



T.C.

GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İÇ DENETİMİN İŞLETMELERİN YÖNETİM FONKSİYONLARI VE
PERFORMANSLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA

Hazırlayan
Büşra TOSUNOĞLU

İşletme Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

TOKAT- 2010

İÇ DENETİMİN İŞLETMELERİN YÖNETİM FONKSİYONLARI VE
PERFORMANSLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 02 / 06 / 2010

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

İmzası

Başkan : Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

.....

Üye : Doç. Dr. Nevin YÖRÜK

.....

Üye : Doç. Dr. Salih BARIŞIK

.....

Üye :

.....

Üye :

.....

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun
28 / 05 / 2010 tarih ve 18-04 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul
edilmiştir.

Enstitü Müdürü:

Mühür
İmza

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

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

Tez Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Büşra TOSUNOĞLU

İmzası

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın başından sonuna kadar desteği ve katkılarından dolayı değerli hocam ve tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ'a, tezimin uygulama kısmını oluşturmamda yardımcı olan değerli hocalarım Öğr.Gör. Mihriban COŞKUN ARSLAN ve Arş. Gör. Emre ASLAN'a, tezime katkısını göz ardı edemeyeceğim değerli arkadaşım Betül SOLMAZ'a, anketimi cevaplayıp yorumlayan SPK'ya bağlı denetim firmalarının denetçilerine teşekkür ederim.

ÖZET

Bilgi ve teknoloji alanlarındaki gelişmelerin etkin yönetilmesi ve artan şeffaflaşma ihtiyacı, tüm süreçlerde gelişen verimlilik bilinci iç denetim alanındaki gelişmeleri gerekli kılmaktadır. Çalışmanın temel amacı da iç denetimin işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performansları üzerindeki etkilerini belirlemeye yöneliktir. Bu çalışmada ilk olarak işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performanslarına yer verilmiştir. Daha sonra iç kontrol sistemi, tarihi gelişimi, önemi ve amaçlarından bahsedilmiştir. Daha sonra iç denetimin tanımı, tarihi gelişimi, amaçları, standartları, organizasyon içerisindeki yeri ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise Sermaye Piyasası Kurulu' bağlı denetim firmaları üzerinde anket yöntemi kullanılarak, iç denetimin işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performansları üzerindeki etkileri araştırılmıştır. İç denetim biriminin işletmeler açısından son derece önemli olduğu ve etkinliğinin artırılması için gerekli olan faaliyetlerin yerine getirilmesi sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol Sistemi, İç Denetim, Uluslararası İç Denetim Standartları.

ABSTRACT

The effective management of the developments in the areas of information and technology and increasing need of transparency necessitate the developments in the area of internal audit of developing consciousness of fertility in all processes. The main aim of this study is to determine the effects of internal audit on the management functions and performance of the institutions. This study first taught on the management functions and performance of the institutions and then internal audit system, its history, importance and aims were mentioned. The definition, historical development, aims, standards of the internal audit and also information about the place of it in the organization were mentioned later in the study. In the last part of the study, the effects of internal audit on the management functions and performance of the organizations by using questionnaire method with the control (audit) companies that are bound to Capital Market Board (CMB). It was concluded at the end of the study that internal audit unit is immensely important for the organizations and the necessary activities for increasing its efficiency should be carried out.

Key Words: Internal audit (control) system, Internal audit, International Internal Audit Standards.

.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ETİK SÖZLEŞME	i
TEŞEKKÜR	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
1.GİRİŞ	1
2.İŞLETMELERİN YÖNETİM FONKSİYONLARI VE PERFORMANSLARI ... 4	
2.1. YÖNETİM KAVRAMI ve TANIMI.....	4
2.2.İŞLETME YÖNETİMİNİN FONKSİYONLARI	6
2.2.1.İşletme Yönetiminin Planlama Fonksiyonu.....	7
2.2.2.İşletme Yönetiminin Örgütleme (Organizasyon) Fonksiyonu.....	8
2.2.3.İşletme Yönetiminin Yürütme Fonksiyonu	11
2.2.4. İşletme Yönetiminin Koordinasyon Fonksiyonu	12
2.2.5.İşletme Yönetiminin Denetim Fonksiyonu.....	14
2.2.6. İşletme Yönetiminin Karar Verme Fonksiyonu.....	17
2.3. İŞLETME PERFORMANSI.....	19
2.3.1.Performans Kavramı ve Tanımı.....	20
2.3.2.Performans Değerlendirmenin Amaçları	21

2.3.3. Performans Değerlendirmenin Yararları	22
2.3.4. Performans Değerlendirmede Karşılaşılan Sorunlar	23
3. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ ve İÇ DENETİM.....	27
3.1. GENEL OLARAK KONTROL KAVRAMI	27
3.2. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ	28
3.2.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler	28
3.2.2. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Temel Unsurları ve İlkeleri	35
3.2.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Amaçları	41
3.2.4. İç Kontrol Sisteminin Denetimdeki Yeri ve Denetçi İçin Önemi.....	44
3.3. İŞLETMELERDE İÇ DENETİM FONKSİYONU.....	47
3.3.1. İç Denetim Kavramı, Tanımı ve Tarihsel Gelişimi	47
3.3.2. İç Denetimin Amaçları, Kapsamı ve Önemi.....	51
3.3.3. İç Denetimin İşlevleri ve Etkinliği.....	52
3.3.4. İç Denetim Standartları	54
3.3.5. Etik Kurallar ve Prensipler	67
3.3.6. İç Denetim Eylemleri ve Denetim Yaklaşımları.....	67
3.3.6.1. İç Denetim Eylemleri.....	68
3.3.6.1.1. İç Kontrol Eylemleri	68
3.3.6.1.2. Uygunluk Denetimleri	69
3.3.6.1.3. Hile Denetimleri	70
3.3.6.1.4. Faaliyetsel ve Yönetim Denetimleri	71
3.3.6.1.6. Kurumsallıkla İlgili Denetimler.....	72
3.3.6.1.7. Danışma Eylemleri	73

3.3.6.2. İç Denetim Yaklaşımları	73
3.3.7. İç Denetimin Organizasyon İçindeki Yeri	76
3.3.8. İç Denetim Biriminin Örgütsel Bağımsızlığı.....	76
3.3.9. İç Denetim Biriminin Görevleri.....	78
3.4. İÇ DENETÇİLERİN BİREYSEL TARAFSIZLIĞI	80
3.5. İÇ DENETÇİLERİN YETERLİLİĞİ ve MESLEKİ ÖZENİ.....	81
4.LİTERATÜR TARAMA.....	83
5. İÇ DENETİMİN İŞLETMELERİN YÖNETİM FONKSİYONLARI ve	
PERFORMANSLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK BİR	
ARAŞTIRMA.....	90
5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	90
5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	91
5.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	91
5.4. VERİLERİN ANALİZİ	91
5.5 ARAŞTIRMADAN ELDE EDİLEN BULGULAR.....	92
5.5.1 Değişkenlerin Frekans Dağılımları	93
5.5.2 Hipotez Testleri.....	110
6.SONUÇ	111
KAYNAKLAR	113
EKLER	121
ÖZGEÇMİŞ	123

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 3.1. Basit Kontrol Modeli ve COSO Modeli Karşılaştırması	40
Tablo 3.2. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı	50
Tablo 3.3. Eski ve Yeni Standartların Karşılaştırması	66
Tablo 3.4. Risk Denetimi ve Faaliyet Denetimi Arasındaki Farklılıklar	72
Tablo 3.5. Geleneksel İç Denetim ve Risk Odaklı İç Denetimin Karşılaştırılması	75
Tablo 5.1. Denetçilerin Demografik Özellikleri	93
Tablo 5.2. İşletmenizde iç denetimden yararlanma ve iç denetimi sürdürme şekli	94
Tablo 5.3. İç Denetim Çalışmalarında Yeterince Bağımsız Hareket Edebilme Durumu	95
Tablo 5.4. İç Denetim Bölümünün Şirket Organizasyon Yapısında Bağlı Bulunduğu Yönetim Kademesi Durumu	95
Tablo 5.5. Türkiye'deki İşletmelerde İç Denetim Birimine Yeterince Önem Verilmesi Durumu	96
Tablo 5.6. İşletmelerdeki Planlama Fonksiyonunun Düzenli Bir Şekilde Uygulanmasında İç Denetim Sisteminin Raporlarının Dikkate Alınması Durumu	96
Tablo 5.7. Kurumsal Bir Yapıya Sahip Olan İşletmelerin İç Denetim Birimine Yeterince Önem Vermesi Durumu	97
Tablo 5.8. İç Denetim, Organizasyondaki İşlemleri ve Faaliyetleri Geliştirir, İşletmeye Artı Değer Sağlar Durumu.....	98
Tablo 5.9. Yönetimin İç Denetime Önemi Vermesi Durumu	98

Tablo 5.10. İç Denetim Sisteminin, İşletmelerin Amaçlarına Ulaşmasını Sağlamada Etkin Bir Rol Üstlenmesi Durumu.....	99
Tablo 5.11. İç denetimin, Kurumsal Yönetim Sisteminin Bütünleştirici Bir Parçası Olması Durumu.....	100
Tablo 5.12. İç Denetçiler İle Piyasayı Düzenleyici Kurumların, Kurumsal Yönetime İlişkin Bilgi Paylaşımı Toplantıları Yapma Durumu.....	100
Tablo 5. 13. İşletmelerin İç Kontrol Sisteminin İşleyişine İlişkin İnceleme ve Değerlendirme Yapılması Durumu.....	101
Tablo 5.14. İç denetimin, Kontrol Sistemlerinin Etkinliğini Ölçüp Değerlendirerek Yönetime Objektif Güvence Sağlaması Durumu	102
Tablo 5.15. İç denetimin, Şirkette Etkili ve Verimli Bir Kurumsal Performansın Gerçekleşmesini Sağlaması Durumu	102
Tablo 5.16. İç denetim, İşletmelerde Performans Göstergesi Olan Girdi, Çıktı Sonuç, Verimlilik, Etkinlik ve Kalite Unsurları Üzerinde Belirli Bir Etkiye Sahip Olup, Bu Unsurların Geliştirilmesi İçin Önemli Bir Katkı veya Destek Sağlaması Durumu	103
Tablo 5.17. İç denetim Sistemi İle Faaliyetlerinin Yasal Düzenlemelere Uygunluğunun Sağlanması Durumu.....	104
Tablo 5.18. İç Denetim Faaliyetleri Günlük Faaliyetlerin Bir Parçası Olarak Sürdürülmesi Durumu.....	104
Tablo 5.19. İç denetimin Risk Yönetiminde İşletmeye Katkı Sağlaması Durumu.....	105
Tablo 5.20. İdeal iç denetim sisteminin İşletmelerde Bulunması Durumu.....	106
Tablo 5.21. Alt kademe Yöneticilerinin veya Personelin İç Denetimi İstememesi Durumu	106
Tablo 5.22. Üst Yönetimin İç Denetim İstememesi Durumu	107

Tablo 5.23. İşletmelerde İç Denetim Birimlerinin Oluşturulması İçin Yasal Zorunlulukların Getirilmesi Durumu	108
Tablo 5. 24. İç denetimin Öneminin Anlaşılması İçin Şirket İçi Eğitimler Artırılması Durumu	109
Tablo 5.25. İç Denetim Mesleğine Yönelik Yeni Gelişmelere Önem Verilmesi Durumu	109

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 3.1. COSO Küpü	35
Şekil:3.2. Coso' nun � Kontrol Unsurları	40
Şekil:3.3. �KS' nin Amaçları.....	43
Şekil: 3.4. � Denetim Spektrumu	79

KISALTMALAR LİSTESİ

(AB)	Avrupa Birliği
(ABD)	Amerika Birleşik Devletleri
(ACT)	Mali Güvenilirlik Yasası
(AICPA)	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
(ASB)	Denetim Standartlar Kurulu
(ÇSE)	Çevre Sağlık ve Emniyet
(EPA)	Çevre Koruma Dairesi
(FCPA)	Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu
(FEI)	Finansal Yöneticiler Enstitüsü
(SAS)	İç Kontrol Standartları Raporu
(SEC)	Amerika Sermaye Piyasası Kurulu
(SPK)	Sermaye Piyasası Kurulu
(IFAC)	Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu
(IIA)	İç Denetçiler Enstitüsü
(IMA)	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
(İKS)	İç Kontrol Sistemi
(İMKB)	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
(MEOP)	Milli Emlak Otomasyon Projesi
(USB)	Uluslar arası Sayıştaylar Birliği
(VEDOP)	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi

1.GİRİŞ

Son yıllarda küreselleşme, haberleşmenin hızlanması, bilginin önem kazanması, bilgi işleme teknolojisinin gelişmesi gibi birçok unsur rekabetin artmasına ve uluslar arası boyut kazanmasına yol açmıştır. Bunun sonucu olarak işletmelerin hem ulusal hem de uluslar arası alanda rekabet edebilmeleri için farklı stratejiler belirlemeleri ve farklı şekillerde yönetilmeleri gereği ortaya çıkmıştır.

Bilgiye ulaşma kadar toplanan bilginin değerlendirilip yorumlanmasının da büyük önem taşıdığı günümüzde doğru, güvenilir ve kaliteli bilgilerin denetim sürecinden geçmesi çok önemlidir. İşletmeler ile bilgi akışında önemli bir rolü üstlenen bağımsız denetim ve denetçilerin önemi artmakta ve her geçen gün yeni yasal düzenlemeler uygulanmaya konulmaktadır.

Denetimin kökeni çok eski tarihlere dayanmakta, başka bir ifade ile insanların toplum halinde yaşamaya başlaması ile ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde Anayasa'nın 125. maddesindeki "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmü ile yargısal denetimi, 160. maddesindeki "Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir" hükmüyle de Sayıştay denetimi düzenlenmiştir (Akın, 2000: 100-101).

Son 20-30 yılda küreselleşmenin artması ve teknoloji alanındaki değişimin hız kazanması, gerek kamu sektöründe, gerekse özel sektörde bir takım değişimlerin yaşanmasına sebep olmuştur. Bu süreçte, iletişimin yaygınlaşması, şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin ön plana çıkması, değişimle birlikte ortaya çıkan risklerin ve fırsatların

yönetilebilmesi için stratejik planlama, performans yönetimi, risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim gibi yönetim uygulamaları da önem kazanmıştır.

İşletmelerin varlıklarını ve kaynaklarını etkin bir şekilde kullanabilmesi, firmaların değerinin ve güvenilirliğinin artırılabilmesi, finansal tabloların açık ve net bir şekilde ifade edilmesiyle mümkündür ve işletmeler bunu sağlayabilmek için bünyelerinde etkin bir iç kontrol sistemini barındırmaktadırlar.

İç denetim, örgüte hizmet etmek amacıyla onun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.

İç denetimin temel amacı, işletme yönetiminin ihtiyaçlarını etkili bir şekilde karşılayabilmektir. Bu nedenle bir iç denetim biriminin yapısı, ihtiyaçları karşılayabilmek için gerekli olan bilgidir ve sistemin etkin çalışabilmesi için gerekli olan bir takım materyallerden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performanslarına yer verilmiştir. İşletme yönetiminin fonksiyonları açıklanmış ve işletmelerin performansı hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise iç kontrol sistemi ve iç denetim kavramları detaylı bir şekilde ele alınmıştır. İlk olarak kontrol kavramının tanımı yapılmış, daha sonra iç kontrol sisteminin tanımı, tarihi gelişimi, amaçları ve denetçi için öneminden bahsedilmiştir. İç denetim fonksiyonunun tanımı, tarihi gelişimi, amaçları ve işlevlerinden bahsedilmiştir. İç denetim standartları ve yaklaşımları, iç denetimin organizasyon içerisindeki yeri, örgütsel bağımsızlığı, denetçilerin bireysel tarafsızlığı ve iç denetçilerin yeterliliği ve özeni üçüncü bölümün son kısmını oluşturmaktadır.

Üçüncü bölümde iç denetim konusunda yapılmış olan araştırmaların yer aldığı literatür taraması bulunmaktadır.

Dördüncü bölümde iç denetimin işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performansları üzerindeki etkilerine yönelik bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışma için SPK' ya bağlı 95 adet denetim firması üzerinde anket çalışması yapılmıştır.

Son bölümde çalışmanın uygulama kısmını oluşturan anket çalışması ve değerlendirilmesi yer almaktadır. İşletmelerdeki denetim fonksiyonunun mevcut yapısının tespitine ve hali hazır durumun şekillenmesinde etkili olan faktörlerin belirlenmesine yönelik araştırma, işletmelerin kuruluş yılı, faaliyet alanı ve çalışan sayıları gibi yapısal değişiklikleri de kapsayan yapılandırılmış bir anket çalışmasına dayanmaktadır. Araştırmanın amacı, evreni, örnekleme, metodolojisi, bulguların açıklanması ve değerlendirilmesi alt başlıklar altında bölüm içinde incelenmiştir.

2.İŞLETMELERİN YÖNETİM FONKSİYONLARI VE PERFORMANSLARI

Genel olarak işletme, başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal ve hizmet üreten sosyal ve ekonomik örgütlerdir (Mucuk, 2003: 25). İşletmeler mal ve hizmet üretirken belirli bir plan dâhilinde hareket etmek durumundadırlar. İşte bu noktada yönetim devreye girmektedir. Gerek mal ve hizmet üretmek için gerekse değişen çevre koşullarında işletmelerin ayakta kalabilmeleri için etkili ve verimli bir yönetimin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır.

Modern toplumlarda insan ihtiyaçlarının çoğalması, kıt kaynakların daha rasyonel bir biçimde kullanılmasını gerektirmektedir. Bu rasyonellik çeşitli örgütler yoluyla sağlanabilir. İşletme örgütleri de toplumun arzuladığı mal ve hizmetlerin ortaya konulması için ortaya çıkan ve üretim faktörlerini uyumlu bir biçimde bünyesinde birleştiren sistemlerdir. Ancak bu uyumu sağlamak, yalnızca işletme örgütlerinin ortaya çıkmasıyla gerçekleştirilemez. Aynı şartlarda ortaya çıkan iki işletmeden biri, birkaç yıl sonra dev gibi büyürken diğeri aynı süre içinde kaybolur gider. Bütün bunların temelinde yatan kavram yönetimdir.

Yönetim evrensel bir kavramdır. Bir banka müdürü, bir komutan bir başöğretmen ya da şef garson farklı alanlardaki uğraşları yönetir gözükmektedir. Ama hepsinin ortak yönü farklı amaçlara yönelik örgütsel çabaların yürütülmesidir (Can ve diğerleri, 1996: 105).

2.1. YÖNETİM KAVRAMI ve TANIMI

İnsanlar ihtiyaçlarını karşılamak için mal ve hizmet üretmeye çalışırlar. Klasik iktisat teorisinden de anlaşılacağı gibi ihtiyaçlar çeşitlidir, tekrarlanır ve sonsuzdur. Bir ihtiyacın tatmininden sonra yeni bir ihtiyaç doğar. Temel ihtiyaçlar yeme, içme, barınma v.s. karşılanırsa bile insanların toplum tarafından kabul görme, kendini ispat

etme gibi üst düzey ihtiyaçları ortaya çıkar. Tüm bu ihtiyaçların tatmini için mal ve hizmet üretme amacıyla bir takım örgütler kurulur. Örgütlerin doğması üretim faktörlerinin uygun bir bileşiminin oluşturulmasına bağlıdır. İhtiyaçları karşılamak amacıyla mal veya hizmet üretmek için gerekli faktörlere üretim faktörleri denir. Üretim faktörleri emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişimdir. Girişimci retim faktörlerini sağlar ve bunlara işlerlik kazandırmak için yönetimi oluşturur (Akmur ve diğerleri, 2003: 56-57). İşte bu noktada yönetim kavramı ortaya çıkar. Çünkü iki kişinin olduğu yerde bile yönetimin varlığından söz edilir.

Yönetim kavramı uzun zamandan beri geliştirilmekte olan bir kavramdır. Amaçların etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi ve belirli bir topluluğun işbirliğini sağlamak için gerekli olan yönetim, toplumsal yaşamla birlikte ortaya çıkmıştır. Yönetsel düşüncenin evriminin incelenmesi; geçmişte nerede olduğumuzu, şimdi nerede bulunduğumuzu ve gelecekte yaşanması olası gelişmeleri ortaya koymak açısından önem taşımaktadır. Geçmişi bilmeden geleceği tasarlanmanın ve şekillendirmenin imknı yoktur (Gürüz ve Gürel, 2006: 1).

Yönetim evrensel bir süreçtir. İnsanın toplumsal yaşam gereği olan diğer kişilerle ilişkilerini, onların çeşitli etmenler altındaki davranışlarını inceler. Bu anlamda hepimiz birer yönetici sayılırız. Ustalığımızı, zamanımızı ve faaliyetlerimizi planlayıp, örgütler, onları yönlendirir ve kontrol ederiz. Böylece kendimizi yönetiriz. Daha st düzeyde ele alınırsa başhekim hastaneyi, ziraati çiftliğini, genel müdür şirketini, dekan fakültesini yürütmek durumundadır. Bu çeşitli uğraşlarımız ortak yönü farklı amaçlara yönelik örgütsel çabaların yönetilmesidir (Güney, 2007: 3).

Ekonomistlere göre yönetim, üretim faktörlerinden biridir. Yönetim bilimine göre yönetim, bir otorite sistemini ifade etmekte, bu çerçevede örgüt, yöneticiler ve

yönetilenlerden oluşmaktadır. Toplum bilimcilerine göre ise yönetim, bir sınıf ve saygınlık sistemini ifade etmektedir (Ataman, 2001: 6)

Bir başka tanıma göre yönetim; Belirlenen amaçlara ulaşmak için gerekli olan kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanıldığı bir sistemdir. Bu tanımlara göre yönetimin özelliklerini sıralanacak olursa(Schermerhorn, 1996; 4);

—Yönetimde birden çok insan varlığı gerekmektedir.

—Bu insanlar arasında işbirliği, koordinasyon sağlanmalıdır.

—İşletmelerin amaçlarına uygun olmalıdır.

—İşletmenin amaçlarına uygun kaynakların en etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.

2.2.İŞLETME YÖNETİMİNİN FONKSİYONLARI

Her yönetimde belirli fonksiyonların yerine getirilmesi gerekir. Diğer bir ifade ile bir yerde bir yönetim mekanizmasından söz edilebilmesi için belirli fonksiyonların yerine getirilmesi gerekir. Bu, aynı zamanda her yöneticinin yerine getirmesi gereken belirli fonksiyonların olduğu anlamına gelmektedir.

Yönetim olgusunu bir süreç olarak gören ilk yönetim bilimci olarak bilinen Henry Fayol, yönetimin fonksiyonlarını beş başlık altında toplamıştır. Planlama, örgütlenme, yönetme, koordinasyon ve denetlemedir. Çalışmamızda bu fonksiyonlara ilave olarak karar verme fonksiyonunu da ele alacağız. İşletmeler için bu fonksiyonlar, işletmenin bütün faaliyetlerinde yerine getirilir.

2.2.1.İşletme Yönetiminin Planlama Fonksiyonu

Plan, amaca ulaşmak için hangi işlerin yapılacağını, bunların hangi sıraya göre ne şekilde ve ne zaman ve ne kadar zamanda yapılacağını ve bunların yapılma sırasını gösteren bir tasarıdır, tutulacak yolu gösteren bir modeldir (Ertürk, 1995: 59). Planlar, amaçların tanımlanmasında, stratejilerin kurulmasında ve aktivitelerin koordine edilmesinde etkilidir (Robbins, 1987: 8).

Planlama ise planı ortaya çıkarmak için sarf edilen gayretleri, bir süreci ifade etmektedir (Koçel, 2001: 87). Plan bir sonuçtur. Planlama ise bir süreçtir. Planlama olayına biraz daha yakından bakacak olursak; bu terimin teknik veya metotları kullanmaktan çok farklı bir şey olduğunu bir anlamda “düşünce tarzı” ve yaşam tarzı olduğunu görmekteyiz. Çünkü planlama geleceğe bakmakla aynı anlama gelmektedir. Hayatımızın hemen hemen her anında geleceğe yönelik planlar yaparız. Dolayısıyla planlama bir yaşam biçimi haline gelmektedir.

Planlamanın yönetici açısından anlamı ise; yönetici rolünü oynayanlar, belirli amaçları gerçekleştirmek üzere kendisine maddi ve insan gücü kaynaklarının verildiği bir emanetçidir (Koçel, 2001: 89). Yönetici bu kaynakları işletmenin amaçları doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde kullanmak durumundadır. İşte bu noktada iyi bir planlama gerekmektedir. Çünkü yöneticinin bu kaynakları ne zaman, nerede ve ne şekilde kullanacağını belirlemesi oldukça zordur. Ancak iyi bir planlama ile bu kaynakların etkin kullanımı sağlanabilir.

İyi bir plan işletmeyi başarıya götüreceği için şu özelliklere sahip olmalıdır (Koçel, 2001: 90);

*Planlama geleceğe dönük bir düşünme tarzı, araştırma ve inceleme işidir.

*Planlama kaynakların etkin bir biçimde kullanılmasını sağlamalıdır.

*Plan anlaşılır, açık, kesin ve kabul edilebilir bir amaca sahip olmalıdır.

*Planlar, işletmenin değişen iç ve dış şartlarına uymalıdır.

*Planlama sürekli bir faaliyettir.

*Planlama unsurları arasında denge sağlanmalıdır.

2.2.2.İşletme Yönetiminin Örgütlenme (Organizasyon) Fonksiyonu

Planlama faaliyetlerinden sonra sıra örgütü kurmaya gelir. “Nasıl bir örgüt yapısı oluşturmalıyız ki hem dinamik ve değişken çevreye uyum sağlayacak kadar esnek, hem de etkili bir çalışmaya imkân tanıyacak kadar köklü bir biçimsel yapıyla amaçlarımıza ulaşmakta başarılı olalım?” sorusuna cevap bulmaya çalışmak örgütün biçimsel yapısını, bir anlamda örgütün iskeletini, oluşturmaktadır. Yapı hem örgütün iskeletidir, hem de ast üst ilişkilerini, yetki ve sorumlulukların dağılımını, hesap verme ilişkilerini ve iletişim ağını gösterir. Bu yapı olmadan örgütün çalışabilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi mümkün değildir. Yeni bir örgüt yapısı oluşturmak ve aynı zamanda örgüt içi dengeleri dikkate almak yöneticinin yapması gereken en zor işlerden biridir (Akmüt ve diğerleri, 2003: 69).

Örgütlenme kavramı insan hayatında son derece önemli bir yer tutmaktadır. Hemen her iş veya faaliyet için her zaman bir tür örgütlenmeye ihtiyaç duyulabileceği gibi, hemen her insanın günlük hayatında veya iş hayatında bir veya birkaç örgüt ile ilişki içerisindedir. Örneğin; çalışan yetişkin insanlar zamanlarının üçte birinden fazlasını istihdam edildikleri örgütlerde geçirdikleri gibi çocuklarda hemen hemen aynı ölçüdeki zamanlarını okul örgütünün içinde geçirirler (Güney, 2007: 76).

Basit olarak örgütlenme (Organizasyon) ; Grupların planlarını uygulayabilmeleri için gerekli olan aktivitelerin koordine edilmesi, gerekli kaynakların temin edilebilmesi

ve grup içindeki görevlerin dağılımıyla ilgili olarak tanımlanabilir (Schermerhorn, 1996: 11).

Organizasyon kavramı genel olarak; İnsani ve fiziki tüm olanakları ve araçları, işletmenin amaçlarının gerçekleştirilmesine hizmet edebilecek şekilde düzenlemek ve hizmete sokmak olarak tanımlanabilmektedir (Gürüz ve Gürel, 2006: 129).

İyi bir örgütlenme görev ve yetkilerin doğru bir şekilde dağıtılmasında, kimin hangi işi nasıl, ne zaman ve ne şekilde yapacağını belirlenmesinde ve değişen koşulları takip ederek örgütün bu koşullara hazırlanmasına yön verir.

Organizasyonların etkin ve verimli bir şekilde etkinliğini sürdürebilmesi için uyulması gereken ilkeler şunlardır;

*Amaç Birliği İlkesi; Her işletme belirli bir amaç doğrultusunda kurulmuştur ve işletmelerin bütün bölümlerinin bu amaç doğrultusunda hareket etmeleri gerekmektedir. Başka bir ifade ile organizasyondaki her kademe belirlenmiş bir amacı benimsemek zorundadır.

*Kumanda birliği İlkesi; Her birey sadece bir üstten emir almalıdır. Bu ilkenin temel amacı bir astın birden çok üstten emir almasını önlemektir. Ancak iş yaşamında bu bağlantının kurulması oldukça güçtür. Bu yüzden kumanda birliği ilkesi hangi üstün yetkili kılındığını açıkça belirtmelidir.

*Yeterlilik İlkesi; Organizasyon, amaçları en az maliyet giderleri ile gerçekleştirmek durumundadır. Her bölüm gerçekleştirecek biçimde faaliyet gösterdiği halde işletmenin bütün amaçları en az emek prensibine göre gerçekleşmeyebilir. En az emek prensibi düşünülürken, bölümler arasındaki bu bağ dikkate alınır, bazı bölümlerin daha pahalı maliyet giderleriyle çalışmaları durumunda bile organizasyon amaçlarına erişebilir (Ertürk, 1995: 85).

*İş Bölümü ve Uzmanlaşma İlkesi; İşlerin parçalara ayrılarak kişilerin uzmanlık alanlarına göre yapılmasını ifade eden bu ilkeye göre daha verimli sonuçların alınması amaçlanmaktadır.

*Görevlerin Tanımlanması İlkesi; Faaliyetlerin ve faaliyetler için gerekli niteliklerin saptanabilmesi; faaliyetlerin analiz,tanım ve tasnif kapsamında gruplandırılmasını zorunlu kılmaktadır (Gürbüz ve Gürel, 2006: 134). İşletmeler amaçlarına ulaşabilmeleri için gerekli olan faktörlerin belirlenip bunların gruplara ayrılması gerekmektedir.

*Hiyerarşi İlkesi; Bir sistemi oluşturan birimlerin ast ve üst şeklinde sıralanması olarak tanımlanabilmektedir. Örgütsel bağlamda ele alınan hiyerarşi ilkesi, örgüt genelinde üstten asta doğru ilerleyen zincirleme yetki bağlarının özenle inşa edilmesi anlamına gelmektedir (Gürüz ve Gürel, 2006: 134).

*Yönetim Birliği İlkesi; Aynı amaca hizmet eden birimlerin belirli bir plan, program dâhilinde bir yönetici tarafından üstlenilmesi anlamına gelen bu ilkeye göre, her yöneticinin denetleyeceği ast sayısı belirlenir. Yöneticiye kontrol edebileceğinden çok sayıda ast bağlanması durumunda yönetici etkili bir şekilde astlarını denetleyemez. Bu doğrultuda; her grup, bölüm, birim ya da alt birimlerin yönetiminden tek bir kişinin sorumlu olması söz konusudur.

*Yetki ve Sorumluluk İlkesi; Karar verme ve diğer bireyleri harekete geçirme hakkı olarak tanımlanabilen yetki, emir verme hakkı ve uymaya zorlama gücüdür. Sorumluluk ise; yöneticileri ilgilendiren faaliyetleri başarma yükümlülüğünü ifade etmektedir (Gürüz ve Gürel, 2006: 135).

*Değişebilirlik İlkesi; Örgütün içinde bulunduğu ortam sürekli bir değişim halindedir. Dolayısıyla örgütünde bu değişime ayak uydurabilmesi ve değişen şartlara karşı sürekli değişebilir nitelikte olabilmesi gerekmektedir.

*Liderliğin Kolaylaştırılması İlkesi; Organizasyon yapısının düzeni ve yetki dağılımı öyle olmalıdır ki, baş durumunda olan kişi yönetim görevini başarabilsin: tam önderlik yapabilsin. Yetki devri ve yetki ilişkileri, yöneticinin liderliğini destekleyici özellikte olmalıdır.

*Ayrılık İlkesi; Her işi yapan görevlilerin yaptıkları işlerinden dolayı sahip oldukları görev ve yetkilerinin yanında kendi işlerine ilişkin karar alma yetkilerinin de bulunması gerekmektedir.

2.2.3.İşletme Yönetiminin Yürütme Fonksiyonu

Organizasyonun (örgütlemenin) ete kemiğe büründürdüğü işletmeyi ayağa kaldırıp planlama tarafından belirlenen işi gerçekleştirmek üzere harekete geçirmeye yönelik faaliyetler, yürütme (yöneltme) adı altında başka bir yönetim faaliyeti grubunu oluşturur (Müftüoğlu, 1995: 640). Yürütme, bir ya da birden çok insanı belirli bir yöne ya da amaca doğru devamlı bir şekilde harekete geçirmek anlamına gelmektedir. Örgütsel bağlamda ele alındığında işgörenlerin örgütsel amaçlar doğrultusunda yönlendirilerek, belirlenen plan ve programlarla uyum içinde faaliyet göstermelerini ifade etmektedir (Gürüz ve Gürel, 2006: 273). Bu bağlamda yürütme, “eldeki kaynakları en ussal ve etkin biçimde kullanarak, belli bir yapıyı en kısa ve kestirme yoldan belli amaçlara yöneltebilme güç ve çabası” şeklinde ifade edilmektedir (Güney, 2007: 84). Bu tanımalardan yola çıkılacak olursa öncelikle işletme belirli bir amaç belirlemeli, amaca ulaşmak için gerekli kaynakları temin etmeli, uygulayacağı yönteme uygun plan yapmalı ve bu planını amaç doğrultusunda harekete geçirmelidir.

Yönelme fonksiyonu, planlara göre bir örgütü yürüten, bir yönetim faaliyetidir (Ertürk, 1995: 137). Yönelme fonksiyonunun özelliği ve önemi konunun insan olmasından ileri gelmektedir. Yönetici sadece plan yapmakla kalmaz, ayrıca birlikte çalıştığı insanlara işlerini dağıtır ve yapılacak olan işleri kimin yapabileceğini belirler.

Yönetim fonksiyonlarından ilk ikisi olan planlama ve organizasyon fonksiyonları yürütme fonksiyonuna göre daha statik bir özellik taşırken, yürütme fonksiyonu dinamik bir süreçtir (Efil, 2004: 162). Çünkü bu fonksiyonun temel konusunu insan unsuru ve onun davranışları oluşturmaktadır.

Yönelme, yöneticinin astlarının faaliyetlerini etkilemesi ve onlara ne yapmaları gerektiğini bildirmesiyle ilgili bir yönetsel faaliyettir ve bu süreç genellikle aşağıdaki faaliyetlerden oluşmaktadır (Memiş, 2006: 55);

*Faaliyetlerin başlatılması ve yürütülmesi

*Emir ve talimatlar

*Liderlik

*Astların teşvik edilmesi

*Etkileyici bir iletişim

Yukarıdaki faaliyetlere bakılacak olursa; yürütme fonksiyonunun süreklilik arz eden bir süreç olduğu görülmektedir. Çalışanların motivasyonları, aralarındaki iletişimleri, emir ve talimatları da yürütme fonksiyonunun önemli parçaları olduğunu görülmektedir.

2.2.4. İşletme Yönetiminin Koordinasyon Fonksiyonu

Koordinasyon, ortak amaçları gerçekleştirebilmek için, organizasyonun farklı birimlerini birbirine bağlamak ve bütünleşmiş bir hale getirmek anlamına gelmektedir. Bu yönüyle uyumlaştırma, düzenleştirme de denilen koordinasyon, kuruluşun

bütünlüğünü ve dolayısıyla varlığını sağlayan etmenlerin başında yer almaktadır (Memiş, 2006: 57).

Koordinasyon, örgütlerin giderek büyümeleri, üretim süreçlerinin karmaşıklaşması, örgüt-içi davranışların çok yönlülük kazanması ve değişik işlerin uzman kişiler tarafından görülmeye başlaması sonucu ortaya çıkan birleştirme ve kaynaştırma ihtiyacını karşılamak üzere ortaya çıkmıştır (Güney, 2007: 93).

Her geçen gün büyüyen ve karmaşıklaşan işletmeler, koordinasyon fonksiyonunun öneminin artmasına neden olmuştur. Bu bağlamda koordinasyon karışıklıkların önlenmesi, planda öngörülen politika, ilke ve kuralların gereğince uygulanması, kişilerarası ilişkilerin geliştirilmesi, anlaşma ve uzlaşmanın sağlanması, yeni düşünce ve görüşlerin gündeme gelmesini sağlaması gibi sorunların çözümünü kolaylaştırması gibi yararlarından söz edilebilmektedir (Gürüz ve Gürel, 2007: 302).

Koordinasyon fonksiyonunun düzgün ve etkin bir şekilde işleyebilmesi için birtakım ilkelere uyulması zorunludur. Bu ilkeler şunlardır (Ertürk, 1995: 181):

*İlgili sorumlu kişiler arasında doğrudan görüşme ile koordinasyon sağlanmalıdır.

*Planlama yapılırken ve politikalar kararlaştırılırken daha başlangıçta koordinasyon temin edilmelidir.

*Bir sorun ile ilgili bütün etkenlerin karşılıklı olarak birbirleri üzerine olan etkileri göz önüne alınarak koordinasyon yapılmalıdır.

*Koordinasyon sürekli bir işlem olarak düşünülmelidir.

Bu ilkelere göre ilgililer birbirlerinin ne düşündüklerini bilemedikçe, kendi davranış ve çabalarının diğer kişiler üzerindeki etkilerini kavrayamadıkça koordinasyonun sağlanması oldukça zordur. Ayrıca bir planın başlangıcından sonuna

kadar nelerin yapılıp yapılmayacağını ilgililer tarafından belirlenmesi de koordinasyon için önemlidir. Ayrıca koordinasyon sürekli bir iştir. Her sorunun çözümü, yeni bir durum ortaya çıkardığından, eski davranış şekli yol gösterici olarak benimser ve yöntemler yeni şartların gereklerine uydurulur.

2.2.5. İşletme Yönetiminin Denetim Fonksiyonu

Yönetim fonksiyonlarından birisi olan denetim fonksiyonu; yönetimin amaçları doğrultusunda planlanan ve yapılması istenen faaliyetlerin yapılıp yapılmadığını, yapılmış ise ne kadar doğru, etkin ve verimli yapıldığını, yapılmamış ise neden yapılmadığını kontrol etmek olarak tanımlanmaktadır. Denetim, "örgütçe benimsenen amaçların ya ada üstlenilen görevlerin eksiksiz, verimli ve zamanında gerçekleşip gerçekleşmediğinin hiyerarşi içinde ve yaptırımli biçimde izlenmesi" ya da "işleyişteki aksaklıkları saptayarak bunların düzeltilmesi, görevlerin daha iyi çalışmasını sağlamaya yönelik bir eylem" olarak da açıklanır (Güney, 2007: 95). Denetim, bir işletmedeki yönetim işlevlerinin yürütülmesindeki başarı derecesini ortaya koyan ve yöneticilerin gerek kendilerince, gerekse kendilerine bağlı alt düzey yöneticiler ve uygulama birimlerince yapılan çalışmalarını değerlendirmelerine imkan veren bir süreçtir (Büyükmirza, 1997: 7).

Muhasebenin esas görevi, işletmeler ve ekonomik kuruluşların denetimlerinin yapılmasında yardımcı olan verileri sağlamaktır. Örnek olarak, satış ve üretim bütçeleri arzulan başarı seviyesine ilişkin raporlar verir. Muhasebeciler gerçek faaliyetlerden edindikleri bilgileri söz konusu bütçelerle karşılaştırırlar. Gerekli görülen yerlerde, düzeltici tedbirler alırlar (Ertürk, 1995: 191).

Denetim süreci üç farklı adımdan oluşmaktadır. Bunlar (Memiş, 2006: 61):

—Planlanan performansın gözden geçirilmesi ve mevcut performansın ölçülmesi

—Mevcut performans ile planlanan(standart) performansın karşılaştırılması ve herhangi bir performans açığının olup olmadığının saptanması

—Sapmalar var ise düzeltici tedbirlerin alınması

Denetim işlevinin yapılabilmesi için öncelikle planlamanın yapılmış olması gerekmektedir. Planlarda belirlenen amaçlardan ne kadar sapmalar olduğu belirlenmelidir. Bu sapmalar belirlendikten sonra düzeltici tedbirlerin alınması gerekmektedir. Ve gerekiyorsa planlar değiştirilmelidir. Denetim standartları ile işletmenin amaçları ile uyumlu olmalıdır.

İyi bir denetim, örgüt etkinliğinin hem sonuncu hem de başlangıç noktasıdır. Bu nedenle, üretim olanaklarının uygun değerini saptayabilen, işletmenin iç piyasa değerini artıran, ihracat gücü yaratan bir denetim anlayışını benimsemesi, yaşamsal amaçları doğrultusunda gerekli ve zorunlu bir adımdır.

Denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Genç, 2007: 98):

*Performans standartları oluşturmak

*Performansı ölçmek

*Planlarla gerçek sonuçları kıyaslamak

*Gerekli olan yerlerde düzeltici faaliyetlerde bulunmak

İyi bir örgüt aksaklıkları en kısa zamanda giderebilen esnek, katılımcı, uyumlu bir sistemdir. Aksayan yönlerinde kısa sürede onarılabilmesi için denetim fonksiyonundan yararlanmak gerekir.

Biri için kurallara uygunluğunun ve başarısının ölçülmesi, denetim fonksiyonu ile mümkündür. Bu noktada etkin bir denetim için gerekli olan koşulların açık ve net bir şekilde ortaya konması gerekmektedir. Örgüt bünyesinde denetim işlevinin gereğince

yerine getirilebilmesi için bir denetim sisteminin kurulması gerekmektedir. Bir denetim sisteminin kurulmasında göz önünde bulundurulması gereken ilkeler şunlardır:

—Stratejik Noktaların Denetimi; Eğer kritik veya kısıtlayıcı faktörler belirlemiş ise en uygun düzeyde denetim sağlanmalıdır. Fakat bütün faktörler denetim altında tutulmaya çalışılırsa, boşuna çaba sarf edilmiş olur ve esas önemli sorunlara yeteri kadar önem verilmemiş olur. Bu ilke istisna ilkesi ile yakından ilgilidir. Her ikisi de önemli ve önemsiz faktörlerin birbirinden ayırt edilmesini gerektirir. İyi denetim, en yüksek düzeyde denetim anlamında değildir (Ertürk, 1995: 201).

—Anlaşılabilirlik: Etkili ve verimli bir denetimin ilk koşulu anlaşılabilir olmasıdır. Örgütte çalışan bütün kişiler denetimin nasıl işlediği konusunda açık ve net bir şekilde bilgi sahibi olmalıdırlar. Denetim süreci örgütte çalışan kişilerin anlayabileceği şekilde programlanmış olmalıdır.

—Esnek Denetim: Bir örgütün ya da işletmenin denetim sistemi değişen koşullara ayak uydurabilecek nitelikte olmalıdır. Değişen ve öngörülemeyen koşulların örgütte neden olabileceği zararlar, ancak örgütsel planların tepkisel bir şekilde hazırlanması ve uygulanması ile önlenmektedir.

—Örgütsel Uygunluk: Örgütsel temelde denetim işlevi, yalnızca üst düzey yöneticilere ilişkin bir işlev olmanın ötesinde bir niteliğe sahiptir ve tüm yöneticiler açısından bağlayıcıdır. Denetim sürecine ilişkin faaliyetlerin gereğince yürütülebilmesi için denetim işlevinin kim tarafından gerçekleştirileceği, düzeltme kararını kimin vereceği gibi hususlar önceden belirlenmiş olmalıdır. Belirli bir plan dâhilinde gerçekleştirilmeyen denetim işlevi, başarısızlığa mahkûmdur (Gürüz ve Gürel, 2007: 320).

—Ekonomiklik: İyi bir denetim işlemi mümkün olan en az maliyetle gerçekleştirilmelidir. Denetim işleminin belirli bir plan program dâhilinde yapılması kadar ekonomik olması da önemlidir.

—Tarafsızlık: Denetim işlevinin uygulanmasında insan unsuru çok önemlidir. Denetim sistemi insanların psikolojik durumlarından ve sisteme ilişkin görüşlerinden çok etkilenir. İnsanların psikolojik durumları, olumsuz tutum ve davranışları denetimi de olumsuz yönde etkileyebilir. Bu yüzden etkili ve verimli bir denetimin varlığından söz etmek istiyorsak, tarafsızlığı sağlayacak ölçütlerin geliştirilmesi gerekir.

—Bütünsellik: Denetim faaliyetleri tüm örgütü kapsayacak niteliğe sahip olmalıdır. Örgüt içerisindeki birimler, yerine getirdikleri yükümlülükler açısından farklılaşsalar da, örgütsel amaç ve hedeflere yönelik bütünsel bir bakış açısıyla faaliyet göstermek durumundadırlar. Bu nedenle denetim fonksiyonu tüm örgütü kapsayan bütünsel bir bakış açısına sahip olmalıdır (Gürüz ve Gürel, 2007: 320).

—Öz Denetim: İşletmenin birimleri kendi kendilerini denetleyebilecek bir biçimde planlanabilir. Herhangi bir bölüm, kendine has bir amaç ve denetim sistemine sahipse, ayrıntılı denetimlerin önemli bir kısmı bu bölüm tarafından yapılır. Öz denetimin alt sistemleri genel bir denetim sistemi çatısı altında düzenlenebilir (Ertürk, 1995: 201).

—Düzeltilme Eylemine Yöneliklik: Etkili bir denetim, düzeltme eylemine yönelik olmalı ve olası sapmalara ilişkin düzeltme eylemlerini açığa çıkarmalıdır (Gürüz ve Gürel, 2007: 320).

2.2.6. İşletme Yönetiminin Karar Verme Fonksiyonu

Günümüzün rekabet piyasası ortamında faaliyet gösteren örgütlerin başarısı, büyük ölçüde yöneticilerin alacağı kararlara ve bu kararların isabet derecesine bağlıdır.

Kısıtlı örgütsel kaynakların verimli bir şekilde kullanılması her şeyden önce, yöneticilerin alternatif çözüm yollarından birisinin ya da diğerinin seçimi niteliğinde alacağı kararlar sağlanmaktadır. Alınan kararların örgütün başarısına ilişkin bir ölçüt olması nedeniyle, karar verme yönetsel fonksiyonlar arasında önemli bir konuma sahiptir (Doğan, 1985: 1).

Sözlük anlamı itibariyle karar, “bir iş için düşünüp taşınarak uygun diye üzerinde durulan çare” yi ifade etmektedir (Koçel, 2001: 48). Karar, istenen bir sonucu elde etmek için, mevcut seçenekler arasında bir ya da birkaç tanesinin bilinçli olarak seçilmesini ifade eden bir eylemdir (Can ve diğerleri, 2004: 250). Bu tanıma göre karar verebilmek için ilk olarak ulaşılmak istenen amaca göre birtakım seçenekler belirlenmelidir. Daha sonra bu seçenekler arasından belirlenen amaca en uygun olanın seçilmesi gerekmektedir.

Organizasyonun hangi kademesi olursa olsun, hangi konularla uğraşılırsa uğraşılırsın, bu işi sevsin veya sevmesin, “yönetici” durumuna gelen bir kişinin vazgeçemeyeceği en önemli iş “karar vermek” tir. Karar vermek yöneticiliğin o kadar asli bir işidir ki, bazen yöneticilik bir “karar verme işi” olarak tanımlanmaktadır. Yönetici değerlemede yöneticinin karar verme yetenekleri ve özellikleri dikkate alınmaktadır (Koçel, 2001: 47).

Bir işin yapılması için ilk adım, karar vermektir. “Bir şeye karar vermek, başlangıçtan başka bir şey değildir. İnsan bir şeye karar verdiği zaman, karar verdiği sırada hiç öngörmediği, düşünde bile aklına gelmeyen bir yöne doğru şiddetli bir akıntıya kapılıp gider (Gürüz ve Gürel, 2007: 322)”.

Yöneticiler birçok karar verir. Bu kararlar karar verme metodunun açık ve anlaşılır olması için çok önemlidir. Mevcut üç tane karar şekli vardır. Bunlar, kurumsal

ve kişisel kararlar, temel ve rutin kararlar, programlanmış ve programlanmamış kararlardır (Hodgetts, 1997: 173).

Kurumsal ve kişisel kararlar kurumun üyesi olarak değil, şahıs olarak yöneticiye bağlı bir karardır. Böyle kararlar bir başkasına devredilemez. Emeklilik kararı, rakip firmadan iş teklifi almak kişisel kararlara örnek olarak gösterilebilir.

Temel ve rutin kararlar, temel kararlar şirketin uzun süreli yükümlülüklerini, bir iş için ayrılmış olan fonlarını ve şirketin refahını ciddi şekilde tehlikeye atabilecek kararları içermektedir. Rutin kararlar ise, işletmenin sürekliliğini sağlamak adına alınan, günlük yapacağı işlemleri kapsayan temel kararlara nazaran daha az öneme sahip olan kararlardır.

Programlanmış ve programlanmamış kararlar ise; programlanabilen kararlar, rutin, tekrarlanan, karar süreci içinde prosedürleri belirlenebilen, kişiden ziyade sistemi vurgulayan özellikteki kararlardır. Buna karşılık programlanamayan kararlar, daha çok kişiye bağlı olan, prosedürlere bağlanması zor olan, yaratıcılığın ağır bastığı ve çoğu kez bilinmeyenlerle dolu bir ortamda yapılan stratejik nitelikteki seçim işlemi ile ilgilidir (Koçel, 2001: 80).

Karar verme esasen bir problem çözme amacını taşımaktadır. Bu yüzden problemin ne olduğu, kapsamı, önemi, açık bir şekilde belirtilmek zorundadır. Yönetici problemi belirledikten sonra onun çözümü için alternatifler belirlenir. Daha sonra bu alternatifler değerlendirilir. Ve sorunun çözümüne yönelik en uygun alternatif seçilir. En son aşamada ise seçilen bu alternatif uygulamaya konur ve uygulama devam ettirilir.

2.3. İŞLETME PERFORMANSI

Performans konusunun bir işyeri açısından ne kadar önemli olduğu herkesçe bilinmektedir. Bu nedenle de başta psikologlar olmak üzere, sosyal bilimle uğraşanların

çoğu performansın ne olduğu ve nasıl ölçülmesi gerektiği konusunda binlerce çalışma yapmışlardır. Ancak son yıllarda iş dünyasında, özellikle de teknolojiye bağlı olarak meydana gelen gelişmeler ve buna bağlı olarak ortaya çıkan yeni yaklaşımlar, performans konusunun yeniden ele alınmasını gerekli kılmıştır. Artık performans, içinde yer aldığı bağlamla birlikte ve çok boyutlu incelenmektedir.

Örgütlerde çalışanların performanslarının sistematik ve formal olarak değerlendirilmesinin ilk örnekleri 1900'lü yılların başında A.B.D.'de kamu hizmeti veren kurumlarda ortaya çıkmıştır. Daha sonraları Taylor'un iş ölçümü uygulamaları aracılığıyla çalışanların verimliliklerinin ölçülmesi sonucu, performans değerlendirme kavramı örgütlerde bilimsel olarak ele alınmaya ve kullanılmaya başlamıştır. I.Dünya Savaşı'nı ölçüt olarak alan çeşitli performans değerlendirme teknikleri geliştirilmiş, ancak 1950'li yıllardan sonra, kişinin ürettiği iş ya da sonuçlara yönelik ölçütleri temel alan teknikler A.B.D.'deki örgütlerde daha yaygın olarak kullanılmaya başlamıştır. Türkiye'deki uygulamalarda ilk kez kamu kesiminde başlamış, özel sektörün gelişmesi ve konuya olan ilgisinin artmasıyla da yaygınlaşmıştır (Argon ve Eren, 2004: 224).

2.3.1. Performans Kavramı ve Tanımı

Aynı okuldan mezun olan, aynı eğitimi alan, aynı yaştaki, aynı zamanda mesleğe atılan kişilerin bir süre sonra yolları ayrılabilmekte ve birisi üst kademelere doğru çıkabilirken, diğeri yerinde sayabilmektedir. Bu farklılığa neden olan, kişilerin performansıdır (Bingöl, 2006: 321).

Performans, amacın gerçekleştirilme derecesidir. Bir işi yapan bireyin, grubun, çalışma biriminin ya da firmanın o iş aracılığıyla, hedefe göre, nereye ulaşabildiğini gösterir. Dolayısıyla performans, iş görenin görevinde ne yapması gerektiğine ilişkin beklentilerle, gerçekte ne yaptığı arasındaki ilişkinin bir fonksiyonudur. İş görenin

görevini gerçekleştirmek için yaptığı her işlem ve eylem bir fonksiyon davranışıdır (Argon ve Eren: 2006: 224).

Performans, belirlenen koşullara göre bir işin yerine getirilme düzeyi veya iş görenin davranış biçimi olarak tanımlanabilir (Bingöl, 2006: 321). Başka bir ifade ile bir çalışanın kendisine verilen görevi belirli bir zamanda yerine getirmek suretiyle elde ettiği sonuçtur. Bu sonuçlar olumlu ise kişinin performansının yüksek olduğu, olumsuz ise performansının düşük olduğu sonucuna varılır.

Bir organizasyonda görevi ne olursa olsun işgörenlerin çalışmalarının, etkinliklerinin, eksikliklerinin, yeterliliklerinin, fazlalıklarının bir bütün olarak tüm yönleri ile gözden geçirilmesine “performans değerlendirme” denir (Bayraktaroğlu, 2006: 103).

Performans değerlendirme kavramını statik anlamda bir değerlendirme faaliyeti olarak değil de, dinamik bir süreç olarak ele alarak, çalışanların performanslarını planlama, değerlendirme ve geliştirmeyi amaçlayan ve konuya geniş bir açıdan yaklaşan örgütsel sistem, günümüzde “Performans Yönetimi Sistemi” olarak adlandırılmaktadır (Uyargil, 1994: 2).

Performans yönetiminin üç temel amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar örgütsel etkinliği iyileştirmek, işgörenleri motive etmek ve eğitim ve geliştirmeyi mükemmelleştirmektir (Bingöl, 2006: 323).

2.3.2. Performans Değerlendirmenin Amaçları

Performans değerlendirmesi, bir yöneticinin, önceden saptanmış standartlarla karşılaştırma ve ölçme yoluyla, iş görenlerin performansını değerlendirme sürecidir. Bu değerlendirmenin sonucu çalışanlara duyurulur, böylece onlar da kendi performanslarına ilişkin yorumlarını bildirme olanağı bulurlar. Performans

değerlendirmesinin ve işgörenlerle yapılan müzakerelerin sonuçları ilgili kişilerin personel dosyasında saklanır (Palmer, 1993: 9).

Performans Değerlendirme Sisteminin geliştirilmesi, uygulanması ve değerlendirilmesinde dikkate alınan temel hususlar aşağıda belirtilmiştir (Uyargil, 1994: 2):

- Organizasyonel hedeflerin özellikli bireysel hedeflere dönüştürülmesi
- Herhangi bir pozisyon için söz konusu olan hedeflerin gerçekleştirilmesinde gerekli olan performans kriterlerinin belirlenmesi
- Önceden belirlenen ölçüleme kriterlerine göre çalışanların adil, eşit ve zamanında değerlendirilmesi
- Kişinin kendisinden beklenen performans sonuçları ile fiili başarı durumunu karşılaştırabilmesi için ast ile üst arasında etkin bir iletişim sürecinin gerçekleştirilmesi
- Performansın geliştirilmesi için organizasyon, yönetici, üst ve astların işbirliği içinde olmaları
- Çalışanların başarılarının tanınması ve ödüllendirilmesi
- Organizasyonun güçlü ve güçsüz yönlerinin tanımlanması
- Geri-besleme yolu ile çalışanların motive edilmesi
- Kariyer planlama ve eğitim konularında yönetime gerekli bilginin sağlanması

2.3.3. Performans Değerlendirmenin Yararları

Çalışanların işlerindeki başarılarını ya da başarısızlıkları hakkında bilgilenmeleri performans değerlendirmenin sayesinde gerçekleşir. Performans değerlendirme çalışanlar üzerinde önemli olduğu kadar organizasyonlar için de çok önemlidir. Çünkü performans değerlendirme, çalışanların organizasyon içindeki mevcut performanslarını görmelerini ve mevcut performanslarını artırmalarını sağlamaktadır.

Performans değerlendirme çalışmalarının aşağıdaki yararları sağladığı söylenebilmektedir (Bayraktaroğlu, 2006: 105):

- Tüm işgörenlerin zayıf ve kuvvetli yanlarını tanıtıcı bilgileri sağlar ve işgörenler ile yapılacak görüşmelerde bu bilgiler dikkate alınır.
- İşgörenlerin kapasiteleri ve başarıları konusunda bilgi kaynağı olarak kullanılır.
- Değerlemeler, yöneticilerle işgörenlerin kaynaşmasını sağlar.
- Çalışanların kendilerini tanımlamalarına ve eksikliklerini gidermelerine yardımcı olur.
- Etkin bir eğitim programının düzenlenmesinde yarar sağlar.
- Psikolojik testlerin geliştirilip diğer işgören seçimi yöntemlerinin işgörenlerin işletme bölümleri arasında işten işe aktarılmasında ölçü olarak değerlendirilmesinde ve doğruluk derecelerinin saptanmasına yardımcı olur.

Performans yönetimi; işletme yönetimi fonksiyonlarından planlama ve kontrol işlevlerinin etkinliğini sağlamalıdır. Astların daha iyi tanınmasını sağlayarak yetki devrini kolaylaştırır. Astların üstlerinin kendilerinden neler beklediklerini öğrenmelerinde yardımcı olur. Organizasyonun karlılığını artırır. Hizmet ve Üretim kapasitesini geliştirir (Uyargil, 1994: 9).

Performans yönetimi; Örgütün geleceğine yönelik hayaller (vizyon) oluşturur. Mevcut duruma göre geleceğe yönelik stratejiler geliştirir. İşletmenin amaçlarına ulaşması için işletme yapısını yeniden düzenler (Akal, 2005: 76)

2.3.4. Performans Değerlendirmede Karşılaşılan Sorunlar

İnsan kaynaklarına ilişkin hiçbir uygulamanın mükemmel olması beklenemez. Çünkü insan sosyal bir varlıktır ve buna bağlı olarak bir takım değer, tutum, ihtiyaç ve

duyguya sahiptir. Yanlış bir performans değerlendirme organizasyonda bulunan insanların işle ilgili performanslarıyla kişilik özelliklerinin karışmasına neden olabilir. Bu yüzden adil, objektif ve işe uygun bir performans değerlendirme sisteminin planlanması ve uygulanması çok önemlidir.

Bir organizasyondaki çalışanlar birden çok göreve sahiptir. Bu yüzden yöneticiler değerlendirme yaparken çalışanların bütün görevlerini dikkate almak zorundadırlar. Eğer değerlendirme bütün işler üzerinde yapılmazsa yanlış bir değerlendirme meydana gelir. Çalışanlar değerlendirmenin yapıldığı işin önemli olduğu düşüncesine kapılırlar.

Yöneticilerin çoğu değerlendirme yapmanın zamanlarını aldığını düşünmektedirler. Ancak performans değerlendirme de işletmenin diğer fonksiyonları (planlama, koordinasyon vb.) ile aynı öneme sahiptir.

Müşamaha; bir yöneticinin, bir elemanın performansını gerçekte olduğundan daha yüksek değerlendirmesidir (Palmer, 1993: 18). Yöneticiler çalışanlarını motive etmek için onların performanslarını olduğundan daha yüksek gösterirler. Yöneticilerin böyle davranmaları genellikle aşağıdaki nedenlerden dolayı ortaya çıkmaktadır (Bayraktaroğlu, 2006: 131):

*Astları tarafından sevilme arzusu

*Değerlendirme mülakatlarında astları ile çatışmamak ve astın düşmanca hislere kapılmasını önlemek

*Diğer değerlendirme amirlerinin daha yüksek puan vereceklerini düşünerek, onların astlarının daha az yararlanacakları endişesi

*Kendi astlarının diğer bölümdeliklerden daha üstün, kendisinin de daha iyi bir yönetici olduğunu hissettirmek isteği

*Hoşlanmadığı bir astını terfi ettirerek başka bir bölüme geçmesini sağlama isteği

*Organizasyondaki standartların aşırı derecede düşük olması

Performans değerlemede bir diğer sorun ise hale etkisidir. Hale etkisi, bir yöneticinin bir elemanı, belli bir iş alanındaki mükemmelliğine bakarak, diğer alanlarda da olduğundan daha yüksek değerlendirmesidir (Palmer, 1993: 19). Değerlendirme yapılacak olan kişinin, değerlendirici üzerindeki ilk izlenimi, değerlendiricinin hale etkisinde kalmasına neden olur. Eğer değerlendirilen kişi olumlu bir davranış sergilerse, bu tüm değerlendirmeleri etkiler. Bunun tam tersi ise “boynuz etkisi” olarak tanımlanmaktadır (Palmer, 1993: 19). Bu etki ise, bir işgören görevlerinin birçoğunu başarıyla yerine getirmesine rağmen tek bir görevde başarılı değilse, bu başarılı olmadığı yönünün öne çıkarılması olarak tanımlanmaktadır.

Performans değerlendirme hazırlık gerektiren bir iştir. Yöneticilerin performans değerlendirme yapabilmeleri için bu konu hakkında bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.

Performans değerlendirmede öncelikli olarak dikkate alınması gereken konulardan birisi objektifliktir. Performans değerlendirmesi, yapılan iş üzerinde değerlendirme yapmak için gerçekleştirilmektedir. Ancak genellikle kişilik, davranış özellikleri ve başka diğer konular değerlendirmeye karıştırılmaktadır. Bu davranışta değerlendirmeyi, objektiflikten uzaklaştırarak sübjektife doğru götürmektedir.

Performans değerlendirmede karşılaşılan diğer bir sorun, önyargıdır. Etkili bir değerlendirmenin yapılması, önyargının değerlendirme sürecinde ortadan kaldırılmasını gerektirmektedir. Kişisel düşünceler, duygular değerlendirmeye dâhil edilmemelidir.

Performans değerlendirmede, yöneticiler genelde bütün çalışanlarını orta derecede başarılı bulmaktadırlar. Yönetici ya da değerlendirici çalışanlarına yol

gösterme ya da birtakım önerilerde bulunmaktan kaçınmak ister. Bu özellikte bir değerlendirmenin organizasyona hiçbir katkısı olmaz.

Performans değerlendirmesi yapan kişi değerlendirme yaptığı kişileri karşılaştırarak değerlendirme yapmaktadır. Yani her işgören kendinden önceki işgörenin performans puanından etkilenmektedir. Performansı çok yüksek olan bir işgörenden sonraki işgörenin performansı daha yüksek olabildiği gibi tam tersi de olabilir. Bu tip performans değerlendirme hatalarına “kontrast hataları” denir (Palmer, 1993: 19).

3. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ ve İÇ DENETİM

3.1. GENEL OLARAK KONTROL KAVRAMI

Denetim ve Kontrol kavramları genel olarak eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Bu sebepten dolayı işletme kitaplarında genel olarak işletme fonksiyonlarında denetim fonksiyonu kontrol olarak ta belirtilmektedir. Ancak bu iki kavramın birbirinden ayrı anlamlar taşıdığını söyleyen yazarlarda bulunmaktadır.

Kontrol kavramı “denetim” anlamına gelen Latince’ de ve İngilizce’ de “Control” kelimesi ile ilgilidir (Yılcı, 2006: 3). Çoğu yazara göre kontrol kavramı denetim kavramıyla eş anlamlı olsa da kontrol kavramı içerisine denetim kavramını da alan çok geniş bir anlam taşımaktadır. Kontrol kavramı denetim kavramına göre daha geniş anlama sahiptir. İki kavram arasındaki temel farklılıklar şunlardır (Uzay, 1999: 6):

- Kontrol devamlı bir faaliyettir, denetim bir defa yapılır.
- Kontrol eş zamanlı olarak yapılır, denetim geçmişe dönük yapılır.
- Kontrolde birtakım araçlar kullanılır, denetimde insan faktörü ön plandadır.
- Kontrolde işletmeden bağımsız olmak gerekmemektedir. Denetimde bağımsızlık temel şarttır.

Kontrol Fransızca bir kelime olup, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmayı ifade eder (Biçer, 2006: 4). Bir başka ifade ile kontrol; Daha önceden belirlenen politikalar ve kararlar aracılığıyla işletmeyi belirli bir hedefe ulaştırma gücünün işletmede mevcut olarak bulunmasıdır.

Bütün işletmeler amaçlarına ulaşmada bir takım risklere katlanmak zorundadırlar. Riskler, işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmemesinden kaynaklanır. Başarılı bir işletme yönetimi bu risklerin belirlenmesinde ve mümkün

olduğu kadar en aza indirilmesinde muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin kontrollerin kurulmasını gerektirir.

3.2. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

Bu kısımda iç kontrolün tanımı, tarihsel gelişimi, iç kontrolün temel unsurları ve ilkeleri, etkin bir iç kontrol sisteminin özellikleri ve iç kontrol unsurları ve iç denetim bağlantısı ana hatlarıyla anlatılacaktır.

3.2.1.İç Kontrol Sisteminin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants AICPA), Denetim Standartlar Kurulu (ASB) tarafından yayınlanan 78 no'lu ve "Bir Finansal Tabloda İç Kontrolün Göz Önüne Alınması (S.A.S.78 "Consideration of Internal Control in a Financial Statement)" başlıklı denetim standardında iç kontrol aşağıdaki gibi tanımlanmış bulunmaktadır (Demirbaş, 2005: 168);

"İç Kontrol finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yasalar ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir."

Amerikan sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün çıkarmış olduğu 55 nolu standart (SAS 55), finansal tabloların iç kontrol açısından önemini vurgulamakta ve iç kontrol yapısının unsurlarını belirlemektedir. Yönetici ve iç denetçilere ışık tutan COSO Raporu'nun yayınlanmasından sonra gerekli değişiklikler yapılarak SAS 78 yayınlanmıştır. SAS 78, 1 Ocak 1997 tarihinde başlayacak dönemler için finansal tablo denetiminde etkili olmayı hedeflemiştir (Candan, 2006: 21).

İç kontrol, işletme yönetimindeki yöneticiler ve çalışanlar tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış ve iş süreçlerinde yer almasından dolayı bir süreç olarak nitelendirilen bir kavramdır.

İç kontrol sistemi önceleri işletmelerin sahip olduğu varlıkları korumak ve muhasebe verilerinde ortaya çıkan hata ve hileleri ortaya çıkarmak amacıyla geliştirilmiştir. Ancak daha sonra iş hayatında yaşanan bir takım değişimlerden dolayı iç kontrol sisteminin kapsamı genişletilmiştir. Büyük işletmelerde üst düzey yöneticiler işletmenin faaliyetleriyle doğrudan ilişki olamamaktadırlar. Bu nedenle yöneticiler, aktifleri ile ilgili işlemlerde etkinliği ve verimliliği sağlamak için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasına ihtiyaç duymaktadırlar.

İç kontrol, bir şirketin aktiflerini korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlerle ilgili bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, şirketin tüm faaliyetlerinde etkinliği arttırmak, belirlenen yönetim politikalarının iletişimini sağlamak ve işletmenin faaliyetlerinin bu politikalara uygunluğunu korumak ve ölçmek için kullanılan tüm ölçüm metotlarını, hesap planlarını ve raporlama sisteminin kurulmasını, yetki görev ve sorumlulukların belirlenmesini ve işletmenin yönetim planını içeren bir sistemdir (Kepekçi, 1982: 14).

Günümüzde iç kontrol kavramı gerek kamu sektöründe gerekse özel sektörde büyük ilgi görmektedir. Bu ilgiden dolayı iç kontrol kavramına yönelik farklı yaklaşımlar ileri sürülmüştür. İlk olarak Luca Pacilo'nun 1494 yılında Venedik'te yayınlandığı "Suma De Aritmerica" adlı eserinde, iç kontrolün önemi üzerinde durulmaktadır (Uzay, 2009: 5). İç kontrole yönelik düşünceler 1940'lı yılların başında

ABD’de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayınlanan iç kontrolün denetime ilişkin uygulamalarını açıklaya rapor, klavuz ve standartlarda görülmektedir. Deeflise, Macleod ve Johnson’a göre iç kontrol, “organizasyon planı ve işletmenin sahip olduğu varlıkları korumak, etkinliği ve verimliliği sürekli hale getirmek ve yönetimde katılımı teşvik etmek üzere belirlenen tüm metotları ve yöntemleri kapsayan bir süreçtir.” şeklinde 1949 yılında SAS (Statement on Auditing Standarts) No.1’de tanımlanarak önemli ölçüde kabul görmüş ve ana hatları aynı kalmak kaydıyla farklı şekillerde farklı mercilerce yenilenmiştir (Memiş, 2006: 68).

1970 yılına kadar iç kontrol alanında bir takım değişiklikler yapılmıştır.

1973’te Watergate siyasi skandalı sonucunda kanun yapma ve düzenleyici yetkiye sahip kurumlar iç kontrole büyük önem vermiştir. Kamu kaynaklarının kanunlara aykırı biçimde yabancı hükümet yetkililerine rüşvet ve benzeri birtakım yollarla aktarıldığının ortaya çıkarılması üzerine giderlerin beyanını zorunlu kılan “Foreign Corrupt Practices Act” (FCPA) çıkarılmıştır. “Yolsuzluk Kanunu” olarak adlandırılan bu kanun, bütün kurumlarda uygulanmaya başlanmış bu sayede iç kontrol sisteminin alanı genişletilmiştir (Saltık, 2007: 9).

1974’te çıkarılan ve Cohen Komisyonu olarak bilinen “The Commission on Auditor’s Responsibilities”, işletmelerin sahip oldukları mali raporlara ilave olarak iç kontrol sisteminin şartlarını da gösteren raporların hazırlanmasını içeren bildirgeler yayınlanmıştır. Cohen Komisyonu raporunun 1978’de yayınlanmasının ardından Financial Executives Institute (FEI) üyelerine Cohen Komisyonu raporlarını doğrulayan ve bu raporların uygulanmasını ifade eden bildirgeler yayınlanmıştır.

1978 yılında İç Denetim Enstitüsü (IIA- Institute of Internal Auditors) tarafından yayınlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” rapora göre iç kontrolün

etkinliği, verimliliği, uygulama alanları ve yöntemleri geniş olarak ele alınmıştır.İç denetim enstitüsüne göre iç kontrol (Memiş, 2006: 68);

—İşletmenin sahip olduğu bilgilerin güvenilirliği,

—İşletme politikası ve planları arasındaki uyumluluk

—İşletmenin sahip olduğu varlıkların uzun süreli korunması

—İşletmenin sahip olduğu kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılması gibi amaçların gerçekleşmesi için ihtiyaç duyulan kontroller bütünüdür.

1979’da Amerikan Menkul Kıymetler ve Kambiyo Komisyonu (Security Exchange Committee-SEC), yönetim raporları için zorunlu kurallar getiren bir önerge hazırladı (Saltık, 2007: 9). Bu teklif, daha sonra yüksek maliyetli oluşu sebebiyle eleştiri almasından dolayı iptal edildiyse de, iç kontrol, işletme yönetiminde önem taşımaktadır. Amerikan Menkul Kıymetler ve Kambiyo Komisyonu’na göre iç kontrol sisteminin amaçları; finansal bilgilerin güvenilirliği ile finansal tabloların doğruluğunun genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmasının teminini sağlamaktır. SEC; bağımsız dış denetçilerin, denetim hizmetlerinin verilmesi esnasında iç kontrol sisteminin çalışması konusunda bilgi edinmelerini yeterli bulmamış ve yönetimce hazırlanan iç kontrol raporunu da tasdik etme zorunluluğu getirmiştir (Dicle, 1997: 25).

1980 yılında bağımsız denetçilerin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve raporlama konularında bir standart yayınlanmıştır.

ABD’ de 1982 tarihli Federal Yöneticilerin Mali Güvenilirliği Yasası (The Federal Manager’s ACT) kamuda iç kontrol standartları belirleme görevini ABD Sayıştay’ına vermiştir.

1983'te İç Denetim Enstitüsü İç kontrolün kurulması, geliştirilmesi ve değerlendirilmesinde mevcut olan iç denetçilere ilişkin bir standart yayınlanmıştır (Saltık, 2007: 10). İşletmenin mevcut amaçlarına ulaşması için yönetim tarafından yürütülen ve işletme fonksiyonları tarafından yönlendirilen bir faaliyet olarak iç kontrol, bu standartta belirtilmiştir (Wilson ve Root, 1989: 17).

1985 yılında The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA); American Accounting Association, Financial Executives Institute (FEI), Institute of Internal Auditors ve Institute of Management Accountants (IMA) in birleşimiyle kurulmuştur

Treadway Komisyonunun 1987 yılında yayınlanan raporu, kamu kuruluşlarının yöneticileri ve yönetim kurullarına, kamu muhasebesi ile ilgilenen kişilere, Amerikan Menkul Kıymetler ve Kambiyo Komisyonuna, akademilere ve diğer kanun yapma yetkisini haiz kurumlara iç kontrole ilişkin çeşitli tavsiyeler içermektedir (Saltık, 2007: 10). Treadway Komisyonu bünyesinde iç kontrol sisteminin genişletilmesi ve yeniden gözden geçirilmesi amacıyla bir çalışma grubu oluşturulmuştur ve Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) "İç Kontrol Bütünleşik Sistemi" raporunu yayınlamıştır. Bu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir.

COSO raporunun temel amacı, işletme yönetimi ve ilgili kişilerin işletmelerindeki faaliyetleri daha iyi kontrol edebilmelerine yardım etmektedir. Bu nedenle değişik iç kontrol kavramlarını ortak bir çatı altında birleştirerek ortak bir tanım oluşturmak ve kontrol unsurlarını belirlemek hedeflenmiştir. Böylece her türde ve büyüklükteki işletmelerin kendi iç kontrollerini yapabilecekleri, yasa koyucular ve eğitmenler için de bir hareket noktası sağlayacak, çoğunlukla genel kabul gören bir yapı

belirlenmeye çalışılmıştır (Yılancı, 2006: 29). COSO raporuna göre iç kontrol, işletmenin hedeflerine ulaşmasında, kaynaklarını etkin bir şekilde kullanmasında, güvenilir finansal raporların temin edilmesinde önemlidir.

1990 tarihli Mali İşlerden Sorumlu Üst Düzey Yöneticiler Yasası, 1993 tarihli Kamusal Performans ve Sonuçlar Yasası, Haziran 1995 tarihinde geçirip değiştirdiği “Yönetimin Hesap Verme Sorumluluğu ve Kontrol” hakkındaki A-123 nolu genelgesi mali yönetim sistemlerinin iç kontrol standartlarıyla uyumlu olmasını gerektirmektedir.

Uluslar arası Sayıştaylar Birliği iç kontrol standartlarını hazırlamak üzere dokuz üyeden oluşan bir komite kurmuştur. Bu komite COSO modelini esas alarak iç kontrol standart taslağını USB Yönetim Kurulu’nun 1991 yılı Ekim ayında Washington’da yapılan toplantısında kabul etmiştir. Oluşturulan bu taslağa USB üyelerinin onayı alınarak son şekli verilmiştir (Saltık, 2007: 11).

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, COSO’ dan önce yapmış olduğu iç kontrol tanımını yenilemiş ve 1995 yılında SAS 78’ i düzenlemiştir (Akışık, 2005: 91).

1996 tarihli Mali Yönetim Geliştirme Yasası iç kontrolü mali yönetimin ayrılmaz bir parçası haline getirmiştir. Treadway Komisyonunun Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commissions-COSO) tarafından yayımlanan “İç Kontrol-Bütünleşik sistemi” başlıklı doküman aracılığıyla özel sektör iç kontrol rehberini güncelleştirmiş ve bu güncel standartlar “Federal Devlette İç Kontrol Standartları’nın yerine geçmiştir ve 2000 mali yılının başlangıcından itibaren de uygulanmaya başlanmıştır. COSO’ ya ait doküman, şirketler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel kaynak haline gelmiştir (Demirbaş, 2005: 169).

2003'te yapılan bir araştırmaya göre büyük şirketlerin %63'ü iç kontrol sistemlerinin COSO' nun "iç kontrol sistemi" raporu doğrultusunda biçimlendirmişlerdir. Bu rapor sonucunda İç Denetim Enstitüsü'nün 1999 yılında iç kontrolün tanımına göre (Demirbaş, 2005: 169) ;

"İç kontrol bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar da dâhil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır."

2004 yılında "Kamu Sektörü için İç Kontrol Standartları Kılavuzu" çıkarılmıştır.

Dünyada küresel birliği sağlamak amacıyla uluslararası standart olarak kurulan, Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama Standartları Kurulu (IFAC- International Federation of Accountants)' na göre, iç kontrol sistemi; bir işletmenin amaçlarına ulaşması için işletme yönetimi tarafından belirlenmiş bütün metotları ve yöntemleri ifade etmektedir. IFAC 2006 yılı Uluslararası Denetim, Güvence ve Etik Bildirileri kitabında yapmış olduğu düzenleme ile 15 Aralık 2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Uluslararası Denetim Standardı 315'i (İşletmeyi, Ortamını Tanımak ve Maddi Beyan Yanlışlığı Risklerini Değerlemek) yürürlüğe koymuştur (Memiş, 2006: 18).

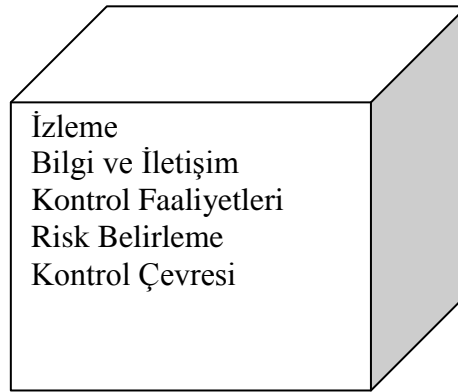
IFAC, kamu yararının korunmasının en temel yollarından birinin yatırımcıların ve diğer çıkar gruplarının ihtiyaç duyduğu bilginin güvenilirliğini güvence altına alan uluslararası kabul görmüş temel standartlar setinin uygulanmasını sağlamak olduğu gerekçesinden hareketle, bağımsız denetim ve güvence hizmetlerinin genel çerçevesinin

çizilmesi ve küresel seviyede standartların oluşturulması yönünde ciddi çabalar göstermektedir (Baydarol, 2007: 120).

3.2.2.İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Temel Unsurları ve İlkeleri

İç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İşletme yönetimindeki her birim, yönetimin sorumluluğunda iç kontrol sistemini oluşturmak, sistemin etkinliğini sağlamak ve gerektiği zamanlarda kontrol sistemini yenilemek durumundadır. Bir işletmenin iç kontrol sisteminin yapısı; işletmenin büyüklüğüyle, hukuki yapısıyla, faaliyet içinde bulunduğu sektördeki birtakım sorunlarla, kullanılan bilginin yapısı ile ve birtakım yasal düzenlemelerle yakından ilgilidir.

Bir işletmede iç kontrol sisteminin tam olarak bulunduğu göstergesi olarak belirtilen faktörler aynı zamanda iç kontrol sisteminin unsurlarını da oluşturmaktadır. İç kontrol sisteminin unsurları değişik kaynaklarda farklı şekillerde ifade edilmiştir. Ancak değişen koşullardan dolayı iç kontrol yeniden ele alınmış ve COSO bir rapor hazırlamıştır. Bu rapora göre iç kontrol sisteminin unsurları birbirleriyle bağlantılı olarak beş bileşenden oluşmaktadır.



Şekil 3.1.COSO Küpü

Kaynak: Memiş (2006: 78), İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması

Yukarıdaki şekle göre iç kontrol sistemi;

- Kontrol Ortamı (Çevresi)
- Risk Belirleme
- Kontrol Eylemleri
- Bilgi ve İletişim
- Gözetim(İzleme) dir.

Bu unsurlar, işletmedeki yönetimin çalışma biçiminden etkilenerek oluşturulmuştur. Aşağıda bu unsurlar hakkında bilgi verilmiştir.

*Kontrol ortamı: Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin en temel unsurudur. İç kontrol sisteminin başarısı bulunduğu ortama bağlıdır. Kontrol ortamı bir işletmenin faaliyetlerini yerine getirme biçimini ifade eder. İşletmede çalışan her birim iç kontrolün gerçekleşmesinde eşit derecede rol oynar. Bu sebepten dolayı işletmede çalışan herkes sorumluluklarını ve görevlerini iyi bilmelidir. İşletme yönetimindeki çalışanlar, organizasyonun tamamında iç kontrole ve yönetime karşı pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmalı ve sürdürmelidir.

İç kontrolün diğer tüm bileşenlerinin temelini oluşturan kontrol ortamı; organizasyon yapısından, üst yönetimin denetiminden, mevcut yasalar ve yönetmeliklerden, insan kaynaklarının uygulamalarından ve işletmenin yönetim felsefesinden etkilenir.

*Risk Belirleme: Risk belirleme, kurumun amaçlarının gerçekleştirilmesini engelleyen önemli içsel ve dışsal risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve bu risklere uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. İç kontrol faaliyetleri risk odaklı olarak gerçekleştirilmelidir. Buna göre kurumun üstün ve zayıf yönlerine ilişkin analizler yapılmalı, risk alanları belirlenmeli ve kontrol alanları bu alanlarda yoğunlaştırılmalıdır.

Denetçi denetim stratejisini geliştirirken dikkate alacağı iç kontrol sisteminin elemanlarını incelerken, kendi denetim riskini de artıracığı için aşağıdaki hususlara dikkat etmelidir (Kaval, 2008: 131);

—Faaliyet ortamının ve bu ortamdaki yasal düzenlemelerin değişmesi,

—Faaliyetler için kullanılan bilgi teknolojilerinin değişmesi

—İşletmeye yeni personel alım, özellikle muhasebe ve finansman bölümlerindeki üst düzey personel değişimi,

—Faaliyetlerdeki önemli ve hızlı büyüme,

—Yeni ürün sistemlerine geçiş, bazı makine ve teçhizatların kullanımının kaldırılması,

—Yeniden yapılandırma; İşletmenin yeniden yapılandırılarak personelin yerlerinin önemli ölçütlerde yerlerinin değiştirilmesi, azaltılması,

—Yeni muhasebe uygulamaları, yeni muhasebe sistemine geçiş, yeni ilkelerin kabul edilmesi.

*Kontrol Eylemleri

Yönetim ve işletme çalışanları, organizasyonun tamamında iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir tutum oluşturmalı ve bu tutumunu sürdürmelidir. Kontrol ortamı işletmenin üst yönetiminin iç kontrol sistemini yapılandırma faaliyetleri olarak tanımlamak mümkündür. Başka bir ifade ile işletmenin belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşabilmesi için uyguladığı önlemlerin tamamı kontrol eylemleri olarak adlandırılmaktadır.

Kontrol faaliyetleri işletmenin bütün bölümlerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. İşletme çalışanları iç kontrolün ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenle gerekli yeteneklere

sahip personelin işe alınması, eğitilmesi, uygun görevlerin verilmesi faaliyetlerin başarısını destekler.

Yukarıda da ifade edildiği gibi kontrol eylemleri bir işletmenin her işlevinde ve her seviyesinde ortaya çıkabilir. Kontrol faaliyetleri çok geniş kapsamlıdır ve aşağıdaki unsurları içermektedir (Biçer, 2006: 35);

- Yetkilendirme
- Performansın gözden geçirilmesi
- Bilgi sürecinin kontrolü
- Fiziksel kontroller
- Görevlerin ayrılığı

*Bilgi ve İletişim: İyi bir iç kontrol sisteminin temel unsurlarından birisi de her düzeyde bilgi alabilme yeteneği ve insanlar arasındaki iletişimin sağlanmasıdır. SAS 78'e göre bilgi sistemleri esas olarak birçok kontrol faaliyetlerini devam ettirebilmek için gerekli bilgileri toplar. Finansal raporlamaya uygun bilgi sistemi, işlemleri ve koşulları tanımlamak, bir araya getirmek, analiz etmek için oluşturulan metotlarla, işletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan metotlardan meydana gelir (Demirbaş, 2005: 171).

İşletmenin planları, kontrol alanı, riskleri ve performansı belirli zamanlarda duyurulmalı ve yöneticiler ile çalışanlar arasında sürekli bir iletişim sağlanmalıdır. Bu iletişim sayesinde çalışanlar, yönetimin iç kontrol konusundaki hassasiyetini hisseder ve ona göre davranırlar. Yöneticiler de bu sayede işletmenin performansını, etkinliğini ve verimliliğini sürekli inceleyebilirler.

SAS 78'e göre bilgi sistemi aşağıdaki özellikleri taşımalıdır (Biçer, 2006: 36);

—Bilgiler gerçekleşen bütün işleri kapsamlı, açıklamalı ve kayıt etmelidir.

—Zamanlamayı temel almalı ve işler hakkında etkili ve detaylı bilgiyi finansal raporlama için uygun sınıflandırmaya fırsat vermelidir.

—Finansal Tablolardaki ilgili açıklamaları ve işleri uygun olarak sunmalıdır.

Bilgi ve iletişim sistemi resmi ve gayri resmi olarak ikiye ayrılmaktadır. Resmi bilgi ve iletişim, finansal raporlara kaynak teşkil etmelidir. Satıcılar, müşteriler ve düzenleyici görevi olanlarla yapılan gayri resmi görüşmeler ise risklerin ve fırsatların belirlenebilmesi için önemlidir. İletişim kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir (Saltık, 2007: 16).

*Gözetim (İzleme): Kurulan iç kontrol sisteminin etkin ve verimli olmasının yanında ucuz maliyetli de olması önemlidir. Ancak bu sistemin aksayan yanlarının ortaya çıkarılması ve değişimlere ayak uydurabilmesi de çok önemlidir. Bunların sağlanabilmesi için iç kontrol sisteminin sürekli gözlemlenmesi gerekmektedir.

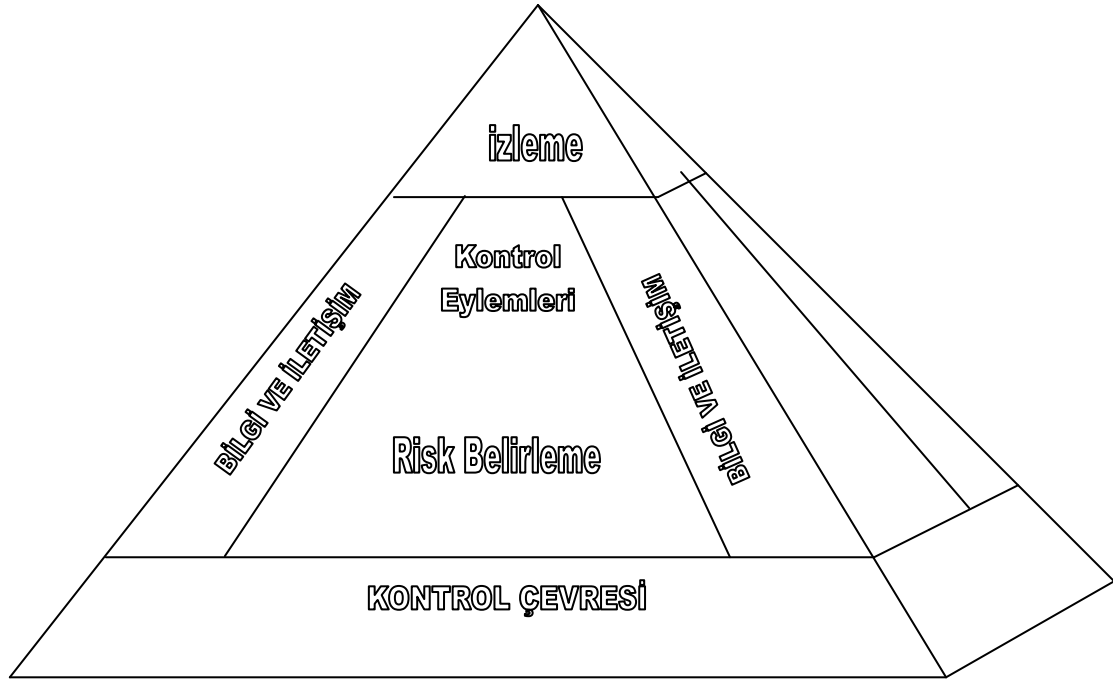
Gözetim, iç kontrol faaliyetlerinin belirli bir zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan bir süreçtir (Saltık, 2007: 17).

Gözleme sürekli veya ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olduğu gibi her iki yöntemin bir arada kullanılmasıyla da olabilir. Sürekli gözlemede de işletmenin faaliyetlerinin normal akışında iç kontrolün yapılmasını ifade etmektedir. Ayrı gözlemede ise, işletmenin faaliyetlerini zaman zaman ayrı bir değerlendirmeye tabi tutması şeklindeki gözlemedir. Her iki yöntemde de yönetim, meydana gelen değişikliklerin yapısını, bunlarla alakalı riskleri ve kontrolleri yürüten personelin yetenek ve tecrübesini dikkate almalıdır (Doyrangöl, 2002: 35)

Tablo 3.1. Basit Kontrol Modeli ve COSO Modeli Karşılaştırması

BASİT KONTROL MODELİ	COSO MODELİ
I. Amaçların Belirlenmesi II. Risklerin Değerlendirilmesi III. Kontrollerin Tesisi IV. Arzulanan Sonuçlara Ulaşılması	I.Uygun Bir İş Ortamı Oluşturulması (Yönetim, Çalışanlar ve Yapılanma) II. Amaçların Belirlenmesi ve Risklerin Değerlendirilmesi III. Kontrollerin Tesisi IV. İzleme için Yönetim Bilgi Sistemleri ve İletişim V. Sonuçların İzlenmesi ve Önlemlerin Alınması

Kaynak: Kayım, (2009: 45), Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci, Denetim Dergisi, 2009, Sayı 3.

**Şekil:3.2.** Coso' nun İç Kontrol Unsurları

Kaynak: COSO Report (1992)

3.2.3.İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Amaçları

İşletmelerin belirledikleri amaç doğrultusunda varlıklarını devam ettirebilmeleri, karşılaştıkları riskler karşısındaki tutum ve davranışları ile orantılıdır. İşletmelerin ayakta kalabilmeleri yani varlıklarını sürdürebilmeleri, karşılaştıkları riskleri en aza indirmeleri ile mümkün olmaktadır. Bu anlamda iç kontrol, işletme yönetimi için önemli bir araçtır. İşletmelerin amaç ve fonksiyonlarını toparlayan, işletmenin hatalı işler yapmasını önleyen, işletmelerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasını sağlayan önemli bir araçtır.

Yönetim, iç finansal kontrol sistemi kurmak ve sistemin işleyişini sağlamakla yükümlüdür. Küçük organizasyonlarda yöneticiler, yapılması gereken işleri, bu işleri kimlerin yapabileceğini etkin bir şekilde takip edebilecek niteliktedir. Ancak işletmeler büyüdükçe yöneticiler gereken işleri etkin bir şekilde takip edememektedir. İşte bu noktada etkin bir iç kontrol yapısına ihtiyaç duyulmaktadır. İç kontrol yapısının etkin olması durumunda, çalışanların yaptıkları hatalardan doğan zararlara karşı işletme korunmakta ve bu sayede olması muhtemel hatalar en aza indirilmektedir.

İç Kontrol Sisteminin etkin olarak sürdürülebilmesi ve değişen sosyo-ekonomik şartlara uyum sağlayabilmesi; sistemin sürekli olarak denetlenmesi ve işletmenin yeterli ve yetersiz olduğu yönlerinin tespit edilmesi ile mümkündür. Başka bir deyişle, iç kontrol sistemi denetlenerek raporlama yöntemiyle yöneticilerin durum hakkında bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla işletmelerde finansal bilgilerin doğruluğunu ve dürüstlüğünü sağlamaktan sorumlu iç denetim departmanları kurulmaktadır. İç denetçiler bu görevlerinin yanı sıra son yıllarda yaşanan muhasebe skandallarından sonra önemi artan risk yönetimi, kurumsal yönetim ve denetim komitelerinin görevlerini

yerine getirmeleri konularında da işletme yönetiminin en önemli yardımcılarıdır (Biçer, 2006: 3).

Bir işletmede kontrollerin varlığı, süreçlerin tanımları, görevlerin tanımları ve işletmenin etkinlik ve verimliliğinin artırılması işletme açısından önemlidir. Aynı zamanda iç kontrol sistemi işletmenin varlıklarının korunmasını da sağlamaktadır. İç kontrol sisteminin başka bir amacı ise, mali raporlama güvenilirliği sağlamaktır. Mali raporların güvenilir olması yönetimin ticari kararlarda doğru kararlar alması, işletme içi herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde yardımcı olmaktadır.

Özellikle 1940'lı yıllardan sonra işletme yapılarında meydana gelen büyümeler, faaliyetlerinde meydana gelen artışlar ve giderek karmaşıklaşan işlemler, işletme yönetiminin faaliyetleri üzerinde çeşitli sorunların doğmasına neden olmuştur. Çünkü işletmeler büyüdükçe faaliyetlerin kontrol edilmesi zorlaşmaktadır. Tepe yönetiminin merkezden tüm işletme organizasyonlarını kontrol edememesi ilk sorun olarak görülmüştür. Bunun sonucu olarak teoride ve uygulamada birtakım çeşitli arayışlara gidilmiştir. 1947 yılında AICPA' nın yayınladığı "İç Kontrol" isimli yayında konu ile ilgili şu sonuçlara ulaşılmıştır (Bozkurt, 2000: 121);

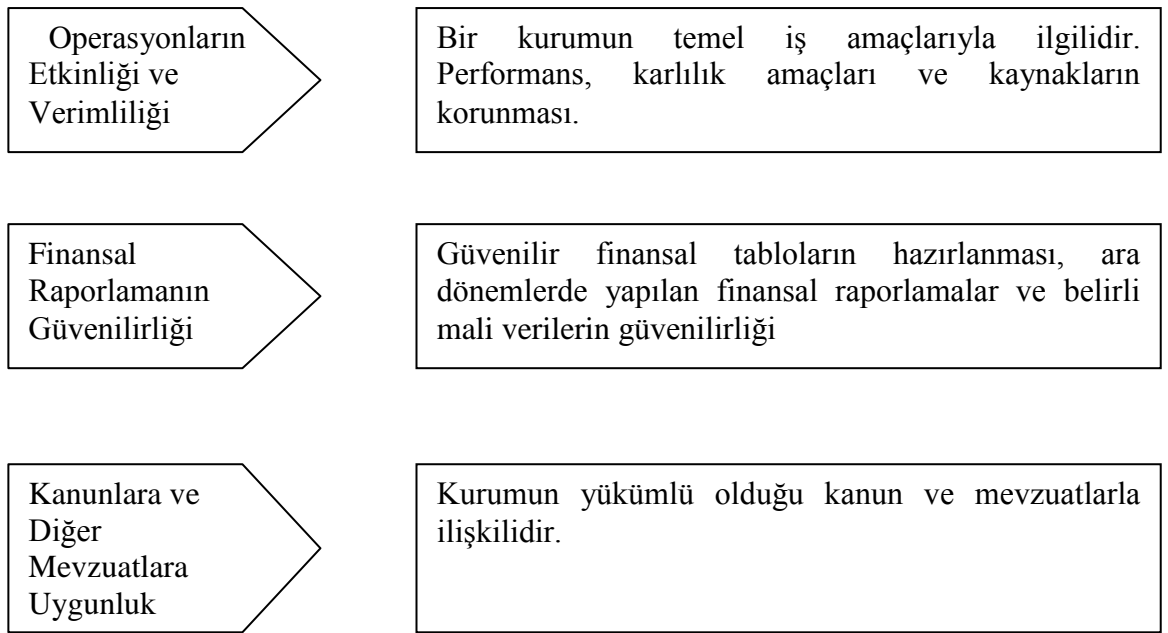
—İşletmelerin büyüklükleri ve alanlarında meydana gelen karmaşık yapı ve genişleme sonucunda, yönetimler etkili kontrol faaliyetleri altında ortaya çıkan çeşitli rapor ve analizlere güvenmek zorundadırlar.

—İyi bir iç kontrol yapısının sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksikliklerinin getireceği zararlara karşı işletmeyi koruyacak ve olası hata ve düzensizliklerin azalmasına neden olacaktır.

—Çeşitli sınırlamalar nedeniyle bağımsız denetçilerin işletmelerde yapacakları denetimlerde iç kontrol yapısına güvenmeden çalışmaları durumu ortadan kalkacaktır.

—İşletme amaçlarının çalışanlar tarafından anlaşılmasının sağlanması iç kontrole mümkün olacaktır. Bu nedenle işletme yönetimi oluşturduğu ortamda kontrolü dikkate almalı ve bunu sürekli hale getirmelidir. Bunu sağlamak için işletme yönetiminin yapacağı her şey iç kontrol sisteminin yapısını oluşturmaktadır.

İç kontrol sisteminin amaçlarını üç kısım halinde gösterecek olursak;



Şekil:3.3. İKS' nin Amaçları

Kaynak: Memiş, (2006: 75), İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması

İç kontrol, bir girişimcinin gitmek istediği yöne gitmesini, gitmek istemediği yönlerden kaçınmasını sağlamaktadır. Bu anlamda girişimcinin başarısına katkıda bulunarak, işletmenin mevcut amaçlarına ulaşmasını sağlayacaktır. Kontrolün olmadığı veya etkinliğinin sağlanamadığı durumlarda şirket varlıklarının kaybına, yönetimin eksik ve hatalı kararlar almasına, suiistimallere sebep olmaktadır (Memiş, 2006: 76).

İşletmelerin belirlemiş olduğu birtakım görevlerin yönetim tarafından genel ve özel kurallara uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Ayrıca belirlenen birtakım görevler muhasebe ilkelerine uygun olarak kaydedilmelidir. Bütün bu işlemlerin belirtildiği şekilde yerine getirilebilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır.

İç kontrol sisteminin oluşturulmasında çeşitli sınırlar vardır. Bunlar; işletme büyüklüğü, işletmenin mülkiyet yapısı, hukuki şekli, faaliyette bulunduğu sektör, yasal düzenlemeler, kullanılan bilgi ve iletişim sistemleridir. Eğer iç kontrol sistemi yeterli ise kontrol riski de az olur. Eğer iç kontrol sistemi yeterli değilse, denetim riski daha fazla olur. Bu durumda denetçi, denetim riskini minimuma indirmek ve daha fazla kanıt toplamak için daha fazla denetim tekniğini uygulama gereği duymaktadır (Öndeş, 2009: 16).

3.2.4.İç Kontrol Sisteminin Denetimdeki Yeri ve Denetçi İçin Önemi

Denetçi kavramı ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanmıştır. Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. Muhasebe denetçiliği İngiltere'de 19. yüzyılın başlarından itibaren büyük bir önem kazanmıştır (Uzay ve diğerleri, 2009: 128).

Denetçinin çalışmalarının kapsamını belirlemede en önemli dayanaklardan birisi işletmenin iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin yeterliliği sayesinde kontrol riski düşecek ve bunun sonucu olarak denetçi daha az örnek üzerinde çalışacaktır. Eğer iç kontrol sistemi yeterli olmazsa, denetçinin kontrol edeceği risk ortamı artacaktır. Bu durumda denetçi çalışmalarının etkinliğini sağlamak için daha fazla kanıt toplamak ve daha fazla denetim tekniği kullanmak zorunda kalacaktır. Bu ise denetçi için daha fazla

zaman ve emek harcamak demektir. Bunun sonucunda iç kontrol sistemi ile denetim maliyeti arasında ters orantılı bir ilişki olduğu görülmektedir (Kaval, 2008: 137).

İç kontrol sisteminin denetçi açısından bir başka önemi ise, denetçilerin verdiği denetim hizmetlerinden kaynaklanmaktadır. Müşteri firmalar, denetim firmalarının iç kontrol sistemi konusunda denetimli olduklarını düşündükleri için denetim firmalarının deneyimlerinden yararlanmak istemektedirler. Kendi iç kontrol sisteminin yeterli bulmayan firmalar, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması noktasında denetim firmalarından yardım isterler. Denetim firmalarının böyle bir taleple karşı karşıya kalması durumunda müşteri firmaların iç kontrol sistemlerini detaylı bir gözden geçirmeye tabi tutmak zorundadırlar. Denetim firmaları için bu durum Amerika'da meydana gelen Andersen Skandalı sonucunda çıkarılan Sarbans-Oxley Yasası ile sınırlandırılmıştır (Kaval, 2008: 138).

Sarbanes- Oxley Yasası, 30.07.2002 tarihinde, ABD'de yürürlüğe konmuştur. Yasa, (American Security Exchange Committee) SEC' in kurulduğu 1943 yılından beri halka açık şirketler açısından getirilmiş olan en önemli düzenlemedir. Yasa genel olarak, ABD sermaye piyasalarında faaliyet gösteren ve göstermek isteyen yerli ve yabancı yatırımcılar arasında bir ayırım gözetmeksizin tüm işletmelere uygulanmaktadır. Yasa çoğunlukla kurumsal yönetim üzerine hükümler içermektedir. Yasanın temelinde, yöneticilerin ve şirket çalışanlarının şirkete ilişkin görevlerinde sadakat ve bağlılık ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamak ve buna uygun davranmayanları ciddi şekilde cezalandırmak yatmaktadır (Keskin, 2006: 35).

Bu kapsamda denetim firmalarının denetimle görevlendirildikleri müşteri firmalarda hiçbir şekilde danışmanlık yapamayacakları karar altına alınmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu' da (SPK) "Sarban-Oxley Act" düzenlemelerine çok yakın kuralları SPK' nın X No:19 Tebliği'nde de yayımlamış ve 01.01.2003 tarihinden itibaren bu kuralların yürürlüğe gireceğini açıklamıştır. Amerika'nın böyle bir karar alması ve bu kararın diğer ülkelerde de uygulanması kaçınılmazdır. Ancak bu kuralların denetim firmaları üzerindeki etkisi sorgulanması gereken önemli sorulardan birisidir. Bütün ülkeler gibi Türkiye'de de masrafların kısılması sorunu gündeme geldiği zaman ilk olarak elemanların azaltılması ve dışardan sağlanan mal ve hizmetlerin maliyetlerinin kısılması akla geldiği için işletmeler doğal olarak denetim ücretlerinde azaltma yoluna gideceklerdir (Erdikler, 2003: 1).

12.06.2006 tarihinde son şekli verilen Sermaye Piyasası Kurulu Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Seri X No:22'nin 13. maddesinin son fıkrasında ise şöyle söylenmektedir: Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımında doğrudan veya dolaylı olarak hâkim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsamda, bağımsız denetim kuruluşunun ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dâhildir (Biçer, 2006: 48).

İç denetçi iç kontrol sistemini değerlendirmede, esas olarak bir işletmenin bölümleri veya kısımlarının faaliyetlerini denetime yaklaşım biçimi olarak kullanabilir. Bu işletmenin bütün bölümlerinin ayrı ayrı gözden geçirilmesini içermektedir. Denetçi bu bölümleri ve bunların alt bölümlerini de dikkatli bir şekilde incelemek zorundadır.

Bir işletmenin kurumsallaşmasında, güvenilirliğinde, kurallara uygunluğunda ve işlemlerin etkin ve verimliliğinde iç kontrol sisteminin varlığı çok önemlidir. İşletme içi kontrollerin belirli bir düzende yapılması denetim faaliyetinin temelini oluşturur. Denetim faaliyeti; işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru

yapılmasından ziyade, doğru işin yapılmasını öngören bir strateji ile işletme için önemli bir rol üstlenmektedir.

3.3. İŞLETMELERDE İÇ DENETİM FONKSİYONU

Denetimin gerekliliği gerek kamu hukuku alanında gerekse özel hukukta çok önemli bir kavramdır. Denetimin birçok çeşidi bulunmaktadır. Ancak biz çalışmamızda iç denetimi ayrıntılı açıklamaya çalışacağız.

Yönetim içinde denetim olgusu, sorunsuz yönetmeyi başarma, hata, hile v.b. durumları ortadan kaldırmayı en kısa yoldan çözmek iç denetimin varlığıyla mümkündür. Bu açıdan denetim ve muhasebe birleşmektedir. İşletmelerde finansal işlemler sonucunda para ile ölçülebilen değerler sistematik olarak kayıt altına alınarak sınıflandırılmakta ve raporlanmaktadır. Bu işlemlerin doğruluğunun incelenmesi, denetim kavramını doğurmaktadır.

Bu kısımda iç denetimin tanımı, tarihi gelişimi, amaçları, işlevleri, kapsamı vb. konular detaylı olarak açıklanacaktır.

3.3.1. İç Denetim Kavramı, Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

İç denetim, bir örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Uyar, 2005:15). Son yıllarda halka açık büyük şirketlerde (Enron, WorldCom, Parmalat) yaşanan muhasebe olayları, finansal tablolardaki hata ve hileler, işletmelerin misyonlarında meydana gelen başarısızlıklar denetim konusunu gündeme getirmiştir.

İç denetimin tarihsel gelişimine bakıldığında, denetim kavramının çok eski dönemlere kadar uzandığı görülmektedir. İç denetim kavramının 20. yüzyıla gelindiğinde içeriğinin değiştiği görülmektedir. Bunun temel nedeni yaşanan

değişimlerden dolayı işletmelerin büyümeleri ve denetime daha çok ihtiyaç duymalarından kaynaklanmaktadır.

İşletmelerin denetime duydukları gereksinimin dış denetçiler tarafından karşılanması, bir yandan işin maliyetini artırmış, bir yandan da yöneticilerin alacakları kararlara temel olacak finansal verilerin doğru yapılmasını oldukça zorlaştırmıştır. Bu zorluğu giderebilmek için işletmeler iç denetim fonksiyonunu düşünmüşler ve bu denetimi yapabilecek kişileri kadrolarına almaya başlamışlardır. Bu sebepten dolayı iç denetim son 50 yıl içinde önemli bir meslek olarak gündeme gelmiştir. Bu süre içinde iç denetimin kapsamı genişletilmiş, mesleki birlikler kurulmuştur (Tuan, 2008: 45).

ABD’de denetim fonksiyonunun gerekliliği öncelikle kamu sektörü tarafından ortaya atılmıştır. Almanya’daki Krupp Şirketi, 1875 yılında şirket denetim rehberi hazırlamıştır. Türkiye’de ilk denetim birimi Osmanlı Posta ve Telgraf Memurluğu için oluşturulmuştur (Uzay, 2009: 5).

1900’lü yıllarda Kıta Avrupa’sı ülkelerinde akademik açıdan denetim ve iç denetim ele alınmaya başlanmıştır (Uzay, 2009: 5).

Denetimde ilk büyük değişiklik 1940’lı yıllarda başlamıştır. Modern denetim uygulamalarında iç kontrol sistemleri, önceleri uygulanan her noktanın tek tek gözden geçirilmesi işlemlerinin yerini almıştır (Memiş, 2006: 80).

Çağdaş iç denetim anlayışının oluşmasında ABD’de 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA)’nin kurulması önemli bir yapı taşı oluşturmuştur. Bu enstitü modern iç denetim kuruluşlarını başlatan kuruluş olarak gösterilmiştir (Guoming, 1997: 243). Başlangıçta 25 üyeden oluşan enstitünün üye sayısı zaman içinde artmış bugün 30.000’i aşmıştır.

İç denetim mesleğinin gelişmesi ve dünya çapında yaygınlaşmasında 1942 yılında, merkezi Amerika Birleşik Devletleri'nde olmak üzere kurulan Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü'nün büyük rolü olmuştur (Yılancı, 2006: 8).

1947 yılında İç Denetim Enstitüsü tarafından yayımlanan iç denetim sorumluluklarının düzenlenmesi başlıklı raporda iç denetim, "bir organizasyonun amaçları doğrultusunda, organizasyonun faaliyetlerini incelemek için organizasyon bünyesinde oluşturulmuş bir değerlendirme fonksiyonudur (Memiş, 2006: 80).

1956 yılında yayınlanan raporda İç denetim birimlerinin yapısı, amaçları ve alanı belirlenmiştir. Ayrıca uluslar arası meslek sertifikaları oluşturulmuş ve iç denetçilerin mesleki yeterliliklerine uluslararası bir nitelik kazandırılmıştır.

1980 sonrası dışa açılma sürecinin bir sonucu olarak ülke ticaret hacmi artmış, yabancı sermaye yatırımlarında artık kaydedilmiş, ortaklıkların halka açılması yoluyla işletmeler aile şirketi görünümünden çıkarak çok ortaklı bir hale gelmiştir. Profesyonel yönetim anlayışının olgunlaşması şirket sahibi ile şirket yöneticisinin giderek farklılaşmasını sağlamıştır.

Avrupa ülkelerinin üyeleri, 1982 yılında Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonunu kurmuştur.

İç denetimin öneminin artmasına yardımcı olan başlıca düzenlemeler 1993 tarihli SEC; 1997 tarihli (Foreign Corrupt Practices Act); 1989'da (The Institute of Internal Auditors) IIA'nın iç denetim standartları, 1987'de (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) NGFF Raporu; (Statement of Auditing standart) SAS No 65'dir (Ulutaş, 2007: 28).

1999 yılında İç Denetçiler Enstitüsü yapmış olduğu tanıma göre; “İç denetim, bir işletmenin faaliyetlerinin değerini artırmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız bir güven ve danışma eylemidir (Tuan, 2008: 47)”.

2001 yılının sonlarından 2002 yılının ortalarına kadar geçen dönemlerde Amerika’da nron, WorldCom ve diğer büyük şirketlerde meydana gelen muhasebe skandalları işletmelerin iç denetime daha fazla önem vermelerine yol açmıştır. Bu problemler iç denetimle alakalı çok fazla değişimlerin yapılması gerekliliğini getirmiştir (Memiş, 2006: 83).

Tablo 3.2. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı

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

Kaynak: (Memiş, 2006: 83), İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması

İç denetim, organizasyon içinde bağımsız bir biçimde kurulan ve işletme faaliyetlerini bağımsızca inceleyen, analiz eden ve değerlendiren bir fonksiyondur. Bu fonksiyon işletme yönetimine bilgiler verir, analiz eder, danışmanlık yapar.

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İngiltere ve Galler Fermanlı Muhasipler Enstitüsü ise iç denetimi şöyle tanımlamaktadır; “ İç

denetim, özel olarak görevlendirilmiş bir personel tarafından bir işletme içinde yapılan faaliyetlerin ve kayıtların gözden geçirilmesidir (Bozkurt, 2000: 50).

3.2.2. İç Denetimin Amaçları, Kapsamı ve Önemi

İç denetim faaliyetinin amacı, işletmenin belirlenen amaçlarına ulaşması, kurumsal yönetim kalitesinin sağlanması ve işletmenin karşılaştığı risklerin yönetilmesine yardımcı olan iç kontrol sistemine ilişkin bağımsız ve tarafsız güvence sağlamaktır. Ayrıca işletme yapısı, sistemleri ve işletme ile ilgili bilgilere sahip olan profesyonel kişilerle yapılan iç denetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinde çok önemli bir role sahiptir.

İç denetim işletmelerin etkinliğini ve verimliliğini artırmaları için tüm çalışanların sorumluluklarını etkin bir biçimde yürütmeleri için yapılan bir eylemdir. Ülkemizde İç Denetçiler Enstitüsü İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları tercüme kitabında iç denetim standartlarının amaçları şöyle belirlenmiştir (Yılancı, 2006: 89):

- İşletmedeki bütün yönetim kademelerine, yönetim kuruluna, kamuya, dış denetçilere iç denetimin yapısı ve amaçlarını detaylı bir şekilde aktarmak
- İç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için uygun zemini oluşturmak
- İç denetim faaliyetlerini geliştirmek

İç denetim işletmelerin faaliyetlerini düzenlemekle, işletmeye bağımsız, güvenilir danışmanlık faaliyetlerinde bulunmakla sorumludur. İç denetimin temel amacı işletmenin etkinliği ve verimliliği için çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. İşletmeye yararlı olmak için gerekli olan güvenilir bilgileri sağlamak konusunda oldukça uzmanlaşan denetçiler, zamanlarının büyük bir kısmını işletme yönetiminin faaliyetlerini izleyerek, gerekli değerlendirmeler yaparak geçirmektedirler.

Bu durum her ne kadar işletmeye ek maliyet yüklüyor gibi gözükse de, denetim için yapılan harcamaların işletme yönetiminin başarısını artırıcı yönde etkilediği belirlenmiştir (Uzay, 1999: 37).

İç denetimin kapsamı ve amaçları işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre belirlenmektedir. İç denetçinin yaptığı işler şu şekilde sıralanmaktadır (Ulutaş, 2007: 31):

- İşletmenin sahip olduğu varlıkların yeterince korunup korunmadığını araştırmak
- İşletme yönetiminin isteği doğrultusunda özel araştırmalar yapmak
- Muhasebe kayıtlarının güvenilir olup olmadığını tespit etmek
- Bağımsız denetçilerle işbirliğine girmektir.

İç denetim üst yönetime ve yönetim kurulu üyelerine görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır. İç denetçiler işletme yönetiminin iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği, başarı düzeyinin kalitesi hakkında yöneticilere bilgi sağlamaklar yükümlüdürler.

3.3.3. İç Denetimin İşlevleri ve Etkinliği

İç denetim, işletme yönetiminin sorumluluklarını düzenlemek işletmeye katma değer yaratmak amacıyla güvenilir, objektif bir sistemdir. Ayrıca iç denetim işletme yönetiminde yönetsel bir mekanizmadır ve yönetimin etkinliğini ve verimliliğini ölçen ve değerlendiren bir sistemdir. İç denetim, işletme yönetiminin belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşabilmesinde gerekli olan materyal ve yöntemin belirlenmesinde de çok önemlidir.

İşletme yönetim sürecinin aşamalarında iç denetim önemi oldukça önemlidir. Bu önemden dolayı işletmelerde iç denetimin etkinliğini artırmak için bir takım düzenlemeler yapılmalıdır. Genel olarak iç denetimin etkinliği; İç Denetim

Enstitüsü'nün belirlediği bir takım standartlar temel alınarak değerlendirme yapılmaktadır (Dittenhofer, 2001: 443). Bu standartlar ise;

—Bağımsızlık

—Mesleki Beceri

—Çalışmanın İçeriği

—Denetimin Faaliyetleri

—İç Denetim Bölümünün Yönetimi

İç denetimin işlevi ve etkinliği, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla yönetime hizmet etmektedir. Ancak iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenebilmesi için daha önceden belirlenmiş bir takım kurallara ve kriterlere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kriterler ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.

İç denetimin işletme yönetiminde yer almaya başladığı zamanlardaki işlevi, işletme yönetiminin denetim ihtiyacını karşılamaktı. Ancak daha sonraları işletmelerin büyümesi ve gelişmesi sonucunda iç denetim biriminin üstlendiği görevler artmıştır. İç denetçiler tarafından yapılan denetim, işletme yönetiminin faaliyetleri sonucu sahip olduğu muhasebe kayıtlarının doğruluğunun denetlenmesi ve bu kayıtların işletmenin plan ve prosedürleriyle uyumlu olup olmamasının denetlenmesidir.

İç denetim birimi işletme yönetiminin etkinliğini ve verimliliği ile işletmenin performansı hakkında bilgi sağlanması konusunda bir takım sorumluluklara sahiptir. İşletme yönetiminin her biriminin sahip olduğu bilgiler ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Çünkü her birimin sahip olduğu bilgiler işletme yönetiminin ihtiyaç ve taleplerine bağlı olarak farklılık göstermektedir.

3.3.4. İç Denetim Standartları

Denetim uygulamalarına ilişkin ilk standartlar Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayınlamıştır. Bununla birlikte, ortak bir muhasebe dili oluşturmaya yönelik standartları geliştirme çalışmalarının 1973 yılında Denetim Standartları Komitesi tarafından sağlanmakta olduğu da söylenebilir (Alagöz, 2007: 228).

Ülkemizde denetim standartlarına, 3568 Sayılı Kanun’un bazı hükümlerinde yer verilmektedir. Ancak bu standardın ABD genel kabul görmüş denetim standartlarıyla karşılaştırıldığında, sistematik olmadığı, kanun, yönetmelik ve tebliğlerde dağınık bir şekilde yer aldığı görülmektedir. Ancak denetim alanında yaşanan birtakım olumsuz olayların önüne geçmek amacıyla çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası ile getirilen düzenlemelerde yayınlanan Seri: X, No: 19 sayılı “Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Tebliğ”i ile uyum sağladığı görülmektedir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 75).

İç denetim farklı ortamlarda farklı yapıda ve amaçlara sahip kuruluşlarda faaliyetini sürdürmektedir. Ayrıca farklı ortamlardaki kanunlar, kurallar ve prosedürler de farklılık göstermektedir. Bu farklılıktan dolayı iç denetim biriminin görev ve sorumlulukları da farklılık göstermektedir.

İç denetim, işletmelerin faaliyetlerini geliştirmeleri ve bu faaliyetlerinde mümkün olan en yüksek getiriye sağlamaları amacını güden bir güvence faaliyetidir. Bu faaliyetin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için bir takım iç denetim standartlarına ihtiyaç vardır.

Mesleki Uygulama Çerçevesi’nde ifade edildiği gibi standartlar, iç denetim biriminin faaliyetlerinin denetlenmesinde ve ölçülmesinde kullanılan kıstaslardır. Bu

standartlar iç denetim biriminin yapmakla yükümlü olduğu görevlerini nasıl yapması gerektiği konusunda bir takım kurallardan oluşmaktadır.

İç denetime ilişkin standartlar ilk olarak ABD İç Denetim Elemanları Enstitüsü tarafından iç denetimin sorumluluklarının özetini kapsayan bir tebliği yayınlamaya başlamış ve bu tebliğin sayısı on üçü bulmuştur. Bu tebliğler daha sonra bir araya getirilerek “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları” olarak dünya çapında kabul görmüştür. ABD 1995 yılına bu yana beş tebliğ daha yayınlamış ve bunları da standartlara dâhil etmiştir. Ülkemizde ise 1988 yılında SPK 2499 sayılı Kanununun 16. maddesi hükmüne dayanarak bir tebliğ çıkarmış ve bu tebliğde iç denetim biriminin görev ve sorumluluklarını hukuki çerçevede ele almıştır (Özeren, 2000: 6–7).

İç denetim enstitüsü tarafından hazırlanan ve 2002 Ocak ayına kadar yürürlükte olan standartlar beş genel ve ona bağlı özel standartlardan oluşmaktadır. Bunlar (Yılancı, 2006: 90);

- 100 Bağımsızlık
 - 110 Örgütsel statü
 - 120 Tarafsızlık standardı
- 200 Mesleki Yeterlilik
 - 210 Kadro
 - 220 Bilgi, beceri ve diğer unsurlar
 - 230 Gözetim
 - 240 Etik Kurallara uygunluk
 - 250 Bilgi beceri ve diğer unsurlar
 - 260 İnsan İlişkileri ve iletişim
 - 270 Sürekli eğitim

- 280 Mesleki dikkat ve özen
- 300 İç Denetimin Kapsamı
 - 310 Bilginin Doğruluk ve Güvenilirliği
 - 320 Politikalara, planlara, prosedürlere, yasalara ve yönetmeliklere uygunluk
 - 330 Aktiflerin korunması
 - 340 Kaynakların ekonomik ve etkin kullanımı
 - 350 Faaliyet ve Programlar için amaç ve hedeflerin oluşturulması
- 400 Denetimin Faaliyeti
 - 410 denetimin planlanması
 - 420 Bilginin incelenmesi ve değerlendirilmesi
 - 430 Sonuçların iletilmesi
 - 440 İzleme
- 500 İç Denetim Departmanının Yönetimi
 - 510 Amaç, Yetki ve Sorumluluk
 - 520 Planlama
 - 530 Politika ve Prosedürler
 - 540 Personel Yönetimi ve Yetiştirme
 - 550 Dış Denetçiler
 - 560 Kalite güvencesi

İç Denetçiler Enstitüsü, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları kitabında İç denetim standartlarının amaçlarını şöyle belirtmektedir (Yılancı, 2006: 89).

—İşletme yönetiminin bütün kademelerine, dış denetçilere iç denetimin sorumluluklarını anlatmak

— İç denetim biriminin görevlerini başarılı bir şekilde yerine getirebilmesi için gerekli olan ortamı hazırlamak

— İç denetim faaliyetlerini geliştirmek

İç denetim standartları üç tanedir. Bunlar; Nitelik, Performans ve Uygulamadır. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten birey ve kurumların standartlarıdır. Performans standartları, İç denetim faaliyetlerinin doğasını oluşturur. Bu standart; İç denetim faaliyetlerinin niteliğini ve bu faaliyetlerin başarısının ölçülebilmesi için kalite kriterlerini tanımlamaktadır. Uygulama standartları, nitelik ve performans standartlarının genişletilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Bu standart hile ve suiistimal araştırması gibi özel işlerde kullanılmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin asli görevleri olan danışmanlık ve güvence hizmetlerinde uygulanabilmesi açısından uygulama standartları değişik gruplarda yayınlanmıştır. Danışmanlık faaliyetleri için düzenlenen uygulama standartları A kodlaması ile (örnek: 1210.A1), güvence hizmetleri için düzenlenen uygulama standartları ise C kodlaması ile (örnek: 1210.C1) gösterilmektedir (Şengür, 2005: 32).

Nitelik Standartları

1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, Standartlarla uyumlu olan ve denetim komitesi ve yönetim kurulunca da onaylanan bir yönetmelikte açıkça tanımlanmalıdır.

1100 Bağımsızlık ve Objektiflik

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalıdır.

1110 Kurum İçi Bağımsızlık

İç denetim Yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir.

1120 Bireysel Objektiflik

İç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.

1130 Bağımsızlık veya Objektifliği Bozan Etkenler

Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmalıdır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

1200 Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat

Görevlendirmeler, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir.

1210 Yeterlilik

İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalı veya bunları edinmelidir.

1220 Azami Mesleki Özen ve Dikkat

İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmalı, azami özen ve dikkati göstermelidir. Azami mesleki özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.

1230 Sürekli Mesleki Gelişim

İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli mesleki gelişimle artırmalı ve güçlendirmelidir.

1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir. Bu program, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözlem faaliyetini içermelidir. Programın her bir parçası, iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin etik kurallara ve standartlara uyması konusunda güvence sağlamalıdır.

1310 Kalite Programı Değerlendirmeleri

İç denetim bölümü, kalite programının genel etkinliğini gözlemek ve değerlendirmek amacıyla yönelik bir süreç uygulamalıdır. Bu süreç hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir.

1311 İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler;

*İç denetim faaliyetinin performansının devamlı gözden geçirilmesini,

* Öz değerlendirme (Kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları ve standartlarını bilen kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamalıdır.

1312 Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmeler, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yılda bir yapılmalıdır.

1320 Kalite Programı Hakkında Raporlama

İç Denetim Yöneticisi, dış değerlendirme sonuçlarını denetim komitesi ve yönetim kuruluna raporlamalıdır.

1330 “Standartlara Uygun Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

İç denetçilerin faaliyetlerinin “uluslar arası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını” belirtmeleri teşvik edilir. Ancak iç denetçilerin bu ibareyi kullanabilmesi için kurumun kalite geliştirme programı hakkındaki değerlendirmelerin, iç denetim faaliyetinin standartlara uyduğunu göstermesi gerekir.

1340 Aykırılık Açıklanması

İç denetim faaliyetinin Standartlara, iç denetçilerin Etik Kurallara tam uyumlu gerçekleşmesi gerekmektedir birlikte, tam uyumun sağlanamadığı durumlar da olabilir. Aykırılıklar, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını veya faaliyetini etkiler hale geldiğinde, üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna özel durum açıklaması yapılmalıdır.

Performans Standartları

2000 İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir.

2010 Planlama

İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır.

2020 Bildirim ve Onay

İç Denetim Yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dâhil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim

komitesine ve yönetim kuruluna bildirmelidir. İç Denetim Yöneticisi, kaynak sınırlamalarının etkilerini de bildirmelidir.

2030 Kaynak Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.

2040 Politika ve Prosedürler

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve prosedürleri belirlemelidir

2050 Eşgüdüm

İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, ilgili güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri eşgüdüm içinde sürdürmelidir.

2060 Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, denetim komitesi ve yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, kurumsal yönetim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları içermelidir.

2100 İşin Niteliği

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

2110 Risk Yönetimi

İç Denetim faaliyeti; önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmalıdır.

2120 Kontrol

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

2130 Yönetişim

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim süresinin iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmalı ve tavsiyeleri değerlendirmelidir:

- Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini sağlamak

2200 Görev Planlaması

İç denetçiler, her görev için, kapsam, amaçlar ve zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir.

2201 Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görevi planlarken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almalıdır:

- Denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin 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,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkânları

2210 Görev Amaçları

Görevin amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsamalıdır.

2220 Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmalıdır.

2230 Görev Kaynaklarının Tahsisi

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

2240 Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarına yönelik iş programları hazırlamalıdır. Bu iş programları, kayıtlı hale getirilmelidir.

2300 Görevin Yapılması

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

2310 Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

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

2320 Analiz ve Değerlendirme

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

2330 Bilgilerin Kaydedilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanarak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmelidir.

2340 Görevlerin Gözetim ve Kontrolü

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

2400 Sonuçların Raporlanması

İç denetçilerin, görev ve sonuçlarını raporlaması gerekir.

2410 Rapor Kıstasları

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

2420 Raporlamaların Kalitesi

Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmalı ve zamanında sunulmalıdır.

2421 Hata ve Eksiklikler

Eğer nihai raporlama önemli bir hata ve eksiklikler içeriyorsa, İç Denetim Yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

2430 Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması

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

- Tam olarak uyulmayan Standartlar

- Aykırılık sebepleri
- Aykırılığın göreve etkisi

2440 Sonuçların Raporlanması

İç Denetim Yöneticisi, görev ve sonuçlarını uygun taraflara raporlamalıdır.

2500 İlerlemenin Gözlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır.

2600 Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyebilecek bir artık risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle tartışmalıdır. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, İç Denetim Yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümü için denetim komitesi ve yönetim kuruluna rapor etmelidir.

Tablo 3.3. Eski ve Yeni Standartların Karşılaştırması

<u>ESKİ STANDARTLAR</u>	<u>YENİ STANDARTLAR</u>
100 BAĞIMSIZLIK: 100 Organizasyonel Statü 120 Objektiflik	<u>NİTELİK STANDARTLARI</u> 1000 AMAÇ, YETKİ VE SORUMLULUK
200 MESLEKİ YETERLİLİK: <i>İç Denetim Departmanı</i> 210 Kadro 220 Bilgi Beceri ve Diğer Unsurlar 230 Kontrol <i>İç Denetçi</i> 240 Uygulama Standartlarıyla Uyumluluk 250 Bilgi Beceri ve Gerekli Diğer Unsurlar 260 İnsan İlişkileri ve İletişim 270 Sürekli Eğitim 280 Mesleki Disiplin	1100 BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK 1100 Örgütsel Bağımsızlık 1120 Bireysel Tarafsızlık 1130 Bağımsızlık veya Tarafsızlıktan Ayrılmalar
300 İÇ DENETİM KAPSAMI: 310 Bilginin Doğruluğu ve Güvenilirliği 320 Kurum Politikaları, Planlar, Prosedürler, Kanunlar ve Yönetmeliklerle Uyumluluk 330 Aktiflerin Korunması 340 Kaynakların Ekonomik ve Etkili Bir Şekilde Kullanımı 350 Faaliyetler veya Programlar İçin Düzenlenmiş Amaç ve Hedeflerin Gerçekleştirilmesi	1200 MESLEKİ YETERLİLİK, MESLEKİ DİKKAT VE ÖZEN 1210 Mesleki Yeterlilik 1220 Mesleki Dikkat ve Özen 1230 Sürekli Mesleki Gelişme
400 DENETİM FAALİYETLERİ: 410 Denetimin Planlanması 420 Bilginin Derlenmesi ve Değerlendirilmesi 430 Sonuçların İletilmesi 440 İzleme	1300 KALİTE GÜVENCESİ VE GELİŞTİRME PROGRAMLARI 1300 Kalite Programlarının Değerlendirilmesi 1311 İç Değerlendirmeler 1312 Dış Değerlendirmeler 1320 Kalite Programıyla İlgili Raporlama 1330 “Standartlara Göre Yönetim” Kullanılması 1340 Uygun Olmayan Durumların Açıklanması
500 İÇ DENETİM DEPARTMANININ YÖNETİMİ 510 Amaç, Yetki ve Sorumluluk 520 Planlama 530 Politika ve Prosedürler 540 Personel Yönetimi ve Geliştirilmesi 550 Dış Denetçiler 560 Kalite Güvencesi	<u>BASARIM STANDARTLARI</u> 2000 İÇ DENETİM EYLEMİNİN YÖNETİMİ 2010 Planlama 2020 İletişim ve Onaylama 2030 Kaynak Yönetimi 2040 Politika ve Prosedürler 2050 Prosedürler 2060 Yönetim Kuruluna ve Üst Yönetime Raporlama
	2100 İŞİN NİTELİĞİ 2110 Risk Yönetimi 2120 Kontrol 2130 Kurumsallık
	2200 GÖREV PLANLAMASI 2201 Planlamada Dikkate Alınacak Hususlar 2210 Görev Amaçları 2220 Görev Sahası 2230 Görevde Kaynak Dağılımı 2240 Görev Programı
	2300 GÖREVLERİN YERİNE GETİRİLMESİ 2310 Bilginin Belirlenmesi 2320 Analiz ve Değerleme 2330 Bilginin Kayıtlanması 2340 Gözetim Görevi
	2400 SONUÇLARIN İLETİMİ 2410 İletişim İçin Kriter 2420 İletişim Kalitesi 2421 Hatalar ve Atlamalar 2430 Standartlarda Uyumsuzluk Açıklamaları Gerektiren Görevler 2440 Sonuçların Dağılımı
	2500 GELİŞMELERİN İZLENMESİ 2600 YÖNETİMİN KABUL ETTİĞİ RİSKLER

Kaynak: Yılcı, (2006: 103– 104), İç Denetim

3.3.5. Etik Kurallar ve Prensipler

İç Denetçiler Enstitüsü'nün, iç denetçiler açısından etik kurallar düzenlemesinin temel amacı, iç denetim mesleği adına bir etik kültür oluşturmaktır. Bu etik kurallar iç denetim birimi için oldukça önemlidir. Çünkü iç denetim biriminin risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili bir takım sorumlulukları vardır ve bu sorumluluklarını da objektif bir şekilde yerine getirmesi gerekmektedir.

Etik kurallar iki temel unsuru içermektedir;

- Prensipler: İç denetim mesleğinin faaliyet alanıyla ilgilidir.
- Kurallar: İç denetçiden beklenen davranışları ifade etmektedir.

Kurallar prensiplerin eyleme dönüştürülmesinde yardımcı olmak ve iç denetçilerin etik davranmalarına yardımcı olmaktadır.

İç denetçiler doğruluk, objektiflik, mesleki beceri v.s. gibi bir takım özelliklere sahiptir. Ve bu prensiplerin iç denetçiler tarafından uygulanması beklenmektedir. İç denetçiler denetim yaptıkları işletmenin bütün bilgilerini doğru bir şekilde bilmek durumundadırlar. Ve bu bilgileri objektif olarak değerlendirerek birtakım sonuçlara ulaşmalıdırlar. İç denetim mesleği önemli bir meslektir. Bu mesleği yapabilmek için belirli bir mesleki beceriye, yeteneğe sahip olmak gerekmektedir.

Kurallar prensiplerin ne şekilde, ne zaman ve kim tarafından uygulanacağı konusunda iç denetçilere yardımcı olmaktadır. İç denetçiler sorumlu oldukları işlerini oldukça dikkatli olmalıdırlar. Ayrıca bu işlerini yaparken birtakım kurallara, yasalara uygun bir şekilde davranmaları gerekmektedir.

3.3.6. İç Denetim Eylemleri ve Denetim Yaklaşımları

Değişen dünya ve ekonomik şartlardan dolayı denetçilerin sahip oldukları sorumluluklar da değişim göstermektedir. Denetçilerin planları, programları ve amaçları

bu değişimden etkilenmektedir. Denetçinin bu değişime adapte olabilmesi için işletme yönetimiyle sıkı bir ilişki içinde olması gerekmektedir.

İç denetim faaliyetinde meydana gelen bu değişimler yeni uygulamaları ve yaklaşımları zorunlu kılmaktadır. Bu uygulamalar ve yaklaşımlar aşağıdaki gibidir (Yılancı, 2006: 115)

İç denetim uygulamaları;

- İç Kontrol Eylemleri
- Uygunluk Denetimleri
- Hile Denetimleri
- Faaliyetsel ve Yönetim Denetimleri
- Risk Yönetimi
- Kurumsallıkla İlgili Denetimler
- Danışma Eylemleri

İç denetim Yaklaşımları;

- Geleneksel Yaklaşım
- Riske Dayalı Denetim Yaklaşımı
- Kendi Kendini Kontrol Yaklaşımı

3.3.6.1 İç Denetim Eylemleri

Bu bölümde yukarıda belirtilen iç denetim eylemleri detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

3.3.6.1.1. İç Kontrol Eylemleri

İç kontrol işletme yönetimi içerisinde özel bir bölümden ziyade bölümlerin işlev, yöntem ve sorumluklarını ifade etmektedir. İç kontrol sistemi üst yönetime işletme işlevlerinin gidişatı konusunda rapor sunan bir sistemdir. Bu raporlar işletme

yönetiminin sorumlulukları değıştikçe farklılık göstermektedir. Bu farklılıklara rağmen iç kontrol denetiminin iç kontrol üzerindeki denetleme görevi değışmeden devam etmektedir.

AB’de iç kontrole ilişkin üç ayrı iç denetim modelinden bahsedilmiştir (Arcagök ve Yörük, 2003: 4); İlk model, Portekiz’in “güney” iç denetim modelidir. Portekiz, Maliye Genel Teftiş adında bir kuruluşa sahiptir. Bu kuruluş doğrudan Maliye Bakanlığı’na bağlıdır. İkinci model, İngiltere’de Maliye Bakanlığı bünyesindeki iç denetim birimidir. Bu birim bütün kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumlu değildir. Üçüncü model ise Hollanda’da bakanlıkların yönetiminin kontrolünden sorumlu olduğu ve parlamentoya yıllık rapor sunduğu klasik “kuzey” modelidir.

ABD’de Watergates skandalından sonra 1970’li yıllarda yapılan araştırmalar sonucunda çıkarılan yasa (Foreing Corrupt Practices Act) işlemlerin yasalara ve kanunlara uygun olarak yapılması ve bunların kayıtlara doğru olarak geçirilmesi konusunda birtakım düzenlemeler getirmiştir (Yılancı, 2006: 116).

Daha sonra AICPA tarafından kurulan bir komite (Minnahan Committee) “Report of the Special Committee on Internal Accounting Control” adlı raporda, iç kontrol sisteminin sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini değerlendirmek için bir denetim yaklaşımı önermiştir. Bu yaklaşımlar denetim yaklaşımları kısmında detaylı bir şekilde açıklanacaktır (Yılancı, 2006: 116).

3.3.6.1.2. Uygunluk Denetimleri

İşletmelerin tamamı belirli bir amaç belirler ve amaçlarına ulaşma noktasında birtakım kurallara ve prosedürlere uymak zorundadırlar. Uygunluk denetiminin amacı,

işletme yönetiminin amaçlarına ulaşmak için, uymak zorunda oldukları kuralları dikkate alıp almadıklarını denetlemektir.

Uygunluk denetimi yukarıda da belirttiğimiz gibi işletmelerin görevlerini doğru yapıp yapmadıklarını denetleyip, bu konuda üst yönetime bilgi vermeyi amaçlar. Bu denetim bazen işletme dışı kuruluşlarca devlet, SPK ve meslek odaları tarafından yapılmaktadır. İşletme içi denetlemelerde yönetim tarafından oluşturulan politika, kurallar, anlaşmalar şeklindedir.

Son zamanlarda önemli olan bir noktada, işletme yönetiminin sorumluluklarını yasal düzenlemeleri de dikkate alarak yapıp yapmadığıdır. İşletmelerin görevlerini, belirlenen kurallar dâhilinde yapıp yapmadıklarının denetlenmesi çok önemlidir. Örneğin, ödenen kıdem tazminatı ve ihbar tazminatlarının yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı denetçiler tarafından incelenmelidir (Ulutaş, 2007: 53).

3.3.6.1.3. Hile Denetimleri

İç Denetçiler Enstitüsü'nün düzenlemiş olduğu iç denetim standartlarının iç denetimle alakalı 1210 nolu yeterlilik standardının 1210.A2 nolu standardında, iç denetçi suiistimal belirtilerini tespit edebilecek yeterli bilgiye sahip olmalıdır.

Hile kavramı bir kişinin yanlış olduğunu bildiği, kasti aldatma veya yanlış yorumlama özelliklerine sahip bir dizi usulsüzlük ve yasa dışı eylem anlamına gelmektedir. Kurumun zararına yapılan hileli durumlar daha kurumda çalışan bir kişinin, kurum dışı birisinin veya başka bir kurumun dolaylı veya dolaysız yararı için yapılmaktadır. Örneğin; rüşvet, hırsızlık, gizli bilgilerin yasa dışı yollarla kullanılması v.b.

Hileli durumu önlemek ve hile yapma eğiliminde olan kişileri bundan vazgeçirmek için alınan birtakım tedbirler vardır. Bu tedbirlerin sorumlusu iç

kontroldür. İç kontrolün oluşturulmasından sorumlu ise yönetimdir. İşletme yönetimi yanlış mali yönetim, yanlış harcamalarla ilgili riskleri teşhis etmeli ve değerlendirmelidirler. İşletme yönetimi sürekli performans değerlendirmesi yapmalıdırlar.

3.3.6.1.4. Faaliyetsel ve Yönetim Denetimleri

İşletme yönetimi belirlediği amaçlara ulaşma noktasında kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanmak durumundadır. Bu kaynakların da etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığının denetlenmesi gerekmektedir.

İşletme yönetiminin kendisinden beklenen amaçlara ne kadar hizmet edebileceği büyük ölçüde işletme yönetiminin sahip olduğu kültüre bağlıdır. Buna göre işletme yönetimi için gerekli olan değerlerin geliştirilmesi, etkin ve verimli bir performans yönetimi, risk ve kontrol bilgilerinin işletme yönetiminin bütün birimlerine iletilmesi gibi hususlarda işletme yönetimine tavsiyelerde bulunmaktadır.

3.3.6.1.5. Risk Yönetimi

İç denetimin tanımında belirtildiği gibi, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek amacına yönelik disiplinli bir yaklaşımdır. İç denetçiler, denetimlerini etkin bir şekilde sürdürebilmek için karşılaşılan riskleri de göz ardı etmemelidirler.

Risk yönetimi işletme yönetiminin en önemli görevlerinden biridir. İşletmelerin amaçlarına ulaşmak için belirlemiş olduğu planlarında karşılaşacakları riskleri de dikkate almalıdırlar. İşletme yönetiminin bu risklere karşı da bir risk yönetimi bulundurması gerekmektedir.

İç denetimin risk yönetimi sürecindeki rolünü tespit etmek, üst yönetimin ve denetim komitesinin görevidir. Denetim komitesi işletme yönetiminde uygun risk

yönetim kurulunun bulunup bulunmadığını belirleyip, bu komitenin etkin ve verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığını denetlemesi gerekmektedir. İç denetçiler bu konuda gerekli incelemeler yaparak işletme yönetimine yardımcı olmaktadır.

İç denetim faaliyetinin denetimi, işletme yönetimini etkileyen ve etkileyecek olan risklerin belirlenmesi için yapılan değerlendirmelerden oluşmalıdır. İç denetimin temel hedefi, işletme yönetiminin amaçlarını gerçekleştirmesinde ortaya çıkan engelleri ortadan kaldırmaktır.

İç denetim yöneticisi, işletme yönetimi çerçevesindeki risk değerlemesine çevre, sağlık ve emniyet (ÇSE) risklerini de dâhil etmelidir. Değerlendirilmesi gereken riskler arasında; çevresel zarar, para cezaları ve diğer cezalara neden olma olasılığı, Çevre Koruma Dairesi'nin (EPA) veya diğer kamu kuruluşlarının öngördüğü harcamalar, yaralanma ve ölüm kayıtları, müşteri kayıpları kayıdır (İşin niteliği Standartı No 2100: 251).

Tablo 3.4. Risk Denetimi ve Faaliyet Denetimi Arasındaki Farklılıklar

RİSK DENETİMİ	FAALİYET DENETİMİ
Sistem ve kontrollerin etkinliğini inceler ve ciddi zayıflıkları ilgili kuruma ve parlamentoya (genel kurula) bilgi verir.	Yönetim faaliyetlerinin verimliliğini, tutumluluğunu ve etkinliğini inceler.
Kanunilik, yönetim davranış standartları ve iç kontroller üzerinde odaklaşır.	Faaliyetler, hedefler, durum sapması ve kriterler üzerinde odaklaşır.

Kaynak: Demirbaş (2005: 179), İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler

3.3.6.1.6. Kurumsallıkla İlgili Denetimler

İç denetim, işletme yönetiminin kurumsal süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla katkıda bulunmak zorundadır (IIA, 2010: 6).

Bu süreçler ise;

—İşletme yönetiminin amaçlarının belirlenmesi

—Belirlenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının denetlenmesi

—Denetlemelerin sonuçlarının belirlenmesi ve bu sonuçların üst yönetime sunulması

—İşletme yönetiminin sahip olduğu değerlerin korunması

Gerek uluslararası standartlar gerekse 5018 sayılı Kanun hükümleri uyarınca üst yönetici (Gürkan, 2006: 3);

—İşletme yönetiminin mali yönetim ve kontrol sisteminden

—İşletmenin kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasından

—Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasından sorumludur.

Üst yöneticinin kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığı konusunda gerekli güvenceyi verebilmesi için iç kontrol süreçlerini değerlendirmesi gerekmektedir.

3.3.6.1.7. Danışma Eylemleri

İç denetimin tanımında da belirtildiği gibi, iç denetim tarafsız bir güven ve danışma eylemidir. İç denetim risk yönetimi, kurumsal süreçler ve kontrol gibi alanlarda faaliyetlerini sürdürürken ilave olarak danışma hizmetlerini de yerine getirmektedir. Bu bağlamda iç denetçiye yönetici yardımcısı görevi verilmektedir. İç denetim birimi işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi noktasında gerekli olan bilgiyi sağlamaktadır (Yılancı, 2006: 119).

3.3.6.2. İç Denetim Yaklaşımları

İç denetim birimi, işletmelerin amaçları doğrultusunda hareket eder ve bu amaçlara ulaşma noktasında işletme yönetimine kullanması gereken araçların temini konusunda yardımcı olmaktadır. İç denetim yaklaşımları bir yapının iskeleti gibi denetim işinin kontrol edilmesini sağlayan bir taslaktır (Yılancı: 2006: 119).

İç denetim tarafından yapılan denetlemeler sistematik ve objektif bir şekilde yapılmalıdır. İşletme yönetimi için yapılan iç denetim, işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri, kullanılan bilgi sistemine göre değişiklik göstermektedir. İşletmenin büyüklüğü ve faaliyetlerinin farklılığı iç denetim birimi uygulamalarının farklılaşmasını gerektirmektedir.

Denetim işinin kontrol edilmesinde kullanılan başlıca yaklaşımlar;

- Geleneksel Yaklaşım
- Riske Dayalı Yaklaşım
- Kendi kendini kontrol yaklaşımı

Geleneksel Yaklaşımına göre; iç denetçi, yönetim adına işletmede varolan iç kontrol yapısını sürekli olarak izler ve rapor verir. Tarihi süreç içinde incelendiğinde iç denetim, ilk olarak gözlem ve sayıma odaklanmıştır. Yıllarca süren bu aşamada iç denetim, fiziki eşyaların sayımı ve gözlenmesi, yani işletme varlıklarının korunması ile eş anlamlı tutulmuştur (Kishalı ve Pehlivanlı, 2006: 79).

Riske Dayalı Yaklaşım ilk olarak 1995 yılında ABD’de benimsenmiştir. Riske dayalı iç denetimin temelinde yatan iki önemli gelişme vardır. Bunlar (Özsoy, 2004: 2);

Finansal teori ve uygulamaları ile birlikte teknoloji alanındaki gelişmeler işletme faaliyetlerinin tür ve kapsamını genişletmiştir.

Türev ürünler ile diğer karmaşık finansal ürünlerin yaygınlaşması ve türev ürünlerde görülen çeşitlilik, ticari faaliyetlerdeki çoğalma ve varlığa dayalı menkul kıymetlerle birlikte ikincil piyasalarda görülen gelişmeler finansal sistemi önemli ölçüde değiştirmiştir.

Kendi Kendini Kontrol Yaklaşımında ise; “İç Denetçiler Enstitüsünün Uygulama Tavsiyelerinden 2120 A1-2 de “Kontrol Süreçlerinin Uygunluğunun

Değerlendirilmesinde Kendi- Kendine Değerleme Kontrollerinin Kullanımı” başlığını kullanarak, bu yöntemin kullanılmasını önermektedir. Kendi Kendini Kontrol Yaklaşımı, genellikle organizasyonun her bölümünde öncelik görevi yapan kontrol odaklı bir seri workshop’lardan meydana gelir. Ancak iç denetim eylemi içerisinde değişik biçimlerde de yer alabilmektedir (Yıllancı, 2006: 134).

Kendi kendine kontrol yaklaşımı, maliyet etkinliği sağlar. İşletmenin tüm iç kontrol sisteminin yıllık değerlendirmesini sağlar. Bu yaklaşım, sadece denetçilerin değil yöneticilerin de iyi anladığı fikir ve kavramları kullanır. Ancak bu yaklaşım, denetçilerde değişim vizyonu gerektirir. Önemli planlama ve koordinasyon gerektirir. İşletmenin iç kontrol sisteminin sadece üst düzeyde incelenmesini sağlar (Yıllancı, 2006: 135).

Tablo 3.5. Geleneksel İç Denetim ve Risk Odaklı İç Denetimin Karşılaştırılması

Özellikler	Eski Yönetim	Yeni Yönetim
İç Denetimde Odak Nokta	İç Kontrol	Risk
İç Denetim	Reaktif, Olaylardan sonra harekete geçer, Aralıklı gözetim	Proaktif, Gerçek zamanlı, gözetim
Risk Değerleme	Risk Faktörleri	Senaryo Planlaması
İç Denetim Testleri	Kontrol Odaklı	Risk Odaklı
İç Denetim Metotları	Kontrol testlerindeki detayların eksiksiz olması önemli	İş risklerinin çerçevesinin geniş çizilmiş olması önemli
İç Denetim Tavsiyeleri	İç Kontrole Yönelik: Titiz Fayda- Maliyet Etkinliği Sağlanmış mı?	Risk Yönetimine Yönelik: Risk Çeşitlendirilmiş mi? Riskten Sakınılmış mı? Risk Paylaşılmış mı? Transfer Edilmiş mi?
Organizasyonda İç Denetimin Rolü	Bağımsız Denetim Pozisyonunda	Risk Yönetimi ve Üst Yönetimle Tümlleştirilmiş

Kaynak: Kishalı ve Pehlivanlı, (2006: 82), Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması

3.3.7. İç Denetimin Organizasyon İçindeki Yeri

Nitelik standartlarından birincisi olan 1000 nolu standartta, iç denetim biriminin amaç, yetki ve sorumlulukları, standartlarla uyumlu olan, denetim komitesi ve yönetim kurulunca onaylanan bir yönetmelik açıkça tanımlanmıştır.

İç denetim birimi, işletme yönetiminin faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletmede oluşan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim işletme yönetiminde meydana gelen olası hata ve hileleri önleme konusunda önemli bir görevi üstlenmiştir. İşletmenin, etkinliğini verimliliğini ve rekabet gücünü artırmak için önemli bir etkiye sahiptir (Uyar, 2005: 15).

Avrupa Komisyonu 1996 yılında yayımladığı “Green Paper on Auditing” adlı çalışmasında “Güçlü bir iç denetim fonksiyonu olmayan işletmeler komitenin sorumluluğunu yerine getirebilmesi için gerekli bilgileri sağlamada yetersiz kalacaktır” demiştir. Bu bağlamda iç denetim biriminin organizasyon içerisindeki öneminin göz ardı edilemeyeceği anlaşılmaktadır (Uyar, 2005: 15).

3.3.8. İç Denetim Biriminin Örgütsel Bağımsızlığı

İç denetim birimi, iç denetim başkanına gerekli olan tarafsızlığı sağlamalıdır. Bu noktada önemli olan nokta iç denetim biriminin sorumlu olacağı birimin belirlenmesidir. Çünkü iç denetim standartları, iç denetim başkanının iç denetim eylemleriyle ilgili sorumluluklarını yerine getirebilmesine imkân verecek bir üst yönetim birimine rapor vermesini öngörmektedir.

İç denetim birimi, örgütsel bağımsızlığını belirlemek için aşağıdaki kontrol listesini kullanabilir (Yılancı, 2006: 106):

Örgütsel Statü açısından;

—İç denetim müdürü, örgüt içerisinde aşağıdaki konular hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır.

- Bağımsızlığı geliştirmek
- Denetim güvencesini genişletmek
- Denetim raporlarına dikkat çekilmesini sağlamak
- Denetim tavsiyeleri uygun eylemi korumak

—İç Denetim Müdürü kurulla doğrudan iletişime sahip olup, kurulla gizli yıllık toplantılar yapar ve bu toplantılara sürekli katılır.

— Kurul, iç denetim başkanının işe alınıp, görevden alınması konusunda söz hakkına sahiptir.

— İç denetimin biriminin amaç, yetki ve sorumluluklarını gösteren bir örgütsel şema belirlenir. Bu şema üst yönetim tarafından onaylanır ve kurul tarafından kabul edilir. Örgütsel şema üst yönetimin onayı ve kurulun kabulünden sonra iç denetim başkanı tarafından kurula raporla bildirilir.

— Belirlenmiş olan şemada şu hususlar bulunmaktadır;

- a) Organizasyon içerisinde iç denetim biriminin yerinin belirlenmesi
- b) İç denetimin faaliyetlerini yerine getirebilmesi için gerekli olan kayıtlara erişim, personel ve fiziksel araçların kullanılması için yetki verilmesi
- c) İç denetim faaliyetlerinin alanlarının tanımlanması

— İç denetim müdürü, üst yönetime yıllık onay almak üzere birtakım konular hakkında rapor sunar. Bu raporda;

- a) İç denetim biriminin iş çizelgesinin özeti
- b) Personelin planı
- c) İç denetim biriminin bütçesi

d) Önemli bulgular ve önerileri içeren faaliyet raporları

Tarafsızlık açısından (Tuan, 2008: 65)

—Personel atamaları, çıkar çatışmaları ve önyargılardan kaçınılacak biçimde yapılır.

— İç denetçiler olası muhtemel çıkar çatışmalarını tespit etmeli bu durumu iç denetim başkanına iletmelidir.

— Belirli periyotlarda personel rotasyona tabi tutulur.

— İç denetçiler, iç denetimin faaliyet alanı dışındaki hiçbir olayın sorumluluğunu üstlenmezler.

—İç denetçiler, olaylarla ilgili sonuçları objektif olarak değerlendirebilmek için, geçmişe ait olayları belirli bir süre geçmeden önce denetleyemezler.

—İç denetçiler, faaliyetleri için planlamalar yapmalı ve bu planların nasıl işletilebileceğini göstermelidirler.

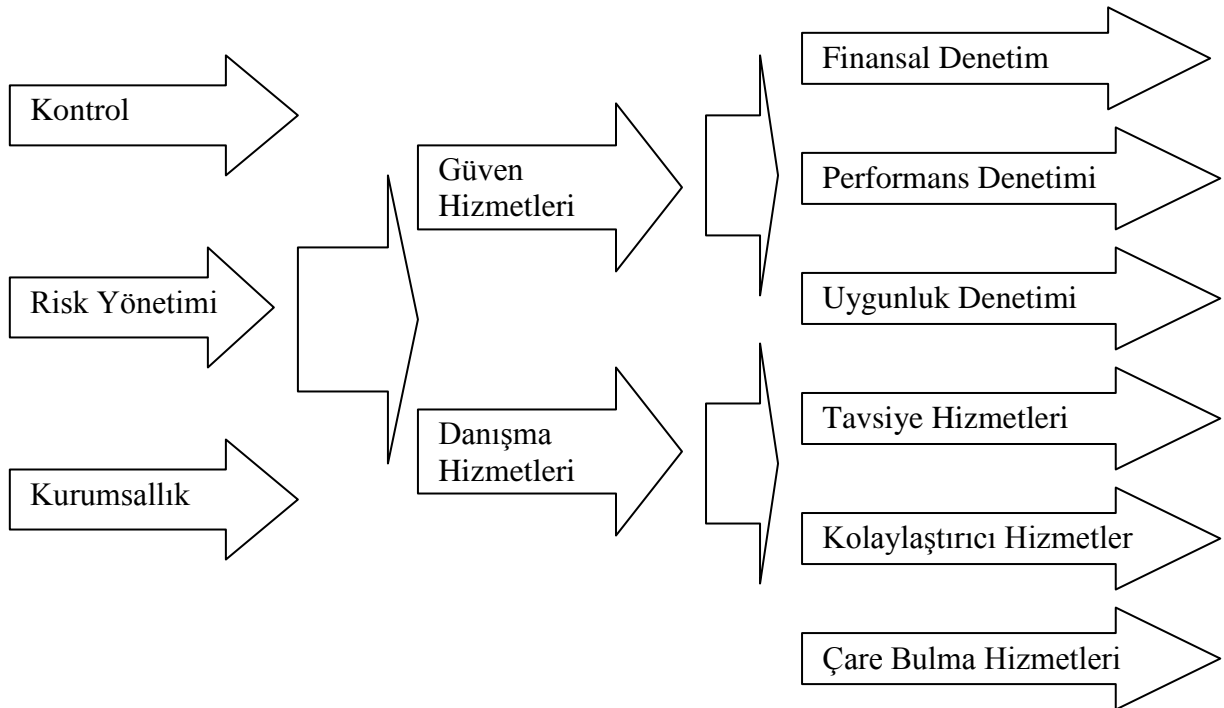
3.3.9. İç Denetim Biriminin Görevleri

Geleneksel anlamda iç denetim biriminin görevi, her türlü riskleri bulmak ve bu riskleri ortadan kaldırmaktır. Başka bir ifade ile iç denetim birimi, işletme içerisinde meydana gelen faaliyetlerin önceden belirlenmiş standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin kontrolünü yapan bir birimdir. Günümüzde ise iç denetimi biriminin görevi, bireye ve hataya dayalı yaklaşımdan, organizasyona, sürece ve sisteme odaklı bir yaklaşıma dönüşmektedir. Diğer bir ifadeyle iç denetim, işin doğru yapılıp yapılmadığı yerine, doğru işin yapılıp yapılmadığını irdeleyen biri birim halini almıştır.

Son yıllarda meydana gelen büyük değişimler ve rekabet ortamı, önceleri çok dar ve sınırlı olarak algılanıp, değerlendirilen iç denetim biriminin fonksiyonlarını

önemli oranda değiştirerek işletme yönetiminin en önemli yardımcılarından birisi haline gelmiştir. Önceleri işlem ve hata odaklı olan iç denetim yaklaşımı, şimdilerde süreç odaklı, işin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasına yönelik değişim ve gelişim göstermiştir (Uluslararası İç Denetim Standartları, 2008: 54)

İç denetim biriminin görevleri çerçevesinde şöyle bir iç denetim spektrumu yapılabilir (Yılancı, 2006: 109),



Şekil: 3.4. İç Denetim Spektrumu

Kaynak: (Yılancı, 2006: 109), İç denetim

Şekle göre; İç denetim biriminin ilgilenmesi gereken üç temel faaliyet alanı vardır. Bunlar; risk yönetimi, kontrol ve kurumsal süreçlerdir. İç denetim, bu konuların etkinliğini sağlama noktasında gerekli bir yaklaşım oluşturarak işletme yönetimine amaçlarına ulaşması için yardımcı olabilecektir. İç denetim birimi, iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda güven sağlamalıdır ve bu konuda denetim komitesini

bilgilendirmelidir. İşletme yönetiminin faaliyetlerini ve kontrol çevresini sürekli bir şekilde izlemelidir.

3.4. İÇ DENETÇİLERİN BİREYSEL TARAFSIZLIĞI

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan nitelik standartlarından 1100 nolu standartta göre, iç denetçiler, işlerini bağımsız ve objektif yapabildikleri takdirde bağımsız sayılır. Bağımsızlık, iç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde hüküm verebilmelerini mümkün kılmaktadır.

Bireysel tarafsızlıkla ilgili 1200 nolu uygulama tavsiyesi de, iç denetçilerin kendi menfaatlerini düşünmeksizin, tarafsız bir tutum içerisinde olmalarını ve çıkar çatışmalarından uzak durmaları gerektiğini belirtmektedir. İç denetçilerin, bir müşteri, çalışan, satıcı veya mesleki örgütlerden ücret veya hediye alması etik değildir. Çünkü bir hediye veya ücret alması, denetçilerin tarafsızlığını zedelediği biçimde bir görüntü oluşturabilir. Bu sebepten dolayı iç denetçiler hem görüntüde hem de fiiliyatta tarafsızlıkları konusunda şüphe uyandıracak hareketlerden kaçınmalıdırlar (Yılancı,2006:111).

İç denetimin görevi, hiç kimsenin etkisi altında kalmadan inceleme yapmak suretiyle bilgilerin güvenilirliğini artırmak olduğuna göre; denetçi, denetim raporunu kullanan kişiye hiç kimsenin etkisi altında kalmadığından emin olmasının sağlamak için, denetlediği kişilerden yeteri derecede bağımsız olmalıdır. Tarafsızlık, iç denetçilerin çalışmalarında dürüst olmalarını gerektirmektedir. İç denetçiler tarafsız mesleki yargıya varma gücünü kendilerinde bulamadıklarında iç denetim faaliyetlerinde yer almamalıdırlar (Kepekçi, 1982: 45).

3.5. İÇ DENETÇİLERİN YETERLİLİĞİ ve MESLEKİ ÖZENİ

İç denetim mesleğinin ortaya çıktığı dönemlerde, iç denetçilerin mesleki bilgi ve yeteneklerinin basit olduğu gözükmemektedir. Ancak iç denetim biriminde meydana gelen değişimler, bu biriminde yer alan denetçilerin yeterli mesleki eğitim almış olmalarını gerektirmektedir. İç denetçiler, mesleki yeterliliğe sahip olmalarının yanında bir takım kriterlere de sahip olmalıdırlar. İç denetçiler, denetim çalışmalarında dürüstlüğe, objektifliğe ve dikkatli olmaya özen göstermelidirler.

Mesleki yeterlilik, karşılaşılabilecek olası durumlarda bilgiyi, herhangi bir desteğe ihtiyaç duyulmaksızın işleme yeteneğidir. Aynı zamanda iç denetim birimi, işletmenin faaliyet sonuçlarında meydana gelen yanlışları belirlemek ve değerlendirmek için işletme yönetimi hakkında yeterli bilgilere sahip olmalıdırlar (Kepekçi, 1982: 47).

Mesleki yeterlilik, İç denetim yöneticisinin ve her iç denetçinin kendi sorumluluğudur. İç Denetim Yöneticisi, her görev için görevlendirilen kişilerin görevi gerektiği gibi ve usulünce yapmak için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmasını sağlamalıdır.

İç denetçiler, insanlarla çalışma ve etkin iletişim kurma becerilerine sahip olmalıdır. İç denetçiler, insan ilişkilerinden anlamalı ve denetmelerle tatmin ilişkiler kurabilmelidir (Uluslararası İç Denetim Standartları, 2008: 96).

Değişen ekonomik ve sosyal koşullarda ayakta kalmayı başarabilen günümüz işletmelerinde iç denetçilerden performanslarının üzerinde bir performans göstermelerinin beklenmektedir. Bu sebepten dolayı iç denetçilerin yüksek nitelikler taşımaları gerektiği sonucuna varılmaktadır. Bu nitelikler (Tuan, ; 2008: 69);

- Farkındalık,
- Hareketlilik (gezicilik),

- Esneklik,
- Proje odaklılık

İç denetçilerden beklenen, yönetiminin gözü kulağı olmasıdır. Başka bir ifade ile üst yönetim, iç denetimin varlığını tamamen benimsemelidir. İç denetçiler, hareketli yani gezici olmalıdır. Çünkü iç denetçiler işletmenin faaliyetlerini, çalışanlarını yakından tanımalıdır. Ayrıca iç denetimin faaliyet alanı genişledikçe, iç denetçilerin değişik faaliyetlere uyum sağlaması gerekmektedir. Bu nedenle iç denetçiler, yeni araçları ve kavramları kolaylıkla uygulayabilmelidir. İç denetim faaliyeti kesin olaylarla organize edilebilecek bir görev değildir. İç denetim faaliyetleri farklı projeler üzerinde çalışır. Bu bakımdan iş denetçinin böyle dinamik bir çalışmaya, işbirliğine yatkın ve değişik işletme araç, kavram ve modelleri kullanabilecek eğitim düzeyine sahip olması gerekmektedir (Yılancı, 2006: 113).

Özetlenecek olursa; iç denetçi, denetim amaçlarına ulaşmak için denetim çalışmasının kapsamını, denetim prosedürlerinin uygulandığı hususların önemini, iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini ve denetim maliyeti ve yararını göz önünde bulundurmalıdır (Kepekçi, 1982: 49).

4.LİTERATÜR TARAMA

Uluslararası İç Denetçiler Enstitü'sü tarafından yapılan tanıma göre iç denetim; bir kurum faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir. İç Denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu tanımdan da anlaşılmaktadır ki, iç denetim işletmelerin, kurumların ve örgütlerin amaçlarını gerçekleştirmeleri için önemli bir mekanizmadır.

İç Denetim faaliyetinin bu kadar önemli olmasından dolayı literatürde birçok çalışmaya konu olmuştur. Buna bağlı olarak bu konuyla ilgili yapılan birtakım çalışmalar kısaca şu şekilde sıralanabilir.

Bülbül (2008), çalışmasında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Belediyelerde İç Denetim sisteminin Kurulması konusunda bir araştırma yapmıştır. Büyükşehir belediyelerinin hizmetlerinin karmaşıklaştığını, etkinliğini yitirdiğini mali ve idari açıdan yönetim ve kontrolünün zorlaştığı günümüzde belediyelerin de önemli risklerle karşı karşıya kalacağını ifade etmektedir. Bu sebeplerden dolayı belediyelerde etkin bir iç kontrol sisteminin gerekli olduğunu belirtmiştir. İç denetim birimlerinin belirli niteliklere uygun olarak oluşturulmasının, belediyelerin olası risklere karşı önlem alabilmeleri açısından önemli olduğunu vurgulamıştır.

Demirbaş (2005), çalışmasında iç denetimin tanımında yer alan güvence ve danışma ifadelerinin iç denetimin fonksiyonunu genişlettiğini ve kapsamında risk yönetimi ve yönetimle iletişim kavramlarının yer almasına neden olduğunu belirtmiştir. İşletme yönetiminin iç denetimin faaliyetleri ile ilgilenmesi, iç denetime gerekli

desteğin sağlanması, iç denetimin amaçlarının formüle edilmesi, gibi birtakım görevlere sahip olduğunu ortaya koymuştur.

Friedberg (1998) çalışmasında, iç kontrolün faaliyet alanının etik olup olmadığını incelemiştir. Çalışma alanı olarak İsrail ve diğer pek çok ülke temel alınmıştır. Ve bu ülkelerin iç kontrol yapısını etkileyen birkaç faktör üzerinde odaklanılmıştır. Bu faktörler, organizasyon yapısında iç kontrolün rolü ve statüsü, iç kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan dokümanların temini ve iç kontrolün organizasyondaki görevleri bulunmaktadır. İç kontrol etiğinin incelendiği İsrail ve diğer ülkelerde yapılan araştırmaların sonucunda, gerekli olan bilgilere ulaşılma noktasında ve iç kontrolde etiğin sağlanması için gerekli olan kuralların oluşturulmasında oldukça eksik noktalarla karşılaşmıştır. Bunun üzerine Dittenhofer ve Klemm İç kontrol ve etik ile ilgili 1211 adet soruyu Amerika, İngiltere ve Avustralya'daki iç denetçilere göndermişler, ancak sadece 343 (28.3 %) adet soru cevaplanmış ve geri gönderilmiştir. Bunun üzerine Dittenhofer ve Sennetti, on yıl sonra 1200 uluslararası iç denetim üyesinin sadece %25,4'ünün iç kontrol etiği ile ilgili konularla ilgileneceğini vurgulamışlardır.

Güredin (2007) çalışmasında, bir işletmedeki iç kontrol sistemi o işletmede yürütülmekte olan denetim faaliyetlerine doğrudan etki yaptığını belirtmiştir. Bu etki hem iç denetim, hem de bağımsız denetim üzerindedir. İç denetçilerin sistemi gözden geçirmelerindeki temel amacın, tepe yönetimi tarafından saptanmış yönerge ve kurallara uygun olarak davranıldığı yönetim kararlarına esas olan çeşitli raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak hazırlanılarak yönetime sunulduğunu belirtmiştir.

Gürkan (2006) çalışmasında, 1980'li yıllardan itibaren kamu mali yönetim ve denetim anlayışlarında köklü değişiklikler meydana geldiğini belirtmiştir. Bu değişimin

kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmayı ve geliştirmeyi hedeflemiş denetim ilke ve tekniklerinin geliştirilmesi şartıyla iç denetim sisteminin kurulmasının bir zorunluluk haline gelmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu kapsamda iç denetimin, kurumun risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek işletme yönetiminin amaçlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olacağı belirtilmiştir.

Kepekçi (1982) çalışmasında, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü'nün Kamu İktisadi Teşebbüsler Üzerindeki Etkilerini incelemiştir. Kamu iktisadi teşebbüslerinde yapılan iç denetim faaliyetleri muhasebe ağırlıklı olmakla birlikte faaliyetlerin finansal olmayan yönlerini de denetlemektedirler. Kamu iktisadi teşebbüslerinde teftiş kurulu başkanı doğrudan genel müdüre bağlıdır. Bu bakımdan denetçiler denetledikleri faaliyetlerden bağımsızdırlar ve örgütsel statüleri, batı ülkelerindeki işletmelerin bazılarında iç denetçilerin henüz gelemediği bir düzeydedir. Kamu iktisadi teşebbüslerinde iç denetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayabilmesi için, teftiş kurulu kadrolarının artırılması, iç denetim standartlarının belirlenmesi ve denetim prosedürlerinin geliştirilmesi için çalışmalar yapılması önerilmektedir.

Keskin (2006) çalışmasında, İMKB-50 Endeksinde yer alan işletmelerde iç kontrol yapısının tespitine yönelik bir araştırma yapmıştır. Yapılan çalışma sonuçlarına göre, organizasyon şemalarında iç denetim departmanını tanımlayan işletmelerin tümünün denetim komitesine sahip olduğu tespit edilmiştir. İşletmelerin belirlenen politikalara uygun davranmamayı önlemek amacıyla geliştirdikleri kontrol araçlarından en çok bütçe kontrol sistemlerini kullandıklarını belirtmişlerdir. İşletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları gerektiğinin bilincinde oldukları ancak değerlendirme

sürecinde özellikle işletme kültüründen kaynaklanan nedenler dolayısıyla bunu başaramadıkları gözlenmiştir.

Kuluçlu (2006) çalışmasında, yönetim ile denetimin bir bütün olduğunu belirtmiştir. Modern hukuk devletinde yönetimin olduğu her yerde denetimin varlığından ve yönetim ve denetimin işlevselliğinin birbirini besleyen aktif bir doğurgan döngüye neden olabileceğini ifade etmiştir.

Marza (2005) çalışmasında, denetim etiğinin gelişimini incelemiştir. Denetimde etik kavramı; bir sistemin etik davranışlarda dikkate alınarak tasarlanması olarak tanımlanmıştır. Bu sistemde temel olarak, şeffaflık ve şirketin etik kararlarının güvenilirliğinin artırılmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Aynı zamanda bu sistemin en önemli katkısı, şirketin davranışlarının ve kararlarının ahlaki boyutlarının teşhis edilmesini sağladığı belirtilmiştir.. Bu teşhisin yapılmasında da dört aşamadan bahsedilmiştir. İlk aşamada, şirket ve hissedarları arasındaki diyalogun ahlaki boyutu ile etik denetim arasındaki ilişkinin analizinin yapıldığı belirtilmiştir. İkinci aşamada, etik denetiminde sosyal dengelerin incelendiğinden, üçüncü aşamada, şirketin sosyal sorumluluklarındaki temel ahlaki varsayımlarının yeniden oluşturulduğundan ve son aşamada da belirlenen amaçların oluşturduğu metodolojik bir çevrenin sunulmasından bahsedilmektedir.

Memiş (2006) çalışmasında, iç denetim ile işletme yönetimini kapsayan çalışmasında, yönetim teorileri ve işletme yönetiminin esasları, yönetimin temel fonksiyonları, iç kontrol iç denetim ve iç denetçi, iç denetim süreçlerinin temel yönetim fonksiyonları ile ilişkileri teorik bir çerçevede incelemiştir. Çalışmasının uygulama kısmında 300 büyük sanayi işletmesinin iç denetçilerine yönelik bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Bu çalışmada iç denetimin işletme yönetiminin bütün

fonksiyonlarının işleyişinde ve etkinliğinin geliştirilmesinde rol oynadığı sonucuna varılmıştır. Bununla birlikte, iç denetimin yöneltme ve planlama fonksiyonlarının uygulanmasında diğerlerine göre daha az bir öneme sahip olduğu gözlenmiştir.

Özeren (2000) çalışmasında, kamu kesimi iç denetim birimlerinin öncelikli olarak içe dönüklükten kurtulması gerektiğini diyalog ve işbirliği ile bilgi ve deneyimlerini hem birbirleriyle ve denetlenenlerle hem de dış denetim kuruluşları ve yüksek denetim organlarıyla paylaşma yollarını araştırmaları gerektiğini vurgulamıştır. İç denetim birimlerinin giderek artan bir ivmeyle gelişen bilişim teknolojisinin getirdiği imkânlardan sistemli bir şekilde ve gerektiğinde yararlanma yollarını araması gerektiğini belirtmiştir.

Saltık (2007) çalışmasında, kontrol anlayışında son yıllarda meydana gelen değişimlerden dolayı merkezi kontrollerden ziyade yönetim sorumluluğuna dayalı yöntemlerin benimsenmesi yönünde olduğunu belirtmiştir. Bu bağlamda, iç kontrol kavramına verilen önemin giderek arttığını ifade etmiştir. Ülkemizde iç kontrol alanında çeşitli düzenlemelerin yapıldığından bahsetmiştir. Bu düzenlemelerin, Kamu Görevlileri Etik Kurulunun kurulması, Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun çıkarılması kapsamında yer aldığını belirtmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığı bünyesinde yürütülen Say2000i, e-bütçe, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), Milli Emlak Otomasyon Projesi (MEOP), bilgi işlem altyapısını güçlendirmek için yürütülen çalışmalara örnek olarak gösterilebileceğini ifade etmiştir.

Tuan (2008) çalışmasında, işletme yönetiminin kontrol fonksiyonunun bağımsız dış denetim üzerindeki etkisini araştırmıştır. Bir işletmede iç kontrol sistemi varsa ve etkin ise, işletmenin bağımsız dış denetimini kabul etmiş olan denetçi bu olguyu da

dikkate alarak, bağımsız dış denetimin yasal ve mesleki taleplerini de yerine getirip denetimini tamamlamakla yükümlü olduğunu ifade etmiştir.

Ulutaş (2007) çalışmasında, iç denetimin işletmelerin faaliyetlerine verimlilik katmak amacıyla tasarlanmış, bağımsız bir danışmanlık faaliyeti olduğunu ifade etmiştir. İç denetçilerin olumsuz koşullarda işletmeyi en kısa zamanda eski gücüne getirebileceğini ifade etmiştir. Ayrıca işletmelerdeki iç denetim bölümünün amaç, yetki ve sorumluluklarını belirten ve üst yönetim tarafından onaylanmış yazılı bir iç denetim yönetmeliğinin bulunması gerektiğini belirtmiştir. Bütün bu değerlendirmelerden sonra iç denetim bölümünün iç denetim faaliyetlerini iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygun olarak yerine getirebileceğini ifade etmiştir.

Uyar (2005) çalışmasında, sermaye piyasasında yatırımcıların korunması ve şirketlerde kurumsal bir yapının oluşturulması bağlamındaki gelişmeler, denetimde risk odaklı bir yaklaşımın benimsenmesini zorunlu hale getirmiştir. Bunun sonucu olarak denetim anlayışı önleyici denetime doğru kaymıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde Türkiye’de de denetim yaklaşımı geleceğe dönük ve risk odaklı olmalı, denetçiler denetledikleri işletmenin karşı karşıya bulunduğu riskleri ölçebilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Yavaşoğlu (2001) çalışmasında, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde organizasyon şemaları, iş akım şemaları ve belge akım şemalarının dikkatle incelenmesi gereken belgelerin başında geldiğini belirtmiştir. Özellikle iş akım şemaları ve belge akım şemaları arasında sağlıklı ve tutarlı bir ilişkinin tespit edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca mali tabloların oluşturulmasına etki eden personelin eğitim ve deneyimleri hakkında yeterli bir sistemin oluşturulmasını amaçlamış, sistem hakkında

varılan olumlu yargı, denetim riskini azaltacağından denetçinin daha rahat hareket etmesine imkân tanıyacağını belirtmiştir.

Yıllancı (2006) çalışmasında, İç Denetim'in, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerindeki Etkilerini incelemiştir. İşletmelerin iç kontrol yapıları açısından en dikkat etmeleri gereken noktalarının, insan kaynakları politikaları ve yönetim ve denetim kurullarının (veya iç denetim bölümü) yöneticiden bağımsız hareket edip edememesi gibi konulardan oluştuğunu belirtmiştir. Bu çalışmada belirtilen bir diğer nokta ise, kontrol düzeyi ile iç denetim bölümü arasındaki kuvvetli ilişkidir.

5. İÇ DENETİMİN İŞLETMELERİN YÖNETİM FONKSİYONU ve PERFORMANSLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde çalışmanın uygulama kısmını oluşturan anket çalışması ve değerlendirmesi yer almaktadır. İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun tespitine yönelik yapılan araştırmanın amacı, kapsamı, yöntemi ve değerlendirilmesi alt başlıklar halinde incelenecektir. Anket çalışmasına ilişkin olarak hazırlanan anket formu, tezin sonundaki “ekler” bölümünde yer almaktadır. Değerlendirme kapsamında; anket sorusu, hemen altında işletmelerin vermiş olduğu cevapların oransal ifadesi ve cevapların değerlendirilmesi ele alınmaktadır.

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Günümüzde işletmelerin sayılarının ve önemlerinin artmasıyla birlikte iç denetim alanında da uluslar arası gelişmelerin ortaya çıkması sağlanmıştır. Geleneksel denetim anlayışına göre işletmelerin varlıklarının korunması ve muhasebe kayıtlarının güvenli bir şekilde incelenmesinde görevli olan iç denetim biriminin günümüzde görev alanı genişletilmiştir. İç denetçiler, şuan ki iç denetim yaklaşımına göre, risk kontrolü, işletme yönetim fonksiyonlarının etkinliğinin ve verimliliğinin korunması amacına yönelik sistematik bir yaklaşım geliştirmektedirler.

Tezin genelinde, iç denetimin işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performansları üzerindeki etkileri incelenmektedir. İşletmelerin iç denetim fonksiyonuna verdikleri önem derecesinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu noktada anket yönteminden yararlanılmıştır. Hazırlanan anket formunda iç denetimin, işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performansları üzerindeki etkilerinin belirlenmesine yönelik sorular hazırlanmış, ve şirket yetkililerine sunulmuştur. Anketi cevaplayan söz konusu şirketlerin, iç denetim birimlerinin oluşumuna ve içeriğine

ilişkin soruları sağlıklı olarak yanıtladıkları ve yapılan tespitin sağlıklı olduğu bu çalışmada varsayılmaktadır.

5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmanın kapsamını, denetimle yetkili kuruluşlar oluşturmaktadır. Aralık 2008 itibariyle Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) bağlı toplam 95 adet denetim şirketi mevcuttur ve bu şirketler araştırma evrenimizi oluşturmaktadır. Araştırmanın ana kütlesi olan SPK'ya bağlı 95 adet denetim şirketinin tamamına e-posta yoluyla anket uygulanmıştır. E-posta içerisinde verilen bir web sayfası bağlantısıyla firmalar anket formuna yönlendirilmiştir. Cevapların da direk veri tabanına kaydedilmesiyle şirketlerin cevaplarını göndermek için mail atmalarına gerek kalmamıştır.

5.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmacının, çalışmasında ihtiyaç duyduğu verileri farklı araçlarla kendisinin toplaması ile oluşan verilere birincil veri denmektedir (Karkacier, 2009: 65). Bu çalışmada birincil veri toplama yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmıştır.

Ankette toplam 29 soru mevcuttur. Bunlardan 5 tanesi anketi cevaplayan denetçilerin kişisel özelliklerini belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Diğer 24 soru ise denetçilerin İç Denetim hakkındaki bilgi düzeyleri, denetim yaptıkları işletmelerdeki mevcut iç denetim uygulamalarının düzeyinin derecesini belirlemeye yönelik kapalı uçlu ve 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. SPK'ya bağlı 95 firmanın tamamına anket gönderilmiş, 35 adet anket geri dönmüştür.

5.4. VERİLERİN ANALİZİ

Şirketlerin, anket sorularına verdikleri yanıtlar, SPSS for Windows 11,5 istatistik paket programı ile analiz edilmiş ve sonuçlar değerlendirilmiştir. Sonuçların değerlendirilmesinde "Descriptive Statistics" menüsü altında Frekans analizi

kullanılmıştır. Frekans analizi ile elde edilen sonuçların tümü, çalışma içerisinde yer almaktadır.

5.5 ARAŞTIRMADAN ELDE EDİLEN BULGULAR

Anketi cevaplayan 35 adet denetim firmasında ki denetçilerin demografik özellikleri ve görüşlerinin frekans dağılımları aşağıda toplu bir şekilde belirtilmiştir.

5.5.1 Değişkenlerin Frekans Dağılımları

Tablo 5.1. Denetçilerin Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	19	54,3
	Kadın	16	45,7
	Toplam	35	100
Yaş	20–30	20	57,1
	31–40	10	28,6
	40 ve üzeri	5	14,3
	Toplam	35	100,0
Unvan	Denetçi	7	20,0
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	2	5,7
	Baş Denetçi	2	5,7
	Denetçi Yardımcısı	5	14,3
	Stajyer Denetçi Yardımcısı	7	20,0
	Diğer	12	34,3
	Toplam	35	100
Mesleki Deneyim	1 yıldan az	5	14,3
	1–5 yıl arası	19	54,3
	6–10 yıl arası	7	20,0
	11–15 yıl arası	2	5,7
	16–20 yıl arası	1	2,9
	21 yıl ve üzeri	1	2,9
	Toplam	35	100,0
Eğitim Durumu	Lisans	16	45,7
	Yüksek Lisans	14	40,0
	Doktora	5	14,3
	Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %54,3'ü erkek, %45,7'si ise kadındır. Anketi cevaplayan denetçilerin %57,1'i 20-30 yaş aralığında, %28,6'sı 31-40 yaş aralığında, %14,3'ü ise 41 ve üzerindedir. Anketi cevaplayan denetçilerin %20'si denetçi, %5,7'si sorumlu ortak baş denetçi, %5,7'si baş denetçi, %14,3'ü denetçi yardımcısı, %20 stajyer denetçi yardımcısı, %34,3'ü ise diğer unvanlara sahiptir. Anketi cevaplayan denetçilerin %14,3'ü 1 yıldan az, %54,3'ü 1-5 yıl arası, %20'si 6-10 yıl arası, %5,7'si 11-15 yıl arası, %2,9 16-20 yıl arası ve %2,9'u ise 21 yıldan fazla deneyime sahiptir. Anketi cevaplayanların %45,7'si lisans mezunu, %40'ı yüksek lisans mezunu ve %14,3'ü doktora mezunudur.

Tablo 5.2. İşletmenizde İç Denetimden Yararlanma ve İç Denetimi Sürdürme Şekli

	Frekans	Yüzde
Bir iç denetim bölümü mevcuttur	16	45,7
Konusunda uzman bir iç denetçi vardır.	10	28,6
İşletme dışı uzmanlıklardan yararlanılmaktadır.	4	11,4
İşletmede farklı konumdaki bir personel görevidir.	5	14,3
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin, %45,7'si işletmelerin iç denetimden yararlanma ve sürdürme şekli konusunda bir iç denetim bölümü mevcuttur cevabını verirken, %28,6'sı konusunda uzman bir denetçi olduğunu, %11,4'ü işletme dışı uzmanlıklardan yararlanılmaktadır. %14,3'ü ise işletmede farklı konumdaki bir personelin görevi

olduğunu belirtmiştir. Tablodaki verilerden, işletmelerin çoğunun iç denetim birimini ayrı bir birim olarak ele aldıkları anlaşılmaktadır.

Tablo 5.3. İç Denetim Çalışmalarında Bağımsız Hareket Edebilme Durumu

	Frekans	Yüzde
Evet	26	74,3
Hayır	9	25,7
Toplam	35	100

Anketi cevaplayan denetçilerin %74,3'ü iç denetim çalışmalarında bağımsız hareket edebilme konusunda evet derken, %25,7'si bu konuda hayır demiştir. İç denetim kavramının en önemli faktörlerinden bağımsızlık ilkesinin geçerliliği, bu veriler sonucunda bir kez daha açıkça görülmektedir.

Tablo 5.4. Denetim Biriminin Şirket Organizasyon Yapısında Bağlı Bulunduğu Yönetim Kademesi Durumu

	Frekans	Geçerli Yüzde
Yönetim Kurulu	7	20,0
Genel Müdür	15	42,9
Muhasebe Müdürü	5	14,3
Denetim Komitesi	8	22,9
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %20'si iç denetim bölümünün bağlı bulunduğu yönetim kademesini Yönetim Kurulu olarak belirtirken, %42,9'u Genel Müdür, %14,3'ü Muhasebe Müdürü olarak belirtirken, %22,9'u Denetim Komitesi olarak belirtmiştir.

Tablo 5.5. Türkiye'deki İşletmelerde İç Denetim Birimine Önem Verilmesi Durumu

	Frekans	Yüzde
Evet	3	8,6
Hayır	16	45,7
Kısmen	16	45,7
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %8,6'sı Türkiye'de iç denetim birimine yeterince önem verilmektedir derken, %45,7'si bu önemin kısmen olduğunu düşünmektedir. %45,7'si ise iç denetim birimine yeterince önem verilmediğini düşünmektedir. Buradan Türkiye'de iç denetim birimine verilen önemin artırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 5.6. İşletmelerdeki Planlama Fonksiyonunun Düzenli Bir Şekilde Uygulanmasında İç Denetim Sisteminin Raporlarının Dikkate Alınması Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,9
Katılmıyorum	2	5,7
Kısmen Katılıyorum	4	11,4
Katılıyorum	25	71,4
Kesinlikle Katılıyorum	3	8,6
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %8,6'sı planlama fonksiyonunun faaliyetlerinde iç denetim sisteminin raporlarının dikkate alınması durumuna katılmazken, %11,4'ü kısmen katılmakta, %80'i ise iç denetim raporlarının, planlama fonksiyonu faaliyetleri üzerinde etkisi olduğunu belirtmiştir. Buradan iç denetim birimi ile işletmelerin yönetim fonksiyonlarından biri olan planlama fonksiyonu arasında yakın bir ilişkinin olduğu açıkça gözükmemektedir.

Tablo 5.7. Kurumsal Bir Yapıya Sahip Olan İşletmelerin İç Denetim Birimine Yeterince Önem Vermesi Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,9
Katılmıyorum	0	0,0
Kısmen Katılıyorum	10	28,6
Katılıyorum	20	57,1
Kesinlikle Katılıyorum	4	11,4
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %2,9'u işletmelerin iç denetim birimine yeterince önem verilmediğini düşünürken, %28,6'sı verilen bu önemin kısmen olduğunu düşünmektedir. %68,5'i ise işletmelerin iç denetim birimine verdiği önemi yeterli bulmaktadır.

Tablo 5.8. İç Denetimin, Organizasyondaki İşlemleri ve Faaliyetleri Geliştirmesi ve İşletmeye Artı Değer Sağlaması Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0
Katılmıyorum	0	0,0
Kısmen Katılıyorum	0	0,0
Katılıyorum	18	51,4
Kesinlikle Katılıyorum	17	48,6
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin tamamı iç denetim biriminin işletmelerdeki faaliyetlere artı değer sağladığını düşünmektedir. Buradan iç denetim biriminin, işletmeler için ne kadar önemli bir birim olduğu sonucu çıkmaktadır. İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirebilmeleri, yetki ve sorumluluklarını sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmeleri, etkin bir iç denetim sisteminin oluşturulmasıyla mümkündür.

Tablo 5.9. Yönetimin İç Denetime Önemi Vermesi Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	5,7
Katılmıyorum	2	5,7
Kısmen Katılıyorum	1	2,9
Katılıyorum	21	60,0
Kesinlikle Katılıyorum	9	25,7
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %11,4'ü yönetimin iç denetime önem vermediğini, %2,9'u kısmen önem verdiğini, %85,7'si ise, yönetimin iç denetim birimine yeterince önem verdiğini düşünmektedir

Tablo 5.10. İç Denetim Sisteminin, İşletmelerin Amaçlarına Ulaşmasını Sağlamada Etkin Bir Rol Üstlenmesi Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	5,7
Katılmıyorum	2	5,7
Kısmen Katılıyorum	3	8,6
Katılıyorum	20	57,1
Kesinlikle Katılıyorum	8	22,9
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %11,4'ü iç denetim sisteminin işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamada etkin bir rol üstlenmediğini belirtirken, %8,6'sı iç denetimin, amaçlara ulaşma noktasında kısmen katkı sağladığını düşünmektedir. %80'i ise iç denetimin işletmelerin amaçlarına ulaşmasında etkin bir rol üstlendiğini düşünmektedir. İşletmeler açısından belirlenen amaçlara başarıyla ulaşılması çok önemlidir. Belirlenen amaçlara ulaşmayı sağlayacak her türlü unsurun, işletme açısından irdelenmesi gerekmektedir. Bu noktada işletmeler açısından, bu unsurları tespit edecek kritik noktaların belirlenmesi gerekmektedir.

Tablo 5.11. İç denetimin, Kurumsal Yönetim Sisteminin Bütünleştirici Bir Parçası Olması Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,9
Katılmıyorum	0	0,0
Kısmen Katılıyorum	2	5,7
Katılıyorum	23	65,7
Kesinlikle Katılıyorum	9	25,7
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %2,9'u iç denetimin yönetim sisteminin bütünleştirici bir parçası olması durumuna katılmazken, %5,7'si kısmen katılmaktadır. %92,4'ü ise iç denetimin, kurumsal yönetim sisteminin bütünleştirici bir parçası olması durumuna tamamen katılmaktadır.

Tablo 5.12. İç Denetçiler İle Piyasayı Düzenleyici Kurumların, Kurumsal Yönetime İlişkin Bilgi Paylaşımı Toplantıları Yapma Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0
Katılmıyorum	4	11,4
Kısmen Katılıyorum	4	11,4
Katılıyorum	25	71,4
Kesinlikle Katılıyorum	2	5,7
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %11,4'ü iç denetim ile işletme yönetimi arasında bilgi paylaşımı toplantılarının yapılmadığını ifade ederken, %11,4'ü bu toplantıların kısmen yapıldığını ifade etmektedir. %77,1'i ise bu toplantıların yapıldığını belirtmiştir.

Tablo 5. 13. İşletmelerin İç Kontrol Sisteminin İşleyişine İlişkin İnceleme ve Değerlendirme Yapılması Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0
Katılmıyorum	2	5,7
Kısmen Katılıyorum	3	8,6
Katılıyorum	25	71,4
Kesinlikle Katılıyorum	5	14,3
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %5,7'si işletmelerin, iç denetimin işleyişine ilişkin inceleme ve değerlendirme yapmadıklarını belirtirken, %8,6'sı kısmen değerlendirme yapıldığını belirtmiştir. %85,7'si ise işletmelerin iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin değerlendirme ve inceleme yaptıklarını belirtmiştir.

Tablo 5.14. İç denetimin, Kontrol Sistemlerinin Etkinliğini Ölçüp Değerlendirerek Yönetime Objektif Güvence Sağlaması Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,9
Katılmıyorum	1	2,9
Kısmen Katılıyorum	3	8,6
Katılıyorum	24	68,6
Kesinlikle Katılıyorum	6	17,1
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçileri %5,8'i iç denetimin kontrol ve değerlendirme aşamasında işletme yönetimine objektif güvence sağlamadığını ifade ederken, %8,6'sı kısmen güvence sağladığını belirtmiştir. %85,7'si ise iç denetimin, kontrol ve değerlendirme aşamasında işletme yönetimine kesinlikle güvence sağladığını düşünmektedir.

Tablo 5.15. İç denetimin, Şirkette Etkili ve Verimli Bir Kurumsal Performansın Gerçekleşmesini Sağlaması Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,9
Katılmıyorum	0	0,0
Kısmen Katılıyorum	4	11,4
Katılıyorum	27	77,1
Kesinlikle Katılıyorum	3	8,6
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %2,9'u iç denetimin şirketlerde etkin ve verimli bir kurumsal yapıyı oluşturmadığını ifade ederken, %11,4'ü iç denetimin etkin ve verimli bir kurumsal yapıyı kısmen oluşturabildiğini ifade etmiştir. %85,7'si ise bu yapının iç denetim tarafından tamamen oluşturulabildiğini belirtmiştir.

Tablo 5.16. İç denetim, İşletmelerde Performans Göstergesi Olan Girdi, Çıktı Sonuç, Verimlilik, Etkinlik ve Kalite Unsurları Üzerinde Belirli Bir Etkiye Sahip Olup, Bu Unsurların Geliştirilmesi İçin Önemli Bir Katkı veya Destek Sağlaması Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0
Katılmıyorum	1	2,9
Kısmen Katılıyorum	7	20,0
Katılıyorum	23	65,7
Kesinlikle Katılıyorum	4	11,4
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %2,9'u işletmelerin performansı üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını ifade ederken, %20'si bu etkinin kısmen olduğunu belirtmiştir. %77,1' ise iç denetimin işletmelerin performansı üzerinde önemli bir etkisi olduğunu belirtmiştir.

Tablo 5.17. İç denetim Sistemi İle Faaliyetlerinin Yasal Düzenlemelere Uygunluğunun Sağlanması Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0
Katılmıyorum	6	17,1
Kısmen Katılıyorum	5	14,3
Katılıyorum	23	65,7
Kesinlikle Katılıyorum	1	2,9
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %17,1'i iç denetim sisteminin ve faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunun sağlanmadığını belirtirken, %14,3'ü bu uygunluğun kısmen sağlandığını belirtmiştir. %68,6'sı ise iç denetim sisteminin ve faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunun tamamen sağlandığını ifade etmiştir.

Tablo 5.18. İç Denetim Faaliyetleri Günlük Faaliyetlerin Bir Parçası Olarak Sürdürülmesi Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0
Katılmıyorum	1	2,9
Kısmen Katılıyorum	4	11,4
Katılıyorum	13	37,1
Kesinlikle Katılıyorum	17	48,6
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %2,9'u iç denetim faaliyetlerinin günlük faaliyetlerin bir parçası olarak sürdürülmediğini ifade ederken, %11,4'ü bunun kısmen sürdürüldüğünü ifade etmektedir. %85,7'si ise işletmelerin, iç denetim faaliyetlerini günlük faaliyetlerinin bir parçası olarak gördüklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 5.19. İç Denetimin Risk Yönetiminde İşletmeye Katkı Sağlaması Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,9
Katılmıyorum	7	20,0
Kısmen Katılıyorum	16	45,7
Katılıyorum	9	25,7
Kesinlikle Katılıyorum	2	5,7
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %29,9'u iç denetimin risk yönetiminde işletmeye katkısının olmadığını belirtirken, %45,7'si kısmen katkısının olduğunu düşünmektedir. %31,4'ü ise iç denetimin işletme yönetimine katkı sağladığını düşünmektedir. İşletmelerin amaçlarına ulaşmalarını engelleyecek tehditlerin ve zayıflıkların veya amaçların ulaşmalarını sağlayacak fırsatların belirlenmesinin risk değerlendirmesiyle sağlanacağı unutulmamalıdır.

Tablo 5.20. İdeal İç Denetim Sisteminin İşletmelerde Bulunması Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	20,0
Katılmıyorum	12	34,3
Kısmen Katılıyorum	12	34,3
Katılıyorum	3	8,6
Kesinlikle Katılıyorum	1	2,9
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %54,3'ü ideal iç denetim sisteminin işletmelerde bulunmadığını belirtirken, %34,3'ü kısmen bulunduğunu ifade etmiştir. %11,5', ise ideal iç denetim sisteminin işletmelerde olduğunu belirtmiştir. Buradan işletmelerin iç denetim sistemlerini mümkün olduğu kadar geliştirmek için birtakım faaliyetlerde bulunmalarının gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Tablo 5.21. Alt kademe Yöneticilerinin veya Personelin İç Denetimi İstememesi Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	17,1
Katılmıyorum	19	54,3
Kısmen Katılıyorum	7	20,0
Katılıyorum	2	5,7
Kesinlikle Katılıyorum	1	2,9
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %71,4'ü alt kademe yöneticilerinin veya çalışanların iç denetimi istememesine katılmamakta, %20'si kısmen katılmakta ve %8,6'sı ise katılmaktadır. Buradan, işletme çalışanlarının iç denetim biriminin önemini farkında oldukları sonucu çıkarılabilir.

Tablo 5.22. Üst Yönetimin İç Denetim İstememesi Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	11,4
Katılmıyorum	1	2,9
Kısmen Katılıyorum	3	8,6
Katılıyorum	12	34,3
Kesinlikle Katılıyorum	15	42,9
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %14,3'ü işletmelerde iç denetim biriminin olması gerektiğini düşünürken, %8,6'sı kısmen istemediklerini belirtmiştir. %77,2'si ise işletmelerde iç denetim biriminin olmasını istememektedirler. İşletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi ve profesyonel yöneticilere sahip olmaları, işletme içerisinde üretilen bilginin değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Ancak iç denetim sisteminin etkin olarak değerlendirilmesi aşamasında bazı eksikliklerin ortaya çıkması üst kademe yöneticilerinin bu değerlendirmelere sıcak bakmamasına yol açabilmektedir.

Tablo 5.23. İşletmelerde İç Denetim Birimlerinin Oluşturulması İçin Yasal Zorunlulukların Getirilmesi Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	5,7
Katılmıyorum	0	0,0
Kısmen Katılıyorum	3	8,6
Katılıyorum	13	37,1
Kesinlikle Katılıyorum	17	48,6
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %5,7'si iç denetim biriminin oluşturulması için yasal zorunlulukların getirilmesine katılmazken, %8,6'sı kısmen katılmaktadır. %85,7'si ise iç denetim birimlerinin oluşturulması için yasal zorunlulukların getirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. İşletmelerin amaçlarına ulaşmak için almış oldukları bir takım kararlar vardır. Bu kararların sağlıklı sonuçlar verebilmesi için etkin bir iç denetim biriminin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu yüzden işletmelerin bünyelerinde bir iç denetim birimi bulundurmaları gerekmektedir.

Tablo 5. 24. İç denetimin Öneminin Anlaşılması İçin Şirket İçi Eğitimlerin Artırılması Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,9
Katılmıyorum	2	5,7
Kısmen Katılıyorum	0	0,0
Katılıyorum	18	51,4
Kesinlikle Katılıyorum	14	40,0
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplayan denetçilerin %8,6'sı iç denetimin öneminin anlaşılabilmesi için şirket içi eğitimlerin artırılmasına katılmazken, %91,4'ü bu eğitimlerin artırılmasının gerekli olduğunu belirtmiştir.

Tablo 5.25. İç Denetim Mesleğine Yönelik Yeni Gelişmelere Önem Verilmesi Durumu

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0
Katılmıyorum	3	8,6
Kısmen Katılıyorum	7	20,0
Katılıyorum	15	42,9
Kesinlikle Katılıyorum	10	28,6
Toplam	35	100,0

Anketi cevaplatan denetçilerin %8,6'sı iç denetim mesleğine yönelik gelişmelere önem verilmesine katılmazken, %20'si kısmen katılmaktadır. %71,5'i ise iç denetim mesleğine yönelik gelişmelere tamamen önem verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

5.5.2 Hipotez Testleri

Araştırmamızda iç denetimin, işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performansları üzerindeki etkilerinin birbirleriyle olan ilişkileri incelenmiştir. Bu incelemenin yapılmasında ki-kare testi kullanılmıştır.

Araştırmamızda yönetimin iç denetim birimine önem vermesi ile, iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin inceleme ve değerlendirmelerin yapılması arasındaki ilişki ortaya çıkarılmak istenmiştir. Ancak beklenen değerin %90'dan fazlası 5'ten küçük olarak gözlenmiştir. Veriler anlamlı değildir. Dolayısıyla ki-kare testi yorumlanamamaktadır.

Araştırmamızda iç denetimin öneminin anlaşılabilmesi için şirket içi eğitimlerin yaygınlaştırılması ile, iç denetim mesleğine yönelik yeni gelişmelere önem verilmesi arasındaki ilişki ortaya çıkarılmak istenmiştir. $P= 0,382$ ve $\alpha= 0,05$ ise $P> \alpha$ olduğundan hipotez reddedilir. Yani iç denetimin öneminin anlaşılabilmesi için şirket içi eğitimlerin yaygınlaştırılması ile, iç denetim mesleğine yönelik yeni gelişmelere önem verilmesi arasında bir ilişkinin olmadığı anlaşılmaktadır.

Araştırmamızda meslek unvanı ile iç denetim çalışmalarında bağımsız hareket edebilme arasındaki ilişki ortaya çıkarılmak istenmiştir. $P= 0,412$ ve $\alpha= 0,05$ ise $P> \alpha$ olduğundan hipotez reddedilir. Yani meslek unvanı ile iç denetim çalışmalarında bağımsız hareket edebilme arasında bir ilişkinin olmadığı anlaşılmaktadır.

6.SONUÇ

İç denetim, işletmenin faaliyetlerine verimlilik katmak ve faaliyetleri geliştirmek amacı ile ortaya çıkarılmış, bağımsız, objektif bir danışmanlık faaliyetidir. İşletmelerde verimli bir iç denetim sisteminin oluşturulabilmesi, işletme adına verilecek kararların sağlıklı, tutarlı ve doğru olmasını sağlamaktadır. İç denetim birimi, işletmelerin karşılaşma olasılığı yüksek olan risklerini minimuma indirerek, yönetime katkı sağlarlar. Risklerin minimuma indirilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılması, işletme yönetiminin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırmaktadır.

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performans konularında, denetim komitesi ve yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, varılan sonuçları, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir.

İç denetim faaliyeti için beş yılda bir, dış değerlendirme çalışması yapılması esastır. Dış değerlendirme çalışması öngören ve gerektiren yeni standardın daha erken benimsenmesi tavsiye edilir.

İç denetimin işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performansları üzerindeki etkilerinin araştırıldığı araştırmamızın temel amacı doğrultusunda Türkiye'deki SPK' ya bağlı denetim firmalarına uygulanan anket çalışmasının sonucunda elde edilen bulgulara göre denetçiler, iç denetim biriminin önemi hakkında yeterli bilgiye sahip olsalar da, iç denetimin öneminin anlaşılması için şirket için eğitimlerin yaygınlaştırılması gerektiğini düşünmektedirler. İç denetim birimi hakkındaki düşüncelerin artması, işletmelerin etkinliğinin artmasında büyük bir rol üstlenmektedir.

Elde edilen bulgulara göre, iç denetim biriminin işletmelerin yönetim fonksiyonlarından biri olan planlamanın düzenli bir şekilde uygulanmasında çok önemlidir. İç denetim biriminin organizasyondaki işlemleri ve faaliyetleri geliştirdiği, işletmeye artı değer sağladığı, araştırma bulgularının sonucunda ortaya çıkmaktadır.

İç denetim risk yönetiminde işletmeye artı değer sağlamaktadır. İşletmelerin amaçlarına ulaşmalarını engelleyecek tehditlerin ve zayıflıkların veya amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak fırsatların belirlenmesinin risk değerlendirmesiyle sağlanacağı unutulmamalıdır.

Çalışmadan elde edilen bir diğer bulguya göre, iç denetim biriminin oluşturulması için yasal zorunluluklara yer verilmesi gerekmektedir. İşletmelerdeki iç denetim birimlerinin etkinliğini sürdürebilmesi için bir takım kurallara uyulması gerekmektedir.

Bu çalışmada SPK' ya bağlı denetim firmalarındaki denetçilerin iç denetim birimi hakkındaki düşüncelerine yer verilmektedir. İç denetimin işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performansları üzerindeki etkilerinin detaylı olarak ifade edilmesi amaçlanmıştır.

Son olarak çalışmanın bulgularını değerlendirecek olursak, İç denetim biriminin işletmeler açısından son derece önemli bir birim olduğu, ancak etkinliğini sürdürebilmesi için bir takım kurallara uyulması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

KAYNAKLAR

- Akal Z., (2005), *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi*, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, No: 473, 6. Baskı, Ankara.
- Akın C., (2000), Kamu Yönetiminde Yeniden Düzenleme Çalışmaları ve Denetim Sistemimiz, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 427, Haziran, s. 100-101.
- Akışık O., (2005), İç Kontrol sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 14, Ocak.
- Akmüt Ö., R. Aktaş , B. Aykaç , M. M. Doğanay , T Durukan, T. Müftüoğlu ve Ö. Yüksel , (2000), *Girişimciler İçin İşletme Yönetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aktaş A. M., İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi.
<http://www.malianaliz.com/ikontrolverimlilik.htm>., 30 Nisan 2010.
- Alagöz A., (2007), Bağımsız Denetim Olgusu ve Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Gerçekleştirilen Düzenlemeler, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 9, Aralık.
- Arcagök S.M. ve B. Yörük , (2003), *Public Expenditure Management for Europe Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD), Paris, Yönetim Kontrolü/ İç Kontrol.
- Argon T. ve Eren A., (2004), *İnsan Kaynakları Yönetimi*, Nobel Yayınevi, Şubat, Ankara.
- Arslan S., (2003), *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Avcıol Yayınevi, İstanbul.
- Ataman G., (2001), *İşletme Yönetimi*, Türkmen Yayınevi, İstanbul.
- Ataman Ü., R. Hacırüstemoğlu ve N. Bozkurt, (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Yayınevi, İstanbul.

- Ayhan Y., H. Can ve Y.D. Tuncer , (2004), *Genel İşletmecilik Bilgileri*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Bakır M., (2003), *Denetim*, Dilara Yayınevi, Mart, Rize.
- Baydarol O., (2007), *İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Bayraktaroğlu S., (2006), *İnsan Kaynakları Yönetimi*, 2. Baskı, Sakarya.
- Biçer A.A., (2006), *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Bingöl D., (2006), *İnsan Kaynakları Yönetimi*, Arıkan Yayınevi, İstanbul.
- Bülbül S., (2008), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Belediyelerde İç Denetim Sisteminin Kurulması*, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Büyükmirza K., (1999), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Barış Yayınları, Ankara.
- Bozkurt N., (2000), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınevi, 3. Baskı, Kasım, İstanbul.
- Candan E., (2006), *Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uygulanacak Usul ve Esaslar*, *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, Sayı: 38.
- Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (1992), *Internal Control- Integrated Framework*, U. S. A.
- Demirbaş M., (2005), *İç kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 7.
- Desleer G., (2005), *Human Resource Management*, 10th Edition, International University, Florida.

- Dicle B., (1997), Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol, *Vergi Dünyası*, Sayı:25.
- Dittenhofer M., (2001), *Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods*, *Managerial Auditind Journal*, 16/8.
- Doğan M., (1985), *İşletmelerde Karar Verme Teknikleri*, Bilgehan Basımevi, İzmir.
- Doyrangöl N., (2002), İşletme Çerçevesindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt 12, Sayı:60, Temmuz.
- Dönmez A., P. B. Berberoğlu ve A. Ersoy , (2005), Ülkemiz Bağımsız Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 9, Mayıs.
- Edikler Ş., (2003), “Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?”, *Dünya Gazetesi*.
(<http://www.dunya.com/yazdir.asp?id=1112088>, Ocak 2010)
- Efil İ., (2004), *İşletme Yönetimi*, Aktüel Yayınları, İstanbul.
- Elitaş C. ve Y. Özdemir, (2006), Bankalarda İç Kontrol Sistemi, *Ticaret ve Turizm Eğitimi Fakültesi Dergisi*, sayı: 2.
- Eren E., (2003), *Yönetim ve Organizasyon*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Ergin C., (2002), *İnsan Kaynakları Yönetimi*, Academyplus Yayınevi, 2. Baskı, Ankara.
- Ertürk M., (1995), *İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Friedberg A., (1998), *Ethical Aspects of Internal Auditing*, *Journal of Business Ethics*, Haziran, Sayı: 8.
- Genç N., (2007), *Yönetim ve Organizasyon*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Gönen S., (1995), İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Araştırma, *Möдав Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*.

- Guoming B., (1997), *The Developing Trend and Prospects of Internal Auditing*, Managerial, Auditing Journal, 12/3.
- Güney S., (2007), *Yönetim ve Organizasyon*, Nobel Yayınları, Ankara.
- Gürbüz H., (1995), *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir.
- Güredin E.,(1994), *Denetim*, Beta Yayınları, 6. Baskı, İstanbul.
- Gürkan N. Z., (2006), İç Denetimin Faaliyet Alanı, *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, Sayı:39, Temmuz-Ağustos.
- Gürüz D. ve E. Gürel , (2006), *Yönetim ve Organizasyon*, Nobel Yayınları, Ankara.
- Hodgetts R. M., (1997), *Yönetim Süreç ve Teorileri*, (Çevirenler; Canan Çetin, Esin Can Mutlu), Der Yayınları, İstanbul.
- Karkacier A. (2009), *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Tokat.
- Kaval H., (2008), *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kaya Z., (2005), *İşletmelerde Performans Ölçümü ve Denetimi*, 6. Baskı, MPM Yayınları, Ankara.
- Kayım A., (2009), Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci, *Denetim Dergisi*, Sayı: 3.
- Keskin D. A., (2006), *İç Kontrol Sistemi Kontrol ve Öz Değerlendirme*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Kepekçi C., (1982), *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir.
- Kishalı Y., D. Pehlivanlı, (2006), Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 30, Nisan.
- Koçel T., (2001), *İşletme Yöneticiliği*, Beta Yayınevi, İstanbul.

- Koontz H. ve H. Weihrich , (1988), *Management*, 9th Edition, University of California, Los Angeles.
- Kuluçlu E., (2006), Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63.,Ekim.
- Marza D. G., (2005), Theoretical Approaches to Ethics Auditing, *Journal of Business Ethics*, Sayı: 3, (<http://www.jstor.org/stable/25123470>)
- Meigs R.F., M. A.Meigs , M. Bettner ve R. Whittington , (1996), *Accounting*, 10th Edition, San Diego State University.
- Memiş Ü. M., (2006), *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerindeki Bir Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Adana.
- Mucuk İ., (2003), *Modern İşletmecilik*, Türkmen Yayınevi, İstanbul.
- Müftüoğlu T. M., (1999), *İşletme İktisadı*, Ankara.
- Onal G., (2000), *İşletme Yönetimi ve Organizasyonu*, Türkmen Kitabevi, Kasım, İstanbul.
- Önder F.M., (2008), *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslar arası Standartlara Uyumu*, Isparta.
- Öndeş T., (2009), Firmalarda İç Denetim ve Noksanlık- Fazlalık İlişkisi, Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 2.
- Özeren B., (2000), *İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*, Araştırma İnceleme, Çeviri Dizisi: 8, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, 1. Baskı, Ağustos.

- Özsoy M. T., (2004), *Risk Odaklı Denetim ABD Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Active, Mart- Nisan.
- Palmer M. J., (1993), *Performans Değerlendirmesi*, (Çeviren; Doğan Şahiner), 1. Baskı, İstanbul.
- Robbins S. P., (1987), *Management*, 2th Edition, San Diego University.
- Saltık N., (2007), *İç Kontrol Standartları*, Maliye Bakanlığı, Ankara.
- Schermerhorn R. J., (1996), *Management*, 5th Edition, University of New Hampshire.
- Selimoğlu K. S., (2001), İç Denetim Faaliyetlerinin Dışardan Sağlanması ve Bağımsızlık Olgusu, *Muhasebe bilim Dünyası Dergisi*, Sayı: 1.
- Selimoğlu K. S., (2007), Halka Açık Sigorta Şirketlerinde Bağımsız Denetim Olgusu ve Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 79, Ocak-Şubat.
- Srivastava P. R., (1986), *Auditing Functions for Internal Control Systems with Independent Documents and Channels*, Journal of Accounting Research, Sayı: 2, University of Chicago.
- Şengür E. D., (2005), *İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Taylor F. W., (1997), *The Principles of Scientific Management*, “Bilimsel Yönetim İlkeleri”, (Çevirenler; H. Bahadır Akın), Çizgi Kitabevi Yayınları, Konya.
- Tuan K., (2008), *İşletme Yönetiminin Kontrol Fonksiyonunu Bağımsız Dış Denetim Üzerindeki Etkileri*, Yüksek Lisans Tezi, Adana.
- Ulutaş V., (2007), *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol sistemi ve İç Denetimin Önemi*, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi.

- Uyar S., (2005), İç denetim ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?, *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 12.
- Uyargil C., (1994), *İşletmelerde Performans Yönetimi Sistemi*, İstanbul.
- Uzay Ş., (1999), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, no:132, Ankara.
- Uzay Ş., (2009), UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları), Uygulamalarında İç Denetimin Etkisi ve Önemi, SMMM Odası, XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 18-22 Kasım, Kıbrıs.
- Uzay Ş., A. Tanç, M. Erciyes, (2009), Türkiye'de Muhasebe Denetimi- Geçmişten Geleceğe-1, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 95, Eylül- Ekim.
- Uzun K. A., (2006), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*, Deloitte.
- Yavaşoğlu M., (2001), *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*, Seçkin Yayınevi, Şubat, Ankara.
- Yılcı M., (2006), *İç Denetim*, Nobel Yayınevi, Eskişehir.
- Yıldırım M., (2006), *Gümrük İşlemlerine Özgü Muhasebe Denetim Modeli*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi.
- Werther W. B. ve K. Davis ,(1996), *Human Resource and Personel Management*, 5th Edition.
- Wilson J. D. Ve S. J. Root ,(1989), *Internal Auditing Manual*, 2th Edition, New York.
- <http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/tarihce.html>, 20 Ocak 2010.
- <http://www.theiia.org/iia/index.cfm>, IIA Professional Practices Framework, 21 Şubat 2010.

http://www.idkk.gov.tr/quest/coso_internal_control, Internal Control- Integrated Framework Executive Summary, 30 Nisan 2010.

www.intosai.org, Internal Organization of Supreme Audit Institutions, 30 Nisan 2010.

www.bumko.gov.tr/proje4/dokuman/icdenetim, İç Denetim ve Türkiye Uygulaması, 30 Nisan 2010.

EKLER

İÇ DENETİMİN İŞLETMELERİN YÖNETİM FONKSİYONLARI VE PERFORMANSLARINA YÖNELİK BİR UYGULAMA ÇALIŞMASI

Değerli firma yöneticisi;

Bu anket soruları, iç denetimin işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performansları üzerindeki etkilerini incelemeye yönelik bir araştırma için hazırlanmıştır.

Ankete verilecek cevaplar sadece bilimsel amaçlı kullanılacak olup, katılımınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ
Büşra TOSUNOĞLU
Gaziosmanpaşa Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü

A- GENEL BİLGİLER;

1. Cinsiyetiniz

Erkek Kadın

2. Yaşınız

3. Meslek Ünvanınız

Denetçi Sorumlu Ortak Baş Denetçi Baş Denetçi Kıdemli Denetçi
 Denetçi Yardımcısı Stajyer Denetçi Yardımcısı
 Diğer (Lütfen Belirtiniz):

4. Mesleğinizdeki Toplam Hizmet Süreniz

1 yıldan az 1-5 yıl arası 6-10 yıl arası 11-15 yıl arası 16-20 yıl arası
 21 yıl ve üzeri

5. Eğitim Durumunuz

Lisans Yüksek Lisans Doktora Diğer (Lütfen Belirtiniz):.....

B. İŞLETMENİN İÇ DENETİM SİSTEMİYLE İLGİLİ SORULAR;

1. İşletmenizde iç denetimden yararlanma ve iç denetimi sürdürme şekli aşağıdakilerden hangisidir?

Bir iç denetim bölümü mevcuttur
 Konusunda uzman bir iç denetçi vardır
 İşletme dışı uzmanlıklardan yararlanılmaktadır
 İşletmede farklı konumdaki bir personel görevlidir
 Diğer, lütfen belirtiniz....

2. İç denetim çalışmalarınızda yeterince bağımsız hareket edebiliyor musunuz? Yani gerçek ve doğru bildiğiniz düşüncelerinizi hiç kimse/etki altında olmadan bağımsız bir şekilde ifade edebiliyor musunuz?

Evet Hayır

3.İç denetim bölümünün şirket organizasyon yapısında bağlı bulunduğu yönetim kademesi (idari birim) hangisidir?

- Yönetim Kurulu Genel Müdür Genel Müdür Yardımcısı
 Muhasebe Müdürü Denetim Komitesi
 Diğer, lütfen belirtiniz.....

4. Türkiye'deki işletmelerde iç denetim birimine yeterince önem verildiğini düşünüyor musunuz?

- Evet Hayır Kısmen

C. İŞLETMEDEKİ İÇ DENETİM-YÖNETİM VE PERFORMANS ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİNE YÖNELİK SORULAR

Aşağıda yer alan ifadelerden sizin ve kurumunuz için en uygun olan seçeneği (x) ile işaretleyiniz.)1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Kısmen katılıyorum 4- Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

İFADELER	1	2	3	4	5
İşletmemizde planlama fonksiyonunun düzenli bir şekilde uygulanmasında iç denetim sisteminin raporları dikkate alınmaktadır.					
İşletmemiz yeterince kurumsal olmakla birlikte, bu kurumsal yapıda iç denetim önemli bir yere sahiptir.					
İşletmedeki iç denetim, organizasyondaki işlemleri ve faaliyetleri geliştirir ve işletmeye artı değer katar.					
Yönetim iç denetime önem vermektedir.					
İç denetim sistemi işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamada etkin bir rol üstlenmiştir.					
İç denetim, kurumsal yönetim sisteminin bütünleştirici bir parçasıdır.					
İç denetçiler ile piyasayı düzenleyici kurumlar, kurumsal yönetime ilişkin bilgi paylaşım toplantıları yapmaktadırlar					
İşletmemizde iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin inceleme ve değerlendirmeler yapılmaktadır.					
İç denetim, kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçüp değerlendirerek yönetime objektif güvence sağlamaktadır.					
İç denetim, şirkette etkili ve verimli bir kurumsal performansın gerçekleşmesini sağlamaktadır					
İç denetim, işletmelerde performans göstergesi olan girdi, çıktı, sonuç, verimlilik, etkinlik ve kalite unsurları üzerinde belirli bir etkiye sahip olup, bu unsurların geliştirilmesi için önemli bir katkı veya destek sağlamaktadır.					
İç denetim Sistemi ile faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğu sağlanmaktadır.					
İç denetim faaliyetleri günlük faaliyetlerin bir parçası olarak sürdürülmektedir.					
İç denetim risk yönetiminde işletmeye katkı sağlar					
İdealimizdeki iç denetim sistemi kurumumuzda mevcuttur.					
Alt kademe yöneticilerin veya personelin iç denetimi istememekteler ve direnmektedirler.					
Üst kademe yöneticilerin veya personelin iç denetimi istememekteler ve direnmektedirler					
İşletmelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması için yasal zorunluluklar getirilmelidir					
İç denetimin öneminin anlaşılması için şirket içi eğitimler yaygınlaşmalıdır.					
İç denetim mesleğine yönelik yeni gelişmelere önem verilmelidir.					

ÖZGEÇMİŞ

Büşra TOSUNOĞLU, 1986 yılında Erzurum'da doğmuştur. 2003 yılında Gaziosmanpaşa Lisesi'nden mezun olmuştur. 2004 yılında Gazi Üniversitesi Çorum İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde lisans eğitimine başlamıştır. 2008 yılında lisans eğitimini tamamlayarak, aynı yıl Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başlamıştır.