açıklamasını istemediği hususlara dikkat etmelidir ve bilerek herhangi bir yasa dışı eylemde taraf olmamalıdır veya mesleğin haysiyetini kırıcı işleri yapmamalıdır. Ayrıca, organizasyonun meşru ve etik amaçlarına dikkat etmeli ve katkıda bulunmalıdır.
- İç denetçiler tarafsızlık prensiplerini yerine getirmek için bir takım

unsurları göz önünde bulundurmamak zorundadırlar. Bunları ifade etmek gerekirse; Tarafsız değerlendirmeleri etkileyebilecek veya baskı oluşturabilecek herhangi bir eyleme veya ilişkiye girmemelidirler. Bununla birlikte, mesleki yargularının etkileneceği herhangi bir baskı veya etkilemeyi kabul etmemelidirler. Ayrıca bildikleri tüm gerçekleri açıklamalıdır.

- İç denetçilerin sır saklama prensiplerini uygulamak için dikkat edeceği unsurlar ise; görevleri gereği elde ettikleri bilgileri kullanma ve korumada basiretli davranmalıdırlar ve elde ettikleri bilgileri herhangi kişisel kazanç için veya örgütün meşru ve etik amaçlarına zarar verecek biçimde kullanmamalıdırlar, şeklinde ifade edilmektedir.
- Mesleki yeterlilik prensibi için iç denetçilerin dikkat edecekleri hususlar ise, sahip oldukları bilgi, beceri ve deneyimlerini sadece görevleri olan hizmetlere angaje etmelidirler. İç denetim hizmetini “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına” göre yerine getirmelidirler ve bununla birlikte mesleki ehliyet ve hizmetlerinin kalitesi ve etkinliğini sürekli geliştirmelidirler.

2.11. Kamu Denetim Sisteminin Temel Sorunları

Türkiye’de kamu denetimi ile görevli, örgütsel yapıları ve büyüklükleri farklılık gösteren birçok denetim kurumu bulunmaktadır. Fakat mevcut Türk denetim yapımızda denetimin yeterli ve istenilen düzeyde yapılabildiğini söylemek pek mümkün değildir. Genel anlamda bakıldığında, denetimin kurumsal ve işlevsel açıdan karşılaşılan başlıca sorunları aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür (Yaman, 2008: 11-15):

- Tüm denetim kurumlarınca kabul edilmiş denetim standartlarının olmaması; kamu yönetiminde faaliyet gösteren tüm denetim birimlerinin (kurul, kurum, başkanlık birim vb.) ne olursa olsun denetim sürecinde uygulayacağı denetim prosedürleri, iş kalitesi, kalite anlayışları ve hazırlayacağı raporlar bakımından uyması gereken bazı prensip ve standartlar

olmalıdır. Bir denetim çalışmasının kalitesi ve yeterliği bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülebilecektir. Fakat Türkiye’de hizmet ifa eden tüm kamu kurum ve kuruluşlarındaki denetim birimleri için geçerliliği benimsenmiş denetim standartları henüz oluşturulamamıştır.

- Uygulamada çağdaş denetim alanındaki gelişmelere yeterince yer verilmemesi; Türk kamu yönetiminde yapılmakta olan denetim, ağırlıklı olarak uygunluk denetimi, diğer bir ifadeyle yasa ve idari düzenlemelere uygunluk denetimidir. Türkiye’deki denetim birimleri, bu geleneksel görevinin yanı sıra mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi, mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamalarını henüz yeterli oranda işlevselleştirememiştir.
- Denetim mesleği, AB standartları düzeyinde bütünsel biçimde yeterince gelişmemiştir.
- Denetimsiz alanların bulunması ve denetimi kısıtlayan uygulamaların olması; Türkiye’de gerek yasal düzenlemelerle gerekse fiili uygulamalarla denetimsiz alanlar zaman içinde oluşmuştur. Bu durum, denetimin alanını daraltmasından öte kamunun güvenilirliğini etkilemekte ve sarsmaktadır.
- Denetimin stratejik plan temelinde yürütülmemesi; Türkiye’de genel olarak denetim, öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara ve yıllık programlara dayalı olarak yürütülmediği gibi denetim birimlerini bu yönde zorlayan böyle bir anlayış ya da yasal düzenleme de bulunmamaktadır.
- İç kontrol sistemlerinin yetersizliği ve iç kontrol ile denetim ilişkisinin yeterince sağlanamaması; Türkiye’de iç kontrol sisteminin tutarlı ilkeler bütünü olarak ele alınmadığı buna karşın bu sistemin unsurlarının ise mevzuata serpiştirildiği görülmektedir. İç kontrol yapılarının sistematik ve bütünsel biçimde ele alınmaması ve bu alanda standartlar tespit edilmemiş olması, iç kontrol yapısının önemli unsurlarından biri olan iç denetimin etkinliğini

doğrudan ilgilendirmektedir.

- Denetim elemanlarının mesleki gelişim eğitimlerinin sürekli ve sistematik olmaması; kamu yönetimimizin genelinde olduğu gibi denetim birimlerinde de hizmet içi eğitime gereken önem verilmemektedir. Türkiye’ de denetim elemanlarının çoğu mesleğe alınmadan önce meslek kuruluşları tarafından denetimle ilgili temel konular hakkında eğitilmedikleri gibi, mesleğe alındıktan sonra da mesleki gelişmeyi sağlamak, denetim alanları ile ilgili yenilikleri ve gelişmeleri izlemek amacıyla süreklilik temelinde hizmet içi eğitimden geçirilmemektedirler. Bu amaçla düzenlenen sınırlı çalışmalar ise yetersiz kalmaktadır. Denetim sistemimizde gerçekleştirilen hizmet içi eğitim genelde sistemli ve programlı bir temel yerine usta-çırak ilişkisi içerisinde yürütülmektedir.

- Denetim sürecinde bilişim teknolojilerinden yeterince yararlanılmaması; Türkiye’ deki denetim birimleri ve denetim organları denetim alanında bilişim teknolojisinin sunduğu imkânlardan sistematik bir biçimde yararlanamamaktadır. Çağımızda hemen hemen bütün kamu kurum ve kuruluşları, yönetim sistemlerinin yanı sıra mali sistemlerinde de giderek artan ölçüde ve yaygın olarak bilişim teknolojisinden yararlanmaktadırlar. Bilişim teknolojisinin mali işlemlerde kullanılması, pek çok yararının yanı sıra, işlemlerde anonimliğe yol açarak sorumluluğu azaltmak, veri giriş ve islemede mükerrerliklere, yetkisiz erişimlere açık olmak gibi mali denetim açısından son derece önemli olan birçok zaafı da beraberinde getirmektedir.

- Denetim birimleri arasında koordinasyon ve işbirliğinin bulunmaması; yapılmakta olan işin özellikli durumundan kaynaklanan özel durumların (birkaç kamu kurumunun faaliyet alanına giren işlerin denetiminde yapılan birlikte çalışma) haricinde denetim birimleri arasında diyalog, koordinasyon ve işbirliği imkânlarından gerektiği gibi yararlanılmamaktadır. Bu nedenle de denetim standartları, ortak denetim yaklaşımı tesis edilememiştir. Mevcut durumun uzantısı olarak, denetim mesleğiyle ilgili yeniliklerin ve gelişmelerin

ortak bir zeminden izlenmesi pek mümkün olmamakta ve hatta mükerrer denetimlere yol açmakta ve denetimin etkinliği azalmaktadır. Denetim birimlerinin kendi aralarındaki koordinasyon eksikliği denetimden beklenen sonuçların, başka kurumlar tarafından da paylaşılması olasılığını ortadan kaldırmaktadır.

- Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması; Türk kamu yönetiminde, denetim kurumlarının yıllık faaliyetlerine (yıllık faaliyet raporu) ilişkin veriler pek bilinmemektedir. Yapılan denetimlerde, kurumların yıllık program ve planlara, kurumsal hedeflere ne ölçüde ulaştıkları kamuoyunun bilgisine ve değerlendirmesine sunulmamaktadır.
- Türk kamu yönetiminde, denetim elemanlarının mesleğe alınmalarında ve mesleği sürdürmelerinde ortak bir usul ve uygulama halen tam olarak mevcut değildir. Bazı kurumlar, mesleki tecrübe ararken, bazıları doğrudan bilim sınavları sonucu denetim elemanı temin etmektedir. Denetim elemanlarının, yetiştirilme süreçlerindeki uygulamalar kurumdan kuruma farklılıklar göstermektedir.
- Teftiş ve denetim birimlerinin bir kısmı, yönetim kademesinin en üstüne, bir kısmı ise alt kademe yöneticilerine bağlı olması uygulamada, koordinasyon eksikliği nedeniyle, çok sayıda denetim elemanı tarafından mükerrer denetimler yapılmaktadır.
- Türkiye’de yapılmakta olan birçok kurum denetimi, sistematik ve sürekli değil, kısmi ve belirsiz zamanlıdır.
- Denetimler, risk analizleri esas alınarak belirlenmiş konular üzerinde değil, tesadüfi veya şikâyetlerde belirtilen konular üzerinde yoğunlaşmaktadır.
- Kamuoyunda yerleşik bir anlayışa göre, fonksiyonel olarak hata bulmak

üzerine yoğunlaştığından cezalandırıcı özellik taşır. Bazen hatalı veya sübjektif yaklaşımlar sonucu telafisi güç sonuçlar meydana gelebilmektedir. Bu nedenle teftiş, kaçınılan ve istenmeyen bir durum olarak ortaya çıkmaktadır.

- Yapılmakta olan mali denetimler, bağımsız ve uzmanlığa dayalı olarak yürütülmemektedir.
- Müfettiş, kontrolör ve diğer denetim elemanlarının statüleri, görev tanımları, faaliyet alanları ve bağımsızlıkları tartışmalara yer olmayacak biçimde yeterince açık değildir.
- Çok sayıda özerk kurum ve kurulun bulunması; Türkiye’de son yıllarda artan özerk kurum ve kurullar dolayısıyla, kamu denetim sisteminde de çok başlılık göze çarpmaktadır. Bu kurum ve kurullar, faaliyet alanlarıyla ilgili denetleme ve yaptırım yetkisine sahip olmaları nedeniyle denetimde bulunması gereken ahenk kaybolmakta, farklı usul ve metotlarla çalışan karmaşık bir yapı ortaya çıkmaktadır. Öğretide, gerçek hukuki kimlikleri ve devlet yapısı içindeki yerleri tam olarak anlaşılamayan bağımsız idari otorite olarak ifade edebileceğimiz bu kurum ve kurullar denetim sistemini olduğu kadar idari sistemi de yapısal olarak etkilemektedir.
- Ulusal düzeyde, merkezi üstyapıda bir denetim örgütünün olmaması; Türkiye’de denetim konusunda merkezi düzeyde çalışma yapacak bir üst kuruluş bulunmamaktadır. Bu nedenle her denetim birimi çalışmalarını kendi plan ve programı doğrultusunda diğer kurumlardan bağımsız olarak gerçekleştirmektedir. Bu durum mesleki ve denetim konusunda gerekli düzenlemenin yapılamamasının en önemli nedenlerinden birisidir.
- Denetim raporlarının gereği için takibinin yeterince yapılamaması; gerçekleştirilen denetimler sonucunda düzenlenen raporların gereğinin yerine getirilmesinde takibin pek mümkün olmaması ya da yeterince etkili takibin

yapılamaması önemli bir süreç problemidir. Raporların yerine getirilmesi, söz konusu mercilerin takdirine bağlı kalabilmektedir.

Türk kamu yönetimiyle ilgili yukarıda ayrıntılı olarak ifade edilen birikmiş sorunların çözülmesi, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacak bir denetim sisteminin hayata geçirilmesi çok önemlidir. Bahsedilen hususlar, AB ile başlatılan müzakereler çerçevesinde, AB Müktesebatına uyum kapsamında taahhüt edilen birer gereklilik olması yanı sıra kamuoyu tarafından da ilgiyle takip edilen ertelenemeyecek ülke ihtiyaçları olarak güncelliğini korumaktadır.

2.12. İç Denetim İle İlgili Ülkemizde Yapılan Düzenlemeler

Ülkemizde, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemelerle denetim ve denetim komitesi ile ilgili oluşan mevzuat, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamu kuruluşlarının iç denetimine ilişkin düzenlemelerle finans, reel sektör ve kamu kuruluşlarında iç denetim faaliyetinin yasal bir gereklilik haline geldiği, bankaların, diğer finans ve reel sektör şirketlerinin, kamu kuruluşlarının yönetim kurulu, üst düzey yönetimleri ile denetim profesyonellerinin rol ve sorumluluklarının arttığı bir dönem başlamıştır. Yasalaşması beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile birlikte denetim olgusu tüm şirket ve kuruluşları ilgilendiren ve etkileyen bir konu haline gelecektir.

2.12.1. Bankacılık Alanında Yeni Düzenlemeler

BDDK, bankaların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere, kuracakları iç denetim sistemleri ile risk yönetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri belirlemek amacı ile “Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik” hazırlanmış ve 08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikle birlikte yönetim kurulu, bir üyesini iç denetim işlevinin sürdürülmesi için görevlendirmek zorundadır (Elitaş ve Özdemir, 2006: 146).

Bu gelişmelerin sonrasında, 1 Kasım 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun "İç Sistemler" konu başlığı altındaki ikinci bölümünün 29-32. maddelerinde bankalar tarafından oluşturulması gereken iç sistemler (iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri) hakkında çeşitli yükümlülükler düzenlenmiş, 29. madde de "Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kuruluşuna, işleyişine, yeterliliğine, oluşturulacak birimlere, icra edilecek faaliyetlere, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile kuruma yapılacak raporlamalara ilişkin usul ve esaslar kurulca belirlenir." ifadesine yer verilmiştir. Bankacılık Kanunu'nun geçici 1. maddesinde ise öngörülen düzenlemelerin bir yıl içerisinde yürürlüğe konulması zorunluluğu belirtilmiştir (Yurtsever, 2007).

Bankacılık Kanunu'nda belirtilen düzenlemelere yönelik BDDK tarafından, 01.11.2006 tarihinde 23 adet yönetmelik yayınlanmıştır. Bu yönetmeliklerden birisi de önceki paragrafta belirtilen hükümler ile "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik"tir. Buna göre; bankalarda, denetim ve risk yönetimi konusunda uzman profesyonellerin yönetim kurullarında görev alacağı bir dönem başlamaktadır. Bankaların yönetim kurulu ve üst düzey yönetimleri ile iç kontrol, iç denetim ve risk yönetiminden sorumlu profesyonellerinin çalışma usul ve esaslarının geçmişte alışıla gelen yaklaşımlardan çok farklı olacağı, bu nedenle insan, teknoloji ve eğitim ihtiyaçlarının ortaya çıkacağı ifade edilmektedir (Yurtsever, 2007).

İç sistemler yönetmeliğiyle bankaların kendi iç sistemlerini kurması ve bu konuda banka yönetim kuruluna ve yönetim kurulu denetim komitesine önemli rol ve sorumluluklar verildiği ve özellikle mesleki yeterlilik, gelişim ve sertifikasyonun teşvik edildiği görülmektedir. İç denetim faaliyeti ve çalışma esaslarına yönelik çalışma kağıtları da dahil çok ayrıntılı düzenlemeler yapıldığı ve BDDK'nın risk esaslı denetim yaklaşımı ve bağımsız denetim ile de iç sistemler yönetmeliği uygulamasını takip edeceğini dikkate aldığımızda; denetim mesleğinin önemli gelişmeler kaydedeceğini bir

kere daha ifade edilebilir (www.dunyagazetesi.com.tr).

BDDK tarafından yapılan düzenlemelerle, Bankacılık Kanunu'nda öngörülen iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin "İç Sistemler Yönetmeliği"ne uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi yönetim kurulunun sorumlulukları arasında açık olarak tanımlanmıştır. Yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olmak üzere ise denetim komitesi oluşturulmuştur (www.deloittedenetim.com).

Eski yönetmelik ile getirilen düzenlemelerde eleştirilen en önemli hususlardan birisi iç kontrol birimi ve iç denetim biriminin, iç denetim sistemi başlığı altında birlikte düzenlenmeleri idi. Bu yönetmelikte iç denetim sistemi, teftiş ve iç kontrol sistemlerinden oluşturulmuş bütünleştirilmiş süreç olarak belirtilmişti. Yeni iç sistemler yönetmeliğinde bu yanlıştan dönüldüğü ve bu iki organın kendilerine ait bölümlerde ayrı ayrı düzenlendikleri görülmektedir. İç sistemler yönetmeliği ile yapılan düzenlemelerle bankaların maruz kaldıkları riskleri izlemesi, risklerin kontrol ve yönetiminde yönetim kurulu ve denetim komitesi üyelerinin kritik bir rol üstlendikleri, pay ve menfaat sahipleri ile tasarruf sahiplerinin hak ve çıkarlarının korunması açısından önemli sorumlulukları bulunduğu vurgulanmıştır (Yurtsever, 2007).

İç denetim ile ilgili önemli düzenlemelerden birisi de yönetmeliğin 32. maddesinde belirtilen izleme faaliyetlerine ilişkin hükümlerdir. Burada müfettişlerin iç denetim raporlarında önerdikleri ve iç denetim birimince düzeltici önlemleri almaya yetkili yöneticilere intikal ettirilen hususlara yönelik uygulamaları izlemeleri, bu izleme faaliyetlerinin sonuçlarını ve değerlendirmelerini denetim komitesine iletmek üzere iç denetim birimine raporlamaları, bu raporların gelecek dönemlerde iç denetim planlarında dikkate alınması hususları belirtilmiştir (Yurtsever, 2007).

2.12.2. Sermaye Piyasası Kurulu'nda Yapılan Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 14 Temmuz 2003 tarihinde yayınladığı "Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Tebliğ" ile, aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri düzenlenmiştir (www.alomaliye.com).

İç denetim ile ilgili olarak aracı kurumlar, bünyelerinde faaliyetlerinin kapsam ve yapısıyla uyumlu, değişen koşullara cevap verebilecek nitelik, yeterlilik ve etkinlikte iç denetim sistemlerini kurmak, idame ettirmek ve geliştirmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Bunlarla birlikte, yönetim kurulunun, aracı kurumun bünyesinde kurumsal yapıya uygun ve etkin bir iç denetim sisteminin kurulması, iç denetim programının oluşturulması ve sürdürülmesi hususlarında gerekli tedbirleri alması gerekliliği getirilmiştir. Ayrıca yine yönetim kurulunun, aracı kurumun genel yönetim yapısında iç denetim sistemine açıkça yer vermesi gerektiği, bu sistemin idari yapısına, personel teminine, kalitenin sağlanmasına ilişkin esas ve usulleri belirleyeceği hükmü getirilmiştir (www.spk.gov.tr).

Üst düzey yönetimin, iç denetim biriminin veya aracı kurumun bağımsız dış denetimini yapan kuruluşun, aracı kurumun iç denetim sistemine ilişkin değerlendirmelerini düzenli olarak inceleyeceği, aracı kurumun bağımsız denetim kuruluşu veya iç denetim biriminin iç denetimin güçlendirilmesine yönelik önerilerini değerlendireceği ve bu öneri ve taleplerin üst yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığını kontrol etmesi hükmü benimsenmiştir (www.spk.gov.tr).

Tebliğde bağımsız dış denetim ile iç denetim arasındaki ilişkiyle ilgili olarak, bağımsız denetim şirketi tarafından aracı kurum uygulamalarının iç kontrol prosedürlerine uygunluğu kontrol edileceği, ayrıca bağımsız denetçi raporunda iç kontrol sistemlerinin işleyişine ve prosedürlere uyma derecesine ilişkin görüş belirteceği esası getirilmiştir (www.alomaliye.com).

2.12.3. Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Adalet Komisyonu tarafından kabul edilen Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın, ülkemiz ticari hayatı için önemli bir değişim sürecini başlatacak yenilikçi niteliği ile yönetim ve denetim adına ciddi sonuçları olacağı öngörülmektedir.

Tasarının denetim ile ilgili bölümleri incelendiğinde, mevcut kanunda yer alan murakıplık müessesesinin kaldırıldığı, mali denetimin dış denetçiler tarafından gerçekleştirileceği görülmektedir. Şirketlerin ölçeğine göre, bağımsız denetim kuruluşu, SMMM ve YMM tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Denetçinin belirli süre sonunda rotasyona tabi olduğu, denetçinin vergi danışmanlığı hariç başka hizmet sunamayacağı tasarıda belirtilmektedir (www.denetimnet.com).

Anonim ortaklığın ve şirketler topluluğunun mali tabloları ve yıllık raporunun denetçi tarafından denetleneceği belirtilmiş, bu denetimden geçmeyen mali tablolar ve yıllık raporun düzenlenmemiş hükmünde olacağı tasarıda yer almaktadır. Söz konusu tablo ve raporlarda denetim sonrasında yapılan değişikliklerin de denetçinin onayına sunulması gerekmektedir. Denetçi tarafından sunulacak olan denetim raporunda, yönetim kurulunun yasalara uygun hareket edip etmediği, şirketin varlığını tehdit eden olguların bulunup bulunmadığı, ticari defterlerin hukuka uygun tutulup tutulmadığı, finansal tabloların ve yıllık raporun dürüstlük ve şeffaflık ilkesine uygun düşüp düşmediği, denetimin kapsamı ve niteliği belirtilecektir. Bunlarla birlikte tasarıda, denetçi görüşünün önemli bir işlevi bulunduğu görülmektedir. Denetim sonucu, denetçi olumlu veya olumsuz görüş, şartlı görüş verebilir ya da görüş vermektan kaçınabilir. Denetçi görüşü, genel kurul kararlarını ve yönetim kurulunun görevde kalıp kalmayacağını etkileyici niteliktedir. Olumsuz denetçi görüşü sonucunda yönetim kurulunun istifa etmesi gerekmektedir (www.denetimnet.com).

2.13. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetim

Son yıllarda iç denetime ilgi oldukça artmış bulunmaktadır. Bunun temel nedeni, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinin ön plana çıkması ve kamuoyunun devletin faaliyetleri hakkında daha çok bilgi edinme ihtiyacını hissetmesidir. İç denetim, kamu idaresinin performansı hakkında yönetime rapor vermekte ve bir sorun varsa yönetimin gerekli önlemleri almasına imkân tanımaktadır. Aynı zamanda iç denetim, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlamanın da bir güvencesi olarak görülmektedir (Kesik, 2005: 100). İç denetimin kalitesinin artması, aynı zamanda yüksek denetim kurumu tarafından yapılan dış denetimi kolaylaştırarak yardım sağlamaktadır.

Türk kamu mali yönetim ve denetim sistemi, uluslararası standartlara uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda 10/12/2003 tarih ve 5018 sayılı KMYKK 'nin yürürlüğe girmesi ile uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla uyumlu olarak iç denetim mekanizması kurulmuştur (Yaman, 2008: 7). 5018 sayılı Kanununun 63-67 nci maddelerinde iç denetim ile ilgili hükümlere yer verilmiş, Kanununun geçici 5 inci maddesinde ise 31.12.2007 tarihine kadar belirlenmiş olan geçiş döneminde iç denetçi olarak atanabileceklerin kimler olduğu hususunda düzenlemeler yapılmıştır. Anılan Kanununun 63 üncü maddesinde iç denetim aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır. Bu maddeye göre iç denetim; "Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir". Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir (Korkmaz, 2007b: 10).

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst

yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

Görüldüğü üzere, bu madde ile iç denetimin ne olduğu ve bunun nasıl ve kimler tarafından yapılacağı gibi hususlar açıklığa kavuşturulmaktadır. İç denetim ile ilgili olarak yapılan ilk düzenlemede iç denetim “nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanırken 5436 sayılı kanunla anılan maddede yapılan değişiklikle iç denetim, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak yeniden tanımlanmıştır. Yapılan bu değişiklikle beraber güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonlarının birbirinden ayrı olarak belirtildiği uluslar arası tanımlamalarla paralellik sağlanmıştır. Bu değişiklik, aynı zamanda iç denetimin tamamen danışmanlık faaliyetinden ibaret olduğu noktasındaki zihinlerde oluşan yanlış kanının da silinmesi açısından önemli bir adım oluşturmuştur. Böylelikle iç denetim hem güvence sağlayan hem de danışmanlık faaliyetini bünyesinde barındıran bir kavram olarak tanımlanarak modern anlamda iç denetim olgusunun yakalanmasında daha sağlıklı bir şekilde ifade edilebilmiştir.

2.13.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu İle İlgili Tartışmalı Hususlar

İç denetim alanında birkaç yıl içinde ciddi mesafeler kat edilmiş olmakla beraber, Türkiye olarak olması gereken noktada bulunmadığımız da bilinmektedir. Her şeyden önce, birçok idarede iç denetçi atamaları yapılmış olmakla birlikte, iç denetim birimlerinin kurumsallaşması tam manasıyla sağlanamamış, iç denetim faaliyetlerinin kapsamlı ve etkili bir şekilde yürütülmesine başlanılamamıştır. Bu bağlamda, iç denetim birimlerinin teşkilatlanması, yönetimi ve bütçesi konusundaki eksiklik ve sorunlar, iç denetim birimleri ile teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon çatışmaları/çakışmaları ve iç denetçilerin soruşturma görevlerini yürütüp yürütmeyecekleri gibi tartışmalı hususlar ele alınmıştır.

2.13.1.1. İç Denetim Birimlerinin Teşkilatlanması, Yönetimi ve Bütçe Meselesi

Yönetim ve bütçe konusunda 5018 sayılı KMYKK ve ilgili mevzuatın getirdiği düzenlemeler ile bu mevzuatın çeşitli yetkili merciler ve idareciler tarafından yorumlanmış biçimi denetim alanındaki reformun amacına ulaşmasına ve etkin, yeterli bir denetim fonksiyonu icra edilmesine imkan vermemektedir. Bu husus, bu konuda gerek sistemin tasarımı ve mevzuatın yazımı, gerekse de fiili uygulama sırasında yapılanların, bilinçli bir tercihin sonucu olduğunu ve istenenin iç denetimin kurumsallaşmasının, gelişmesinin önlenmesi ve güçsüz, kurumsal kapasitesi zayıf, gerekli kaynaklara (insan kaynakları, yönetim, bütçe vs.) sahip olmaması nedeniyle yetersiz kalan (bırakılan) iç denetim birimleriyle karşılaşılması olduğunu göstermektedir (Midyat, 2007).

İç denetim birimlerinin teşkilatlanması bu haliyle yapılacaksa, yönetim konusunda iç denetçilerden birinin koordinatör olarak görevlendirilmesi biçimindeki yaklaşım benimsenecekse ve bu birimlere faaliyetlerini planlayıp uygulamayı sağlayacak kaynaklar tahsis edilmeyecekse yani idare bütçesi içinde müstakil bir bütçe verilmeyecekse ve diğer konulardaki belirsizlikler giderilmeyecek, sorunlar çözülmeyecekse iç denetçilerin/iç denetim birimlerinin mevzuatta ve standartlarda öngörüldüğü anlamda bir denetim fonksiyonunu yürütmelerini beklemek anlamsız olacaktır (www.kidder.org.tr).

İdarelerin teşkilat yapısı içindeki yeri/konumu belirsiz bırakılan (idarelerin teşkilat kanunlarında, teşkilat şemalarında yer verilmemek suretiyle ve bir onayla kurulmaları nedeniyle), yönetimi, koordinatör olarak görevlendirilen ve bu konudaki görev, yetki ve sorumlulukları tanımlanmamış bir iç denetçiye bırakılan, bütçesi olmayan iç denetim birimlerin bu yapılarıyla bir mucize yaratabilmelerinin güç ve hatta imkânsız olduğu şimdiden bellidir.

Bu nedenle, yapılması gereken, teftiş ve denetim alanındaki belirsizliklerin giderilmesi, iç denetim faaliyetinin etkili ve yeterli bir şekilde yürütülebilmesini sağlayacak bir teşkilatlanma biçiminin benimsenmesi ve bunu sağlayacak gerekli

düzenlemelerin yapılmasıdır. Ayrıca, bu yapının yönetim, kadro ve bütçe yönünden de desteklenmesi ve iç denetimin kendisine mevzuatla yüklenen fonksiyonları yerine getirebilecek bir kapasiteye kavuşturulması gerekmektedir.

2.13.1.2. İç Denetçiler ve Soruşturma Görevleri

İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları KMYKK ve ilgili mevzuatla ayrıntılı bir şekilde açık olarak düzenlenmiştir. Bu da, bağımsızlığı ve mesleki güvenceyi güçlendiren bir husus olarak ortaya çıkmaktadır. Fakat iç denetçilerin görev ve sorumlulukları bağlamında bazı yönlerden tartışmalı görülen ve tereddüte düşülen hususlar da bulunmaktadır. Bu noktada, iç denetçilerin soruşturma nitelikli görevleri yürütüp yürütemeyecekleri hususu gündeme gelmektedir.

Yalnız, iç denetçilerin soruşturma görevlerini yürütüp yürütemeyecekleri konusu irdelenmeden önce iç denetçilerin idari işleyiş ve kontrol faaliyetleri karşısındaki konumuna kısaca temas edilmesi yararlı olacaktır. Açıkça belirtilmelidir ki, iç denetçi ne sadece bir mali denetçidir, ne de mali kontrolördür. İç denetçiler, iç denetim faaliyetinin geniş kapsamının gerektirdiği tüm görevleri yürütmekle görevli, yetkili ve sorumludurlar. İç denetçiliğin sadece harcamaların yasal uygunluğunun denetlenmesi biçiminde tanımlanması mevzuat ve denetim standartlarına açıkça aykırıdır. İç denetim görevinin kapsam ve mahiyetini daraltan, uluslararası standart ve uygulamalar ile konuya ilişkin ulusal düzenlemelerle çelişen böyle bir yaklaşımın ciddi manada tartışmaya değer bir keyfiyeti yoktur. Çünkü yasal ve idari düzenlemeler iç denetimin kapsam ve sınırını, uygulama alanlarını sarih bir şekilde belirlemiş olup, iç denetim idarenin mali veya mali olmayan tüm faaliyet, süreç ve işlemlerini kapsamaktadır.

Diğer yandan, iç denetçilik bir denetim mesleği olup, idari işleyişe, icrai karar süreçlerine dahil olunmaması gerekmektedir. Bu noktada, denetimle kontrol faaliyetleri arasındaki amaç, mahiyet ve metodolojiden doğan farklılıkların göz ardı edilmemesi icap etmektedir. Aksi halde, denetim mesleğinin bağımsızlık ve tarafsızlığı zedelenir ve denetim fonksiyonu standartlara ve mevzuata uygun olarak ve icap ettiği keyfiyette ifa

edilemez. Ayrıca, denetim yerine idarenin sorumluluğu dahilinde tasarlanıp uygulanan kontrol faaliyetlerinin özel bir uygulaması olan ve kontrol yetkilileri (mali kontrol/ön mali kontrol) tarafından yapılması gerekli görevlerin üstlenilmesi sonucuyla karşılaşılır. Tekrar vurgulanmalıdır ki, danışmanlık hizmeti verilmesi, iç denetimin icrai nitelikte bir kontrol faaliyeti olarak algılanması ve bu yönde icra edilmesi olarak anlaşılması gerekmektedir.

İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları geniş bir alana yayılmış bulunmaktadır. Bu noktada, soruşturma görevlerinin (disiplin soruşturması, ön inceleme, özel soruşturmalar) iç denetçilerce yürütülüp yürütülemeyeceği hususu önem kazanmaktadır. Bu konuda iki farklı yaklaşım bulunmaktadır (Midyat, 2007: 4):

Birinci yaklaşıma göre, iç denetçilerin 5018 sayılı kanun öncesi teftiş ve denetim uygulamalarında olduğu gibi soruşturma görevlerini yürütmesi gerekmektedir. Soruşturma görevlerinin üstlenilmemesi halinde, iç denetçilerin idare içindeki konumları, denetlenecek kamu personeli nezdindeki güçleri zayıflayacak ve bunun sonucunda denetimin etkinliği bundan zarar görecektir. Dolayısıyla soruşturma yetkisiyle donatılmamaları nedeniyle güçsüz kalan iç denetçiler denetim görevlerini hakkıyla yerine getiremeyeceklerdir.

İkinci yaklaşıma göre ise, iç denetçilerin soruşturma görevlerini yürütmeleri gerek mevzuata gerekse de denetim standartlarına aykırılık teşkil edecektir. Ayrıca, soruşturma yetkisi kullanılarak yapılacak denetimlerin modern denetim yaklaşımının sağlayacağı faydaları ortadan kaldıracığı, denetlenecek personelin denetime gerekli desteği veremeyeceği, korku ve güvensizliğin hakim olduğu böyle bir ilişki sonucunda denetimin beklenen yararları sağlamayacağı ifade edilmektedir.

İç denetçilerin soruşturma görevlerini yürütüp yürütemeyecekleri, soruşturma görevlerinin yürütülmesinin konuya ilişkin mevzuata uygun olup olmadığı ve bunun doğuracağı sonuçlar, sakınca ve yararları ciddi anlamda tartışılması gerekmektedir. Çünkü soruşturma görevlerinin doğasından kaynaklanan bazı hususların iç denetime ve iç denetçilik mesleğine büyük zararlar vermesi mümkün gözükmektedir. Konu hassas

olduğu kadar, i denetimi geleneksel teftiş ve soruşturma görevlerine, i denetçiliği de müfettişliğe ve muhakkikliğe indirgeyebilme potansiyelini taşımaktadır.

Ayrıca iç denetim faaliyeti kişi ve olaya zđy yolsuzluk ve usulsüzlüklerin, disiplini veya suç niteliğindeki fiillerin incelenip değerlendirilmesi biçimindeki soruşturmaların yürütülmesini kapsamamaktadır. Bu tür faaliyetler teftiş ve geleneksel denetim uygulamalarını yürüten veya yürütecek olan diğer personelle (müfettiş, kontrolör ve denetmenler ile soruşturma/ön inceleme görevi verilen diğer kamu görevlileri) idarelerin yöneticilerinin görev ve sorumluluğu kapsamında değerlendirilmelidir.

2.13.1.3. Teftiş Kurulları ve Diğer Denetim Birimleri İle Görev ve Fonksiyon akışmaları

Bir diğer önemli husus da i denetçiler ile idarelerin teftiş ve diğer denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon çakışmaları ve bundan dolayı ileride doğabilecek birimler ve görevliler arası görev çatışmaları, çakışmaları ve uyuramazlıklarıdır. Esasında iç denetim faaliyetinin kapsamı ve i denetçilerin görev ve yetkileri KMYKK ve ilgili mevzuatla açıkça düzenlenmiştir. Bu konuda tartışma bulunmamaktadır. Tartışmalı olan husus, KMYKK ncesi teftiş ve denetim görevlerini yürüten teftiş ve diğer denetim birimlerinin yeni düzenlemeler çerçevesinde üstlenmeleri gereken görev ve fonksiyonlar ile bundan böyle iç denetim kapsamına girmesi nedeniyle yürütülmemesi/yürütülemeyecek görev ve fonksiyonların ne olduğudur. Bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır (Güler, 2007):

Birinci görüş, denetim faaliyetinin KMYKK ile düzenlendiği, buna göre i ve dış denetim olmak üzere iki tür denetim fonksiyonu/faaliyeti bulunduğu, ayrıca istisnai hallere münhasır olmak üzere mali yönden yürütülebilecek teftiş faaliyetlerinin münhasıran Maliye Bakanlığı ve İç İşleri Bakanlığı denetim elemanlarına verildiği, iç denetim kapsamına giren her türlü denetim, inceleme, araştırma, değerlendirme, gözden geçirme faaliyetlerinin ancak i denetçiler tarafından yürütülebileceği, çünkü KMYKK'nın daha önceki kanun hükümlerini zımnen yürürlükten kaldırmış olduğu,

bununla birlikte iç denetçilerin görevleri arasında sayılmayan diğer görevlerin (örneğin soruşturma, ön inceleme, özel kanunlara göre yürütülen vergi incelemesi, kurum dışı kişi veya mükelleflerin/özel kurumların iş ve işlemlerinin mevzuata uygunluk yönünden teftiş edilmesi/incelenmesi veya çeşitli kanunlara göre yürütülen diğer soruşturma/inceleme görevleri) ise idarelerin diğer teftiş ve denetim birimlerince yapılabileceği şeklindedir.

İkinci görüş ise, KMYKK'nın sadece kurumların iç denetim faaliyetlerini düzenlediği ancak bu paralelde 3046 sayılı Bakanlıkların Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunda, kuruluşların görev ve teşkilatını düzenleyen teşkilat kanunlarında ve diğer özel kanunlarda gerekli değişikliklerin yapılmadığı, bu nedenle idarelerin teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonlarının devam ettiği/etmesi gerektiği yönündedir. Hukuk tekniği bakımından ikinci görüşün benimsenmesi ve savunulması güçtür. Kanun koyucu KMYKK'da tanımlanan ve hukuki çerçevesi çizilen denetim fonksiyon ve görevini iç denetçilere/iç denetim birimine vermiştir. Bu görev ve fonksiyonların KMYKK öncesinde yürürlüğe konulan düzenlemelere istinaden başka kişi veya birimlerce üstlenilmesi ve yürütülmesi mümkün olmayacaktır. Böyle bir şey söz konusu olsa bile bu, hukuki değil fiili bir durum olacaktır.

Bunlarla birlikte, en doğrusu iç denetim birimleri dışında kalan teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonlarının KMYKK doğrultusunda yeniden düzenlenmesi ve iç denetim birimleri ile diğer teftiş ve denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon ayrımının yasal bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmasıdır. Esasında, KMYKK öncesinde yürürlüğe konulan kanunların KMYKK'ya aykırı hükümlerinin Kanununun 81 inci maddesi gereğince zımnen yürürlükten kaldırıldığı açıktır. Fakat uygulamadaki tartışma ve tereddütler dikkate alındığında, bu konunun kanuni bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmasının tüm teftiş/denetim birimleri ve elemanları açısından yararlı olacağı görülmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİR ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYESİ İŞLETMESİNDE İÇ DENETİM UYGULAMA ÇALIŞMASI

Çalışmamızın bu bölümünde, bir üniversite hastane işletmesinde 2006 yılı verileri üzerinde yapılan iç denetim çalışması sonucu ortaya çıkan sonuçlar ve değerlendirmeler yer almaktadır.

3. ÜNİVERSİTE HASTANELERİ VE DÖNER SERMAYE KAVRAMI

Ülkemizde döner sermaye işletmeleri, 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu'nun 49. maddesine dayanılarak; atıl kapasitenin kullanımı, devlete gelir sağlama, ekonomideki talebi karşılama, toplumsal fayda gibi belirli amaçlarla kurulmuş ve faaliyetlerini devam ettirmiş kamu kuruluşlarıdır. Üniversitelere ait döner sermaye işletmeleri, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 58. maddesine dayanılarak kurulurlar. Bu, doğrudan bir üniversite hastanesinin kuruluşunu anlatan bir düzenleme değildir. Üniversite araştırma hastaneleri, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 3. maddesinin (j) fıkrasında yer alan *“yüksek öğretim kurumlarında eğitim-öğretimin desteklenmesi amacıyla çeşitli alanların uygulama ihtiyacı ve bazı meslek dallarının hazırlık ve destek faaliyetleri için eğitim-öğretim, uygulama ve araştırmalarının sürdürüldüğü bir yüksek öğretim kurumudur”* ifadesine dayanılarak kurulmuşlardır. Bu tanım üniversite hastanelerinin değil, üniversite araştırma ve uygulama merkezlerinin tanımıdır. Gerek üniversite yönetimleri gerekse halk, bu tanımla kurulan bu merkezleri, *“üniversite araştırma ve uygulama hastanesi olarak”* kabullenir. Bu maddeye dayanılarak kurulmuş olan üniversite araştırma hastaneleri, *“yüksek öğretim kurumu”* niteliği taşımaktadırlar. Bu sebeple, uygulama ve araştırma merkezi olarak kurulan üniversite araştırma hastaneleri doğrudan rektöre bağlıdırlar. Dolayısıyla da araştırma hastanelerinin yöneticileri doğrudan rektör tarafından atanmaktadır. Yasalar çerçevesinde her ne kadar araştırma ve uygulama merkezi

olarak görünüyorsa da, uygulamada hasta bakımı ve tedavi hizmetleri sunan bir hastane niteliğindedirler.

Üniversite hastaneleri, tıp fakültesinde verilen eğitimin uygulamalarının yapıldığı kurumlardır. Teoride alınan eğitimlerin, pratikte uygulandığı alanlar olmalarından dolayı da, tıp fakültesiyle olan ilişkileri devam etmektedir. Ayrıca tıp fakültelerinin yetkili organları üniversite hastanelerinin yönetiminde de yer almaktadırlar. Bütün bu sebeplerden dolayı, tıp fakülteleri ile üniversite hastanelerini birbirinden ayırmak veya ayrı düşünmek yanlış bir değerlendirme olacaktır. Gerçekten üniversite hastanelerinde görevli hekim öğretim elemanlarının tamamı tıp fakültesi kadroludur. Maaş ve özlük hakları tıp fakültesi dekanlıklarınca takip edilir. Hastanenin en yetkili idarecisi durumunda ki başhekim de, tıp fakültesinin öğretim elemanlarından biridir. Tıp fakültesi elemanlarından yoksun bir üniversite hastanesi düşünülemez. Bu nedendir ki günümüzde bu iki kurum birçok kimse tarafından tek bir kurum olarak algılanır.

Hastaneler, toplumlara çeşitli sağlık hizmetleri sunan sosyal kuruluşların en başta geleni ve önemli olanlarından biridir. Bu kuruluşlar sağlık sisteminin en önemli kuruluşları olma özelliğine sahip kurumlar olup, sağlık sisteminin en önemli alt sistemini oluştururlar ve topluma sağlık hizmetlerinin sunulmasında en önemli rolü oynarlar. Topluma etkin sağlık hizmetlerinin sunulmasında büyük bir rolü olan, sağlık sisteminin önemli bir parçası olan hastaneler çeşitli şekillerde tanımlanabilir:

Gümüş (2006)' ya göre hastaneler; " Hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayakta veya yatırılarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır".

Sevin (1999)' a göre hastaneler; "Her türlü sağlık hizmetlerinin ekonomik ve kesintisiz olarak üretildiği, bunun yanında eğitim, araştırma ve toplum sağlığı hizmetlerinin yürütüldüğü, genellikle kâr gözetmeyen, çeşitli girdileri işleyip yararlı çıktılar haline dönüştüren, karmaşık örgütlerdir".

Günümüzde sağlık hizmetlerinin sunumu da özel sektörün ilgi alanına girmiştir. Bu nedenle dünya da olduğu gibi ülkemizde de, "kâr" amaçlı bir çok özel hastaneler açılmaya başlamıştır. Dolayısıyla yukarıda yapılan tanımdaki "genellikle kâr amacı gözetmeyen" ifadesinden devlet veya devletin kontrolündeki hastaneler ile bir kısım insani yardım amaçlı kuruluşların kurdukları sosyal amaçlı hastaneler anlaşılmalıdır.

Üniversite hastaneleri, eğitim-öğretim faaliyetlerine uygulama alanı oluşturmak ve topluma sağlık hizmeti sunmak temel amaçlarıyla kurulurlar. Bu bağlamda üniversite hastanelerinin iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlar, eğitim ve sağlık hizmeti sunumudur. Eğitim hizmetlerini, başta tıp fakültesi öğrencilerinin ile uzmanlık eğitimi alan araştırma görevlisi hekimlere ve diğer sağlık personeline araştırma ve uygulama olanağı sağlayan bir kurum olma, topluma sağlık hizmeti sunma işlevlerini ise; tıp fakültesi öğretim üyelerinin birebir denetim ve gözetiminde teşhis ve tedavi hizmeti vererek gerçekleştirirler. Bu esas amaçlar altında kuruluş amaçlarını aşağıdaki gibidir (Gümüş, 2006: 9):

- Sağlıklı yaşam ve kaliteli tedavi hizmeti konusunda inceleme, araştırma ve uygulamalarda bulunmak,
- Kamu kurum ve kuruluşlarıyla kuruluş amaçlarıyla ilgili işbirliği yapmak,
- Toplumun sağlıklı yaşam konusunda bilinçlendirmek,
- Hastane amaçları doğrultusunda kamu ve özel sektör kuruluşlarına projeler hazırlamak, eğitim programları düzenlemek, bilimsel mütalaada bulunmak,
- Toplumun sağlıklı yaşam konusunda bilinçlendirmek üzere kitap, dergi, broşür basımları yapmak, yazılı ve görsel basın organlarında program düzenlemek.

- Hastane yönetim kurulunun kararlaştıracağı diğer faaliyetlerde bulunmak.

Döner sermaye sisteminde, devlet tarafından sunulması gereken bir kamu hizmeti ve bu hizmetin neticesinde paraya dönüştürülebilecek bir ürün ve bu ürünü talep edecek bir müşteri vardır. Bu sistem üniversite hastanelerinde de aynı mantıkla kendine yer bulmaktadır (Gümüş, 2006: 41). Tıp Fakültesi öğrencilerinin ve tıpta uzmanlık eğitimi yapan araştırma görevlilerinin eğitimi ve öğretimi aşamasında, öğretim üyeleri nezaretinde yapmış oldukları uygulamalar sırasında paraya çevrilebilecek bir tedavi hizmeti ortaya çıkmaktadır. Bu tedavi hizmetini talep eden bir kesimde bulunmaktadır. İşte üniversite döner sermaye işletmeleri, bu tedavi hizmetlerinin tahakkuk, tahsil edilmesi ve yasal mevzuat çerçevesinde bu kuruluşların hizmetlerine devam etmeleri için bu paraların gidere dönüştürülmesi işlevlerini yerine getirirler.

Üniversite döner sermaye işletmeleri, üniversitelerdeki eğitim-öğretim faaliyetleri esnasında ortaya çıkan ve ekonomik değeri olan mal ve hizmetlerin paraya dönüştürülerek, yine bu birim eğitim-öğretim ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanımını sağlarlar. Bu işlevlerini yerine getirirken belirli bir yol izlenir. İşletme müdürlüğü bu çalışma usulü içerisinde fiili olarak üretimin içerisinde yer almaz. Fiili mal ve hizmet üretimi ilgili eğitim-öğretim birimlerince gerçekleştirilir. Hastanelerdeki tedavi hizmeti sağlık personeli tarafından gerçekleştirilir. İşletme müdürlüğünün görevi bu üretim gerçekleştikten sonra başlar. Bu ürünlerin satılması, paraya çevrilmesi ve toplanan paranın ilgili birim ihtiyaçlarına harcanması işletme müdürlüğünün görevidir. Bununla birlikte işletme müdürlüğü, ilgili birimlere, üretilen mal ve hizmet bedellerinin tam ve zamanında tahsil edilebilmesi için bu bedellerin nizamınca kayıtlanması konusunda destek verir. Ürün fatura içeriğinin nasıl olacağı, fatura ekinde ne gibi belgelerin ekleneceği, ücreti peşin alınan mal ve hizmetlerde tahsil usulünün ne olacağı hususundaki bilgiler hizmet üretim birimlerine, işletme müdürlüğünce iletilir.

Modern devlet anlayışında bu eğitim ve uygulamalar neticesinde ortaya çıkan maliyetlere devlet katlanmalıdır. Ancak döner sermaye sisteminin işletilmesiyle, devlet bu giderleri finanse etmekten kurtularak belli oranda da hazine payı adı altında gelir elde etmekte, tedaviye ihtiyaç duyulan halk kesimi de ihtiyacını karşılamaktadır. Bu bakış

açısından hareketle üniversite döner sermaye işletmelerinin temel amaçları aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Gümüş, 2006: 41):

- Yükseköğretim kurumları dışındaki kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişilerce talep edilecek konularda bilimsel görüş vermek, proje hazırlama, araştırma ve benzeri işlemleri yapmak,
- Mevcut fiziki kapasiteyi değerlendirerek faaliyet alanı ile sınırlı olarak iş ve hizmet üretmek, satış merkezleri açmak, elde edilen ürünleri önceden rektörün iznini almak şartıyla pazarlamak ve satmak,
- Danışmanlık, deney, model deneyleri, bilgi işlem organizasyonu, iş değerlendirmesi, analiz, ölçme, muayene, teknik kontrol, kalite kontrolü, standartlara uygunluğun tahkiki, teknik bakım, ekspertiz, ölçü ayarı yapmak ve bu hizmetlere ilişkin rapor düzenlemek,
- Kültür, sanat, tarım ve sağlıkla ilgili diğer bilimsel konularda araştırma, tetkik ve uygulama hizmetleri yapmak, bu araştırma ve uygulamaları teşvik etmek amacıyla, seminer, kurs, konferans, çevre kampları ve incelemeleri düzenlemek, alınacak bilimsel sonuçların uygulamasını yapmak,
- Her türlü basım ve yayın hizmetlerini yerine getirmek,
- Kimyasal, biyolojik ve benzeri tahlil ve tetkikler ile her türlü muayene, tedavi, ameliyat yapmak ve bunlarla ilgili araştırma ve uygulamaları yürütmek,
- Bu faaliyetlerin yapılabilmesi için gerekli mal ve hizmetleri satın almak.

Bu amaçların gerçekleşmesinde temel olarak; atıl kapasitenin kullanılması, ekonomideki talebi karşılama ve devlete gelir sağlama gibi unsurlar ortaya çıkmaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmeleri bir iktisadi devlet teşekkülü gibi çalışmaz. Temel amaçları buldukları alanda karlılığı en üst seviyeye çıkarmak değildir. O birimin ihtiyaçlarını dengeli bir şekilde karşılamak döner sermaye işletmelerinin temel amacı durumundadır.

3.1. Bir Üniversite Döner Sermaye İşletmesinde Uygulama Çalışması

Bu çalışma için yazar, 2006 yılı içinde döner sermaye hastane işletmesinde çalışarak uygulamayı yakından takip etmiştir. 5018 sayılı yasanın “iç denetim” ile ilgili düzenlemelerin, uygulamada ne derece başarı ile uygulandığını inceleyerek, sorunları ve çözüm önerilerini ortaya koymuştur. Bu sorunlar aşağıda açıklanmaktadır:

3.1.1. Hukuksal Altyapı Yetersizliği

Üniversite hastanelerinin kuruluşu ve işleyişi açısından bakıldığında, bu hastanelerin kamu hastanesi olarak değil, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Yasası’nda tanımlanan “Araştırma ve Uygulama Merkezi” olarak gerçekleştirilmektedirler. Gerek üniversite yönetimleri gerekse kamuoyu, bu kurumları “hastane” olarak bilmekte ve tanımlamaktadır. Fakat üniversite hastanelerini ilgilendiren bir konuda kurumsal kimlik bir girişimde bulunması halinde problem yaşanmaktadır.

3.1.2. Finansal Sorunlar

Çağdaş devlet anlayışının temellerinden birisi de sağlık hizmetlerinin devlet tarafından sunulması esasıdır. Üniversite hastaneleri de bir sağlık kurumu olduklarından, bu hastanelerin finans ihtiyaçları da devletçe karşılanmalıdır. Mevcut sistem incelendiğinde üniversite hastanesinin ihtiyaçlarının önemli bir kısmını sunmuş oldukları tedavi hizmetleri nedeniyle doğan döner sermaye geliriyle karşıladıkları tespit edilmiştir. Bu gelirlerin elde edilmesi ya da tahsil edilmesi aşamasında yaşanan sıkıntılar, hastanelerin hizmetlerini olumsuz etkilediği anlaşılmıştır.

3.1.3. Merkezi Bütçeden Üniversite Döner Sermaye İşletmesine Ayrılan Ödeneklerin Yetersiz Olması

Merkezi yönetimin, üniversitenin döner sermaye işletmesine tahsis ettiği ödeneğin yetersiz olduğu anlaşılmaktadır. Hastanenin elektrik, su, yakıt, gıda, ilaç, tıbbi cihaz, demirbaş gibi ihtiyaçlarının büyük bir kısmının döner sermaye gelirleri ile finanse edildiği ve merkezi bütçeden ayrılan ödeneğin büyük bir kısmının personelin maaşlarının ödenmesine gittiği belirlenmiştir. Dolayısıyla da gelir-gider dengesizliğinin ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

3.1.4. Finansman İhtiyaçlarının, Döner Sermaye Gelirlerinden Karşılanmasına Yönlendirilmesi

Teknolojik gelişmelere paralel olarak, modern teknoloji ürünü olan tıbbi cihazlara olan gereksinim artmaktadır. Bu gereksinimi karşılamak, önemli miktarda finans kaynağına sahip olmakla mümkün olmaktadır. Döner sermaye işletmesi, bu tür ihtiyaçlarını karşılama için strateji dairesi başkanlıklarına başvurmakta fakat çoğu zaman döner sermaye gelirlerine sahip oldukları için bu talebinin sonuçsuz kaldığı gözlemlenmekte ve bu ihtiyaçların döner sermayesi gelirleriyle karşılandığı tespit edilmektedir. Bu da döner sermaye gelirlerinin az olduğu durumlarda ya da dönemlerde işletme açısından finansal sıkıntıyı beraberinde getirmektedir.

3.1.5. Alacakların Tahsilinde Yaşanan Sorunlar

Hastanelerin ürettikleri sağlık hizmeti satışından dolayı oluşan alacakları, aktif toplamı içerisinde oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Hastane Döner Sermaye İşletmelerinin temel sorunlarından birisi; alacak devir hızının düşük, alacaklarını tahsil etme süresinin oldukça uzun olmasıdır. Böyle bir alacak politikası hastane işletmelerinin varlığını sürdürmesi, beklentilerini karşılayabilmesi, modern yönetim anlayışı ile verimli ve kaliteli bir sağlık hizmetini vermesini güçleştirmektedir.

Kişi ve kurumlara yapılan hizmetler sonucunda ortaya çıkan alacak ve alacak senetlerinin tahsilâtında önemli sorunlar yaşanmaktadır. Tedavi yardımına ilişkin uygulama tebliğlerinde yer alan hükümler gereğince, hastane faturalarının ödemeci kuruma ulaştırıldığı tarihten itibaren 45 gün içerisinde hastaneye ödenmiş olması gerekir. Yasal düzenleme böyle olmasına rağmen, ödemeci kurumların çoğunluğu bu hükme uymamaktadır. Böyle bir durumda üniversite hastaneleri finansman güçlüğü içerisine girmekte ve taahhütte buldukları ödemeleri zamanında gerçekleştirememektedirler. 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'a uygun olarak tahsilâtların yapılması gerekmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun ödeme zamanı ve ödeme ile ilgili 37. maddesinde belirtildiği üzere; amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları maliye vekaletince belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür. Amme borçlusu isterse borcunu belli zamanlardan önce ödeyebilir. Bununla birlikte tahsil edilemeyen alacak senetlerinin icraya verilmemesi de sorunun başka bir boyutunu ifade etmektedir.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü alacakların tahsil usulü hakkında değişiklik yapmıştır. Buna göre; 4/6/2008 tarih ve 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Geçici 4. maddesinin birinci fıkrasında, "Üniversite hastanelerinin (vakıf üniversiteleri hariç) tedavi giderleri genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tarafından karşılanan kişiler ile 3816 sayılı Ödeme Gücü Olmayan Vatandaşların Tedavi Giderlerinin Yeşil Kart Verilerek Devlet Tarafından Karşlanması Hakkında Kanuna göre, tedavi yardımı karşılanan kişilere sundukları tedavi hizmetleri karşılığı olarak, 31/3/2008 tarihinden önce (31/3/2008 dahil) düzenledikleri fatura bedellerinden, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren iki ay içinde Maliye Bakanlığı ile varılacak mutabakat çerçevesinde tahsil edemedikleri tespit edilen alacaklarının, Maliye Bakanlığı tarafından mutabakat tarihinden itibaren bir ay içerisinde %85'inin ödenmesi halinde geri kalan kısmı terkin edilir. Bu bağlamda alacak

tutarının %85'inin tahsilinden sonra kalan %15 tutarındaki kısmı, üniversite döner sermaye işletmelerinin muhasebe birimlerince düzenlenecek bir muhasebe işlem fişi ile 659-Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabına borç, 120-Alıcılar Hesabına alacak yazılmak suretiyle muhasebe kayıtlarından çıkarılacaktır (www.muhasibat.gov.tr).

3.1.6. Hizmet Fiyatlarının Düşük Olması

Üniversite hastanelerinin üst düzey sağlık hizmeti veren kurumlar olduğunu belirtirsek, sağlık ocaklarında ve devlet hastanelerinde şifa bulamayan hastaların üniversite hastanelerine başvurdukları görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında üniversite hastanesinde sunulan hizmetlerin daha kaliteli olduğu görülmektedir. Buna paralel olarak da hizmet fiyatlarının yüksek olması beklenmektedir. Ancak durum böyle olmasına karşılık, buralarda sunulan hizmetlerin fiyatlarının yeterli olmadığı görülmüş bu da gelirler ile giderler arasında olumsuzluk yaratmıştır.

3.1.7. Yasal Yükümlülüklerin Ödenmesiyle İlgili Sorunlar

Üniversite hastanesinin elde ettiği döner sermaye gelirleri üzerinden, belirli dönemlerde yasal olarak bir takım ödemeler yapmak zorunluluğu bulunmaktadır. Bu ödemeler; hazine payı, bilimsel araştırma fon kesintisi, istihkak sahiplerinden yapılan vergi kesintileri gibi unsurlardır. Bu ödemeler, hastane adına doğrudan Döner Sermaye Saymanlık Müdürlüğü'nce yapılmaktadır. Bu ödemeler üzerinde gerek üniversite hastanesi gerekse işletme müdürlüklerinin inisiyatif kullanma hakkı yoktur. Bu ödeme oranlarının yüksek oluşu finansal sıkıntıyı beraberinde getirmektedir.

Üniversite hastaneleri elde ettikleri döner sermaye gelirlerinin belli bir oranını (2006 için %15) her yıl bütçe yasalarında getirilen hükümler nedeniyle döner sermaye saymanlıkları vasıtasıyla hazineye aktarır. Bu pay, bir anlamda üniversite hastanesinin merkezi yönetimce tahsis edilen kaynakların karşılığıdır. Merkezi bütçeden finanse edilerek inşa edilen binalar, satın alınan araç-gereçler ve personele ödenen maaşlar bunların başlıcalarıdır. Diğer yandan döner sermaye işletmesinin ödediği bu pay

nedeniyle, vergi mevzuatımızca, elde ettikleri gelirler üzerinden kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi gelir üzerinden alınan vergilerin konusu dışında bırakılmışlardır.

Hazine payı, her ay yapılan net tahsilât üzerinden hesaplanır ve izleyen ayın 20'si akşamına kadar ödemesi yapılır. İfade ettiğimiz %15 tahsilât oranı düşük gibi görünse de gelir-gider hesabı yapıp, kalan tutar üzerinden değil, "net tahsilât tutarı" üzerinden hesaplandığından toplam döner sermaye gelirleri içerisindeki payı oldukça yüksek oranlara ulaşmaktadır.

3.1.8. Satın Alım Usullerinde Yaşanan Sorunlar

Döner sermaye işletmelerinin yasa gereği yapacağı mal ve hizmet alımı ihalelerinde uyacağı bir takım yasal sınırlamalar mevcuttur. Özellikle doğrudan teminlerde mal ve hizmet bedeli 2006 yılı için 8.626 YTL olup (2007 yılı için; 9.624 YTL, 2008 yılı için; 10.195 YTL), bu bedelin altındaki alımlarda doğrudan temin yapılabilmekte, bu tutarın üstü alımlar için ise belli istekliler arasında ihale yapılması gereklidir (<http://rega.basbakanlik.gov.tr>, <http://www.maliye.gov.tr>).

Satın alımlarla ilgili olarak doğrudan temin yöntemiyle yapılan mal ve hizmet alımlarında, mal alımı ayrı hizmet alımı ayrı olmak üzere, Döner Sermaye Kanunu'nun ilgili (21/f ve 22/d) maddelerinde belirtilen alımlar için işletme bütçesine konulan ödeneğin 1 yıllık tutarın en fazla %10 una kadar kullanılacağı belirtilmiştir. Döner sermaye işletmesi hastanesinin de buna uyması gerekir.

3.1.9. İhale Tekliflerine İlişkin Durumlar

Satın alınacak mal ve hizmetler için yapılacak ihaleden önce ihale isteklilerinin, işletme müdürlüğünce önceden belirlenen teklif verme süresi sonuna kadar tekliflerini kapalı zarf içinde, döner sermaye satın alma komisyonuna yazacakları teklif mektupları ile satın alma birimine vermek zorundadırlar. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22. maddesinin (d) bendine göre doğrudan temin usulüyle yaptırılacak mal

ve hizmet alımları ile yapım işi bedellerinin ödenmesinde aşağıdaki belgeler aranır (Arcagök ve Erüz, 2006: 475):

- Onay belgesi,
- Piyasa fiyat araştırması tutanağı,
- Düzenlenmesi gerekli görülmüş ise sözleşme,
- Fatura,
- Muayene ve kabul komisyonu tutanağı, kabul işleminin idarece yapılması halinde ise idarece düzenlenmiş belge,
- Mal ve malzeme alımlarında taşınır işlem fişi.

Dolayısıyla yukarıda ifade edilen belgelerin, doğrudan temin usulüyle yapılacak olan alımlarda olması zorunluluğuna döner sermaye işletmesinin uyması gerekmektedir.

3.1.10. Döner Sermaye Sisteminin Devlet Bütçe Sisteminde Genellik ve Birlik İlkeleriyle Çelişmesi

Genellik ilkesi ile, bütçede devletin bütün gelir ve giderlerinin olduğu gibi gayri safi olarak (mahsup yapmadan) ayrı ayrı gösterilmesi, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi (adem-i tahsis) anlamına gelmektedir (Özgen, 1999: 251).

Birlik ilkesi ise, devletin tüm gelir ve giderlerinin tek bütçe içinde toplanmasıdır. Amacı, devletin tüm gelir ve giderlerinin bir bütün olarak görülmesi ve böylece bütçe denetiminin en iyi biçimde yapılmasıdır (Karabaş, 2005: 29).

Döner sermaye sistemi devlet bütçe sistemi içerisinde, genellik ve birlik ilkeleri açısından bir sapma olarak doğmuş ve günümüze kadar gelmiştir. Bu açıdan yapılan uygulama çalışmasında döner sermaye sisteminin bu ilkelerle çeliştiği ve bu çelişkinin de nedeni olarak, bu kapsamdaki gelirlerin, vergiler, harçlar gibi devlet bütçesinin genelini ilgilendiren gelir kaynaklarından elde edilmiyor olmasıdır. Döner sermaye sisteminde elde edilen gelirler, bir takım özel hizmetlerden yararlanan kimselerin bunun karşılığında bedel ödemeleri suretiyle oluşup, bu gelirin oluşmasına katkı sağlayan birimlerin ihtiyaçları için gidere dönüştürülürken, genel devlet bütçesinde böyle bir durum söz konusu değildir. Devletin toplamış olduğu gelirler belirli bir hizmet karşılığı değil, genel anlamda bütün kamu hizmetlerinin karşılığıdır. Bu gelirler, devletin büyük bir gelir havuzunda toplanmakta ve gider merkezlerince, bu gelirlere yaptıkları katkıya bakılmaksızın, kullanmaları suretiyle gidere dönüştürülmesi sağlanır. Bu ilkeler gereği, bu büyük havuz dışında, bir takım giderlere tahsis edilmiş küçük havuzlar oluşturulmasını doğru değildir.

3.1.11. Hastanede Tedavi Edilen Hastalardan Doğan Sorunlar

Üniversite hastanelerinin vermiş olduğu tedavi hizmetlerinin ileri düzeyde ve kaliteli olması, insanların üniversite hastanelerine olan ilgisini artırmıştır. Bundan dolayı üniversite hastanelerindeki sağlık hizmetinden şifa bulma yolunda insanların beklentisi daha fazladır. Bu beklentiler bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir. Daha alt basamak sağlık kuruluşlarında tedavi edilebilecek bir rahatsızlık için yersiz bir şekilde üniversite hastanelerine müracaat etmeleri, acil hallerde müracaat eden bazı hastaların tedavi bedellerinin ödenmesinde muhatap bulunamaması, yatarak uzun süreli tedavi ihtiyacı duydukları için üniversite hastanelerine sevk edilen hastaların tedavi bedeli ödeme güçlükleri başlıcalarıdır. Hastaneye müracaatlarında tedavi bedelini sonra ödeyeceğine dair taahhütte bulunan çoğu ücretli hasta, taburcu aşamasında bu tedavi bedelini ödemeye yanaşmamaktadır. Bu taahhütlere sonradan icra takibi yapılsa bile, çoğunlukla bir netice alınamamaktadır.

Üniversite hastaneleri gerek kamuoyu baskısı ve gerekse döner sermaye gelirlerini artırma gayretinde olmaları nedeniyle, hasta kabulünde seçici olamamaktadırlar. Yıllar boyunca merkezi yönetimce üniversite hastaneleri, ihtiyaçlarını döner sermaye gelirlerinden karşılamaya yöneltilmiş ve hasta kabulünde seçici olmak yerine, diğer kamu ve özel hastaneler ile hasta kapma yarısına sokulmuşlardır. Bu da üniversite hastanelerini gerçek amaçları doğrultusunda çalışmaktan uzaklaştırmaktadır.

3.1.12. Diğer Bulgular

İşletmenin muhasebe departmanında yapılan iç denetim çalışması sonucunda, 2006 yılında işletmenin firmalardan aldığı teminat mektubu adetinin 179 adet olduğu belirlenmiş fakat kayıtlarda 209 adet teminat mektubu olduğu tespit edilmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, kayıtlarda maddi hata yapıldığı tespit edilmiş olup, teminat mektup sayısının 179 olduğu anlaşılmıştır. Bu durum kamu işletmelerinde denetimin önemini vurgulamaktadır.

3.2. Değerlendirme ve Öneriler

Yapmış olduğumuz uygulama çalışması sonucunda ulaşılmış olduğumuz sonuçlar yukarıda açıklanmıştır. Bu bağlamda aşağıda bu sonuçlar için değerlendirmeler ve öneriler yapılacaktır:

3.2.1. Hukuki Açıdan

Üniversite hastaneleri, “araştırma ve uygulama merkezi” adı altında hizmet vermektedirler. Bu tür hastanelerin birincil görevi tıp eğitimi vermek ve uzman yetiştirmektir. Ancak kaliteli sağlık personeli ve ülkenin sağlık hizmeti ihtiyacı nedeniyle aynı zamanda “hastane” olarak da kamu hizmeti vermekte böylece çok önemli iki görevi aynı kadro, bina ve ekipmanla üstlenmektedirler. Ancak gerek eğitim gerekse sağlık hizmetinin kaliteli şekilde karşılanması için eleman alma, ekipman alma, altyapı ve üstyapı çalışmaları hakkındaki maliyetlerin karşılanmasında mevzuattan ve

uygulamadan doğan sıkıntılar yaşanmaktadır.

Hukuk sistemimizde yönetmelikler, ancak bir yasaya dayanarak çıkarılır ve o yasayı açıklayıcı hüküm içerirler. Araştırma ve uygulama merkezlerinin doğrudan kuruluşunu düzenleyen herhangi bir yasa bulunmamaktadır. Bu yönetmeliklerin hukuksal olarak anlam kazanabilmesi için, hastanelerin kuruluşunu düzenleyen bir yasaya ihtiyaç vardır. Böyle bir durumdan, gerek üniversite yönetimleri gerekse Sağlık Bakanlığı'nın bilgisi bulunmaktadır. Geçmişten günümüze sistem düzenli olarak işlediğinden, bu hukuksal alt yapı yetersizliği bir sorun olarak görülmemiş ve hukuksal bir düzenleme de yapılmamıştır. Sistemin işleyişinde sorun olmaması ilerleyen zaman içerisinde sorunlar yaşanmayacağı anlamına gelmez ve bu durum, bir "hukuk" devleti olan ülkemiz yönetsel yapısıyla da çelişmektedir.

Üniversitelere ait hastaneler gerçek anlamda bir hastane gibi faaliyet gösterebilir de kuruluş ve işleyişlerini düzenleyen temel bir yasanın olmaması bu hastanelerin etkinlik ve verimliliğini düşürmektedir. Üniversite hastanelerinin altyapılarında ki hukuksal yetersizlik süratle giderilmelidir ve Yüksek Öğretim Kanunu'nda Üniversite Hastanesinin tanımlanması sağlanmalıdır. Hastanenin sağlık sistemi içindeki ve üniversite işleyişindeki konumu, yetki ve sorumlulukları net olarak tanımlanmalıdır. Hastanelerin kuruluşu, yönetimi, bütçeleri, personel yapısı, hekim-hasta ilişkileri gibi bir hastaneyi ilgilendiren bütün konular yasal bir zemine kavuşturulmalıdır.

3.2.2. Finansal Sorunların Değerlendirilmesi

Üniversite hastanelerinin en önemli sorunlarından birisi de, finansman ihtiyaçlarının temininde yaşadıkları güçlüklerdir. Özellikle merkezi bütçeden aldıkları payın düşük kalması, bu sorunun en önemli bölümünü teşkil etmektedir. Üniversite yönetimlerinin hastanelerle ilgili talepleri, hastanelerin yeni kuruluş aşamasında genel anlamda karşılanmakta bina, tıbbi cihaz, demirbaş gibi ihtiyaçları giderilmektedir. İlerleyen yıllarda ise bu konularda oluşabilecek yeni ihtiyaçların merkezi bütçeden karşılanması çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Dahası, üniversitelerin diğer

birimlerinin elektrik, su, yakıt gibi tüketime yönelik ihtiyaçları merkezi yönetimce karşılanırken hastanelerin bu tür giderlerinin ödemesi döner sermaye gelirleriyle karşılanmaya yönlendirilmektedir. Mevcut mali yapılarıyla hastaneler mevcut durumlarını dahi koruyamaz hale gelmişlerdir.

Üniversite hastaneleri faaliyetleri için gereksinim duydukları ihtiyaçlarının önemli bir kısmını döner sermaye gelirleriyle karşılamaktadırlar. Döner sermaye sistemlerinde üretilen gelir kadar gider yapma esas olmasına rağmen, son yıllarda bu hastanelerin merkezi bütçeden hemen hemen hiç pay alamıyor olması, giderler için bu hastaneleri döner sermaye gelirlerine yönlendirmiş ve hastanelerin bağlı bulunduğu döner sermaye işletmeleri bir sonraki yıllara borç devretme eğilimine girmiştir.

Böyle bir durumdan kurtulmak için üniversite hastaneleri kendi mevcut döner sermaye gelirlerini artırıp, bu gelirlere tam ve zamanında kavuşarak bu durumdan kurtulma gayreti içerisine girmişlerdir. Ancak bu tarafta da önemli problemlerle karşı karşıya kalmışlardır. Bunlar:

- Bu gelirlerin üretilmesinden tahakkuk ettirilip tahsil edilmesi aşamasına kadar olan kuralları belirleyen bütçe uygulama talimatlarının geç yayımlanması,
- Üniversite hastanelerinde sunulan hizmet fiyatları ile aynı hizmeti sunan diğer sağlık kurumları hizmet fiyatları arasında önemli bir fark olmaması,
- Tedavi hizmet bedeli ödeme kriterleri bütçe uygulama talimatlarında belirtilmesine rağmen, ödemeci kurumların kriterlerinde çeşitlilikler bulunması,
- Bu kriterler sağlansa bile, alacakların bütçe uygulama talimatlarında belirtildiği süre içinde (45 gün) değil, bu süreden çok daha uzun bir süre içerisinde dönüşünün gerçekleşiyor olması,

- Alacaklar üzerinde ödemeci kurumlarca yüksek oranlı kesintiler yapılıyor olması.

Üniversite hastanelerinin döner sermaye gelirlerinin elde etme sürecinde istikrarlı ve süreklilik arz eden bir yapılanmanın olmaması, bu problemlerin en önemli nedenidir. Genel sağlık sigortası uygulamasına geçiş, bu problemlerin ortadan kaldırılması yönünde atılmış ciddi bir adımdır. Bu kapsamda,

- Tedavi yardımına ilişkin uygulamaları düzenleyen bütçe uygulama talimatları her mali yıl başlamadan önce yayımlanmalı ve bu talimat kapsamında tedavi bedeli alan tüm sağlık kurumları olduğu gibi, üniversite hastaneleri de önlemlerini buna göre almalıdırlar.
- Hizmet fiyatlarının tespitinde, üniversite hastanelerinin üçüncü basamak bir sağlık kurumu olduğu ve diğer alt basamak sağlık kurumlarına göre teknoloji ağırlıklı ve daha ileri bir sağlık hizmeti sunumu yapıldığı göz önünde bulundurularak üniversite hastaneleri hizmet fiyatları daha yüksek oranda belirlenmelidir.
- Ödemeci kurumların ödeme kriterleri arasında çeşitlilikler olması, ödemeci kurumların hastane faturaları üzerinde yüksek oranlı kesintiler yapması gibi sorunlar, genel sağlık sigortası kapsamında, ödeme yapacak kurumların tek bir kurum haline dönüştürülecek olmasından dolayı en aza indirgenecek, Sosyal Güvenlik Kurumu bu rolü üstlenecektir. Yeni yapılanmada, tedavi bedeli ödemelerinin ödeme şartları belirlenirken ödeme süresine uyulmaması halinde, ödemeci kurum olan sosyal güvenlik kurumunun katlanması gereken ceza-i müeyyideler de açıkça ortaya konulmalıdır.

Üniversite hastanelerinin önemli finansal sorunlarından biri de, üniversite hastaneleri döner sermaye gelirleri net tahsilâtları üzerinden ödemeleri gereken hazine payı ve bilimsel araştırma fon kesintileridir. Hazine payı kesinti oranları her yıl bütçe yasasında belirtilmekte (2006 için %15) ve bu oran gelir gider hesabı yapıp kalan

tutarlar üzerine değil, “net tahsilâtlar” üzerine uygulandığından oldukça yüksek bir seyir arz etmektedir. Yine YÖK yasası gereğince net tahsilâtların “% 5’inden az olmamak üzere” bilimsel araştırma fon kesintisi de buna eklenince reel anlamda üniversite hastanelerinin yasal yükümlülük ödemeleri, brüt hâsılat üzerinden % 40’ları bulmaktadır. Bu durum bu hastaneleri normal faaliyetlerini yerine getirmede ciddi anlamda sıkıntılara sokmaktadır. Merkezi yönetim, bu kapsamda ki faaliyetleri ciddi bir gelir kapısı olarak görmekten vazgeçmeli, bu payları devlet olma ve “sağlık hizmeti sunumunda devlet olmanın getirdiği sorumluluğu” göz önünde bulundurarak kaldırmalıdır. Ya da, % 1, % 2 gibi sembolik oranlara indirmelidir.

Üniversite hastanelerinin mal ve hizmet tedariki temininde yaşadıkları en önemli sorun, özellikle tıbbi cihaz alımlarında ülkede oluşmuş olan “tekelleşmiş piyasa”dır. Bu oluşum, yeni bir tıbbi cihazın alımını üniversite hastanelerini belli firmalardan bu cihazların gerçek değerinden çok fazla bedel ödemek suretiyle almaya zorlamaktadır. Ayrıca bu firmalar satmış oldukları tıbbi cihazların bakımlarını da, satım sonrası yapmış oldukları “bakım sözleşmeleriyle” üstlendiklerinden, yüksek fiyattan bakım sözleşmeleri yapıp karlarını artırmaya devam etmektedirler. Merkezi yönetim bu konuda daha rekabetçi bir ortam hazırlanması yönünde tedbirler almalıdır.

3.2.3. Hastanede Tedavi Edilen Hastalar Açısından Değerlendirmeler

Üniversite hastaneleri, ileri düzeyde sağlık hizmeti verdiklerinden birçok hasta tarafından tercih edilmektedir. Bu tercihlerin yersiz kullanımı bu konuda ki en önemli sorundur. Üniversite hastaneleri, diğer alt basamak sağlık kuruluşlarıyla hasta kapma yarısına sokulmuş durumdadırlar. Üniversite hastaneleri finans ihtiyaçlarını karşılayabilmek için bu yarışta yer almak zorunda kalmışlardır. Sağlık mevzuatımız gereği, üniversite hastaneleri acil haller dışında doğrudan hasta kabul edememekte, diğer alt basamak sağlık kuruluşlarının sevkıyla kabuller mümkün olmaktadır. Üniversite hastanelerinin böyle bir yarışın içinde olmaları gerçek amaçları doğrultusunda çalışmalarını olumsuz yönde etkilemektedir. Bunu önlemek için, üniversite hastanelerinin amaçlarına hizmet edebilecek hastalar kabul edilmeli ve bu

amaçlar için kabul edilen hastalardan elde edilen döner sermaye gelirlerinin yetersiz olması halinde, gerekli finans desteği merkezi bütçeden yapılmalıdır.

3.2.4. Diğer Sorunlara Ait Değerlendirmeler ve Çözüm Önerileri

Tedavi hizmetlerinin sonucunda kişi ya da kurumlardan yapılan hizmetler sonucu ortaya çıkan alacaklar için alacak senetleri alındığı görülmüştür. Fakat bu alacak senetlerinin tahsil edilemediği tespit edilmiş olup, tahsil edilemeyen alacak senetlerinin icraya verilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu konuda 6183 sayılı kanunun ilgili maddesi/maddeleri gereğince yapılması gerekenler uygulanmalıdır.

Yine tahsil edilemeyen alacakların, muhasebe kayıtlarında "ALACAK SENETLERİ" hesabında yer aldığı tespit edilmiştir. Ancak bu alacakların muhasebe kayıtlarında "ŞÜPHELİ TİCARİ ALAKLAR" hesabına alınması gerekmektedir.

Bunlarla birlikte ulaştığımız sonuç, iç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesi gereğidir. Kamu kurumunun maruz kalabileceği bu tür riskler/hatalar tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanarak, iç denetim bu plan ve programa uygun olarak yapılabilir. Yapılacak risk değerlendirmeleri sonucunda hastane işletmesi için yüksek risk alanları belirlenerek, iç denetim plan ve programlarının risk odaklı hazırlanması sağlanır. Örneğin, bilgisayar programları yardımıyla tahsiline az bir süre kalmış alacaklar için, bilgisayar programının 10-15 gün içerisinde uyarı vermesi sağlanarak alacakların takibi ve tahsili daha olanaklı hale gelebilir.

Satın alınacak mal ve hizmetler için yapılacak ihaleden önce ihale istekliler, işletme müdürlüğünce belirlenen zaman dilimini esas alarak ihale teklif dosyalarını vermeleri gerekmektedir. Bundan dolayı ihale sürecinin başlangıç noktasından bitiş sürecine kadar geçen aşamaların bir kontrol mekanizması çerçevesinde gerçekleşmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Bu noktada geliştirilen bilgisayar programları yardımıyla ihale dosyalarının takibini otomasyon sistemine dahil ederek, ihale dosyalarının belirlenen sürelerin dışında kabul edilmesi imkansız hale getirilebilir.

Döner sermaye işletmelerinin mal ve hizmet alımı ihalelerinde uyacağı bir takım yasal sınırlamalar mevcuttur. Doğrudan teminlerde mal ve hizmet bedeli 2006 yılı için 8.626 YTL olup (2008 yılı için 10.195 YTL), bu bedelin altındaki alımlarda doğrudan temin yapılabilmekte, bu tutarın üstü alımlar için ise belli istekliler arasında ihale yapılması gereklidir. Satın alımlarla ilgili olarak doğrudan temin yöntemiyle yapılan mal ve hizmet alımlarında, mal alımı ayrı hizmet alımı ayrı olmak üzere, döner sermaye kanununu ilgili (21/f ve 22/d) maddelerinde belirtilen alımlar için işletme bütçesine konulan ödeneğin 1 yıllık tutarın en fazla %10 una kadar kullanılacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda işletmenin bu tutarları aşmaması için Maliye Bakanlığı görevlilerinin kontrollerini arttırması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı yapacağı denetimlerin yanı sıra, belirlenen sınırların aşılması halinde birtakım ceza-i yaptırımlar getirmesi de faydalı olabilir.

SONUÇ

İşletme dünyasında, yaşanan muhasebe skandallarının ve kurumsal yönetim olgusunun gelişmesinin ardından iç denetim, SOX ile denetim dünyasında değişikliğe uğrayan en önemli unsur olmuştur. Bağımsız dış denetime olan güvenin sarsılmasının ardından SOX' un en önemli getirisi olarak Bölüm 404 ile iç denetimde getirilen yenilikler gösterilmektedir. Ülkemizde, önceleri yaygın olarak, kamu kurum ve kuruluşları ile bankalara özgü bir örgüt hizmet biriminin fonksiyonu olarak algılanan iç denetim (teftiş) ve iç denetçilik (müfettişlik) özerk yapısı ile giderek özellikle holdingler, yabancı sermayeli şirketler ve diğer işletmeler için de önemi anlaşılan bir fonksiyondur. Ancak Avrupa Birliği'ne uyum çerçevesinde yatırımcının özellikle sermaye piyasalarına olan güvenini arttırmak için bağımsız denetim sektörü de uluslararası arenada yaşanan mevzuat değişikliklerine uyum sağlamak durumunda kalmıştır.

Amerika Birleşik Devletlerinde Enron, Xerox ve Worldcom gibi dev firmaların denetim usulsüzlükleri sonrası iç denetim devrim geçirmiştir. İşletmelere dönük yeni yaptırımlar yatırımcının güvenini tazelerken beraberinde işletmelere yeni maliyetler getirmiştir. Bu çerçevede işletmelerin hem işletmelerin hem de denetçilerin yatırımcılara karşı sorumlulukları artmıştır. Türkiye' de bu gelişmelere özellikle yabancı yatırım çerçevesinde uyum sağlamaya çalışmaktadır.

Bu gelişmeler ışığında, işletmelerin faaliyetlerini daha etkin ve verimli bir biçimde yerine getirebilmeleri için iç denetim mekanizmalarından yararlanmaları gerektiği benimsenmeye başlanmıştır. İyi oluşturulmuş ve organize edilmiş bir iç kontrol sistemi ve iç denetim çalışmaları işletmeye orta ve uzun vadede büyük getiriler sağlayacaktır. Dolayısıyla iç denetim, işletme varlıklarının korunmasına, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına, işletme bilgilerinin doğruluk ve güvenirliliğinin sağlanmasına, yönetimin politika ve düzenlemelerine uygun faaliyetler yürütülmesine yöneliktir. Böylece işletme iç faaliyetlerin etkinliği, bilgilerin akış hızı ve güvenirliliği artacak, her türlü kayıp ve israfın önlenmesi gerçekleşecektir.

Dünyada kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi konusunda önemli gelişmelerin yaşanması ve ülkemizde kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilatlanmalarına paralel olarak önemli değişikliklerin ortaya çıkması, yeni kamu mali yönetim ve kontrol anlayışını yansıtan bir kanun hazırlanmasını zorunlu kılmıştır. Bu kapsamda hazırlanan 5018 sayılı KMYKK, 1927 yılından günümüze kadar kamu mali yönetim sistemimizi düzenleyen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerine geçmiştir. 5018 sayılı kanunun mali kontrol konusunu, 1050 sayılı kanuna göre daha kapsamlı düzenlendiği söylenebilir. 1050 sayılı kanun gibi 5018 sayılı kanun da, kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizi düzenleyen kanun niteliğindedir.

Özel sektörde ve bazı ülkelerde kamu sektöründe uzun yıllar oldukça yaygın uygulama alanı bulan iç denetim, ülkemiz kamu sektöründe de hayata geçmiştir. 5018 sayılı Kanun ile birlikte kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizde meydana gelen değişimin önemli bir unsuru olan iç denetimin hayata geçiriliyor olması, bu alanda uluslararası standartlar ve AB müktesebatına uyumun sağlanması ve iyi uygulama örneklerinin ülkemiz adına bir kazanım olarak içselleştirilmesi açısından son derece önemlidir. İç denetim ile kamu kurumlarının daha etkin ve verimli bir biçimde çalışması, sahip olunan kaynakların rasyonel kullanımı hedeflenmektedir.

İç denetim adına şu ana kadar gerçekleştirilen çalışmalar, teknik anlamda uluslararası düzenlemelere paralel ve çağın gerektirdiği ihtiyaçlara cevap verebilme kapasitesine sahip bir nitelik taşımaktadır. Bu tespit elbette her şeyin istenilen şekilde olduğu anlamına gelmemektedir. Ancak yapılan iyi niyetli çalışmalar, meslek mensuplarının ve üst yöneticilerin de katkılarıyla şekillendirildikçe ortaya çıkacak ürünler herkesin içinde bulunmaktan mutluluk duyacağı bir ortamın doğmasına katkı sağlayacaktır.

İç denetim sisteminin kurgulanması aşamasında gerek politika belirleyicilerinin gerek sahada görev yapacak olan iç denetçilerin gerekse üst yöneticilerin arasındaki koordinasyon ve uyumun sağlanması ve karşılıklı görüş alışverişinin gerçekleştirildiği interaktif bir ilişkinin tesis edilmesi ile ortaya çıkacak

sinerjinin sağlayacağı katma değerin bu mesleğe ve ülkemizin çıkarlarına hizmet edeceği beklenmektedir.

Türk kamu mali yönetim ve denetim sistemi, uluslararası standartlara uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda 10/12/2003 tarih ve 5018 sayılı KMYKK 'nin yürürlüğe girmesi ile uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla uyumlu olarak iç denetim mekanizması kurulmuştur. Kanunda iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İDDK koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığı'nca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, AB mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İDDK tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

Tez çalışmamızın uygulama aşamasıyla ilgili olarak da, üniversite hastanelerinin kuruluşlarının yasal dayanaklarının olmadığını bu konuda ilk yapılması gereken şeyin, bu hastaneleri yasal bir zemine kavuşturmak gerektiğidir. Günümüz koşullarında bu hastanelerin eğitim, araştırma ve sağlık hizmeti sunumu fonksiyonlarını yerine getirmede zorluklar yaşadıklarını bunu aşmak için de fonksiyonel tanımlarının yeniden yapılması gerekmektedir. Döner sermaye sisteminin, mali mevzuatımız açısından çelişkili yönlerini ortaya koyup faydalı yönlerinin daha fazla olduğu için bu sistemin devam etmesinin gerek üniversite hastaneleri, gerek devlet ve gerekse kamu için faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Üniversite hastanelerinin en önemli sorunlarından biri de finansal güçlükler yaşamalarıdır ve bu sorunları bir an önce çözüme kavuşturulmalıdır. Bu da bu kurumları döner sermaye gelirlerini artırmak için diğer kamu hastaneleri ile daha çok hasta kabulü yapma hususunda yarış haline sokarak değil, merkezi bütçeden tahsis edilen ödenekleri artırmak suretiyle yapılmalıdır.

Üniversite hastanelerinin mali yapıları içerisinde döner sermaye sisteminin vazgeçilmez bir yeri ve önemi vardır. Döner sermaye sisteminin bütçe de genellik ve ilkeleriyle çelişiyor olması sürekli olarak eleştiri konusu olmuştur. Ancak bu işletmelerin atıl kapasiteyi kullanarak ekonomiye fayda sağlamaları, devlete gelir kazandırmaları ve belli bir talebi karşılıyor olmaları bu eleştirilerin önüne geçmiştir. Döner sermaye sisteminin yeniden yapılandırılarak devam etmesi ülke yararındır. Aksi halde devletin son derece önemli bir gelir kaybı olacaktır. Devlet döner sermaye sistemi sayesinde hem asli görevlerinden biri olan “sağlık hizmeti sunma” fonksiyonunu yerine getirmekte, hem de önemli bir gelire sahiptir. Günümüz koşullarında bu sistemden vazgeçmek ülke yararına olmayacaktır.

Bu tez çalışmasıyla birlikte, sağlık sistemimiz içerisinde son derece önemli bir yere sahip olan üniversite hastaneleri ve döner sermaye sistemlerinin önemli sorunları bulunduğunu, bu sorunların da kamu sektöründe iç denetimin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak, AB ülkeleri ve diğer gelişmiş ülkelerde başarılı bir şekilde uygulanmakta olan iç denetimin ülkemize kazandırılmış olması önemli bir adım olmakla birlikte uygulamaya yön verecek olan politikaların, düzenlemelerin ve yerleştirilmesi düşünülen ilkelerin titizlikle tespit edilerek tatbik edilmesi kısaca mesleğin geleceğine yön verilmesinde çağdaş uygulamaların rehber olarak alınması ve mevcut denetim kültürümüzdeki zenginlikle birleştirilerek iç denetimin uygulanması daha faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2007): *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

Acar, A. (2005): "Kurumsal Yönetim Nedir?", *Referans Gazetesi*, S. 3

Açıkgöz, O. (2007): *Türk Tekstil Sektöründe İ Denetim ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

Ak, B. (2004): "İç Denetimin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 9, S. 353-358

Akarkarasu, N. (2000): *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, İstanbul

Aktaş, R. (2007): "İ Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)", *Maliye Hukuk Dergisi*, Sayı 132

Altuğ, F. (2000): *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, Ceren Baskı Yayın, 2. Baskı, Bursa

Arcagök, M.S., Erüz, E. (2006): *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Aktif Matbaa, İstanbul

Arens, A., Loebbecke, J.M. (1991): *Auditing, Fifth Edition*, Prentice-Hall International, INC, New Jersey

Aslan, S. (2003): *Türk Bankacılık Sektöründe İ Denetim*, Avcıol Basım-Yayın, 1.

Baskı, İstanbul

Baltacı, M. ve Yılmaz, S. (2006): *Keeping An Eye On Subnational Governments: Internal Controls And Audit At Local Levels*, World Bank Institute, Washington, D.C

Başpınar, A. (2005): “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarına Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, S. 35-62

Biçer, A. A. (2006): *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

Bozkurt, N. (1999): *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayın, 2. Baskı, İstanbul

Bozkurt, N. (2006): *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayın, Melisa Matbaacılık, 4. Baskı, İstanbul

Candan, E. (2006): “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, Sayı 38

Cahil, C. (2001): “E-Ticaret ve İç Denetim”, *V. Türkiye İç Denetim Kongresi*, İstanbul

Cantekinler, M. (2003): “Sarbanes-Oxley Act ve AB İle Ülkemize Etkileri”, *Activelina Gazetesi*, No:34

Ciğerci, İ. (2007): *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar

Coşkun, A. (2005): “Uluslararası Denetim Standartlarında Etik”, *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya-Türkiye, S. 325-339

Çil, S. (2003): “Denetimde Kanıt Seçmede Örneklem ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA No: 530”, *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı 2, Ankara

D’Silva, K. ve Ridley, J. (2005): *Internal Auditing’s International Contribution To Governance*, Faculty Of Business, Computing & Information Management London South Bank University, England

Diamond, J. (2002): “The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective”, *IMF Working Paper: WP/02/94*, Washington, D.C.

Dağlı, K. (2000): “Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi” Sermaye Piyasası Kurulu Aracılık Faaliyetleri Dairesi, İstanbul

Demir, V. (1999): “İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 İle SAS 78’in Karşılaştırılması”, *Muhasebe-Finansman Dergisi*, Yıl 8, Sayı 11, S. 89-105

Demirbaş, M. (2005): “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 7, İstanbul

Doyrangöl, N. (2002): “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 62

Dönmez, A., Berberoğlu, B., Ersoy, A. (2005): “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci

Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı 9, Antalya, S. 52-78

Duman, Ö. (2006): “Kamuda İç Denetim”, 10. Türkiye İç Denetim Kongresi: Geleceği Şekillendirmek, İstanbul

Duman, S. (2006): *İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Isparta

Elitaş, C. (2004): “İç Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 69, S. 220-238

Elitaş, C. ve Özdemir, Y. (2006): “Bankalarda İç Kontrol Sistemi”, Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı 2, S. 143-154

Erdoğan, M. (2002): “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı 5, İstanbul, S. 51-63

Erdoğan, M. (2006): *Denetim*, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Özkan Matbaacılık, Ankara

Erkutoğlu, L. (2002): “Etik Değerler”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı 3, Rota Yayın Yapım, S. 36-39, İstanbul

Eşkazan, A. (2006a): “İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar: Dış Kaynak&Eş Kaynak Kullanımı (1)”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı 13, Yaygın Süreli Yayın, S. 24-25, İstanbul

Eşkazan, A. (2006b): “İç Denetimde Yeni yaklaşımlar: Dış Kaynak ve Eş Kaynak Kullanımı (2)”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı 14, Yaygın Süreli Yayın, S. 28-29, İstanbul

Gökalp, F. (2005): “Genel Hatlarıyla Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi”, *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, Maya Matbaacılık, Cilt 5, Yıl 14, Sayı 14, S. 107-115, İstanbul

Gönen, S. ve Çelik, M. (2005): “Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Cilt 5, S. 1-2, İzmir

Güçlü, F. (2005): *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara

Gül, H. (2005): “İç Denetim Koordinasyon Kurulu”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı 12, S. 48-49, İstanbul

Güleç, A. (2000): *İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir

Güler, C. (2007): “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun Teftiş ve Denetim Sistemimize Etkileri (I)”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 128

Gümüş, M. (2006): *Üniversite Hastaneleri ve Döner Sermaye Sistemlerinin İşleyişi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Isparta

Güredin, E. (1999): *Denetim*, Beta Yayınları, 9. Baskı, İstanbul

Güredin, E. (2000): *Denetim*, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul

Güredin, E., Çömlekçi, F., Durmuş, A., Gönenli, A. (2001): *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, Eskişehir

Hesap Uzmanları Derneği (2000): *Denetim İlke ve Esasları* 1, Cilt 1, 3. Baskı, İstanbul

INTOSAI (2004): *INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, Brussels

Kamiloğlu, S. (2003): *Merkez Bankalarında İç Denetim: Avrupa ve Amerika Merkez Bankalarının İncelenmesi Ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası İçin Bir Öneri, Uzmanlık Yeterlilik Tezi*, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara

Karabaş, E. (2005): “Bütçe Kapsamı ve Bütçe Kapsamı Dışında Kalan Kamusal Harcama Alanları”, *Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Ankara

Kartalçı, K. (2007): *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul

Kaval, H. (2005): *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/LAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Yaklaşım Yayınları, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara

Kaya, A. (2005): “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayın No 1, S. 97-106, Denizli

Kaya, Ü. (2005): *Gıda Pazarlama ve dağıtım İşletmelerinde İç Denetim*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Programı Yüksek Lisans Tezi, Manisa

Kesik, A. (2005): “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 94-114, Kocaeli

- Korkmaz, U. (2007a): “Kamuda İç Denetim (II)”, *Bütçe Dünyası*, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayın Organı, Sayı 26, Cilt 2, S. 40-49, Ankara
- Korkmaz, U. (2007b): “Kamuda İç Denetim (I)”, *Bütçe Dünyası*, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayın Organı, Sayı 25, Cilt 2, S. 4-15, Ankara
- Korkmaz, Ü. (2005): “İç Denetim Standartları”, *Bütçe Dünyası*, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayın Organı, Sayı 23, Cilt 3, S. 29-34, Ankara
- Krogstad, J. Ridley ve L. Rittenberg. (1999): “Where We’re Going?”, *Internal Auditor*, October, S. 27-33
- Kutlan, S. (2001): “Risk Yönetimi-İç Denetim: Kontrol Sistemlerinin Birleşmelerde Oynadıkları Rol”, V. İç Denetim Kongresi, İstanbul
- Memiş, M. (2007): “Türkiye’deki İç Denetim Profiline İlişkin Bir Araştırma”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, Sayı 1, S. 461-478, Adana
- Memiş, M. (2008): “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 85, S. 75-92
- Midyat, C. S. (2007): Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 32
- Moeller R. ve Witt H. (1999): *Brink’s Modern Internal Auditing, Fifth Edition*, John Wiley Sons, Inc, U.S.A
- Muhasebat Kontrolörleri Derneği (2004): *Mali Kılavuz*, Yıl 7, Sayı 26, Ankara
- Oksay, S. ve Acar, O. (2007): *Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim*,

Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, Dizgi ve Baskı: Ceyda Matbaacılık, İstanbul

Örenay, H. (2005): “Kamuda Denetim”, *Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayınları*, Yayın No: 2005/1, Ankara

Özçelik, H. (2008): *İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması ve İç Denetim İlişkisi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Uluslararası Kalite Yönetimi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

Özdil, N. (1986): *İç Denetim Sisteminin Genel Esasları ve Uygulama Örneği*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Özen, K. (2006): *Aile Şirketlerinde Yönetim Sürdürülebilirliğin Temeli*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü E-İşletme Yüksek Lisans Programı, İstanbul

Özeren, B. (1999): “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler” Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:3, Sayıştay Yayın İşleri, 1. Basım, Ankara

Özeren, B. (2000): *İç Denetim, Standartları Ve Mesleğin Yeni Açılımları*, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, 1. Basım

Özgen, F. (1999): “Cumhuriyetin 75. Yılında, Bütçe Disiplini Açısından Genellik ve Birlik İlkelerinden Sapmalar”, Cumhuriyetimizin 75. Yılına Armağan (Sosyal, Siyasal ve Ekonomik Gelişmeler Üzerine Düşünceler), Adnan Menderes Üniversitesi Yayınları, No 8, Aydın

Pekdemir, R. (2002), “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”, *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi: Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar*, TÜRMOB Yayınları, İstanbul, S. 345-364

- Pickett, S. K. H. (2003): *The Internal Auditing Handbook*, John Wiley & Sons Ltd, The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex PO19 8SQ, England
- Ramamoorti, S. (2003): *Internal Auditing: History, Evolution and Prospects*, The Institute Internal Auditor Research Foundation, Florida
- Robertson, J. (1996): *Auditing, Eight Edition*, Irwin, USA
- Safsoy, M. (2006): “İç Denetimde Dış Kaynak&Eş Kaynak Kullanımı”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı 13, Yaygın Süreli Yayın, S. 49, İstanbul
- Sarens, G. ve Beelde I. D. (2004): *Contemporary Internal Auditing Practices: New Roles and Influencing Variables. Evidence From Exented Case Studies*”, *Working Paper*, October 2004/273
- Sawyer, L. B. (1995), “An Internal Audit Philosophy”, *Internal Auditor*, August, S. 46-55.
- Sertel, S. (2001): *İç Denetim ve Tarım Kredi Kooperatiflerinde Uygulanması*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara
- Seviğ, V. (2006): “Türkiye’de İç Denetim Olgusu ve Kamusal İç Denetim”, *Dünya Gazetesi*
- Sevim, Ş., Çetinoğlu, T., Kurnaz, N. (2006): “Avrupa Birliği ve Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim Ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO Yayın Organı, Sayı 74, S. 44-76
- Sevin, H. D. (1999): “ Hastanelerde Bir Otelcilik Görevi Olarak Yiyecek İçecek

Hizmetlerinin Verimli Sunulması”, *Verimlilik Dergisi*, Sayı 1999/2, Ankara

Sözbilir, N. (2000): “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları*, Yayın No 26, Afyon

Şirin, M. (2006): “Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, *Sayıştay Dergileri*, Sayı 61, S. 23-36

Tek, Z. ve Çetinkaya, E. (2004): “İç Denetim”, *Bütçe Dünyası*, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayın Organı, Sayı 20, Ankara

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (2005): Uluslar arası İç Denetim Standartları, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No: 3, İstanbul

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (2005b): *Konum Raporu: Avrupa’da İç Denetim*, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA), İstanbul

Uyar, S. (2003): “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 63

Uyar, S. (2005): “İç Denetçi İle Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı 12, S. 22-28, İstanbul

Uzay, Ş. (2003): “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı 8, S. 71-82

Uzun, F. (2007): “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Cilt 12, Sayı 9, S. 1-10.

Uzun, K. (2004): “Türkiye İç Denetim Enstitüsü: Meslekte Paylaşarak Büyümek, Katılımla İlerlemek İçin Bir Başarı Öyküsü”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı 9, S. 6–15, İstanbul

Uzun, K. (2006a): “Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim”, *Dünya Gazetesi*, İstanbul

Uzun, K. (2006b): “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, *Referans Gazetesi*, S. 36

Üstündağ, S. (2005): “Denetimde Mesleki Standartlar Neye Yarar”, *Activeline Gazetesi*, No:63

Yaman, A. (2008): “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 33, S. 1-17

Yavuz, S. T. (2002): “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri: İç Kontrol Merkezi Teftiş’ten (İç Denetim’den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı 42, S. 39-56, İstanbul

Yıllancı, M. (2006): *İç Denetim*, Nobel Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Ankara

Yurtsever, G. (2007): “Bankaların İç Sistemleri Hakkında BDDK Yönetmeliği İle İlgili Bir Değerlendirme”, *Active Dergisi*, No: 52

www.alomaliye.com/spk_araci_seri_v_68.htm (erişim: 16.02.2008)

www.deloittedenetim.com/Pages.aspx?pgID=387 (erişim: 02.01.2008)

www.denetimnet.com/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/TURKTICARETKAN UNUTASARISIVEICDENETIM_1.pdf (erişim: 10.03.2008)

www.ffi.ec.gov/ffincinfobase/resources/audit/otsthift_acti_handbook_355__internal_audit.pdf (erişim: 21.10.2007)

<http://www.kolyos.com/Belge/Muhasebe%20denetimi.pdf> (erişim: 17.09.2008)

http://www.maliye.gov.tr/mm/yozyatdef_muh_md/duyurular/20070125-9.kik.2007.1.htm (erişim: 10.08.2008)

www.muhasibat.gov.tr/mevzuat/genelyazi/docs/ÜNİVERSİTE%20TERKİN.doc (erişim:18.09.2008)

www.niyazikurnaz.net-denetim.denetim-2.ppt (erişim: 17.09.2008)

www.tide.org.tr/TIDEWEB/icsayfa.aspx?kodal=254 (erişim: 04.12.2007)

www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=321414&dept_id=1043 (erişim: 11.09.2007)

www.spk.gov.tr/teblig/files/SeriV_No68.pdf (erişim: 04.05.2008)

<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm> (erişim: 15.01.2008)

<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2008/01/20080122-16.htm> (erişim : 25.09.2008)

www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh217.doc (erişim: 04.04.2008)

http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari (erişim: 05.02.2008)

http://www.kidder.org.tr/dosyalar/Butce_kamuyou_aciklamasi.pdf (erişim: 17.06.2008)

EK: KAMU İÇ DENETİM STANDARTLARI

Nitelik Standartları (1000 Serisi)

1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim birim/faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, iç denetimin tanımına ve bu Standartlara uygun olarak her kamu idaresi için üst yöneticinin onayı ile çıkarılacak bir yönerge ile belirlenmelidir.

İç denetim birimi yöneticisi, yönergede belirlenen amaç, yetki ve sorumlulukların iç denetim birim/faaliyetinin hedeflerine ulaşması ve iç denetim faaliyetlerinin bu standartlara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetim yönergesini dönemsel olarak inceleyerek, yeni düzenlemelerin gerekli olup olmadığını değerlendirmeli ve sonuçları hakkında üst yöneticiyi bilgilendirerek yapılması gereken değişiklikler hakkında önerilerde bulunmalıdır.

1000.G1 - İdareye sağlanan güvence hizmetlerinin niteliği iç denetim yönergesinde belirtilmelidir. İdare dışındaki taraflara güvence hizmeti sağlanacaksa, bunun niteliği de yönergede açıklanmalıdır.

1000.D1 - Danışmanlık hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönergesinde belirtilmelidir.

1100 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmalıdır. İç denetim birimi/faaliyeti, iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken tarafsız ve etkili tavsiyelerde ve mesleki yargılarda bulunmalarını kolaylaştıracak biçimde, denetlenen birimlerden/faaliyetlerden bağımsız olmalıdır.

1110 - İdare İçi Bağımsızlık

İç denetim birimi doğrudan üst yöneticiye bağlı olmalıdır.

1110.G1 - İç denetim faaliyeti, denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır.

1120 - Bireysel Tarafsızlık

İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmalı ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmalıdır.

1130 - Bağımsızlık ve Tarafsızlığı Bozan Etkenler

Denetçilerin bağımsızlığı veya tarafsızlığı fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, durum ilgili taraflara açıklanmalıdır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır. İç denetçiler, denetim çalışmalarını sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde bu durumu iç denetim birimi yöneticisine yazılı olarak bildirmelidir. Denetim görevlendirmelerinde aynı alanda veya konuda uzun süreli denetim yapılmasının tarafsızlığı bozabileceği göz önünde bulundurularak denetçiler ve denetim görevleri arasında zaman zaman rotasyon yapılmalıdır.

1130.G1 - İç denetçiler, daha önce fiilen sorumlu olduğu veya yönetici olarak görev yaptığı faaliyetlere ilişkin denetim görevi yapmaktan kaçınmalıdır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde sorumlu olduğu idari bir faaliyet hakkında denetim hizmeti vermesinin, tarafsızlığını bozacağı varsayılır.

1130.G2 - İç denetim birimi yöneticisinin denetim görevi yerine getirmesi halinde sorumluluğundaki işlemlere yönelik güvence görevleri, üst yönetici tarafından gözetlenmelidir.

1130.D1 - İç denetçiler, daha önce sorumlusu oldukları idari faaliyetlere ilişkin danışmanlık hizmeti verebilir.

1130.D2 - İç denetçiler, önerilen danışmanlık hizmetleriyle ilgili bağımsızlıklarına ve tarafsızlıklarına zarar verecek hususlar söz konusu ise, görevi kabul etmeden önce danışmanlık hizmetini talep edene bu durumu açıklamalıdır.

1200 – Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat

Denetim görevleri yetkin kişilerce, azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir.

1210 – Yetkinlik

Mesleki yetkinlik; görevin gerektirdiği bilgi ve beceriye sahip olma, denetim konuları ile ilgili sağlıklı veri ve kanıt toplama, inceleyip değerlendirme ve raporlama yeteneğini ifade eder. İç denetçiler, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetim birimi de gerekli kurumsal yetkinliği haiz olmalıdır.

1210.G1 - İç denetçiler, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, iç denetim birimi yöneticisi idare dışındaki uzmanlardan denetim görevinin hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere tavsiye ve yardım temin etmelidir.

1210.G2 - İç denetçi, yolsuzluk belirtilerini tespit edebilecek yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Ancak iç denetçinin, esas görevi ve sorumluluğu yolsuzlukları tespit etmek ve soruşturmak olan savcı ve polis gibi kişilerin uzmanlığına sahip olması beklenmemelidir.

1210.G3 - İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için bilgi teknolojileri ve kontrolleriyle ilgili temel bilgilere ve teknoloji tabanlı denetim

tekniklerine hakim olmalıdır. Ancak, tüm iç denetçilerin; asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan iç denetçiler kadar uzmanlığa sahip olması beklenemez.

1210.D1 - İç denetçilerin danışmanlık görevini yapabilmesi için gerekli bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmadığı durumlarda, iç denetim birimi yöneticisi görevi reddetmeli veya belirlenen danışmanlık hedeflerine ulaşılmasını sağlayacak gereken yardımı temin etmelidir.

1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat

İç denetçiler, denetim görevlerinde makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen azami mesleki özen ve dikkati göstermeli, denetim hedeflerine ulaşılmasını sağlayacak şekilde yeterli bilgi ve beceriye sahip olmalıdır. Ancak, azami meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.

1220.G1 – Denetim görevlerinde azami mesleki özen ve dikkatin gösterilmesinde iç denetçiler aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmalıdır:

- Görevle ilgili amaçlara ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı,
- Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların karmaşıklık, hacim veya önem derecesi,
- Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,
- Önemli hataların, düzensizliklerin veya aykırılıkların bulunma ihtimali,
- Güvence hizmetinin potansiyel faydalarının maliyeti.

1220.G2 - İç denetçi, azamî meslekî özen ve dikkati gösterirken, bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve diğer veri analiz tekniklerini imkânlar ölçüsünde kullanmalıdır.

1220.G3 - İç denetçi, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı dikkatli olmalıdır. Ancak, güvence prosedürleri azamî meslekî özen ve dikkatle uygulansa bile, bütün önemli risklerin teşhis edilmesini garanti etmez.

1220.D1 - İç denetçi bir danışmanlık görevi sırasında, aşağıdaki hususları göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermelidir:

- Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dâhil danışmanlık hizmetini talep eden denetlenenin ihtiyaç ve beklentileri,
- Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığı,
- Danışmanlık görevinin potansiyel fayda ve maliyetleri.

1230 - Sürekli Mesleki Gelişim

İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer mesleki yetkinliklerini sürekli bir şekilde geliştirmeli güçlendirmelidir. Üst yönetici ve iç denetim birimi yöneticisi, iç denetçilerin mesleki yönden gelişmesi, yenilikleri izlemesi ve çalışma isteğini artırması için gerekli tedbirleri almalıdır.

İç denetim biriminde, iç denetim faaliyetinin sınırları göz önünde bulundurularak, eğitim düzeyi, nitelik ve deneyim açısından yeterli sayıda iç denetçi istihdam edilmelidir. İç denetçiler görevlerinin gerektirdiği eğitime tabi tutulmalı ve süreklilik gösteren uygun eğitim programları aracılığıyla mesleki yeterliliklerini sürdürmelidir.

1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

Kalite güvence ve geliştirme programı, ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin iç denetim birimince ve Kurulca, tüm yönleriyle

değerlendirilmesi, standartlara ve meslek ahlak kurallarına uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin programdır.

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözetleyen, Kurulun düzenlemelerine uygun, bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamalı ve sürdürmelidir. Bu program, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözetleme faaliyetini içermelidir. Programın her parçası, iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, idarenin faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin standartlara ve meslek ahlak kurallarına uyması konusunda güvence sağlamalıdır.

1310 - Kalite Programı Değerlendirmeleri

İç denetim birimi yöneticisi, kalite programının genel etkinliğini gözetlemek ve değerlendirmek amacına yönelik bir program geliştirmelidir. Bu program hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir.

1311 - İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler;

- İç denetim performansının devamlı gözden geçirilmesini,
- Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya idare içinde, iç denetim uygulamaları ve standartlarını bilen kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamalıdır.

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetine ilişkin, dönemsel olarak gerçekleştirilecek, idare içi kalite incelemelerine yönelik ilkeler belirlemelidir. İdare içi incelemeler, iç denetim faaliyetinin ve gözetiminin; kalitesini, standartlara ve iç denetim biriminin denetim rehberlerine uygunluğunu, idareye ilave değer katma yöntemini ve performans göstergelerine ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmelidir. İç denetim birimi

yöneticisi, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde yapılan iç değerlendirme sonuçlarını yıllık faaliyet raporunda göstermeli ve en az yılda bir kez üst yönetime bilgi sunmalıdır.

1312 - Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirme, Kurulca ilgili idare dışından belirlenecek vasıflı ve bağımsız bir uzman veya ekip tarafından en az beş yılda bir yapılır. Dış değerlendirmeyi yapanların, değerlendirmeye tâbi olan idareye veya idare personeline karşı herhangi bir yükümlülüğü bulunmamalı ve idareden herhangi bir çıkarı olmamalıdır. İki kamu idaresi arasında karşılıklı dış değerlendirme yapılmamalıdır.

İç denetimin görev alanı, bağımsızlığı ve tarafsızlığı, nitelik ve nicelik olarak yeterliliği, stratejisi ve programlarını formüle etme yaklaşımının verimliliği ve etkililiği, Standartlara ve İDKK tarafından yapılan düzenlemeler, diğer mevzuat ve birimin kendi denetim rehberlerine uygunluğu, idarenin faaliyetine katma değer sağlaması, performans göstergelerine ulaşılması, iç denetimde gözetimin kalitesi gibi hususlar dış değerlendirmenin kapsamını oluşturmalıdır.

Üst yönetici, iç denetim birimi yöneticisiyle birlikte sonuçların değerlendirilmesi neticesinde tespit edilen ve üzerinde mutabakata varılan yetersizlikleri gidermek üzere bir eylem planı hazırlamalıdır. Bu tür eylem planlarındaki gelişmeler yıllık faaliyet raporunda belirtilmelidir.

1320 - Kalite Programı Hakkında Raporlama

İç denetim birimi yöneticisi, dış değerlendirme sonuçları ile eylem planını Kurula ve varsa yönetim kuruluna göndermelidir.

1330 - "Standartlara Uygun Yapılmıştır" İbaresinin Kullanılması

İç denetçiler, iç denetimin "Kamu İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygun Yapıldığını" belirtmelidir. Ancak iç denetçilerin bu ibareyi

kullanabilmesi için, iç denetim birim/faaliyetinin 1312 No'lu standart kapsamında kalite geliştirme programı değerlendirmesinin yapılması ve değerlendirme sonucunda standartlara uygunluğunun teyidi gerekir.

1340 - Aykırılıkların Açıklanması

İç denetimin standartlara ve iç denetçilerin meslek ahlak kurallarına tam uyumlu olarak gerçekleştirilmesi esastır. Ancak tam uyumun sağlanamadığı durumlarda aykırılıklar iç denetimin genel kapsamını veya faaliyetlerini etkiler hâle geldiğinde Kurula, üst yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna özel durum açıklaması yapılmalıdır.

Çalışma Standartları (2000 Serisi)

2000 - İç Denetimin Yönetimi

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetini idareye değer katacak şekilde yönetmelidir. İç denetim birimi yöneticisi; iç denetim yönergesinde tanımlanan genel amaç ve sorumlulukların yerine getirilmesi, iç denetim kaynaklarının etkin, etkili ve verimli bir şekilde kullanılması ve iç denetim faaliyetlerinin Standartlara uygun yapılmasını sağlayacak şekilde iç denetim birimini yönetmekten sorumludur.

2010 – Planlama

İç denetim birimi yöneticisi; idarenin hedeflerine uygun olarak, iç denetimin önceliklerini belirleyen risk esaslı plan ve programlar yapmalıdır.

2010.G1 - İç denetimin plan ve programı, yılda en az bir kez yapılan bir risk değerlendirmesine dayanmalıdır. Üst yönetici ve varsa yönetim kurulu, bu sürece dâhil edilerek görüşleri dikkate alınmalıdır.

2010.D1 - İç denetim birimi yöneticisi; danışmanlık taleplerini, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini ve yıllık denetim planının uygulanmasına olan etkilerini göz

önünde bulundurarak kabul edip etmemeyi düşünmelidir. Kabul edilen görevler programa dâhil edilmelidir.

2020 - Bildirim ve Onay

İç denetim birimi yöneticisi; önemli ara değişiklikler de dahil iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak sınırlamalarının etkilerini de belirterek kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna bildirmelidir.

2030 - Kaynak Yönetimi

İç denetim birimi yöneticisi, onaylanmış denetim programının uygulanabilmesi için iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.

2040 - Politika ve Süreçler

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla izlenecek politika ve süreçleri belirlemelidir.

2050 – Eşgüdüm

İç denetim birimi yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz tekrarını önlemek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış denetçilerle, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.

2060 - Üst Yönetici ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

İç denetim birimi yöneticisi; iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ile programa kıyasla gerçekleşen performans konularında, üst yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar; idarenin önemli

riskleri, kontrol ve yönetim sorunları ile üst yönetici ve varsa yönetim kurulunun ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları da içermelidir.

2100 - İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirmeli ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır.

2110 - Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; önemli riske maruz alanları tespit edip değerlendirmek ve risk yönetimi ile kontrol süreçlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunmak suretiyle idareye yardımcı olmalıdır.

2110.G1 - İç denetim faaliyeti, idarenin risk yönetim sürecinin etkinliğini gözlemeli ve değerlendirmelidir.

2110.G2 - İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hususları dikkate alarak, idarenin yönetim ve kontrol faaliyetleriyle bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmelidir;

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü,
- Faaliyetlerin etkililik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun ve diğer düzenlemelere uyum.

2110.D1 - İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amacıyla uyumlu şekilde riski ele almalı ve diğer önemli risklere karşı dikkatli olmalıdır.

2110.D2 - İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, idarenin maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.

2120 – Kontrol

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, idarenin etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır.

2120.G1 - Risk değerlendirmesinin sonuçlarına bağlı olarak iç denetim faaliyeti, söz konusu riskleri gidermek üzere idarenin yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan mevcut kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmeli ve gerekli hallerde ilave kontroller önermelidir.

Bu değerlendirme;

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü,
- Faaliyetlerin etkililik ve verimliliğini,
- Varlıkların korunmasını ve
- Kanunlara ve diğer düzenlemelere uyum konularını kapsamalıdır.

2120.G2 - İç denetçiler, iç denetim plan ve programlarındaki hedef ve amaçların kapsamı ve bunların idarenin hedef ve amaçlarına uyum derecesini anlayıp değerlendirmelidir.

2120.G3 - İç denetçiler, faaliyet ve programların planlandığı şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve elde edilen sonuçların belirlenen hedef ve amaçlarla uyumlu olup olmadığını değerlendirmelidir.

2120.G4 - Kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kriterlere ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin hedef ve amaçlarına ulaşp ulaşmadığını belirlemek için oluşturduğu kriterlerin yeterlilik derecesini tespit etmelidir. Bu kriterler yeterli görülürse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanabilir. Söz konusu kriterler yeterli görülmezse, iç denetçiler uygun değerlendirme kriterleri geliştirmek için yönetimle birlikte çalışmalıdır.

2120.D1 - Danışmanlık görevi sırasında iç denetçiler, yapılan kontrolleri görevleri çerçevesinde gözden geçirmeli ve herhangi bir kontrol yetersizliğine karşı dikkatli olmalıdır.

2120.D2 - İç denetçiler; danışmanlık görevlerinden elde ettiği kontrol bilgilerini, idarenin maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.

2130 – Yönetim

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olarak yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi için gerekli önerilerde bulunmalıdır:

- İdare içinde gerekli iş ahlakı ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirliğin sağlanması,
- Risk ve kontrol bilgilerinin idarenin gerekli birimlerine etkili bir şekilde iletilmesi,
- İç ve dış denetçiler ile üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdümün sağlanması ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletiminin sağlanması.

2130.G1 - İç denetim faaliyeti, idarede iş ahlakı kültürünün yerleştirilmesi için

kurumsal amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmelidir.

2130.D1 - Danışmanlık görevinin amaçları, idarenin genel değerleri ve hedefleriyle uyumlu olmalıdır.

2200 - Görev Planlaması

İç denetçiler, her görev için, kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kayıt altına almalıdır. Bu planlama çalışmaları aşağıdaki unsurları içermelidir.

2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

İç denetçiler, her denetim görevi için bir denetim planı hazırlarken aşağıdaki hususları dikkate almalıdır;

- Denetlenecek faaliyetin hedefleri ve bu hedeflere ulaşmadaki performansı değerlendirmeye yarayacak araç veya kriterler,
- Faaliyetler, hedefler ve kaynaklar üzerindeki önemli riskler ile bu risklerin muhtemel etkilerini kabul edilebilir seviyede tutmanın yol ve yöntemleri,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin ilgili kontrol çerçevesi veya modeline kıyasla yeterlilik ve etkinliği,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.

2201.G1 - İç denetçiler, idare dışındaki taraflar için bir görevlendirme planlarken, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, her iki tarafın sorumlulukları ve (görev kayıtlarına erişme ve sonuçların paylaşımına getirilecek kısıtlamalar dahil) diğer karşılıklı beklentiler konusunda söz konusu taraflarla anlaşmalıdır.

2201.D1 - İç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, yerine getirilecek sorumluluklar ve beklentiler hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri ilgili yöneticiyle mutabakata varmalıdır. Çok önemli görevlendirmelerde bu mutabakat yazılı hâle getirilmelidir.

2210 - Görev Amaçları

Her denetim görevi için söz konusu denetim göreviyle ilgili denetim amaçları belirlenmelidir. Görev amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsamalıdır.

2210.G1 - İç denetçiler, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmalıdır. Görevin amaçları, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtmalıdır.

2210.G2 - İç denetçiler, görevin amaçlarını belirlerken, önemli hatâların, düzensizliklerin, aykırılıkların ve diğer risklerin meydana gelme ihtimalini dikkate almalıdır.

2210.D1 - Danışmanlık görevlerinin amaçlarında, ilgili yöneticiyle mutabık kalındığı ölçüde, risk, kontrol ve yönetim süreçlerine de temas edilmelidir.

2220 - Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, denetim görevinin amaçlarına ulaşılmasına uygun seviyede olmalıdır.

2220.G1 - Görevin kapsamı, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddî varlıkların değerlendirilmesini de (üçüncü tarafların sahip oldukları dahil) içermelidir.

2220.G2 - Bir güvence görevi esnasında danışmanlık talebinde bulunulursa, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı sorumluluklar ve diğer beklentiler bir

yazıyla iç denetim birimine iletilmelidir. Uygun görülmesi halinde danışmanlık görevi yürütülerek sonuçları danışmanlık ilkelerine uygun olarak raporlanmalıdır.

2220.D1 - İç denetçiler, danışmanlık görevlerini yürütürken, görevin kapsamının, üzerinde mutabık kalınan amaçlara yeterince temas ettiğinden emin olmalıdır. Eğer görev esnasında kapsamla ilgili ihtirazi kayıtlar olursa, göreve devam edip etmeyeceğini belirlemek üzere, iç denetçiler bunları ilgili yöneticiyle tartışmalıdır.

2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin amaçlarına ulaşmak için gereken kaynakları tespit etmelidir. Görev kadrosu; görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynaklar dikkate alınarak oluşturulmalıdır.

2240 - İş Programı

İç denetçiler, denetim amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak şekilde her denetim görevinin amaçlarını, görev için ayrılan kaynakları, muhtemel süresini ve denetimde takip edilecek süreçleri gösteren iş programları hazırlamalıdır. Bu iş programları yazılı hâle getirilmelidir.

2240.G1 - İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıt süreçlerini içermeli ve göstermelidir. İş programı, işe başlanmadan önce onaylanmalı, programda yapılan değişiklikler için de iç denetim birimi yöneticisinden onay alınmalıdır.

2240.D1 - Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin niteliğine bağlı olarak değişebilir.

2300 - Görevin Yürütülmesi

İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir.

İç denetçiler görevlerini ifa ederken, sağduyulu ve yetkin bir iç denetçiden beklenen dikkat ve özeni gösterir. Mesleki özen ve dikkat, aynı veya benzer durum ve koşullarda, makul sınırlar dahilinde tedbirli ve yetkin bir iç denetçiden beklenen beceri, özen ve dikkatin gösterilmesidir.

2310 - Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmeli ve tanımlamalıdır.

Bilgi ve belgeler; görevin amaç ve kapsamıyla ilgili bütün konularda toplanmalı, tespit ve tavsiyelere sağlam ve güvenilir bir dayanak oluşturacak seviyede yeterli, güvenilir, ilgili ve gerekli olmalıdır.

2320 - Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, görev sonunda vardıkları sonuçları uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmalıdır.

2330 - Bilgilerin Kaydedilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmelidir.

2330.G1 - İç denetim birimi yöneticisi; görev kayıtlarına erişimi kontrol etmeli, gerektiğinde bu kayıtları idare dışı taraflara vermeden önce, üst yöneticinin onayını ve/veya hukuk müşavirliğinin görüşünü almalıdır.

2330.G2 - İç denetim birimi yöneticisi, görev kayıtlarının saklanması ilişkin

esasları belirlemelidir. Bu esaslar, idarenin temel ilkelerine ve ilgili mevzuata uygun olmalıdır.

2330.D1 - İç denetim birimi yöneticisi, görev kayıtlarının tutulması, saklanması ve idare içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirlemelidir. Bu politikalar, idarenin düzenlemelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmalıdır.

2340 - Görevin Gözetim ve Kontrolü

Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenmeli ve kontrol edilmelidir.

2400 - Sonuçların Raporlanması

İç denetçilerin, görev sonuçlarını raporlaması gereklidir. Raporlar, yetkisiz kişilerin erişimini engellemek için gizlilik içinde muhafaza edilmelidir.

2410 - Raporlama Kıstasları

Raporlamalar; varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında, görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir.

2410.G1 - Sonuçları gösteren nihai rapor, iç denetçinin görüş ve kanaatlerini de içermelidir.

2410.G2 - İç denetçiler, görev raporlamalarında tatminkâr bir performans göstermeye teşvik edilmelidir.

2410.G3 - Görev sonuçları idare dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların paylaşımı ve kullanımı konusundaki sınırlamaları da içermelidir.

2410.D1 - İlerlemenin ara raporlanmasının ve danışmanlık görevlerinin sonuçları, görevlendirmenin niteliğine ve ilgili yöneticinin ihtiyaçlarına bağlı olarak, şekil ve içerik değiştirebilir.

2420 - Raporlamaların Kalitesi

Raporlamalar; doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı, tam olarak ve zamanında yapılmalıdır.

2421 - Hata ve Eksiklikler

Eğer nihai raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, iç denetim birimi yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

2430 - Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması

Standartlara aykırılıklar belli bir görevi etkilediğinde, sonuçlar raporlanırken aşağıdaki hususlar özel durum olarak açıklanmalıdır:

- Tam olarak uyulamayan Standart/Standartlar
- Aykırılık sebepleri
- Aykırılığın göreve etkisi

2440 - Sonuçların Raporlanması

İç denetim birimi yöneticisi, görev sonuçlarını ilgili taraflara raporlamalıdır.

2440.G1 - Görev sonuçlarının öngördüğü tedbirlerin alınmasını sağlayabilecek taraflara, sonuçların raporlanmasından iç denetim birimi yöneticisi sorumludur.

2440.G2 - İç denetim birimi yöneticisi, aksi hukuki düzenlemelerle belirlenmediği takdirde, görev sonuçlarını idare dışındaki taraflara iletmeden önce, idarede doğabilecek muhtemel riskleri değerlendirmeli, üst yönetim ve/veya hukuk müşavirliği ile istişare etmeli ve sonuçların raporlanmasını, kullanımını kısıtlayarak kontrol etmelidir.

2440.D1 - İç denetim birimi yöneticisi, danışmanlık görevlerinin nihai sonuçlarının ilgili yöneticilere raporlanmasından sorumludur.

2440.D2 - Danışmanlık görevleri sırasında, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, idare için önemli hâle geldiğinde üst yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna bildirilmelidir.

2500 - İlerlemenin İzlenmesi

İç denetim birimi yöneticisi, yönetime rapor edilen hususların sonuçlarının takibi için bir izleme sistemi kurmalı ve uygulamalıdır. Denetlenen birim yöneticileri, denetim raporunda yer alan önerilere ilişkin önlemleri alır. Önlem alınmaması halinde iç denetim birimi yöneticisi, üst yöneticiyi bilgilendirir.

2500.G1 - İç denetim birimi yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulanmasını veya üst yönetimin gerekli tedbiri almaması halinde doğabilecek riski üstlenip üstlenmediğini tespit etmek ve gelişmeleri gözlemek amacıyla yönelik bir takip süreci oluşturmalıdır.

2500.D1 - İç denetim birimi, ilgili yöneticilerle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarını izlemelidir.

2600 - Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi

İç denetim birimi yöneticisi, üst yönetimin idare için kabul edilemeyecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle müzakere etmelidir. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, iç denetim

birimi yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümlenmesi için üst yöneticiye rapor etmelidir.