

**T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETMEANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ**

**İÇ DENETÇİLERİN GELİŞEN İÇ DENETİM UYGULAMALARINA VE
PAYDAŞ BEKLENTİLERİNE UYUMU**

BURAK ÖZDOĞAN

**DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ
PROF. DR. SEMRA ÖNCÜ**

MANİSA

2014

ÖZET

Etkileri tüm dünyada görülen ve 2000’li yıllara damgasını vuran muhasebe temelli şirket skandalları, zorunlu da olsa yasa düzenleyicilerin ve şirket paydaşlarının farkındalık seviyesinin artmasına yol açmıştır. Bu farkındalık sonucunda, zayıf denetim yapısını yeniden düzenleyerek kaybolan güven ortamını tesis etmek amacıyla, Sarbanes Oxley Yasası 2002 yılında Amerika’da yürürlüğe konmuş ve dünya çapında birçok ülke tarafından benzer yasal çalışmalar gerçekleştirilmiştir.

Tüm bu gelişmeler işletmelerin kurum içerisinde iç denetim fonksiyonunu yeniden hatırlamalarını ve yasaya uyum sağlayabilmek için gerekli dönüşümleri başlatmalarını sağlamıştır. İç denetim mesleğine yönelik değişimin önemli temsilcilerinden biri de Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü olmuştur. Enstitü, kuruluşundan itibaren mesleğin icrasına yönelik standartlar ve etik ilkeler yayımlayarak her ne kadar bağlayıcılığı bulunmasa da bu standart ve ilkelerin küresel anlamda yayılmasını sağlamıştır. Türkiye’de ise Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun birçok alana olduğu gibi iç denetim alanına da önemli etkileri olmuştur. Yasa sonrasında iç denetim birimlerinin kurumlar içerisindeki yetki ve sorumlulukları arttırılmıştır.

Çalışmamız sonucunda, Türkiye’de iç denetim mesleğinin güncel genel durumunu ortaya koymak ve arzulanan uluslararası uygulama seviyesine yükseltmeye yardımcı adımları tespit etmek hedeflenmektedir. Bu amaçla Türkiye’de faaliyet gösteren iç denetçilere bir anket çalışması gerçekleştirilmiş ve iç denetçilerin Yeni TTK sonrasında iç denetim birimine yüklenen yeni rol ve sorumluluklara ilişkin ve uluslararası paydaş beklentilerine yönelik algıları ortaya konmuştur.

Sonuçlara göre, Türkiye’de iç denetçilerin Yeni TTK sonrasında iç denetim mesleğini etkileyen pozitif dönüşümlerin farkında ve bu dönüşümleri hayata geçirmek üzere hazır oldukları sonucuna ulaşılmıştır. İç denetçiler, Yeni TTK sonrasında kurumsal yönetim anlayışının kurum içerisinde yerleşmesine yönelik önemli katkılar sunabilecektir.

Paydaş beklentilerine yönelik ise farklı sonuçlar ortaya çıkmıştır. İç denetçiler, risk yönetimi, raporlama ve iletişim konularında paydaşlar ile aynı beklenti ve algılara sahipken beceri ve yetkinlikler, yetenek gelişimi ve finansal destek konularında paydaşların beklenti ve algıları ile iç denetçilerin beklenti ve algıları arasında farklılıklar tespit edilmiştir.

ABSTRACT

Accounting based scandals that left its mark on 2000's had effected all over the world and even so compulsory, it has increased the awareness level of both stakeholders of corporations and legal regulators. As a result of this awareness, The Sarbanes Oxley Act of 2002 has stimulated many countries on restructuring their own regulations in order to restore the environment of confidence by revising the weak auditing system.

All of those developments were ensured corporations to recall the internal audit function and were started the transformation, which was necessary. The Institution of Internal Auditors has been one of the most important representative of the profession. Institute has published the standards and ethical principles, which were nonbinding but broadly accepted by many countries around the world.

As to Turkey, New Turkish Commercial Law has important effects on internal auditing field as well as many others. The role and the responsibility of internal auditing in the Corporation has increased after the new Law.

The goal of this study is to identify the current situation of the profession in Turkey while defining the necessary steps in order to increase the quality of the profession to international level. For that purpose, a questionnaire designed and conducted to internal auditors in Turkey, in order to identify the perceptions of internal auditors about the new roles and responsibilities given after The New Turkish Commercial Law and about the expectations of stakeholders of the profession.

According to the results of the study, internal auditors in Turkey are aware of the positive transformation of the profession after The New Turkish Commercial Law and ready to put into practise the transformation process. Internal auditors can contribute to the establishment of corporate governance understanding in the corporations after The New Turkish Commercial Law.

However, the results were differentiated about the perceptions on stakeholders' expectations. Internal auditors and the stakeholders have similar expectations and perceptions on risk management, reporting and communications subjects while the perceptions and expectations of internal auditors and the stakeholders differ on skills and competences, talent development and financial support subjects.

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 09.12.2014 tarih ve 24/EK4 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi ~~Abidin~~ Burak ÖZDOĞAN "İç denetçilerin Gelişen İç Denetim Uygulamalarına ve Paydaş Beklentilerine Uyumu" konulu tezi incelenmiş ve aday 29.12.2014 tarihinde saat 11:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra ⁹⁰ dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.



BAŞKAN
Prof.Dr. Semra ÖNCÜ
(Danışman)



ÜYE
Prof.Dr. Berna TANER



ÜYE
Doç.Dr. A. Cevdet KAYALI



ÜYE
Doç.Dr. Ayşe N. YERELİ



ÜYE
Doç.Dr. Mahmut KARGIN

Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-------------	---

I. BÖLÜM

İÇ DENETİMİN KAVRAMSAL BÜTÜNLÜĞÜ VE İÇ DENETİM

ALANINDAKİ GELİŞMELER

1.1. İç Denetimin Kavramsal Bütünlüğü	4
1.1.1. Denetim Kavramı	4
1.1.2. Denetim Türleri.....	6
1.1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	6
1.1.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi	6
1.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	7
1.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi	7
1.1.2.2. Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri	7
1.1.2.2.1. Kamu Denetimi	7
1.1.2.2.2. Bağımsız (Dış) Denetim	8
1.1.2.2.2.1 Kamu Gözetimi Kurumu	8
1.1.2.2.2.2. Bağımsız Denetim Standartları ve İç Denetimle İlişkisi.....	9
1.1.2.2.3. İç Denetim	11
1.1.3. Denetçi Türleri	12
1.1.3.1. Bağımsız Denetçiler	12
1.1.3.2. Kamu Denetçileri	13
1.1.3.3. İç Denetçiler	13
1.1.4. Denetimle İlişkili Diğer Kavramlar	14
1.1.5.1. İç Kontrol	14
1.1.4.2. Kurumsal Yönetim	17
2.1. İç Denetim Uygulamalarındaki Gelişmeler	19
2.1.1. Sarbanes Oxley Yasası ve Yasa'yı Ortaya Çıkaran Nedenler.....	19
2.1.1.1. Enron Skandalı.....	20
2.1.1.2. WorldCom Skandalı.....	22
2.1.1.3. Skandallar Sonrası Durum ve Sarbanes Oxley Yasası'nın Doğuşu	23
2.1.1.4. Sarbanes Oxley Yasasının İçeriği	24
2.1.1.5. Sarbanes Oxley Yasası'nın İç Denetim Mesleğine Etkileri.....	27
2.1.1.5.1. Sarbanes Oxley Yasası Bölüm 302	27
2.1.1.5.2. Sarbanes Oxley Yasası Bölüm 404	28

2.1.1.5.3. Sarbanes Oxley Yasasının 302. ve 404. Bölümlerine İlişkin İç Denetçinin Rolü	29
2.1.1.6. Sarbanes Oxley Yasası Sonrası İç Denetim.....	30
2.1.1.7. Sarbanes Oxley Yasasının Türkiye’de İç Denetim Mesleği Üzerine Etkileri...	31
2.1.2. Uluslararası İç Denetim Standartları	34
2.1.2.1. Uluslararası İç Denetim Standartları’nın Amacı.....	35
2.1.2.2. Uluslararası İç Denetim Standartları’nın İçeriği	36
2.1.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu	43
2.1.3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nu Ortaya Çıkaran Nedenler	44
2.1.3.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İç Denetim Mesleği ile İlişkili Maddeleri	46
2.1.3.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Kurumsal Yönetim Açısından Getirdiği Önemli Yenilikler	47
2.1.3.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası İç Denetim Mesleği.....	49

II. BÖLÜM

PAYDAŞ BEKLENTİLERİ VE İÇ DENETÇİLER

2.1. İç Denetim Mesleğine Yüklenen Yeni Rol ve Sorumluluklar	51
2.2. Paydaşların İç Denetime Yönelik Beklentileri.....	55
2.2.1. Yönetim Kurulu ve Üst Yönetimin İç Denetimden Beklentileri	56
2.2.2. Denetim Komitesi ve Hissedarların İç Denetimden Beklentileri.....	58
2.2.3. Düzenleyici Otoriteler ve Bağımsız Denetçilerin İç Denetimden Beklentileri....	59
2.3. Paydaşların İç Denetçilere Yönelik Beklentileri.....	61
2.3.1. İç Denetçilerin Beceri ve Yetkinliklerine Yönelik Paydaş Beklentileri.....	62
2.3.2. İç Denetçilerin Finansal Destek Gereksinimine Yönelik Paydaş Beklentileri	64
2.3.3. İç Denetim Biriminin Yetenek Gelişimine Katkısına Yönelik Paydaş Beklentileri	65
2.3.4. İç Denetçilerin Raporlama ve İletişimine Yönelik Paydaş Beklentileri.....	65
2.3.5. İç Denetçilerin Danışmanlık Fonksiyonuna İlişkin Paydaş Beklentileri.....	66
2.3.6. İç Denetçilerin Standartlara ve Sertifikasyonlara Uyumuna Yönelik Paydaş Beklentileri.....	66

III. BÖLÜM

İÇ DENETÇİLERİN GELİŞEN İÇ DENETİM GEREKSİNİMLERİNE UYUMU ARAŞTIRMASI - LİTERATÜR TARAMASI, ARAŞTIRMA BULGULARI, DEĞERLENDİRMELER

3.1. Araştırmanın Amacı.....	68
3.2. Literatür Taraması	69
3.2.1. Sarbanes-Oxley Yasası, İç Denetim Mesleği ve İç Denetçiler	69
3.2.2. Uluslararası İç Denetim Standartları, İç Denetim Mesleği ve İç Denetçiler	71
3.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu, İç Denetim Mesleği ve İç Denetçiler	72
3.2.4. İç Denetim Mesleği Paydaşları, İç Denetim Mesleği ve İç Denetçiler	73
3.3. Araştırmanın Metodolojisi.....	76
3.4. Araştırma Bulguları.....	78
3.4.1. Araştırma Kapsamındaki Katılımcıların Genel Özellikleri ve Çalıştıkları Kurumların Yapısı	78
3.4.1.1. Katılımcıların Yaş ve Eğitim Düzeyleri	79
3.4.1.2. Katılımcıların Çalıştıkları İşletme Türü, Halka Açıklık Durumu ve Çalışan Sayısı	81
3.4.1.3. Katılımcıların Çalıştıkları İşletmelerde Denetim Komitesi Varlığı ve İç Denetçilerin Meslekteki Yılları	84
3.4.2. Güvenilirlik Analizi	85
3.4.3. Araştırma Problemlerine Yönelik Bulgular.....	87
3.4.3.1. Yeni TTK'nın İç Denetim Mesleğine Yönelik Katkılarına İlişkin Bulgular	87
3.4.3.2. Yeni TTK Sonrası İç Denetimin Kurumsal Yönetime Katkılarına Yönelik Bulgular	90
3.4.3.3. İç Denetçilerin Beceri ve Yetkinliklerine Yönelik Bulgular	93
3.4.3.4. İç Denetçilerin Birimin Finansal Destek Gereksinimine Yönelik Bulgular	97
3.4.3.5. İç Denetim Biriminin Yetenek Geliştirme Beklentisine Yönelik Bulgular	98
3.4.3.6. İç Denetçilerin Raporlama Kalitesine ve İletişimine Yönelik Bulgular	100
3.4.3.7. İç Denetçilerin Danışmanlık Fonksiyonuna Yönelik Bulgular	103
3.4.3.8. İç Denetçilerin Standartlara ve Sertifikasyonlara Uyumuna Yönelik Bulgular	104
3.5. Araştırma Bulgularına İlişkin Değerlendirmeler.....	109
3.5.1. Yeni TTK'nın İç Denetime Katkıları ve Kurumsal Yönetime İlişkin Bulguların Değerlendirmesi	110

3.5.2. İç Denetçilerin Paydaş Beklentilerine Yönelik Algılarına İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi	114
3.5.2.1. Beceri ve Yetkinliklere Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi.....	114
3.5.2.2. Finansal Destek Gereksinimine Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi	120
3.5.2.3. İç Denetim Biriminin Yetenek Geliştirme Beklentisine Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi	121
3.5.2.4. Raporlama Kalitesi ve İletişimine Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi	122
3.5.2.5. Danışmanlık Fonksiyonuna Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi	123
3.5.2.6. Standartlara ve Sertifikasyonlara Uyuma Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi	124
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	126
KAYNAKÇA.....	130

TABLULAR

Tablo 1: Araştırma Katılımcılarının Yaş Aralığı.....	79
Tablo 2: Araştırma Katılımcılarının Eğitim Düzeyi.....	80
Tablo 3: Meslek Mensuplarının alıştıkları İşletme Türü.....	81
Tablo 4: İ Denetçilerin alıştıkları İşletmelerin Halka Açıklık Durumu.....	82
Tablo 5: alışan Sayısı	83
Tablo 6: İ Denetçilerin alıştıkları İşletmelerde Denetim Komitesi Varlığı.....	84
Tablo 7: İ Denetçilerin Meslekteki Yılları	85
Tablo 8: Değişkenlerin Cronbach's Alpha Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....	86
Tablo 9: Yeni TTK ile İ Denetim, Yönetmel Hesap Verebilirliğin Gelişmesine Katkı Sağlayacaktır.....	88
Tablo 10: Yeni TTK ile İ Denetim, İşletmenin Kurumsal Devamlılığı ve İtibarını Arttırarak Amaçlarını Gerçekleştirmesine Yardımcı Olacaktır.....	88
Tablo 11: Yeni TTK ile İ Denetim, Hata ve Hilelerin Önlenmesini Sağlamak için şirket Yöneticilerince Tasarlanan İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesinde Önemli Rol Üstlenir	89
Tablo 12: Yeni TTK ile İ Denetim, şirketlerin Karşı Karşıya Kaldığı Riskleri Bilmesi, Ölçmesi, Değerlendirmesi ve Yönetebilmesini Sağlayarak Mümkün Olabilecek eşitli Risklerden Kaynaklanan Zararların Önlenmesini Sağlar ..	89
Tablo 13: Yeni TTK ile İ Denetim, şirketin Bağımsız Denetime Hazır Olmasına Önemli Katkı Sağlar	90
Tablo 14: Yeni TTK ile Kurumsal Yönetim Açısından İ Denetim, Denetim Komiteleri Aracılığıyla Kurumsal Yönetime Önemli Katkı Sağlar	91
Tablo 15: Yeni TTK ile Kurumsal Yönetim Açısından İ Denetim, Denetim Komiteleri ile Birlikte şirkette Hata ve Yolsuzlukları Önler.....	91
Tablo 16: Yeni TTK ile Kurumsal Yönetim Açısından İ Denetim, Yönetim Kurulu ve Üst Yönetim için Kontrol ve Denge Rolünü Üstlenerek Kurumsal Yönetime Katkı Sağlar	92
Tablo 17: Yeni TTK ile Kurumsal Yönetim Açısından İ Denetim, Kurumsal Yönetimin İşletme İçerisinde Benimsenmesine ve Yerleşmesine Yönelik Önemli Roller Üstlenmiştir.....	92

Tablo 18: Türkiye’de İç Denetçiler Yeni Kanun ve Düzenlemeler Hakkında Yeterince Bilgi Sahibidir	93
Tablo 19: Türkiye’de İç Denetçiler Günümüz İş Çevresinin İstek ve İhtiyaçlarına Uyum Sağlayabilmektedir	94
Tablo 20: Çalıştığım İç Denetim Biriminin Yeterince Verimli Olduğunu Düşünüyorum	94
Tablo 21: Türkiye’de İç Denetim Birimleri İşletmeye Yönelik Riskleri İyi Bir Şekilde Yönetmektedir	95
Tablo 22: Yolsuzluk ve Etik ile İlişkili Riskler Türkiye’de İç Denetim Birimleri Tarafından İyi Bir Şekilde Yönetilmektedir	95
Tablo 23: Türkiye’de Veri Gizliliği ve Güvenliğine İlişkin Riskleri İzlemede İç Denetim Biriminin Çok Önemli Katkıları Vardır	96
Tablo 24: Çalıştığınız Kurum İçerisinde Etik Eğitimi Alıyor musunuz? Alıyorsanız bu eğitimler ne sıklıkta verilmektedir?.....	96
Tablo 25: Türkiye’de İşletmeler, İç Denetim Fonksiyonlarına İhtiyacı Olan Maddi Kaynağı Yeterince Ayırmaktadır	97
Tablo 26: İşletmeler, İç Denetim Birimini Sorumluluklarını Yerine Getirebilmesi için Finansal Açıdan Yeterince Desteklemektedir.....	98
Tablo 27: İşletmelerde İç Denetim Biriminin Görevlerinden Biri de Örgüt İçerisindeki Liderlik Pozisyonları İçin Yetenekleri Geliştirmektir.....	99
Tablo 28: İç Denetim Birimi Şirket İçerisindeki Tecrübeli Çalışanlar için Emeklilikten Önceki Son Duraktır.....	99
Tablo 29: İç Denetim Biriminde Üst Düzey Pozisyonlar için Tecrübe Kazanıyorum .	100
Tablo 30: İç Denetim Biriminin Hazırladığı Raporlar Açık, Anlaşılır ve Bilgilendiricidir	101
Tablo 31: İç Denetim Birimi, Raporları Gereken Zamanda Teslim Eder.....	101
Tablo 32: İç Denetim Birimi Bağlı Bulunduğu Üst Departmanlarla ve Yöneticilerle Sürekli İletişim Halindedir.....	102
Tablo 33: Çalıştığınız İç Denetim Birimi Raporlamayı Hangi Birime Yapmaktadır? .	102
Tablo 34: İşletme Yöneticileri için İç Denetim Birimi ve İç Denetçiler Bir Danışmanlık Kaynağıdır	103

Tablo 35: İç Denetçiler, İşletmede Kurumsal Yönetimin Sağlamlaşmasına Önemli Katkı Sağlar	104
Tablo 36: İç Denetim Biriminin Standart Denetim Raporları Sunması Yeterli Değildir, Stratejik Konularla İlgili Görüşlerini de Bildirmelidir	104
Tablo 37: İç Denetçi Olarak, İç Denetim Uygulamalarını Yöneten Profesyonel Standartlar Olduğunun Farkındayım	105
Tablo 38: İç Denetçi Olarak, Uluslararası İç Denetim Standartları'na Hakimim	106
Tablo 39: Standartlardaki Değişiklikleri Güncel Olarak Takip Etmekteyim.....	106
Tablo 40: İşletmemizde İç Denetim Faaliyetleri Uluslararası İç Denetim Standartlarıyla Tam Uyumlu Olarak Gerçekleştirilmektedir	107
Tablo 41: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne (IIA) veya Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne (TİDE) Kaç Yıldır Üyesiniz?.....	107
Tablo 42: Sahip Olduğunuz İç Denetim Sertifikaları Hangisi veya Hangileridir?.....	108
Tablo 43: Geçtiğimiz 36 Aylık Dönemde veya Daha Az Süre Olduysa İç Denetim Fonksiyonu İçerisinde Yer Aldığınız Süre Boyunca Resmi Eğitim Aldınız mı? Bu Eğitimler Seminerleri, Konferansları, Workshopları ve Kurum İçi Bilgilendirme Sunumlarını Kapsadığı gibi Bunlarla Sınırlı Değildir	108
Tablo 44: Kurumunuzun İç Denetim Çalışmalarında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün Yayımladığı “İç Denetimin Profesyonel Uygulaması için Uluslararası Standartları ile Uyumunu Nasıl Değerlendiriyorsunuz?.....	109

ŞEKİLLER

Şekil 1: Kurumsal Yönetim Mantığı İçerisinde İç Denetim ve Paydaşları.....	55
Şekil 2: İç Denetim Değer Yaratma Süreci.....	60
Şekil 3: PWC 2012 Anket Sonuçları	63
Şekil 4: Araştırma Katılımcılarının Yaş Aralığı.....	79
Şekil 5: Araştırma Katılımcılarının Eğitim Düzeyi	80
Şekil 6: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları İşletme Türü.....	81
Şekil 7: İç Denetçilerin Çalıştıkları İşletmelerin Halka Açıklık Durumu.....	82
Şekil 8: Çalışan Sayısı.....	83
Şekil 9: İç Denetçilerin Çalıştıkları İşletmelerde Denetim Komitesi Varlığı	84
Şekil 10: İç Denetçilerin Meslekteki Yılları	85
Şekil 11: Yeni TTK ile İlgili Anket Bölümünün Genel Görüntüsü	111
Şekil 12: Kurumsal Yönetim ile İlgili Anket Bulgularının Genel Görüntüsü.....	113
Şekil 13: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (2010) Paydaş Beklentileri Anket Sonucu ile Türkiye'deki İç Denetçilerin Anket Sonucu Karşılaştırması.....	115
Şekil 14: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Paydaş Beklentileri Anket Sonucu ile Türkiye'deki İç Denetçilerin Anket Sonucu Karşılaştırması.....	116
Şekil 15: E&Y (2012) Uluslararası Paydaş Anketi Sonucu ile Türkiye'deki İç Denetçilerin Anket Sonucu Karşılaştırması.....	117
Şekil 16: PWC (2012) Uluslararası Paydaş Anketi Sonucu ile Türkiye'deki İç Denetçilerin Anket Sonucu Karşılaştırması.....	118

KISALTMALAR

AA	Arthur Andersen
AAA	American Accounting Association
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
CCSA	Certification in Control Self-Assessment
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Finance Officer
CFSA	Certified Financial Services Author
CGAP	Certified Government Auditing Professional
CIA	Certified Internal Auditor
COSO	The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIA	The Institute of Internal Auditors
IT	Information Technology
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
NAFTA	The North American Free Trade Agreement
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes Oxley
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TİDE	Türkiye İç Denetçim Enstitüsü
TKYD	Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UMUÇ	Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

GİRİŞ

Dünyanın ortak bir pazar alanına dönüşmesini sağlayan, uluslararası boyutlara ulaşan işletme faaliyetlerinin küresel boyutlara taşınmasına imkan veren, yeni ve farklı iş yapma şekilleri geliştirilmesine yol açan küreselleşme akımı, birçok alanda boşluklar oluşturarak çeşitli kesimlerin yasal veya etik olmayan yöntemler ile bu boşluklardan yararlanmasına sebebiyet vermiştir. Hem işletmeler hem de düzenleyici kurumlar, bu hızlı dönüşüm süreci içerisinde zaman zaman yetersiz kalmış ve bu durum birçok alanda kurumların zayıf noktalara sahip olmasına neden olmuştur. İç denetim, işletmelerin tüm hızıyla büyümesine karşın yıllar boyunca aynı boyutta ele alınmış ve geleneksel yapısını iş dünyasının büyüme hacmiyle orantılı olarak güncelleyememiştir.

Küreselleşmenin ve serbest ticaretin nimetlerinden olabildiğince yüksek seviyede faydalanmayı amaçlayan ve sadece kara odaklanan işletmelerin denetim ve gözetiminde yaşanan eksiklikler, küresel çapta skandallar ve beraberinde gelen krizlerle sonuçlanmıştır. 2000'li yıllara damgasını vuran muhasebe temelli skandallar tüm dünyayı etkilemiş ve gerek düzenleyici kurumların gerekse de işletme paydaşlarının farkındalık düzeyinin artmasını mecburen de olsa sağlamıştır.

Bu farkındalık sonucunda, 2002 yılında Amerika'da çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası ile başlayan düzenleme akımını dünyanın birçok ülkesi takip etmiş ve yasal düzenlemeler eliyle, işletmelerin sahip olduğu zayıf denetim yapısını revize ederek kaybolan güven ortamının yeniden tesis edilmesi amaçlanmıştır. Bu farkındalığın diğer ayağında bulunan şirket hissedarları, yatırımcıları ve diğer tüm paydaş grupları da kendilerine güvence sağlayacak bir dayanağın işletme içerisinde oluşturulmasına yönelik adımlar atılmasını desteklemişlerdir.

Tüm bu gelişmeler, işletmelerin iç denetim fonksiyonunu yeniden hatırlamasını ve ihtiyaç duyduğu dönüşümü gerçekleştirecek adımları atmasını sağlamıştır. İç denetim mesleğine yönelik değişimin önemli temsilcilerinden biri de Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü olmuştur. Enstitü, kuruluşundan itibaren mesleğin icrasına yönelik standartlar ve etik ilkeler yayımlayarak bağlayıcılığı bulunmasa da bu standart ve ilkelerin küresel anlamda yayılmasını sağlamıştır. Yaşanan skandallar sonrasında da iç denetim mesleğinin en önemli dayanağı enstitünün yayımladığı standartlar olmuştur.

Dönüşümün diğer ayağında yer alan paydaşların değişen ihtiyaçları sonucunda, geleneksel iç denetim anlayışının odaklandığı finansal kontrol amacı, yenilenen beklentiler ışığında yerini risk odaklı ve merkezinde işletme faaliyetleri bulunan proaktif denetim anlayışına bırakmıştır. Organizasyonel yapılanması gereği üst yönetim kademeleri ile iletişimi kısıtlı bir iç denetim birimi olmaktan çıkarak, denetim komiteleri ve yönetim kurulları ile sürekli iletişim içerisinde olan yeni bir konuma sahip olmuştur. Bu süreç sonrasında, denetim fonksiyonunun örgüt için değer yaratması olmazsa olmaz bir koşul haline gelmiştir.

Türkiye, hızla gelişmekte olan ekonomisi, henüz kurumsallaşma sürecinin erken evrelerinde bulunan ve profesyonel yönetim kültürünün yeni yerleşmeye başladığı işletmeleri ile gelişmiş ülkelerin yaşadığı skandallar ve sonrası süreçlerden ders çıkararak benzer olayları yaşamadan önlem alma avantajına sahiptir. Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) bu açıdan değerlendirildiğinde, son 50 yılda yapılan en önemli düzenleme olarak görülmektedir. Bu düzenleme ile kurumsal yönetime dair önemli adımlar atılmış, daha modern yönetim yapılarının işletmelere yerleşebilmesi için yol gösterici bir rehber rolü üstlenilmiştir. İç denetim de yasa içerisinde yer alan doğrudan ve dolaylı maddeler ile bu dönüşümün önemli bir parçası olarak değerlendirilmektedir. İç denetim birimlerinin Türkiye'deki işletmeler içerisinde yer alması ve denetim komiteleri gibi üst yapılar ile desteklenmesi, hem kurumsal yönetim açısından hem de işletme paydaşlarının hak ve çıkarlarının korunması açısından önem arz etmektedir. Bu noktada gerçekleştirilen yasal düzenlemelerin işletmelere başarılı bir şekilde uygulanabilmesi ve hedeflenen amaçlara ulaşabilmesi için iç denetçilerin kendilerinden beklenen rolleri iyi anlaması ve uygulayabilecek yeterlilikte olması gerekmektedir.

Yeni TTK, kurumsal yönetim ilkelerinden denetim komitesine, muhasebe standartlarından iç denetime önemli düzenlemeleri kapsamaktadır. Genel olarak Türk Ticaret Kanunu içerisindeki iç denetime yönelik düzenlemeler, uluslararası uygulamalarla paralellik arz etmektedir.

Tüm bu değişim iklimi, mesleğin paydaşlarının bakış açılarını ve beklentilerini de etkilemiştir. İç denetim birimi temsilcilerinin, bu beklentileri karşılayabilmesi ve kendilerine yüklenen yeni rol ve sorumlulukların altından kalkabilecek bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekmektedir. İç denetim fonksiyonunun başarılı bir şekilde işleyebilmesi ve işletmelere katma değer yaratabilmesinin en önemli koşulu,

paydaşlarının beklentileri ile örtüşen faaliyetlere odaklanması ve mensuplarının bu faaliyetleri gerçekleştirebilecek mesleki yeteneklere sahip olmasıdır.

Yeni TTK ile iç denetim mesleğine getirilen yenilikleri ve mesleğin değişimine yönelik olarak iç denetçilerin bakış açılarını irdelemeyi ve paydaş beklentilerine yönelik algılamalarını ortaya koyarak mesleğin Türkiye’de icrasını uluslararası güncelliğe ulaştıracak sonuçları ortaya koymayı amaçlayan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

İlk bölümde denetim kavramı genel hatlarıyla açıklanarak dünyada iç denetiminin gelişimini etkileyen uygulamalar ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Ayrıca Yeni TTK ve Türkiye’de iç denetime etkileri konusu irdelenmiştir.

İkinci bölümde paydaşların iç denetim ve iç denetçilerden değişen beklentileri açıklanmış, konu ile ilgili olarak yapılmış uluslararası çalışmaların sonuçları aktarılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, öncelikle gerçekleştirilen araştırmanın amacı ve araştırmaya konu literatüre yer verilerek araştırma metodolojisi açıklanmış sonrasında ise Türkiye’de faaliyet gösteren iç denetim mesleği mensuplarına, araştırma problemlerine yanıt bulmak amacıyla gerçekleştirilen anket uygulamasının bulguları paylaşılmıştır. Bulgular ışığında ortaya konan ayrıntılı değerlendirmeler, sonuç ve gelecek çalışmalar için önerilerde bulunularak bölüm sonlandırılmıştır.

I. BÖLÜM

İÇ DENETİMİN KAVRAMSAL BÜTÜNLÜĞÜ VE İÇ DENETİM ALANINDAKİ GELİŞMELER

1.1. İç Denetimin Kavramsal Bütünlüğü

Çalışmanın bu bölümünde, iç denetimin kavramsal bütünlüğünü ortaya koyabilmek adına, iç denetim ile ilişkili farklı kavram ve bileşenler detaylandırılmıştır. Bu bağlamda; denetim kavramı, denetim türleri, denetçi türleri ve iç denetimle ilişkili diğer kavramlara yer verilmiştir.

1.1.1. Denetim Kavramı

Denetim, geçmişi 2.000 yıl öncesine, Mısır'a kadar uzanan ve Latince karşılığı duymak olan "Auditus" kelimesinden türeyerek günümüze ulaşmıştır. İşletmeler açısından denetimin farklı kaynaklarca yapılmış birçok tanımı literatürde yer almaktadır.

Geniş bir kapsamda değerlendirildiğinde denetim, bir örgütün ürünlerinin, hizmetlerinin, iş süreçlerinin ve departmanlarının bağımsız biçimde incelenmesi sürecidir (Russel, 2007:2).

Yapılan denetim tanımları içerisinde, uluslararası anlamda en çok kabul gören tanımlama, Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association A.A.A.) tarafından yapılmıştır. A.A.A'nın tanımlamasına göre denetim; kişi ya da kurumların, ekonomik faaliyet ve olaylara yönelik iddialarının, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları bilgi kullanıcılarına raporlamak amacıyla objektif biçimde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (AAA, 1973:2).

A.A.A tarafından yapılan denetim tanımlaması detaylandırıldığında şu çıkarımlar yapılabilmektedir (Porter, vd., 2003:3):

- Denetim, düzenli ve yapılandırılmış adımları içeren bir süreçtir.
- Denetimin esas unsuru, kanıt toplamak ve toplanan kanıtları değerlemektir. Bunu gerçekleştirebilmek için denetçinin objektif ve ön yargısız bir bakış açısında olması gerekmektedir.

- Denetçi, denetlenen kişi ya da kurumların ekonomik olaylarla ilgili iddialarının, düzenleyici otoriteler tarafından belirlenen kurallar bütününe ne derece uygun olduğunu değerlendirmekle sorumludur.
- Denetçi, değerlendirme sonuçlarını yazılı raporlar halinde sunmalıdır.

Bir diğer tanımlamaya göre ise denetim; ekonomik faaliyetler ve olaylara yönelik iddialar ve kabul edilen ölçülerin uyumluluk seviyesini araştırarak sonuçlarını bilgi kullanıcılarına iletmek amacıyla objektif biçimde kanıt toplayan ve değerlendiren sistematik bir süreçtir (Erdoğan vd., 2013:3).

Kapsamı biraz daha genişletilerek ifade edilmek istendiğinde, denetim kavramı aşağıdaki maddeleri içermektedir (Erdoğan, 2002);

- Denetimin konusunu oluşturan ilgili verileri tespit etmek,
- Tespit edilen verileri Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ışığında yorumlamak,
- Gelecekte tekrarlanmasını önleyecek ve işletmeye fayda sağlayacak şekilde veriler ile standartlar arasındaki sapmaları tespit etmek,
- Bulguları değerlendirerek sonuçlara ulaşmak ve bilgi kullanıcılarına iletmek.

Denetimin temel fonksiyonu, finansal tablolara itibar sağlamak olarak açıklanabilir. Finansal tabloların hazırlanma sorumluluğu işletme yönetiminde iken denetimin sorumluluğu, hazırlanan bu tablolara güvenilirlik temin etmektir. İşletme faaliyetlerinin toplum ve çevre için artan önemi, işletme paydaşlarının bilgi beklentilerinin işletmenin finansal tabloları ile sunmak zorunda olduğu bilginin ötesine geçmesine yol açmıştır. Paydaşlar, genel itibariyle değerlendirildiğinde aşağıdaki sorulara yanıt aramaktadır (Hayes vd., 2005:3-4);

- İşletme başarılı mı? Sürekli mi?
- İşletme hile ve yolsuzluklardan arındırılmış mı?
- İşletme iyi yönetiliyor mu? Yöneticileri başarılı mı?
- İşletme içi kontroller yeterli düzeyde mi?
- İşletmenin ürünlerinin çevreye etkileri nasıl?

Daha önce belirtilen denetim tanımları ve yukarıda paydaşların cevap beklediği sorular dikkate alınarak bir yorumlama getirildiğinde; denetim, işletme ve organizasyonların, gerek işletme içinden gerekse işletme dışından bilgi kullanıcılarına, doğru, güvenilir ve zamanlı olarak ihtiyaç duydukları bilgi ve değerlendirmelerin aktarılması sürecidir.

Bu bilgi ve değerlendirmeler, işletmenin finansal tabloları ve diğer ekonomik faaliyetlerin yanı sıra denetimin amacına göre, işletmenin yönetim yapısı ve faaliyet biçimini de içererek paydaş çıkarlarının korunmasını amaçlayan tarafsız bir gözle hazırlanmalı ve raporlar halinde sunulmalıdır.

1.1.2. Denetim Türleri

İşletmelerde gerçekleştirilen denetim türlerine ilişkin olarak farklı sınıflandırmalar yapılabilmektedir. Kapsamına göre değerlendirildiğinde; genel denetim ve özel denetim, nedenine göre sınıflandırıldığında; zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim, uygulama zamanına göre sınıflandırma tercih edildiğinde; devamlı denetim, ara denetim ve son denetim gibi farklı sınıflandırmalar bulunmaktadır.

Bu sınıflandırmalarla birlikte, literatürde ağırlıklı olarak kabul gören denetim türleri sınıflandırması şu iki şekilde gerçekleştirilmektedir(Kavut, vd., 2009:35):

- Amaçlarına göre denetim türleri
- Denetçinin statüsü yönünden denetim türleri

1.1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri altında; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yer almaktadır (Kavut, vd., 2009:35)

1.1.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetimi, bir işletmede finansal tabloların, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne ve ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesi olarak tanımlanabilir.

Amaç, bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin, uyulması gereken ilkelere ve amacına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirlemektir. İnceleme kriterlerini oluşturan temel öge, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'dir. Denetçi, denetim

raporunda da incelemiş olduğu finansal tabloların, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'yle uygunluğunu ortaya koyacaktır (Erdoğan vd., 2013:5).

1.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme içerisindeki veya dışındaki yetkili makamlarca tespit edilen kurum içi kurallara, ilgili birimlerin uygun hareket edip etmediklerine yönelik gerçekleştirilen denetimlerdir. Bu denetim sonucunda elde edilen sonuçlar, denetimin yapılmasını talep eden ilgililere raporlanır. Bu tür denetimler ağırlıklı olarak işletme içerisinde yer alan denetim birimlerince gerçekleştirilir (Güredin, 2000:14).

1.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, ağırlıklı olarak işletmenin çalışmalarındaki verimliliği ve amaçlarına ulaşma seviyesini ölçme amacıyla gerçekleştirilen denetim türüdür. Faaliyet denetimi sonucunda elde edilen bulgular, üst yönetime tavsiye niteliğinde sunulmaktadır. Dolayısı ile bir bakıma danışmanlık hizmeti olarak da kabul görmektedir (Bozkurt, 2010:29).

İşletmenin finans, pazarlama, satın alma, araştırma geliştirme ve insan kaynakları gibi bölümlerinin, işletme politikaları ile uyumlu olarak çalışıp çalışmadığının incelenmesi de faaliyet denetiminin görev konusunu oluşturmaktadır (Kavut, vd., 2009:40).

1.1.2.2. Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri

Denetçilerin statüsü yönünden denetim türleri dikkate alındığında ise; kamu denetimi, bağımsız denetim ve iç denetim şeklinde bir ayrıma gidilmektedir (Kavut, vd., 2009:35).

1.1.2.2.1. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu kuruluşlarında çalışan ilgili denetçiler tarafından, kamu yararı gözetilerek gerçekleştirilen denetim türüdür. Kamu denetimleri; bir işletme veya kurumdaki faaliyetlerin, yasal düzenleyiciler tarafından oluşturulan resmi kurallar ve politikalar bütününe uygun şekilde gerçekleştirildiğini temin etmek üzere, kamu kuruluşlarının kendi denetim personeli aracılığıyla yürüttüğü denetimlerdir (Demir ve Kırılı, 2011:19).

Kamu denetiminin temel amacı, toplumun huzur ve güvenini sağlamak, vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmektir. Kamu denetimi, kamu adına toplanan gelirleri ve yapılan harcamaları denetleyebileceği gibi, iki özel kişi ya da kurum arasındaki uyumsuzluğun çözümünde de görev alabilir (Güçlü, 2011:6).

1.1.2.2.2. Bağımsız (Dış) Denetim

Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014)'e göre bağımsız denetim, işletmeye ait finansal bilgilerin sunulduğu tabloların, finansal raporlama standartlarına uygunluğunun ve sunulan bilgilerin doğruluğunun tespiti amacıyla, denetim standartlarında yer alan yöntemler uyarınca denetlenmesi ve sonuçların raporlanmasıdır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014:30).

Bir diğer tanımlamayla bağımsız denetim, işletme ile bir organik bağı bulunmayan bağımsız denetim kurumlarınca gerçekleştirilen denetimdir. Bağımsız denetim, şirketlerin SPK (Sermaye Piyasası Kurumu) tarafından zorunlu tutulan veya gönüllü olarak ilişkili taraflara açıkladığı finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ile sunulan finansal bilgilerin doğruluğunun, denetçiler tarafından denetim standartlarına göre incelenmesini ve tespit edilmesini ifade eder (Durmuş ve Taş, 2008:10).

Bağımsız denetim ile iç denetim birbiri ile oldukça ilintili iki denetim türüdür. Etkin bir bağımsız denetim çalışmasının gerçekleştirilebilmesi için, denetlenecek kurum içerisinde yer alan iç denetim mekanizmasının da etkin biçimde çalışması gerekmektedir. Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerinin düzenlenmesine yönelik olarak 2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kısaca Kamu Gözetimi Kurumu veya KGK) kurulmuştur. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından oluşturulan Bağımsız Denetim Standartları (BDS) farklı konularda iç denetim birimlerine de atıflar yapmaktadır.

1.1.2.2.2.1 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’yle 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. KGK’nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak

hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır (KGK Tanıtım Kitapçığı:2).

KGK, Avrupa ve Amerika'daki örnekler ışığında, Türkiye şartlarına uyarlanarak faaliyete geçirilmiş bir kurumdur (Arıkan, 2011:10). Yukarıda belirtilen görev ve amaçları doğrultusunda, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, kamu gözetimini sağlayarak paydaşların ihtiyaç duyduğu güven ve kalite ortamını yaratma sorumluluklarını üstlenmiştir. Bunların yanı sıra uluslararası standartlarla eşgüdümlü olarak Türkiye Muhasebe Standartları'nın ve Türkiye Denetim Standartları'nın hazırlanmasından sorumludur.

1.1.2.2.2. Bağımsız Denetim Standartları ve İç Denetimle İlişkisi

Bütünü itibariyle değerlendirildiğinde, bağımsız denetim ve iç denetimin birbiri ile olan ilişkileri açık bir şekilde görülebilmektedir. İşletme paydaşlarına bekledikleri katkının sağlanabilmesi ve her iki denetimin de sağlıklı biçimde sürdürülebilmesi için iç denetim ve bağımsız denetimin birbirlerini destekler nitelikte faaliyet göstermesi gerekmektedir (Göçen, 2010:125; Bozkurt, 2010:136, Uluslararası İç Denetim Standartları - 2050).

İki denetim türünün ilişkisini en net ortaya koyan örneklerden biri bağımsız denetim standartlarıdır. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından hazırlanan Türkiye Denetim Standartları içerisinde yer alan birçok maddede, işletmelerin iç denetim birimlerine doğrudan ve dolaylı atıflar bulunmaktadır. İç denetime atıfta bulunan Bağımsız Denetim Standartları şu şekildedir (KGK, 2013);

- **BDS 265: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi:** Bu standart ile bağımsız denetçilere, denetim sırasında karşılaştıkları önemli iç kontrol eksikliklerini ilgili birimler ve üst yönetimle paylaşma yükümlülüğü getirilmiştir. Bağımsız denetçiler hem risk değerlendirme sürecinde hem de diğer denetim aşamalarında tespit ettikleri ve finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önleme şansını ortadan kaldıran iç kontrol eksikliklerini işletme yöneticilerine zamanında ve yazılı olarak bildirmek zorundadır.

- **BDS 315: İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi:** Bu standart ile bağımsız denetçilere, işletmenin iç kontrolü de dahil olmak üzere işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” riskini belirleme ve değerlendirme sorumluluğu getirilmiştir. Denetçi, ilgili riskleri belirlemek ve değerlendirmek suretiyle bu risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmayı amaçlamaktadır. Bağımsız denetçiler, bu standardı sağlayabilmek için iç denetim fonksiyonundan uygun kişileri sorgulamak, analitik prosedürleri gerçekleştirmek ve gözlem – tetkik gibi bir dizi süreci yerine getirir. İç denetim fonksiyonu çalışmalarını yürütürken işletmenin faaliyetleri ve iş hayatına ilişkin riskler hakkında bir fikir edinebilir ve çalışmaları sonucunda, belirlenmiş kontrol eksiklikleri veya riskleri gibi bulgular elde edebilir. Sorgulamalarına verilen yanıtlara dayanarak, finansal raporlama ve denetimle ilgili bulguların olabileceği sonucuna varması halinde denetçi, iç denetim fonksiyonunun ilgili raporlarını okumayı uygun bulabilir. Ayrıca denetçi, iç denetim birimi yetkilileriyle düzenli toplantılar yapmayı uygun görebilir.
- **BDS 610: İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması:** Bir önceki standart olan BDS315, bağımsız denetçinin iç kontrol fonksiyonunun çalışmasını önemli yanlışlık risklerini tespit amacıyla kullanmayı planlaması durumundaki sorumluluklarını düzenlerken BDS 610, bağımsız denetçinin yönlendirmesi, gözetimi veya gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri ve iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanmayı düşünmesi halinde oluşacak sorumluluklarını düzenlemektedir. Bu standart ile bağımsız denetçinin, denetleyeceği işletmenin iç denetim fonksiyonunun yeterlilik düzeyi, kurumsal statüsü ve destek seviyesi gibi bir takım tespit edilmiş kriterleri dikkate alarak, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmek veya daraltmak amacıyla iç denetim fonksiyonunun çalışmasını veya iç denetçileri kullanmasına imkan verilmektedir.

- **Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı:** Bu karar ile düzenlenen bağımsız denetçinin amacı, TTK'nın 378 inci maddesi¹ uyarınca riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin kurulması gereken şirketlerde, söz konusu sistem ve komitenin anılan madde çerçevesinde işleyip işlemediği hakkında denetim yapmaktır. Bu kapsamda, şirketin varlığını, gelişmesini ve sürekliliğini tehdit edebilecek muhtemel risklerin zamanında teşhisi, analizi ve ilgili birimlere bildirimlerin, yönetimin bu risklere uygun bir karşılık vermesine imkan sağlayacak şekilde zamanında yapılıp yapılmadığı belirlenir.

Yukarıda sıralanan Bağımsız Denetim Standartları ve ilke kararı dikkate alındığında, bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi sürecinde bağımsız denetçiler ile iç denetim biriminin yakın ilişki ve iletişim içerisinde olması gerektiği anlaşılmaktadır. Bağımsız denetçiler, iç denetim biriminin çalışmalarını hem kontrol etmekte hem de bu çalışmalardan faydalanmaktadırlar. İç denetim birimi de bağımsız denetime hem çalışmalarını sunarak hız kazandırmakta hem de analizlerinden faydalanarak eksiklerini kapatma şansı yakalamaktadır.

1.1.2.2.3. İç Denetim

İç denetim, işletmeye katkı sunmak amacıyla, tüm işletme faaliyetlerinin inceleme konusu yapılarak değerlendirilmesi amacıyla kurulmuş bir fonksiyondur. İşletme içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerin, üst yönetimin kararlaştırdığı politikalara ve yasal düzenlemelere uyumluluğunu ölçerek iç kontrol sistemini değerleyen bir faaliyettir (Karacan ve Uygun, 2012:40-41).

¹ TTK Madde 378- (1) Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.

(2) Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollarır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 2009 yılında günümüz iç denetim anlayışından yola çıkarak mesleği şu şekilde tanımlamıştır; Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Ayrıca iç denetimin amacı, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmeye ve geliştirmeye yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına yardımcı olmaktır (TİDE, 2013b).

İç denetim, işletmeye hizmet amacıyla, işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için işletme içinde kurulmuş bir değerlendirme fonksiyonudur. Organizasyonun yönetimi, faaliyetleri ile ilgili bilgi sistemlerini kapsayacak kontrollerin yeterliliği ve etkinliği, iç denetim tarafından değerlendirilmelidir. Bu değerlendirme kapsamında belirtilen unsurlar kontrol edilmeli, incelenmeli, yönetsel hedeflere ulaşabilme noktasında analiz edilerek raporlanmalıdır (Uzun ve Ergüden, 2010).

İç denetim fonksiyonu, bağımsız denetim kadar önemlidir. Fakat birçok yönden bağımsız denetimden ayrılır. İki denetim türü arasındaki en önemli fark, iç denetimin ağırlıklı olarak işletme içi bilgi kullanıcılarına, bağımsız denetimin ise işletme dışındaki finansal tablo kullanıcılarına hizmet etmesidir. İç denetim, çalışmalarını finansal tablolar denetimini, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini de kapsayan işletme içinde kurulmuş bir fonksiyondur. İç denetim için zorunlu olarak uygulanması gereken bir süre bulunmamaktadır. İç denetim, diğer denetimlerden farklı olarak sürekli denetim niteliğindedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:18).

1.1.3. Denetçi Türleri

Denetçiler, gerçekleştirdikleri denetim faaliyetinin türüne ve bağlı oldukları kuruma göre üç grupta sınıflandırılmaktadır. Bunlar; bağımsız denetçiler, kamu denetçileri ve iç denetçilerdir (Bozkurt, 2010:31).

1.1.3.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeyle herhangi bir çalışan ilişkisi bulunmayan ve işletmelere denetim hizmeti sunan uzman kişilerdir. Bağımsız denetçilerin asli görevleri işletmelerin mali tablolarını denetlemektir ancak bunun yanı sıra işletme ile ilgili konularda danışmanlık yapmak, iç kontrol yapısının kurulmasına

ve işletmede iç denetim biriminin sağlıklı biçimde işletilmesine katkıda bulunmak gibi çeşitli hizmetleri de sunmaktadırlar (Bozkurt, 2010:32).

1.1.3.2. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, kamuya bağlı olarak, kamu kurum ve kuruluşları ile diğer özel sektör işletmelerinde denetim yapan kişilerdir. Kamu ve özel kurumların kanun, yönetmelik ve ilgili mevzuatlarla uyumluluğunu araştırırlar. Kamu denetçileri arasında²; Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, SPK Denetçileri, BDDK Denetçileri ve Sayıştay Denetçileri gösterilebilir (Çaldağ; 2007:43).

1.1.3.3. İç Denetçiler

İşletme yönetimi tarafından yetkilendirilerek kurum içi denetim faaliyetini yürüten kişilere iç denetçi denilmektedir. Haftacı (2007), iç denetim faaliyetinin başarılı olabilmesi için iç denetçilerde bulunması gereken üç nitelikten söz etmektedir (Haftacı, 2007:149):

- İç denetçi çalışmalarında bağımsız olmalıdır.
- Görevinin gerektirdiği mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.
- Kişisel ve ahlaki yönden belirli nitelikleri taşımaktadır.

Geleneksel yaklaşımda iç denetçilerin rolü yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren ve kurum içerisinde faaliyet denetiminden sorumlu olan denetçiler olarak tanımlanmakla birlikte, modern anlamda iç denetçilerin görev kapsamı ve sorumlulukları, ileriki bölümlerde detaylıca açıklanacağı üzere denetimden danışmanlığa kadar geniş bir alana sahiptir.

² 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname sonrasında Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlıkları kapatılmış ve vergi denetim personelinin tamamı Vergi Müfettişi ünvanını almıştır.

1.1.4. Denetimle İlişkili Diğer Kavramlar

Denetim türleri ve denetçi türlerinin yanı sıra, denetim ile doğrudan veya dolaylı yoldan ilişki içerisinde bulunan, denetim faaliyetini etkileyen ve etkilenen farklı işletme fonksiyonları ve yönetim anlayışı bulunmaktadır. Özellikle bu çalışmanın da odak noktasını oluşturan iç denetim ile ilişkisi dikkate alındığında, denetim fonksiyonu ile doğrudan ilişkili iki kavram olarak iç kontrol ve kurumsal yönetim ön plana çıkmaktadır (Pehlivanlı, 2010; Ergüden, 2012; Yalçın, 2012; Cengiz, 2013).

İç denetim biriminin kurum içerisindeki en büyük destekçilerinden biri iç kontroldür. İç kontrol, sıklıkla iç denetim ile karıştırılmakla birlikte, işletme için özellikle risklerin doğru yönetilmesi bakımından hayati öneme sahip bir birimdir.

Diğer yandan sağlıklı bir iç denetim yapısı ve iç denetimin etkinliği ancak işletmenin kurumsal yönetim anlayışını tüm bileşenleriyle örgütün her kademesine entegre etmesine bağlıdır. Kurumsal yönetim, iç denetimin özgür biçimde faaliyet göstererek işletme ve paydaşlarının lehine hareket etme yeteneğini açığa çıkarmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda iç kontrol ve kurumsal yönetim kavramları, bu çalışmanın konusu kapsamında, iç denetim ile ilişkilendirilerek aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

1.1.5.1. İç Kontrol

İç kontrol, işletmenin varlıklarının korunmasından faaliyetlerinin etkinliğine, muhasebe ve finans verilerinin doğruluğundan işletme içi konulmuş politika ve kurallara uygunluğa, işletme içerisinde oluşturulan yöntem ve kurallar bütünüdür (Durmuş ve Taş, a.g.e.:55).

İç kontroller, bir kurumda riskleri azaltmaya yönelik işlev gösteren uygulama, prosedür, politika, süreç ve eylemlerdir. İç kontrol sistemi ise, kurum genelinde amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi ilkesi ile oluşturulan ve yönetim - organizasyon, risk değerlemesi, iletişim ve bilgi sistemlerini de içeren bir yönetim aracı, üst düzey bir yönetsel kontrol mekanizmasıdır (Kaya, 2014).

İç kontrol sistemi, hem iç denetim hem de bağımsız denetim faaliyetlerini doğrudan etkilemektedir. İç denetim birimi, üst yönetim adına, iç kontrol sisteminin saptanan ölçütlere dayalı olarak çalışıp çalışmadığını ortaya koyabilmek adına iç kontrol sistemini sürekli olarak gözden geçirmektedir (Güredin, 2008:315).

Denetim açısından iç kontrol; yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri olarak ikiye ayrılarak ele alınmaktadır (Kurnaz, Çetinoğlu 2010:37):

- **Yönetsel Kontroller:** Finansal verilerden ziyade işletme içi etkinlik, verimlilik ve politikaların uygulanmasına yöneliktir. İstatistiki analizler, hareket ve zaman etütleri, personel eğitim programları ile kalite kontrolü gibi kontroller bu kapsamda değerlendirilmektedir.
- **Muhasebe Kontrolleri:** Muhasebe kayıt ve raporlamalarının yanı sıra işletmenin varlıklarının korunması ve diğer fiziki kontrolleri kapsamaktadır.

İç kontrole ilişkin olarak dünya çapında bir model geliştirme çalışmaları, ilk olarak 1985 yılında Treadway komisyonu olarak da anılan Sahte Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu aracılığıyla başlatılmıştır. Bu komisyon tarafından oluşturulan bir çalışma grubu, iç kontrol sisteminin kurulması ve çalışma etkinliğinin değerlendirilmesi için standartların belirlenmesi amaçlanmıştır. Sonuç olarak Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission COSO³), 1992 yılında İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve raporunu yayımlamıştır (Pehlivanlı, 2010:31).

Dünya çapında kabul gören bu rapor, COSO İç Kontrol Modeli olarak anılmaktadır. Oluşturulan iç kontrol modelinin; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol prosedürleri, bilgi - iletişim ve izleme olmak üzere birbiriyle ilişkili toplam beş bileşeni bulunmaktadır (COSO, 1992);

- **Kontrol Ortamı:** Kontrol ortamı, örgütün çalışma biçimi ve üst yöneticilerinin risklere ve iç kontrol sistemine yönelik bakış açısını ve davranışlarını ele alır.

³ COSO komitesinde beş profesyonel kuruluş bulunmaktadır: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü AICPA, Amerikan Muhasebe Birliği AAA, Finansal Yöneticiler Enstitüsü FEI ve İç Denetçiler Enstitüsü IIA, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü IMA.

Yönetimin felsefesi olarak da bilinir. Kurum kültürüne doğrudan etki eden faktörler içerir (Karacan ve Uygun, 2012:103).

- **Risk Değerlendirme:** İşletmenin amaçları doğrultusunda karşılaşılabileceği risklerin tespiti, analizi ve kontrol yöntemlerini belirlemeye yönelik bir süreçtir. Risk sınırlarının tespiti, üst yönetime sunulması ve üst yönetimin kabul edilebilir risk sınırını dikkate alarak riskin değerlendirilmesi şeklinde üç aşamadan oluşmaktadır (Usul, 2013: 100).
- **Kontrol Faaliyetleri:** “İşletme üst yönetiminin, iç kontrol sistemini yasallaştırma faaliyetleri olarak nitelenmek mümkündür. Yönetimin kendi hedeflerini gerçekleştirmek için uyguladığı önlemler bütünü olarak da nitelenebilir. Kontrol faaliyetleri; önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve tamamlayıcı faaliyetler olarak sınıflandırılabilir” (Kaval, 2005:128).
- **Bilgi ve İletişim:** İşletme çalışanlarının iç kontrole ilişkin süreçlerde kullanacakları bilgilerin oluşturulması, raporlanması ve örgüt geneline yayılmasını kapsamaktadır. Hem işletme içi hem de işletme dışı, çok yönlü iletişim kanallarının kurulması ve kullanılması ile mümkündür (ÇSGB⁴, 2013:8).
- **İzleme:** İç kontrol sisteminin kalitesinin ve performansının izlenmesi ve değerlendirilmesidir. İzleme sürekli ve faaliyetlerin yürütüldüğü esnada gerçekleştirilir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:102).

İç kontrol ve iç denetim, görev ve sorumlulukları itibariyle birbirlerine sıklıkla karıştırılan iki önemli fonksiyondur. İki fonksiyon arasındaki ayrım özet olarak yapılmak istenirse; iç kontrol, kurum içerisindeki süreç ve iş akışlarına dahil edilen, kişilerden etkilenen ve işletmenin amaçlarına ulaşmasında kullanılan bir araçtır. Makul ölçüde güvenilirlik sağlar. Bu özellikleri ile iç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İç kontrol sisteminin çalışmalarında etkinliğinin ve yerindeliğinin değerlendirilmesi için ise iç denetim fonksiyonunun görevlerinden biridir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir.

⁴ ÇSGB (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı)

Bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, bir şirketin kurumsal bir yapı altında yönetilebilmesinin temellerini iç kontrol sistemi ve iç denetimin varlığı oluşturmaktadır. İşletme içi kontrollerin yerindeliği ve kalitesi iç denetim faaliyeti aracılığıyla tespit edilmektedir (Uzun, 2013a).

1.1.4.2. Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim; bir şirketin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek biçimde, finansal kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç yaratarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve ilgili gönüllü özel sektör uygulamalarının bileşimidir (TKYD⁵ ve Deloitte, 2006:4).

Bir başka tanımlama ile kurumsal yönetim, “işletmenin stratejik yönetimi ve yönlendirmesi ile görevli ve sorumlu üst yönetimin (söz sahipleri), bu görevlerin ve sorumluluklarını yerine getirirken işletme üzerinde kendilerini belirli nedenlerle “hak sahibi” gören pay sahipleri, çalışanları, tedarikçi, müşteri ve diğer toplumsal kurumlarla olan ilişkilerini kapsamaktadır” (Ülgen ve Mirze, 2010:461).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), kurumsal yönetimi şu şekilde tanımlamaktadır: “Kurumsal yönetim, bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer paydaşlar arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsar. Kurumsal yönetim aynı zamanda, şirketin hedeflerinin belirlendiği bir yapıyı ortaya koymakta ve bu hedeflere nasıl ulaşılabileceğinin ve performansın nasıl denetleneceğinin yollarını çizmektedir. İyi kurumsal yönetim, yönetim kurulları ve tepe yönetim için şirketin ve hissedarlarının çıkarları doğrultusunda hedeflere yönelme açısından uygun teşvikleri sağlamalı ve etkin denetimi kolaylaştırmalıdır” (TKYD, 2005:9).

Kurumsal yönetimin dünya çapında uygulanabilirliğini artırmak ve örgütler tarafından kurumsal yönetimin kurum içi entegrasyonunda yol gösterici olmak amacıyla OECD tarafından kurumsal yönetim ilkeleri yayımlanmıştır. Uygulaması zorunlu olmayan ancak tüm dünyada kabul gören ilkeler beş başlıktan oluşmaktadır (OECD, 2004):

- Hissedar hakları

⁵ TKYD (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği)

- Hissedarların adil muamele görmesi
- Kurumsal yönetimde doğrudan çıkar sahiplerinin rolü
- Kamuoyuna açıklama yapma ve şeffaflık
- Yönetim kurulunun sorumlulukları

OECD tarafından yayımlanan kurumsal yönetim ilkelerinin yanı sıra, Türkiye’de halka açık şirketlerde kurumsal yönetim anlayışının geliştirilebilmesi adına SPK tarafından da kurumsal yönetim ilkeleri yayımlanmış ve bir kurumsal yönetim endeksi oluşturularak kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan şirketlerin bu endekste yer alması sağlanmıştır (SPK, 2005).

Kurumsal yönetim uygulamaları, şirketlerin içinde buldukları ülkenin yasal düzenlemelerinden ve şirketin kendine has özelliklerinden dolayı farklılıklar gösterse de, tüm kurumsal yönetim modellerinde göz önünde bulundurulması gereken temel ilkeler vardır. Bu ilkeler; şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk olarak sayılabilir (Doğan, 2007:50).

Şeffaflık, şirketlerin kamuoyu ile gerçekleştirdikleri bilgi paylaşımlarını doğru, açık, şeffaf ve zamanlı olarak yapması gerektiğini belirtmektedir.

Hesap verebilirlik ilkesi bakımından ise şirketin kurumsal yönetim çerçevesinin, şirketin stratejik rehberliğini, yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilecek yönetsel denetimin etkinliğini ve yönetim kurulunun, şirkete ve hissedarlara karşı hesap verme yükümlülüğünü barındırması gerekmektedir. Adillik ilkesi, azınlık hissedarlar ve diğer ortaklar da dahil olmak üzere tüm hak sahiplerine karşı şirket yönetiminin eşit ve adil davranmasını ifade etmektedir. Sorumluluk ilkesi ise, şirketlerin hissedarları için değer yaratırken, toplum yararını da gözetmesi ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyumlu faaliyet göstermesini ifade etmektedir (KYBP⁶, 2012).

Kurumsal yönetim, etkin bir iç denetim fonksiyonunun işletme içerisinde faaliyet gösterebilmesi için önemli bir anlayış biçimidir. Kurumsal yönetimin tüm ilkelerinin doğru biçimde işletmeye entegre edilmesi, iç denetim biriminin çalışma alanını rahatlatacak ve bağımsız biçimde görev yapmasını sağlayabilecektir. Diğer yandan ise iç denetim biriminin varlığı ve etkinliği, işletme içerisinde kurumsal yönetim

⁶ KYBP (Kurumsal Yönetim Bilgi Platformu)

kültürünün yayılmasına destek olarak işletme paydaşlarının çıkarları açısından bir güvence unsuru olarak görev üstlenebilecektir.

Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi, Yeni Türk Ticaret Kanunu gibi gelişmeler de göz önünde bulundurularak çalışmanın ilerleyen bölümlerinde daha detaylı olarak ele alınacaktır.

2.1. İç Denetim Uygulamalarındaki Gelişmeler

İkinci Dünya Savaşı sonrasında giderek önem kazanan iç denetim ve iç denetimin rolüne ilişkin değişim süreci, artan bir hızla günümüze kadar gelmiştir. İşletmelerin yeterince dikkatli izlenmemesi ve aşırı güven ortamında zafiyetlerden faydalanmaya çalışan şirket yöneticilerinin usulsüz işlemleri sonucunda oluşan ciddi kayıplar birçok alanda etkilerini göstermiştir. Yaşanan güven kaybını telafi etmede iç denetime büyük rol düşmüş ve bu rolün gerekliliklerini yerine getirebilmesi için iç denetim birimlerine yasal uygulamalar aracılığı ile daha fazla yetki ve sorumluluk yüklenmiştir. Bu yetki ve sorumluluğu getiren uygulamalar içerisinde küresel anlamda etkileri bulunan Sarbanes Oxley Yasası, yasal bir zorunluluk olmamakla beraber mesleğin icrasına ciddi anlamda yön veren ve kabul gören Uluslararası İç Denetim Standartları ve tüm gelişmeler ışığında ve aynı paralelde hazırlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu yer almaktadır. Çalışmanın aşağıdaki kesiminde, iç denetim uygulamalarına yön veren bu yapısal düzenlemeler incelenecektir.

2.1.1. Sarbanes Oxley Yasası ve Yasa'yı Ortaya Çıkaran Nedenler

İç denetim mesleğine yön veren ve gerek kurumların içyapısında gerekse daha geniş boyutuyla toplumda bir meslek olarak önem ve ilginin artmasına yol açan önemli gelişmelerden biri Sarbanes Oxley⁷ Yasası'dır. Sarbanes Oxley Yasası, A.B.D.'de ekonomik büyüklükleri ülkelerle kıyaslanacak seviyelere ulaşan küresel şirketlerin arka arkaya beklenmedik finansal hile ve skandallar sonucunda batmasıyla ülkede güven ortamını yeniden oluşturmak ve bu kadar geniş çaplı hile ve yolsuzlukların

⁷ Sarbanes Oxley Yasası adını, yasayı destekleyen Senatör Paul Sarbanes ve Michael G. Oxley'in soyadlarından almaktadır.

tekrarlanmamasını sağlamak amacıyla, 2002 yılında çıkarılmıştır. Yasa ile ileriki bölümlerde açıklanacak olan hükümler neticesinde iç denetim mesleğinin kurum içerisindeki yapısı güçlendirilmiş, iç denetçilerin sorumlulukları doğrudan ve dolaylı olarak artırılmış ve iç denetim birimlerinin tüm paydaşlar için bir güven unsuru haline dönüşmesi amaçlanmıştır.

Yasa sonrasında, Amerika'dan başlayarak dünyada benzer dönüşümler yaşanmış, ülkeler Sarbanes Oxley yasasıyla paralellik gösteren yasal düzenlemeler gerçekleştirmişlerdir. Amerika, Avrupa ve diğer kıtalarda faaliyet gösteren halka açık şirketler için devrim niteliğinde dönüşümler yaşanmış ve işletmeler kurumsallaşma yolunda yasanın teşvikiyle önemli aşamalar kaydetmişlerdir.

İrili ufaklı birçok skandalın arka arkaya yaşandığı yasa öncesi döneme ilişkin bazı örnekler aşağıda ayrı vakalar halinde açıklanmıştır.

2.1.1.1. Enron Skandalı

2000'li yıllara büyük finansal problemler olmaksızın giren dünya için 2001 yılı Amerikalı birçok muhasebeci ve denetçinin yanı sıra, genel olarak iş dünyası açısından gerçek anlamda bir yıkım olmuştur. Nokta-kom (dot-com) olarak anılan internet şirketlerinin beslediği hisse senedi piyasalarındaki uzun vadeli hareketlilik, birçok firmanın kapanması ve işsiz profesyonel sayısının hızla artması ile sonuçlanmıştır. Bu hareketli yıllar, bazı işletmelerin yeni veya çok farklı çalışma model ve yaklaşımları izlemesine yol açmıştır. Bu dönemde Enron isimli enerji ticaret şirketi de yatırımcıların dikkatini çekmeyi başaran işletmeler arasında yer almıştır (Moeller, 2009:1-2).

Başlangıçta petrol ve gaz boru hattı şirketi olarak faaliyet gösteren Enron, rakip boru hatları üzerindeki fazla kapasiteyi alıp - satmak üzerine geliştirdiği iş modelini, daha sonra yine fazla kapasite alım satımına dayalı birçok farklı alana kaydırmıştır. Enron, elektrik tesislerinin ürettiği fazla elektriğin haklarını satın aldıktan sonra, diğer enerji firmalarına satarak kısa sürede iş hacmini genişletmeyi başarmıştır (Moeller, 2009:1-2).

Enron, bu ticaret konseptini telefon mesaj haklarından, boştaki yağ tankerlerine kadar birçok farklı alanda uygulamaya koymuş ve bu sayede çok kısa bir sürede büyük bir kuruluş haline alarak yatırımcıların dikkatini çekmeyi başarmıştır. Ancak 2001 yılının sonlarında, Enron'un bilanço dışı muhasebe kalemlerinden yararlanarak büyük

hacimli birçok borcu işletme paydaşlarından sakladığı ve yatırımcılarına finansal durumuyla ilgili olarak doğruları söylemediği ortaya çıkmıştır. Daha da kötüsü, bu bilanço dışı işlemlerin Enron'un CFO (Chief Financial Officer)'su tarafından gerçekleştirildiği ve bu işlemlerden kendi şahsına çok ciddi karlar elde ettiği anlaşılmıştır (Moeller, 2009:3).

Enron'un yatırımcılarını yanıltan temel suistimal alanları dört başlık altında toplanmaktadır (Basset ve Storrie, 2003):

- **Hayali ve Tekrarlı Alım - Satım İşlemleri (Round-trip trade):** Bu tür işlemlerde, gerçek anlamda bir karşı taraf bulunmamaktadır. Esas olarak enerji piyasalarında, Enron birçok vakada 'kendisi ile ticaret yaparak' gelirlerini ve varlıklarını somut ekonomik fayda yaratmadan şişirmiştir.
- **Gerçeğe Uygun Değerleme Muhasebesi:** Bazı vakalarda, Enron bu sık kullanılan ve kabul görmüş yöntemi, usulsüz biçimde uygulayarak farklı açık enerji işlemlerini mevcut piyasa değerlerine göre kaydetmiş ve yanlış muhasebe sonuçlarına ulaşmıştır.
- **Gelir Tahakkuku:** Enron, açık bir şekilde birçok enerji işleminden doğan ticari gelirlerini, işlemin gelişimi sonucunda gerçek ekonomik kazançların elde edilmesini beklemeden, anlaşmanın tamamlanmasının hemen ardından kaydetmiştir.
- **Özel Amaçlı İşletmeler:** Enron kurduğu özel amaçlı işletmeleri, hayali ticaret ve piyasaya göre değerlendirme işlemlerini gerçekleştirmek amacıyla kullanmıştır. Buna ilaveten Enron, bu tarz yapıları toplam borçlarını saklamak ve varlık değerlerini şişirmek için enerji dışındaki faaliyetlerinde de kullanmıştır.

ABD'nin dünyaya açılan en büyük 7. şirketi konumundaki Enron, 2 Aralık 2001'de iflasını ilan etmiştir. Bu enerji ve ticaret devinin 2001 Kasım'ındaki varlıklar toplamı 70 milyar dolar, hisse senetlerinin New York Borsası'ndaki değeri 80 milyar dolar ve çalışan sayısı 21 bin seviyesindeydi.

Bu olayın denetim mesleğine de büyük etkileri olmuştur. Çünkü bu büyük başarısızlıkta pay sahibi olanlar arasında dönemin beş büyük denetim şirketinden biri olan Arthur Andersen (AA) firması vardır. Enron skandalı, bağımsız denetim ve işletme

danışmanlığı alanının en güçlü şirketlerinden AA'nın denetimi altında batmış olan en büyük üçüncü firmadır. Bu üç firmanın da bilanço ve gelir tabloları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI)'ne göre denetlenmiş ve gösterilen tarihte şirketin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını, GKGMI'ye göre doğru ve yansız olarak yansıttıkları AA uzmanlarınca onaylanmıştır (Aysan, 2002).

Enron skandalı, daha önce meydana gelen şirket skandallarından farklılaşmaktadır. Bu farklılığın temel sebebi ise, şirketin içinde faaliyet gösterdiği ekonomik ve finansal sistemin tamamının bu skandalda kusurunun bulunması ve skandal sonrasında şirketin yanı sıra tüm sistemin sorgulanması ve yeniden yapılandırılmasına gerek duyulması olarak açıklanabilir (Sağlar, 2007).

2.1.1.2. WorldCom Skandalı

Worldcom, uzun mesafe telefon hizmeti sunan küçük bir şirket olarak doğmuş ve 1990'lı yıllarda diğer telekomünikasyon şirketlerini de satın alarak gelirlerini 1990'da 154 milyon dolardan, 2001 yılında 39,2 milyar dolara taşımış bir kuruluştur. Bu gelir düzeyi ile Fortune 500 şirketleri arasında 42. sırada kendisine yer bularak, 98 yılında bu alandaki bir başka şirket olan MCI'ın alınması ile WorldCom, ABD'nin en büyük ikinci uzun mesafe telefon operatörü konumuna gelmiştir. Daha sonra, UUNet, CompuServe ve America Online alımları sonucunda WorldCom, sektörün lider internet altyapısı operatörü olmayı başarmıştır (Lyke ve Jickling, 2002:2).

21 Temmuz 2002 tarihinde, 30 milyar dolardan fazla geliri, 104 milyar dolar değerinde varlığı ve 60.000 çalışanı bulunan bir telekomünikasyon şirketi olan WorldCom, ABD'de iflas erteleme başvurusunda bulunmuştur. 1999 ve 2002 yılları arasında WorldCom vergi öncesi karlarını en az 7 milyar dolar fazla göstermiştir. İlgili dönemde şirket varlıkları bakımından Amerika'nın en büyüğü konumunda yer alırken, bir anda hisse senedi piyasasındaki değeri 180 milyar dolardan neredeyse sıfıra düşmüştür. 17 bin çalışanı ellerinde hiçbir değeri bulunmayan emeklilik hesapları ile işlerini kaybetti. Şirketin iflası, WorldCom'dan hizmet alan 20 milyon perakende müşterisini ve kamu sözleşmeleriyle birlikte 80 milyon sosyal güvenlik lehtarını da olumsuz etkilemiştir (Kaplan ve David, 2007:1).

Yukarıda özetlenen WorldCom ve Enron skandalları arasında paralellikler bulunmaktadır. Sonuç olarak her iki şirket de aynı denetim firmasının, Arthur

Andersen'in sorumluluğunda iken, şirket içerisinden gelen ihbar sonucunda inceleme altına alınmıştır. Her iki şirket de resmi finansal raporlarında hileli sonuçlar beyan etmiş ve paydaşlarını yanıltmıştır. Her iki şirketin de yol açtığı zararlar telafi edilemeyecek boyutlara ulaşmıştır (Markham, 2006:344-345).

2.1.1.3. Skandallar Sonrası Durum ve Sarbanes Oxley Yasası'nın Doğuşu

Yukarıda değinilen Yirmi Birinci Yüzyıl başında yaşanan ve kalıcı izler bırakan kurumsal muhasebe skandalı örnekleri, "tüm bu hileler yapılırken denetçiler neredeydi" sorusuna yol açmıştır. Özellikle iç denetçilerin, kurumlarda meydana gelen muhasebe skandallarına ilişkin hiçbir öngörüsünün bulunmaması ve muhasebe yolsuzluklarının sorumluluğunu bağımsız denetim firmalarına yansıtılmaları dikkatleri iç denetim fonksiyonuna çekmiştir. Enron'un çöküşünden önce yapılan yayınlar Arthur Andersen ve Enron'un iç denetim birimi arasındaki "harika ortaklığı" açıklamaktadır. Ofislerini, kaynaklarını paylaşmışlar ve sonuçta tek ses olarak konuşmuşlardır. Bu durum bağımsız iç denetim fonksiyonunun geçmişte dış denetçiler ile kurduğu sakıncalı ortaklık ilişkisini net bir şekilde yansıtmaktadır (Moeller, 2009:10).

Carcello vd.'nin 2005 yılında yayımlanan skandallar sonrası iç denetimdeki değişime yönelik çalışmasında, Birleşik Devletler'de yaşanan muhasebe skandallarının ardından, iç denetimdeki değişimi ölçmek için ABD'de 271 üst düzey iç denetim yöneticisine anket çalışması uygulanmıştır. Sonuç olarak; iç denetim bütçelerinin ve personel sayısının 2001 ve 2002 ortalamalarına göre %10'dan fazla, iç denetim komitesi ile gerçekleştirilen toplantıların sayısının ve toplantı sürelerinin ise %25'in üzerinde arttığı bulgularına ulaşmışlardır (Carcello vd, 2005).

Yaşanan tüm bu skandallar ve ortaya çıkarttığı büyük kayıplarla dolu sonuçlar, Sarbanes Oxley Yasası'nın doğuşunu hazırlamış ve yasa 2002 yılında dönemin A.B.D. Başkanı George Bush tarafından imzalanarak yürürlüğe girmiştir.

Sarbanes Oxley Yasası, işletmelerin yapısında birçok kritik noktayı etkileyecek hükümler içermektedir. Bu yasa ile denetçiler için yeni bir özel gözetim sistemi getirilmiş, bağımsızlık kuralları revize edilmiş ve kamusal raporlama için yeni bir sistem oluşturulmuştur. Yasa ile üst yönetim ve hissedarlar arasındaki çıkar çatışmalarının engellenmesine yönelik önlemler artırılmış, revize edilmiş finansal

raporların açıklanmasına yönelik yükümlülükler arasına iç kontrol raporları dahil edilmiş, denetim komitelerinin dış denetim süreçlerini izlemesi, tüm denetim ve denetim dışı hizmetlerin ön onayını vermesi, bağımsızlık, finansal uzmanlık ve kurumsal raporlamalara ilişkin şikayetleri alma ve sorunları çözme gibi rolleri genişletilmiştir (PWC, 2002).

2.1.1.4. Sarbanes Oxley Yasasının İçeriği

Sarbanes Oxley Yasası, on bir ana başlıktan ve bu ana başlıkların alt başlıklarından oluşmaktadır. Başlıklar şu şekilde sıralanmaktadır (Sarbanes Oxley Act 2002):

- 1.Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
- 2.Denetçi Bağımsızlığı
- 3.Kurumsal Sorumluluk
- 4.Genişletilmiş Finansal Bildirimler
- 5.Analist Çıkar Çatışması
- 6.Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri
- 7.Çalışmalar ve Raporlar
- 8.Şirket ve Suçlunun Hilelerdeki Sorumluluğu
- 9.Beyaz Yakalıların Suçları İle İlgili Cezaların Artırımı
- 10.Kurumsal Vergi Beyannameleri
- 11.Kurumsal Suiistimal ve Sorumluluk

Yukarıda sıralanan ana başlıkların içeriklerini özetlemek gerekirse;

- ✓ Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)

Sarbanes Oxley Yasası'nın getirdiği en önemli yenilik, halka açık işletmeleri ve bu işletmelerin denetçilerini gözetim altında tutmak amacıyla, etkin ve düzenleyici bir kurulun oluşturulmasıdır. Kurul, halka açık işletmelerin denetiminde her türlü kural ya da standardı yeniden yapılandırma ya da değiştirme hakkına sahiptir (Tackett, 2004:342).

Kurulun görevi kapsamında; denetim raporları hazırlayan denetim firmalarının kaydını gerçekleştirmek, denetim raporlarının hazırlanmasına yönelik denetim, kalite kontrol, etik ve bağımsızlık standartlarını saptamak, kayıtlı denetim firmalarının

denetimlerini gerçekleştirmek ve yasaya uymaya zorlamak yer almaktadır (Marchetti, 2005:4).

✓ Denetçi Bağımsızlığı

İkinci başlık, şirketlerin finansal tablolarını denetleyen denetçilerin aynı şirketin kayıt tutma, finansal bilgi sistemlerinin tasarımı, değerleme hizmetleri, iç denetim hizmetinin sunulması ve yönetim fonksiyonlarının tasarımı ve uygulaması gibi denetim dışı hizmetleri gerçekleştirmesini yasaklamıştır. Tüm denetim ve denetim dışı hizmetler müşteri işletmenin denetim komitesinin ön onayını gerektirmektedir (Marchetti, 2005:5.).

✓ Şirket Sorumluluğu

Yasanın bu maddesi Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu'nu (Securities Exchange Commission - SEC) ulusal menkul kıymet borsalarında, aşağıda belirtilen yasal zorunluluklara uymayan şirketlere ait menkul kıymetlerin listelenmesini yasaklamaya zorlamaktadır (Marchetti, 2005:5):

- Kayıtlı denetim firmalarından birince gerçekleştirilen zorunlu denetimin varlığı.
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi bağımsızlığının sağlanması.
- Şirket çalışanlarının muhasebe ve denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirmeye alınması konusunda denetim komitesi tarafından oluşturulmuş prosedürler bulunması.
- Bağımsız müşavir ve diğer danışmanları birbirine bağlayacak denetim komitesi otoritesinin sağlanması.
- Denetim komitesi tarafından işletme dışından sağlanan müşavirlik hizmetleri için yeterli fonun sağlanması.

Üçüncü başlık aynı zamanda CEO (Chief Executive Officer ve CFO'nun (Chief Finance Officer) finansal tabloları tasdik etmesini, işletmenin üst düzey yönetici ve müdürlerine önemli finansal tablo uyumsuzluklarında cezalar verilmesini gerektirmektedir (Marchetti, 2005:5).

✓ Genişletilmiş Finansal Açıklamalar

Bu başlık, finansal tabloların ve destekleyici finansal açıklamaların doğruluğunu sağlamaya yardımcı diğer gerekliliklerin altını çizmektedir. Konsolide edilmemiş işlemlerin, bilanço dışı işlemlerin ve proforma finansal bilgilerin gerçekçi ve tam olarak raporlanmasını ve işletme faaliyetlerinin sonucunu yansıtan finansal durum ve

sonuçlarla uyumlu olmasını zorunlu kılmaktadır. Ayrıca yine bu madde kapsamında, üst düzey yöneticilere bireysel krediler yasaklanmış ve denetim komitesi içerisinde yasada tanımlanan nitelikte en az bir finansal uzmanın bulunması zorunlu kılınmıştır. Yönetimin iç kontrol sistemini periyodik olarak değerlendirmesi ve finansal durum ve faaliyetlere ilişkin önemli değişiklikleri gerçek zamanlı olarak açıklaması gereklilikleri yine bu başlık altında belirtmektedir (Marchetti, 2005:5).

✓ Analist Çıkarlarının Çatışması

Yasanın bu başlığı, SEC'in veya ulusal menkul kıymetler borsalarının menkul kıymet araştırmalarında kamu güvenini sağlamasını ve menkul kıymet analizlerinin bağımsızlığını ve objektifliğini sağlamasını zorunlu kılmaktadır(Marchetti, 2005:6).

✓ Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri

Bu başlık, SEC'i, federal menkul kıymetler yasalarının gerektirdiği şekilde denetçilerin ve denetim hizmetlerinin kapsamlı biçimde gözetiminin sağlanması için ilave profesyoneli işe almak üzere ilave fon kullanımına yetkilendirmektedir(Marchetti, 2005:6).

✓ Çalışmalar ve Raporlar

Yedinci başlık, Genel Muhasebe Ofisi'ni (General Accounting Office) ve SEC'i; denetim firmalarını, kredi derecelendirme kuruluşlarının menkul kıymetler piyasalarındaki rolünü ve diğer çeşitli konuları incelemeye yönelik çalışmalar gerçekleştirmek ve raporlar hazırlamakla görevlendirmiştir (Marchetti, 2005:7).

✓ Şirket ve Suçlunun Sahtekarlıktaki Sorumluluğu

Bu başlık, denetim kayıtlarının tahribatına ve yasal incelemeler ve iflas yargılamalarında kayıtların kasten tahribatına veya değiştirilmesine verilecek cezaları detaylandırmaktadır (Marchetti, 2005:7).

✓ Beyaz Yakalıların Suçlarına Yönelik Ceza Artırımı

Bu madde ilgili ceza yönetmeliklerindeki beyaz yakalı suçlarına ilişkin cezalar üzerinde değişiklik yapmaktadır. Daha önemlisi işletmeler için periyodik finansal tabloların CEO/CFO tarafından onaylanmasını zorunlu kılmakta ve onaylanmaması durumunda veya hatalı finansal raporların kasten bilerek onaylanması durumunda 1 milyon dolardan 5 milyon dolara kadar para cezasını ve 20 yıla kadar hapis cezasını getirmektedir (Marchetti, 2005:7).

✓ Şirketin Vergi Beyannamesi

Bu başlık gelir vergisi beyannamesinin ilgili kurumun CEO'su tarafından imzalanmasını gerektiğini belirtmektedir (Marchetti, 2005:7).

✓ Şirket Sahtekarlığı ve Sorumluluğu

On birinci başlık, evrakları hileli olarak değiştiren veya yok eden bireylere ilave cezaları öngörmektedir (Marchetti, 2005:7).

2.1.1.5. Sarbanes Oxley Yasası'nın İç Denetim Mesleğine Etkileri

Sarbanes Oxley Yasası'ndan en çok etkilenen alanlardan biri iç denetim olmuştur. Yasanın ilgili maddeleri ile yönetim kurulu ve iç denetimle olan ilişkileri, iç denetim biriminin görev ve sorumlulukları güncellenmiştir. Yasanın 302 ve 404 no'lu bölümleri doğrudan ve dolaylı olarak iç denetim mesleğine yönelik düzenlemeleri içermektedir. Aşağıdaki bölümlerde yasanın bu maddeleri, iç denetim bakımından ele alınmıştır.

2.1.1.5.1. Sarbanes Oxley Yasası Bölüm 302

Sarbanes Oxley Yasası öncesinde işletmeler finansal tablolarını SEC'e gönderiyor daha sonra sonuçları yayımlıyorlardı. Ancak bu raporları hazırlayan ve sorumlu olarak imzalayan yöneticiler raporlardan şahsi olarak sorumlu tutulmamaktaydı. Yasanın onaylanması ile CEO, sorumlu finans yöneticisi veya benzer görevleri yerine getiren diğer kişiler, yıllık ve ara dönem finansal raporları onaylayarak aşağıdaki yükümlülükleri de kabul etmektedir (GPO, 2002):

- Finansal raporu imzalayan yönetici, raporu incelediğini kabul etmektedir.
- Finansal raporu imzalayan yönetici, ilgili raporun hatalı veya eksik bilgi içermediğini beyan etmektedir.
- Finansal raporu imzalayan yönetici, raporun işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu tam anlamıyla yansıttığını beyan etmektedir.
- İmza atan yöneticiye aşağıdaki ilave sorumluluklar yüklenmektedir:
 - ✓ İç kontrolü oluşturmak, değerlendirmek ve bulgularını raporlamak.
 - ✓ İlgili rapor döneminde faaliyet gösterecek şekilde iç kontrol tasarımını oluşturmak.

- ✓ İlgili finansal raporların yayımlanmasından 90 gün önce örgütün iç kontrol sistemini yeniden değerlendirmek.
- ✓ İlgili finansal rapora dahil edilmek üzere iç kontrol sisteminin durumuna ilişkin değerlendirmeleri paylaşmak.
- İmza atan yönetici; denetçilere, denetim komitesine ve diğer yöneticilere şu açıklamaları yapmakla yükümlüdür:
 - ✓ Raporlanan finansal verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyebilecek iç kontrol sistemindeki tüm zayıf noktaları ve eksiklikleri açıklamak.
 - ✓ Ortaya çıkarılan yolsuzlukları ve yolsuzluğa karışan çalışanları önem derecesi fark etmeksizin açıklamak.

2.1.1.5.2. Sarbanes Oxley Yasası Bölüm 404

Sarbanes Oxley Yasası, her yıllık finansal raporda mutlaka yönetimin yeterli bir iç kontrol sistemini kurmak ve yönetmek sorumluluğunu ve mali yılın bitiş tarihi itibarıyla uygulanmakta olan iç kontrol prosedürlerinin etkinliğine ilişkin yönetimin değerlendirmelerini bildiren bir iç kontrol raporunu içermesini gerektirmektedir. Bu yükümlülük, Bölüm 404 kuralları olarak bilinmektedir. İç denetim, dış danışmanlar veya yönetim ekibi iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek ve gözden geçirmekle yükümlüdür (Moeller, 2009:45).

SEC, Sarbanes Oxley yasasının iç kontrole yönelik raporlama gereksinimlerine uyum sağlayabilmek amacıyla finansal raporlama sürecinde iç kontrole ilişkin çalışma tanımlarını aşağıdaki gibi yapmıştır.

“Finansal raporlamada iç kontrol terimi”, şirketin yönetim kurulu üyeleri, yönetimi veya diğer personeli tarafından veya bunların gözetimi altında hazırlanan finansal tabloların, doğru ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ne uygun olduğuna ilişkin aşağıda belirtilen politika ve prosedürleri kapsayan bir süreçtir (Ramos, 2006:2):

- İşletmenin işlemlerine ve varlıklarının kullanımına ait kayıtların yeterince detaylı, doğru ve adil tutulmasını sağlamak.
- Finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ne uygun olarak hazırlanmasını sağlayacak şekilde kayıtların tutulmasını ve şirket giderlerinin sadece yönetimin ve yönetim kurulunun yetkilendirdiği şekilde uyumlu olarak gerçekleştirilmesine yönelik makul güvence sağlamak.

- Finansal tablolarda önemli etkiye yol açabilecek yetkisiz işlemlerin ve şirket varlıklarının yetkisiz kullanımının zamanında tespitine yönelik makul güvence sağlamak.

2.1.1.5.3. Sarbanes Oxley Yasasının 302. ve 404. Bölümlerine İlişkin İç Denetçinin Rolü

Şirketler, Sarbanes Oxley yasasının 302. ve 404.'üncü bölümlerindeki raporlama gerekliliklerine ilişkin süreçleri uygulamaya koymaya başladıkça, iç denetçiler bu kapsamdaki rolleri ve sorumlulukları konusunda birçok belirsizlik ile karşı karşıya kaldılar. İç denetimin rolünü içeren bölüm 302 ve 404'e ilişkin, işletmelerin gereklilikleri karşılayabilmesini sağlayabilmek amacıyla iç denetim birimince gerçekleştirilmesi önerilen faaliyetler şu şekilde sıralanmıştır (IIA⁸, 2004):

a) Proje Yönetimi

Şirketin yasaya uyum sağlayabilmesi amacıyla kurulan proje takımına iç denetçilerin katılarak önerilerde bulunması ve bağımsız denetçiler ile yönetim arasında iletişimi kolaylaştırıcı rol oynaması gerekmektedir.

b) Danışmanlık ve Proje Desteği

İç denetçiler, proje biriminin incelediği süreçlere yönelik iç denetim belgelerini sunmalı ve şirket içi faaliyetlere yönelik süreçlerin oluşturulmasına katkı sağlayacak stratejileri önermelidir. Gerek işletme yönetimini gerekse proje yürütme kurulunu, Sarbanes Oxley Yasası'na uyum sürecinde ortaya çıkabilecek riskler açısından desteklemeli ve kontrol farkındalığı yaratmalıdırlar.

c) Devamlı İzleme ve Test

İç denetçiler, işletmenin etkinliğine ilişkin testler gerçekleştirmeli, yönetimin gerçekleştirdiği değerlendirme süreçlerini yorumlayarak yönetime tavsiyelerde bulunmalıdır. İşletme içerisindeki kontrol açıklarını tespit etmeli ve yönetimin bu açıkları gidermesine destek olmalıdır.

d) Proje denetimi

İç denetçiler, işletme faaliyetlerinin doğru yönetilmesini ve örgüte olumlu etki etmesini sağlamak için destek olmalı ve faaliyetlerin planlanmasında risk odaklı yaklaşımları kullanmalıdırlar.

⁸ IIA (Institute of Internal Auditors)

2.1.1.6. Sarbanes Oxley Yasası Sonrası İç Denetim

Sarbanes Oxley ile ortaya çıkan paradigma değişimi şirketlerde belirgin bir kültür değişimi yaratmıştır. Sarbanes Oxley yasasının finansal raporlama gereklilikleri ve bu gerekliliklerin yerine getirilmemesi durumunda sorumlu şirket yöneticilerine verilecek adli cezalar, şirket içerisindeki herkesin muhasebe, finansal raporlama ve iç denetim hakkındaki farkındalığının artmasını sağlamak amaçlanmıştır. Bu değişimin doğal bir sonucu olarak iç denetçilerin rolü ve imajı da farklılaşmış, geleneksel finansal denetim rolünden danışmanlık ve faaliyet denetime doğru bir kayış gerçekleşmiştir. Sarbanes Oxley sonrasında iç denetçiler doğrudan denetim komitesine raporlama yapmaya ve komitenin toplantılarında daha önemli bir rol üstlenmeye başlamışlardır (Gray, 2004).

Günümüzde iç denetim proaktif bir rol üstlenerek, işletmenin her türlü faaliyet alanındaki riskleri ortaya çıkarmak ve kontrol altına almak gibi önemli bir görev üstlenmiştir. Yeni dönemde, bir ürün veya hizmet tasarımında dahi iç denetimin bilgisi ve rehberliğinden yararlanılması gerekmektedir. Bilgi teknolojileri (BT) yönetimi bakımından değerlendirildiğinde, Sarbanes Oxley yasasının 404. başlığı birçok işletmeyi farklı BT sistemlerini bir araya getirerek iç kontrolde daha fazla etkinlik ve güvenilirlik elde etme yönünde etkilemiştir. Bu gibi durumlarda yönetim, ağırlıklı olarak iç denetim biriminin tecrübesinden yararlanmaktadır. Kurumsal büyümeye yönelik katkı açısından örgüte değer katmak iç denetimin öncelikli kaygılarından biri olmuştur. Bu amaçla iç denetim plan ve faaliyetleri, işletmenin ilgi alanları ve risklerine yönlendirilmektedir. İç denetimin sorumluluk alanına giren diğer güncel başlıklar ise araştırma ve geliştirme verimliliği, karar alma süreçleri, stok yönetimi ve etik ilkelere uyum olarak sıralanabilmektedir (Hespenheide, 2006).

“Paydaşların ihtiyaçlarının karşılanması için nelerin yapılması gerekmektedir?” sorusu, iç denetimin rolüne ilişkin en kapsamlı bakış açısını sunmaktadır. Sarbanes Oxley yasasının getirdiği değişimler sonrasında, meslek içinde ve dışında birçok karışıklık söz konusu olmuştur. Bu ve benzeri soruların yanıt bulabilmesi için Deloitte & Touche sektörün önde gelen uygulamacılarıyla bir toplantı düzenlemiş ve Sarbanes Oxley sonrasında iç denetim için aşağıda sıralanan faaliyetlerin önemini vurgulamışlardır (Deloitte, 2006):

- İç kontrole danışmanlık yapmak,
- Kurumsal risk yönetimi ilişkisi içerisinde iç kontrolü desteklemek,
- Risk ve kontrol değerlendirme metodolojilerinin tanımlanması, değerlendirilmesi ve uygulanmasında örgütü desteklemek,
- Bağlantılı risklere önem verilmesine yönelik kontrol tavsiyesinde bulunmak,
- İç kontrol sisteminin tasarımını desteklemek,
- İç kontrol sistemine ilişkin süreçlerini oluşturmak,
- Kontrol veri tabanının yönetimini desteklemek,
- Yönetimi temsilen etkinlik testleri gerçekleştirmek,
- Kontrol etkinliği testlerinin tasarım aşamasında yönetime yardımcı olmak,
- Sarbanes Oxley Yasası'nın 404. Bölümüne uyum sağlamayı amaçlayan tüm girişimlerin lider proje yöneticisi rolünü üstlenmek.

2.1.1.7. Sarbanes Oxley Yasasının Türkiye'de İç Denetim Mesleği Üzerine Etkileri

Sarbanes Oxley, devrim niteliğindeki kapsamı ve piyasalarda oluşturduğu güven algısı sebebiyle birçok ülke tarafından örnek alınan bir yasa olmuştur. Başta Japonya, Kanada, Avusturalya ve Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere birçok ülke Sarbanes Oxley ile paralel içeriğe sahip düzenlemeleri hazırlayarak yürürlüğe koymuştur. Türkiye de Yeni Türk Ticaret Kanunu ve SPK tebliğini⁹ hazırlarken Sarbanes Oxley Yasası'nın içeriğinden yararlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yasanın paralellik içeren maddeleri ileriki bölümde detaylı olarak açıklanacaktır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun, Seri X, No.22 Tebliğ / Bölüm 6 tebliği madde 25'de denetimden sorumlu komiteler başlığı altında aşağıdaki kurallara yer verilmiştir (SPK, 2011):

- Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar (bankalar hariç); yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, genel

⁹ Seri X, No.22 Tebliğ

müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da; isteğe bağlı olarak, bu maddede düzenlenen esaslar çerçevesinde denetimden sorumlu komite oluşturabilirler ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler.

- Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.
- Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur.
- Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir.
- Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir.
- Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

- Denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu komitenin ihtiyaç duyduğu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklık tarafından karşılanır.
- Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.
- Denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumluluğu, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunundan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Tebliğ maddelerinden de açık bir şekilde anlaşılacağı üzere Sarbanes Oxley yasası ile denetim komitesine yüklenen sorumluluk ve görevler Sermaye Piyasası Mevzuatı marifetiyle Türkiye’de de halka açık ortaklıkların denetim komitelerine yüklenmiştir.

Sarbanes Oxley yasasının on yılı aşkın geçmişine yönelik genel bir değerlendirme yapıldığında; muhasebe yolsuzluklarını veya bilanço dışı işlemlerin şirketin gerçek finansal durumunu maskeleyecek şekilde kusurlu kullanımını tam olarak engelleyemediği anlaşılmaktadır. Örneğin, emtia ticareti yapan Refco adlı firma 2005 yılında iflas ettiğinde uzmanlar, CEO ve yönetim kurulu başkanının yaklaşık olarak 430 milyon dolar değerinde batık krediyi şirketin denetçi ve yatırımcılarından gizlediğini ortaya çıkarmışlardır. Bir diğer örnekte ise Wall Street’in dev yatırım bankası Lehman Brothers 2008 yılında faaliyetlerine son verdiğinde düzenleyiciler, bankanın bilanço dışı hesaplar yoluyla usulsüzlük yaptığını ortaya çıkarmışlardır. Ancak tüm bu olaylara rağmen Sarbanes Oxley sonrasında, geçmişte olduğu gibi ABD Kongresi’ni yeni bir yasa yapmaya yöneltecek büyüklükte bir muhasebe skandalı tekrar yaşanmamıştır (Collins, 2012:43). Bu durum ise, Sarbanes Oxley Yasası’nın büyük ölçüde etkin olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

2.1.2. Uluslararası İç Denetim Standartları

İç denetim mesleğine yönelik standartlar, ilk kez kuruluşu 1941 yılında dayanan ve günümüze gelindiğinde, dünyanın birçok ülkesinden 180 bin üyeye ulaşan ABD merkezli İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA) tarafından tebliğler halinde yayımlanmaya başlanmıştır. Daha sonra mesleğin gelişimi ve standartlara yönelik ihtiyacın artması ile birlikte çıkarılan tebliğler bir araya getirilerek İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları oluşturulmuştur. Dünya çapında kabul gören Standartlar birçok dile çevrilerek uygulaması yaygınlaşmıştır.

“İç denetim meslek kuruluşlarını ve organizasyonları standartlar oluşturmaya zorlayan gelişmeler şöyle özetlenebilir” (Özeren, 2000):

- Yönetim kurullarının kendi kuruluşlarının iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesine ilişkin olarak giderek artan bir biçimde hesap verme sorumluluğuna muhatap olmaları,
- Yönetim mensuplarının, kuruluşların kontrol mekanizmaları ve performansları hakkında objektif analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler, görüşler ve bilgiler sunulmasının bir aracı olarak iç denetime karşı artan ölçüde olumlu yaklaşımda bulunmaları,
- Bağımsız denetim elemanlarının, kendi çalışmalarını tamamlamak amacıyla iç denetçilerin bağımsız, yeterli ve profesyonel denetim çalışmasının uygun kanıtlarını sağladıkları alanlarda iç denetim sonuçlarından yararlanmalarıdır.

İç denetim, her ne kadar tarihte binlerce yıldır devletler tarafından uygulanıyor olsa da bir disiplin olarak gelişmesi 70 yıllık bir geçmişe dayanmaktadır. İç denetimin artık bir yönetim disiplini olarak tanınması gerektiğini düşünen bir grup ileri düşünceli denetçinin çabaları sonucu ve aynı zamanda 1940’ların başlarında hakim olan savaş koşulları ve kısıtlı kaynaklar, hem hükümetlerin hem de işletmelerin verimliliği ile paralel olarak ekonomiyi daha iyi idare etme arayışları, iç denetim çalışmalarının kurumsallaşmasının başlangıcı olarak kabul edilebilir (Dittenhofer, 2001).

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. Enstitü, 1944’de Toronto’da ABD dışındaki ilk birliğini, 1948’de de Londra’da Avrupa’daki ilk birliğini kurmuştur. Enstitü bugün, iç

denetim mesleğine kamusal ilgiyi teşvik etmekte ve iç denetim faaliyetinin kamusal yönetim anlayışını geliştirmek için oynaması gereken rolün tanımlanmasına yardımcı olmaktadır (TİDE, 2005).

2.1.2.1. Uluslararası İç Denetim Standartları'nın Amacı

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetim mesleğinin uluslararası düzeyde kabul gören temsilcisi ve birincil eğitim kaynağıdır. IIA, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) aracılığı ile iç denetim mesleğine rehberlik etmektedir. UMUÇ içerisinde, zorunlu rehber ve kuvvetle tavsiye edilen rehber olarak iki tür rehber yer almaktadır.

1) Zorunlu Rehberde; İç Denetimin Tanımı, Etik Kurallar ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları yer almaktadır. Zorunlu rehberde belirtilen kavramlara uyumlu olarak iç denetçilerin sorumluluklarını yerine getirebilmesi ve gerçekleştirecekleri iç denetim faaliyetinin etkinliği sağlanmış olacaktır. Rehberde belirtilen "İç denetçiler" kavramı, IIA'nın üyelerini, IIA'nın mesleki sertifikalarına sahip kişileri veya almaya hak kazanan adayları ve iç denetim tanımı çerçevesinde iç denetim hizmeti sağlayan profesyonelleri ifade etmektedir.

2) Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehberde; pozisyon raporları, uygulama önerileri ve uygulama rehberleri yer almaktadır. Belirli usul ve prosedürleri yerine getirdikten sonra "Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehber" zorunlu değildir ve IIA'nın hazırladığı zorunlu rehberin gerekliliklerini karşılayacak uygulanabilir çözümler üretmek için geliştirilmiştir (TİDE, 2013a).

Uluslararası İç Denetim Standartlarının amaçları ise şu şekilde sıralanabilir (TİDE, 2013a):

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak.
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak.
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak.
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

2.1.2.2. Uluslararası İç Denetim Standartları'nın İçeriği

UMUÇ içerisine standartlar iki ana başlıkta sunulmaktadır. Bunlar; nitelik ve performans standartlarıdır. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetinin amacı, iç denetçilerin yetki ve sorumlulukları, bağımsızlık ve objektifliğin sağlanması, mesleki yeterlilik, özen ve dikkat, sürekli mesleki eğitim gibi alt başlıkları içermektedir. Performans standartları ise, iç denetim faaliyetinin nasıl yönetileceği, işin niteliği, görev planlaması gerçekleştirilmesi ve sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, riskin yönetimce üstlenilmesi gibi alt başlıkları içermektedir. Belirtilen standartların iç denetçiler için yol gösterici olabilmesi adına uygulama önerileri de yine standartlarla birlikte sunulmaktadır (TİDE, 2013a).

Standartlar, IIA Standartlar Kurulu tarafından belirlenmekte ve sürekli gözden geçirilerek geliştirilmektedir. Standartlar, iç denetim faaliyetinin güvence ve danışmanlık hizmetlerinin kalitesine yönelik garanti sağlamaktadır. Ayrıca, IIA tarafından yayımlanmış olan “Etik Kurallar” ile, iç denetim mesleğinin iş ahlakı kültürü geliştirilmektedir. İç denetimin standartlara ve etik kurallara uygun yapılamaması, özel durum açıklaması gerektirir ve kurumsal yönetim riskini oluşturur (Uzun, 2013b).

Uluslararası İç Denetim Standartları, ana başlık ve açıklamaları itibariyle şu şekilde sınıflandırılmıştır (TİDE, 2013a):

• Nitelik Standartları

- **1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar:** İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Tanımı, Etik Kuralları ve Standartlar ile uyumlu olan ve denetim komitesi ve yönetim kurulunca da onaylanan bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır.
- **1010 – İç Denetim Tanımının, Etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması:** İç Denetim Tanımına, Etik Kurallarına ve Standartlara uyma zorunluluğu, iç denetim yönetmeliğinde tanınmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisinin, İç Denetim Tanımını, Etik Kurallarını ve Standartları üst seviye yönetim ve yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirmesi gerekir.

- **1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik:** İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadır.
- **1110 – Kurum İçi Bağımsızlık:** İç Denetim Yöneticisi, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, en az yılda bir, yönetim kuruluna iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit etmek zorundadır.
- **1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim:** İç Denetim Yöneticisi Yönetim Kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.
- **1120 – Bireysel Objektiflik:** İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır.
- **1130 – Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması:** Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmak zorundadır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.
- **1200 – Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat:** Görevler, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmek zorundadır.
- **1210 – Yeterlilik:** İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır.
- **1220 – Azami Mesleki Özen ve Dikkat:** İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.
- **1230 – Sürekli Mesleki Gelişim:** İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle artırmak ve güçlendirmek zorundadır.
- **1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı:** İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır.

- **1310 – Kalite Güvence Geliştirme Programı Gereklilikleri:** Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva etmek zorundadır.
- **1311 – İç Değerlendirmeler:** İç değerlendirmeler, iç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini ve öz değerlendirmeleri veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel değerlendirmeleri kapsamak zorundadır.
- **1312 – Dış Değerlendirmeler:** Dış değerlendirmeler, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yılda bir yapılmak zorundadır. İç denetim yöneticisi aşağıdaki hususları Yönetim Kurulu ile tartışmak ve değerlendirmek zorundadır:
 - Dış değerlendirmenin şekli ve sıklığı, ve menfaat çatışması ihtimali de dikkate alınarak dış değerlendirme uzmanı veya ekibinin sahip olması gereken vasıflar ve bunların bağımsızlığı meseleleri,
- **1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama:** İç Denetim Yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve yönetim kuruluna iletme zorundadır.
- **1321 – ‘Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygundur’ İbaresinin Kullanılması:** İç Denetim Yöneticisi, yalnızca Kalite Güvence ve Geliştirme Programının sonuçları desteklerse, iç denetim faaliyetinin (biriminin) *Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına* uygun olduğunu belirtebilir.
- **1322 – Aykırılıkların Açıklanması:** İç Denetimin Tanımına, Etik Kurallarına ya da *Standartlara* aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği zaman, İç Denetim Yöneticisi, aykırılığı ve etkilerini üst yönetime ve yönetim kuruluna açıklamak zorundadır.

- **Performans Standartları**

- **2000 – İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimi:** İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmek zorundadır.
- **2010 – Planlama:** İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan yapmak zorundadır.
- **2020 – Bildirim ve Onay:** İç Denetim Yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dahil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmek zorundadır. İç Denetim Yöneticisi kaynak sınırlamalarının etkilerini de bildirmek zorundadır.
- **2030 – Kaynak Yönetimi:** İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak zorundadır.
- **2040 – Politika ve Prosedürler:** İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve prosedürleri belirlemek zorundadır.
- **2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon):** İç Denetim Yöneticisi, aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.
- **2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar:** İç Denetim Yöneticisi iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, üst yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar; suiistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve üst yönetimin ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuların da dahil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.
- **2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk:** İç denetim faaliyeti bir dış hizmet sağlayıcısı tarafından sunulduğunda söz konusu

hizmet sağlayıcısı o kurumun etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürmesi sorumluluğunun farkında olmasını sağlamak zorundadır.

- **2100 – İşin Niteliği:** İç denetim faaliyeti sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla; yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.
- **2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim:** İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır:
 - Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
 - Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin temini,
 - Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına iletilmesi,
 - Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletimini sağlamak.
- **2120 – Risk Yönetimi:** İç denetim faaliyeti risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.
- **2130 – Kontrol:** İç denetim faaliyeti kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.
- **2200 – Görev Planlaması:** İç denetçiler her görev için; amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır.
- **2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler:** Bir görevi planlarken iç denetçiler şu noktaları dikkate almak zorundadır:
 - Denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesini sağlayan araçları,
 - Faaliyet ve hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,
 - İlgili bir çerçeve veya modele kıyasla, ilgili faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlilik ve etkinliği,

- Faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.
- **2210 – Görev Amaçları:** Amaçlar, her bir görev için belirlenmek zorundadır.
- **2220 – Görev Kapsamı:** Görevin kapsamı, görevin amaçlarını karşılayacak seviyede olmak zorundadır.
- **2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi:** İç denetçiler, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları tespit etmek zorundadır.
- **2240 – Görev İş Programı:** İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmek ve tanımlamak zorundadır.
- **2300 – Görevin Yapılması:** İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır.
- **2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması:** İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmek ve tanımlamak zorundadır.
- **2320 – Analiz ve Değerlendirme:** İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorundadır.
- **2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hale Getirilmesi:** İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadır.
- **2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü:** Görevler, görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda izlemek ve kontrol edilmek zorundadır.
- **2400 – Sonuçların Raporlanması:** İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır.

- **2410 – Raporlama Kıstasları:** Raporlamalar, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorundadır.
- **2420 – Raporlama Kalitesi:** Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmak ve zamanında sunulmak zorundadır.
- **2430 – ‘Uluslararası İç Denetim Meslek Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır’ İbaresinin Kullanılması:** İç denetçiler, yalnızca kalite güvence ve geliştirme programının sonuçları desteklerse, görevlerinin “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları'na Uygun Olarak” yapıldığına raporlarında yer verebilirler.
- **2431 – Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması:** İç Denetimin Tanımına, Etik Kurallara veya *Standartlara* aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken şu hususlar özel durum olarak açıklanmak zorundadır:
 - Tam olarak uygunluğun sağlanamadığı Etik Kuralları İlkesi veya Davranış Kuralı ve Standart(lar)
 - Aykırılığın sebepleri
 - Aykırılığın göreve ve görev sonuçlarının raporlanmasına etkisi
- **2440 – Sonuçların Dağılımı:** İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtmak zorundadır.
- **2450 – Genel Görüşler:** Bir genel görüş yayımlanırken, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınması ve yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenmesi zorunludur.
- **2500 – İlerlemenin Gözlenmesi:** İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.
- **2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi:** İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi konunun çözümlenmediğine hükmederse, konuyu denetim komitesi ve yönetim kuruluna iletmek zorundadır.

Standartlar, iç denetimin gelişimi ve denetim konseptinin profesyonelce temellendirilmiş bir disiplin olarak desteklenmesi adına çok kritik bir role sahiptir. Ancak yayımlanan standartlar tam olarak uygulanmadıkça ve sürekli olarak gözden geçirilmedikçe katkısı kısıtlı kalacaktır (Pickett, 2003:327). Bu bakımdan Uluslararası İç Denetim Standartları, Enstitü'nün küresel anlamda gerçekleştirdiği araştırma sonuçları ve beklenti raporları ışığında sürekli olarak güncellenmekte ve değişen ihtiyaçları karşılayabilecek şekilde revize edilmektedir. Aynı zamanda dünya çapında düzenleyici otoritelerin UMuÇ ile uyumlu olarak çıkarttıkları yasa ve teşvikler, iç denetim mesleğinin dünyada aynı saygınlığı ve iş yapma biçimini kazanmasını desteklemektedir.

2.1.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (Yeni TTK) hazırlanmasına ilişkin ilk çalışmalar 1999 yılında başlatılmış ve 2005 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na tasarı olarak gönderilmiştir. Tasarı; 11.01.2008 tarihinde Adalet Komisyonu'nun kabul ettiği şekliyle 1535 maddeye ilaveten 5 geçici madde ile toplam 1540 madde olarak Genel Kurul'a sunulmak üzere T.B.M.M Başkanlığı'na sunulmuş; ilk 77 maddesinin yasalaşmasından sonra uzun bir süre ara verilen Türk Ticaret Kanunu görüşmeleri, en nihayetinde Meclis Genel Kurulu'nda görüşülüp, kabul edilerek 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak yasalaşmıştır (Demir, 2011).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da belirtildiği üzere Yeni TTK, -iki grup hüküm müstesna-, 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe girmiştir.

a) Birinci grubu, sermaye ortaklıklarının bilgi toplumu hizmetlerine özgülemek amacıyla açacakları internet sitesine ilişkin hükümler oluşturmaktadır. İnternet sitesi, modern ticaret hukukunun kullandığı bir bilgi açıklama aracıdır. Sermaye ortaklıklarının pay sahiplerini veya ortaklarını, işçilerini, tedarikçilerini; tahvil, finansman bonusu vs. gibi borçlanma senedi alacaklılarını, nihayet yatırımcıları ilgilendiren seçilmiş bilgiler bu sitede yer alacaktır. İşte bu mekanizmaya ait hükümler 1 Temmuz 2013'den itibaren uygulanmaya başlanmıştır (PWC Türkiye, 2011).

b) İkinci grup, sermaye şirketlerinin Uluslararası Denetim Standartları'nın özdeşi olan Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi hakkındaki hükümlerle Finansal Raporlama Standartları'ndan meydana gelir. Gerçek ile tüzel kişi tacirlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (IFRS) özdeşi olan Türkiye Muhasebe Standartları'na tabi olmasını öngören finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeler 1 Ocak 2013'den itibaren geçerli olmuştur (PWC Türkiye, 2011).

2.1.3.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu Ortaya Çıkaran Nedenler

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun hazırlanma gerekçesi Kanun tasarısında beş bölüme ayrılarak açıklanmıştır (TBMM, 2005):

I. 6762 Sayılı Kanunu Doğrudan Etkileyen Gelişmeler

6762 sayılı Kanunun uygulandığı 20. yüzyılın ikinci yarısında, bir ticaret kanunu için önemli olaylar cereyan etmiş, kalıcı sonuç doğuran dönemler başlamıştır. Bunlar, diğerleri yanında, AET-AT/AB'nin kurulup bir küresel, ekonomik, ticari ve siyasi güç haline gelmesi; Avrupa Ekonomik Alanı, NAFTA gibi dünya ticaretinde yeri ve etkisi olan, ekonomik, bölgesel birliklerin çalışmaya başlamaları; söz konusu örgütlerin maddi hukuk kuralları koymaları ve uluslar üstü rejimleri yaratmaları; 1960'ların ortalarından itibaren serbest pazar ve rekabet ekonomisinin tüm ülkelerde yaygınlık kazanması, bu kavramların AB için ortak değer kabul edilmesi ve AB'nin Kopenhag kriterleri arasına girmesi; iki taraflı dış ticaretin çok taraflı uluslararası dış ticarete dönüşmesi; küreselleşme anlayışının yapılaşması olan Dünya Ticaret Örgütü'nün faaliyete geçmesidir. Başlıcaları satırbaşları ile anılan bu gelişmeler, örgütlenmeler ve oluşumlar; kurumlarını, öğretilerini ve düzenlerini birlikte getirmiştir. Kanunlar, özellikle AB üyesi ülkelerin kanunları bu hızlı akışın arkasından sürekli değiştirilmiştir. Son elli yıl hem yeni konuların kanunlaştırıldığı hem de temel kanunların sıklıkla değiştirildiği bir dönem olmuştur. 6762 sayılı Kanunda ise geçen elli yıl içinde bu gelişmelere karşılık verebilecek değişiklikler yapılmamıştır.

II. AB Tam Üyeliğine Aday Olma, Müzakerelere Başlanması Kararı ve “Müzakere Eden Ülke” Konumu

Türkiye ile AB, 2001 yılında, Türkiye'nin katılma sürecine hazırlanmasına hizmet edecek olan katılma ortaklığı anlaşmasını imzalamışlardır. Yeni Türk Ticaret Kanunu, AB'ye üye diğer ülkelerin, ticaret, şirketler, taşıma, deniz ticareti ve sigorta

kanunlarında olduğu gibi dinamik bir konuma geçecek ve eskisiyle kıyaslanamayacak sıklıkta değiştirilme olasılığı açık bir kanun haline gelecektir. AB Müktesebatı ve bu bağlamda AB'nin ticaret hukukuna ilişkin düzenlemeleri, “Müzakere Eden Ülke” Türkiye'nin gelecekteki hukukudur.

III. Teknolojik Gelişmeler ve İnternet

Türk Ticaret Kanunu kapsamında ticaret hukuku teknolojik gelişmelerden etkilenmiştir: Evraksız kıymetli evrak, konteynerle taşıma, denizlerde petrol kirliliği, yeni kurtarma araçları ve teknikleri gibi. Bunlarla birlikte internetin günlük hayata sıra dışı bir hızla girip her alanda kullanılır hale gelmesi, hukuku da etkilemiştir. Sözleşmelerin kurulmalarından başlayarak, belgelerin, özellikle faturaların, teyit mektuplarının, ihtar ve ihbarların, her çeşit konşimentonun, taşıma senedinin, sigorta poliçesinin elektronik ortamda oluşturulması ve bu belgelerin bir kısmının elektronik ortamda saklanmaya başlanması; şeffaflığın bu yolla en üst düzeyde sağlanabilmesi, şirketlerde yönetim kurulu, genel kurul gibi organların toplantı çağrılarının e-posta ile gerçekleştirilmesi, toplantıya katılmanın, öneri sunmanın, oy kullanmanın fiziki olarak değil sanal yolla gerçekleştirilmesi kanun koyucuları yeni kanunlar çıkarmaya veya mevcut kanunlarda değişiklik yapmaya yöneltmiştir.

IV. Uluslararası Piyasaların Bir Parçası Olmak

Türkiye bir taraftan AB üyeliğine hazırlanırken, diğer taraftan da uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak zorundadır. bunun için uluslararası piyasaların kurumlarına, kurullarına ve kurallarına yer veren bir ticaret kanununa sahip olmalıdır.

V. Ticaret Kanunu Etkileyen Yeni Kanunlar

2004 yılında yürürlüğe giren 28/01/2004 tarihli ve 5083 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanunu gereğince Türk Lirasından altı sıfır atılmış ve Yeni Türk Lirası 01/01/2005 tarihinden itibaren dolaşıma girmiştir. Bu önemli değişiklik diğer kanunlarda olduğu gibi Yeni Türk Ticaret Kanununda da dikkate alınmıştır. Çünkü, Yeni Türk Lirası, sermaye şirketlerinin asgari sermayelerini, anonim şirketlerde payın itibari değerinin, taşıma ve deniz ticareti hukuklarında sorumluluk sınırlarının ve nihayet para cezalarının yeniden düzenlenmesini gerekli kılmıştır. 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ile 26/09/2004 tarihli

ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu başta olmak üzere birçok kanunun Yeni TTK'ı etkilediği şüphesizdir.

2.1.3.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İç Denetim Mesleği ile İlişkili Maddeleri

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda birçok konunun yanı sıra iç denetim mesleği ve iç denetçilerin şirket içerisindeki rollerine ilişkin ciddi sonuç ve değişimler doğuran maddeler bulunmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun iç denetime ilişkin getirdiği doğrudan ve dolaylı düzenlemeler 366/2, 375 ve 378 nolu maddeler olarak tespit edilmiştir.

İlgili maddelerin içeriği şu şekildedir (İDM, 2012):

- i. **Madde 366/2:** Yönetim kurulu; işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.
- ii. **Madde 375:** Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri şunlardır:
 - a. Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması.
 - b. Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi.
- iii. **Madde 378:** Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite, denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.

Uzun (2011:13), yeni kanunun iç denetimle ilişkili yukarıda belirtilen hükümlerinden çıkarılabilecek sonuçların şu şekilde olduğunu ifade etmiştir:

- Yönetim kurulunun iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komite ve komisyonlar kurabilir hükmü, bankalar ve halka açık şirketler için zorunlu olan “denetim komitesi”nin tüm şirketler için kurulabileceğini göstermektedir.
- Denetim komitesi, yönetim kurulu adına şirketin iç denetim ve iç kontrol fonksiyonlarının etkinliğini ve yeterliliğini takip ederek kamuya açıklanacak finansal tabloların doğruluğu ve gerçekleri yansıttığına dair yönetim kuruluna görüş vermekte, bağımsız denetim firmasının seçilmesi ve faaliyetlerinin düzenli olarak izlenmesi gibi görevleri yerine getirmektedir. Denetim komitesinin etkin bir şekilde çalışması, ancak iç denetim biriminin yardımı ile olabilmektedir. Bu nedenle şirketlerde iç denetim faaliyetinin başlatılması yönetim kurulu için vazgeçilmez bir görev haline gelmiştir.
- Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerini düzenleyen kanunun 375. Madde hükümleri ve gerekçelerinden de anlaşılacağı üzere, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte şirket yönetim kurullarının modern ve etkili bir iç denetim fonksiyonuna olan ihtiyaçları ortaya çıkmakta, uluslararası standartlarda bir iç denetim faaliyetinin başlatılması gerekli hale gelmektedir.

2.1.3.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Kurumsal Yönetim Açısından Getirdiği Önemli Yenilikler

Yeni TTK’nın kurumsal yönetim açısından getirdiği ciddi yenilikler bulunmaktadır. Birinci bölümde kısaca açıklanan kurumsal yönetim ilkeleriyle doğrudan ve dolaylı olarak örtüşen birçok düzenleme Yeni TTK içerisindeki yerini almıştır. Kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ile örtüşecek şekilde, Yeni TTK ile birlikte şirket kuruluşlarında, kuruculardan kuruluş işlemlerine ilişkin yazılı beyan istenmekte ve bu beyan ticaret sicil dosyasına konularak sicil müdürlüğüne

saklanmaktadır. Yasa¹⁰ ile birlikte isteyen herkesin, ticaret sicilinin içeriğini inceleme ve onaylı suretini almasına imkan tanınmıştır. Ayrıca pay sahipleriyle ilgili olarak yapılan düzenleme¹¹ neticesinde, pay sahibine oldukça kapsamlı bilgi alma ve inceleme hakkı tanınmıştır. İlaveten yasa¹² ile; bağımsız denetçi, iç denetçi veya riskin erken saptanması ve yönetim komitesi hile veya dolandırıcılığa yönelik bir görüş bildirmiş ise her bir pay sahibinin özel denetçi talep edebilmesine izin verilmiştir.

Yasa sonrasında, kurumsal yönetime ilişkin genel bilgilerin verildiği başlık altında değinilen kurumsal yönetimin temel ilkeleri ile ilişkilendirilerek yorumlanabilecek değişimler yaşanmıştır.

Adillik ilkesi ile ilişkili olarak Yeni TTK incelendiğinde ise ilk olarak 357. madde dikkat çekmektedir. Madde ile şirket birimlerinin öznal ve keyfî karar almalarının önüne geçilmiştir. Madde aracılığıyla esas sözleşme hükümlerinin adil ve eşit bir biçimde uygulanabilmesi sağlanmaktadır. Yine adillik ilkesi altında değerlendirilebilecek bir diğer yenilik de 358. madde ile getirilen pay sahiplerine şirketten borçlanma yasağıdır. Böylece pay sahiplerinin şirketle iş ilişkilerinde eşitlik ilkesi temel alınmıştır.

Yeni TTK'nın iç denetim ile ilişkisi açıklanırken belirtilen 375. madde, kurumsal yönetim açısından da şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleriyle doğrudan örtüşen bir düzenlemedir. Ayrıca yine yasada yer alan yönetim kurulu üyeleriyle denetçilerin genel kurula katılma zorunluluğu, hesap verebilirlik ilkesi bakımından oldukça önemli bir adım olarak gösterilebilir.

Gürelî (2011:8), Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kurumsal yönetim açısından getirdiği önemli yenilik ve yükümlülükleri şu şekilde özetlemiştir:

- Tüm yönetim komiteleri ve organlarında profesyonellik ve uzmanlık ön plana çıkartılmıştır.
- İmtiyazlı paylar sınırlandırılmıştır.
- Azınlık hakları listesi genişletilerek kuvvetlendirilmiş, yönetim kurulunda pay sahipleri toplulukları ile azınlık temsil olanakları zenginleştirilmiştir.

¹⁰ Yeni TTK 2. Kısım Madde 35.

¹¹ Yeni TTK 2. Kısım Madde 200.

¹² Yeni TTK 2. Kısım Madde 207.

- Hukuki mekanizmaların kolay işlerliğinin sağlanması vasıtasıyla, pay sahiplerine tanınan aktif ve pasif bilgi alma, inceleme talebinde bulunabilme ve dava açabilme hakları artırılmıştır.
- Halka açık şirketlere kurumsal yönetim raporu yayımlamak zorunluluğu getirilmiştir.
- Sermaye Piyasası Kurulu, kurumsal yönetim ilkeleri ve uygulama çerçevesini belirlemede tek yetkili olarak belirlenmiştir.

“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 rol ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bu çerçevede kurumsal yönetim ve iç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; şirket ve kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetinin “İç Denetim” olarak tanımlandığını ifade edebiliriz.

Bu nedenle iç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirlik müessesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. İç denetçilerin, şirket ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği, performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumlulukları bulunmaktadır.” (Uzun, 2013c).

2.1.3.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası İç Denetim Mesleği

Yeni Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin iç kontrol ve iç denetim birimlerine yeni sorumluluklar yükleyerek kurum içerisinde daha aktif bir yapıya kavuşmalarına imkan tanıyacaktır. Şirketlerin daha şeffaf ve hesap verebilir bir yapı içerisinde faaliyet göstermeleri, Yeni TTK sonrasında işletmelerin hedeflerine ulaşmalarını kolaylaştıracaktır. Bu hedefler doğrultusunda kurumsal yönetim ve risk yönetimi kapsamında iç denetim faaliyetleri katma değer yaratabilecektir (Aydemir, 2013).

“Yeni TTK ile kurumsal yönetim kalitesine, yatırım iklimine ve küresel rekabet gücüne iç denetim birimleri şu katma değerler ile katkı sağlayacaktır (TİDE, 2012):

- Şirket ve kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, yönetsel hesap verebilirliğin gelişmesine katkı sağlayacaktır.
- İç denetim, işletmenin kurumsal yönetim uygulamalarına yönelik yaptığı etkinlik ve verimlilik değerlendirmeleri ile yönetimin bilinçlendirilmesi, adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerine uygun yönetim uygulamalarının geliştirilmesi ve bu şekilde işletmenin kurumsal devamlılığı ve itibarının artırılarak, amaçlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olacaktır.
- İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket yöneticilerine tasalanan iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde iç denetimin önemli bir rolü vardır. Böylece hata ve hilelerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesi mümkün olabilecektir.
- İç denetimin risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici bir niteliği de bulunmaktadır. İç denetim işletmedeki risk yönetim sistemine ilişkin yaptığı denetim çalışmaları ve değerlendirmeleri ile bu sistemi etkinleştirmede çok önemli bir role sahiptir. Böylece şirketlerin karşı karşıya kaldıkları riskleri bilmesi, ölçmesi, değerlendirmesi ve yönetebilmesi mümkün olabilecek, çeşitli risklerden kaynaklanan zararlar engellenebilecektir.
- İç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar şirketin bağımsız denetime hazır olması açısından büyük önem taşımaktadır. İç denetçilerin gerçekleştirecekleri çalışmalar bağımsız denetçiler için önemli bir kanıt kaynağıdır ve denetçilerin işini kolaylaştırır. Ayrıca bağımsız denetçiler, iç denetçilerin çalışmalarından faydalanırsa denetim maliyetleri de azalacaktır.”

II. BÖLÜM

PAYDAŞ BEKLENTİLERİ VE İÇ DENETÇİLER

Çalışmanın birinci bölümünde, iç denetim mesleğini yönlendiren olaylar ve uygulamalara yer verilmiş ve bir anlamda mesleğin geçirdiği evrime ışık tutulmuştur. Bu evrim 1940'lı yıllarda mesleğin ilk kurumsallaşma adımlarının atılması ile başlamış ve izleyen yıllarda üstlendiği rol ve sorumluluklar, mesleğin işletmeler için önemini farkına varılması ile yenilenmiş ve farklı beklentilerin karşılanma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu farkına varma süreci kendiliğinden gerçekleşmemiş, yaşanan küresel çaptaki şirket iflasları ve bu iflasların altında yatan muhasebe skandalları sürecin doğuşunu ortaya çıkarmış ve hızlandırmıştır. Yaşanan skandalların ardından kamu otoriteleri yasal düzenlemelerde değişikliğe giderek iç denetim mesleğinin önemine dikkat çekerken skandallardan ders çıkaran işletmeler ve bu işletmelerin paydaşlarının mesleğe olan bakış açıları ve iç denetçilerden beklentileri genişlemiştir.

2.1. İç Denetim Mesleğine Yüklenen Yeni Rol ve Sorumluluklar

İşletmeler ve kamu otoriteleri, geçmiş hatalardan ders çıkararak iç denetim birimlerinin şirket ve toplum yararına faaliyet gösterebilmesi ve gerçek anlamda üstlendiği sorumlulukları yerine getirebilmesi için gerekli olan bağımsızlığı iç denetim birimlerine sağlamak adına yeni düzenlemelere gitmişlerdir. Birinci bölümde değinilen uygulamaların getirdiği sorumluluklar ve paydaş beklentileri dikkate alındığında, günümüzde iç denetim, işletmenin her birimi ve yönetim kademesi ile daha fazla ilişki içerisine girerek farklı birçok alanda uzmanlık ve tecrübesini kullanarak işletmelerin daha şeffaf ve daha risk odaklı hale gelmesine katkı sağlamıştır.

İç denetim, sorumluluk alanını geleneksel muhasebe ve finansal kontrolden odağından kaydırarak operasyonel kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetime doğru genişletmektedir (Arena ve Azzone, 2009). İç denetimin, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından belirtilen tanımı; iç kontrolün, risk yönetiminin ve kurumsal yönetimin etkinliğini sağlamak için iç denetçiler tarafından sistematik ve disiplinli bir yaklaşımın adapte edilmesini şart koşmaktadır. İç denetçiler bir yandan yönetimle iyi ilişkiler içerisinde olurken, diğer yandan faaliyetlerinde dürüstlük ve bağımsızlığı temin

etmek zorunda oldukları bir konum içerisindedir. Bu hassas konuma ilaveten etik bütünlük, iç denetçilerden beklenen bir diğer temel beceridir (Leung vd., 2011).

IIA'nın 107 ülkeden meslek mensuplarına yaptığı anket çalışmasında; iç denetçilerin örgütlerinin karşılaştığı riskleri doğru biçimde tespit edebilmek için yeteneklerini, bilgilerini ve denetim araç ve tekniklerini devamlı olarak geliştirmeleri gerektiği sonucuna varılmıştır. İç denetçilere yönelik yetenek geliştirme programlarının tanımlanması ve önceliğin bu konuya verilmesi, iç denetçilerin örgütlerine daha iyi hizmet etmelerine yardımcı olacağı ve kendi profesyonel uzmanlıklarını arttırabileceği belirtilmiştir (Bailey, 2010).

Modern iç denetim, bilgi veren bir fonksiyon konumundan yorum katan fonksiyon konumuna geçmiştir. Modern yaklaşımda bilgi, üst yönetime elde edildiği şekilde değil, iç denetimin mevcut birikimi ile analiz edilerek ve yorumlanarak sunulmaktadır. İşletme yönetimleri için iç denetimden gelen analize dayalı raporların karar almada büyük önemi bulunabilmektedir (Kahyaoglu, 2010).

Bu çerçevede iç denetim, işletmelerde yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktır. İç denetim faaliyetleri, işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru için yapılması konusunda görüş ve önerileri ile şirket ve kurumlara katma değer sağlamaktadır. İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket ve kurum yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilmektedir. Hata, hile ve suiistimallerin önlenmesinde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin etkinliği önemli bir rol oynamaktadır (Tektüfekçi, 2008).

Risklerin yönetimine yönelik yeni beklentiler, işletmelerin çalışma şekillerini farklılaştırma ihtiyacına yol açabilmektedir. İç denetimin bu beklentiler üzerine yeniden yapılandırılması, risklerin yönetimi ve katma değer sağlanması için gerekli hale gelmiştir. Dolayısı ile iç denetim birimleri, işletmenin stratejik hedeflerinin tespiti ve bu hedeflere ulaşma konusunda aktif rol oynayan önemli bir fonksiyona dönüşmüştür (Demirbaş, 2005). İç denetim, finansal işlemlere ve hatalara odaklı çalışma anlayışından süreçlere ve etkinliğe odaklı, stratejik destek sağlayabilen bir yaklaşıma geçmiştir (Uzun, 2011).

İç denetim tarihsel olarak üst düzey yöneticiler için bir eğitim alanı iken, günümüzdeki uyumlaşma çabaları sonucunda birçok iç denetim departmanı hem perspektif olarak hem de beceriler bakımından yoğun bir şekilde finansa odaklanmıştır. Değer yaratma sürecindeki değişim, denetim odağında da bir değişimi gerektirmektedir (KPMG, 2007:7).

Böyle bir dönüşüm sürecinde iç denetçilerin sahip olması gereken beceriler şu şekilde sıralanabilir (KPMG, 2007:7):

- Sektörel bilgi ve fonksiyonel uzmanlık,
- Küresel iç denetim fonksiyonları için kültürlerarası eğitim,
- Sadece süreç sahipleri veya hat yöneticileriyle değil yönetim kurulu seviyesindeki yöneticilerle de etkin bir iletişime sahip olabilmek için geliştirilmiş iletişim becerisi,
- Risk yönetimi ve değerlemesi,
- Sürekli denetim kapasitesi,
- Yolsuzluk denetimi becerileri,
- İç kontrol çevresinin otomasyonu için bilgi işlem bilgisi,
- Spesifik sertifikalar (CFE, CIA, vs.).

İç denetimin dönüşümü gerçekleştirebilmesi yerine getirmesi gereken faaliyetlere ilişkin bir diğer sıralama da Dixon ve Singer, (2011) tarafından gerçekleştirilmiştir:

- Örgütün önemli işletme amaçları ile kendisini uyumlaştırmak.
- Denetim etkinliği ve verimliliğini geliştirmek ve süreçleri maliyet tasarrufuna yönelik modernize etmek.
- Daha kapsamlı bir risk koruması sunmak ve mevcut risklerle gelişen risklere karşı proaktif olmak.
- Tüm işletme birimleri çapında maliyet etkinliğini sağlamak.
- İç ve dış yetenekleri doğru tanımlamak ve işlerlik kazandırmak.
- Sürdürülebilir iş geliştirme aracılığıyla rekabet avantajı yaratmak.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, iç denetim mesleği kontrol odaklı fonksiyonuna ilaveten iletişim, eğitim ve geliştirme gibi yeni rol ve sorumluluklar üstlenmiştir. İç denetim birimi, üst yönetim ve diğer tüm işletme birimleri ile sürekli ilişki içerisinde bulunarak birçok farklı kaynaktan gelen bilgilerin toplandığı bir nokta olmuştur. Bu buluşma beraberinde iç denetime önemli bir iletişim fonksiyonu yüklemektedir. İç denetim birimi, birimler arası koordinasyon ve üst yönetim ile diğer işletme birimleri arasında hedef ve beklentileri dengeleme açısından önemli bir iletişim fonksiyonuna kavuşmuştur.

İç denetimin genişleyen rol boyutları, iç denetim biriminde çalışan denetim uzmanlarının birçok farklı konuda bilgi sahibi olarak işletme için yüksek değere sahip donanımlı insan kaynakları haline gelmesini ve iç denetim biriminin de önemli bir eğitim alanı olmasını sağlamıştır.

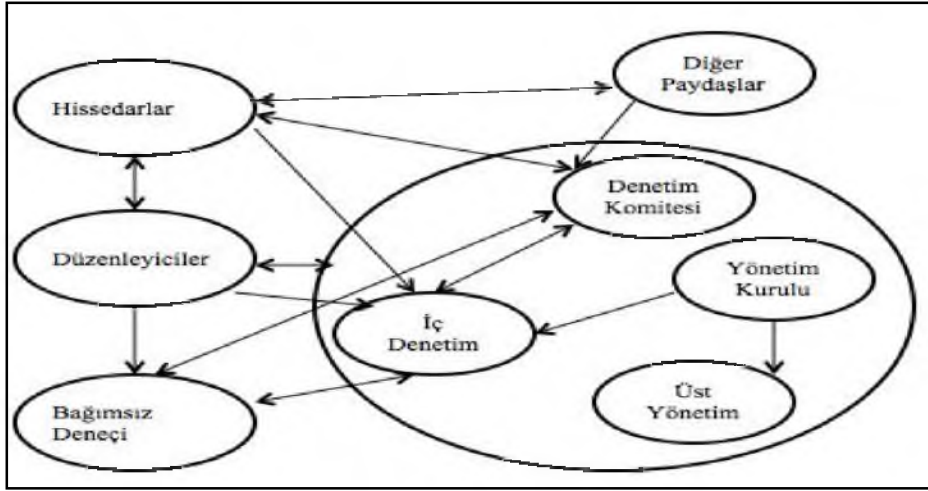
İç denetim biriminin sahip olduğu stratejik bilgileri işletmenin amaç ve hedefleri doğrultusunda kullanabilme yeteneği ise iç denetim biriminin, sadece faaliyetlerin kontrolünü üstlenen bir birim değil aynı zamanda mevcut faaliyetlerin gelişmesi yönünde katkı sağlayan, stratejik konularda sunacağı destek ile değer yaratan bir birim haline gelmesine neden olmuştur.

İç denetim mesleğinin rol ve sorumluluk boyutlarındaki bu gelişmeler, gerçekte işletme paydaşlarının meslekten beklentilerinin bir yansımasıdır. Çalışmanın bu bölümünde, işletme paydaşlarının iç denetim birimi ve iç denetçilerden beklentileri ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.2. Paydaşların İç Denetime Yönelik Beklentileri

Freeman, paydaş kavramını; işletmenin başarısından etkilenen ve/veya işletmenin başarısını etkileyen kişi veya gruplar olarak tanımlamıştır (Freeman, 1984:46). Bu tanımdan da yola çıkarak Şekil 1’de, iç denetim ve paydaşları kurumsal yönetim ve ilişki mantığı içerisinde gösterilmiştir.

Şekil 1: Kurumsal Yönetim Mantığı İçerisinde İç Denetim ve Paydaşları



Kaynak: Paape L., Chéfe J., Snoep P. (2003), The Relationship between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU – A Survey, International Journal of Auditing, Vol.7, s.247-262

Yukarıdaki Şekil 1’den anlaşılacağı üzere, iç denetim biriminin paydaşlarını “iç paydaşlar” ve “dış paydaşlar” olarak ikiye ayırmak mümkündür. İç paydaşlar dahilinde yönetim kurulu, denetim komitesi ve üst yönetim yer alırken dış paydaşlar olarak bağımsız denetçiler, yasal düzenleyici otoriteler, hissedarlar ve diğer paydaşlar bulunmaktadır.

İç denetimin paydaşlarını tanımlamaya yönelik bir diğer yaklaşım ise Uluslararası İç Denetim Enstitüsü Başkanı Richard Chambers tarafından ortaya atılmıştır. Chambers’a göre iç denetimin paydaşları şu şekilde sınıflandırılabilir (Chambers, 2011):

- **İç denetimin birincil paydaşları:** Denetim komitesi ve yönetim kurulu, CEO (Chief Executive Officer), CFO (Chief Financial Officer) veya iç denetim birimi yöneticisinin raporlama yaptığı kişi ve işletme içerisindeki diğer C-seviye yöneticiler.

- **İç denetimin ikincil paydaşları:** Birim yöneticileri veya liderleri, bağımsız denetçiler ve düzenleyiciler, yatırımcı ve kredi verenler, halk ve vergi verenler.
- **İç denetimin üçüncül paydaşları:** Kurumun çalışanları, yatırım analistleri ve kurumun performansı, risk yönetimi ve iç kontrolleri ile ilgilenen kesimler, potansiyel olarak tüm kamu.

Bir örgütün başarısı, örgütün paydaşlarıyla olan iletişimine bağlıdır. Bu anlamda paydaşlarının farklı beklentilerini ve hedeflerini doğru şekilde anlayarak paydaşlarla gerçekleştirilen iletişimde ihtiyaç duydukları bilgileri etkin biçimde sağlayabilmek iç denetim biriminin başarısını doğrudan etkileyecektir (Güner, 2008).

Çalışmamızda, iç denetimin paydaşları konu bütünlüğü açısından üç ana grupta sınıflandırılmıştır;

- Yönetim kurulu ve üst yönetim
- Denetim komitesi ve hissedarlar
- Düzenleyici otoriteler ve bağımsız denetçiler

Çalışmanın aşağıdaki kesiminde önce paydaşların iç denetim biriminden beklentileri, daha sonra ise iç denetçilerden beklentileri inceleme konusu yapılmıştır.

2.2.1. Yönetim Kurulu ve Üst Yönetimin İç Denetimden Beklentileri

Yoğun rekabet ortamı ve artan dış çevre değişim hızı, işletme yöneticilerinin sorumluluk alanlarını da arttırmıştır. Böyle bir ortamda iç denetim biriminin aktif desteği olmaksızın, yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirebilmesi beklenmemektedir (Hongming ve Chunwei, 2006).

Günümüzde iç denetim, işletme faaliyetlerini tüm yönleriyle kapsamı ve geniş bir alana yayılması nedeniyle çok yönlü bilgi ve deneyimi gerektirmektedir. İşletmenin gelişme ve büyümesine yönelik önerilerde bulunarak bir tür yönetsel danışmanlık yapan bu birimin, üst yönetim ile yakın iletişim ve etkileşim içinde olması, kurumsal yönetim açısından da önem taşımaktadır (Cowan vd., 2013:11).

2006 yılında Belçika'da gerçekleştirilen bilimsel bir çalışmada, şirket üst yönetimlerinin iç denetimden beklentileri şu şekilde sıralanmıştır (Sarens ve De Beelde, 2006):

- Artan örgütsel karmaşa sebebiyle oluşan yönetimin kontrol kaybını telafi etmek.
- Sahadaki bireylerle kişisel iletişim halinde olarak kurumsal kültürün koruyucusu olmak.
- Risk yönetiminin ve iç kontrol sisteminin izlenmesi ve geliştirilmesinde destekleyici fonksiyona sahip olmak.
- Gelecek yöneticiler için bir eğitim alanı olmak.
- Toplam denetim kapsamını arttırabilmek adına bağımsız denetim ile faal olarak işbirliği içerisinde olmak.

Yönetim kurulları ve üst düzey yöneticiler; idarenin etkinliği ve verimliliği, risk yönetimi ve iç kontrol gibi süreçleri yönetirken iç denetimin objektifliğine, güvence sağlamasına ve içgörüsüne (insight) güvenmektedir (IIA, 2011);

- Objektiflik: Bütünlük ve hesap verebilirlik taahhüdü ile iç denetim, yönetim kurulları ve üst yönetime bağımsız, objektif bir danışma kaynağı olarak değer yaratmaktadır.
- Güvence: İç denetim; örgütün stratejik, operasyonel, finansal ve uyumluluk hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla örgütün idaresine, risk yönetimine ve kontrol süreçlerine ilişkin güvence sağlar.
- İçgörü (insight): Verilerin ve iş süreçlerinin analizi ve değerlendirilmesine dayanarak sağlanan içgörü ve tavsiyeler yoluyla iç denetim, örgütün etkinliği ve verimliliğini arttıran bir katalizördür.

İç denetim fonksiyonunun temel önceliği işletme stratejileriyle ilişkili olan risklerin değerlendirilmesi ve azaltılması olmalıdır. Bu öncelik iç denetim beyannamesi ve amaç bildirgesiyle de belgelendirilmelidir. İç denetimin amacının sürekli olarak güncellenerek paydaşlara sunulması, iç denetimin örgüt çapındaki birimlerle çalışırken güvencenin yanında içgörü sağlanmasına yönelik beklentiyi karşılamasını sağlayacaktır (Martin, 2013).

2.2.2. Denetim Komitesi ve Hissedarların İç Denetimden Beklentileri

Bir işletmede denetim komitesinin en yakın iş ortağı iç denetim birimi olarak gösterilebilir. İç denetim birimi, denetim komitesinin sorumluluklarını yerine getirebilmesi amacıyla, faaliyetlerinden en fazla yararlandığı birimdir. Aynı zamanda denetim komitesi, iç denetim biriminin çalışmalarını sürdürürken ihtiyaç duyduğu bağımsızlığın ve tarafsızlığın bir güvencesidir.

Bugünün denetim komitesi ile sağlam bir iş ilişkisi geliştirebilmesi için iç denetimin şu faaliyetleri gerçekleştirmesi gerekir (PWC, 2008):

- Örgüt çapında objektif bir gözetim ağı sağlamak.
- Risk ve kontrollerle ilgili güvence sağlamak.
- Stratejik, operasyonel ve işletme risklerine odaklanmak.
- Komite üyelerinin bilgi dikkat ve becerisini dikkate almak.
- İç denetim birimini komite için güvenilir bir danışman olarak konumlandırmak.

Hissedarlar ise, iç denetim biriminden yönetimin faaliyetleriyle ilgili olarak detaylı finansal ve finansal olmayan bilgileri ve örgütün gelecekte karşılaşılabileceği olası risklere ilişkin bilgileri sunmasını beklemektedir. Bunun yanı sıra yönetim ve hissedarlar arasında bir anlaşmazlık olması durumunda korunaklı bir çevreye ihtiyaçları vardır (Güner, 2008).

Holt ve DeZoort, iç denetim birimi raporlarının yatırımcıların güvenine ve kararlarına etkisini araştırmışlardır. Çalışma sonucuna göre; iç denetim raporuna erişebilen katılımcılar finansal raporların güvenilirliğine ve işletme yönetiminin etkinliğine iç denetim raporuna erişimi olmayan katılımcılardan daha fazla inanmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, iç denetim fonksiyonunun hissedarlar için bir güven unsuru olduğu söylenebilmektedir (Holt ve DeZoort, 2009).

2.2.3. Düzenleyici Otoriteler ve Bağımsız Denetçilerin İç Denetimden Beklentileri

Önceki bölümlerde açıklanan yasal düzenlemeler dikkate alındığında, düzenleyici otoritelerin iç denetim birimlerinden beklentilerinin büyüklüğü de anlaşılmaktadır. “İç denetim, iyi yönetim ve kurumsal imajın geliştirilmesi açısından önemli bir katalizör rolündedir. Düzenleyici otoriteler, iç denetimin, denetim birimleri (denetim komiteleri, bağımsız denetçiler ve iç denetçiler) arasında iletişimi arttırmasını ve örgütsel süreçlerde yasalara ve standartlara uyumu sağlayan güvence fonksiyonunu üstlenmesini beklemektedir” (Güner, 2008).

Bağımsız denetçiler, bir işletmenin hesaplarına ilişkin beyanını onaylarken büyük bir sorumluluk üstlenmektedir. Bu sorumluluk, işletmeye ilişkin risk ve kontrol konularında bağımsız denetçilerin iç denetimin sunduğu kaynaklara daha fazla odaklanmasını sağlamaktadır. İç denetim birimleri de bu sorumluluğu kabul ederek bağımsız denetçilere ihtiyaç duydukları kapsamlı risk değerlendirmelerini sunmalıdır (Cowan vd., 2013). Aynı zamanda iç denetim biriminin sorumluluklarını eksiksiz ve zamanlı biçimde yerine getirmesi, bağımsız denetçilerin iş yükünü ve maliyetini ciddi oranda azaltmaktadır. Bu sebeple, bağımsız denetçilerin iç denetimden beklentilerinden biri de birimin etkin olarak çalışmasıdır.

İç denetim biriminin paydaşlarına ilişkin çok daha farklı beklenti sınıflandırmaları yapmak ve yukarıda da belirtildiği şekilde her bir paydaş grubuna ilişkin farklı bir beklenti seti oluşturmak mümkündür. Ancak bütüncül bir bakış açısı ile yukarıda sıralanan tüm beklentiler değerlendirildiğinde, gerek işletme içi paydaşların gerekse de işletme dışı paydaşların iç denetime ilişkin ortak genel beklentisi “değer yaratmak” olarak açıklanmaktadır. Bu sebeple iç denetimin, paydaşlarına değer yaratan faaliyetlere odaklanması ve gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

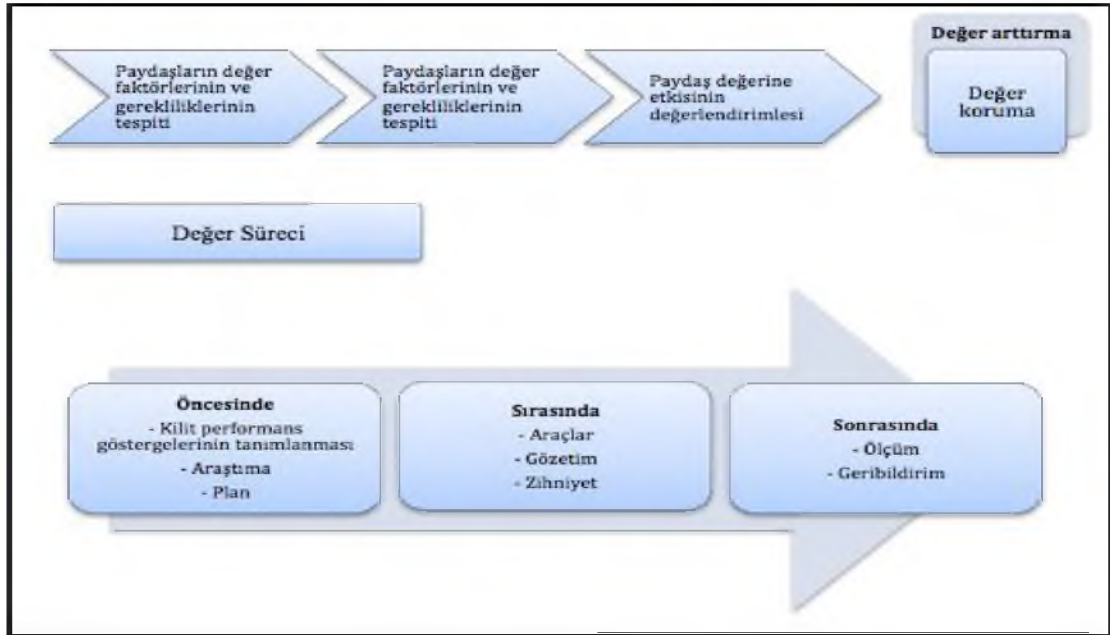
PWC (2009) raporuna göre; iç denetim fonksiyonunun işletmeye değer yaratabilmesi için aşağıda sıralanan faaliyetleri gerçekleştirmesi gerekmektedir:

1. Sunacağı değeri paydaş beklentileriyle aynı düzeye getirmek.
2. Kritik risklere ve konulara odaklanmak.
3. Paydaş ilişkileriyle ilgilenmek ve yönetmek.
4. Uygun maliyetli hizmetler sağlamak.
5. Yetenek modelini değer önerisi ile eşleştirmek.

6. Müşteri hizmeti kültürünü sağlamak.
7. Kalite gelişimini ve inovasyonu desteklemek.
8. Teknolojiyi etkin bir kaldıraç olarak kullanmak.

Değer yaratmada esas olan paydaşların değeri nasıl algıladığıdır. Birçok iç denetim fonksiyonu, paydaşlarına iç denetim ile ilgili değer önceliklerini sorarak bu bilgiyi kendi denetim strateji ve yaklaşımlarında kullanmaktadır (PWC Avusturalya, 2011). Şekil 2’de gösterilen süreç, bir akış halinde başlangıçtaki paydaş ilişkisinden denetimin teslimine ve sonrasına doğru, iç denetime daha fazla değer yükleme amacıyla kullanılmaktadır (PWC Avusturalya, 2011).

Şekil 2: İç Denetim Değer Yaratma Süreci



Kaynak: PWC (2011), Maximising the Value of Internal Audit, Avusturalya, s.3, www.PWC.com.au.

İç denetim faaliyetlerinin değerini ifade eden en temel kavram, faaliyetlerin işletme için yararlılığıdır. İç denetim hizmetlerinin yararı, işletmenin özellikleri, iç denetim faaliyetinin özellikleri, iç denetim faaliyetine ilişkin performans ölçümleri ve sağlanan iç denetim hizmetlerinin türü gibi birçok farklı faktörden etkilenen, faaliyetin algılanan katkısı ile ortaya çıkarılabilmektedir (Chen ve Lin, 2011:2).

Yukarıdaki açıklamalar ile iç denetim fonksiyonu paydaşlarının iç denetim biriminden beklentileri detaylı biçimde ortaya konmuştur. Aşağıdaki bölümde ise, iç

denetim paydaşlarının meslek mensuplarına yani iç denetçilere yönelik beklentileri açıklanmıştır.

2.3. Paydaşların İç Denetçilere Yönelik Beklentileri

İç denetim mesleğinin bir önceki bölümde açıklanan beklentileri karşılayabilmesi ve paydaşları için değer yaratabilmesi için, meslek mensuplarının yani iç denetçilerin de yine paydaşların beklentileri ile örtüşen niteliklere sahip olması gerekmektedir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Başkanı Richard F. Chambers, bir konuşmasında iç denetçilere yönelik paydaş beklentilerine ilişkin “37 yıllık iç denetçi olarak kariyerimin başlarında öğrendiğim şey; bizim yaptığımız işe dayanan, kullanan ve gerçekten tüm hizmetlerimizi adadığımız yönetimi, yönetim kurulunu ve daha geniş bir tabanda yasa düzenleyicileri, bağımsız denetçileri, paydaşları ve kamuyu içeren kilit paydaşlarımızın varlığıydı. Bugün bizim için önemli konularından biri de bu paydaşların istek ve beklentilerinin değişmeye ve gelişmeye devam etmesidir.” şeklinde bir açıklama yapmıştır (Kranacher, 2012).

Özellikle daha önceki bölümlerde de belirtildiği üzere mesleğin geçirdiği hızlı evrim süreci ve dinamizm, iç denetçilerde bulunması gereken niteliklerde de değişikliklere yol açmıştır. Paydaşların on yıl önceki beklentileri ile şimdiki ve hatta gelecek için beklentileri farklılık göstermektedir. İç denetçilerin de bu dinamizme ayak uydurabilecek şekilde niteliklerini geliştirmeleri ve potansiyellerini daha fazla ortaya çıkarabilmeleri gerekmektedir.

Günümüzde yatırımın kilit başarı faktörü bilginin kalitesidir. Yıllık raporlarda sunulan bilginin kalitesi yatırımcıların ve paydaşların rollerini, düşüncelerini, davranışlarını ve risk arzularını etkilemektedir. Şirketler, muhasebe (finansal bilgi sağlayıcıları olarak), iç denetçi (danışman olarak) ve rapor kullanıcıları (paydaşlar) arasındaki bağlantı, işletmenin paydaşlara verdiği bilgidir. İç denetimin fonksiyonu finansal ve operasyonel bilginin doğruluğu, bütünlüğü ve güvenilirliğini sağlamaktır. Günümüz şartları altında modern iç denetimin temel hedefi, işletme sisteminin tamamına ilişkin değerlendirme yapmak ve iş geliştirme için fikir ve önerilerde bulunmaktır (Cular ve Susak, 2013).

Paydaşların iç denetçilere yönelik beklentileri gerek Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, gerekse sektörün önde gelen denetim firmaları tarafından yapılan anket çalışmaları sonucunda ana hatları ile ortaya konmuş ve bu konuda kabul edilebilir bir görüş birliği oluşmuştur.

Çalışmanın aşağıdaki kesiminde paydaşların iç denetçilerden beklentileri; beceri ve yetkinlikler, finansal destek gereksinimi, yetenek gelişimi, raporlama ve iletişim, danışmanlık fonksiyonu ve standartlarla sertifikasyonlara uyum olmak üzere altı alt başlık içerisinde toplanarak ele alınacak ve belirtilen bilimsel çalışmaların sonuçları ortaya konacaktır.

2.3.1. İç Denetçilerin Beceri ve Yetkinliklerine Yönelik Paydaş Beklentileri

2010 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından gerçekleştirilen paydaş beklentileri ve algılarını ortaya koymaya yönelik anket çalışmasında (IIA anketi olarak anılacaktır) iç denetçilerin beceri ve yeteneklerine ilişkin şu sonuçlara ulaşılmıştır (Bolger, 2010:3):

- Katılımcıların %75'inden fazlası iç denetçilerin yeni kanun ve düzenlemeler hakkında yeterince bilgi sahibi olduğu görüşündedir.
- Katılımcıların %85'inden fazlası iç denetçilerin günümüz iş çevresinin istek ve ihtiyaçlarına uyumlu olduğu görüşündedir.

2010 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 107 ülkede 13 bin 500 katılımcı ile gerçekleştirilen küresel anket çalışmasında (IIA küresel çalışması olarak anılacaktır) ise, iç denetçilerin sahip olması gereken yetkinliklere ilişkin şu sonuçlar ortaya çıkmıştır (Bailey, 2010:5-17):

- İç denetçilerin sahip olması gereken genel yetkinliklere yönelik derecelemede ilk sırada “İletişim Becerileri” yer alırken “Problem Tanımlama ve Çözüm Becerileri” ikinci sırada yer almıştır. Sadece yöneticilerin verdiği yanıtlar dikkate alındığında, ilk sırada “Örgütsel Beceriler” ikinci sırada ise “İletişim Becerileri” yer almıştır.
- Davranışsal beceriler içerisinde önem derecesine göre sıralama yapıldığında, iç denetçilerin sahip olması gereken en önemli davranışsal beceriler “Gizlilik” ve “Objektiflik” olarak katılımcılar tarafından tespit edilmiştir.

Sadece yöneticilerin yanıtları dikkate alındığında ise, ilk sırada “Liderlik” yer alırken onu “Personel Yönetimi” izlemektedir.

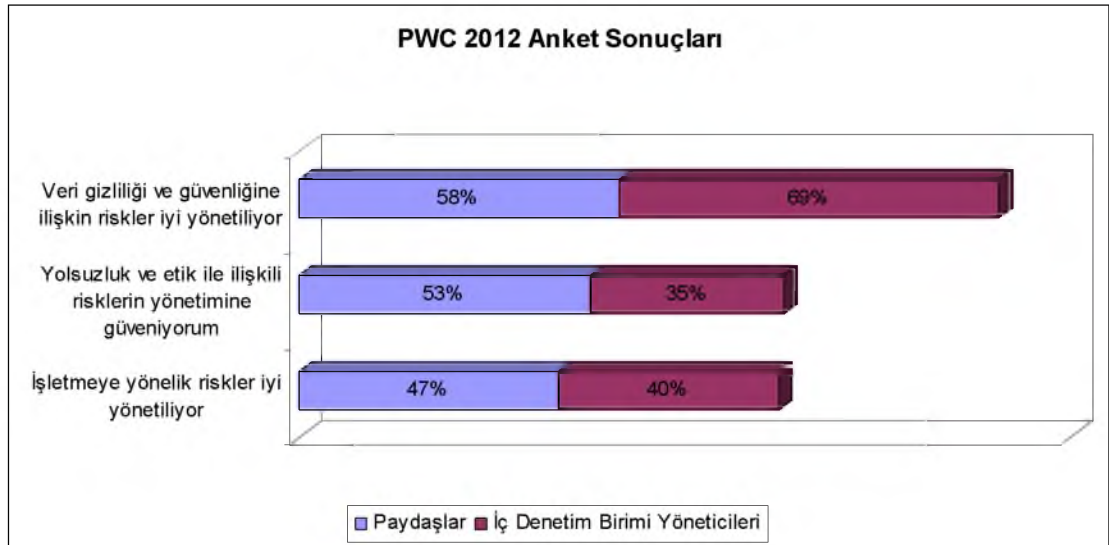
- Teknik beceriler bakımından ilk sırayı “İş Anlamak” alırken, ikinci beceri olarak “Risk Analizi ve Kontrol Değerlendirme Teknikleri” yer almaktadır.

Yöneticiler için en önemli teknik beceriler sıralandığında ilk sıra aynı kalırken ikinci sıraya “Proje Yönetimi” geçmiştir.

2012 yılında Ernst&Young tarafından yapılan çalışma, 26 endüstri kolundan küresel gelirleri 500 milyon dolar ve üzerinde bulunan işletmelerin C-seviye yöneticilerine gerçekleştirilen çalışmada, paydaşların sadece %19’u örgütünün iç denetim fonksiyonunun çok verimli olduğunu düşünmektedir. Bu orana bir dereceye kadar etkin olduğunu düşünenler de eklendiğinde, iç denetim fonksiyonunun verimli olduğunu düşünen yönetici oranı %59 olarak karşımıza çıkmaktadır (E&Y, 2012).

Ayrıca 2012 yılında PWC tarafından gerçekleştirilen anket çalışması ile paydaşların beklentileri incelenmiştir. Çalışmaya 64 ülkeden 1530 üst düzey yönetici katılmıştır. Çalışmada beceri ve yetkinlikler açısından şu sonuçlar elde edilmiştir (PWC, 2012a):

Şekil 3: PWC 2012 Anket Sonuçları



- Paydaşların %47'si işletmelerine yönelik risklerin iyi yönetildiği görüşündendir. İç denetim birimi yöneticilerine göre ise bu oran %40 seviyesindedir.
- Paydaşların %53'ü yolsuzluk ve etik ile ilişkili risklerin yönetimine güvendiklerini belirtmiştir. Ancak iç denetim birimi yöneticilerinin %35'i paydaşlar ile aynı görüşte olduğunu ifade etmiştir.
- Paydaşların %58'i veri gizliliği ve güvenliğine ilişkin risklerin iyi yönetildiğini düşünmektedir. İç denetçilerin %69 gibi büyük bir oranı, iç denetimin veri gizliliği ve güvenliğini izlemeye yönelik katkısının çok önemli olduğu görüşündedir.

2.3.2. İç Denetçilerin Finansal Destek Gereksinimine Yönelik Paydaş Beklentileri

İç denetim biriminin ihtiyaç duyduğu fon kaynaklarının birimin kullanımına ayrılmaması, birimin çalışmalarını eksik gerçekleştirmesine yol açabilecektir. Bu durumda sözü edilen risklerin öngörülerek yönetilmesi yapılamayacağı gibi eksik denetim kaynaklı yeni risklerle karşı karşıya kalınabilecektir. Özellikle işletmelerde teknolojinin kullanımının yaygınlaşması ile bilgi işlem risklerinin yönetimi iç denetim birimlerinin bütçe gereksinimlerini arttırmaktadır.

IIA anketine göre paydaşların üçte birine yakını iç denetim grubunun yeterince fonlanmadığını düşünmektedir (Bolger, 2010). Ayrıca, 2013 yılında IIA tarafından 111 ülkeden 1.700 katılımcı ile gerçekleştirilen diğer bir uluslararası anket çalışmasında (AEC anketi olarak anılacaktır), iç denetim birimi bütçelerine ilişkin Avrupa'dan katılımcıların %67'si bütçelerinin bir önceki yıl ile aynı kaldığını, %14'ü ise kısıldığını belirtmiştir. Bu iki oran, her iki durum için de diğer bölgelerden (Afrika, Asya-Pasifik, Latin Amerika, Kuzey Amerika) daha yüksek olarak ortaya çıkmıştır (Holzinger, 2013:12).

2.3.3. İç Denetim Biriminin Yetenek Gelişimine Katkısına Yönelik Paydaş Beklentileri

İç denetim birimi yöneticileri ve çalışanları iç denetim fonksiyonu içerisinde geçirilen birkaç yıllık dönemin, ileriki dönemlerde ortaya çıkabilecek daha üst pozisyonlar için önemli bir hazırlık olduğunu düşünürler. Bu düşüncenin arkasında, iç denetim biriminde çalışmanın işletmeyle ilgili olarak iç denetçilere sağladığı derin bakış açısı ve hakimiyet yatmaktadır. Ancak yapılan çalışma sonuçları iç denetim birimi paydaşlarının tam olarak bu görüşü desteklemediğini ortaya koymaktadır.

IIA anket çalışmasının iç denetim biriminin işletme içerisindeki yöneticilik pozisyonları için lider geliştirme potansiyeline ilişkin sonuçlarına göre; paydaşların yarısına yakınının iç denetim biriminin örgüt içerisindeki liderlik pozisyonları için yetenek geliştirmek konusunda ön plana çıktığına inanmamaktadır. Birçok işletmede iç denetim birimi emeklilik öncesinde kariyerin son durağı olarak görülmektedir. Ankete katılan paydaşların sektörler bakımından da, kar amacı gütmeyen, halka açık veya kapalı, devlet kurumları dahil olmak üzere %40 ile %60 arasında görüş, iç denetimin liderlik yeteneği geliştirmedeğini belirtmektedir (Bolger, 2010).

2.3.4. İç Denetçilerin Raporlama ve İletişimine Yönelik Paydaş Beklentileri

AEC anketinin sonuçlarına göre iç denetim yöneticilerinin %54'ü fonksiyonel raporlamayı denetim komitesine, %18'i ise CEO'ya yapmaktadır. İdari raporlamayı ise %43 oranındaki iç denetim yöneticisi CEO'ya, %21'i ise CFO'ya yapmaktadır (Holzinger, 2013).

IIA anket çalışmasının sonuçlarına göre ise iç denetim raporlamasına ilişkin paydaşların önemli bir kısmının görüşü, raporların açık ve bilgilendirici olduğu yönündedir. Ancak raporların zamanlılığına ilişkin az da olsa (yaklaşık %15) olumsuz görüş bildiren paydaşlar bulunmaktadır (Bolger, 2010).

PWC tarafından 2012 yılında gerçekleştirilen, FORTUNE 250 listesinde yer alan şirketlerin üst düzey denetim yöneticilerini ve dış paydaşları içeren 82 anket ve 19 mülakattan oluşan çalışma sonucunda, katılımcıların %64'ünün iç denetim raporlamasının CFO'ya değil doğrudan CEO'ya yapılması gerektiği şeklinde görüş bildirdikleri sonucuna ulaşmıştır (PWC, 2012b).

2.3.5. İç Denetçilerin Danışmanlık Fonksiyonuna İlişkin Paydaş Beklentileri

IIA anket çalışmasına katılan paydaşların büyük çoğunluğu (%80'den fazlası) iç denetçileri sadece denetçi veya uygulayıcı olarak değil bir danışmanlık kaynağı olarak görmektedir. Paydaşlar, iç denetçilerin danışmanlık rolünün sadece yasal düzenlemelere uyum konusunun yanı sıra etkinlik, büyüme ve karlılık gibi konularda güvenilir bir işletme danışmanlığı olduğunu düşünmektedir. Katılımcıların %70'den fazlası, stratejik riskler ve kurumsal yönetim konularında iç denetim ve iç denetçilerin önemli bir rolü olduğunu düşünürken paydaşların belirgin bir azınlığı (%20'den fazlası) iç denetimin ve iç denetçilerin kurumsal yönetim konularında bir rolü olmadığını ifade etmektedir. Yine paydaşların %65'e yakını iç denetimin ve iç denetçilerin kurumsal yönetimi sağlayacak faaliyetleri gerçekleştirdiğini belirtmektedir (Bolger, 2010).

AEC çalışmasına göre ise, işletme stratejileri ve kurumsal yönetim, iç denetim planlarında sadece yaklaşık %10'luk bir yer tutmaktadır. En büyük payı ise yaklaşık %28 ile operasyonel konular almaktadır (Holzinger, 2013).

E&Y çalışmasında, katılımcıların %90'ı denetim planının içerisinde danışmanlığın bulunduğunu belirtirken sadece %15'i denetim planlarının danışmanlık ve tavsiye kısımlarının planın %50 ve üzerini oluşturduğunu belirtmiştir (E&Y, 2012).

2.3.6. İç Denetçilerin Standartlara ve Sertifikasyonlara Uyumuna Yönelik Paydaş Beklentileri

IIA anket çalışmasına göre paydaşların tamamına yakını (%90'dan fazlası) iç denetim uygulamalarını yöneten mesleki standartlar olduğunu bilmekte ancak, birçoğu standartlara uyumlu olmanın veya iç denetçilerin sertifikalara sahip olmasının kritik öneme sahip olduğunu düşünmemektedir. Paydaşların %70'e yakını İç Denetim Standartları'na uyumlu olmanın iç denetim mesleğine duydukları güveni artıracaklarını belirtirken iç denetçilerin CIA (Certified Internal Auditor) belgesine sahip olmasının önemi konusunda ise katılım oranı %60'lara düşmektedir (Bolger, 2010).

2009 yılında, 4 ülkeden 1029 iç denetim birimi yöneticisine yapılan çalışmada katılımcıların %13,5'inin, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü üyesi olduğu ancak Uluslararası İç Denetim Standartları'nı uygulamadığı tespit edilmiştir. %14,8'i ise 1300 no'lu kalite güvence ve geliştirme programı ile uyumlu olmadıklarını belirtmiştir (Mohammad, 2009:27-42).

III. BÖLÜM

İÇ DENETÇİLERİN GELİŞEN İÇ DENETİM GEREKSİNİMLERİNE UYUMU ARAŞTIRMASI - LİTERATÜR TARAMASI, ARAŞTIRMA BULGULARI, DEĞERLENDİRMELER

Bu bölümde, öncelikli olarak gerçekleştirilen araştırmanın amacı vurgulanmış, araştırmanın kapsadığı konulara ilişkin literatürden örnekler sunulmuş ve araştırma problemlerine ilişkin anket yöntemi ile toplanan veriler ışığında elde edilen bulgular ortaya konulmuştur. Daha sonra, araştırma bulgularından yola çıkarak sonuçlar bölümünde tespit edilen problemlere ilişkin değerlendirmeler yapılmış ve tespitler ortaya konmuştur. Sonuç bölümünde ise, araştırmanın bütünü de dikkate alınarak ileride yapılması faydalı olabilecek çalışmalara ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

3.1. Araştırmanın Amacı

Araştırma ile iç denetçilerin, iç denetim paydaşlarının beklentilerine uyum seviyesini değerlendirmek, ayrıca Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında iç denetime yüklenen sorumluluklar ile iç denetçilerin bu sorumluluklara yönelik algılarını ve yeterlilik düzeylerini araştırmak amaçlanmıştır.

Araştırmanın kapsamı içinde, iç denetim algıları iki farklı düzeyde inceleme konusu yapılmıştır. Bunlar:

- Türkiye’de faaliyet göstermekte olan iç denetim mesleği mensuplarının Yeni TTK ile birlikte mesleğin geçireceği dönüşüme yönelik bakış açıları ve yasa ile yüklenen yeni rol ve sorumluluklara ilişkin hazırlıklar düzeyleri,
- Türkiye’de faaliyet gösteren iç denetim mesleği mensuplarının, uluslararası çalışmalar sonucunda ortaya konmuş olan iç denetim mesleği paydaşlarının, iç denetçilerden beklentilerini karşılama dereceleri ve bu beklentilere yönelik mesleki algı değerlendirmeleridir.

Araştırma, Türkiye’de iç denetimin ve iç denetçilerin, yeni uygulamalar sonucunda ortaya çıkan güncel rol ve sorumluluklara ilişkin mevcut durumlarını ortaya koyması, paydaş beklentilerine yönelik algılarının tespit edilerek farklılıkların ortaya çıkarılması ve bu farklılıkların giderilmesine ilişkin çözüm önerilerinin sunulabilmesi

açılardan önemlidir. Bu çalışma ile Türkiye’de iç denetim mesleğine doğrudan katkı sağlamak amaçlanmaktadır.

3.2. Literatür Taraması

Bu bölümde, araştırmanın amacına yönelik olarak ele alınan başlıklara ilişkin literatürde yer alan çalışmalar incelenecektir. Literatür taraması ile hem araştırma problemine hem de problemin alt unsurlarına, geçmiş çalışmalar ışığında daha derinlemesine bir bakış imkanı sağlamak amaçlanmıştır. Aynı zamanda, araştırma probleminin önemliliğine ve literatürde dolduracağı boşluğa ilişkin de öngörü elde edileceği düşünülmektedir.

3.2.1. Sarbanes-Oxley Yasası, İç Denetim Mesleği ve İç Denetçiler

Sarbanes Oxley Yasası (Yasa olarak anılacaktır), etkilediği kesimler itibariyle literatürde çok geniş kapsamlı olarak ele alınmış ve hala da alınmaktadır. Bu geniş kapsam içerisinde, Yasa’da bulunan 302 ve 404’üncü bölümler aracılığıyla iç denetim ve iç denetçiler de dahil olmaktadır. Bu açıdan iç denetim ve iç denetçilerin Yasa’yla olan etkileşimine ilişkin çalışmalar iki boyutta incelenmiştir. Bu boyutlar; “Yasa’ya uyum” ve “Yasa sonrasında iç denetim” olarak tanımlanmıştır.

Yasa’ya işletmelerin uyum sağlayabilmesi için iç denetim birimlerine ve iç denetçilere büyük roller düşmüştür. Bu rollerin neler olduğuna ve iç denetim birimi çalışmalarını nasıl etkilediğine ilişkin çeşitli araştırmalar gerçekleştirilmiştir (Roth ve Espersen, 2003; Carpenter vd., 2004; Asare vd., 2007; Zhand vd., 2007).

Kurumların Yasa ile uyumlu hale gelebilmesi için iç denetim birimleri önemli görevler üstlenmişlerdir (Rittenberg ve Miller, 2005). Carpenter vd. (2004), üst düzey yöneticilere bir anket çalışması gerçekleştirmiş ve Yasa sonrasında bazı kurumların yeni iç denetim departmanları kurduğu ve diğer kurumların da mevcut iç denetçilerinin eksiklerini karşılamaya yönelik çalışmalar yaptıkları sonucuna ulaşmışlardır. Zhang vd. (2007) ise, Yasa’nın 302 ve 404’üncü bölümler ile uyum sağlamak için iç denetimin görevlerini ve bu bölümlerin işletmelere getirdiği yeni koşulları tartışmıştır.

Yasa sonrasında iç denetim birimleri bir dönüşüm sürecine girmiş ve bu değişimin neler kattığı ve mesleğin gelecekteki durumuna ilişkin farklı çalışmalar

gerçekleştirilmiştir (Gray, 2004; Krell, 2005; PWC, 2006; Sarens ve De Beelde, 2006; Nagy ve Cenker, 2007; Elson ve Lynn, 2008; Cohen ve Sayag, 2010; Cohen vd., 2010)

Gray (2004), çalışması ile Yasa'nın işletmelere getirdiği ek yüklerin yerine getirilmesine yönelik olarak iç denetçilerin başlattığı değişim planlarına üst yönetimin daha açık olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bu değişim sürecinde Krell (2005), Yasa sonrasında birçok işletmedeki iç denetim biriminin odak noktasının, geleneksel güvence sağlama hizmetlerinden danışmanlık hizmetlerine doğru kaydığını belirtmektedir.

PWC tarafından gerçekleştirilen anket çalışmasında, Yasa'ya uyum sürecinin ilk yılında iç denetim birimi çalışmalarının %50'sinin bu konuya odaklandığı sonucuna ulaşmıştır (PWC, 2006). Sarens ve De Beelde (2006) ile Cohen ve Sayag (2010), yaptıkları çalışmalar ile ABD, İngiltere ve Avustralya'daki yasal reformların ardından iç denetim fonksiyonunun rolünün değiştiği sonucuna vurgu yapmışlardır.

Nagy ve Cenker'e göre iç denetim, Yasa sonrası uyum çalışmaları sebebiyle bir yandan daha yüksek bütçe ihtiyacı ve yoğun iş yükü ile diğer yandan ise mesleki konumuna ilişkin risklerle karşı karşıya kalmıştır (Nagy ve Cenker, 2007).

Bu çalışmaları destekler nitelikte, Elson ve Lynn tarafından iç denetim birimi yöneticilerine gerçekleştirilen anket çalışması sonucunda, iç denetim birimlerinin Yasa'dan etkilendiği ve misyonlarının gelişen riskleri tespit edecek şekilde değiştiği ortaya konmuştur. Ancak yine aynı anket sonuçlarına göre, iç denetim ve iç denetçilerin gelecekteki rolleri belirsiz olarak görülmüştür (Elson ve Lynn, 2007).

Cohen ve arkadaşlarının gerçekleştirdikleri anket çalışması ile Yasa sonrasında iç denetçilerin; denetim komitesi, yönetim kurulu ve bağımsız denetçiler ile olan ilişkileri ortaya konmak istenmiş ve sonuç olarak katılımcıların %83'ü iç denetim fonksiyonunun son beş yılda rol değişimi yaşadığını ve %85'i de bu değişim sonucunda iç denetimin gerçekleştirdiği faaliyetlerin öneminin giderek arttığını belirtmişlerdir (Cohen vd., 2010).

3.2.2. Uluslararası İç Denetim Standartları, İç Denetim Mesleği ve İç Denetçiler

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, kuruluşundan itibaren iç denetim mesleğine ve iç denetçilere yön veren, liderlik eden uluslararası bir rol üstlenmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün yıllar içerisindeki rolüne ve gelişimine yönelik birçok çalışma yapılmıştır (Mautz ve Sharaf, 1982; Gupta, 1991; Lewington, 1996; Sawyer vd., 1996; Flesher, 1996; O'Regan, 2001).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, yayımladığı standartlar ile mesleğe uluslararası normlar kazandırmayı amaçlamıştır. Uygulanması zorunlu olmayan ancak birçok ülkede benimsenmesi sonucunda, yasalarla da desteklenen standartlara işletmelerin uyumuna ilişkin farklı çalışmalar gerçekleştirilmiştir (Al-Twajry vd., 2003; Fadzil vd., 2005; Leung ve Cooper, 2009; Burnaby vd., 2009; Marais vd., 2009; Burnaby ve Hass, 2011).

Fadzil ve arkadaşları, Malezya'da, Malezya Borsası'na kayıtlı şirketlerin Uluslararası İç Denetim Standartları ile uyum seviyelerini incelemiştir. Sonuç olarak, şirketlerin standartlara uyum seviyesinin artış seyri izlediği ve iç denetim departmanlarının daha etkin çalışmasının, iç kontrol sistemlerinde iyileşmeyi beraberinde getireceği sonuçlarına ulaşmışlardır (Fadzil vd., 2005).

Leung ve Cooper'ın Avustralya, Çin, Japonya, Yeni Zelanda ve Tayvan'ı kapsayan araştırmasında standartlara en yüksek uyum seviyesine sahip ülkenin Avustralya olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Leung ve Cooper, 2009).

Bir diğer çalışma Burnaby ve arkadaşları tarafından Belçika, İtalya, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve A.B.D.'yi karşılaştırmak üzere gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonuçlarına göre katılımcı ülkelerin genelinde Uluslararası İç Denetim Standartları'na uyum seviyeleri yüksek olarak tespit edilirken A.B.D.'nin standartlar ile tam uyumlu olduğu ortaya konmuştur. A.B.D.'den sonra en yüksek uyum seviyesine sahip ülke İtalya olarak ölçülmüştür (Burnaby vd., 2009).

Burnaby ve Hass tarafından A.B.D., Kanada ve Latin Amerika ülkelerinin standartlara uyum seviyelerini karşılaştıran bir çalışma gerçekleştirilmiş ve sonuç olarak Latin Amerika ülkelerinde, iç denetim mesleğinin daha genç ve gelişim oranının daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Standartlara uyum açısından da Latin Amerika ülkeleri Kanada ve A.B.D.'nin gerisinde kalmıştır (Burnaby ve Hass, 2011).

3.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu, İç Denetim Mesleği ve İç Denetçiler

Genel yürürlük tarihi 1 Temmuz 2012 olan Yeni Türk Ticaret Kanunu, yaklaşık elli yıllık bir süre sonunda Türkiye’de ticaret hayatına çok önemli etkileri bulunan yenilikçi bir düzenleme olarak görülmektedir. Özel yürürlük tarihleri bakımından ise 2012 yılından başlayarak 2014 yılına kadar uzanan bir takvimi bulunan yeni kanun ile şirketlerin yanı sıra doğrudan ve dolaylı yollardan birçok kurum, kuruluş ve meslek mensupları da kanundan etkilenen kesimler arasında yer almıştır. Yeni Kanun ile birlikte gerçekleştirilmesi gereken değişim ve dönüşümler neticesinde iç denetim mesleğinin de işletmelerin içerisindeki rollerinde farklılaşmalar meydana gelmiştir.

Yasanın işletmeler üzerindeki etkileri yeni ortaya çıkmaya başladığından dolayı bu alandaki literatür de henüz gelişim aşamasındadır. Kanun henüz tasarı halinde iken ve kanunun çıkışından sonra, farklı açılardan kanunu ve etkilerini ele alan kısıtlı sayıda da olsa çalışmalar bulunmaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu sonrasında şirketlerin yönetim kurulları, yapısal ve işlevsel açıdan yeni düzenlemelere kavuşmuştur. Kanundan kaynaklı bu değişimin temelinde kurumsal yönetim ilkeleri bulunmaktadır (Karaege, 2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu sonrasında kurumsal yönetim ve iç denetim konuları, kanunun doğrudan etkilediği alanlar olarak ele alınmıştır (Açıkalın, 2011; Hatunoğlu ve Güneş, 2012; Er ve Altuntaş, 2012; İbiş ve Çatıkkaş, 2012, Özerhan ve Nazlıoğlu, 2012).

Açıkalın, kurumsal yönetim ile ilgili çerçeve oluşturan maddelerin Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun içine dahil edilmesine yönelik gerekçenin, ABD’deki Sarbanes Oxley yasasından sonra ortaya çıkan gelişmeler olduğunu belirtmiştir (Açıkalın 2011).

Özerhan ve Nazlıoğlu, çalışmaları ile Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda kurumsal yönetim ilkelerine yönelik gerçekleştirilen finansal raporlama ve denetim odaklı düzenlemelere ilişkin değerlendirmelerde bulunmuşlardır (Özerhan ve Nazlıoğlu, 2011).

İbiş ve Çatıkkaş, Yeni Türk Ticaret Kanunu sonrasında, işletmelerde iç kontrol sisteminin genel durumunu ortaya koymayı amaçlamışlardır (İbiş ve Çatıkkaş 2012).

Yeni Türk Ticaret Kanunu ve iç denetim mesleğine yönelik tartışmalar ise hem tasarı aşamasında hem de yasalaşma sonrasında devam etmiştir (Eşkazan, 2005; Cömert, 2008; Arıkan, 2010; Arslan, 2011; Öz ve Yağdır, 2012; Aydemir, 2013).

Cömert, çalışması ile kanun henüz tasarı halindeyken, getirilecek düzenlemelerin işletmenin iç denetim birimlerine yönelik etkilerinin neler olabileceğini tartışmış ve sonuç olarak tasarının kurumsallaşmaya yönelik yararlı olacağını belirterek, denetim komitelerinin yapısı ve görevine ilişkin önerilerde bulunmuştur (Cömert, 2008). Öz ve Yağdır, çalışmalarında Yeni TTK sonrası iç denetim birimlerinin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyuma yönelik katkıda bulunabileceğini ve UFRS uygulamalarına iç denetçilerin de dahil edilmesi gerektiğini belirtmiştir (Öz ve Yağdır, 2012).

3.2.4. İç Denetim Mesleği Paydaşları, İç Denetim Mesleği ve İç Denetçiler

İç denetim mesleğinin ve iç denetçilerin işletme içi ve işletme dışı paydaşlarıyla olan ilişkilerini, beklenti ve rolleri birçok uluslararası çalışmaya konu olmuştur.

İç denetimin paydaş beklentileri doğrultusunda değişen rolüne ilişkin farklı çalışmalar yapılmıştır (Cooper vd., 1989; Cooper vd., 1994; Allegrini ve D'Onza, 2003; Tettamanzi, 2003; Paape vd., 2003; Leung vd., 2004; Arena ve Azzone, 2007; Roussy, 2013).

Cooper ve arkadaşları, Hong Kong'da faaliyet gösteren 485 organizasyonda CEO ve iç denetçileri kapsayan bir anket çalışması ile iç denetimin mevcut durumunu ve iç denetçilerin rollerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Çalışma ile, CEO'ların büyük çoğunluğunun (%45,6) iç denetimin temel rolünü, iç kontrol sistemine ilişkin bağımsız değerlendirmeler yapmak olarak değerlendirdiği, %21'6'luk bölümünün ise iç denetimin temel rolünü, örgütün faaliyet etkinliğine ilişkin bağımsız görüş bildirmek olarak gördüğü sonucuna ulaşılmıştır. Aynı çalışmada iç denetçiler ise %94 oranında kendi rollerinin finansal denetim olduğunu belirtmişlerdir (Cooper vd., 1989).

Cooper ve arkadaşları tarafından, Avustralya'da yer alan 687 örgütün CEO ve iç denetim birimi yöneticileri ile bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. %30 oranında geri dönüş sağlanan çalışmaya göre, CEO'lar iç denetimin ağırlıklı rolünün finansal denetim olduğunu düşünürken iç denetçiler kendi rollerinin operasyonel alanlara yönelik danışmanlık olduğunu belirtmiştir. Çalışmaya katılan CEO'lar, %66'luk bir oranla denetimin temel alanının muhasebe ve finans olduğu şeklinde görüş bildirirken, çalışmaya katılan iç denetim yöneticilerinden sadece %40'ı zamanının %30-80'ini

finansal denetime ayırdığını belirtmiştir. Yine çalışma sonucuna göre CEO'ların %66'sı, iç denetim biriminin gelecekte rolünün örgütün faaliyet etkinliğine yönelik olacağını belirtmiştir (Cooper vd., 1994).

Allegrini ve D'Onza, İtalya'da halka açık en büyük 100 şirkette yaptıkları araştırma sonucunda, firmaların %25'inin sadece geleneksel güvence sağlama faaliyetlerini yerine getirebilen kısıtlı iç denetim birimlerine sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır. Aynı araştırma sonuçlarına göre firmaların sadece %8'inde iç denetim departmanının danışmanlık faaliyetlerine odaklandığı tespit edilmiştir (Allegrini ve D'Onza, 2003).

Arena ve Azzone, 364 İtalyan şirketine bir anket göndermiş ve %63'lük bir geri dönüş oranı ile İtalyan şirketlerinde son finansal krizler ve yasal düzenlemeler sonrasında iç denetimin rolüne ilişkin durumu ortaya koymayı amaçlamışlardır. Çalışmaya göre son beş yılda şirketlerin iç denetim birimi sayılarında, personel sayılarında ve birim büyüklüklerinde anlamlı bir gelişme olduğu tespit edilmiştir. Çalışma sonuçlarına göre, İtalyan firmalarında iç denetim birimleri krizler sonucunda yeniden yapılandırılarak rolleri daha etkin hale getirilmiş ve sorumlulukları arttırılmıştır (Arena ve Azzone, 2007).

Roussy'nin yaptığı çalışma, iç denetçilerin son yıllardaki rolüne ilişkin önemli bir bakış açısı sağlamıştır. Kanada'da gerçekleştirilen araştırmada mülakat yöntemi uygulanmış ve iç denetçilerin, şirket içerisinde iki kilit role sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu rollerden ilki olan "koruyucu rol", kendi içerisinde iki alt rol ile ("koruyucu kalkan" ve "sır saklama") desteklenmektedir. İkinci kilit rol olan "yardımcı rol" ise alt roller olarak "örgütsel performansın desteklenmesi" ve "yol gösterme" ile pekiştirilmektedir (Roussy, 2013).

Fransa'da 180 iç denetim birimi yöneticisine yapılan anket çalışması ile yeni yasa ve düzenlemelerin iç denetim mesleğinin geleceğine etkisi araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre katılımcıların %50'sinin her üç ayda bir tepe yönetim ile resmi toplantılar gerçekleştirdiği ve çalışmaya katılan iç denetim birimi yöneticilerinin yarısından fazlasının kurumsal yönetim faaliyetlerinden sorumlu olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcıların %73'ü iç denetim biriminin güvence sağlama odaklı çalıştığını ve bu odak içerisinde en büyük payın iç kontrole ilişkin değerlendirmelere ayrıldığını belirtmiştir (IIA Fransa, 2005).

Yine literatürde, şirket içi ve şirket dışı paydaşların iç denetim ve iç denetçilerden beklentilerine yönelik olarak yapılmış çalışmalar, ortak beklentileri ve iç denetim birimlerinin beklentileri karşılayabilmek için ihtiyaçlarını ortaya koymayı amaçlayan çalışmalar bulunmaktadır (Cooper ve Craig, 1983; Bou-Raad, 2000 Gramling vd., 2004; Razaee, 2005; E&Y, 2005; IIA Belçika, 2006; Mat Zain vd., 2006; Sarens vd., 2006).

Bou-Raad, yaptığı çalışma sonucunda, iç denetçilerin işletmenin temel faaliyetlerine ilişkin değerlendirmelere daha fazla dahil olarak yönetimin beklentilerini daha iyi karşılayabileceklerini belirtmiştir. Gramlin vd., ise iç denetim biriminin etkinliğinin ve hizmet kalitesinin, birimin çalışmalarından yararlanan paydaş grubuna bağlı olarak değiştiği sonucuna ulaşmıştır (Bou-Raad, 2000).

İç denetim biriminin katkısına ilişkin bir diğer çalışmada ise Mat Zain ve arkadaşları, birimin ihtiyacı olan kaynaklara erişiminin paydaşlara sağlayacağı katkı ile doğru orantılı olduğunu belirtmiştir. Razaee çalışmasında, yaşanan şirket skandalları ve yasal düzenlemeler sonucunda iç denetimden beklentilerin hızla değiştiğini ve özellikle yolsuzlukların tespiti ve önlenmesine ilişkin beklentilerin giderek arttığını vurgulamıştır (Mat Zain vd., 2006).

Sarens ve arkadaşları, diğer çalışmaları destekleyen sonuçlara ulaşmış ve esas olarak işletme içi paydaşların iç denetçilerden beklentisinin, iç denetim planlamasını doğrudan etkilediği ve üst yönetimin desteğinin iç denetimin başarısı için kritik öneme sahip olduğu belirtilmiştir (Sarens vd., 2006).

Ernst&Young tarafından Avusturalya ve Yeni Zelanda'da gerçekleştirilen 173 katılımcılı anket çalışması ile kamu ve özel sektördeki iç denetim birimlerinin artan ve değişen beklentilere nasıl karşılık verdiği araştırılmıştır. Katılımcıların %39'u, son 12 ayda iç denetim fonksiyonlarının büyüdüğünü ve %78'i raporlamaların iç denetim komitesi başkanına veya doğrudan CEO'ya yapıldığını belirtmişlerdir (E&Y, 2005).

IIA Belçika şubesi tarafından 80 katılımcı ile gerçekleştirilen anket çalışması sonuçlarına göre ise E&Y çalışmasını destekler biçimde, iç denetim birimi yöneticilerinin %74'ünün doğrudan denetim komitesine raporlama yaptığı tespit edilmiştir. Elde edilen veriler ışığında oluşan görüşe göre ise; "iç denetim birimleri ile denetim komitesi ve yönetim kurulu ilişkilerinin geliştirilmesi gerekmekte ve iç

denetçiler, daha kapsamlı danışmanlık faaliyetlerini yerine getirebilecek şekilde bilgi birikimlerini artırmalıdır” yorumu yapılmıştır (IIA Belçika, 2006).

İç denetim, iç denetçiler ve paydaş ilişkilerini ele alan çalışmaların bütününe bakıldığında, iç denetim birimi ve iç denetçilerin yaptıkları çalışmalardan tüm paydaş gruplarının faydalanması gerektiği şeklindeki görüş, en önemli ortak sonuç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda işletme içi paydaşların erişebildiği iç denetim raporlarının dış paydaşlarla da paylaşılmasının gerek şirketin güvenilirliğine gerekse dış paydaşların kararlarına ciddi katkıları olacağı belirtilmiştir (Lowe vd., 1999; Swanger ve Chewing 2001; James, 2003; Mercer, 2004; Lapidés vd., 2007; Archambeault vd., 2008).

İç denetim biriminin paydaşlara ve örgüte katkı sağlayabilmesi için yaratıcı ve inovatif olmaları gerekmektedir (Roth, 2003). İç denetçilerin faaliyet stratejilerinin katma değer yaratması bir diğer önemli değişken olarak görülmektedir (Simons, 2000). Ancak bu sayede ortaya çıkan sonuçların, paydaş beklentilerinin üzerine çıkması mümkün olacaktır.

3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Çalışma ile Türkiye’de iç denetçilerin gelişen iç denetim uygulamalarına uyumu ve paydaş beklentilerine yönelik olarak algılamaları şeklinde açıklanan araştırma problemine yanıt bulunabilmesi amacıyla, veri toplama yöntemi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anket yöntemi, belirlenen hedef kitle hakkında genel bir kanıya varılmak istendiğinde, hedef kitlenin tümü ya da seçilecek örneklem üzerinde yapılan genel bir incelemeyi kapsamaktadır (Baş, 2006:11).

Anket soruları; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından gerçekleştirilen küresel anket çalışmasından (Bailey, 2010) ve aynı çalışma içerisinde yer verilen paydaş beklentileri anket çalışmasından (Bolger, 2010), E&Y tarafından gerçekleştirilen iç denetimin geleceğine yönelik anket çalışmasından (E&Y, 2012), PWC tarafından gerçekleştirilen iç denetimin geleceğine yönelik anket çalışmalarından (PWC, 2012a; PWC, 2012b) ve son olarak, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yaptırılan küresel anket çalışmasından (Holzinger, 2013) yararlanılarak hazırlanmıştır.

Anket soruları hazırlanırken, her sorunun araştırmanın ana problemleri ile doğrudan ilişkili olması ve iç bütünlüğe sahip olması amacıyla konuya hakim uzman

kişilerin görüşleri alınmış ve yapılan analizler sonucunda anket içerisinde yer alan ilişki bulunmayan sorular çıkarılmıştır. Yine iç bütünlük sağlanabilmesi amacıyla sorular gruplandırılmış ve analiz edilmiştir.

Anketin uygulama yöntemi olarak CATI (Computer Assisted Telephones Interviewing) metodu tercih edilmiştir. Bu yöntemde, anketörler aldıkları cevapları doğrudan bilgisayara girmekte, bu şekilde veri işleme zaman ve maliyetinden tasarruf edilmektedir. Yöntemin avantajları şu şekilde sıralanmaktadır (Baş, 2011: 36-37):

- Sonuçlar çok hızlı bir şekilde, aynı gün içinde alınabilir.
- Özellikle anketin tek merkezden yapıldığı durumlarda uygulama sırasında ortaya çıkan problemlerin çözümü kolaydır.
- Karşılıklı görüşmeye göre daha az kaynak gerektirir.

Anket sorularının hedef kitleye uygulanması aşamasında İstanbul merkezli Aztek Araştırma Şirketi'nden profesyonel destek alınmıştır. Şirket merkezinde bulunan bilgisayar destekli anket uygulama istasyonlarında profesyonel anketörler tarafından telefonla hedef kitleye ulaşılarak anketler doldurulmuştur. Anketörler, çalışma öncesinde araştırma ile ilgili olarak bilgilendirilmiş ve anket formu üzerindeki sorular üzerinde tek tek durularak gereken farkındalığın sağlanması amaçlanmıştır. Çalışmanın her aşaması kayıt altına alınmış olup, anketlerin cevaplanma sürelerinden ses kayıtlarına tüm veriler elde edilmiştir. Bu kayıtlar şirket sunucularında 4 yıl boyunca saklanmaktadır. Bu sayede anketlerin uygulanma süreci ile ilgili soru işaretlerinin veya olası sorunların önüne geçilmiştir. Anketin formunun ortalama yanıtlanma süresi 15 dakika olarak tespit edilmiştir.

Anket formu, dokuz bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde genel sorular yer alırken takip eden sekiz bölümde araştırma problemine yönelik olarak gruplandırılmış sorular bulunmaktadır. Anket formu, toplam 43 sorudan oluşmaktadır. Anket formunda yöneltilen sorulardan bazıları “*evet*” ve “*hayır*” yanıtı, bazıları beşli likert ölçeği sorularından ve diğerleri ise birbirinden farklı seçeneklere sahip sorulardan oluşmaktadır. Temel araştırma problemine yanıt aranan sekiz bölümden oluşan soruların ilk yedi bölümün tamamında, sekizinci bölümün ise büyük bir kısmında kullanılan likert ölçeğinde yer alan yanıt seçeneği; “*1-Kesinlikle Katılıyorum, 2-Katılıyorum 3-Ne Katılıyorum ne Katılmıyorum, 4-Katılmıyorum, 5-Kesinlikle*

Katılmıyorum” şeklinde beşli ölçekten oluşmaktadır. Likert ölçeği, tek bir şahsın tek bir objeye karşı gösterdiği tutuma ilişkili olarak hazırlanmış cümle serisi içerir. Bu ölçeğin en çok kullanılan formatında, ölçeğin uygulandığı cevaplayıcılar, her bir cümleyi onaylama derecesini göstermek üzere yönlendirilir (Köklü, 1995). Araştırma sonucunda elde edilen veriler SPSS programı ile analiz edilmiştir.

Veri toplama süreci 01.11.2013 tarihinde başlamış, 30.11.2013 tarihinde sonlandırılmıştır. Çalışma, özel sektör şirketlerinde faaliyet gösteren denetim birimi yöneticileri ve iç denetçilere uygulanmıştır. Uygulama için, Türkiye genelinde toplam 1500 iç denetçiden oluşan bir veri tabanı oluşturulmuş ve tek tek aramalar yapılmıştır. CATI yöntemi ile anket formlarının uygulanması sonucunda toplamda 406 meslek mensubunun cevapları alınmış ancak dört adet anket formu eksik yanıtlardan dolayı değerlendirme kapsamına alınmayarak araştırma ile ilgili toplam 402 anket değerlendirilmiştir.

3.4. Araştırma Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle anket katılımcılarının genel özelliklerine ve çalıştıkları kurumların yapısına ilişkin elde edilen genel bulgular açıklanmakta, daha sonra anket çalışmasının güvenilirliğine ilişkin detaylı analiz sonuçlarına yer verilerek elde edilen anket bulguları ortaya konmaktadır.

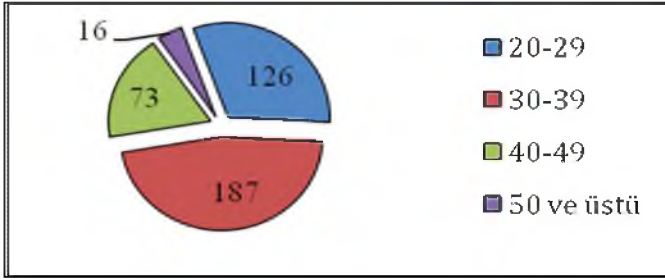
3.4.1. Araştırma Kapsamındaki Katılımcıların Genel Özellikleri ve Çalıştıkları Kurumların Yapısı

Anket formunda yer alan ilk sekiz soru, ankete katılan iç denetim mesleği mensuplarının genel özelliklerini ve faaliyetlerini sürdürdükleri kurumların genel yapısını ortaya koymayı amaçlamaktadır. Araştırma bulgularının bu bölümü, anlatım kolaylığı sağlama açısından grafiklerle desteklenerek açıklanacaktır.

3.4.1.1. Katılımcıların Yaş ve Eğitim Düzeyleri

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yaş düzeyleri dikkate alındığında, çoğunluğun 20-39 yaş aralığında olduğu görülmektedir. 20-29 ve 30-39 yaş aralığındaki araştırma katılımcıları, toplam katılımcıların %77,86'sını temsil etmektedir.

Şekil 4: Araştırma Katılımcılarının Yaş Aralığı

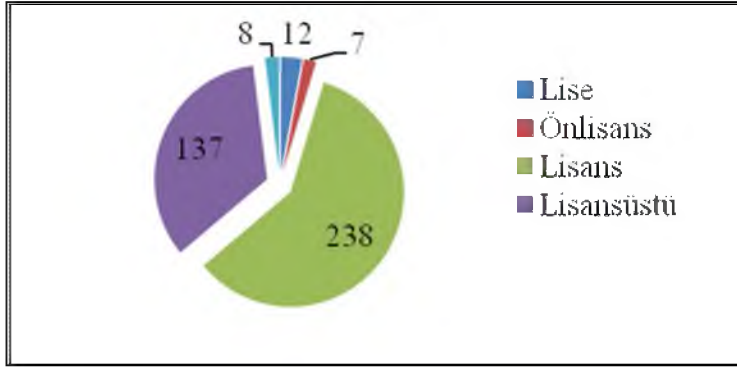


Tablo 1: Araştırma Katılımcılarının Yaş Aralığı

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Valid 20-29	126	31.3	31.3	31.3
30-39	187	46.5	46.5	77.9
40-49	73	18.2	18.2	96.0
50 ve üstü	16	4.0	4.0	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Araştırma katılımcılarının eğitim düzeyleri dikkate alındığında, %59,2 gibi yüksek bir oran ile katılımcıların ağırlıklı olarak lisans mezunu oldukları görülmektedir. Mesleğin eğitim seviyesinin yüksekliğinin bir diğer göstergesi olarak, katılımcılar içerisinde en yüksek ikinci eğitim düzeyini %34,1 ile yüksek lisans mezunları oluşturmaktadır.

Şekil 5: Araştırma Katılımcılarının Eğitim Düzeyi



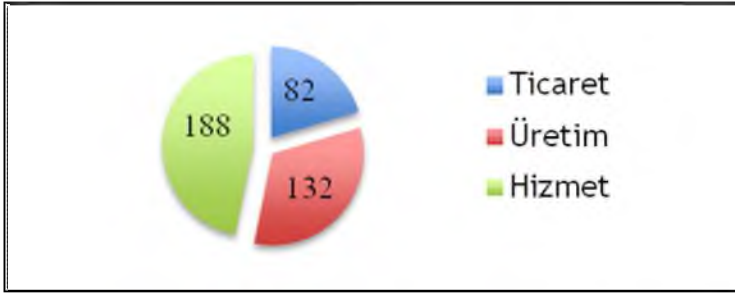
Tablo 2: Araştırma Katılımcılarının Eğitim Düzeyi

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Valid Lise	12	3.0	3.0	3.0
Önlisans	7	1.7	1.7	4.7
Lisans	238	59.2	59.2	63.9
Yüksek lisans	137	34.1	34.1	98.0
Doktora	8	2.0	2.0	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

3.4.1.2. Katılımcıların Çalıştıkları İşletme Türü, Halka Açıklık Durumu ve Çalışan Sayısı

Ankete katılan iç denetçilerin çalıştıkları işletmelerin türü dikkate alındığında, en büyük pay, %46,8 ile hizmet sektörü olarak tespit edilmiştir. İkinci sırada ise %32,8 ile üretim sektörü yer almaktadır.

Şekil 6: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları İşletme Türü

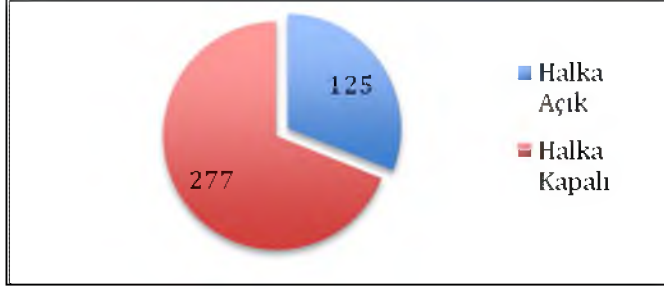


Tablo 3: Meslek Mensuplarının Çalıştıkları İşletme Türü

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Valid Ticaret	82	20.4	20.4	20.4
Üretim	132	32.8	32.8	53.2
Hizmet	188	46.8	46.8	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

İç denetçilerin faaliyet gösterdikleri işletmelerin %68,9 gibi önemli bir bölümü halka kapalı olarak faaliyet gösterirken halka açık işletmelerde çalışan meslek mensuplarının oranı %31,1 olarak ölçülmüştür.

Şekil 7: İç Denetçilerin Çalıştıkları İşletmelerin Halka Açıklık Durumu

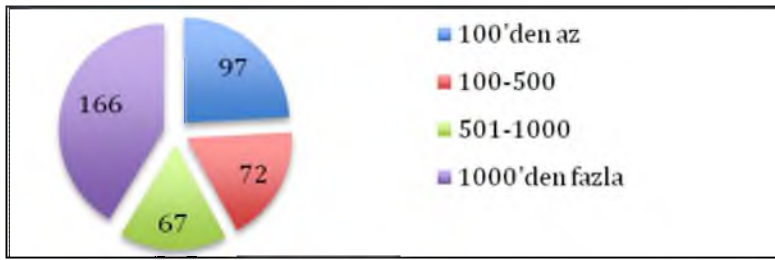


Tablo 4: İç Denetçilerin Çalıştıkları İşletmelerin Halka Açıklık Durumu

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Valid Halka açık	125	31.1	31.1	31.1
Halka kapalı	277	68.9	68.9	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Çalışan sayısı bakımından anket sonuçları incelendiğinde, ankete katılan iç denetçilerin %41,3'ü, 1000 ve üzeri çalışana sahip büyük işletmelerde faaliyet göstermektedir. İkinci sırada ise %24,1 oran ile 100'den az çalışana sahip işletmelerde faaliyet gösteren iç denetçiler yer almaktadır. 100-500 arası çalışana sahip işletmelerde faaliyet gösteren iç denetçilerin oranı ise %17,9 ile 501-1000 arası çalışana bulunan işletmelerde yer alan iç denetçi oranına çok yakın olarak tespit ediliyor.

Şekil 8: Çalışan Sayısı



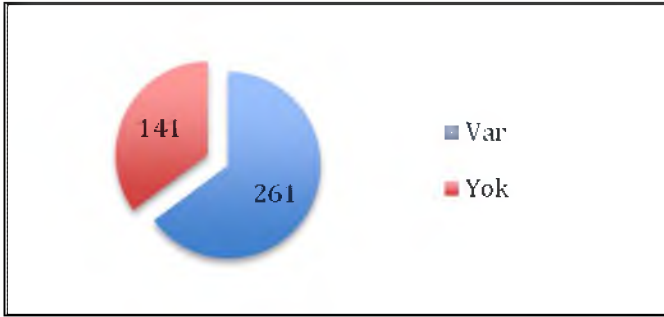
Tablo 5: Çalışan Sayısı

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Valid 100'den az	97	24.1	24.1	24.1
100-500	72	17.9	17.9	42.0
501-1000	67	16.7	16.7	58.7
1000'den fazla	166	41.3	41.3	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

3.4.1.3. Katılımcıların Çalıştıkları İşletmelerde Denetim Komitesi Varlığı ve İç Denetçilerin Meslekteki Yılları

Ankete katılan meslek mensuplarına yöneltilen “Çalıştığınız işletmede denetim komitesi var mı?” sorusuna “evet” cevabı veren iç denetçilerin oranı %64,9 gibi oldukça yüksek bir paya sahip iken çalıştıkları şirkette denetim komitesi bulunmayan iç denetçilerin oranı %35,1 olarak ölçülmüştür.

Şekil 9: İç Denetçilerin Çalıştıkları İşletmelerde Denetim Komitesi Varlığı

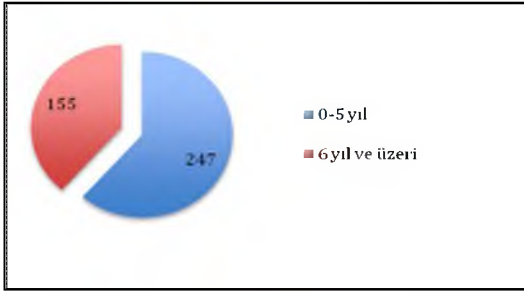


Tablo 6: İç Denetçilerin Çalıştıkları İşletmelerde Denetim Komitesi Varlığı

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Valid Var	261	64.9	64.9	64.9
Yok	141	35.1	35.1	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

İç denetçilerin mesleki tecrübelerine ilişkin veriler iki kategoride toplanmıştır. Meslekteki ilk beş yılı içerisinde olduğunu belirten katılımcıların oranı %61,4 olarak ölçülürken beş yıldan fazla süredir meslek mensubu olarak faaliyetlerini sürdüren katılımcıların oranı %38,6 olarak tespit edilmiştir.

Şekil 10: İç Denetçilerin Meslekteki Yılları



Tablo 7: İç Denetçilerin Meslekteki Yılları

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Valid 0-5	247	61.4	61.4	61.4
6 ve üstü	155	38.6	38.6	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

3.4.2. Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik, bir ölçme aracının ayrı ayrı ölçümlerde kararlı ve benzer sonuçlar elde etme yeteneği olarak tanımlanmaktadır (Özkalp, 2012:18) Çalışmada yer alan bölümlerin iç tutarlılığını ölçmek amacıyla Cronbach's Alpha katsayısından yararlanılmıştır. "Bir güvenilirlik indeks değeri olan Cronbach's Alpha ile ölçekte yer alan maddelerin birbirleri ile ne ölçüde tutarlı olduğu hakkında bilgi elde edilir" (Çakmur, 2012).

Ölçekte yer alan soruların bütününe kapsayabilmesi açısından Cronbach's Alpha katsayısı güvenilirlik yapısına ilişkin en iyi sonucu veren yöntemlerden biridir. Bu

katsayı, 0 ile 1 arasında değişen bir değer gösterir ve sorular arasında negatif bir korelasyon bulunması halinde katsayının işareti de negatif olacaktır. Katsayının değerlendirilmesinde esas alınan aralıklar açısından ise 0.00 ile 0.40 arasında bir değer elde edilmiş ise ölçek güvenilir değildir, 0.40 ile 0.60 arasında (0.40 dahil) ise ölçek düşük güvenilirliktedir, 0.60 ile 0.80 arasında (0.60 dahil) ise ölçek oldukça güvenilir, 0.80 ile 1.00 arasında (0.80 dahil) ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçek olarak kabul edilmektedir.

Anket formunda yer alan bölümlere ilişkin Cronbach's Alpha katsayıları ise şu şekildedir:

Tablo 8: Değişkenlerin Cronbach's Alpha Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Değişkenler	Soru Sayısı	Alfa Katsayısı (α)
Yeni Türk Ticaret Kanunu ile İlgili Değişkenler	5	.81
Kurumsal Yönetim ile İlgili Değişkenler	4	.83
Beceri ve Yetkinlikler ile İlgili Değişkenler	6	.80
Finansal Destek Gereksinimi ile İlgili Değişkenler	2	.88
Yetenek Geliştirme ile İlgili Değişkenler	3	.50
Raporlama Kalitesi ve İletişim ile İlgili Değişkenler	3	.77
Danışmanlık Fonksiyonu ile İlgili Değişkenler	3	.60
Standartlar ve Sertifikasyon ile İlgili Değişkenler	4	.81
Tüm Değişkenler	30	.86

Anket bölümlerine ilişkin olarak elde edilen alfa katsayılarının pozitif olması sorular arasındaki korelasyonun da pozitif olduğu sonucunu doğurmaktadır. Bölümler içerisinde en düşük katsayıya sahip bölüm, 0.50 olarak yetenek geliştirme ile ilgili kısımda ölçülmüştür. Bu ölçekle ilgili olarak da elde edilen değer, ölçeğin güvenilir olmadığı anlamına gelmemektedir, düşük seviyede güvenilir olarak nitelenmektedir. Diğer bütün değişkenlere ait alfa değerleri 0.60 ve üzerinde olarak ölçülmüştür. Tüm

değişkenler bazında da değerlendirildiğinde katsayının 0.86 olduğu görülmektedir. Bu katsayı ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu belirtmektedir.

3.4.3. Araştırma Problemlerine Yönelik Bulgular

Bu bölümde, çalışmanın temel araştırma konusu olan Türkiye’de iç denetçilerin gelişen iç denetim uygulamalarına uyumu ve paydaş beklentilerine yönelik olarak algılamalarına ilişkin anket bulguları ortaya konacaktır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarına iki ana başlık olarak iç denetim uygulamaları ve paydaş beklentileri ile ilgili sorular sekiz bölüm içerisinde sorulmuştur. Bu bölümlerin ele aldığı konular şu şekilde sıralanmaktadır:

- Yeni TTK ve iç denetim mesleğine yönelik katkılarına ilişkin iç denetçilerin algıları
- Yeni TTK sonrası iç denetimin kurumsal yönetime katkılarına ilişkin iç denetçilerin algıları
- İç denetçilerin beceri ve yetkinliklerine yönelik algıları
- İç denetçilerin, birimin finansal destek gereksinimine yönelik algıları
- İç denetim biriminin yetenek geliştirme beklentisine yönelik algıları
- İç denetçilerin raporlama kalitesine ve iletişime yönelik algıları
- İç denetçilerin danışmanlık fonksiyonuna ilişkin algıları
- İç denetçilerin standartlara ve sertifikasyonlara uyuma yönelik algıları

3.4.3.1. Yeni TTK’nın İç Denetim Mesleğine Yönelik Katkılarına İlişkin Bulgular

Yeni TTK’nın iç denetim mesleğine yönelik katkılarına ilişkin meslek mensuplarının bakış açısını ortaya koymak üzere tasarlanan bu bölümde, beş soruya yönelik çalışmaya katılan iç denetçilerin yanıtları alınmıştır. Bölüme ilişkin bulgulara dair genel bir değerlendirme yapıldığında, katılımcıların çok yüksek bir pay ile bölümde yer alan önermelere katıldıkları anlaşılmaktadır. Bu bölümdeki soruların hiçbirine “kesinlikle katılmıyorum” cevabı veren katılımcı bulunmamaktadır.

Anket bölümüne ilişkin yanıtlar daha detaylı incelendiğinde ise; Yeni TTK sonrası iç denetimin yönetsel hesap verebilirliğin gelişmesine katkı sağlayacağı önermesine kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde yanıt veren katılımcıların oranı Tablo 9’da görüldüğü üzere toplamda %93,5 olarak ölçülmüştür.

Tablo 9: Yeni TTK ile İç Denetim, Yönetsel Hesap Verebilirliğin Gelişmesine Katkı Sağlayacaktır

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	66	16.4	16.4	16.4
Katılıyorum	310	77.1	77.1	93.5
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	17	4.2	4.2	97.8
Katılmıyorum	9	2.2	2.2	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Tablo 10 incelendiğinde, Yeni TTK sonrasında iç denetimin kurumsal devamlılık ve itibarı arttırarak işletme amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olacağı şeklinde görüş bildiren meslek mensuplarının oranı %95,7 olarak ölçülürken bu görüşe katılmayanların oranı ise %1’de kalmıştır.

Tablo 10: Yeni TTK ile İç Denetim, İşletmenin Kurumsal Devamlılığı ve İtibarını Arttırarak Amaçlarını Gerçekleştirmesine Yardımcı Olacaktır

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	81	20.1	20.1	20.1
Katılıyorum	304	75.6	75.6	95.8
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	13	3.2	3.2	99.0
Katılmıyorum	4	1.0	1.0	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Yeni TTK ile, iç denetimin hata ve hilelerin önlenmesine yönelik iç kontrol sisteminin geliştirilmesindeki rolünün önemli olacağı görüşünü destekleyen anket katılımcılarının oranı %94,5 olarak ölçülmüştür. Bu görüşe katılmayan iç denetçiler ise % 1,5 gibi oldukça düşük bir paya sahip olarak Tablo 11’de görülmektedir.

Tablo 11: Yeni TTK ile İç Denetim, Hata ve Hilelerin Önlenmesini Sağlamak için Şirket Yöneticilerince Tasarlanan İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesinde Önemli Rol Üstlenir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	66	16.4	16.4	16.4
Katılıyorum	314	78.1	78.1	94.5
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	16	4.0	4.0	98.5
Katılmıyorum	6	1.5	1.5	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Yeni TTK ile birlikte iç denetimin, işletmenin karşılaştığı risklerin yönetimine ve risklerin ortaya çıkarılmasına yönelik olarak katkıda bulunacağı, işletmenin risk kaynaklı olası zararlarını önlemesini sağlayacağı yönünde görüş bildiren katılımcıların toplam oranı %93,1 olarak ölçülmüştür. Tablo 12’de detayları görüldüğü üzere iç denetçilerin sadece %1,7’si bu görüşe katılmadıkları şeklinde görüş bildirmiştir. Katılımcılar içerisinde kesinlikle katılmadığını belirten bulunmamaktadır.

Tablo 12: Yeni TTK ile İç Denetim, Şirketlerin Karşı Karşıya Kaldığı Riskleri Bilmesi, Ölçmesi, Değerlendirmesi ve Yönetebilmesini Sağlayarak Mümkün Olabilecek Çeşitli Risklerden Kaynaklanan Zararların Önlenmesini Sağlar

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	67	16.7	16.7	16.7
Katılıyorum	307	76.4	76.4	93.1
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	21	5.2	5.2	98.3
Katılmıyorum	7	1.7	1.7	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Yeni TTK ile, iç denetimin şirketi bağımsız denetime hazırlamasına önemli katkı sağlayacağı görüşüne katılan iç denetçilerin oranı %92,3 olarak ölçülmüştür. Katılmıyorum şeklinde cevap veren iç denetçilerin oranı ise %6'da kalmıştır.

Tablo 13: Yeni TTK ile İç Denetim, Şirketin Bağımsız Denetime Hazır Olmasına Önemli Katkı Sağlar

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	77	19.2	19.2	19.2
Katılıyorum	294	73.1	73.1	92.3
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	25	6.2	6.2	98.5
Katılmıyorum	6	1.5	1.5	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

3.4.3.2. Yeni TTK Sonrası İç Denetimin Kurumsal Yönetime Katkılarına Yönelik Bulgular

Yeni TTK sonrasında işletmede kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesine yönelik iç denetimin sağlayacağı katkılara ilişkin olarak çalışmaya katılan meslek mensuplarının bakış açılarını ortaya çıkarmak üzere toplam dört sorudan oluşan bir bölüm hazırlanmıştır. Bölüme ilişkin bulgular bütün olarak değerlendirildiğinde, bir önceki bölüme benzer şekilde, meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu ölçekte yer alan kurumsal yönetime ilişkin iç denetimin katkı önermelerine katıldıklarını belirtmişlerdir.

Daha detaylı olarak bulgular incelendiğinde, Yeni TTK sonrası kurumsal yönetim açısında iç denetimin, denetim komiteleri aracılığıyla katkısının önemli olacağı şeklinde görüş bildiren iç denetçilerin oranı %89,8 olarak Tablo 14'de görülmektedir. Bu oran içerisinde %16,4'lük pay, kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildiren meslek mensuplarını temsil etmektedir. Katılmıyorum olarak görüş bildiren iç denetçilerin oranı ise %3,5 olarak ölçülmüştür. Kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildiren katılımcı bulunmamaktadır.

Tablo 14: Yeni TTK ile Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetim, Denetim Komiteleri Aracılığıyla Kurumsal Yönetime Önemli Katkı Sağlar

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	66	16.4	16.4	16.4
Katılıyorum	295	73.4	73.4	89.8
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	27	6.7	6.7	96.5
Katılmıyorum	14	3.5	3.5	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Kurumsal yönetime katkı açısından Yeni TTK ile birlikte iç denetimin, denetim komiteleri ile birlikte hata ve yolsuzlukların önlenmesine katkı sağlayacağına kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum olarak yanıt veren iç denetçilerin toplam oranı %85,8 olarak ölçülmüştür. Yine Tablo 15'deki bulgular dikkate alındığında, katılmıyorum şeklinde görüş bildirenlerin oranı ise %5,2 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 15: Yeni TTK ile Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetim, Denetim Komiteleri ile Birlikte Şirkette Hata ve Yolsuzlukları Önler

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	52	12.9	12.9	12.9
Katılıyorum	293	72.9	72.9	85.8
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	36	9.0	9.0	94.8
Katılmıyorum	21	5.2	5.2	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Yeni TTK ile birlikte kurumsal yönetim açısından değerlendirildiğinde iç denetimin, üst yönetimin icraatlarına yönelik kontrol ve denge rolleri üstlenerek kurumsal yönetimin gelişmesine katkı sağlayacağı önermesini destekleyen meslek mensuplarının toplam oranı %91 olarak ölçülürken bu görüşe katılmayan iç denetçiler %10'luk bir paya sahip olarak ölçülmüştür.

Tablo 16: Yeni TTK ile Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetim, Yönetim Kurulu ve Üst Yönetim için Kontrol ve Denge Rolünü Üstlenerek Kurumsal Yönetime Katkı Sağlar

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	60	14.9	14.9	14.9
Katılıyorum	306	76.1	76.1	91.0
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	26	6.5	6.5	97.5
Katılmıyorum	10	2.5	2.5	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

İç denetimin, kurumsal yönetimin şirket içerisinde benimsenmesi ve yerleşmesinde, Yeni TTK ile birlikte önemli roller üstleneceği şeklindeki görüşe katıldığını belirten toplam iç denetçi oranı %90,8 olarak ölçülmüştür.

Tablo 17: Yeni TTK ile Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetim, Kurumsal Yönetimin İşletme İçerisinde Benimsenmesine ve Yerleşmesine Yönelik Önemli Roller Üstlenmiştir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	58	14.4	14.4	14.4
Katılıyorum	307	76.4	76.4	90.8
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	28	7.0	7.0	97.8
Katılmıyorum	9	2.2	2.2	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

3.4.3.3. İç Denetçilerin Beceri ve Yetkinliklerine Yönelik Bulgular

Türkiye’de iç denetçilerin mesleğe yönelik olarak sahip oldukları beceri ve yetkinliklerine ilişkin algılamalarını ortaya koymak adına hazırlanan bölümde, anket katılımcılarına toplam 6 ifade yöneltilmiştir. Önceki bölümlerin aksine bu bölümde katılımcıların verdikleri cevaplar değişkenlik göstermektedir.

Tablo 18’de yer alan bulgular incelendiğinde, Türkiye’de iç denetçilerin yeni kanun ve düzenlemeler hakkında yeterince bilgi sahibi olduğu görüşüne katılan meslek mensuplarının oranı toplamda %38,5 olarak ölçülürken katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt veren iç denetçilerin oranı %36,1 olarak ölçülmüştür. %25,4 paya sahip bir kesim ise ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde görüş bildirmiştir.

Tablo 18: Türkiye’de İç Denetçiler Yeni Kanun ve Düzenlemeler Hakkında Yeterince Bilgi Sahibidir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	19	4.7	4.7	4.7
Katılıyorum	136	33.8	33.8	38.5
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	102	25.4	25.4	63.9
Katılmıyorum	141	35.1	35.1	99.0
Kesinlikle katılmıyorum	4	1.0	1.0	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Çalışmaya katılan meslek mensuplarının, paydaşların istek ve ihtiyaçlarına uyum sağlamaya yönelik algılarını ortaya koymayı amaçlayan ifadeye, meslek mensuplarının toplamda %50'si uyum sağlandığını onaylar yönde yanıt verirken aksi görüşte olan iç denetçilerin oranı ise toplamda %23,3 olarak ölçülmüştür. Ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde beyanda bulunan iç denetçilerin oranı %26,6 olarak ölçülmüştür.

Tablo 19: Türkiye’de İç Denetçiler Günümüz İş Çevresinin İstek ve İhtiyaçlarına Uyum Sağlayabilmektedir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	19	4.7	4.7	4.7
Katılıyorum	182	45.3	45.3	50.0
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	107	26.6	26.6	76.6
Katılmıyorum	91	22.6	22.6	99.3
Kesinlikle katılmıyorum	3	.7	.7	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Faaliyet gösterdiği iç denetim biriminin verimli olduğu ifadesine kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde görüş bildiren iç denetçilerin toplam oranı %67,7 olarak ölçülmüştür. Tablo 20’de yer alan diğer bulgular incelendiğinde ifadeye katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt veren iç denetçilerin toplam oranı ise %14,6 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 20: Çalıştığım İç Denetim Biriminin Yeterince Verimli Olduğunu Düşünüyorum

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	39	9.7	9.7	9.7
Katılıyorum	233	58.0	58.0	67.7
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	71	17.7	17.7	85.3
Katılmıyorum	56	13.9	13.9	99.3
Kesinlikle katılmıyorum	3	.7	.7	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Türkiye’de iç denetim birimlerinin risk yönetiminin iyi olduğu önermesine katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum olarak yanıt veren iç denetçilerin toplam oranı Tablo 21’de %58,9 olarak belirtilmiştir. Katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum olarak görüş bildiren meslek mensuplarının toplam oranı ise %17,9 olarak ölçülmüştür. %23.1’lik kesim ise ne katılıyorum ne katılmıyorum yanıtı veren iç denetçilerden oluşmaktadır.

Tablo 21: Türkiye’de İç Denetim Birimleri İşletmeye Yönelik Riskleri İyi Bir Şekilde Yönetmektedir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	25	6.2	6.2	6.2
Katılıyorum	212	52.7	52.7	58.9
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	93	23.1	23.1	82.1
Katılmıyorum	66	16.4	16.4	98.5
Kesinlikle katılmıyorum	6	1.5	1.5	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Yolsuzluk ve etik ile ilişkili risklerin iç denetim birimleri tarafından iyi yönetildiği ifadesine, meslek mensuplarının toplamda %60’ı katıldığını belirtirken toplamda %16,7’lik kısmı katılmadığı yönünde fikir beyan etmiştir.

Tablo 22: Yolsuzluk ve Etik ile İlişkili Riskler Türkiye’de İç Denetim Birimleri Tarafından İyi Bir Şekilde Yönetilmektedir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	24	6.0	6.0	6.0
Katılıyorum	217	54.0	54.0	60.0
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	94	23.4	23.4	83.3
Katılmıyorum	63	15.7	15.7	99.0
Kesinlikle katılmıyorum	4	1.0	1.0	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Veri gizliliği ve güvenliğine ilişkin riskleri izlemeye iç denetim biriminin katkısının çok önemli olduğu yönündeki ifadeye, katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildiren meslek mensuplarının oranı %78,8 olarak ölçülmüştür. Bu ifadeye katılmıyorum şeklinde görüş bildiren iç denetçilerin toplam oranı %8,2 olarak Tablo 23’de görülmektedir.

Tablo 23: Türkiye’de Veri Gizliliği ve Güvenliğine İlişkin Riskleri İzlemeye İç Denetim Biriminin Çok Önemli Katkıları Vardır

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	44	10.9	10.9	10.9
Katılıyorum	273	67.9	67.9	78.8
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	52	12.9	12.9	91.8
Katılmıyorum	31	7.7	7.7	99.5
Kesinlikle katılmıyorum	2	.5	.5	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Bu bölümde yer almayan ancak yanıtları itibariyle bulgularının bu bölüm altında daha açıklayıcı bir anlam kazanacağı düşünülen, “Kurum içerisinde etik eğitimi alıyor musunuz?” sorusuna katılımcıların %30,8 gibi büyük bir kısmı hiç almıyorum şeklinde yanıt verirken bu eğitimi yıllık olarak alanların oranı ise %39,8’de kalmıştır. Sadece işe alım sırasında etik eğitimi alan katılımcıların payı ise %16,9 olarak ölçülmüştür.

Tablo 24: Çalıştığınız Kurum İçerisinde Etik Eğitimi Alıyor musunuz? Alıyorsanız bu eğitimler ne sıklıkta verilmektedir?

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
İşe alım sırasında	68	16.9	16.9	16.9
Yıllık olarak	160	39.8	39.8	56.7
Birkaç yılda bir	50	12.4	12.4	69.2
Hiç almıyorum	124	30.8	30.8	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

3.4.3.4. İç Denetçilerin Birimin Finansal Destek Gereksinimine Yönelik Bulgular

Türkiye’de iç denetim biriminin fon gereksinimlerine yönelik olarak durumun tespiti ve iç denetim birimi çalışanlarının beklentilerinin karşılanma düzeyini ortaya koymayı amaçlayan bu bölümde iki önerme ile anket çalışmasına katılan meslek mensuplarının yanıtları alınmıştır.

Tablo 25’de detaylı bulguları paylaşılan Türkiye’de iç denetim fonksiyonuna ayrılan fonların yeterliliği ile ilgili ifadeye katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen meslek mensuplarının toplam oranı %34,6 olarak ölçülürken katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum olarak görüş bildiren iç denetçilerin oranı %47,7 ile katılanların toplamından yüksek olarak ölçülmüştür.

Tablo 25: Türkiye’de İşletmeler, İç Denetim Fonksiyonlarına İhtiyacı Olan Maddi Kaynağı Yeterince Ayırmaktadır

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	30	7.5	7.5	7.5
Katılıyorum	109	27.1	27.1	34.6
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	71	17.7	17.7	52.2
Katılmıyorum	177	44.0	44.0	96.3
Kesinlikle katılıyorum	15	3.7	3.7	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Bir önceki ifadeye yönelik olarak elde edilen bulgularla örtüşür şekilde, iç denetim biriminin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için işletmelerin yeterli finansal desteği gösterdiğine yönelik ifadeye toplam katılım oranı %35,6 olarak ölçülürken aksi görüşte olan meslek mensuplarının toplam oranı %44,7 olarak ölçülmüştür.

Tablo 26: İşletmeler, İç Denetim Birimini Sorumluluklarını Yerine Getirebilmesi için Finansal Açıdan Yeterince Desteklemektedir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	16	4.0	4.0	4.0
Katılıyorum	127	31.6	31.6	35.6
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	79	19.7	19.7	55.2
Katılmıyorum	165	41.0	41.0	96.3
Kesinlikle katılmıyorum	15	3.7	3.7	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

3.4.3.5. İç Denetim Biriminin Yetenek Geliştirme Beklentisine Yönelik Bulgular

Bu bölümde, ankete katılan iç denetçilere, iç denetim biriminin yetenek gelişimine katkısına yönelik algılamalarını ortaya koymak amacıyla ifadeler yöneltilmiştir. Bulgular bütünü itibariyle değerlendirildiğinde, iç denetim mesleği mensuplarının, iç denetim biriminin yeteneklerini geliştirdiğine ve gelecekteki yöneticilik pozisyonlarına hazırladığına yönelik bakış açısına sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Bölüme ilişkin bulgular daha detaylı incelendiğinde, “iç denetim birimin görevlerinden biri de örgüt içerisindeki liderlik pozisyonları için yetenek geliştirmektir” ifadesine kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı Tablo 27’de %10,9 olarak ölçülmekte, katılıyorum şeklinde görüş belirtenler ise %61,9 olarak ölçülmektedir. Bu ifadeye katılmayanların toplam oranı ise %15,4 seviyesinde kalmıştır. Ne katılıyorum ne de katılmıyorum şeklinde görüş beyan eden meslek mensuplarının oranı ise %11,7 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 27: İşletmelerde İç Denetim Biriminin Görevlerinden Biri de Örgüt İçerisindeki Liderlik Pozisyonları İçin Yetenekleri Geliştirmektir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum.Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	44	10.9	10.9	10.9
Katılıyorum	249	61.9	61.9	72.9
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	47	11.7	11.7	84.6
Katılmıyorum	59	14.7	14.7	99.3
Kesinlikle katılmıyorum	3	.7	.7	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

İç denetim biriminin şirkette yer alan tecrübeli çalışanlar için emeklilik öncesi son durak olarak görüldüğü yönündeki ifadeye toplam katılım oranı %19,4 seviyesinde kalırken ifadeye katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildiren iç denetçilerin toplam oranı %73,9 gibi oldukça yüksek olarak ölçülmüştür.

Tablo 28: İç Denetim Birimi Şirket İçerisindeki Tecrübeli Çalışanlar için Emeklilikten Önceki Son Duraktır

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	17	4.2	4.2	4.2
Katılıyorum	61	15.2	15.2	19.4
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	27	6.7	6.7	26.1
Katılmıyorum	179	44.5	44.5	70.6
Kesinlikle katılmıyorum	118	29.4	29.4	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

İç denetim biriminde üst düzey pozisyonlar için tecrübe kazanıyorum ifadesine toplam katılım oranı %83,1 olarak ölçülürken katılmıyorum şeklinde görüş bildiren iç denetçilerin oranı %7 seviyesinde kalmıştır. Kesinlikle katılmıyorum olarak görüş bildiren meslek mensubu ise olmamıştır.

Tablo 29: İç Denetim Biriminde Üst Düzey Pozisyonlar için Tecrübe Kazanıyorum

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	49	12.2	12.2	12.2
Katılıyorum	285	70.9	70.9	83.1
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	40	10.0	10.0	93.0
Katılmıyorum	28	7.0	7.0	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

3.4.3.6. İç Denetçilerin Raporlama Kalitesine ve İletişimine Yönelik Bulgular

Türkiye’de faaliyet gösteren iç denetçilerin raporlama kalitesine ve bağlı buldukları yöneticileri ile olan iletişimlerine yönelik algılamalarını ortaya koymayı amaçlayan bu bölümde üç ifade bulunmaktadır. Ayrıca, ölçek içerisinde yer almayan ancak alınan yanıtlar açısından, bulgularının bu bölüm altında paylaşılması daha anlamlı olarak görülen bir ifadeye ilişkin ölçümler de bu bölüm altında ele alınmıştır. Genel itibariyle bulgular değerlendirildiğinde, Türkiye’de iç denetçilerin raporlama kalitesinin seviyesinin yüksek olduğuna ilişkin görüş beyan ettikleri tespit edilmiştir. Benzer şekilde üst yöneticiler ile iletişimin üst seviyede olduğu şeklinde görüş ağır basmaktadır.

Bulgular detaylı incelendiğinde, iç denetim biriminin hazırladığı raporların açık, anlaşılır ve bilgilendirici olduğu yönünde görüş bildiren iç denetçilerin toplam oranı %92,8 gibi oldukça yüksek olarak ölçülmüştür. Bu görüşe katılmadığını belirten meslek mensuplarının toplam oranı ise %1,9 seviyesinde kalmıştır.

Tablo 30: İç Denetim Biriminin Hazırladığı Raporlar Açık, Anlaşılır ve Bilgilendiricidir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	68	16.9	16.9	16.9
Katılıyorum	305	75.9	75.9	92.8
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	21	5.2	5.2	98.0
Katılmıyorum	7	1.7	1.7	99.8
Kesinlikle katılmıyorum	1	.2	.2	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

İç denetim biriminin hazırladığı raporların zamanlılığına yönelik olarak yöneltilen ifadeye, meslek mensuplarının toplamda %92,8'inin katıldığı tespit edilmiştir. Raporlamanın zamanlı olmadığı şeklinde görüş bildiren iç denetçilerin oranı ise %1,9 seviyesinde kalmıştır.

Tablo 31: İç Denetim Birimi, Raporları Gereken Zamanda Teslim Eder

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	67	16.7	16.7	16.7
Katılıyorum	306	76.1	76.1	92.8
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	21	5.2	5.2	98.0
Katılmıyorum	7	1.7	1.7	99.8
Kesinlikle katılmıyorum	1	.2	.2	100.0

İç denetçilerin bağlı buldukları üst departmanlar ve yöneticilerle iletişimlerinin sürekli olduğuna yönelik ifadeye ankete katılan meslek mensuplarının toplamda %92 gibi önemli bir kısmı katıldığını belirtirken katılmayanların oranı Tablo 32’de görüldüğü üzere %2,5 seviyesinde kalmıştır.

Tablo 32: İç Denetim Birimi Bağılı Bulunduğu Üst Departmanlarla ve Yöneticilerle Sürekli İletişim Halindedir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	68	16.9	16.9	16.9
Katılıyorum	302	75.1	75.1	92.0
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	22	5.5	5.5	97.5
Katılmıyorum	8	2.0	2.0	99.5
Kesinlikle katılmıyorum	2	.5	.5	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Bu bölümde yer almasının daha derin bir bakış açısı sunacağı düşünülen, anket katılımcılarının faaliyet gösterdikleri iç denetim biriminin raporlamayı hangi birime yaptığına yönelik soruya, katılımcıların %61,4’ü yönetim kurulu yanıtını verirken %30,3 ile denetim komitesi ikinci sırada yer almaktadır. Raporlamanın şirketin üst düzey finans yöneticisi CFO’ya raporlama yapıldığını belirten katılımcıların oranı ise %3 olarak ölçülmüştür. Benzer şekilde CEO’ya raporlama yapıldığını belirten iç denetçilerin oranı da %5 olarak Tablo 33’de yer alan bulgulardan anlaşılmaktadır.

Tablo 33: Çalıştığınız İç Denetim Birimi Raporlamayı Hangi Birime Yapmaktadır?

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Denetim komitesi	122	30.3	30.3	30.3
CEO	21	5.2	5.2	35.6
CFO	12	3.0	3.0	38.6
Yönetim Kurulu	247	61.4	61.4	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

4.4.3.7. İç Denetçilerin Danışmanlık Fonksiyonuna Yönelik Bulgular

Türkiye’de iç denetçilerin faaliyet gösterdikleri işletmelerin üst düzey yöneticilerine danışmanlık rolleri ve üstlenmesi gereken denetim üstü rollere ilişkin olarak algısını ortaya koymak amacıyla hazırlanan bölümde üç ifade bulunmaktadır. Bulgular genel itibariyle değerlendirildiğinde iç denetçilerin denetim rolünün yanı sıra danışmanlığa ilişkin de rollerinin bulunduğu algısında oldukları görülmektedir.

Detaylı bulgular incelendiğinde, iç denetim birimi ve iç denetçilerin, işletme yöneticileri için bir danışmanlık kaynağı olduğu ifadesine katıldığını belirten meslek mensuplarının toplam oranı %83,3 olarak ölçülürken katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildiren iç denetçilerin oranı %16,7 olarak ölçülmüştür.

Tablo 34: İşletme Yöneticileri için İç Denetim Birimi ve İç Denetçiler Bir Danışmanlık Kaynağıdır

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	54	13.4	13.4	13.4
Katılıyorum	281	69.9	69.9	83.3
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	34	8.5	8.5	91.8
Katılmıyorum	33	8.2	8.2	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

“İç denetçiler, işletmede kurumsal yönetimin sağlanmasına önemli katkı sağlar” ifadesine katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildiren iç denetçilerin toplam oranı %91,5 olarak ölçülmüştür. İfadeye katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş beyan eden meslek mensuplarının toplam oranı ise %8,4 seviyesinde kalmıştır. Kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş bildiren olmamıştır.

Tablo 35: İç Denetçiler, İşletmede Kurumsal Yönetimin Sağlanmasına Önemli Katkı Sağlar

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	48	11.9	11.9	11.9
Katılıyorum	320	79.6	79.6	91.5
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	25	6.2	6.2	97.8
Katılmıyorum	9	2.2	2.2	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

İç denetim biriminin standart denetim raporları sunmasının yeterli olmadığı ve stratejik konularla ilgili görüşlerini de bildirmesi gerektiği yönündeki ifadeye katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildiren meslek mensuplarının oranı toplamda % 88,3 olarak ölçülmüştür. İfadeye katılmayan iç denetçilerin oranı ise Tablo 36’da toplamda %11,7 olarak yer bulmuştur.

Tablo 36: İç Denetim Biriminin Standart Denetim Raporları Sunması Yeterli Değildir, Stratejik Konularla İlgili Görüşlerini de Bildirmelidir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	63	15.7	15.7	15.7
Katılıyorum	292	72.6	72.6	88.3
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	35	8.7	8.7	97.0
Katılmıyorum	12	3.0	3.0	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

3.4.3.8. İç Denetçilerin Standartlara ve Sertifikasyonlara Uyumuna Yönelik Bulgular

İç denetçilerin, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan Mesleki Uygulama Çerçevesi içerisindeki iç denetim standartlarına uyumuna ve Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü tarafından da yapılan sınavlar sonucunda verilen iç denetim sertifikalarına sahiplik seviyesine yönelik ifadeler, iki kısım ile anket formunda yer almıştır. İlk kısımdaki sorular beşli likert ölçeğine sahipken ikinci kısımdaki sorular farklı ölçeklerden oluşmaktadır.

“İç denetçi olarak, iç denetim uygulamalarını yöneten profesyonel standartlar olduğunun farkındayım” ifadesini desteklediğini belirten iç denetçilerin toplam oranı %91,3 gibi oldukça yüksek bir seviyede ölçülmüşken aksi yönde görüş bildiren iç denetçilerin toplam oranı %4,4 seviyesinde kalmıştır.

Tablo 37: İç Denetçi Olarak, İç Denetim Uygulamalarını Yöneten Profesyonel Standartlar Olduğunun Farkındayım

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	100	24.9	24.9	24.9
Katılıyorum	267	66.4	66.4	91.3
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	17	4.2	4.2	95.5
Katılmıyorum	17	4.2	4.2	99.8
Kesinlikle katılmıyorum	1	.2	.2	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Uluslararası İç Denetim Standartları'na hakim olduğunu belirten iç denetçilerin toplam oranı %80,8 olarak ölçülmüşken aksi yönde görüş bildiren iç denetçilerin oranı %19,2 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 38: İç Denetçi Olarak, Uluslararası İç Denetim Standartları'na Hakimim

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum.Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	82	20.4	20.4	20.4
Katılıyorum	243	60.4	60.4	80.8
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	43	10.7	10.7	91.5
Katılmıyorum	34	8.5	8.5	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

İç denetim standartlarındaki değişiklikleri güncel olarak takip etmekteyim ifadesine katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildiren iç denetçilerin toplam oranı Tablo 39'da %74,6 olarak ölçülmüştür. Katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum olarak görüş bildiren meslek mensuplarının toplam oranı ise, %9,2 olarak bulgular arasında yer almıştır.

Tablo 39: Standartlardaki Değişiklikleri Güncel Olarak Takip Etmektedirim

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	83	20.6	20.6	20.6
Katılıyorum	217	54.0	54.0	74.6
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	65	16.2	16.2	90.8
Katılmıyorum	37	9.2	9.2	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Faaliyet gösterdikleri işletmede iç denetim faaliyetlerinin standartlarla tam uyumlu olarak gerçekleştirildiği ifadesine katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildiren iç denetçilerin toplam oranı Tablo 40'ta %74,4 olarak ölçülmüştür. Aynı ifadeye katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt veren iç denetçilerin toplam oranı ise %12,4 olarak ölçülmüştür. İfadeye, ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde görüş bildiren meslek mensuplarının oranı da %13,2 olarak bulgular arasında yer almıştır.

Tablo 40: İşletmemizde İç Denetim Faaliyetleri Uluslararası İç Denetim Standartlarıyla Tam Uyumlu Olarak Gerçekleştirilmektedir

	Freq.	Yüzde	Geçerli Yüzde	Cum. Yüzde
Kesinlikle katılıyorum	72	17.9	17.9	17.9
Katılıyorum	227	56.5	56.5	74.4
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	53	13.2	13.2	87.6
Katılmıyorum	47	11.7	11.7	99.3
Kesinlikle katılmıyorum	3	.7	.7	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü veya TİDE üyeliğine ilişkin sorudan elde edilen bulgulara göre ankete katılan iç denetçilerin %55'i, iki meslek örgütüne de üye olmadığını belirtmiştir. Üye olan katılımcıların çoğunluğunu oluşturan %27,1'lik pay sahibi iç denetçilerin ise üyeliklerinin ilk 5 yılı içerisinde oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 41: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne (IIA) veya Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne (TİDE) Kaç Yıldır Üyesiniz?

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
1-5 yıl	109	27.1	27.1	27.1
6-10 yıl	52	12.9	12.9	40.0
11 yıl ve üstü	20	5.0	5.0	45.0
Üye değilim	221	55.0	55.0	100.0

Ankete katılan iç denetçilerin sahip oldukları sertifikalara ilişkin soruya alınan yanıtlardan, iç denetçilerin %53,5'inin mesleğe özgü sertifikalardan herhangi birine sahip olmadığını göstermektedir. En çok sahip olunan sertifika ise %39,3 ile CIA (Certified Internal Auditor) olduğu Tablo 42'de yer alan bulgulardan anlaşılmaktadır.

Tablo 42: Sahip Olduğunuz İç Denetim Sertifikaları Hangisi veya Hangileridir?

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
CIA	158	39.3	39.3	39.3
CCSA	12	3.0	3.0	42.3
CFSA	10	2.5	2.5	44.8
CGAP	7	1.7	1.7	46.5
Hiçbirine sahip değilim	215	53.5	53.5	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Tablo 43'de görülen bulgulara yakından bakıldığında, son üç yıl içerisinde iç denetçi olarak çalışırken resmi eğitim alan iç denetçileri oranı %56,2 olarak ölçülürken iç denetçi olarak çalışmakta olup son üç yıl içerisinde hiçbir eğitim almadığını belirten iç denetçilerin oranı %43,7 olarak katılımcıların verdikleri yanıtlar ışığında ortaya çıkmıştır.

Tablo 43: Geçtiğimiz 36 Aylık Dönemde veya Daha Az Süre Olduysa İç Denetim Fonksiyonu İçerisinde Yer Aldığımız Süre Boyunca Resmi Eğitim Aldınız mı? Bu Eğitimler Seminerleri, Konferansları, Workshopları ve Kurum İçi Bilgilendirme Sunumlarını Kapsadığı gibi Bunlarla Sınırlı Değildir

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Eğitim Alan	226	56.2	56.2	56.5
Eğitim Almayan	176	43.7	43.7	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

Anket katılımcılarına yöneltilen, “Kurumunuzun iç denetim için yayımlanan uluslararası standartlar ile uyumunu nasıl değerlendiriyorsunuz?” sorusuna verdikleri yanıtlar ışığında elde edilen bulgulara göre, iç denetçilerin %45’i standartlara tam uyumlu kurumlarda çalıştıklarını belirtirken %29,1’i kısmen uyumlu, %10,9’u ise uyumlu olmadığını belirtmişlerdir. Kurumunun iç denetim standartlarına uyumu hakkında bilgisi olmadığını belirten iç denetim mesleği mensubu oranı ise %14,9 gibi yüksek bir pay ile bulgular arasında yer almıştır.

Tablo 44: Kurumunuzun İç Denetim Çalışmalarında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü’nün Yayımladığı “İç Denetimin Profesyonel Uygulaması için Uluslararası Standartları ile Uyumunu Nasıl Değerlendiriyorsunuz?

	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Toplam Yüzde
Tam uyumlu	181	45.0	45.0	45.0
Kısmen uyumlu	117	29.1	29.1	74.1
Uyumlu değil	44	10.9	10.9	85.1
Bilmiyorum	60	14.9	14.9	100.0
Toplam	402	100.0	100.0	

3.5. Araştırma Bulgularına İlişkin Değerlendirmeler

Anket çalışması ile elde edilen ve bir önceki bölümde alt başlıklar halinde açıklanan bulguların değerlendirmesinin de yine alt başlıklar halinde yapılarak bütüne ulaşılması yöntemi, yorumlamaların daha anlaşılır sunulmasını sağlayacaktır. Bu bakımdan, bulgular ikiye ayrılarak ele alınacaktır:

- Yeni TTK’nın iç denetime katkıları ve kurumsal yönetime ilişkin bulguların değerlendirilmesi
- İç denetçilerin paydaş beklentilerine yönelik algılarına ilişkin bulguların değerlendirilmesi

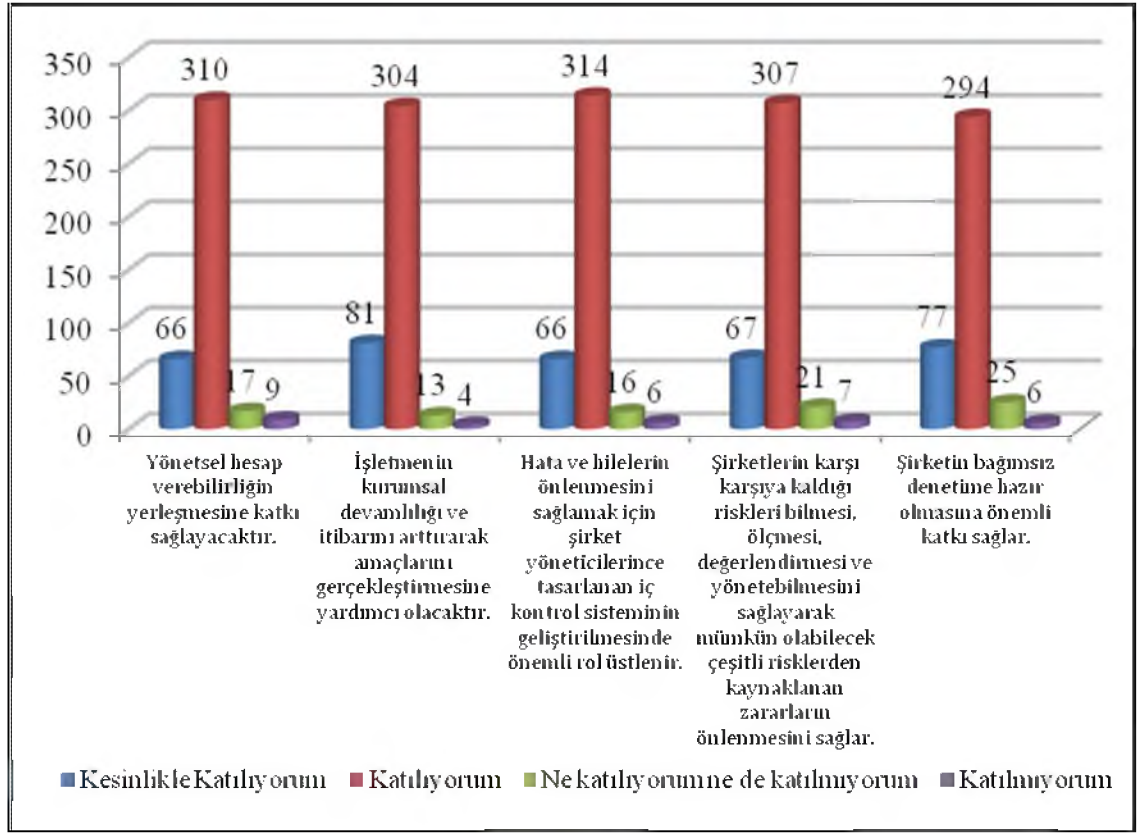
3.5.1. Yeni TTK'nın İç Denetime Katkıları ve Kurumsal Yönetime İlişkin Bulguların Değerlendirmesi

Yeni Türk Ticaret Kanunu'na ilişkin tasarının ortaya çıkmasından itibaren, kanun değişikliğinden doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen tüm paydaşlar, ilgili kurum ve kuruluşlar aracılığıyla eleştiri ve önerilerini belirterek taslağın son halini almasına ve yasalaşmasına katkıda bulunmuşlardır. Yasa sonrasında yine ilgili paydaş temsilcileri, yasadaki değişimler neticesinde kendi çevrelerine ilişkin olası olumlu ve olumsuz etkilere yönelik görüşlerini beyan etmişlerdir.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) de bu amaç ile sürecin başından itibaren aktif bir şekilde fikir beyan eden yapılardan biri olmuştur. Türkiye'de iç denetim mesleğine ilişkin, uluslararası kabul gören tek çatı kuruluş olarak faaliyet gösteren TİDE'nin, yasanın iç denetim mesleğine yönelik katkılarına ilişkin olarak 2012 yılında yayımladığı bildiriye temel alarak, meslek mensuplarının konuya ilişkin bakış açısını ortaya çıkarmayı amaçlayan bir anket çalışması, meslek mensuplarına gerçekleştirilmiş ve bulgular önceki bölümlerde paylaşılmıştır.

Bulgular ışığında değerlendirme yapıldığında, Türkiye'de faaliyet gösteren iç denetim mesleği mensupları, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun mesleğin gelişimine yönelik olarak katkısını, gerek ülke çapında mesleğin farkındalığı açısından gerekse de işletme içerisindeki öneminin vurgulanması açısından önemli olarak görmektedir. İç denetim mesleğini doğrudan ve dolaylı olarak etkileyen maddelerin Yeni TTK ile hayata geçmesi sonrasında, iç denetim birimlerinin kurum içerisindeki rol ve sorumluluklarının giderek arttığı ve bu birimin sunabileceği katkıların işletme yönetimlerince farkına varıldığı yönünde iç denetim mesleği mensuplarının ortak görüşe sahip oldukları, Şekil 11'de görülen çalışma bulgularından anlaşılmaktadır.

Şekil 11: Yeni TTK ile İlgili Anket Bölümünün Genel Görüntüsü



Yeni TTK'nın önceki bölümlerde açıklanan maddelerinden biri olan madde 375, yönetim kurulunun vazgeçilemez ve devredilemez yetkileri arasında muhasebe ve finans denetimine yer vermektedir. Bu görevi yerine getirebilmesi için, yönetim kurulunun en önemli destekçisi, kurum içerisinde yer alan iç denetim birimi olacaktır. Ankete katılan iç denetçilerin %90'ından fazlası bu görüşü destekleyerek, yönetimin hesap verme yükümlülüğüne yönelik olarak görevlerin kurum içerisinde yerleşmesine iç denetimin katkı sağlayacağını belirtmişlerdir. Yeni TTK'nın şirketlere sağlamak istediği en önemli katkılardan biri de ilgili maddeler eliyle kurumsal itibarın artırılması olarak görülmektedir.

Kurumsal itibarın sağlanabilmesinin yolu şeffaflık ve doğruluktan geçmektedir. Bu noktada iç denetim birimleri, kurum içerisinde yürütülen faaliyetlerin doğruluğuna ilişkin büyük bir sorumluluk üstlenerek hesap verebilirliğin geliştirilmesini sağlayacaktır. Çalışma sonuçlarına göre, Türkiye'de iç denetçilerin %95'in üzerinde bir

oranla bu görüşe katılıyor olması işletme yönetimleri için önemli bir destek oluşturmaktadır.

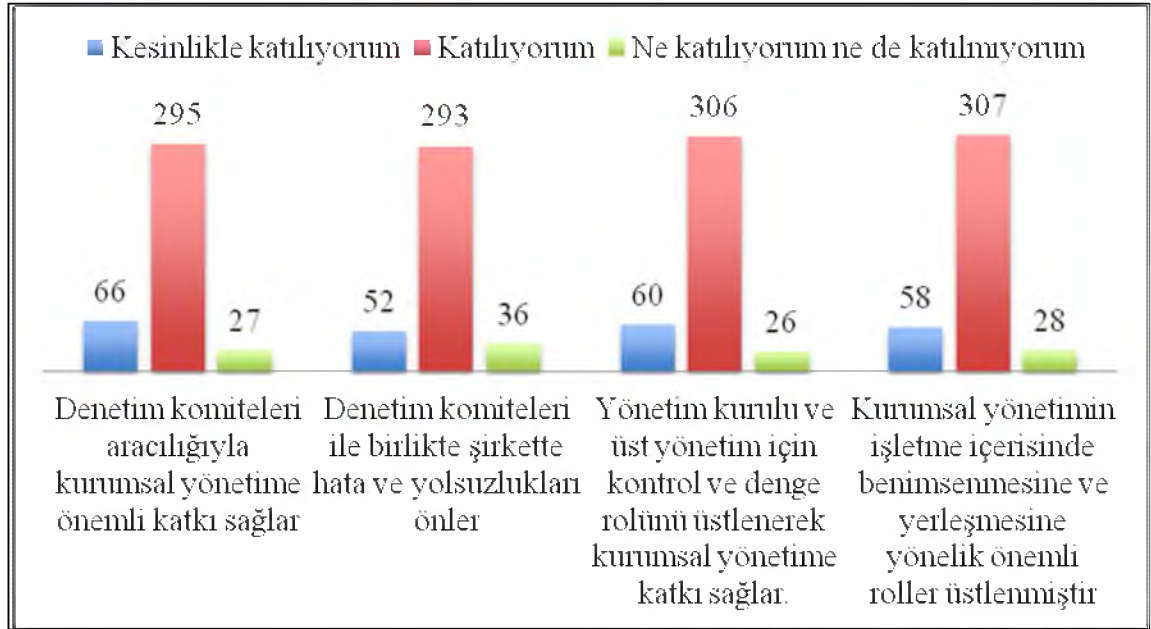
Yeni TTK'nın getirdiği bir zorunluluk olarak ve zorunlu olmasının yanı sıra işletmelerin ve paydaşlarının haklarının korunması açısından da çok önemli bir mekanizma olan iç kontrol sisteminin geliştirilmesi gerekmektedir. Bu noktada da kurumlar içerisinde yer alan iç denetçiler, sahip oldukları bilgi birikimi ve tecrübeleri itibarıyla, iç kontrol sisteminin gelişimine önemli katkılarda bulunabileceklerdir. İşletme içerisinde iç kontrol sistemi mevcut ise, zayıf yönlerini tespit etmek ve iyileştirmek, işletme içerisinde iç kontrol sistemi yok ise, sistemin tasarımına destek olmak iç denetim biriminin görevi olacaktır. Anket bulgularından, Türkiye'de iç denetçilerin bu görev ve sorumluluğun bilincinde oldukları anlaşılmaktadır.

Anket çalışmasının bulguları açık bir şekilde göstermektedir ki; Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında ortaya çıkan yenilenme ve iyileştirme ortamına, Türkiye'de faaliyet gösteren iç denetçilerin önemli katkıları bulunabilecektir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun TİDE tarafından öngörülen mesleğe yönelik getirilerine iç denetçiler de çok büyük bir oranda katılım göstermektedir.

Yeni TTK ile birlikte iç denetim ve kurumsal yönetime yönelik gelişmeler paralellik izlemektedir. İlgili kanun maddeleri her iki alanı birbirinden ayrılmaz bir bütün haline getirmektedir.

Yeni TTK'nın 378. Maddesi bu ilişkiye bir örnek olarak, borsada işlem gören halka açık işletmeler için risklerin erken teşhisi ve yönetilmesi amacıyla bir komite kurulması zorunlu kılınmıştır. Aynı komite, diğer şirketler için de denetçinin gerekli görüp yönetim kuruluna bildirmesi halinde kurulmaktadır. Bu madde, kurumsal yönetime yönelik önemli bir uygulamanın hayata geçirilmesini sağlarken iç denetim birimlerine de yeni roller yüklemektedir. İç denetim birimleri, risklerin teşhis edilmesine yönelik olarak en uygun verilere sahip olan ve aynı zamanda bu verilerin nasıl yorumlanması gerektiği bilgisine sahip olan birim olarak komiteye önemli katkılar sunacaktır. Anket bulgularından elde edilen sonuçlar bu görüşü desteklemektedir.

Şekil 12: Kurumsal Yönetim ile İlgili Anket Bulgularının Genel Görüntüsü



Türkiye’de faaliyet göstermekte olan iç denetçiler, gerek denetim komiteleri aracılığıyla, gerekse de doğrudan ilgili komite ve kurullara destek olarak kurumsal yönetimin işletme içerisinde benimsenmesine önemli destek sunmaktadırlar. Şekil 12’deki toplu anket sonuçlarından, iç denetim mesleği mensuplarının, kurumsal yönetime ilişkin görevlere yönelik aktif rol üstlenme sorumluluğunun farkında olduğu anlaşılmaktadır. İç denetim birimi mensupları, kendilerini üst yönetim ve komiteler arasında bir köprü olarak görmekte ve kurumsal yönetim yapısının sağlamlaşmasına katkıda bulunmaktadır.

Özellikle kurumsal yönetim açısından olmazsa olmaz konumda bulunan işletme içi kurullar ve örgüt kademeleri arasındaki dengenin sağlanmasında iç denetim birimleri önemli katkı sağlayabilecektir. İç denetim birimi ve iç denetçilerin denge rolünü üstlenebilmesini sağlayan en önemli özellikleri, kurum içerisindeki tarafsızlık ve şeffaflıklarıdır. Görevlerini ve üstlendiği sorumlulukları etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için, işletme içerisindeki tüm birimlere karşı şeffaf ve aynı mesafede bulunmak zorundadır. Bu haliyle iç denetim birimi, kurumsal yönetimin işletme içerisindeki en önemli garantörü olarak aktif rol üstlenmektedir.

3.5.2. İç Denetçilerin Paydaş Beklentilerine Yönelik Algularına İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

İç denetim mesleğinin yıllar içerisinde geçirdiği değişim ve dönüşüm, beraberinde mesleğin etkilediği doğrudan ve dolaylı çevrenin de büyümesine neden olmuştur. Bu büyük paydaş kitlesinin beklentileri, mesleğin artan önemine paralel olarak hızla değişmiş ve giderek artmıştır. İkinci bölümde, mesleğin paydaşlarının bakış açılarını, tespitlerini ve beklentilerini ortaya koymayı amaçlayan, küresel çapta gerçekleştirilen ve sonuçları birbirini destekler nitelikte çıkararak iç denetim mesleği mensuplarına önemli işaretler ve yol haritası sunan çalışmalara tek tek değinilmiştir.

Türkiye’de iç denetçilere yönelik olarak gerçekleştirdiğimiz anket çalışması bulguları, ikinci bölümde ele alınan küresel paydaş çalışmaları ile beraber değerlendirildiğinde daha anlamlı sonuçlar üretmektedir. Özellikle bazı başlıklarda küresel paydaşların görüşleri ile Türkiye’deki iç denetçilerin görüşleri arasında ciddi farklılıklar gözlenmiştir. Bu farklılıkların giderilmesine yönelik çözüm önerileri, Türkiye’de mesleğin gelişim yönüne de ışık tutabilecek önemli bir tespit olarak düşünülmektedir.

Bu bölümde, önceki bölümde sıralanan bulgular altı başlık halinde, ikinci bölümde değinilen paydaş beklentilerine ilişkin anket çalışmalarıyla da ilişkilendirilerek değerlendirilmiştir.

3.5.2.1. Beceri ve Yetkinliklere Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi

İç denetçilerin, beceri ve yetkinliklerine yönelik elde edilen anket bulgularından yola çıkarak geniş perspektiften bakıldığında, iç denetçilerin %39’u yeni kanun ve düzenlemeler hakkında meslek mensuplarının yeterince bilgili olduğu yönünde beyanda bulunmuştur. Şekil 13’te görüldüğü üzere Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan çalışma sonucunda, iç denetim biriminin paydaşları, %75 oranında bir katılımı ile iç denetçilerin yeni kanun ve düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olduğu görüşünü belirtmişlerdir. Türkiye’deki iç denetçiler ile uluslararası beklenti arasındaki bu fark oldukça önemlidir.

Şekil 13: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (2010) Paydaş Beklentileri Anket Sonucu ile Türkiye’deki İç Denetçilerin Anket Sonucu Karşılaştırması

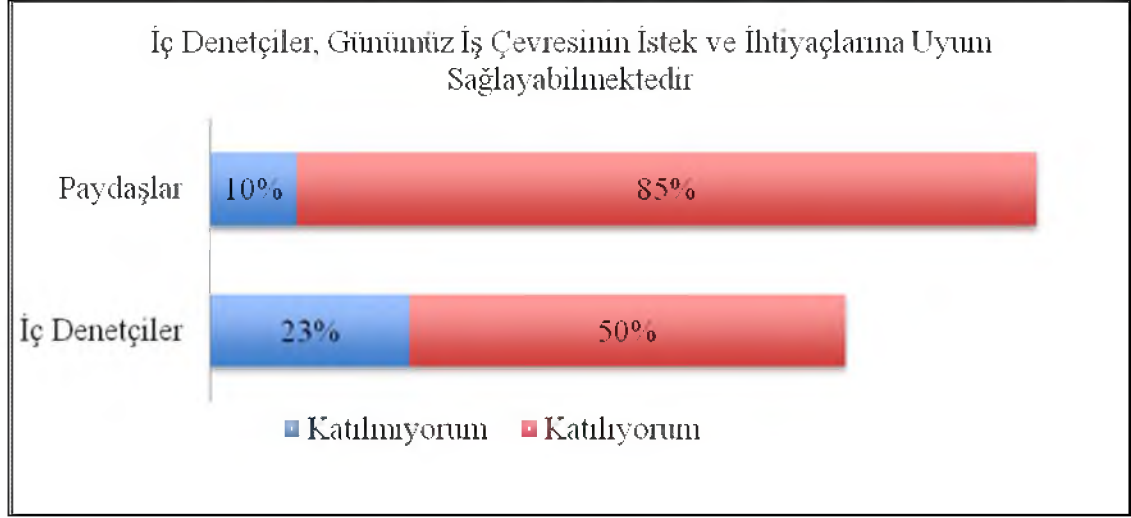


Özellikle Türkiye’de mesleğin henüz istenen tecrübeye ve sağlam konuma ulaşmadığı göz önüne alındığında, meslek mensuplarının, mesleğin gelişimine doğrudan etkisi bulunan kanun ve düzenlemeleri daha titiz takip etmesi gerekmektedir. Yine bulgular bölümünde detaylı olarak ölçülen meslek mensuplarının yaş ortalaması da dikkate alındığında Türkiye’de mesleği icra eden temsilcilerin oldukça genç oldukları anketin ilk bölüm sonuçlarından anlaşılmaktadır. Meslek mensuplarının %80’e yakını 40 yaşın altında ve bu genç yaş grubunun %63’ünün beş yıl ve altında mesleki tecrübeye sahip olduğu anlaşılmıştır.

Özellikle, görece genç ve deneyimsiz meslek mensuplarının, değişime daha hızlı adapte olabilme potansiyeline sahip olmaları dolayısı ile mesleği etkileyen kanun ve düzenlemeleri takip etmeleri oldukça önemlidir.

Türkiye’de faaliyet gösteren iç denetçilerin %36’lık kesiminin, iç denetçilerin güncel uygulamalar hakkında yeterince bilgi sahibi olmadığı yönünde fikir beyan etmesi, iç denetim mesleğinin Türkiye’de uluslararası seviyeye ulaşması ve paydaş beklentilerine yanıt vermesi için atılması gereken adımlar olduğuna işaret etmektedir.

Şekil 14: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Paydaş Beklentileri Anket Sonucu ile Türkiye’deki İç Denetçilerin Anket Sonucu Karşılaştırması

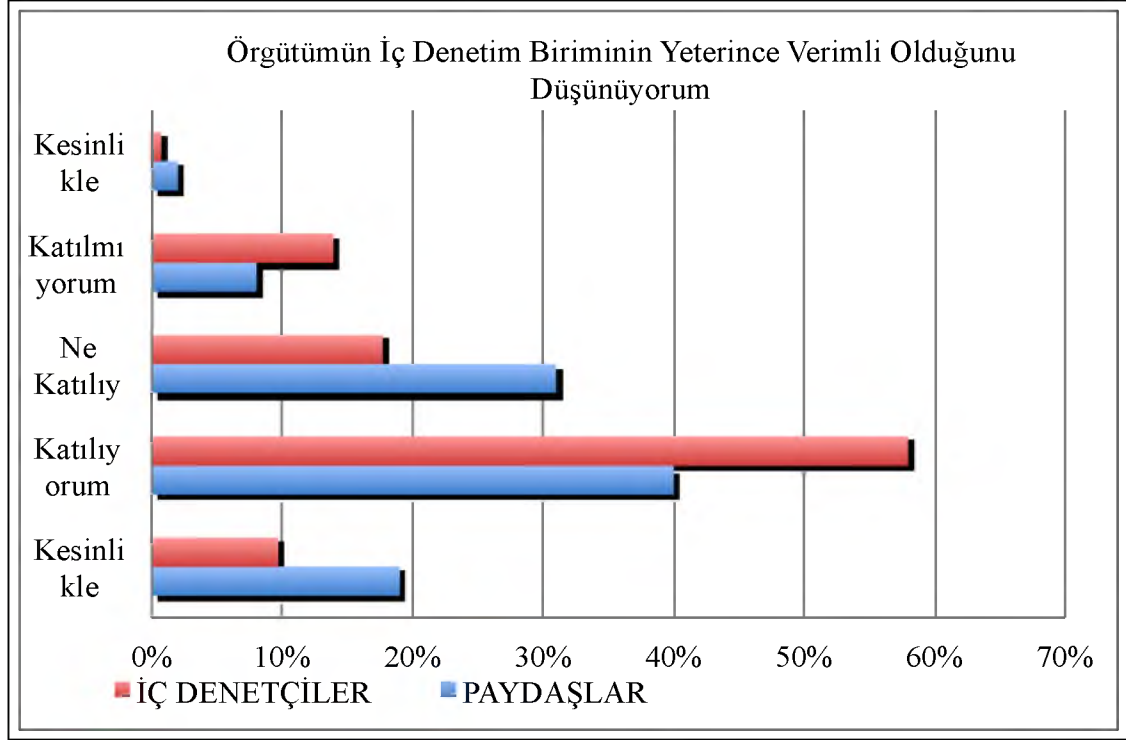


Algı farklılığına ilişkin benzer bir durum da beklentilerin karşılanma seviyesine yönelik alınan sonuçlarda ortaya çıkmıştır. Şekil 14 incelendiğinde, IIA anket çalışmasına göre paydaşlar, iç denetçilerin günümüz iş çevresinin yani paydaşların istek ve ihtiyaçlarına uyumunu yaklaşık %85 seviyesinde görürken Türkiye’de iç denetçiler açısından bu oran %50 olarak ölçülmüştür.

Araştırma problemini de destekler nitelikte çıkan bu sonuç ile, Türkiye’deki iç denetçilerin paydaşların beklentilerini tam olarak karşıladıklarını, istek ve ihtiyaçlarla uyum sağladıklarını düşünenlerin payı görece olarak düşük çıkmıştır. Ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde görüş bildirenler de dikkate alındığında, %50’lik bir kesimin, Türkiye’de iç denetçilerin, iş çevresinin istek ve ihtiyaçlarına uyum sağladığı görüşüne destek vermemesi önemlidir.

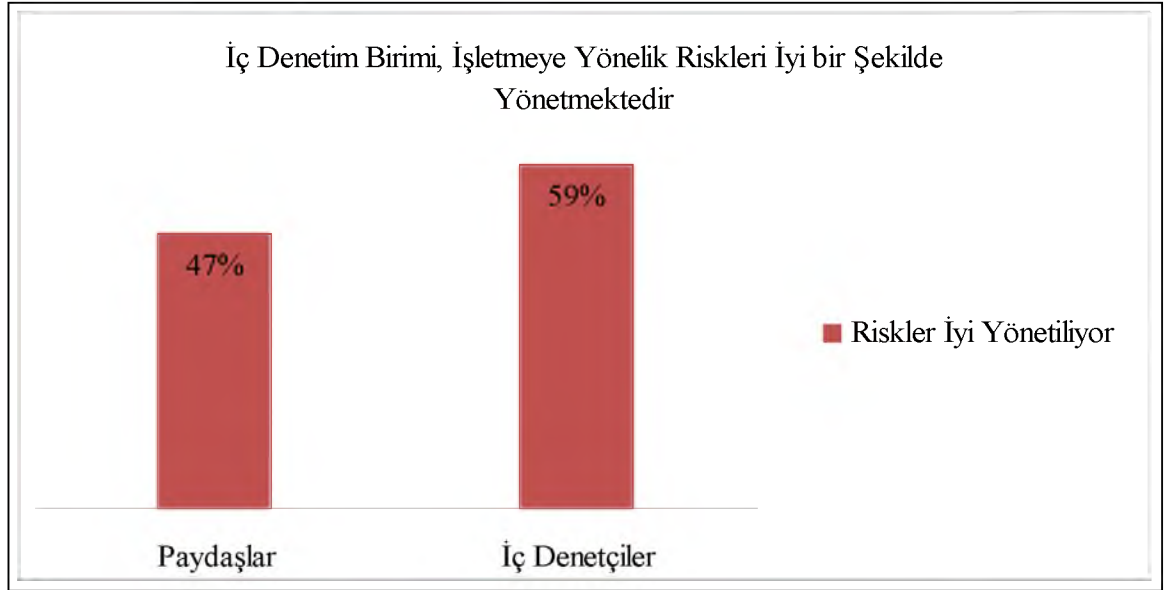
Daha önce de belirtildiği üzere, mesleğin uluslararası seviyeye ulaşabilmesi ve gelişmiş ülkelerdeki önemine kavuşabilmesi için, iç denetçilerin, daha önceki bölümlerde detaylıca açıklanan iş çevresinin istek ve ihtiyaçlarına uyum sağlayabilmelidir.

Şekil 15: E&Y (2012) Uluslararası Paydaş Anketi Sonucu ile Türkiye'deki İç Denetçilerin Anket Sonucu Karşılaştırması



İç denetim birimlerinin verimliliği açısından, Türkiye'de iç denetçilerin verimlilik algısı, paydaşların algısının üzerinde yer almıştır. Şekil 15'teki durum incelendiğinde Ernst & Young anketine göre paydaşların toplamda %59'u iç denetim biriminin yeterince verimli olduğu yönünde görüş bildirirken aynı önerme Türkiye'deki iç denetçilere yöneltildiğinde, bu oran %68 olarak ölçülmüştür. Verimliliğin artırılabilmesi için hem iç denetçiler bazında hem de işletmeler ve yasal düzenlemeler anlamında atılması gereken adımlara yönelik olarak öneriler, sonuç kısmında detaylı olarak sunulacaktır.

Şekil 16: PWC (2012) Uluslararası Paydaş Anketi Sonucu ile Türkiye'deki İç Denetçilerin Anket Sonucu Karşılaştırması



Risk yönetimi, günümüzde işletmelerin faaliyetlerini başarıyla sürdürebilmeleri için en önemli unsurlardan biri olarak üst yönetimlerin gündemini meşgul etmektedir. İkinci bölümde belirtilen paydaş beklentileri dikkate alındığında, risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim faaliyetleri, birçok işletmenin öncelikli gündem maddesi haline gelmiştir.

Anket bulgularına göre Türkiye'de iç denetçilerin %59'u risklerin iyi yönetildiğini düşünürken, bu oran Şekil 16'da görüldüğü üzere uluslararası paydaşların beklentisinin üzerinde yer almaktadır. Ancak bu durumu olumlu olarak yorumlamak oldukça iyimser bir bakış açısı olacaktır. Zira, yine önceki bölümdeki anket bulguları incelendiğinde Türkiye'deki iç denetçilerin %44'ünün çalıştığı süre boyunca hiçbir eğitim almadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Risk yönetimine ilişkin olarak, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde özellikle yasal düzenlemeler yoluyla şirketlerin ve ilgili birimlerin dikkati çekilmektedir. Yeni TTK'nın daha önce de değinilen ilgili maddeleri gereğince risk yönetimi Türkiye'de giderek önem kazanmaktadır. Ancak bu riskler özellikle büyük işletmeler için daha karmaşık ve birbirini ile ilintili olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu anlamda, risklerin tespit edilmesi ve yönetilebilmesi için iç denetçilerin bu konuda uzmanlaşmaları ve risk odaklı denetim bakış açısını kazanmaları gerekmektedir. İç denetçilerin, tecrübe yolu ile bu yetkinlikleri kazanması mümkünken bu süreci

hızlandırmak adına, kurum içerisinde ve dışında alınacak eğitimlerle iş deneyiminin mutlaka desteklenmesi gerekmektedir.

Risk yönetimine ilişkin olarak ankette yer alan önemli noktalardan biri de etik ve yolsuzluk ile ilişkili olan risklerin yönetimine dair bulgulardır. Türkiye'deki iç denetçilerin %60'ı etik ve yolsuzluk risklerinin iyi yönetildiğini düşünüyorken çalıştığı kurum içerisinde her yıl etiğe yönelik eğitim alan meslek mensubu oranı sadece %40 olarak ölçülmüştür.

Bu çalışma içerisinde daha önceki bölümlerde değinilen, küresel şirket skandallarının ortaya çıkmasının en büyük sebebi olan etik dışı davranışlar ve yolsuzlukların önlenmesi ve ortaya çıkarılması, iç denetim birimlerinin en önemli sorumluluklarından birini oluşturmaktadır. İç denetim biriminin kurum içerisinde şeffaflığı ve doğruluğu temin edebilmesi ve kurumsal yönetime katkı sunabilmesi için etik ve yolsuzluklar konusunda kendisini sürekli olarak güncellemesi ve geliştirmesi gerekmektedir.

İkinci bölümde irdelenen PWC'nin uluslararası anket çalışmasında, paydaşların %53'ü yolsuzluk ve etik ile ilgili risklerin yönetimine güvendiklerini belirtirken üst düzey iç denetim birimi yöneticilerinin bu ifadeye katılım düzeyi sadece %35 seviyesinde kalmıştır. Bu farkın en önemli sebeplerinden biri olarak, etik ve yolsuzluklar konusunda özellikle teknolojik gelişmelerle birlikte bilişim suçlarının artması ile risk unsurlarının kapsamının giderek genişlemesi olarak gösterilebilir. İç denetim birimlerinin etik ve yolsuzlukla ilişkili riskleri kontrol altına alabilmesi için, eğitim ve gelişim ihtiyacının sürekli ve sistematik olarak karşılanması gerekmektedir.

Sonuç olarak, Türkiye'de iç denetçilerin beceri ve yeterlilikleri genel itibariyle yorumlandığında, paydaşların beklentilerini karşılama konusunda eksiklikler bulunmakta ve alt başlıkları itibariyle farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Türkiye, henüz iç denetim mesleğinin gelişiminin ilk evrelerinde bulunmakta ve gerek yasal düzenlemeler yoluyla gerekse de işletmelerdeki farkındalığın artması yoluyla mesleğin gelişimi hızlandırılmaya çalışılmaktadır.

Bu süreçte iç denetçilerin yetenek ve yeterliliklerini artırma adına sürekli olarak mesleki bilgilerini canlı tutmaları ve yenilerini eklemek üzere gayretli olmaları gerekmektedir. Yeni kanun ve düzenlemeleri takip etmek, yorumlamak, mesleki eğitimlerle tecrübeleri desteklemek önem kazanmaktadır. Mesleğin Türkiye'deki ağırlık

merkezinde yer alan genç temsilcilerinin tecrübe eksikliğini kapatabilmesinin en önemli yolu mesleki eğitim ve bilgi birikiminin artırılması olarak görülmektedir.

3.5.2.2. Finansal Destek Gereksinimine Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi

Sürekli artan sorumluluk çerçevelerine ve görev tanımlarına rağmen, iç denetim birimlerinin finansal olarak gerekli desteği alabilme oranı dünya genelinde ciddi bir sorun olarak görülmektedir. IIA uluslararası paydaşlar anketinde paydaşların üçte biri, iç denetim biriminin yeterince fonlanmadığını yönünde görüş bildirmişken aynı durum daha yüksek bir oran ile Türkiye'deki iç denetçilerin de görüşünü oluşturmaktadır. Araştırma bulgularımıza göre, iç denetçilerin yarıya yakını, iç denetim birimlerine ihtiyaç duydukları maddi kaynağın ayrılmadığını belirtmiştir.

Bu durumun Türkiye'de daha yüksek oranla görülmesine ilişkin en önemli gerekçe, iç denetim mesleğine yönelik olarak üst yöneticilerin bakış açısı olarak gösterilebilir. Birimin düşük bütçe ile çalışması, faaliyetlerini de kısması anlamına gelebilecektir. Bu gibi durumlarda iç denetim birimi, kurum içerisinde sadece sembolik bir anlam taşımaktan öteye gidemeyecektir.

Her ne kadar dünya genelinde de iç denetim birimlerine ayrılan bütçelerin kesintiye uğradığı veya sabit tutulduğu görülüyorsa da meslek mensuplarının yarıya yakınının fon eksikliğini belirtmesi, uzun vadede riskli bir süreci beraberinde getirecektir.

Türkiye'de mesleğin henüz Avrupa ve Amerika ülkelerindeki potansiyeline kavuşmamış olması sebebiyle halihazırdaki iç denetim birimlerinin sayısı da özellikle halka açık olmayan işletmeler için oldukça kısıtlı kalmakla birlikte, mevcut birimlerin de ihtiyacı olan finansal kaynaklara erişimi kısıtlı tutulmaktadır. Bilindiği üzere denetim faaliyetleri çok boyutlu olarak ele alınması gereken kompleks işlemler bütünüdür. Bu açıdan değerlendirildiğinde sistematik bir yaklaşım ile işletmenin türü, faaliyetleri, büyüklüğü gibi farklı değişkenlerin de dikkate alınarak işletmeye özgü bir denetim sisteminin kurulması gerekmektedir. Aynı zamanda iç denetçilerin sürekli eğitimi de bu sistemin destekleyicisi olarak gerçekleştirilmelidir.

Türkiye'de meslek mensuplarının yarıya yakınının birimin ihtiyaç duyduğu fon kaynaklarından yoksun olduğunu belirtmesi, yukarıda bahsedilen sistematik yaklaşımın uygulanabilmesini oldukça güçleştirecektir. Sonuç olarak denetimin kalitesi doğrudan

etkilenecek istenmeyen sonuçlara yol açabilecektir. İç denetimin bu çalışma içerisinde belirtilen rol ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi, yapısal olarak bağımsızlığının temin edilmesinin yanı sıra finansal bağımsızlığıyla da doğrudan ilişkili olarak değerlendirilmektedir.

3.5.2.3. İç Denetim Biriminin Yetenek Geliştirme Beklentisine Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi

İç denetim birimlerinin, meslek mensuplarının kariyer hedefleri açısından bulunduğu noktayı ve iç denetçilerin mesleğe yönelik bakış açılarını ortaya koymayı amaçlayan bu bölüm sonucunda elde edilen bulgular oldukça dikkat çekmektedir.

Türkiye’de iç denetim mesleği mensuplarının %70’den fazlasının, iç denetim biriminde çalışmanın, örgüt içerisindeki üst düzey liderlik pozisyonları için yeteneklerini geliştirdiği algısına sahip olduğu tespit edilmiştir. İç denetim biriminde çalışan meslek mensuplarının %80’den fazlası da üst pozisyonlar için tecrübe kazandığını belirtmektedir.

Bu algı, Türkiye’de iç denetim birimlerinin işletme içerisinde yükselme ve tecrübe kazanma açısından oldukça önemli bir basamak olarak görüldüğünü göstermektedir. IIA uluslararası anket çalışmasına katılan iç denetim paydaşlarının ise %50’si bu görüşe katılmadığını belirterek, iç denetim birimi çalışanlarına yönelik olarak daha farklı bir beklenti içerisinde bulunmaktadır. Aynı şekilde iç denetim biriminin lider yetiştirme potansiyeline ilişkin olarak da kayda değer bir paydaş yüzdesi, birimin böyle bir fonksiyonu olmadığını belirtmektedir.

Özellikle Türkiye’de mesleğin temsilcilerinin yaş ortalamasının görece düşük ve çoğunluğunun mesleki kariyerinin başında olması dolayısı ile Türkiye’de ortaya çıkan ve paydaş beklentileri ile tam olarak örtüşmeyen bu durum normal olarak değerlendirilebilmektedir. Mesleğin genç temsilcilerinin yüksek kariyer beklentileri, sonuçların da bu oranda yüksek çıkmasına yol açarken paydaşların iç denetim biriminden asli beklentilerinin, risklerin tespiti ve yönetimi gibi konular olması, paydaşların iç denetçilerden kurum içi liderlik veya kariyer odaklı bir beklenti içerisine girmesini önlemektedir.

3.5.2.4. Raporlama Kalitesi ve İletişimine Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi

Dünya genelindeki iç denetim birimi paydaşlarının büyük bir çoğunluğu IIA anketine göre, iç denetim birimi raporlarının açık ve bilgilendirici olduğu yönünde görüşlerini bildirmişlerdir. Türkiye’de iç denetim mesleği mensupları da kendi raporlama kalitelerini %90’ın üzerinde bir oranla açık, anlaşılır ve bilgilendirici olarak yorumlayarak yüksek olarak değerlendirmiştir. Raporların zamanlılığına ilişkin olarak da meslek mensuplarının sadece %2’ye yakını olumsuz görüş bildirmiştir. Bu oran ise paydaşlar seviyesinde %15 gibi çok daha yüksek olarak ölçülmüştür. Raporların zamanlılığına yönelik memnuniyet beklentilerine görülen bu farklılık her ne kadar düşük gibi görünse de önemlidir.

Raporlama, iç denetimin en önemli aşamalarından biri olarak görülmektedir. Bu aşama ile iç denetim bulguları, görüş ve öneriler gibi birimin faaliyetlerinin sonuçlarını içeren detaylar, üst kurullar ve komiteler ile paylaşılmaktadır. İç denetim raporları içeriği itibariyle, üst yönetim için büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde raporların içerik kalitesi ve zamanlılığı dikkat edilmesi gereken hususlar olarak değerlendirilmektedir. İşletme yöneticileri için önemli bilgi ve uyarılarla dolu kıymetli bir içeriğe sahip raporun doğru zamanda hazırlanarak yönetime sunulmaması, sunulan bilgilerin önemini yitirmesine sebep olabilmektedir.

İç denetim birimi raporlarının zamanlılığı ve içerik kalitesi kadar önemli bir diğer nokta da, raporlamanın gerçekleştirildiği yönetim kademesidir. Raporlamanın yapılacağı yönetim kademesinin, iç denetim biriminin bağımsızlığına engel olmayacak ve denetimlerinde aksamaya yol açmayacak şekilde seçilmesi gerekmektedir.

Geçmişte yaşanan ve birinci bölümde değinilen skandallardan da anlaşıldığı üzere, etik dışı davranış ve yolsuzluklara bizzat raporlamanın gerçekleştirildiği yönetim birimleri karışabilmektedir. Bu durumda, iç denetçilerin farklı kaygı ve tereddütler sebebiyle gerçekleri olduğu gibi açıklayamama riskiyle karşılaşmaları sonucu doğabilmektedir.

Raporlama yapılacak olan biriminin bu tereddütleri ortadan kaldırabilecek seviyede olması gerekmektedir. İç denetim birimin asli görevi birim yöneticileri veya üst yönetimi korumak değil, işletme paydaşlarının menfaatlerini koruyarak işletmenin sağlıklı biçimde varlığının sürdürülmesini sağlamaktır.

PWC 2012 anketinde, iç denetim mesleği paydaşlarının %64'ü, iç denetim biriminin raporlamayı CFO'ya yapmaması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir. Türkiye'de duruma bakıldığında ise, iç denetçilerin %61,4'ü raporlamayı yönetim kuruluna yaptıklarını belirtmişlerdir. Raporlamayı denetim komitesine yapanların payı ise %30,3 olarak ölçülmüştür. CFO'ya raporlama yapanların oranı ise %3'te kalmıştır.

Türkiye'de henüz tüm işletmelerde denetim komitesi bulunmamasından dolayı yönetim kuruluna yapılan raporlamaların oranı yüksek çıkmıştır. Bu noktada en sağlıklı raporlama denetim komitesine yapılan olarak görülmektedir. Denetim komiteleri yapıları gereği iç denetim biriminin çalışmalarından beslenmekte ve aynı zamanda iç denetim biriminin bağımsızlığını da güvence altına alarak yukarıda belirttiğimiz asli görevlerin yerine getirilebilmesine imkan vermektedir.

3.5.2.5. Danışmanlık Fonksiyonuna Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi

İç denetçiler, birimlerine yüklenen görevleri yerine getirebilmek adına hem teknik hem de beşeri anlamda çok farklı yeteneklere sahip olmak ve bunları sürekli kullanmak durumundadırlar. İç denetçiler, iç denetim birimindeki çalışmaları süresince işletme içerisinde farklı departmanlarla sürekli etkileşim içerisinde çalışarak işletmenin bütününe yönelik olarak önemli iç görümlere sahip olurlar.

Çalışma içerisinde yer verilen literatür taraması bölümündeki çalışmalara dikkat edilecek olursa, 80'li ve 90'lı yıllarda gerçekleştirilen çalışmalarda iç denetim biriminin ağırlıklı olarak güvence faaliyetlerine ve finansal denetime odaklanması beklenirken 2000'li yıllara gelindiğinde bu beklenti yerini danışmanlık beklentisine bırakmıştır. Üst yönetim için çok değerli olan bu bütüncül bakış açısının salt denetim faaliyetlerinde değil, işletmeyi etkileyecek stratejik kararlarda da görüş ve önerilerini belirtmek suretiyle kullanmaları gerekmektedir. Yapılan güncel uluslararası çalışmalar da paydaşların, iç denetim birimlerinden bu yönde büyük beklentileri olduğunu göstermektedir.

Paydaşların iç denetçilerden, denetim haricinde önemli beklentilerinden biri stratejik danışmanlık rolünü üstlenmeleridir. Bu rolün kapsamı işletmeden işletmeye değişkenlik gösterebilmekle birlikte, özellikle Türkiye açısından değerlendirildiğinde, kurumsal yönetime ilişkin danışmanlık ve destek faaliyetlerinin önemi daha fazla ön

plana çıkabilmektedir. Türkiye'deki iç denetçilerin bakış açıları ve kendi görevlerine ilişkin algıları da uluslararası paydaş beklentileriyle örtüşmektedir.

İç denetçilerin %80'inden fazlası, kendilerini üst yönetim için bir danışmanlık kaynağı olarak görmektedir. Benzer şekilde kurumsal yönetime ilişkin katkılarını da %90'ın üzerinde iç denetçi önemli olarak değerlendirmektedir. Stratejik konularda görüşlerini bildirmesi gerektiğine inanan meslek mensuplarının payı %85'in üzerindedir.

Tüm bu bulgular, iç denetim biriminde görev yapan iç denetçilerin, üst yönetimi denetim fonksiyonunun yanı sıra işletme odaklı birçok konuda destekleyebileceğini ve bu noktada sorumluluk almaya hazır olduklarını göstermektedir. Türkiye gibi kurumsallaşma adına atılması gereken birçok adımın bulunduğu, işletmelerin profesyonel yönetim anlayışına geçişi henüz tamamlamadığı ve katılımcı yönetim anlayışının giderek geliştiği ülkelerde, sahip oldukları bilgi ve tecrübeleri itibarıyla iç denetçilerin stratejik danışmanlık rolüne daha fazla önem verilmeli ve iç denetim birimleri, üst yönetimler tarafından bu yönde teşvik edilmelidir.

3.5.2.6. Standartlara ve Sertifikasyonlara Uyuma Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan mesleki uygulama standartlarına uyum konusu, dünya çapında ele alınan önemli bir mesleki gelişme olarak yorumlanmaktadır. Standartlara uyumun, küresel anlamda mesleki güvenin gelişmesine ve iç denetim faaliyetlerinden etkilenen paydaşların güvenini arttırmaya yönelik anlamlı etkisi olacağı tartışılmaktadır. Yapılan uluslararası paydaş anketlerinde de, paydaşların tamamına yakınının iç denetim uygulamalarını yöneten profesyonel standartların bilincinde olduğu ortaya çıkmıştır. Ancak standartlara verilen önem düzeyinde farklılıklar görülmektedir. IIA anket çalışmasına göre, paydaşların %70'den fazla paya sahip çoğunluğu, standartlara uyumlu olmanın mesleğe duydukları güveni arttıracaklarını belirtmiştir. Bu beklenti, meslek mensupları için önemli bir işaret olarak değerlendirilmektedir. Paydaşların yarısından fazlası, meslek mensuplarında CIA sertifikası bulunmasını önemsemektedir.

Türkiye'de iç denetçilerin %90'ından fazlası, mesleki standartlar olduğunun farkında olduğunu belirtirken çalıştığı kurumun standartlara tam uyumlu olduğunu

belirtenlerin oranının %45 gibi düşük bir seviyede kalması, uyuma ilişkin olarak soru işaretlerini de beraberinde getirebilmektedir. Benzer bir noktadan farklı bulgular değerlendirildiğinde, meslek mensuplarının sadece %45'inin Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün Türkiye'deki resmi temsilcisi olan TİDE'ye üye olduğu görülmektedir. Uluslararası geçerliliği bulunan ve paydaşlar için de önemli olarak değerlendirildiği anket çalışmalarıyla desteklenen sertifika sınavları, Türkiye'de TİDE eliyle yürütülmektedir.

Türkiye'de iç denetçilerin %50'sinden fazlası, her hangi bir resmi iç denetim sertifikasına sahip olmadan faaliyetlerini yürütmektedir. Bu durum paydaşların beklentileri ile örtüşmemektedir. Mesleğe duyulan güvenin artırılabilmesinin en önemli araçlarından biri olarak görülen sertifikalar, beraberinde standartlara uyumu getirmektedir. Dolayısı ile kurumlarda iç denetim standartları ile uyumlu bir denetim faaliyetinin yürütülebilmesi için meslek mensuplarının şu an %40 seviyesinde bulunan CIA sertifika oranını artırması gerekmektedir. Türkiye'de iç denetçilerin, gerek kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili gerekse de işletme fonksiyonları ile ilgili yönetime destekleyici danışmanlık hizmetleri sunabilmeleri için CIA, dışında kalan diğer uzmanlık sertifikalarını da almalarının faydalı olacağı düşünülmektedir. Türkiye'de CIA (Sertifikalı İç Denetçi) dışında kalan CCSA (Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası), CFSA (Sertifikalı Finansal Hizmetler Denetçisi) ve CGAP (Sertifikalı Kamu Denetçisi) sertifikalarına sahip iç denetçi oranı sadece %7,2 olarak tespit edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İçinde yaşadığımız, çalıştığımız ve ayak uydurmak zorunda olduğumuz dünya değişmektedir. Bu değişimin arkasında yatan tek temel ve itekleyici gücü insan istek ve ihtiyaçları oluşturmaktadır. Mevcut ihtiyaçların değişmesi, beraberinde sistematik bir değişim dalgasını da getirmektedir. Son on yıl içerisinde insanların birbirleri ile olan entegrasyonunun hızlanarak artması, fiziki sınır ve mesafelerin dijital olarak kırılması sonucunda, dünya çapında iş yapma biçimleri de istek ve ihtiyaçlara göre yeniden şekillenmiştir. Bu değişime hazırlıksız yakalanan düzenleyici otoritelerin ve iş çevrelerinin eksikliklerinden yararlanan şirket yöneticileri, tüm dünyayı etkileyen muhasebe ve finans skandallarına imza atarak kapanması yıllar süren yaralara ve küresel bir güvensizlik ortamına sebep olmuşlardır.

Tüm bu faktörler neticesinde kurumların iç denetim fonksiyonuna olan bakış açılarında da köklü değişimler yaşanmıştır. Uzun yıllar, iç denetim birimlerinden “olani” ortaya çıkarması beklenirken yaşanan krizler ve çıkarılan sonuçlar neticesinde, bu beklenti yerini olayları olmadan önleme ve iyileştirme beklentisine bırakmıştır.

Proaktif yaklaşım olarak da nitelendirebileceğimiz iç denetimin bu yeni görevinde, birimin sistematik olarak çalışması ve işletmenin faaliyetlerine yönelik riskleri erken tespit ederek yönetmesi beklenmektedir. Bu dönüşüm, başta skandalların ortaya çıktığı Amerika gibi ülkelerde hızla yer bulurken daha sonra dünya çapında yasa koyucuların benzer tedbirler alması ile küresel bir önem kazanmıştır.

Yaptığımız bu çalışma ile, Türkiye’de faaliyet göstermekte olan iç denetçilerin, Yeni TTK sonrasında iç denetim mesleğini etkileyen pozitif dönüşümlerin farkında ve bu dönüşümleri hayata geçirmek üzere hazır oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Türkiye’de iç denetçiler, işletmenin tüm yapıları ile temas halinde bulunarak hem paydaşların beklentilerini karşılamak açısından bir denge rolü hem de üst yönetimin stratejik konulara ilişkin bakış açısını genişletmek açısından bir danışmanlık rolü üstlenmelidir.

Ancak tüm bu görevleri yerine getirirken iç denetim biriminin paydaşlarının beklentilerini de eksiksiz olarak gerçeğe dönüştürmelidir. Bu paydaşlar içerisinde salt hissedarlar bulunmamakta; şirket yöneticileri, şirket yatırımcıları, şirketin iş ortakları, müşterileri ve hatta tüm kamu yer almaktadır. İç denetim biriminin görevini eksik olarak yerine getirmesinin olası sonuçları bu çalışma içerisinde paylaşılarak değerlendirilmiştir.

Çalışmanın bir diğer sonucu da bu noktada ortaya çıkmakta ve Türkiye’de faaliyet gösteren iç denetçilerin, mesleğin paydaşlarının beklenti ve düşünceleri ile farklılaşan beklentilerinin giderilmesi gerekmektedir. Mesleğin ihtiyaç duyduğu dönüşümü tamamlayarak beklentileri tam olarak karşılayabilmesi için öneriler şu şekilde sıralanmaktadır:

- İşletmenin en önemli güvencelerinden olan iç denetim birimlerinin, işletme içerisinde doğru şekilde yapılandırılması, en az varlığı kadar büyük önem arz etmektedir. Birimin, işletmenin faaliyetlerinin kapsamı, niteliği ve işletmenin diğer fonksiyonlarının özelliklerine göre tasarlanması gerekmektedir. İç denetim fonksiyonunun işletme içerisinde doğru şekilde oluşturulması ve ihtiyaç duyduğu çalışma alanının sağlanması, birimin var olan yeteneklerinin ortaya çıkması ve kuruma katma değer yaratmasını sağlayacaktır. Bu katma değer birçok farklı boyutu bulunmakla birlikte, önemli bir tanesi de bağımsız denetim maliyetlerini aşağı çekebilecek olmasıdır. Yeterli etkinlikte çalışan bir iç denetim birimi, işletmenin profesyonel ilişki içerisinde olduğu tüm kesimler için bir güven unsuru oluşturabilme kabiliyetine sahip olacaktır.
- Yeni TTK sonrasında, ilgili birçok maddede yönetim kuruluna yüklenen sorumluluklar sonucunda, işletme yönetimlerinin iç denetime olan ihtiyaçları artmıştır. Bu ihtiyacın amacına uygun olarak karşılanabilmesi, ancak iç denetim birimlerinde uzman meslek mensuplarının yer alması sonucunda gerçekleşebilecektir. İşletme yönetimlerinin, sahip oldukları profesyonel iç denetim kadrolarının bilgi ve tecrübesinden yararlanabilmek adına, iç denetçilere gerekli yetki ve sorumlulukları vermesi gerekmektedir. Araştırmamız sonuçlarında da açıkça ortaya çıktığı üzere, Türkiye’deki birçok işletme için en önemli gelişim alanlarından biri olan kurumsal yönetim gibi konularda, iç denetçilerin çok önemli katkıları bulunabilecektir. İşletme yönetimlerinin bu potansiyelden yararlanması gerekmektedir. Ancak iç denetim biriminin, işletme içerisinde kurumsal yönetim ve diğer konularda yönlendirici bir rol üstlenebilmesi için kurum içi bağımsızlığının temin edilmesi gerekmektedir. İç denetim birimlerinin kurum içi bağımsızlığının en önemli sağlayıcısı denetim komitesidir. Yeni TTK ile birlikte sayıları artan denetim komitelerinin tüm işletmelere yayılması gerekmektedir. Kurum içerisindeki etik dışı davranışları ve yolsuzlukları ortaya çıkarabilme adına denetim komiteleri, iç

denetim birimlerine çok önemli bir çalışma özgürlüğü sunacaktır. Doğrudan denetim komitesine raporlama yapan bir iç denetim biriminin, kurum içi hiyerarşiden arınarak işletme ve paydaşları lehine çalışmalarını sürdürebilmesi mümkün hale gelecektir.

- İç denetim mesleği paydaşlarına yönelik gerçekleştirilen dünya çapındaki araştırmalar sonucunda, belirli konulara ilişkin olarak paydaşların görüş, algı ve beklentileri ortaya konmuştur. İç denetçilere gerçekleştirdiğimiz anket çalışmasında, bu algı ve beklentilerle örtüşen noktalar olduğu gibi farklılaşan noktalar da tespit edilmiştir. Bu farklılıkların giderilmesi yani mesleğin uluslararası beklentilerle örtüşen rolleri üstlenebilmesi için atılması gereken adımlar bulunmaktadır. Bunlar içerisinde en önemlisi mesleğin uluslararası standartlarla uyumlu olarak yerine getirilmesini sağlamaktır. Birden fazla ayağı olan bu uyumun temelinde, iç denetçilerin beceri ve yeterliliklerinin yani mesleki uzmanlıklarının uluslararası seviyeye ulaşması yer almaktadır. Araştırmamız sonucunda da görülmektedir ki, meslek mensuplarının aldıkları profesyonel eğitim sayısı ve seviyesi yeterli değildir. Bu büyük eksikliğin giderilmesi, birçok gelişmenin de kendiliğinden meydana gelmesini sağlayacaktır. İç denetçilerin hem kurum içi hem de kurum dışından eğitimler ve diğer mesleki çalışmalar yoluyla güncel uygulamaları yakından takip etmeleri ve mesleki bilgilerini üst seviyeye taşımaları gerekmektedir.
- İç denetim mesleği mensuplarının, raporlama kalitesi ve stratejik danışmanlık gibi konularda kendilerini yeterli ve hazır görmeleri önemlidir. Ancak bu iradenin üst düzey mesleki bilgi birikimi ve bunun göstergelerinden biri olan sertifikasyon ile desteklenmesi gerekmektedir. Anket sonuçları, sertifikalaşma ve eğitim oranlarının yeterli seviyede olmadığına işaret etmektedir. Özellikle mesleğin Türkiye'deki temsilcilerinin yaş ortalamasının görece düşük olması ve kariyer açısından da mesleki tecrübe edinme aşamasının erken evrelerinde bulunması, uluslararası geçerliliği bulunan sertifikaların önemini arttırmaktadır. Genç meslek mensupları, sertifika eğitim ve çalışmaları eliyle tecrübe eksikliklerini giderebileceklerdir.
- İç denetim mesleğinin Türkiye'deki gelişiminin öncüsü ve mesleğin tek temsilcisi konumunda bulunan Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün, eğitim ve sertifikasyon çalışmalarının desteklenmesi büyük önem taşımaktadır. Özellikle mesleğe yönelik profesyonel bir alt yapı oluşturmak amacıyla yaptığı çalışmaların kapsamı

genişletilmelidir. İ denetçi olabilmek için herhangi bir özel eğitim, staj veya sertifikanın zorunlu olmaması, mesleğin uygulanma biçimlerinde farklılıklar ortaya çıkmasına yol açmaktadır. TİDE'nin, bu noktada bir çatı kuruluş rolü üstlenerek düzenleyici kurumlarla çalışmalar yapması ve ilgili çalışmaları yasal bir zemine oturtması sonucunda, mesleki kalitenin arttırılmasına önemli katkıları bulunabilecektir. Böyle bir girişim sonucunda i denetçilerin, uluslararası standartlarla paralel olarak faaliyet göstermeleri mümkün hale gelebilecektir.

Çalışma ile Türkiye'de faaliyet göstermekte olan i denetçilerin gelişen iç denetim uygulamalarına ve paydaş beklentilerine yönelik olarak algıları ortaya konmuştur. Bu alışma i denetim mesleği mensupları odağında gerçekleştirilmiştir. Algı ve beklentilere yönelik benzer çalışmalar, bu çalışmanın bulgu ve sonuçlarından da yararlanılarak paydaşlara yönelik olarak da uygulanabilir.

Türkiye'de iç denetim mesleği hızla önem kazanmakta ve gelişmektedir. Bu açıdan özellikle çalışma sonucunda da ortaya konulan eğitim ve sertifikasyon gibi konularda doğrudan çözüme yönelik çalışmalar gerçekleştirilebilir. Uluslararası i denetim standartları ile uyumluluğa ilişkin daha detaylı araştırmalar yapılarak eksik noktaların tespiti gerçekleştirilebilir.

Bu alışma Türkiye'de iç denetim alana ilişkin olarak önemli bir rol üstlenerek genel çerçeveyi ve alınması gerekli olan önlemleri bütün açısından değerlendirmiştir. Daha derinlemesine araştırmalarla gerçekleştirilecek olan yeni çalışmalar mesleğin gelişimine olumlu yönde katkılar sunabilecektir.

KAYNAKÇA

- Açıkalın İ. (2011), Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Kurumsal Yönetimin Yeri, KPMG Gündem, Sayı 6, s.13-15.
- Al-Twajry A.A.M., Brierley J.A., Gwilliam D.R. (2003), The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective, Critical Perspectives on Accounting, Vol.14, s.507-531.
- Allegrini M., D'Onza G. (2003), Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: An Empirical Survey, International Journal of Auditing, Vol.7, No.3, s.191-208.
- A.A.A. (1973), ASOBAC: A Statement of Basic Auditing Concepts, Sarasota, American Accounting Association, s.2.
- Archambeault, S.D., DeZoort F.T., Holt P.T. (2008), The Need for and Internal Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency, Accounting Horizons, Vol.22, No.4, s.375-388.
- Arena M., Azzone G. (2007), Internal Audit Departments: Adoption and Characteristics in Italian Companies, International Journal of Auditing, Vol.11, No.2, s.94-114.
- Arena M., Azzone G. (2009), Identifying Organisational Drivers of Internal Audit Effectiveness, International Journal of Auditing, Vol.13, s.43-60.,
- Arıkan Y. (2010), Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinde Yeni İş Alanları, Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık, s.7-17.
- Arıkan Y. (2011), Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu – Görüşler, Sapmalar, Öneriler, Mali Çözüm Dergisi, Eylül – Ekim, s.7-15.
- Arslan E. (2011), Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre “Denetçinin” Niteliği, Mali Çözüm, Mart-Nisan, s.73-108.
- Asare K.S., Cunningham A.L., Wright A. (2007), The Sarbanes Oxley Act: Legal Implications and Research Opportunities, Research in Accounting Regulation, Vol.19, s.81-105.
- Aydemir H. (2013), Yeni TTK'nın 'İç Denetim'e Katkıları, Dünya Gazetesi,

02.02.2013.

- Aysan M. (2002), Enron Olayı, "Radikal Gazetesi", 27.02.2002.
- Bailey A.J. (2010), Core Competencies for Today's Internal Auditor-Report II, The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of CBOK Study, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida.
- Bailey A.J. (2010), The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study-Core Competencies for Today's Internal Auditor, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, s.5-17.
- Baş T. (2006), Anket Nasıl Hazırlanır, Uygulanır, Değerlendirilir, Seçkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, s.11.
- Baş T. (2011), İK Profesyonelleri için Anket Hazırlama ve Uygulama Kılavuzu, Realta, Eylül, s.11.
- Basset R., Storrie M. (2003), Corporate Accounting After Enron, Corporate Aftershock The Public Policy Lessons from the Collapse of Enron and Other Major Corporations, Edited by Culp L.C., Niskanen, A.W., John Wiley & Sons Inc., New Jersey, s.28-49.
- Bolger D. (2010), A Call to Action: Stakeholders' Perspectives on Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, s.3.
- Bou-Raad G. (2000), Internal Auditors and a Value-Added Approach: The New Business Regime, Managerial Audit Journal, Vol.15, No.4, s.182-186.
- Bozkurt N. (2010), Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, s.29.
- Burnaby A.P., Hass S. (2011), Internal Auditing in the Americas, Managerial Auditing Journal, Vol.26/8, s.734-756.
- Burnaby P.A., Abdolmohammadi M., Hass S., Sarens G., Allegrini M. (2009), Usage of Internal Auditing Standards by Companies in the United States and Select European Countries, Managerial Auditing Journal, Vol.24/9, s.835-859.
- Carcello V.J., Hermanson R.D., Raghunandan K. (2005), Changes in the Internal Auditing During the Time of the Major US Accounting Scandals, International Journal of Auditing, vol.9, s.117-127.
- Cengiz S. (2013), İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma, Afyon Kocatepe Üni. İ.İ.B.F.

Dergisi, Cilt 15, Sayı 2, s.403-448.

- Chambers R. (2011), So, Who Are Internal Auditing's Stakeholders?, Institute of Internal Auditors Blog, <http://www.theiia.org/blogs/chambers>, Erişim Tarihi: 08.10.2013.
- Chen J.F., Lin W.Y. (2011), Measuring Internal Auditing's Value – Report III, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, s.2.
- Cohen A., Sayag G. (2010), The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations, Australian Accounting Review, Vol.20/3, s.296-307.
- Cohen J., Krishnamoorthy G., Wright A. (2010), Corporate Governance in the Post Sarbanes Oxley Era: Auditors Experiences, Contemporary Accounting Research, Vol.27/3, s.751-786.
- Collins J. (2012), 10 Years after the Sarbanes Oxley Act, CFO, July/August, s.43.
- Cömert N. (2008), Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol, İç Denetim Dergisi, Sayı 21.
- Cooper B.J., Craig J. (1983), A Profile of Internal Audit in Australia, Royal Melbourne Institute of Technology, Melbourne.
- Cooper B.J., Leung P., Mathews C (1994), Internal Audit: An Australian Profile, Managerial Auditing Journal, Vol.3, s.13-9.
- Cooper B.J., Leung P., Chau G. (1989), A Survey of Internal Auditing in Hong Kong, Department of Accountancy, Hong Kong Polytechnic, Hong Kong.
- COSO Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1992), Internal Control Integrated Framework, AICPA, USA.
- Cowan M., Hammond S., Walshe J. (2013), The State of Internal Audit 2013, Thomson Reuters Accelus, s.11.
- Cular M., Susak T. (2013), Condition and Perspective of Internal Auditing and Influence of Internal Auditing on Annual Report Quality: The Case of Croatia, The Journal of American Business Review, Vol.1/2, s.134-142.
- Çakmur H. (2012), Araştırmalarda Ölçme-Güvenilirlik-Geçerlilik, TAF Preventive Medicine Bull, Vol 11/3, s.339-344.

- Çaldağ Y. (2007), Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, Gazi Yayınları, Ankara, s.43.
- ÇSGB (2013), İç Kontrol El Kitabı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, s:8, <http://www.cs.gb.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 30.09.2014).
- Deloitte (2006), Optimizing the Role of Internal Auditor in the Sarbanes-Oxley Era, Second Edition, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-China/Local%20Assets/Documents/cn_IA_optimizeroleia_200607.pdf, Erişim Tarihi: 26.09.2014.
- Demir Ş. (2011), Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi, Mali Çözüm, Mart-Nisan, s.43-70.
- Demir B., Kırılı M. (Editörler)., (2011), Muhasebe Denetimi, Lisans Yayıncılık, İstanbul, s.19.
- Demirbaş M. (2005), İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, İstanbul Ticaret Üni. Sos. Bil. Dergisi, Sayı.7, No.1, s.167-188.
- Dittenhofer M. (2001), Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods, Managerial Auditing Journal, Vol.16, Iss.8, s.443-450.
- Dixon G., Singer S. (2011), Unlocking The Strategic Value of Internal Audit: Three Steps to Transformation, Internal Auditing, May/Jun, Vol.26:3, s.9-18.
- Doğan M. (2007), Kurumsal Yönetim, Siyasal Yayınevi, Ankara, s.50.
- Durmuş N. C., Taş O. (2008), Denetim, 1. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, s.10.
- E&Y (2005), Trends in Australian and New Zeland Auditing, Ernst&Young, Sydney.
- E&Y (2012), The Future of Internal Audit is Now: Increasing Relevance by Turning Risk into Results, Ernst&Young, July, s.2-18.
- Elson R., Lynn M. (2008), The Impact and Effect of the Sarbanes Oxley Act on the Internal Audit Profession: Chief Audit Executives' Perspectives, Academy of Accounting&Financial Studies Journal, January, Vol.1, s.59-65.
- Er F., Altuntaş C. (2012), Yeni TTK ile KOBİ'ler Denetlenmeye Hazır mı? Sakarya İlinde Bir Araştırma, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 24. Dünya Sürekli Eğitim ve Raporlama Sempozyumu, Malatya, Türkiye.

- Erdoğan M., (2002), Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği, Doğu Üni. Dergisi, Vol.5, s.51-63.
- Erdoğan M., Erdoğan N., Cömert N., Uzun A.K., Yılandı, M. (2013), Denetim, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, s.4.
- Ergüden E. (2012), Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İşletmelerde İç Denetimin Rolü ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim, TKYD Dergisi, Sonbahar, s.58-60.
- Eşkazan A. R. (2005), Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında İç Denetim, www.icdenetimmerkezi.com, Erişim Tarihi: 25.11.2013.
- Fadzil H.F., Haran H., Jantan M. (2005), Internal Auditing Practices and Internal Control System, Managerial Auditing Journal, Vol.20/8-9, s.844-867.
- Flesher D.L. (1996), Internal Auditing Standards and Practices, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- FLeung P., Cooper B.J., Robertson P. (2004), The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management, RMIT Publishing, Melbourne.
- Freeman R.E. (1984), Strategic Management, A Stakeholder Approach, Pitman, Boston, s.46.
- Göçen C.A. (2010), Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası, Mali Çözüm, Sayı 97, s.107-129.
- GPO 2012, Public Law 107-204 – Sarbanes-Oxley Act of 2002 Corporate Responsibility, <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-107publ204/pdf/PLAW-107publ204.pdf>, Erişim Tarihi: 02.03.2014.
- Gramling A.A., Maletta M.J., Schneider A., Church B.K. (2004), The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research, Journal of Accounting Literature, Vol.23, s.194-244.
- Gray G. (2004), Changing Internal Audit Practices in the New Paradigm: The Sarbanes-Oxley Environment, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Gray L.G. (2004), Exploring the Effects of the Sarbanes-Oxley Act on Internal Auditors, Research Paper, Symposium on Auditing Problems, University of

Kansas.

- Güçlü F. (2011), Muhasebe Denetimi, İlkeler ve Teknikler, Detay Yayıncılık, Ankara, s.6.
- Güner M.F. (2008), Stakeholder Perceptions and Expectations and The Evolving Role of Internal Audit, Internal Auditing, Sep/Oct, Vol.23/5, s.21-33.
- Gupta P.P. (1991), Spiraling Upward-History of Internal Auditing and the Institute of Internal Auditors, Internal Auditor, June, s.135.
- Güredin E. (2000), Denetim, Beta Yayıncılık, 10. Baskı, İstanbul, s.14.
- Güredin E. (2008), Denetim ve Güvence Hizmetleri, Arıkan, 12. Baskı, İstanbul, s.315.
- Güreli (2011), Yeni Türk Ticaret Kanunu Büyük Değişim Sürecinde Kurumsal Yönetim, İç Kontrol, İç Denetim ve Risk Yönetimi, Güreli Yayınları, s.8.
- Haftacı V. (2007), Muhasebe Denetimi, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, s.149.
- Hatunoğlu Z., Güneş N. (2012), Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Muhasebe Bilgi Sistemine Etkileri, II. Bölgesel Sorunlar ve Türkiye Sempozyumu, K.S.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Ekim, s.238-244.
- Hayes R., Dassen R., Schilder A., Wallage P. (2005), Principles of Auditing, An Introduction to International Standards on Auditing, Second Edititon, Prentice Hall - Financial Times, Edinburgh, s.3-4.
- Hespenheide E. (2006), Optimizing the Role of Internal Audit in the Sarbanes-oxley Era, Corporate Finance Review, Vol.10/4, s.27-38.
- Holt P. T., DeZoort (2009), The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions, International Journal of Auditing, Vol.13, s.61-77.
- Holzinger G.A. (2013), Time to Seize the Opportunity-Global Report, Audit Executive Center of The Institute of Internal Auditors, s.12.
- Hongming C., Chunwei G. (2006), The Internal Audit's Role in the Core Stakeholder Corporate Governance, International Conference on Managemen Science and Engineering, s.488-492.
- <http://www.icdenetim.net/denetim-komitesi>, Erişim Tarihi: 10.10.2013.
- İbiş C., Çatıkkaş Ö. (2012), İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış,

Sayıştay Dergisi, Sayı 85, Nisan-Haziran, s.95-121.

- İDM (2012), Yeni TTK İç Denetim ve Risk Yönetimi Madde ve Gereğçeleri, İç Denetim Merkezi, www.icdenetimmerkezi.com, Erişim Tarihi: 03.10.2013.
- IIA (2004), Internal Auditing's Role in Sections 302 and 404 of The Sarbanes-Oxley Act of 2002, United States, May.
- IIA (2011), Global Value Proposition Flyer, www.theiia.org, Erişim Tarihi: 10.10.2013.
- IIA Belgium (2006), Internal Audit in Belgium: The Shaping of Internal Audit Today and the Future Expectations-Survey Results, The Institute of Internal Auditors Belgium, www.iiabel.be, Erişim Tarihi: 20.10.2013.
- IIA Fransa (2005), Resultats de L'enquete sur la Pratique de L'audit Interne en France 2005, The Institute of Internal Auditors France, Paris.
- İbiş C., Çatıkkaş Ö. (2012), İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, Sayıştay Dergisi, Sayı 85, Nisan-Haziran, s.95-121.
- James K. (2003), The Effects of Internal Audit Structure and Perceived Financial Statement Fraud Intervention, Accounting Horizons, December, s.315-327.
- Kahyaoğlu Bozkuş S. (2010), Bir Güvence Modeli Olarak İç Denetim Mesleği, KPMG Gündem, Ocak-Mart, s.13-16.
- Kaplan S.R., David K. (2007), Accounting Fraud at WorldCom, "Harvard Business School Publications", September, s.1.
- Karacan S., Uygun R.Ç. (2012), Denetim ve Raporlama, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, s.40-41.
- Karaeğ Ö. (2012), Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Yönetim Kurulu Üyeliğine Seçilme Koşulları, Gazi Üni. Hukuk Fak. Dergisi, Cilt 16/3, s.67-94.
- Kamu Gözetimi Kurumu, KGK Tanıtım Kitapçığı, http://www.kgk.gov.tr/custom_page-216-kgk-tanitim-kitapciği.html, Erişim Tarihi: 20.08.2014.
- Kaval H. (2005), Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, s.128.
- Kavut L., Taş O., Şavlı T., (2009), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İSMMM Yayınları, Yayın No 130, İstanbul, s.40.

- Kaya B., (2014), İç Kontrolün Özü Nedir?, <http://bertankaya.net/?p=731>, Erişim Tarihi: 28.11.2014.
- KGK (2013), Türkiye Denetim Standartları, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.01.2014.
- Köklü N. (1995), Tutumların Ölçülmesi ve Likert Tipi Ölçeklerde Kullanılan Alternatif Seçenekler, Eğitim Bilimleri Fak. Dergisi, Sayı 28/2, s.81-89.
- KPMG (2007), The Evolving Role of The Internal Auditor: Value Creation and Preservation from an Internal Audit Perspective, KPMG Australia, s.7.
- Kranacher J.M. (2012), Promoting the Value of Internal Audit, The CPA Journal, December, s.19-24.
- Krell E. (2005), Is Sarbanes-Oxley Compromising Internal Audit?, Business Finance, August, s.18-24.
- Kurnaz N., Çetinoğlu T. (2010), İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, s.18.
- KYBP Kurumsal Yönetim Bilgi Platformu (2002), Kurumsal Yönetim Nedir ve İlkeleri Nelerdir?, <http://www.yenittk.com/tr/kurumsal-yonetim-kurumsal-yonetim-genel-bilgiler-kurumsal-yonetime-iliskin-genel-bilgiler.html>, Erişim Tarihi: 01.12.2014.
- Lapidés P.D., Beasley M.S., Carcello J.V., DeZoort F.T., Hermanson R.D., Neal L.T. (2007), 21st Century Governance and Audit Committee Principles, Kennesaw State University, Corporate Governance Center.
- Leung P., Cooper B.J. (2009), Internal Audit-An Asia Pasific Profile and the Level of Compliance with Internal Auditing Standards, Managerial Auditing Journal, Vol.24/9, s.883-898.
- Leung P., Cooper J.B., Perera L. (2011), Accountability Structures and Management Relationships of Internal Audit: An Australian Study, Managerial Accounting Journal, Vol.26/9, s.794-816.
- Lewington D. (1996), 2020 Vision, Managerial Auditing Journal, Vol.11/7, s.3-11.
- Lowe D.J., Geiger M.A., Pany K.J. (1999), The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence, Auditing: A Journal

of Practice&Theory, Vol.18, s.7-26.

- Lyke B., Jickling M. (2002), WorldCom: The Accounting Scandal, CBS Report for Congress, August, s.2, www.law.umaryland.edu/marshall/crsreports/.../RS21253_08292002.pdf, Erişim Tarihi: 10.10.2013.
- Marchetti M.A. (2005), Beyond Sarbanes-Oxley Compliance Effective Enterprise Risk Management, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, s.4-7.
- Markham W.J. (2006), A Financial History of U.S. Corporate Scandals From Enron to Reform, M.E. Sharpe Publications, New York, s.344-345.
- Martin G.A. (2013), A Refocused Internal Audit Function Adds Throughout the Organization, Internal Auditing, Jan/Feb, Vol.28/1, s.25-34.
- Mat Zain M., Subramaniam N., Steward J. (2006), International Auditors Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics, International Journal of Auditing, Vol.10, No.1, s.1-18.
- Mautz R.K., Sharaf H.A. (1982), The Phylosophy of Auditing, American Accounting Association, Madison.
- Mercer M. (2004), How do Investors Assess the Credibility of Management Disclosures?, Accounting Horizons, September, s.185-196.
- Moeller R.R. (2009), Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules, John Wiley&Sons Inc., New Jersey, s.1-3.
- Mohammad J.A. (2009), Factor Associated with the Use of and Compliance with the IIA Standards: A Study of Anglo-Culture CAEs, International Journal of Auditing, Vol.13, s.27-42.
- Morais M., Burnaby P.A., Hass S., Sadler E., Fourie H. (2009), Usage of Internal Auditing Standards and Internal Auditing Activities in South Africa and all Respondents, Managerial Auditing Journal, Vol.24/9, s.883-898.
- Nagy A.L., Cenker W.J. (2007), Internal Audit Professionalism and Section 404 Compliance: The View of Chief Audit Executives from Northeast Ohio, International Journal of Auditing, Vol.11, s.41-49.
- OECD (2004), OECD Principles of Corporate Governance, OECD Publications,

Paris.

- O'Regan D. (2001), Genesis of a Profession: Towards Professional Status for Internal Auditing, *Managerial Auditing Journal*, Vol.16/4, s.215-227.
- Öz E., Yağdır S. (2012), UFRS Dönüşümünde İç Denetimin Etkisi ve Önemi, *KPMG Gündem*, s.80-82.
- Özeren B. (2000), İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, *Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi*, Ağustos, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras08icdenetimstandart.pdf>, Erişim Tarihi: 01.10.2013.
- Özkalp E. (2012), Davranış Bilimlerine Giriş, *Anadolu Üniversitesi Yayınları*, Eskişehir, s.18.
- Paape L., Chafe J., Snoep P. (2003), The Relationship between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU – A Survey, *International Journal of Auditing*, Vol.7, s.247-262.
- Pehlivanlı D. (2010), Modern İç Denetim – Güncel İç Denetim Uygulamaları, *Beta Yayınları*, İstanbul.
- Pickett K.H. (2003), Spencer, *The Internal Auditing Handbook*, Second Edition, John Wiley&Sons Inc., New Jersey, s.327.
- Porter B., Simon J, Haherly D. (2003), *Principles of External Auditing*, Second Ed., John Wiley&Sons Inc., England, s.2.
- PWC (2003), *Navigating the Sarbanes-Oxley Act 2002*, PricewaterhouseCoopers, NY, March.
- PWC (2006), *PricewaterhouseCoopers' State of the Internal Audit Profession: Internal Audit Post Sarbanes Oxley*, PricewaterhouseCoopers, NY.
- PWC (2008), *Targeting Key Threats and Changing Expectations to Deliver Greater Value*, PricewaterhouseCoopers 2008 State of the Internal Audit Profession Study.
- PWC (2009), *Maximizing Internal Audit: A 10-Step Imperative for Thriving in a Challenging Economy*, PricewaterhouseCoopers Internal Audit Services, December, s.3.
- PWC (2011), *Maximising the value of Internal Audit*, Avustralya, s.3,

www.PWC.com.au.

- PWC (2012a), *Aligning Internal Audit: Are You on the Right Floor?*, 2012 State of the Internal Audit Study, s.10.
- PWC (2012b), *Internal Audit 2012: A study Examining the Future of Internal Auditing and the Potential Decline of a Controls-Centric Approach*, PricewaterhouseCoopers, United States, s.41.
- PWC Türkiye (2011), *Yeni Türk Ticaret Kanunu Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme*, PricewaterhouseCoopers, www.ttkrehberi.com, Erişim Tarihi: 03.10.2013.
- Ramos M. (2006), *How to Comply with Sarbanes-Oxley Section 404*, Second Edition, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, s.2.
- Razaee Z. (2005), *Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud*, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.16, s.277-298.
- Rittenberg L., Miller P.K. (2005), *Sarbanes-Oxley Section 404 Work Looking at the Benefits*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Sprints, FL.
- Roth J. (2003), *How do Internal Auditors Add Value?*, *Internal Auditor*, February.
- Roth J., Espersen D. (2003), *Internal Audit's Role in Corporate Governance: Sarbanes-Oxley Compliance*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Roussy M. (2013), *Internal Auditors Roles: From Watchdog to Helpers and Protectors of the Top Manager*, *Critical Perspective on Accounting*, s.1-22.
- Russel J. P. (2007), *The Internal Auditing Pocket Guide*, Second Ed., ASQ Quality Pres, Milwaukee, sf.2.
- Sağlar J., Kandemir C. (2007), *Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?*, *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt.11/1, Haziran, s. 20-39.s
- Sarbanes Oxley Act (2002), USA Congress, Sarbanes Oxley Act of 2002.
- Sarens G., Beelde De I. (2006), *The Relationship Between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions*, *International Journal of Accounting*, Vol.10, s.219-241.
- Sarens G., De Beelde I. (2006), *Internal Auditors Perception About their Role in*

the Risk Management: A Comparison between US and Belgian Companies, *Managerial Auditing Journal*, Vol.21/1, s.63-80.

- Sawyer L.B., Dittenhofer M.A., Scheiner J.H. (1996), *Sawyer's Internal Auditing*, 4th Edition, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Selimoğlu S., Yeşilçelebi G. (2014), Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 64, Ekim, s.27-52.
- Simons R. (2000), *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- SPK (2005), *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.
- SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f&action=displayfile>, Erişim Tarihi: 26.09.2013.
- Swanger S.L., Chewning E.G. (2001), The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts Perceptions of External Auditor Independence, *Auditing: A Journal of Practice&Theory*, Vol.20, s.115-129.
- Tackett J. (2004), Sarbanes Oxley and Audit Failure: A Critical Examination, *Managerial Accounting Journal*, Vol.19/3, s.340-350.
- TBMM (2005), *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı*, <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>, Erişim Tarihi: 03.10.2013.
- Tektüfekçi F. (2008), İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak, *MÖDAV*, Vol.2, s.79-108.
- Tettamonzi P. (2003), *Internal Auditing: Evoluzione Storica, Stato Dell'arte e Tendenze di Sviluppo: Italia e Regno Unito a Confronto*, Eagea, Milano.
- TİDE (2005), *Avrupa'da İç Denetim*, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konum Raporu, www.tide.org.tr.
- TİDE (2012), *Uluslararası İç Denetim Standartları*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Ekim, www.tide.org.tr.
- TİDE (2012), *Yeni TTK ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş-Öneriler*, TİDE, Temmuz, www.tide.org.tr, Erişim Tarihi: 04.10.2013.
- TİDE (2013), *Etik Kurallar*,

<http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=EtikKurallari#etkurtan>, Erişim Tarihi: 01.11.2013

- TİDE (2013a), Uluslararası İç Denetim Standartları, http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1081i, Erişim Tarihi: 01.10.2013.
- TİDE (2013b), İç denetimin tanımı için bkz. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=umuc>.
- TKYD Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2005), OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004, Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları, Yayın No: KYD-Y/2005-01-01, İstanbul.
- TKYD, Deloitte (2006), Nedir Bu Kurumsal Yönetim?, Deloitte Kurumsal Yönetim Serisi, http://www.tkyd.org/files/downloads/bilgi_merkezi/tkyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf, Erişim Tarihi: 03.12.2014.
- Usul H. (2013), Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara, s.100.
- Uzun A.K. (2011), Değişime Hazır Mısınız?, TTK İş Geliştirme Bülteni, Deloitte, Aralık, s.13.
- Uzun A.K. (2011), Küresel Riskler ve Denetim: Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, s.301-312.
- Uzun A.K. (2013a), İşletmelerde İç Kontrol Sistemi, <http://www.icdenetim.net>, Erişim Tarihi: 05.10.2013.
- Uzun A.K. (2013b), İşletmelerde İç Denetim Faaliyetlerinin Rolü ve Katma Değeri, <http://www.icdenetim.net/>, Erişim Tarihi: 01.10.2013.
- Uzun A.K. (2013c), Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü, <http://www.icdenetim.net/>, Erişim Tarihi: 01.10.2013.
- Uzun A.K., Ergüden E. (2010), İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler, 29. Türkiye Muhasebe Sempozyumu bildiriler kitabı içinde, İstanbul: Galatasaray Üniversitesi, s.335-410.
- Ülgen H., Mirze S.K. (2010), İşletmelerde Stratejik Yönetim, 5. Baskı, Beta

Yayınları, İstanbul.

- Yalçın H. (2012), Dünyada ve Türkiye’de Denetim Mesleği ve Yeni Normaldeki Önemi, TİDE Akademik Forum 2012 Denetim Mesleğinin Gelişimi ve Beklentiler, Yayın No 5, (Editörler: Uzun A. K., Bayrı A. M.), s.59-69.
- Zhang Y., Zhou N. (2007), Audit Committee Quality, Auditor Independence and Internal Control Weaknesses, Journal of Accounting and Public Policy, Vol.26, s.300-327.