

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**5018 SAYILI KANUNA GÖRE KAMU VE ÖZEL SEKTÖR
YÖNETİMLERİNDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE KARŞILAŞTIRILMASI**

Diğer ÇİFTÇİ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Turgay MÜNYAS**

İSTANBUL, Eylül 2019

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**5018 SAYILI KANUNA GÖRE KAMU VE ÖZEL SEKTÖR
YÖNETİMLERİNDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE KARŞILAŞTIRILMASI**

Diğer ÇİFTÇİ
162008036

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Turgay MÜNYAS

İSTANBUL, Eylül 2019

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

5018 SAYILI KANUNA GÖRE KAMU VE ÖZEL SEKTÖR
YÖNETİMLERİNDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE KARŞILAŞTIRILMASI

Dinçer ÇİFTÇİ
162008036

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih : 17.09.2019

Tezin Savunulduğu Tarih : 06.09.2019

Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Turgay MÜNYAS

Diğer Jüri Üyeleri : Prof.Dr.Ahmet Tuğrul SAVAŞ

Prof.Dr.Fatma PAMUKÇU

İstanbul, Eylül 2019

TEŐEKKÖR SAYFASI

Bu çalışmayı hazırlarken bana yol gÖsteren ve rehberlik eden tez danıŐmanım, değerli hocam Dr.Öğr.Üyesi Turgay MÜNYAS'a, beni her zaman manevi olarak destekleyen eŐim Melek Kübra GÜNER ÇİFTÇİ'ye, kızım Zeynep Alya ÇİFTÇİ'ye, çok kıymetli annem emekli öğretmen Özden ÇİFTÇİ, babam emekli öğretmen Etem ÇİFTÇİ ve ağabeyim Alper ÇİFTÇİ'ye Őükran ve sevgilerimi sunarım

Dinçer ÇİFTÇİ



İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR SAYFASI.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
TABLO LİSTESİ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2: İÇ DENETİME İLİŞKİN KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE....	3
2.1. Denetim Kavramı.....	3
2.1.1. Denetimin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Teorik Çerçeve.....	5
2.1.2. Denetim Türleri.....	8
2.1.2.1. Finansal Denetim.....	8
2.1.2.2. Uyumluluk Denetimi.....	9
2.1.2.3. Faaliyet Denetimi.....	10
2.2. İç Denetim Kavramı.....	11
2.2.1. İç Denetimin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi.....	13
2.2.2. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı.....	15
2.2.3. Klasik İç Denetim Yaklaşımı.....	18
2.2.4. Modern İç Denetim Yaklaşımı.....	20
2.2.5. İç Denetim Faaliyetlerinde Kalite ve Verimlilik.....	21
2.2.6. İç Denetimin Zorlukları.....	22
2.3. Mekanizma Olarak İç Denetim.....	23
2.3.1. Risk Yönetimi Mekanizması Olarak İç Denetim.....	23
2.3.2. Kontrol Mekanizması Olarak İç Denetim.....	24
2.3.3. İç Yönetişim Mekanizması Olarak İç Denetim.....	24
2.4. Bireysel İç Denetçinin Özellikleri ve Bağımsızlığı.....	24
2.5. İç Denetim ve Organizasyondaki Rolü.....	26
2.6. İç Denetimin Etkinliği.....	28
2.7. İç Denetim İle İlişkili Kavramlar.....	29
2.7.1. İç Kontrol Kavramı.....	29
2.7.2. İç Kontrol ve Organizasyondaki Rolü.....	31
2.7.3. Bir organizasyonda İç Denetim ve İç Kontrol.....	32

2.7.4. İç Kontrolün Amaç ve Kapsamı.....	33
2.7.5. İç Denetim-İç Kontrol İlişkisi.....	36
2.7.6. Risk Kavramı ve Risk Yönetimi.....	37
2.7.6.1. Risk Odaklı İç Denetim.....	39
2.7.7. Risklerin Sınıflandırılması.....	41
2.7.7.1. İçsel Risk.....	42
2.7.7.2. Kontrol Riski.....	42
2.7.7.3. Artık (Kalan) Risk.....	42
2.8. İç Denetim Alanındaki Güncel Gelişmeler.....	42
2.8.1. Kurumsal Yönetim ve İç Denetim.....	43
2.8.2. Bilgi Teknolojileri ve İç Denetim.....	44
2.8.3. Dış Kaynaklardan Yararlanma ve İç Denetim.....	45
2.9. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Genel Bakış.....	46
BÖLÜM 3. 5018 SAYILI KANUNA GÖRE KAMU VE ÖZEL SEKTÖR YÖNETİMLERİNDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KARŞILAŞTIRILMASI.....	51
3.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi.....	51
3.2. Araştırmanın Yöntemi.....	52
3.2.1. Verilerin Toplanması.....	52
3.3. 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Göre Kamu ve Özel Sektör Yönetimlerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi ve Karşılaştırılması.....	53
3.3.1. Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgi Düzeyi.....	53
3.3.1.1. Özel Sektör.....	53
3.3.1.2. Kamu Sektörü.....	54
3.3.2. İç Denetim Kadrolarına Atama Durumu.....	55
3.3.2.1. Özel Sektör.....	55
3.3.2.2. Kamu Sektörü.....	56
3.3.3. İç Denetim ile Birimler Arası İşbirliği.....	58
3.3.3.1. Özel Sektör.....	58
3.3.3.2. Kamu Sektörü.....	59
3.3.4. İç Denetçilerin Kurumu İfşa Eden Olarak Görülmesi Durumu.....	60

3.3.4.1. Özel Sektör.....	60
3.3.4.2. Kamu Sektörü.....	61
3.3.5. İç Denetçilere Görevleri Kapsamında Yer Almayan Görevler Verilmesi Durum.....	62
3.3.5.1. Özel Sektör.....	62
3.3.5.2. Kamu Sektörü.....	63
3.3.6. İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması Durumu.....	64
3.3.6.1. Özel Sektör.....	64
3.3.6.2. Kamu Sektörü.....	65
3.3.7. İç Denetimin Bağımsızlık Durumu.....	66
3.3.7.1. Özel Sektör.....	66
3.3.7.2. Kamu Sektörü.....	67
3.3.8. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Üst Ölçekli Yapı Sorunu.....	68
3.3.8.1. Özel Sektör.....	68
3.3.8.2. Kamu Sektörü.....	69
3.3.9. İç Denetçilerin Öncelikli Alanlarda Denetim Gerçekleştirme Durumları.....	71
3.3.9.1. Özel Sektör.....	71
3.3.9.2. Kamu Sektörü.....	72
3.3.10. İç Denetim İle Dış Denetim Arasında İşbirliği Durumu ve Dış Denetimin İç Denetimi Değerlendirmedeki Rolü.....	73
3.3.10.1. Özel Sektör.....	73
3.3.10.2. Kamu Sektörü.....	74
3.3.11. İç Denetimin Raporlama Süreçleri.....	75
3.3.11.1. Özel Sektör.....	75
3.3.11.2. Kamu Sektörü.....	76
3.3.12. İç Denetimin Etkin Bir İzleme Sürecine Sahip Olması Durumu.....	76
3.3.12.1. Özel Sektör.....	76
3.3.12.2. Kamu Sektörü.....	77
BÖLÜM 4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	78
KAYNAKÇA.....	84

TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1: Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgi Düzeyi.....	53
Tablo 2: İç Denetim Kadrolarına Atama Durumu.....	55
Tablo 3: İç Denetim ile Birimler Arası İşbirliği.....	58
Tablo 4: İç Denetçilerin Kurumu İfşa Eden Olarak Görülmesi Durumu.....	60
Tablo 5: İç Denetçilere Görevleri Kapsamında Yer Almayan Görevler Verilmesi Durumu.....	62
Tablo 6: İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması Durumu.....	64
Tablo 7: İç Denetimin Bağımsızlık Durumu.....	66
Tablo 8: İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Üst Ölçekli Yapı Sorunu.....	68
Tablo 9: İç Denetçilerin Öncelikli Alanlarda Denetim Gerçekleştirme Durumları	71
Tablo 10: İç Denetim İle Dış Denetim Arasında İşbirliği Durumu ve Dış Denetimin İç Denetimi Değerlendirme ki Rolü.....	73
Tablo 11: İç Denetimin Raporlama Süreçleri.....	75
Tablo 12: İç Denetimin Etkin Bir İzleme Sürecine Sahip Olması Durumu.....	76

ÖZET

Hem özel hem de kamu işletmelerinde işletmenin misyonunun gerçekleştirilmesinde iç denetim faaliyetlerinin rolü büyüktür. Etkin, verimli ve sürdürülebilir bir kurumsal yapı için genel yönetim bütçe kapsamında iç denetim faaliyetlerinin birbirleri ile uyumlu, tamamlayıcı ve işbirliği içerisinde düzenlenmesi ve yönetilmesi bir zorunluluktur. Çünkü sağlıklı ve etkin bir iç denetim organizasyonu ve yönetimi olmadan sağlıklı, etkin ve verimli bir kurumsal yönetimin varlığından bahsedilemez.

Güçlü bir iç denetim sisteminin inşa edilmesi; kurumların amaçlarına ulaşması, uzun dönemli kar hedeflerini gerçekleştirilmesi ve güvenilir mali ve idari raporlamanın sağlanması açılarından son derece gerekli olmakla birlikte; mali sistemin ve ekonominin sağlıklı şekilde işlemesi ve gelişmesi açısından da oldukça önemlidir. Dolayısıyla genel yönetim bütçe kapsamında işletmenin tüm faaliyetlerini kapsayan iç denetim mekanizmalarının işleyiş süreçlerinin birbirleri ile uyumlu ve birbirlerini destekleyen bir anlayış içerisinde yapılandırılması ve yönetilmesi genel olarak kabul görmektedir.

Çalışmamızda genel yönetim bütçe kapsamında iç denetim mekanizmalarının işleyiş süreçlerinin irdelenmesi, iç denetim ve iç denetçilerin karşılaştıkları yönetsel ve hukuki engeller, bu araştırmanın amacını oluşturmaktadır. Bu kapsamda çalışmamızda ilk olarak, iç denetim anlayışının ekonomik, politik, sosyal, çevresel vb. tüm konularda meydana gelen değişim ve gelişime paralel olarak ihtiyaçlar çerçevesinde sürekli değiştiği ve geliştiği sonucuna ulaşılmıştır. Diğer taraftan kamu ve özel sektör kuruluşlarının gücü iç denetim yapılarına sahip olmalarının, hem kendi varlıklarını sağlıklı şekilde idame ettirmek hem de ekonomideki diğer aktörleri olumsuz etkilememek açısından son derece gerekli olduğu tespit edilmiştir. Son olarak; geleneksel yaklaşım ve yöntemlerin yerine modern iç denetim yaklaşımlarının benimsenmesi ve güncel iç denetim yöntemlerinin uygulamaya konulması, bu tip kurumlarda iç denetim fonksiyonundan beklenen kuruma artı değer katan etkin ve efektif bir sistemin oluşturulması açısından son derece önemli olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Denetim, İç Denetçi, Denetim Yöntemleri

ABSTRACT

Internal audit activities play a significant role in the realization of the mission of the enterprise in both private and public enterprises. For a healthy and effective institutional structure, it is a necessity to regulate and manage internal audit mechanisms in harmony, complement and cooperation with the general management budget. Because without a healthy and effective internal audit organization and management, healthy, effective and efficient corporate governance cannot be mentioned.

Building a strong internal audit system; Although it is necessary to achieve the objectives of banks, to realize long-term profit targets and to ensure reliable financial and administrative reporting; It is also very important in terms of functioning and development of financial system and economy. Therefore, it is a global acceptance that within the scope of general government budget, the operation processes of the internal audit mechanisms covering all the activities of the enterprise are structured and managed in a compatible and mutually supportive manner.

The aim of this study is to examine the operation processes of internal audit mechanisms within the scope of general government budget. In this context, in our study, first of all, economic, political, social, environmental, etc In parallel with the changes and developments in all subjects, it has been observed that it has been constantly changing and evolving. On the other hand, the fact that banks have the power of internal audit structures is found to be extremely necessary in order to maintain their assets in a healthy manner and not to negatively affect other actors in the economy. Finally; It is seen that instead of traditional approaches and methods, modern internal audit approaches are adopted and current internal audit methods are implemented, it is seen that the internal audit function in banks is extremely important in terms of establishing an effective and effective system that adds added value to the expected institution.

Keywords: Audit, Internal Audit, Internal Auditor, Audit Methods

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Günümüzde işletmeler hızlı, rekabetçi ve sürekli değişen bir ortamda faaliyet göstermektedir. Başarıları, çevresel değişimlere uyum sağlama, organizasyonel hedefleri yerine getirme ve iş dünyası her gün gelişen işletme manzaraları olarak riskleri yönetme yeteneğine dayanmaktadır. Genel olarak işletme biliminin kuralları kamu ve özel ayrımı yapılmaksızın tüm organizasyonlar için zorunlu görülmektedir. Kamu işletmeleri de kendilerinin verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik açısından özel işletmeler gibi davranmak zorunda olduklarını düşünmektedirler. Dolayısıyla örgüt misyonunun gerçekleştirilmesi açısından kullanılan işletme argümanları bakımından artık kamu özel ayrımı yapılmadığı gözlenmektedir. Bundan dolayı özel sektör ile kamu sektörü zorunlu olarak iç denetim ve iç kontrol sistemlerini kullanmaktadırlar.

Son zamanlarda ortaya çıkan gerek küresel gerekse bölgesel ekonomik krizlerin pek çoğunun bir sonucu olarak denetim, yönetim fonksiyonları içerisinde kuşkusuz en ön plana çıkan fonksiyon haline gelmiştir. Denetimin öneminin ön plana çıktığı bu süreçte de bir denetim türü olarak iç denetim, teoride ve pratikte pek çok araştırma ve çalışmalara konu olmuştur. Bugün gelinen noktada, organizasyonların ve kurumların, bünyelerinde iyi kurumsal yönetimi hayata geçirmeye çalışırken, iç denetim ve kontrol süreçlerinden büyük fayda sağladıkları görülmüştür. Tüm bu kavramların odak noktasında ise iç denetim yer almaktadır.

İç denetim, bu mekanizmaların yeterliliği ve etkinliğine yönelik sistemli ve disiplinli çabalar göstermek suretiyle, geçmişte yaşanan kurumsal sorun ve skandalları önleyebilecek en önemli yönetsel araçlardan biridir. Küreselleşme, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, artan rekabet gücü, finansal problemler ve işletme faaliyetlerinin karmaşık bir yapıya bürünmesi gibi nedenlerden dolayı iç denetim ve iç kontrol kavramlarına verilen önem her geçen gün daha da artmıştır. Diğer bir ifadeyle iç denetim, işletmelerin faaliyet çevresinde meydana gelen değişimleri önceden öngören ve bu değişimlerin örgütsel yapılara, süreçlere ve teknolojilere uyumunu sağlayan dinamik bir faaliyettir.

Riskleri yönetmek için şirketler iç kontrol ve iç denetime olan ilgilerini giderek artırmışlardır. Çünkü iç denetimin tarafsızlığı, bakış açısı ve becerileri, paydaşlara yardımcı olabilir ve değerli bilgiler sağlayabilir (McDonnell vd., 2017: 1). Günümüzde hızlı bir değişim trendi içerisinde olan kurumsal çevre faktörleri işletmeleri; bir taraftan etkin bir şekilde faaliyette bulunmaları, diğer taraftan da iç kontrollerini güçlendirmeleri hususunda zorlamaktadır. Dolayısıyla işletmeler gerek kurum çevresindeki değişimler, gerekse yasalara uyum nedeniyle yüksek maliyetlerle karşılaşabilmekte ve bu maliyetleri azaltma çabası içerisinde olmaktadır. Bu açıdan iç denetim, yasalara uyum ve faaliyetlerdeki etkinliğin sağlanması için ihtiyaç duyulan en etkin ve verimli kontrolleri belirleyerek, işletmelere maliyetlerini azaltmaları konusunda yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla genel yönetim bütçe kapsamında iç denetim mekanizmalarının işleyiş süreçlerinin irdelenmesi, iç denetçi ve iç denetimin önündeki yönetsel ve hukuki engeller değerlendirilmesi bu araştırmanın amacını oluşturmaktadır.

Bu çalışmanın ilk bölümünde araştırmanın girişi ve amacı açık ve ayrıntılı bir şekilde ifade edilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde iç denetime ilişkin kavramsal ve teorik çerçeve oluşturulmuş ve denetim ve iç denetim kavramları açıklanmış, iç denetim ile ilişkili kurumsal teoriler ifade edilmiş, iç denetim ile ilişkili kavramlar vurgulanmış ve son olarak Türkiye’de iç denetim konusuna değinilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise iç denetim ve iç denetçilerin karşılaştıkları yönetsel sorunlar ve hukuki engellere ilişkin olarak yüz yüze yapılmış mülakatların sonuçları değerlendirilmiştir.

BÖLÜM 2. İÇ DENETİME İLİŞKİN KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE

2.1. DENETİM KAVRAMI

Genel olarak ifade etmek gerekirse; denetim, belirlenmiş kriterlerle yazışma derecesini belirlemek ve sonuçları ilgili kullanıcılara iletmek için bilgi ve doğrulamaları objektif olarak elde etmek ve değerlendirmek amacıyla yapılan sistematik bir işlemdir. Denetim, oluşturulan veri maddiliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirmek için bağımsız bir uzman tarafından finansal anketlerin doğrulanması ve sertifikalandırılmasından ibarettir. Denetimin rolü, veri kullanıcılarına muhasebe ilkeleri ve uygulamalarına uygunluğun yanı sıra hesaplarda ve finansal araştırmalarda şirketin finansal durumu ve performansı hakkında kesin, net ve eksiksiz bir imaj sağlamaktır (Giurgiu vd., 2009: 28).

Denetim, her alanda her hangi bir iş için kullanılan derin ve geniş anlamalı bir sözcüktür. Genel olarak, denetim her alanda söz konusudur ve her işin doğru yapıp yapılmadığı denetlenir ve denetim ile anlaşılır. Eğitimin ve öğretimin denetiminden; sağlık hizmetlerinin, güvenliğin, bankaların ve sigortanın denetimine kadar kısaca akla gelen her işin ve her şeyin denetiminden söz edilebilir (Yazıcı, 2003: 83). Denetim oldukça geniş kullanım alanı olan bir kavramdır. Türkiye’de denetim kavramı ağırlıklı olarak teftiş ve kontrol sözcükleri ile ifade edilmektedir.

Denetim kavramının kökü, latince “audit” kelimesinden gelmektedir ve güncel iç denetim yaklaşımının öncüleri, denetim kavramının uzun ve soylu bir geçmişi olduğunu vurgulamışlardır. Benzer şekilde bazı kaynaklarda, denetim fonksiyonunun geçmişinin milattan önce 3.500’lü yıllara kadar uzandığını belirtmişlerdir (Sawyer ve Mortimer, 2002: 3). Ortaçağda denetim işiyle ilgili tarafların birçoğu okuryazar olmadığından denetim işi sözlü olarak yapılıyordu. Bu sözlü işlevin bir sonucu olarak modern İngilizcedeki “audit” (denetim) kelimesi Latince “audire” (dinlemek) kelimesinden türetilmiştir (O’regan, 2004: 28). Dolayısıyla denetim kelimesi, “duymak, işitmek, dikkatlice dinlemek” anlamını taşıyan Latince “auditus”, Fransızca “audire” ve İngilizce “audit” kelimelerinin Türkçe karlılığıdır (Harper, 2016).

Yazında denetim kavramı Latince “audire”, İngilizce “audit” kelimesinin Türkçe karşılığı olmakla birlikte, Türk Dil Kurumu tarafından ise; kamu ya da özel bir kuruluşu

ait olan bilgilerin önceden belirlenmiş bazı ölçütlere uygunluğunun belirlenmesi ve rapor edilmesi amacı ile bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, değerlendirmek, teftiş etmek ve kontrol etmek olarak tanımlanmıştır (Örenay, 2005: 3).

Denetim bir koruma aracı olarak görülmektedir. Küçük işletmeler genellikle işletme içinde neler olup bittiğinin farkında olan sahipleri tarafından yönetilir. İşletmeler büyüdükçe, işletme sahibinin/yöneticilerin işletmeye verebilecekleri yakın kontrol daha da zorlaşır. Bir kuruluş, kuruluşun faaliyetlerinin kritik yönünün kuruluşun yöneticileri tarafından doğrudan izlenmesi için çok büyüdüğünde, bir miktar ek izleme yapılması gerekecektir. Bu genellikle çoğu modern literatürde “denetim” olarak tanımlanmaktadır. Bu denetimin şekli ve niteliği, nasıl atandığına bağlıdır (Wright, 2009: 1).

Denetim, iktisadi faaliyetlere ilişkin iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tespit etmek ve sonuçları sorumlulara bildirmek amacıyla, tarafsızca delil toplama ve bu delilleri değerlendirme sürecidir (Güredin, 2008: 11). Denetim, nesnel olarak, bilgi veya beyanların elde edilmesi, değerlendirilmesi ve bunların önceden belirlenen kriterlerle uygunluk derecesinin belirlenerek, sonuçların ilgili kullanıcılara iletilmesini sağlayan sistematik bir süreçtir (Petraşcu, 2010: 239).

Denetim, katma değeri artırıp yönetimin kontrol sistemini sağlamlaştırarak şirket misyonunu başarmak üzere, faaliyetlerin gelişimini sürekli güncel tutmayı amaçlayan, bağımsız ve tarafsız bir süreçtir (Zecheru, 2014: 106). Denetim, işletme faaliyetlerinin, amaçlara ulaşmada benimsedikleri prensip ve kurallara uygunluğunun saptanmasıdır (Özten ve Karğın, 2012: 121). Denetimin amacı, uygun ölçüm standartlarının uygulanıldığına ve bu standartlara göre bilgi üretim ve iç kontrol sisteminin güçlü olduğuna dair güven sağlamaktır (Eccles vd., 2014: 14). Ayrıca işletmenin amaçlarına ulaşma derecesinin saptanarak, etkililik ve verimlilik düzeylerinin yükseltilmesi ve gelişiminin sağlanması da denetimin amaçları arasında yer almaktadır (Özten ve Karğın, 2012: 121).

Sonuç olarak denetim; veri toplama (denetim kanıtı), analiz ve değerlendirme, bu bilgi ve beyannamelerin belirlenmiş kriterlere uygunluğu veya uyumu konusunda makul güvence sağlamak için bir süreçtir, bir dizi faaliyettir. Denetim, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), ulusal muhasebe düzenlemeleri, iç prosedür kılavuzları, vergi düzenlemeleri gibi işletmede

kullanılan muhasebe politikalarını ve çalışma prosedürlerini karşılaştırır (Daniela ve Attila, 2013: 695).

2.1.1. Denetimin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Teorik Çerçeve

Denetim terimi, Latince sözcük denetimi ve dinlemesi önemli olan denetçi anlamına gelir, ancak denetleme hakkındaki konuşmalar; Asurlar, Mısırlılar, İngiltere'nin Büyük Charles veya saltanatının hükümdarlığına dayanmaktadır. Uzman Jacques Renard'a göre iç ve dış denetimin ortaya çıkışı, Birleşik Devletlerde 1929'daki ekonomik krizin, işletmelerin ekonomik olarak ayrılma durumundan tamamen etkilendiği ekonomik krizin gelişmesiyle yakından bağlantılıdır. Denetim periyodu, genellikle başkalarını dinlemek ve bilgilendirmek için Latince "audire" kelimesinden gelir. Günümüzde Anglo-Saxon ülkelerinde, terim düzenlilik ve samimiyetle denetlenen bilgiler hakkındaki görüşlerini ifade etmek için bağımsız bir profesyonel tarafından yapılan muhasebe ve diğer bilgilerin elden geçirilmesi anlamına gelmektedir (Daniela, 2010: 238-239).

Denetim, konunun adil bir şekilde sunulup sunulmadığı hakkında görüş bildirmek amacıyla bir konunun değerlendirilmesinden oluşur. Bir denetimin faydası, yönetimin bir şirketin finansal performansı ve konumu hakkında 'doğru ve adil' bir görüş sunmuş olduğuna dair güvence vermesidir. Bir denetim, bir şirketi yönetenler ile şirketi elinde tutanlar ya da başka türlü "gerçek ve dürüst" bir görüşe ihtiyaç duyanlar arasındaki paydaşların güven ve yükümlülüğünü vurgular (www.pwc.com).

Denetim, bir işletmenin hesap defterlerinin sistematik ve bilimsel bir incelemesidir. Denetim, bağımsız bir kişi veya iş için usulüne uygun şekilde nitelendirilmiş kişilerce yapılır. Denetim, kar zarar hesabında gösterilen sonuçların ve bilançoda gösterildiği gibi durumların doğrulanmasıdır. Denetim, muhasebe ve iç kontrol sisteminin eleştirel bir incelemesidir. Denetim makbuzları, belgeler, bilgiler ve yetkililerden alınan açıklamalar yardımıyla yapılır. Denetçi, mali tabloların doğruluğu ile kendisini tatmin etmeli ve kaygının durumuyla ilgili doğru ve dürüst bir görüş sergilediklerini bildirmelidir (Prasad, 1985).

Denetim, çeşitli hesap defterlerinin denetçi tarafından incelenmesi ve ardından tüm bölümlerin belgelenmiş kayıt işlemleri sistemini takip etmesini sağlamak için envanterin fiziksel kontrolüdür. Denetim kuruluş tarafından sağlanan finansal tabloların doğruluğunu tespit etmek için yapılır. Denetim dahili olarak belirli bir departmanın

çalışanları veya başkanları tarafından ya da dışarıdan bir dış firma veya bağımsız denetçi tarafından yapılabilir. Buradaki fikir, tüm hesap defterlerinin adil bir şekilde yapılmasını ve yapılan yanlış beyan veya sahtekarlığın bulunmadığından emin olmak için hesapları bağımsız bir makam tarafından kontrol etmek ve doğrulamaktır (www.economictimes.com).

Genel olarak denetim, önceden belirlenmiş kriterlere uyum derecelerini değerlendirmek için bilgi veya ifadeleri objektif olarak elde etmek ve değerlendirmek ve sonuçların ilgilenen kullanıcılara iletilmesini sağlayan sistematik bir süreçtir. Denetim, burada yer alan verilerin gerçekleri ve doğruluğu hakkında görüş bildirmek için finansal tabloların bağımsız bir uzman tarafından kontrol edilmesini ve sertifikalandırılmasını içerir. Denetimin rolü, kullanıcılara şirket prensipleri ve muhasebe uygulamaları ve finansal tabloların muhasebe ve sunumunun doğru resmi, net ve eksiksiz finansal durumu ve finansal performansı hakkında bilgi vermektir (Daniela, 2010: 239).

Denetim, süreçlerin ve ilgili kontrollerin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için tasarlanmış resmi, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımdır. Denetim, denetlenen süreçten bağımsız kişiler tarafından tamamlanan ve normalde onaylanmış birkaç sertifikadan birine sahip kişiler tarafından gerçekleştirilen profesyonel standartlara tabidir. Bir denetimin tipik özellikleri aşağıda sıralandığı gibidir (www.ahia.org):

- Mesleki standartlarla yönetilen resmi inceleme,
- Operasyondan bağımsız profesyoneller tarafından tamamlanmış bir faaliyettir,
- Formal, sistematik ve yapısal bir yaklaşımdır,
- Planlama, örnekleme, test etme ve onaylamayı içeren bir organizasyondur,
- Öneriler ve düzeltici eylem önlemleri ile resmi iletişim içinde olan bir durumdur,
- Düzeltici faaliyetlerin belgelenmiş takibini yapar,
- Denetim sorumluluğu, genellikle Baş Denetim Yöneticisi ve Denetim

Komitesine aittir,

- Rutin olarak, Kurul ve Yönetim ile resmi iletişimi içerir.

Bilgi riski, iş riski kararının alındığı bilginin yanlış olduğu ihtimalini yansıtır. Denetim, bilgi riski üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Denetimin başlangıcında, doğal riskin değiştirilmesi konusunda yapılabilecek hiçbir şey yoktur. Denetçi, içsel riski oluşturan faktörleri değerlendirmeli ve denetim kanıtı elde ederken bunları göz önünde bulundurmalıdır. Denetçiler planlama aşamasında kendi iç risk değerlendirmesine başlarlar ve denetim ilerledikçe değerlendirmeyi güncellerler.

Denetim verisi tanımlarının analizinden sonra aşağıdaki genel özellikler çizilebilir (Daniela, 2010: 239):

- Denetim, bu tür bilgi veya bildirimlerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu konusunda makul güvence elde etmek için bir işlem, bir dizi işlem, bilgi toplama, analiz etme ve değerlendirme (denetim izi) sürecidir.

- Denetim, işletmede kullanılan muhasebe politikaları ve iş prosedürleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), ulusal muhasebe kuralları, iç prosedür kılavuzları, vergi düzenlemeleri vb. gibi bir dizi kriterle karşı karşıyadır.

- Denetçiler, sınavlara dayanarak bu statüye ulaşmış yetkin profesyonellerdir. Bilgilerin incelenmesi sezgisel denetçilerin mesleki standartlarından olduğu gibi rastgele yapılmaz.

- Denetçilerin sonuçları, ilgilenenlerin kullanımına sunulan raporlarda özetlenmiş ve sistematikleştirilmiştir.

Denetimi yapılış amacına göre; faaliyetlerin denetimi, finansal tabloların denetimi ve uygunluk denetimi şeklinde sınıflandırmak mümkündür (Cömert ve Uzun, 2007: 7). Faaliyet denetimi, işletmenin yürütmüş olduğu faaliyetleri üzerinde etkili ve verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığını ortaya koymayı amaçlarken; finansal tablo denetiminde işletmenin finansal tablolarının finansal yönü ve faaliyet sonuçlarını doğru ve düzgün, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda fikir oluşturulmaya çalışılmaktadır. Uygunluk denetiminin amacı da belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesidir (Bozkurt, 2006: 27).

Özetle denetim, işletme faaliyetlerinin, amaçlara ulaşmada benimsedikleri prensip ve kurallara uygunluğunun saptanmasıdır. Muhasebe denetimi belirli bir organizasyona veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütler ile karşılaştırılarak, aralarındaki uygunluk derecesinin belirlenmesini ifade eder. Denetim sürecinin temel amacı, belirli aralıklarla, sapmaların ortaya çıkarılması ve düzeltici önlemlerin alınmasına olanak sağlanmasıdır (Özten ve Karğın, 2012: 121). Genel olarak yukarıda yapılan tanımlara dayanarak denetim, denetim faaliyeti unsurları açısından değerlendirilecek olursa; denetim sistematik bir karşılaştırma sürecidir, delillerin tarafsızca toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir, uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılır ve denetimin sonuçları ilgi duyanlara bildirilir (Gürbüz, 1983: 6-7; Güredin, 1999: 5).

2.1.2. Denetim Türleri

Denetim, muhasebe bilimlerinin en dinamik alanlarından biridir. Muhasebe zaman içinde çok az değişiklik geçirmiş olsa da; denetim, çevre değişimlerine cevap vererek ve orta çağdan başlayarak hedeflerini 21. yüzyıla kadar değiştirerek kalıcı olarak gelişmiştir. Yazarların çoğu, denetimin ekonomik bilgiye güvenilirlik ve uygulanabilirlik sağlayan bir süreç olduğunun altını çizmektedir (Iuliana, 2012: 268). Denetim, finansal tabloların kaygının ne kadar doğru ve dürüst bir görüş sunacağını tespit etmek için bir kuruluşun kitaplarının, hesaplarının, belgelerinin ve kuponlarının sistematik ve bağımsız bir incelemesini ifade eder (Power, 1999).

Denetim, söz konusu iddialar ile belirlenmiş kriterler arasındaki yazışma derecesini belirlemek ve sonuçları ilgili kullanıcılara iletmek için ekonomik eylemler ve olaylarla ilgili iddialara ilişkin kanıtları objektif olarak elde eden ve değerlendiren sistematik bir işlemdir (Raffa, 2003). Denetim, büyük ölçüde, dünya ekonomisinin gelişmesiyle sonuçlanan ve metamorfozlanan muhasebe tarihi tarafından belirlenen bir tarihe sahiptir (Tanko, 2011).

Genel olarak, bir denetim mevcut bir sistemin, raporun veya kuruluşun soruşturmasıdır. Muhasebe ve finans literatüründe denetim amaçlarına ve denetimi yapan kişi ya da kuruluşun niteliğine veya statüsüne göre çok farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Aşağıdakiler dâhil olmak üzere gerçekleştirilebilecek bir dizi denetim vardır. Genel olarak amaçlarına göre denetim; finansal denetim, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi şeklinde üçe ayrılmaktadır (Bozkurt, 1999: 27; Kepekçi, 1998: 2). Denetçinin statüsüne göre denetim ise; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Kepekçi, 1998: 3).

2.1.2.1. Finansal Denetim

Finansal denetim, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hususunda bir görüş belirlemek amacıyla yapılan bir denetleme faaliyetidir (Kepekçi, 1998: 2). Finansal denetim olarak da adlandırılan mali tablo denetimi, bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış karlar tablosu, nakit akım tablosu ve bu tablolara ilişkin dipnotların denetimini kapsar (Arens ve Loebbecke, 1991: 5). Finansal denetim bağımsız dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yapılır. Bu tür denetimlere bağımsız denetim veya dış denetim de denilmektedir (Bozkurt, 1998: 27).

Mali tablo denetiminin uygulamada daha çok bağımsız dış denetçiler tarafından yürütülmesi, mali tabloların güvenilirliğini artırsa da, mali tabloların denetimi sonucu ortaya çıkan olumlu bir rapor, işletme faaliyetlerinin etkinliği ya da verimliliği hakkında bir kanıt teşkil etmemektedir (Sermaye Piyasası Kurulu, 2006). Bağımsız denetçiler tarafından yürütülen mali tablo denetimi sonucu oluşturulan denetim raporu yönetime, yatırımcılara, kredi kullananlara, bankalara, finansal tablo analistlerine ve kamu organlarına sunulur (Whittington ve Pany, 1998: 11).

Finansal denetim, bir işletmenin finansal bilgilerinin geçerli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığını belirlemeye odaklanır. Bu durum denetçinin, finansal bilgilerin sahtekârlık veya hatadan kaynaklanıp kaynaklanmadığı konusunda yanlış olup olmadığına dair bir fikir vermesini sağlamak için yeterli uygun denetim kanıtı elde edilerek gerçekleştirilir. Finansal denetimler tipik olarak raporlama ile ilgili finansal kontrollere odaklanmayı içerir. Bu denetimler, genel muhasebe veya alt defter sistemlerinde bulunan muhasebe kontrollerine odaklanır. Mali tablo denetimi, dış denetçilerimizin odak noktasıdır. Bu aynı zamanda, bir işletmenin finansal tablolarında bulunan bilgilerin adil olup olmadığının bir analizidir. İncelenmekte olan işletmeden bağımsız olan bir firma tarafından yürütülür. Bu, en sık gerçekleştirilen denetim türüdür. Öz-kimliğin, öz-ölçümün ve yönetimin finansal hesap verebilirliği konusunda öz-düzenlemenin yeniden doğrulanması sürecini ifade etmek için finansal denetim açıklanmıştır(Wang, 2004).

Cañibano (1993), denetimi genel olarak, bilgileri incelemek ve kontrol etmek, kayıt altına almak, süreçleri, devreleri, faydalar ve bunların uygulanabilirliği hakkında görüşlerini ifade etmek için bir nesne olarak tanımlamaktadır. Porter vd. (2005) ayrıca, yirminci yüzyıldan önce, denetçilerin hedeflerinden birinin sahtekârlık tespiti olduğunu ve mali içeriğin mülkiyetini etkileyen dürüst olmayan tüm hareketleri hissedarlara rapor etmenin de denetçinin sorumluluğunda olduğunu ifade etmiştir.

2.1.2.2. Uyumluluk Denetimi

Uyum denetimi, belirli bir konunun kriterler olarak tanımlanan makamlarla uyumlu olup olmadığına odaklanır. Uygunluk denetimi, faaliyetlerin, finansal işlemlerin ve bilgilerin her türlü açıdan denetlenen varlığı yöneten makamlara uygun olup olmadığının değerlendirilmesi ile gerçekleştirilir. Bu makamlar; kurallar, yasalar ve düzenlemeler, bütçe kararları, politika, belirlenmiş kodlar, üzerinde anlaşılan şartlar

veya sağlam kamu sekt6ru mali y6netimi ve kamu g6revlilerinin davranışını d6zenleyen genel ilkeleri içerebilir. Uygunluk denetiminin temel amacı, belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerini belirlemektir. Uygunluk denetiminde 6nceden belirlenmiş 6l6tler olarak kabul edilen bu kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar, işletme 6st kademe y6netimleri ve devlet kurumlarıdır. İşletmelerde bu t6r denetimler ise genellikle i denetçiler tarafından yapılmaktadır (Bozkurt, 1999: 28).

Bu t6r bir denetim, s6relerin belirlenmiş limitler dahilinde çalıştığını doğrular. Bu standartlara uygunluğu ve talimatların etkinliğini 6lmek için 6nceden belirlenmiş talimatlara veya standartlara karşı bir işlemi veya y6ntemi değerlendirir. Uyumluluk denetimleri, i politikalara veya dış d6zenleme gerekliliklerine uyum d6zeyini g6zden geçirir. Bu, bir kurumun ya da departmanın politikalarının ve prosed6rlerinin i ya da d6zenleyici standartlara uygun olup olmadığını g6rmek için incelenmesidir. Bu denetim en çok d6zenlenmiş end6strilerde veya eğitim kurumlarında kullanılır (www.asq.org/quality-resources/auditing).

2.1.2.3. Faaliyet Denetimi

Operasyonel denetim, performans denetimi ve y6netim denetimi diye de adlandırılan faaliyet denetimi, işletme b6l6mlerinin faaliyet etkinliğinin saptanmasına y6nelik, gelecek odaklı bir denetim t6r6d6r (Arens vd., 2006: 776). Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinde kaynakların etkin ve etken kullanılıp kullanılmadığını ve daha iyi nasıl y6netilebileceği hakkında y6netime tavsiyelerde bulunma s6reci olması sebebiyle y6netim danışmanlığına da benzemektedir (G6rb6z, 1995: 13). Performans denetiminde işletmelerin 6rg6t yapısı, mevzuat, iç kontrol sistemleri, iş akışları incelenir. İşletmenin 6nceden belirlenmiş amaçlarına ulaşma derecesinin yanı sıra faaliyetlerle ilgili finansal olmayan konular da irdelenir. Performans ve risk denetimleri de bu denetim t6r6 kapsamında ifade edilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2000).

Performans denetiminde işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler doğrultusunda amaçlara ulaşma derecesi, y6neticilerin kişisel başarılarının derecesi ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikli olmayan her t6rl6 konuda araştırma yapıldığını gibi, ayrıca, işletmenin 6rg6t yapısı, satın alma prensipleri, 6retim y6ntemleri, pazarlama politikaları ve bilgi işlem faaliyetleri gibi konularda da araştırma yapılır (Kırcı, 2003: 10). Bu denetim t6r6nde, temel alınacak standartlar için kesin belirlenmiş 6l6tler olmamakla

birlikte, denetçi genellikle ölçüt olarak bütçeleri, başarı ölçütlerini, oranları ve sektör ortalamalarını kabul etmektedir (Selimoğlu, 1999: 194).

Faaliyet denetimi, bir yönetim sistemi üzerinde yürütülen bir denetimdir. Objektif kanıtların incelenmesi ve değerlendirilmesiyle, sistemin uygulanabilir unsurlarının uygun ve etkili olduğunu ve belirtilen gerekliliklere uygun olarak ve bunlarla birlikte geliştirildiğini, belgelendirildiğini ve uygulandığını doğrulamak için gerçekleştirilen belgelenmiş bir faaliyet olarak tanımlanabilir. Operasyonel denetimler, bir iş sürecinin gözden geçirilmesine ve değerlendirilmesine odaklanır. İş sürecinin etkinlikleri, öğrenci harçlarının tahsili veya hasta hesabı bakiyeleri gibi kuruluş üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak finansal bir etkiye neden olabilir. Bu aynı zamanda, bir işletmenin faaliyetlerinin amaçlarının, planlama süreçlerinin, prosedürlerinin ve sonuçlarının ayrıntılı bir analizidir. Denetim dahili olarak veya harici bir kuruluş tarafından yapılabilir. Amaçlanan sonuç, muhtemelen iyileştirme önerileri olan operasyonların değerlendirilmesidir (www.asq.org/quality-resources/auditing).

2.2. İç Denetim Kavramı

İç denetim, şirket hedeflerinin gerçekleştirilmesine ve bunların gerçekleştirilmesine yönelik stratejilerin uygulanmasına büyük katkı sağlar (Ljubisavljević ve Jovanovi, 2011). Ayrıca, iç denetim işlevi, yönetim ve denetim komitesinin güçlendirilmesinden sorumludur (Hutchinson ve Zain, 2009). Benzer şekilde, iç denetim de, tüm yönetim seviyelerinde uygun iş kararlarının dayandığı farklı organizasyonel birimlerden gelen finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini, gerçekliğini ve bütünlüğünü belirler. İç denetim görevlerinin başarılı bir şekilde uygulanması, bağımsız olması gerektiği anlamına gelir, yani şirket yönetimi hiçbir şekilde çalışmalarından, bilgilerinden, sonuçlarından ve değerlendirmelerinden etkilenmemelidir. Bu şekilde, iç denetim raporu, iç denetim ve yönetim arasında bir iletişim aracı ve şirketin başarılı yönetimi için önemli bir kılavuz haline gelir (Ljubisavljević ve Jovanovi, 2011).

İç denetimler, bir birimin nasıl çalıştığı hakkında bilgi toplayarak, hataların veya verimsizliklerin mümkün olduğu noktaları belirleyerek ve aynı zamanda bu gibi olayları önlemek veya tespit etmek için tasarlanmış sistem kontrollerini tanımlayarak bir operasyonun iç kontrollerinin etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanmışlardır. Daha sonra, ne kadar iyi çalıştıklarını değerlendirmek için bu kontrollerin uygulamasını ve performansını test ederler. Bilgisayarlar ve ağlar denetim için gereken bilgilerin çoğunu

sağlar. Etkili olması için, denetçiler bilgisayarı bir denetim aracı olarak kullanmalı, otomatik sistemleri ve verileri denetlemeli, sistemlerin iş amaçlarını ve sistemlerin işleyiş ortamını anlamalıdır (Moorthy vd., 2011: 3524).

Saud ve Marchand (2012), iç denetimin; bir kurumun operasyonlarına değer katmak ve onları geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olduğunu ve aynı zamanda risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olduğunu ifade açıklamışlardır. İç denetim, genel denetim tanımları açısından yaklaştığımızda işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen standartlara uygunluğunun işletme içi birimlerce araştırılması, sapmaların tespiti ve düzeltilmesi sürecine karşılık gelmektedir (Yılancı, 2003: 9).

İç denetim, hem kamu sektöründe hem de özel sektörde yönetimin önemli bir unsuru olarak gelişim göstermeye devam etmektedir. İç denetimin önemi 2001 yılından itibaren belirgin bir şekilde artmıştır. Büyük şirketlerin iflaslarının kötü sonuçları neticesinde, düzenleyici kuruluşlar şirketlerin iç denetim birimine sahip olmalarını sağlamak amacıyla çeşitli adımlar atmıştır (Carcello vd., 2005: 69).

Operasyonel denetim olarak da adlandırılan iç denetim, bir kuruluş tarafından organizasyonel hedeflere ulaşılmasını kolaylaştırmak için iç kontrollerin, risk yönetiminin ve yönetimin etkinliği konusunda güvence sağlamak için üstlenilen gönüllü bir değerlendirme faaliyetidir. İç denetim, organizasyonun bağımsız profesyonelleri tarafından yürütülen dış denetimin aksine, yönetim kurulunun denetim komitesine rapor veren ve denetim raporuyla pay sahiplerine rapor eden organizasyon çalışanları tarafından yapılır. Kapsamı öncelikle mali tabloları ilgilendiren hususlarla sınırlı olan dış denetimin aksine, iç denetimin çalışma alanı çok geniştir ve kurumsal hedeflerin başarısını etkileyebilecek herhangi bir konuyu kapsayabilir. İç denetim tipik olarak aşağıdakileri içeren belli başlı faaliyetlere odaklanır (www.accounting-simplified.com):

- İç kontrollerin etkinliğini izleme ve önerme,
- Dolandırıcılık ve hırsızlık olaylarının araştırılması,
- Yasa ve yönetmeliklere uyumu izlemek
- Gerekli olduğunda finansal ve işletme bilgilerinin gözden geçirilmesi ve doğrulanması,
- Şirketin risk yönetimi politikalarını ve prosedürlerini değerlendirme
- Operasyon ve işlemlerin etkinliği, etkililiği ve ekonomisinin incelenmesidir.

İç denetim, sektörle ilgili tüm işletmeleri kaydeden bölüm olduğu için işletme muhasebesinin bel kemiği olarak kabul edilir. İç denetimin etkinliği, şirketin çalışmalarını geliştirmeye yardımcı olur çünkü finansal raporlar iç denetim bölümünün kalitesini yansıtır. Ayrıca, iç denetim işlevi denetim komitesinin çalışmasını ve etkin çalışmasını kolaylaştırır, çünkü denetim işlevi hedefleri eskilerin mali raporlama gözetim sorumlulukları ile tutarlıdır (Goodwin and Yeo, 2001). Bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulması, yönetim raporları ve daha önceki çalışmalarla iç yönetim süreçlerini iyileştirme mekanizması olarak desteklenir (Goodwin ve Kent, 2003).

2.2.1. İç Denetimin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

Son on yılda, iç kontrol ve iç denetimin önemi önemli ölçüde artmıştır. Bu çalışma, gerektiğinde, sahtekarlıkları önleyebilecekse ve mali rapor kalitesini artıracaksa, iç kontrol hakkında araştırma kanıtı sağlamaya çalışmıştır. İç Denetçiler Enstitüsü (IFAC, 2009), iç denetimi bir kurumun faaliyetlerini değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamıştır. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur (Atanasiu, 2009). Aynı zamanda İç denetim mekanizması, kurumsal riskleri izleyerek ve kurumsal süreçlerin verimli ve etkin bir şekilde kontrol edilmesini sağlayarak kurumsal yönetimde benzersiz bir rol oynar (IIA, 2003).

Bulunan belgelere dayanarak, tarihçiler, yaklaşık 3000 yıllarında, Mezopotamya halkının kene ve çek gibi iç kontrol sistemlerini kullandıkları sonucuna varmışlardır. Denetim yıllar geçtikçe gelişim göstermiştir iç ve dış olmak üzere iki tür iş denetçisi olarak ve günümüze kadar gelmiştir (Moeller, 2009). Denetimin rolü hakkındaki tartışmayı açmak için iç denetimin babası olarak bilinen Lawrence Sawyer ile başlamak iyi bir fikirdir. Sawyer, denetimin Eski Roma'dan kalma uzun ve parlak bir geçmişi olduğunu söylemiştir (Pickett, 2005).

İç kontrol ve iç denetim kavramıyla bağlantılı olarak birçok tanım yazılmıştır. COSO'ya (1992) göre, “İç kontrol, bir işletmenin yönetim kurulunun, yönetiminin ve diğer personelin yürüttüğü, aşağıdaki üç kategoride hedeflere ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir süreç olarak tanımlanır: Faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, finansal raporların güvenilirliği ve geçerli yasa ve düzenlemelere uyumu .

İç Denetçiler Enstitüsü'ne (IIA) (2004) göre “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini katma değer sağlamak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bir kuruluşun, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur”. Sawyer (2003), iç denetimi; finansal ve işletme bilgilerinin doğru ve güvenilir olup olmadığını belirlemek için bir kuruluş içindeki çeşitli operasyonların ve iç denetçilerinin sistematik, objektif bir değerlendirmesi olarak ifade etmiştir.

İç denetim ve iç kontrol kurumsal yönetimin bir parçasıdır ve doğru şekilde devam etmek için finansal sistemin mihenk taşı olarak düşünülebilir. Prawitt ve diğ. (2009), IAF'ın (İç Denetim Fonksiyonu) teşvik edici sistem tasarımındaki potansiyel zayıflıkları azaltarak raporlama kalitesini iyileştirebileceğini savunmaktadır. Araştırmalar, iç kontrolün herhangi bir şirkette kilit rol oynadığını göstermektedir. Karlı geçici dönemler, üst düzey yöneticileri teşvik edebilir, ancak er ya da geç, sermaye piyasasında iç kontrol fonksiyonunun önemini görebileceklerdir.

IIA'ya (2011) göre, iç denetimin temel amacı, şirketlerin şirket hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmak ve yönetimin riskleri önlemek için tatmin edici bir iç kontrol sistemi uyguladığının güvencesini sağlamaktır. Sonuç olarak, iç denetim, eğitim, tavsiye, kolaylaştırma ve danışmanlık konularında kurumun her kademesine iç danışmanlık hizmeti vermektedir. İç Denetçiler Enstitüsü (2000), iç denetim sorumluluklarına ilişkin hedeflerle ilgili bölümde “iç denetimin amacının, tüm yönetim üyelerine, sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde değerlendirmelerde bulunmak suretiyle yardımcı olmak olarak nitelendirmiştir. İç denetçi, yönetime hizmet verebileceği herhangi bir ticari faaliyet aşamasıyla ilgilenmektedir. Bu, incelenen operasyonların tam olarak anlaşılmasını sağlamak için muhasebe ve finansal kayıtların ötesine geçmeyi içerir.

İç Denetim Enstitüsü (2011), iç denetimin iç kontrol, şirket yönetimi ve risk yönetimi olarak kategorize edilebileceğini açıklamıştır. Ayrıca, İç Denetim Enstitüsü (2009) ayrıca iç denetçilerin risk yönetiminde ve yöneticilere danışmanlık ve güvence hizmeti sağlamada kilit rol oynadığını vurgulamıştır. İlk olarak, Enstitü, Kurum Genelinde Risk Yönetiminde (ERM) İç Denetim rolünün, Kurumsal Risk Yönetimi prosedüründe rol oynamak için İç Denetçilerin bir yönü olduğunu belirtmiştir. Yine, danışmanlık

hizmetleriyle ilgili olarak, İç Denetim Enstitüsü iç denetçinin; hesap verebilmesi için dört temel faaliyetin Kurumsal Geneli Risk Yönetimi faaliyetlerini koordine ettiğini, Kurumsal Geneli Risk Yönetimi çerçevesini koruduğunu ve geliştirdiğini, risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırdığını ve yönetim kurulu için risk yönetimi stratejisinin geliştirilmesini desteklediğini belirtmiştir (Quansah, 2015: 7).

Bu alanda iç denetim analizinin yapılması, iç denetim organizasyonel gereğini anlamamıza ve çalışma şeklini kavramsallaştırmamıza yardımcı olur. İç denetimin ekonomi, verimlilik ve etkililik ile ilgisi, karmaşık organizasyonlardaki risk yönetimi kavramı ile yakından ilgilidir. Bu odak, iç denetimin kuruluşların hedeflerine ulaşmalarını engelleyebilecek görünür potansiyel rahatsızlıklar yaratarak yönetime yardımcı olduğunu göstermektedir. Örgütsel politikalar ve kontrol parametreleri görevi gören prosedürler çerçevesinde iç denetim, yönetim kuruluna ve yönetime risk yönetiminde yardımcı olur. İç denetimin güvence yönü, hata veya dolandırıcılıktan kaynaklanan usulsüzlüklerin önlenmesine ve tespit edilmesine yardımcı olurken, danışmanlık boyutu ekonominin, verimliliğin ve etkinliğin artırılmasına yardımcı olur (Al-Twaijry vd., 2003; Allegrini ve D'Onza, 2003).

İç denetimin, sermaye israfının dolandırıcılık caydırıcılığıyla azaltılmasındaki rolü risk yönetimi zorunluluğundan kaynaklanmaktadır. Benzer şekilde, kaynakların verimli ve etkili kullanımı konusunda danışmanlık hizmetleri verilmesi, işletmenin kurumsal hedeflere ulaşmasını engelleme potansiyeli olan ve bunları hedeflemek için çözümler öneren riskleri ele almasına yardımcı olur (Al-Twaijry et al., 2003). Bunu yaparak, iç denetim, yönetimin kar hedeflerini tutmasına ve diğer verimlilik hedeflerine ulaşmasına yardımcı olabilir (Mihret ve Woldeyohannis, 2008).

2.2.2. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

İç denetim “değer katma ve bir kuruluşun operasyonlarını iyileştirme” ile ilgilidir. Bu tür hedeflerin bugün iş ortamında son derece önemli olduğu konusunda bir tartışma olmuştur. Aslında, dünyadaki tüm kuruluşlar, endüstriyel KOBİ'ler dahil, benzersiz zorluklara maruz kalmaktadır. Bununla birlikte, özellikle son küresel krizi bir iç denetim bakış açısıyla değerlendirirken ilerleme kaydedilmiştir. Çünkü belirsizlik zamanları, iç denetim liderlerine ve ekiplerine, yönetimlerine ve ayrıca yönetim kurullarına risklerini anlama ve KOBİ'lerinin kazancını daha etkin bir şekilde kullanma

ve artırmaları için gereken kontrolleri oluşturmada benzersiz bir şans sağlar (Al-Shbail ve Turki, 2017: 109).

İç denetim, eşsiz bir gelişme yaşamaktadır. İşletmelerin içinde gelişme için kontrol araçları, neredeyse yirminci yüzyılın tamamı boyunca geleneksel örgütlerde kullanılanlara kıyasla oldukça farklıdır. Günümüzde işletmeler bilgi yoğundur ve bu yönelim uluslararası düzeyde çok karmaşık süreçler ve temalar yaratır. İşlevselliği açısından organizasyon değişti. Ayrıca, bu kuruluşları ve ticari kuruluşların omurgasını yönetmek için gözetim ve iç denetim mesleği destek fonksiyonlarına ihtiyaç vardır (Maqableh, 2014). Bu nedenle, endüstriyel KOBİ'lerde, iç denetim talebinin ortaya çıkma olasılığı daha düşüktür, çünkü endüstriyel KOBİ'ler ticari faaliyet ve karmaşık organizasyon yapısını kapsar. Bu tür firmalar için denetim talebi, büyük ölçüde, anapara ile acenta arasındaki ilişkideki dış karışıklıklar ve çıkar çatışmasından kaynaklanmaktadır (Shrestha et al., 2011).

İç denetim, ilgili katma değer potansiyelini değerlendirmek için iç denetimin etkinliğinin incelenmesi önemlidir. Bu, iç denetim fonksiyonunun rolünü yerine getirip getirmediğini gösterebilecek olan firmanın performansının kalitesi ile açıktır. Ayrıca, bu sınav, bireyleri/kuruluşları performanslarını arttırmaya motive edebilir. Bu bağlamda, politika oluşturma sürecinde yönetsel hesap verebilirliği sağlamak için değerlendirme ve denetleme yapan iki önemli araç önerilmiştir. Ancak, bahsedildiği gibi, iç denetim paradigması kayması ile ilgili ilişki açık olmakla birlikte, iç denetimin etkinliğine ilişkin akademik çalışmalar halen çok azdır (Mihret, 2010). Bu kalibre çalışmalarının büyük çoğunluğu karışık bulgular elde etmiş ve çeşitli yöntemlerle iç denetim etkinliğini değerlendirmiştir. Başlangıçta, Cohen ve Sayag (2010), iç denetimin etkililiğini etkileyebilecek altı potansiyel faktörden oluşan önerilen bir model aracılığıyla iç denetimin etkileyici belirleyicilerini araştırmıştır. Bu faktörler; denetim çalışmalarının kalitesi, örgütsel bağımsızlık, kariyer ve gelişim ve üst yönetim desteği unsurlarını içermektedir.

İç denetim, şirket hedeflerinin gerçekleştirilmesine ve bunların gerçekleştirilmesine yönelik stratejilerin uygulanmasına büyük katkı sağlar (Ljubisavljević ve Jovanovi, 2011). Ayrıca iç denetim, yönetim ve denetim komitesinin güçlendirilmesinden sorumludur (Hutchinson ve Zain, 2009). Aynı şekilde, iç denetim, her yönetim düzeyindeki uygun iş kararlarının dayandığı farklı organizasyonel birimlerden gelen

finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini, gerçekliğini ve bütünlüğünü belirler. İç denetim görevlerinin başarılı bir şekilde uygulanması, bağımsız olması gerektiği anlamına gelir, yani şirket yönetimi hiçbir şekilde çalışmalarından, bilgilerinden, sonuçlarından ve değerlendirmelerinden etkilenmemelidir. Bu şekilde, iç denetim raporu, iç denetim ve yönetim arasında bir iletişim aracı ve şirketin başarılı yönetimi için önemli bir kılavuz haline gelir (Ljubisavljević ve Jovanovi, 2011).

Ayrıca, iç denetim işlevi denetim komitesinin çalışmasını ve etkin çalışmasını kolaylaştırır, çünkü denetim işlevi hedefleri eskilerin mali raporlama gözetim sorumlulukları ile tutarlıdır (Goodwin and Yeo, 2001; Goodwin, 2003). Bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulması, yönetim raporları ve iç yönetim süreçlerini iyileştirme mekanizması olarak önceki çalışmalar ile desteklenir (Collier ve Gregory 1996; Goodwin ve Kent, 2003). Bu argüman boyunca, Al-Shammari (2010), iç denetim fonksiyonlarının birçok faktöründen bahsetmiş ve aşağıda verilmiştir:

- İç kontrol sistemleri ve aritmetik değerlendirmeleri; Muhasebe sisteminin ve iç kontrol sistemlerinin uygun olmasını sağlamak, sistemlerin tesise uygun olmasını sağlamak ve sistem geliştirmelerini önermek faaliyetidir.
- Şirketin kullandığı sistem ve prosedürlerdeki zayıflıkları veya kusurları belirlemek, ihtiyaç duyulan modifikasyonları ve iyileştirmeleri önermek ve kuruluşun faaliyetlerini incelemek için iç denetçiye otorite sağlamak için plan ve prosedürlerin değerlendirilmesi işlevidir.
- Personelin şirketin politikalarına ve prosedürlerine bağlılığını göz önünde bulundurarak, iç denetçinin bu politika ve prosedürlerin uygulamasını izlemesi ve bunları çalışanlara açıklığa kavuşturması faaliyetidir.
- Sistemlerin geliştirilmesi ve uygulanması olarak kurulan fonların korunması, tesisin varlıkları ve fonları manipülasyon ve sahtekarlığa karşı koruduğundan, sahtekarlığı tespit edip ihmal/kötüye kullanımdan kaynaklanan kayıpları en aza indirdiğinden emin olma girişimidir.

İç denetim işlevi, bir şirket içinde iç denetimin yürütülmesinden sorumludur. İç denetim fonksiyonunun iyi işleyişi için kaynaklar, denetçilerin yeterliliği ve IIA'nın Uluslararası Standartlarının yapısı ve uygulanması gerekir (Institute of Internal Auditors, 2017). Son yıllarda sermaye piyasası düzenlemesi ile ilgili olarak, özellikle finansal muhasebe ihtiyacının küreselleşmesi ve entegre raporlama nedeniyle, mevzuat uyumu da artmıştır. Denetimin gelişimini açıklamak için, Power, kurumsal yönetime

ilginin artması ve iç kontrol sistemleri için örgütsel rol de dahil olmak üzere bir dizi önemli faktörü tanımlamaktadır (Humphrey and Owen, 2000).

İç denetim ve standartların en bilinen tanımı IIA tarafından oluşturulmuş ve uygulanmıştır ve iç denetçiye kurumsal yönetim sürecinin değerlendirilmesine çeşitli şekillerde katkıda bulunma zorunluluğu getirmiştir (Cattrysse, 2005). İç denetim, kurumsal yönetim çerçevesindeki uyumun iki şekilde yapılmasına yardımcı olur. Birincisi, iç denetim, iş izleme sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır. İkincisi, saha çalışması sonuçları bir şirketin uyumluluk gerekliliklerini yerine getirmesine yardımcı olur. İç denetim, genel kurumsal yönetim uygulamasına çeşitli şekillerde dahil edilir (Kagermann vd., 2008). Geçtiğimiz otuz yıl boyunca kurumsal hesap verebilirliğin gelişimi bunun sonucunda denetim fonksiyonunda köklü değişiklikler meydana getirmiştir. İç denetim kurumsal yönetim mekanizması olarak kabul edilir (Mihret ve Grant, 2017).

2.2.3. Klasik İç Denetim Yaklaşımı

İç denetim, bir kuruluşun operasyonlarını değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, objektif, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinden biridir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim sürecinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur. İç denetim, bir kuruluş içinde, faaliyetlerini kuruma hizmet olarak incelemek ve değerlendirmek amacıyla kurulan bağımsız bir değerlendirme işlevidir. İç denetimin amacı, kuruluş üyelerine sorumluluklarının etkin bir şekilde yerine getirilmesinde yardımcı olmaktır. Bu amaçla, iç denetim onlara incelenen faaliyetler hakkında analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler, danışmanlık ve bilgi sağlar (IIA, 2003).

Bir kuruluşun risk yönetimi ve yönetişimi, bir iç denetim aracılığıyla etkin bir şekilde değerlendirilebilir. İç denetim, bir kuruluşun iç kontrol süreçlerinin etkinliğini belirlemek için de kullanılabilir. İç denetim tüm bu konularda bağımsız güvence sağlar. İç denetim temel olarak bir kuruluşun risk yönetimini değerlendirmekle ilgilidir. Bugünün örgütlerinin dünyada karşı karşıya kaldığı çeşitli risk örnekleri vardır. Örneğin, bir müşterinin haksız yere davranması durumunda bir kuruluşun itibarı zarar görebilir. Organizasyonlarda her zaman sağlık ve güvenlik riskleri vardır. Tedarikçilere bağlı olan organizasyonlar ayrıca farklı risklerle de karşılaşabilirler (IIA, 2015).

Klasik iç denetim yaklaşımının geçmişi 19. Yüzyıla kadar dayanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde, sömürge döneminde büyük sanayi kuruluşları bulunmadığından iç denetime de fazla ihtiyaç yoktu. Ancak Almanya merkezli büyük bir şirketin 1875 yılında kendi bünyesinde iç denetçi çalıştırdığı görülmüştür (Cagnemi ve Singleton, 2003: 10). İç denetçiler, risk konusundaki risklerinin doğru bir şekilde yönetildiğinden ve anlaşıldığından emin olarak, işletmeye değer katabilirler. İç denetim, bir şirketin risk profilini izlemede hayati bir rol oynamalıdır (Lindow ve Race, 2002). Kwan (1999), risk yönetimi konusunda güçlü bir örgütsel bağlılık oluşturmak için risk bazlı bir kültürün geliştirilmesi gerektiğini ve bunun da bir şirket içinde entegre bir risk yönetimi çerçevesinin geliştirilmesini gerektirdiğini belirtir. Ayrıca, İç Denetim, işletmelerin riskleri belirleme ve değerlendirmede ve mesleği risk yönetiminin ön sıralarına koymasında yardımcı olur (Walker vd.,2003).

Bir şirketin yönetimi ve yöneticileri, şirketin operasyonlar, finansal raporlama ve yönetmeliklere uyumu ile ilgili hedeflerine ulaşmak için güvence ile iç kontrol sürecini benimserler (COSO, 2004). Uluslararası Denetim Standardı (ISA, 400), bir firmanın iç kontrol yapısının gözden geçirilmesi ve yönetim adına, bilgi sistemi ve kontrol prosedürleriyle ilgili farklı işlemlerin izlenmesi faaliyetleri ile etkili iç denetim işlevi kullanılarak kontrol ortamının güçlendirilebileceğini göstermiştir. 19. yüzyılın ikinci yarısına gelindiğinde iç denetçilerin ilk modern işverenleri büyük demiryolu şirketleri olmuşlardır. Bu dönemde iç denetçilik olağan bir meslek haline geldi. Bu denetçilere genellikle gezici denetçi denilmekteydi. Çünkü bunların temel görevleri sürekli demiryollarının bilet acentalarını ziyaret ederek ve hesaplardaki tüm parasal işlemlerin usulüne uygun şekilde muhasebeleştirildiğini kontrol etmek ve herhangi bir yolsuzluk olup olmadığını incelemektir (IIA, 2011).

Denetçi ile denetlenen arasında sözleşmeye bağlı bir düzenlemenin ilk kurulmasının ardından, bir denetim sözleşmesi tipik olarak denetimin kapsamını ve hedeflerini belirten bir risk değerlendirmesi ve denetim planının oluşturulması ile ilerler. Bunu takiben, denetçiler denetim kanıtlarını toplar ve analiz eder ve iç kontrollerle ilgili görüşlerin yanı sıra yönetim tarafından sağlanan bilgilerin güvenilirliğini de oluştururlar. Görev sonunda, denetçiler görüşlerini ifade eden resmi bir rapor sunar. Aslında, bu yaklaşım, bilgi toplama, işleme ve raporlama ile ilgili yüksek maliyetlerin ve önemli zaman gecikmelerinin olduğu yirminci yüzyıl metodolojisini yansıtır.

Bununla birlikte, bu tarihsel maliyetler ve gecikmeler genellikle günümüzde norm değildir. Büyük olasılıkla, mevcut işletme alanında, işlemlere genellikle ilgili paydaşlara anında geri bildirim sağlayabilecek şekilde girilir ve toplanır (AICPA, 2012).

2.2.4. Modern İç Denetim Yaklaşımı

Modern iş ortamına olan büyük katkısını değerlendirmek için iç denetimin tanımını vermek çok önemlidir. İç denetimin öneminin büyük olmasının göstergesi, birçok araştırmacı tarafından verilen çok sayıda tanımdır. İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre, (IIA, 1991; Taylor ve Glezen, 1991; Konrath, 1996) iç denetim, “organizasyonun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek üzere bir organizasyon içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme işlevidir”. İç denetimin kendisi, kurumsal kontrollerin etkinliğini ölçerek ve değerlendirerek, organizasyon yapısına ve işin genel kurallarına doğrudan bağlı olan önemli bir yönetim ve kontrol aracıdır (Cai, 1997).

İç denetim, sosyal ve ekonomik gelişme ve işletme yönetimi gereği temelinde kademeli olarak gelişmiştir (Wang, 1997). Son yıllarda dünya genelinde denetim tarihi akademik literatüründe bir patlamaya tanık olmuştur. İç kontrol birçok uluslararası çalışmada tanımlanmıştır ve bu tanımlar büyük benzerlikler göstermektedir. İç kontrol sistemi, kurumun amaçlarına ulaşmasında insanları destekleyen bir kuruluşun unsurlarını içerir. Önemli ticari, operasyonel, finansal, uygunluk ve diğer risklere uygun şekilde cevap vermelerini sağlayarak şirketlerin etkin ve verimli çalışmasını kolaylaştırır. Bu, varlıkların uygunsuz kullanımdan veya kayıp ve sahtekârlıktan korunmasını ve yükümlülüklerin tanımlanmasını ve yönetilmesini sağlamayı içerir (Sarens ve Beelde, 2006).

Ayrıca, iç kontrol sistemi modern işletme sisteminin önemli bir parçasıdır ve aynı zamanda işletmelerin kendi kendilerini kısıtlama sistemini somutlaştırmak suretiyle işletmelerin yönetimi vurgulaması ve ekonomik faydayı artırmasının önemli bir yoludur (Jou, 1997). 1999 yılının Haziran ayında, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) resmen iç denetimin işlevini, “kurumun operasyonlarını değerlendirip geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti” olarak resmen yeni bir tanım olarak kabul etmiştir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur (IIA, 2000).

Yeni tanım, iç denetim fonksiyonunun odağını güvenceden bir katma değere kaydırmıştır ve mesleği yükseltilmiş bir kimliğe sahip, standart odaklı bir yaklaşıma doğru taşımıştır (Krogstad vd., 1999; Nagy ve Cenker, 2002). Sağlam bir iç kontrol sisteminin, makul bir şekilde öngörülebilecek şartlar altında bir şirketin iş hedeflerine ulaşmasında engellenmeyeceğine dair makul ancak kesin olmayan bir güvence sağladığına dikkat etmek önemlidir (Sarens ve Beelde, 2006).

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), profesyonel iç denetçiler için bir organizasyondur. IIA, modern iç denetim uygulamasını, faaliyetlerini kuruluşlarına bir hizmet olarak incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşlar içinde yürütülen bağımsız güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlar. Bir iç denetim departmanı kurmanın yukarıda belirtilen yasanın gereklerini yerine getirmenin en kolay yollarından biri olması nedeniyle, birçok şirket kendi iç denetim departmanlarını geliştirmiş veya mevcut iç denetim departmanlarının kalitesini yükseltmiştir. Başka yasal düzenlemeler olmamasına rağmen, şirketler yararları nedeniyle kendi iç denetim departmanlarını gönüllü olarak geliştirmişlerdir (Akarkarasu, 2000: 16).

2.2.5. İç Denetim Faaliyetlerinde Kalite ve Verimlilik

İç denetimin amacı, tüm yönetim üyelerine, incelemeleri, değerlendirmeleri, önerileri ve gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili ilgili yorumları vererek sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. İç denetçiler, üst yönetime hizmet edebilecekleri herhangi bir ticari faaliyet aşamasıyla ilgilenmektedir. Bu, inceleme altındaki işlemlerin daha iyi anlaşılması için muhasebe ve finansal kayıtların incelenmesinin ötesine geçmeyi içerir (Cassandra, 2008: 152).

İç denetçiler, risk konusundaki risklerinin doğru bir şekilde yönetildiğinden ve anlaşıldığından emin olarak, işletmeye değer katabilirler (Walker vd., 2003). İç denetim, bir şirketin risk profilini izlemede hayati bir rol oynar (Lindow ve Race, 2002). Kwan (1999), risk yönetimi konusunda güçlü bir örgütsel bağlılık oluşturmak için risk bazlı bir kültürün geliştirilmesi gerektiğini ve bunun da bir şirket içinde entegre bir risk yönetimi çerçevesinin geliştirilmesini gerektirdiğini belirtmiştir. Ayrıca, İç Denetim, işletmelerin riskleri belirleme ve değerlendirmede ve mesleği risk yönetiminin ön sıralarına koymasında yardımcı olur (Walker vd., 2003).

Ekonomilerin küreselleşmesi, teknolojiye ilerlemeler, gün geçtikçe işletmelerin daha kompleks bir yapıya bürünmesi, hileli finansal raporlama vakaları ve rekabetin

hızla artması gibi nedenlerden dolayı iç kontrol ve iç denetim kavramlarına verilen önem de giderek artmıştır. Değişen işletme çevresine uyum sağlamak amacıyla, iç denetim departmanlarının boyutu büyük ölçüde artırılmakta ve iç denetçinin rolü önemli ölçüde değişmektedir. Bundan dolayı günümüzün hızla değişen denetim çevresinde, iç denetim fonksiyonunun kalitesinin artırılması iç denetçilerin başarısı için oldukça önemlidir. İç denetçiler, yönetime; organizasyonun finansal, faaliyet ve uygunluk ile ilgili konularında daha geniş kapsamlı bilgiler sunmaya başlamışlardır. İç denetçiler, yönetimin karar verme ve problem çözme fonksiyonlarına katılan geniş kapsamlı bir organizasyon takımı pozisyonundadırlar (Rezaee, 1996: 30).

Performansın ölçümünde kullanılan ölçütlerden birisi de hiç şüphesiz kalitedir. Kaliteyi sürekli iyileştirme metodolojileri, iç denetimin dünya çapında bir statü kazanmasını sağlamak amacıyla kullanılabilir (Rezaee, 1996: 30). Her işletme belirli bir amaç ve hedefleri gerçekleştirmek için inşa edilir. Organizasyonun yönetimini üstlenenlerin temel görevi ise organizasyonun amaçlarını ve görevlerini mümkün olan en iyi ve en başarılı düzeyde gerçekleştirmektir. Çünkü en iyi ya da en başarılı olanın ne olduğu, yönetimin performans anlayışına göre belirlenir. Yönetimlerin varlığı kadar işletmelerin varlığı ve sürekliliği de bu anlayışın geçerliliği ve doğruluğuna bağlıdır (Akal, 2002: 5).

İç denetim sürecinin başarıya ulaşması, iç denetim amaçlarına göre belirlenen görevleri yerine getirmeye yönelik faaliyetlerin yürütülmesiyle sağlanır. Bu kapsamda, mevcut iç denetim proseslerinin, denetlenen organizasyonun çeşitli politika, prosedür, kanun ve yönetmeliklere etkin bir şekilde uyup uymadığını belirlemeye yönelik olup olmadığı değerlendirilebilir. Burada denetim prosedürlerinin nasıl belirlendiğinden ziyade bu prosedürlerin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı değerlendirilir (Dittenhofer, 2001: 444-445). İç denetim departmanlarının etkinliğinin ölçülmesi önemli olmakla birlikte iç denetim fonksiyonunun etkinliğinin sağlanması konusunda oldukça önemli bir yere sahip faktörler de bulunmaktadır (Gray ve Manson, 2000: 229).

2.2.6. İç Denetimin Zorlukları

İç denetimin bağımsız bir rolü vardır ve bu, iç denetçiler için uzun vadeli bir sorundur. İç denetçilerin mesleği, kurumsal yönetişimin yükselmesi nedeniyle yeni bir farkındalık kazanmıştır. İç denetçiler, bir denetim sırasında kararlarını yönetime tabi tutmamalı, ancak onlarla işbirliği yapmalı ve yönetim kurulunun yönetim konusundaki

yargılarını kabul etmelidir. İç denetim objektif bir görev olmalı ve bazen operasyonel alanları rapor etmek ve gözden geçirmek için gereken rapor hattında uzlaşmaya varabilir (Ahmad ve Taylor, 2009).

İç denetçiler, yönetim kuruluyla ve denetim komitesiyle ilişkilerini güçlendirmeyi gerektirir. Güvence sağlayan iç denetçiler, hedeflerin yanı sıra bağımsız, yani iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetimi açısından en iyi başarıya ulaşmalıdır (Marco vd., 2006). İç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı, yönetimin iç denetim fonksiyonunun bütçesini etkileme olasılığından da olumsuz etkilenmektedir. Ayrıca, üst yönetim iç denetim planlamasını etkilemekte çok fazla yer aldığına, bu hareket iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı için potansiyel bir tehdit oluşturmaktadır. Yönetim uygulamalarına dahil olan iç denetçilerin denetim bağımsızlığını azaltma olasılığı daha yüksektir (Christopher vd., 2009).

2.3. Mekanizma Olarak İç Denetim

İç Denetim Enstitüsü (2011), iç denetimin iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetimi olarak kategorize edilebileceğini açıklamıştır. Ayrıca, İç Denetim Enstitüsü (2009), iç denetçilerin risk yönetiminde ve yöneticilere danışmanlık ve güvence hizmeti sağlamada kilit rol oynadığını vurgulamıştır. İlk olarak Enstitü, Kurum Genelinde Risk Yönetiminde İç Denetim rolünün, Kurumsal Risk Yönetimi prosedüründe rol oynamak için İç Denetçilerin bir yönü olduğunu belirtmiştir. Yine, danışmanlık hizmetleriyle ilgili olarak, İç Denetim Enstitüsü, iç denetçinin hesap verebilmesi için dört temel faaliyetin Kurumsal Risk Yönetimi faaliyetlerini koordine ettiğini, Kurumsal Risk Yönetimi çerçevesini koruduğunu ve geliştirdiğini, risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırdığını ve yönetim kurulu için risk yönetimi stratejisinin geliştirilmesini desteklediğini vurgulamıştır.

2.3.1. Risk Yönetimi Mekanizması Olarak İç Denetim

İç denetçiler, risk konusundaki risklerinin doğru bir şekilde yönetildiğinden ve anlaşıldığından emin olarak, işletmeye değer katabilirler. İç denetim, bir şirketin risk profilini izlemede hayati bir rol oynamalıdır (Lindow ve Race, 2002).

Risk yönetimi konusunda güçlü bir örgütsel bağlılık oluşturmak için risk bazlı bir kültürün geliştirilmesi gerektiği ve bunun da bir şirket içinde entegre bir risk yönetimi çerçevesinin geliştirilmesini gerektirdiği belirtilmiştir. Ayrıca, iç denetim, işletmelerin

riskleri belirleme ve değerlendirmede ve mesleği risk yönetiminin n sıralarına koymasında yardımcı olur (Walker vd., 2003).

2.3.2. Kontrol Mekanizması Olarak İ Denetim

Bir Şirketin yönetimi ve yöneticileri, Şirketin operasyonlar, finansal raporlama ve yönetmeliklere uyumu ile ilgili hedeflerine ulaşmak için güvence ile iç kontrol sürecini benimser (COSO Report, 1992).

Uluslararası Denetim Standardı (ISA, 400), bir firmanın iç kontrol yapısının gözden geçirilmesi ve yönetim adına, bilgi sistemi ve kontrol prosedürleriyle ilgili farklı işlemlerin izlenmesi faaliyetleri ile etkili iç denetim işlevi kullanılarak kontrol ortamının güçlendirilebileceğini göstermiştir.

2.3.3. İ Yönetişim Mekanizması Olarak İ Denetim

Bağımsız yönetim kurulu başkanı, yönetim kurulu bağımsız yöneticileri, iç denetim, dış denetim ve etkin denetim komitesi yönetim davranışını izlemek için kullanılan farklı kurumsal yönetim mekanizmalarıdır (Cohen vd., 2004). Bu yönetişim mekanizmaları içindeki karmaşık etkileŐimler, “kurumsal yönetim mozaiği” gibidir (Cohen vd., 2004: 88). Ancak asimetri bilgisi nedeniyle bağımsız ve icra müdürleri arasındaki sorunlar, iç denetimin tamamlayıcı bir mekanizma olarak daha muhtemel olduğunu göstermektedir.

Bu, denetim komiteleri ile i denetim arasındaki iliŐkiyi inceleyen araŐtırmalardan kanıtların belirlenmesiyle desteklenir (Scarborough vd., 1998). Aynı zamanda bu, İ Denetimler Enstitüsü'nün (IIA) iç denetim hakkındaki grŐne uygundur; hangi organizasyonların yönetişim süreçlerini iyileŐtirmelerine ve değerlendirmelerine yardımcı olur (IIA, 2004). Bu nedenle, i denetim işlevi ile daha güçlü bir denetim komitesi arasında pozitif bir ilişki olması, i ie geçmiş hedefleri nedeniyle beklenebilir. Etkili bir denetim komitesi iç denetim fonksiyonunun pozisyonunu glendirebilirken güçlü bir i denetim fonksiyonu denetim komitesinin etkinliğini artırabilir (Bishop vd., 2000).

2.4. Bireysel İ Denetçinin zellikleri ve Bağımsızlığı

IIA'ya (2005) göre, i denetçi benzersiz bir konuma sahiptir ve yönetim tarafından kullanılır, ancak i denetçinin yönetimden bağımsızlığı denetçinin nesnel olarak değerlendirmesini gerektirdiğinden, önemli bir gerilim yaratabilecek yönetim davranışını gözden geçirmesi beklenir. İç Denetim standartları ve i denetçinin bağımsızlığı, iç denetim faaliyetinin veya i denetim yöneticisinin tarafsız bir Şekilde iç

denetim sorumluluklarını yerine getirme kabiliyetini tehdit eden koşullardan bağımsız olarak yorumlanmaktadır.

İkinci element grubu, yeteneklerine özel atıfta bulunarak bireysel iç denetçilerin özelliklerini ifade eder. Genel olarak, iç denetçi becerileri bilişsel ve davranışsal beceriler olmak üzere iki sınıfa ayrılabilir (Zain vd., 2006). Bilişsel beceriler teknik yeterlikleri içerir. Davranışsal beceriler arasında ise iletişim ve kişilerarası yetenek sayılabilir. Her iki beceri de, denetçiler tarafından algılanan kaliteyi önemli ölçüde etkileyebilir. Teknik beceriler, denetçilerin iç kontrol sistemini iyileştirme, denetimleri tamamlama, önceki deneyimlere dayanan tutarlı çözümler bulma ve karmaşık ve çelişkili durumlarla başa çıkma konusunda daha fazla öneride bulunmalarını sağlar (Brody vd., 1998; Zain vd., 2006). Daha önceki çalışmalar, hat yöneticilerinin sık sık iç denetçilerin faydalı yardım sağlamak için yeterli bilgiye sahip olmadıklarını ve bu durumda, onların tavsiyelerini dikkate almadıklarını, dolayısıyla iç denetimin etkinliğini azalttığını vurgulamıştır (Van Peurse, 2004).

Davranış becerileri, denetçiler tarafından denetleyicilerle sağlam bir ilişki kurmak için gereklidir; kişilerarası ve iletişim becerileri, denetim bulgularının anlaşılmasını ve sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirme becerisini kolaylaştırır. Ayrıca, denetçilerin hem davranışsal hem de bilişsel yetkinlikleri, kurum içindeki rollerinin tanınmasını geliştirerek iç denetim ekibinin etkinliğini artırabilir (Smith, 2005).

İç denetim bağımsızlığını arttırmak için denetçilerin kurumun günlük yönetim faaliyetlerine aktif olarak dâhil olmaları gerekmez. Başlıca kaygıları risk yönetimi olmalıdır (IIA, 2004). Drent (2002) ayrıca yönetim etkisi teorisine ek olarak, yönetici ve hat yönetiminin, çeşitli genişletilmiş roller için iç denetim işlevini kullanarak, bağımsızlık ihtiyacını her zaman takdir etmediğini belirterek eklenmiştir. Aynı zamanda birçok yönetici ve yöneticinin, iç denetçileri işçiler olarak gördüklerini ve dolayısıyla iç denetçilerin denetim komitesine raporlamalarını sadece kurumsal yönetim gerekliliklerini yerine getirmek için bir formalite olarak gördüğünü savunmuştur.

Van Gansberghe (2005), ikilemini, iç denetim departmanının yönetim operasyonlarına değer katması gerektiği, aynı zamanda hizmetkâr olmadığı ve yönetim kuruluna ya da diğer eşdeğer bir yönetim kuruluna statüsü hakkında güvenilir bir şekilde rapor verdiği gerekçesiyle savunmuştur. İç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı, yönetimin iç denetim fonksiyonunun bütçesini etkileme olasılığından da olumsuz

etkilenmektedir. Ayrıca, üst yönetim iç denetim planlamasını etkilemekte çok fazla yer aldığına, bu hareket iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı için potansiyel bir tehdit oluşturmaktadır.

2.5. İç Denetim ve Organizasyondaki Rolü

İç denetim organizasyonun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Organizasyonel hedeflerin yerine getirilmesi şirketin başarısını tanımlar. İş hedefleri örgütsel hedeflerdir ve şirketin ulaşmak istediği şeydir. Tutarlılarsa ve ölçülebilirlerse, aslında kurumun başarısının değerlendirme kriterleridir. Kuruluş amaçlarını bir misyon ve vizyon ifadesinde belirtir. Misyon ifadesi kuruluşun ne olduğunu ve bugün ne elde etmek istediğini iletir. Vizyon ifadesi, gelecekte elde etmek istediklerine yönelik beklentileri iletir (Reding vd., 2013). İşletme hedeflerinin sınıflandırılması tartışma ve inanç meselesidir. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) onları aşağıdaki şekilde sınıflandırmıştır:

- Stratejik hedefler, kurumun paydaşları için değer yaratmak amacıyla yönetimlerin neler yaptığı ve planladığı (strateji) ile ilgilidir.
- Operasyon hedefleri, etkinliği ve verimliliği artırmak için kuruluşun operasyonlarına odaklanır.
- Raporlama hedefleri, dahili ve harici bilgilerin raporlanması ve güvenilirliğinin seviyesi ile ilgilidir.
- Uyum hedefleri mevcut yasalara ve düzenlemelere ve bunların kuruluştaki uygulamalarına odaklanır.

Reding ve diğerleri (2013)'e göre, işletme hedefleri organizasyon için başarı ölçütleridir, ancak bir iç denetçi için katılım hedefleri için temeller sağlar. Görev hedefleri, kurum içinde gerçekleştirilmesi gereken bir iç denetçinin hedefleridir. İç denetçinin misyonu, kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktır. Bu nedenle, verilen organizasyon içindeki katılım hedeflerinin doğru ve eksiksiz tanımlanması hayati önem taşımaktadır.

Örgütsel hedeflerin gerçekleştirilmesi ve sürdürülebilir başarı için bir diğer hayati nokta etkin risk yönetimi, kontrol ve yönetim sürecidir. İç denetçinin rolü bu süreçleri değerlendirmek ve iyileştirmektir (Reding vd., 2013):

- Yönetim süreci, kuruluşun amaçlarına, yetkilendirme, yönlendirme ve yönetim kurulunun gözetim yönetimi ile ulaşılmasıdır.

- Risk yönetimi, organizasyonun yönetimi tarafından belirsizliklerle mücadele ve anlama sürecidir. Belirsizlikler ise, kuruluşun hedeflerine ulaşma kabiliyetini etkileyebilecek (olumsuz ya da olumlu) tüm risk ve fırsatlardır.

- Kontrol, riskin kurum yönetimi tarafından kabul edilebilecek seviyeye indirilmesi sürecidir.

Genel olarak, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini yürütürken, yönetim kurulu ise yönetim sürecini yürütür (yönlendirir ve yönlendirir). Tüm süreçlerin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için yönetim kurulu ve iş birliği esastır. Uluslararası denetçinin rolü, bu süreçlerde değerlendirme, geliştirme ve rehberlik etmektir. Bu nedenle, iç denetim de denklemin hayati bir noktasıdır (Reding vd., 2013).

Pickett'e göre (2005: 8), İç denetçiler üst yönetime aşağıdaki konularda yardımcı olabilirler:

- Üst yönetimin kendisini izleyemediği faaliyetleri izleme,
- Fırsatların belirlenmesi ve başarısızlık risklerinin en aza indirilmesi,
- Raporların üst yönetime doğrulanması,
- Üst yönetimin bilgisinin ötesinde teknik analizde korunması,
- Karar verme süreci için bilgi sağlama,
- Geçmiş için olduğu kadar geleceği de gözden geçirmek,
- Çizgi yöneticilerinin prosedür ihlallerini ve yönetim ilkelerini ihlal ederek yönetmelerine yardımcı olma.

İç denetimin temel rolü, uygunluk ve danışmanlık faaliyetlerinde bulunmak suretiyle kuruma değer katmaktır. Operasyonel, taktik, stratejik ve kanıtlanmış operasyonlar olmaları gerekir. Ancak bu rolün yorumlanması çok geniştir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçleri ile asistanlığın birincil görevleri, kuruma farklı bir değer katacaktır. Gerçekte, kuruluşların özel ihtiyaçlarına ve faaliyet gösterdikleri sektöre bağlıdır (Reding vd., 2013).

Katma değerli denetim hizmetlerinin belirlenmesi, İç Denetim Enstitüsü tarafından yapılan iç denetim tanımına dayanmalıdır. Ek olarak, Pitt (2014: 13) tarafından stratejik önceliklerin anlaşılmasının, katma değer eklenebileceği iç denetçiye bilgi vereceği önerilmektedir. Ayrıca, iç denetçi “sınırlı kaynakların en verimli ve etkili kullanımına odaklanan performans ölçüm süreçlerini yerleştirerek paydaş beklentilerini karşılamaya çalışmalıdır” (Pitt, 2014: 13).

2.6. İç Denetimin Etkinliği

İç denetim, ilgili katma değer potansiyelini değerlendirmek için etkinliğinin incelenmesi önemlidir. Bu, iç denetim fonksiyonunun rolünü yerine getirip getirmediğini gösterebilecek olan firmanın performansının kalitesi ile açıktır. Ayrıca, bu durum bireyleri/kuruluşları performanslarını arttırmaya motive edebilir. Bu çerçevede, politika belirleme sürecinde, değerlendirme ve denetim olan yönetsel hesap verebilirliği sağlamak için iki önemli araç önerilmiştir. Ancak, bahsedildiği gibi, iç denetim paradigması kayması ile ilgili ilişki açık olmakla birlikte, iç denetimin etkinliğine ilişkin akademik çalışmalar halen çok azdır (Mihret vd., 2010). Bu kalibre çalışmalarının büyük çoğunluğu karışık bulgular sağladı ve çeşitli yöntemlerle iç denetim etkinliğini değerlendirdi.

Önceleri, Cohen ve Sayag (2010), iç denetimin etkinliğini etkileyebilecek altı potansiyel faktörden oluşan önerilen bir model aracılığıyla iç denetimin etkileyici belirleyicilerini araştırmıştır. Bunlar; denetim çalışmalarının kalitesi, örgütsel bağımsızlık, kariyer ve gelişim ve üst yönetimin desteğini içerir. Ayrıca, iç denetimin etkinliğinin araştırmacılar tarafından ve kendisine yapılan birkaç çalışmada anlaşılan önemli bir anlayış olduğunu ve yoğunlaşmanın çoğunlukla iç denetimin aksine dış denetçiye yatırıldığını eklemişlerdir.

Cohen ve Sayag'ın (2010) bulguları üst yönetim destek algıları ile iç denetim etkinliği arasındaki yüksek korelasyonu göstermiştir ve üst yönetim desteğinin algılanan öneminin yüksek olduğu düşünülmektedir. Ayrıca daha yüksek denetim kalitesi, örgütsel bağımsızlık ve iç denetim etkinliği arasında pozitif ilişkiler bulmuş ancak mesleki yeterlilik, kariyer gelişimi ve denetimin etkinliği arasında hiçbir ilişki bulunamamıştır. Yazarlar, örgütsel bağımsızlığı bütünleştirmek ve iş kalitesini IA etkinliğinin belirleyicileri olarak denetlemek için gelecekteki çalışmaları önermiştir.

Ayrıca, Mihret ve ark. (2010) tarafından yapılan çalışmada, araştırmacılar hipotez geliştirmek için kurumsal teori ve Marx (1978) teorisini kullanmış ve öncülleri ve iç denetim etkinliğinin örgütsel performans etkilerini incelemek için bir araştırma planı önermiştir. İlgili bir çalışmada, Arena ve Azzone (2009), iç denetim rolündeki mevcut değişiklikler nedeniyle, iç denetim etkinliğinin örgütsel sürücülerini belirlemenin önemli olduğunu ve buna bağlı olarak İtalyan firmaları bağlamında önemli olduğunu belirtti. İç denetimin öneminin yıllar içinde, özellikle de son zamanlarda iç kontrol-risk

yönetim sistemi ile olan ilişkisi nedeniyle arttığını göstermiştir. Dahası onlar iç denetçilerin, özellikle risk kaynaklarını idare etmek ve yöneticinin riski yönetme ve kontrol etme konusundaki güvenini arttırmak için doğrudan risk yönetimi ve kontrolü ile bağlantılı faaliyetlerde bulunabilecekleri yeni becerilere ihtiyaç duyduklarını bulmuşlardır. Çalışma sonuçları ayrıca iç denetimin etkinliğinin niteliklerinden, denetim süreçlerinden ve faaliyetlerinden ve örgütsel bağlantılardan etkilendiğini göstermiştir.

Yazarlar, iç denetçi sayısının ve iç denetçi sayısındaki oranın artmasının ardından iç denetim etkinliğinin arttığını iddia etmişlerdir. Ayrıca, CEO İç Denetçiler Enstitüsü ile bağlantılıdır, şirket kontrol riski öz değerlendirme yöntemlerini kullanır, denetim komitesi iç denetçilerin faaliyetlerinde yer alır. Yazarlar ayrıca, çalışmalarını etkileyebilecek tam becerileri belirlemek için iç denetçinin yeterliliklerinin derinlemesine analiz edilmesinin gerekliliğinin altını çizmiştir (Mihret vd., 2010: 43).

Yinelemek gerekirse, iç denetim etkinlik alanıyla ilgili araştırmacı büyük ölçüde göz ardı edilmiştir ve birkaç çalışmanın bulguları, iç denetim fonksiyonunun her zaman etkili bir şekilde çalışmayabileceğini göstermiştir. Bu bölümün tartışması, iç denetim etkinliğinin belirli standartlarının veya değerlendirme yönteminin bulunmadığını ve bu kalibrenin önceki çalışmalarının karışık bulgular ve çeşitli değerlendirme yöntemleri sağladığını göstermektedir (Al-Shbail ve Turki, 2017: 111).

2.7. İç Denetim İle İlişkili Kavramlar

Araştırmamızın bu bölümünde, iç denetim kavramının genel kabul görmüş tanımında yer alan “iç kontrol” ve “risk yönetimi” kavramlarına değinilmiştir ve bu kavramlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.7.1. İç Kontrol Kavramı

Uluslararası kapsamda geniş kullanım alanı bulan iç kontrol uygulamaları, kamu iç mali kontrolünün bir parçası haline gelmiştir. Son zamanlarda uluslararası pazarlarda rastlanan muhasebe hileleri, finansal raporların güvenilirliğini sağlamak üzere, iç kontrol sistemi ve sürecinin denetlenmesini bir kez daha gündeme getirmiştir (Çalıyurt vd., 2009: 4). İşletmede duyulan güven esasının temelinde güçlü bir iç kontrol sistemi yatmaktadır. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği ve yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sistemlerinin amaçlarını oluşturur. İç kontrol sistemi; bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli düzeyde güvence sağlamak üzere oluşturulmuş ve işletmenin yönetim kurulu,

yönetici ve tüm personeli üzerinde etkili olan ve bunlardan etkilenen bir süreçtir (Bailey, 1999: 9).

İç kontrolün birçok tanımı vardır. Lakis ve Giurinas (2008: 146) “kontrol” kavramının kendisinin birçok tanım ve anlam taşıdığını belirtmiştir. Bu anlamlar örgütlerde uygulanacak farklı amaçlar, değerler ve başarılar gerektirirler. Bu nedenle, iç kontrol kavramının çeşitli şekillerde tanımlanması beklenebilir. Duruma bağlı olarak her seferinde farklı anlaşılabilir. Hightower 2008’ de (2008: 27) iç kontrolleri; “önemli bir hata, ihmal, yanlış beyan veya sahtekarlıkla sonuçlanabilecek olası bir maruziyeti yakalamak ve izlemek için kurulan faaliyetler programı” olarak tanımlamıştır.

1999’dan itibaren “Turnbull Raporu” Londra’nın borsaları tarafından oluşturulmuştur. Daha sonra Finansal Raporlama Konseyi tarafından kurulan Turnbull Review Group tarafından yeniden ziyaret edilmiş ve güncellenmiştir. Onlar iç kontrolü aşağıdaki gibi tanımlamışlardır:

- İç kontrol sistemi, bir şirketin bir araya getirilen politikalarını, süreçlerini, görevlerini, davranışlarını ve diğer yönlerini kapsar.
- İç kontrol, şirketin hedeflerine ulaşmak için önemli ticari, operasyonel, finansal, uyumluluk ve diğer risklere uygun şekilde yanıt vermesini sağlayarak etkin ve verimli çalışmasını kolaylaştırmaktır.
- İç kontrol sistemi, iç ve dış raporlama kalitesinin sağlanmasına yardımcı olur ve bu, kuruluş içinde ve dışında zamanında, ilgili ve güvenilir bilgi akışı sağlayan uygun kayıtların ve işlemlerin bakımını gerektirir.
- İç kontrol, yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere ve ayrıca iş yapma konusundaki iç politikalara uyumun sağlanmasına yardımcı olunmasını sağlar.

Ancak, iç kontrol kavramının en yaygın tanımı, Treadway Komisyonunun Sponsor Kuruluşları Komitesi (COSO) tarafından yapılmıştır. Adı geçen komite; Amerikan Muhasebe Birliği, Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü, Uluslararası Mali Yöneticiler Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü olan beş kuruluşun bir girişimidir. Kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve sahtekârlığın önlenmesi konusunda çerçeveler ve rehberliklerin geliştirilmesi yoluyla düşünce liderliği sağlamaya kendini adanmıştır (COSO, 2017).

COSO, iç kontrolü “işletmenin yönetim kurulu, yönetim ve diğer personel tarafından yürütülen, operasyonlar, raporlama ve uygunluk ile ilgili hedeflere ulaşma konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreç” olarak tanımlamıştır (Everson

vd., 2013: 3). Her ne kadar iç kontrolün birçok tanımı mevcut olsa da, iç kontrol çoğunlukla “süreçleri kontrol etmeye ve işletme hedeflerine ulaşmaya yardımcı olan otorite yönetim araçlarıyla” ilgilidir (Lakis ve Giriunas, 2008: 149).

2.7.2. İç Kontrol ve Organizasyondaki Rolü

İç kontrolün organizasyonda veya işletmedeki rolüne dair en bütünsel görüş, iç kontrol çerçevesi tarafından sunulmaktadır. Dahili kontrolün tanımı ve ana bileşenlerini birbirine bağlar. Bu araştırmada, iç kontrolün rolü, COSO tarafından geliştirilen İç Kontrol Çerçevesi ile temsil edilmektedir. COSO Çerçevesi en yaygın olarak tanınan ve uygulanandır. Dahası, 1992'de hazır olarak yayınlanmıştır ve 2013'te güncellenmek üzere oldukça geliştirilmiştir. Bu nedenle, konu hakkında kapsamlı bilgi vermektedir (Bubilek, 2017: 22).

İç kontrolün, beş ana bileşeni vardır (Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ve İzleme Faaliyetleri). Onlar etkili bir iç kontrolü oluştururlar ve hedeflerin yerine getirilmesiyle işletmenin hedeflerine ulaşılmasını sağlarlar. Bu hedefler; “İşlemler, Raporlama ve Uygunluk” olarak nitelendirilmiştir. Kuruluşun organizasyon yapısı ise; “Giriş Seviyesi, Bölüm, Operasyon Birimi ve Fonksiyon” üzerinde bir etkiye sahiptir. COSO tanımında belirtildiği gibi, iç kontrol, hedeflere ulaşılmasını sağlayan bir süreçtir:

- Operasyonel - Verimli ve Etkili İşlemler
- Raporlama - Güvenilir Finansal Raporlama
- Uyum - Kanun ve Yönetmeliklerle uyum

Kontrol yaratan uygulama olarak beş ana bileşen vardır (Graham, 2015: 5; Rutgers Accounting Web, 2015):

- Kontrol ortamı-yönetimin çalışanlarına iç kontrolün önemi hakkında gönderdiği mesajlar nelerdir?
 - Risk değerlendirmesi - yönetim risk değerlendirmesi yapar; Çabalarını en büyük riskin olduğu yere koyarlar; İç kontrollerin kurulduğu riskler, çalışanların risklerine ve günlük sorunlarına karşı güvenilir olmalıdır
 - Kontrol Faaliyetleri-yürürlükteki kontroller, örneğin görevlerin ayrılması, yetkilendirme ve işlemler,
 - Bilgi ve İletişim - Sonuçlar organizasyonda nasıl ve kime iletiliyor? Departmanlar birbirleriyle nasıl iletişim kurar?

- İzleme - kontroller yönetim tarafından nasıl izlenir; sorunları çözmek ve sorunun iletildiğinden ve çözümlerin bulunduğundan emin olmak için düzenli izleme; dinamik olarak değişen çevreye bir cevap.

Birlikte, COSO çerleve küpünün üçüncü boyutu ile COSO Çerçevesinin bileşenleri ve amaçları, etkili iç kontrol uygulaması için bir fırsat yaratır. “İş ortamı ve yönetim politikası da kontrol ortamı yaratmada etkilidir. Bir işletmenin stratejik, finansal ve operasyonel hedefleri bağlamında tespit edilen risklerin, kontrol faaliyetlerinin tasarımının belirlenmesinde önemli bir rolü vardır. Bilgi, iletişim ve izleme aynı zamanda kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesine ve gözden geçirilmesine yardımcı olmaktadır” (Uzun, 2009: 3).

İç kontrolün rolü, kuruluşun belirli hedeflere ulaşmasına yardımcı olmaktadır. COSO Çerçevesinin rolü, iç kontrolleri yönlendirmek ve gelişmiş kurumsal performans ve yönetim kullanarak bu hedeflerin gerçekleştirilmesine izin vermektir. Bu nedenle, tüm yapıların iç kontrol ilkelerine uyması hayati önem taşır. İlkelerin ayrıca kuruluşla ilgili olması gerekir. Sadece bu şekilde değer katan iç kontrol yaratılır. İç kontrol uygulamasının kilit faydaları, operasyonların etkinliği ve risklerin yönetimidir (Uzun, 2009: 4-4).

Yetersiz iç kontrol sistemleri, şirketi yavaşlatan bir engel olacaktır. İç kontrollerin geliştirilmesi sırasında spesifik ve ana risklere cevap vermesi önemlidir. Ayrıca tüm çalışanlar tarafından tutarlı ve iyi anlaşılmasının yanı sıra maliyet açısından verimli ve kapsamlı olmalıdır (Mosher, 2009). İç kontrol, şirketlerin kendi sektörlerinde diğerlerine göre bir avantaj elde etmelerini sağlayan temel işletme kontrol araçlarının bir parçasıdır. Lakis ve Giriunas'a göre (2012: 142), yalnızca etkili iç kontrol amaç ve görevlere ulaşma potansiyeli verebilir. Bunu risk kontrolü ve tehditleri algılama ve ortadan kaldırma yeteneği ile yapar. İç kontrol, sadece finansal kontrol yerine sürekli değişen iş ortamında bir güvenlik kaynağıdır. Bu nedenle, bir organizasyonda iyi uygulanmalı, izlenmeli ve sürekli güncellenmelidir.

2.7.3. Bir organizasyonda İç Denetim ve İç Kontrol

İç denetim ve iç kontrol ilk bakışta benzer görünebilir. Her iki bölüm de süreçlerin iyileştirilmesi ve kuruluşun amaç ve hedeflerinin yerine getirilmesi için çalışmaktadır. İç denetim riskleri yönetmeye yardımcı olurken; iç kontrol denetimleri gerçekleştirir. Her ikisi de iş ortamını değerlendirmek için denetim tekniklerini ve analitik araçları

kullanırlar. Tarihsel olarak bile, iç denetim ve iç kontrol benzer şekilde gelişmiştir ve esas olarak hesap sayımlarının kontrolü ile ilişkilendirilmiştir (Hightower, 2008: 27).

Nihai hedef aynı olsa da, iç denetim ve iç kontrol, işlevsel düzey bakımından farklıdır. Ayrıca örgütsel yapıdaki bağımsızlık, sorumluluk ve raporlama düzeyinde de farklılıklar gösterirler. Farklı frekanslara sahiplerdir ve faaliyetlerine ulaşabilirler. İç kontrol bir sistem iken, iç denetim bir kotroldür ve bu iç denetimin ise riskleri azaltmak için yapılan kontrollerin etkinliğini değerlendirmesi anlamına gelir. Bu nedenle, iç denetim riskleri belirlemek veya kontrolleri uygulamaktan sorumlu değildir. Ancak, iç denetim, danışmanlık faaliyetleriyle bu sürece yardımcı olabilir. İç kontrolün geliştirdiği çözümlerin ve süreçlerin uygulanabilirliğini değerlendirir. Operasyonlarla ilgili riskleri ve güvenilir kontrollerin geliştirilmesini belirlemek iç kontrolün rolüdür (Manoukian, 2016).

İç kontroller, sadece bir şirketin uyumluluk duruşunu bir gözetim kapasitesinde değerlendirme ve değerlendirme ile ilgili olmadığı için iç denetimden farklıdır, ancak iç kontrol fonksiyonunun tanımlanması, belgelenmesi, iletilmesi, eğitilmesi, test edilmesi ve desteklenmesi konusunda proaktif bir katılımcı olması gerekir. Bu iki kavram arasındaki en önemli ve en büyük farklardan biri organizasyonel yapıdır. İç denetim kuruluşun yönetiminden bağımsızdır ve genellikle Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesine rapor verir. İç denetim aynı zamanda İç Denetçinin sorumluluğundadır (Hightower, 2008: 27).

Diğer taraftan, iç kontrol, operasyonel yönetim ile işbirliği içinde geliştirilmiştir. Operasyonel yönetim, kontrollerin günlük olarak yeterli şekilde uygulanmasından ve kullanılmasından sorumludur. Daha önce de belirtildiği gibi, iç kontroller, geliştirildiği tüm departmanlarda günlük olarak kullanılır. İç denetim çeşitli zamanlarda ve o sırada farklı bölümlerde yapılır (Manoukian, 2016).

2.7.4. İç Kontrolün Amaç ve Kapsamı

İç kontrol sistemi, faaliyetlerinin mümkün olduğunca titiz ve etkin bir şekilde yönetilmesini sağlamak için işletme yönetimi tarafından uygulanan bir dizi politika ve prosedürdür. Bu, yönetim politikalarına saygı duymak, bir varlık koruması, hata ve sahtekârlıkların önlenmesi ve tespiti, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve eksiksizliği ile finansal bilgilerin zamanında oluşturulması anlamına gelir (Toma, 2009: 45).

INTOSAI'ye (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı) göre, iç kontrol, yönetim hedeflerine ulaşma konusunda makul güvence sağlamak için kullanılan bir yönetim aracıdır. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (USA)-COSO, iç kontrolü, organizasyon yönetimi tarafından uygulanan, hedeflere ulaşılması konusunda makul güvence sağlamayı amaçlayan ve operasyonel etkinlik ve verimlilik, finansal bilgilerin güvenilirliği; kanun ve yönetmeliklere uygunluk gibi kategorilerde sınıflandırılmış bir süreç olarak tanımlar. The Canadian Institute of Chartered Accountants (Criteria of Control) - COCO ise, iç kontrolü, organizasyonun hedeflerine ulaşması için toplu olarak çalışan ve üç geniş kategoride gruplandırılmış bir organizasyonun bir dizi ögesi olarak tanımlar. Bunlar; operasyonel etkinlik ve verimlilik, iç ve dış bilgilerin güvenilirliği, yasalara, düzenlemelere ve dış politikalara uyum şeklindedir (Daniela ve Attila, 2013: 697).

İç denetim faaliyetini ve bu işlevi yerine getiren iç denetçiler kontrol ortamının önemli bir unsurudur ve iç kontrol amaçlarının başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar (Uzay, 1999: 34). Finansal denetimler ve sağlam finansal raporlar açısından iyi bir iç kontrol sisteminin varlığı oldukça önemlidir. Sağlam bir iç kontrol sistemi, işletme stratejilerinin başarıya ulaşmasında önemli bir role sahiptir ve bu durum, iç denetçilere işletme içerisinde önemli bir fonksiyon olarak kendi değerlerini ifade etme fırsatı sunmaktadır (Cangemi ve Singleton, 2003: 65).

İç kontrol, yönetimden etkilenen ve aşağıdaki kategorilerdeki hedeflere ulaşma konusunda makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir:

- Operasyonların etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uyma,

Bu tanım için birkaç önemli noktaya değinilmiştir (www.bfs.ucsd.edu.tr):

- Bir örgütün her seviyesindeki insanlar iç kontrolü etkiler. İç kontrol, bir dereceye kadar herkesin sorumluluğundadır. Genel olarak, bölüm seviyesindeki idari çalışanlar, öncelikle kendi bölümlerindeki iç kontrolden sorumludur. Sonuç olarak, doğru finansal ve raporlama üzerindeki kontrollerin sorumluluğu öncelikle Kurumun İşletme Görevlilerinin gözetimi altındadır.

- Etkili iç kontrol bir kuruluşun faaliyetlerini, finansal raporlamasını ve uyum hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olur. Etkili iç kontrol, yönetim sürecinin yerleşik bir parçasıdır. İç kontrol bir organizasyonu hedeflerine ve misyonunu

gerçekleştirme yolunda ilerletir ve yol boyunca sürprizleri en aza indirir. İç kontrol, işlemlerin etkinliğini ve verimliliğini artırır, varlık kaybı riskini azaltır ve yasalara ve düzenlemelere uygunluğun sağlanmasına yardımcı olur. İç kontrol aynı zamanda finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlar.

- İç kontrol bir kuruluşun hedeflerine ulaşılmasına ilişkin mutlak güvence değil, yalnızca makul güvence sağlayabilir. Etkili iç kontrol bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur; ancak başarı sağlamaz. İç kontrolün, hedeflere ulaşılacağına dair kesin güvence sağlayamaması için çeşitli nedenler vardır. Bunlar; maliyet/fayda gerçeklikleri, çalışanlar arasında gizlilik ve kuruluşun kontrolünün dışındaki dış olaylardır.

Daniela ve Attila (2013: 697-698)'ye göre, denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında bilgi ve anlayış gerektiren iç kontrol dahil olmak üzere, işletmeyi ve çevresini bilmeli ve anlamalıdır:

- Sanayi, dağıtım ve finansal raporlama çerçevesi,
- İşletmenin niteliği-muhasebe politikaları ve işletme tarafından uygulamaları,
- İşletmeye özgü hedefler, stratejiler ve riskler,
- İç kontrol,

ISACA'a göre iç kontrol; yönetim organları, yönetim ve diğer bütün personel tarafından etkilenen dinamik, bütünlük bir süreçtir ve ayrıca aşağıdaki sıralanan genel amaçlara ulaşılmasıyla ilgili makul bir güvence sağlamak için tasarlanmıştır. Bu amaçlar (ISACA, 2006: 68):

- Etkililik, etkinlik ve faaliyetlerin ekonomikliği,
- Yönetimin güvenilirliği,
- Uygulanabilir kanun, düzenleme ve iç politikalara uyumun sağlanmasıdır.

Sayıştay (1994: 5)'a göre ise iç kontrolün amaçları; a) Standartlaştırılmış süreçler yardımıyla faaliyetlerin ve operasyonel süreçlerin etkinlik ve verimliliğini sağlar, b) Mali raporların ve şirket içi bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini ortaya koyar, c) Kurum içi ve dışında oluşturulan yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması ile güvence sunar. Etkin bir iç kontrol sistemi uzun dönemde organizasyon için kritik bir başarı faktörüdür ve iç denetçiler iç kontrol sistemlerinin şirket stratejileriyle bütünleştirilmesini sağlamalıdır. İç kontrol sistemi günümüzde bir muhasebe rehberi olmanın ötesinde işlevler üstlenmektedir. İç kontrol sistemi sürekli artış gösteren riskler, muhasebe sistemleri, veriler ve varlıklara yönelik tehditler karşısında işletmeler için vazgeçilmez bir araçtır (Cangemi ve Singleton, 2003: 65).

2.7.5. İç Denetim- İç Kontrol İlişkisi

İç denetim ve iç kontrol farklı anlamları ifade etseler de sıklıkla karıştırılan kavramlardır. İç kontrol; işlemlerin her aşamasında, işletme personeli tarafından uygulanabilen, işlemlerin doğruluğu ve finansal tabloların güvenirliliği konusunda sürdürülebilir bir güvence sağlamayı amaçlayan verimli bir süreçtir (Arslan, 2013: 38). İç denetim ise benzer amaçları yerine getirmek amacıyla, düzenli aralıklarla veya gerekli görüldüğü durumlarda, belirli özelliklere sahip profesyonel iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir faaliyettir (Arı, 2008: 56).

İç kontrol sistemi, işletmelerin belirledikleri hedef ve amaçlara, etkin bir şekilde ulaşmalarını ve bu amaçlara ulaşılacağına yeterli ölçüde güvence duyulmasını sağlayıcı niteliklere haiz olarak oluşturulan usul ve yöntemlerin tamamıdır. İç denetim ise, işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olup, temelde iç kontrol sistemini oluşturan kontrol unsurlarının yeterliliği ile etkinliğini incelemek ve değerlemek maksadıyla işlev gören bir kontrol mekanizmasıdır (Günel, 2010: 10). İç denetçilerin yönetsel kontrollerde uzman olarak kabul edilmesi nedeniyle, iç kontrol sistemi iç denetim uygulamalarında önemli bir rol oynamaktadır. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu, faaliyetlerin belirlenen politikalarla uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak olan iç denetim faaliyetleri, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ve etkililiğini ölçümlemeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır (Güredin, 2007: 326).

İç denetim, iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve üst yönetime güvence sağlanması fonksiyonlarını yerine getirmekte olan, yönetime yönelik bir hizmet faaliyetidir. Bu açıdan bakıldığında, iç denetimin kendisi, işletmenin iç kontrol sisteminin bir parçasıdır (Adiloğlu, 2010: 27). Başka bir deyişle iç denetim, iç kontrol sisteminin temel unsurudur ve iç kontrol sisteminin verimli bir şekilde işlendiğini onaylamak amacıyla gerçekleştirdiği bir faaliyettir (Aslan, 2003: 14). İç denetim iç kontrol sisteminin önemli fakat farklı bir yönünü oluşturmaktadır. İç denetim faaliyetleri de, iç kontrolün bir parçası olarak değerlendirilmektedir. Verimli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde yürütülmesi ve izlenmesi, üst yönetimin sorumluluğundadır. Yönetim, iç kontrol yapısının bir parçası olarak iç denetim birimi oluşturur. İç denetçiler verimli bir iç kontrol yapısının yerine geçmemelidir. İç denetim, yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip

değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması, iç denetim işlevleri kapsamındadır. İç denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri müdahildir (Yörüker, 2004: 5).

İç denetim becerileri içinde en temel olanı iç kontrol bilgisidir. Ancak iç kontrolden iç denetçiler değil, yönetim sorumludur. Denetçiler iç kontrollerin nasıl çalıştığı konusunda yönetime bilgi vermekle sorumludurlar (Hubbard, 2003: 1). İşletme örgütünün karmaşıklığı ve işlem hacminin yüksek olması durumunda denetçi işletmece üretilen muhasebe verilerinin güvenilirliğini belirlemek için iç kontroller aracılığıyla yürütülen süreçleri değerlendirir. Bu sebeple denetçi, etkililiğini belirlemek için iç kontrolleri test eder ve bu sayede iç kontrollerin, verilerin güvenilir biçimde işlenmesini kolaylaştırdığı güvencesini edinir. Bu veriler daha sonra özetlenerek finansal tablolar oluşturulur (Van Sertima, 2005: 23).

İç kontrollerle ilgili değişiklikler, doğal olarak iç denetimi de etkilemektedir. Çünkü iç denetim iç kontrolün vazgeçilmez bir parçasıdır. İç denetim, iç kontrolleri değerlendirir ve yönetime önerilerde bulunur. Güçlü bir iç kontrol sistemi yönetimin olduğu kadar iç denetimin de iş yükünü azaltarak, onun işletmedeki diğer önemli konularla ilgilenmesine fırsat sağlar (Uzay, 2003: 208). İç denetim fonksiyonu en önemli genel kontrol faaliyetidir. Her kurum, bağımsız denetçilerin bir finansal denetimde gerçekleştirdiğinin de ötesinde, kontrolleri geliştiren ve doğrulayan bağımsız bir kaynağa sahip olmak zorundadır. İç denetim, yukarıda ifade edilen görevlerin yerine getirilmesi noktasında çok daha geniş kapsamlı ve daha esnek bir yapıya sahiptir. Kalifiye işgücü ve yeterli personel, etkin kontrol faaliyetleri ve başarılı bir iç kontrol sistemi için vazgeçilmez unsurlardır (Cangemi ve Singleton 2003: 65-66).

2.7.6. Risk Kavramı ve Risk Yönetimi

Risk terimi, bir sonuç olasılığının, sonucun büyüklüğünün veya her ikisinin bir kombinasyonunun hesaplanması anlamına gelir. Tek bir tanımda hem boyut hem de sonuç olasılığı fikrini dâhil etmek için bazı çabalar sarf edilmiştir (Merna ve Al-Thani, 2005: 9-10).

Başka bir bakış açısına göre risk, bir kurumun hedeflerine ulaşma ve stratejilerini başarılı bir şekilde yerine getirme yeteneğini olumsuz yönde etkileyecek bir eylem veya

olaydan kaynaklanan tehdit olarak da tanımlanabilir. Bu tanım bazı kilit unsurları vurgulamaktadır (Griffiths, 2005: 17):

- Risk sürekli olarak bir tehdittir; olabilecek bir şeydir.
- Tehdit, riskin gerçekleşmesi için meydana gelmesi gereken bir olay ile ilgilidir.
- Olay, gerçekleşirse, işletme hedeflerinin başarısını etkiler.

Risk, hasar tehdidi içerdiği kadar, fırsatlar da içerdiğinden, riski yalnızca olumsuz bir açıdan görmek dardır (Keskin, 2006: 16). Risk sadece en aza indirgenebilir, ancak tamamen ortadan kaldırılamaz (Pehlivanlı, 2010: 59).

Risk yönetimi ise kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyecek risklerin belirlenmesi, azaltılması ve başarıya ulaşılmasını sağlayacak fırsatların ortaya çıkarılarak kullanılması sürecidir (Reding vd., 2009: 4). Risk yönetim prosedürleri ve genel olarak risk yönetiminin kalitesi ile finansal kaynakların yeterliliği şirketlerin ödeme gücü yetersizliğine karşı korumada en önemli faktörler arasında gösterilmektedir. Dolayısıyla, etkin bir yönetimi, bir şirketin ödeme gücü yetersizliğine düşüp düşmeyeceğini önceden tespit edebilmek için, şirketin maruz kaldığı ana risklerin potansiyel etkilerini belirlemelidir (Sezgin, 2004).

Risk yönetimi, işletmelerden kaynaklanan riskleri azaltmak için bireyler veya ticari kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen herhangi bir eylem grubu olarak tanımlanabilir. Risk yönetimi, hem sigorta edilebilir hem de sigorta edilemeyen riskler ile ilgilidir. Bir projenin ömrü boyunca risk olaylarını sistematik olarak tanımlamak, analiz etmek ve yanıt vermek için metodik bir süreç içeren bir yaklaşımdır (Merna ve Al-Thani, 2005: 35). Risk yönetimi 4 aşamalı bir süreç olarak düşünülebilir: (Moeller, 2007: 22):

- Risk tanımlaması
- Belgelenmiş risklerin kantitatif veya kalitatif tahmini
- Risk önceliklendirme ve cevap planlaması
- Risk izleme

Bir olayı gerçekleşmeden önce tahmin etmek ve buna karşı ne yapılacağını belirlemek, potansiyel olumsuzlukları en aza indirmenin ve fırsatları arttırmanın en iyi yoludur. Bu doğrudan bir kurumun başarısı ile ilgilidir ve risk yönetimi konusudur. Risk yönetiminin avantajları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Derici vd., 2007: 153-154):

- Sürprizleri ve kayıpları en aza indirir,
- Hızlı ve etkili kararlar almaya yardımcı olur,
- Zamandan tasarruf sağlar,
- Kaynak israfını önler,
- Riskleri makul seviyelerde tutmaya yardımcı olur,

- İnsanları yeniliğe açık olmaları için teşvik eder.

Risk yönetimi ve iç kontrol, işletmelerin açık kurumsal hedeflere ulaşma yetenekleriyle güçlü bir şekilde ilişkilidir. Risk yönetimini bu şekilde kabul etmek, fırsatlara odaklanmamızı sağlamaya yardımcı olacak ve ayrıca olası tehditlerle başa çıkmamıza yardımcı olacaktır. Bu nedenle, risk yönetimini planlama sürecine dahil etmek çok önemlidir (Griffiths, 2005: 21).

Şirketler, yönetim bilgi sistemlerini kullanarak politika ve prosedürlerin uygulanıp uygulanmadığını kontrol edebilirler ve risk durumu sürekli izlenebilir. Buna ek olarak birçok şirket; asıl fonksiyonu riskleri ölçmek, politika ve prosedürlerin yeterliliğini kontrol etmek ve riskleri azaltmak ve kontrol etmek için yöntemler önermek olan "risk yönetimi birimini" ayrı ve bağımsız bir birim olarak oluşturmuştur. Risk kontrol sistemlerinin yeterliliğini ölçmek için hem iç hem de dış denetçiden yararlanılır. Risk Yönetim sistemleri ve Risk odaklı iç denetimin etkinliği büyük ölçüde, iç kontrol sisteminin başarılı bir biçimde uygulanmasına ve iç denetim elemanlarının yetenek ve dikkatli olmasına bağlıdır (Katz, 1998: 1).

2.7.6.1. Risk Odaklı İç Denetim

Son yıllarda, artan küresel gelişmelerle birlikte sermayenin serbest dolaşımı üzerindeki engeller giderek azalmış ve etkileşimi ve piyasaların yakınlaşması ile finansal hareketlilik artmıştır. Çok uluslu şirketlerin teknolojik gelişmelerin sürükleyici bir güç olarak ortaya çıkmasına paralel olarak bulunması rekabeti daha da zorlaştırdı. İşletmeler için sürdürülebilir bir rekabet avantajı elde etmek, bu değişen ortamda meydana gelen risklerin olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaya bağlı hale gelmiştir.

Tüm bu gelişmeler ve özellikle dünyadaki önemli kurumsal skandalların ardından yaşanan gelişmeler organizasyonlar açısından risk yönetimini zorunlu kılmış ve bu süreçte iç denetim rolünü daha belirgin hale getirmiştir. Bu bağlamda, risk yönetimini ve risk bazlı denetim anlayışını belirleyerek organizasyon risklerini değerlendirmek ve iyi bir şekilde yönetmek zorunlu hale gelmiştir.

Tüm bu dönüşümlere paralel olarak iç denetim, kontrol odaklı yaklaşımın katma değerine dayalı olarak risk yönetimi, kurumsal yönetim ve risk bazlı yaklaşımdan ileri gelmiştir. Diğer bir deyişle, iş risklerini değerlendiren denetim yaklaşımı, denetçilerin denetim sürecindeki değişime gitmesini sağlamıştır ve bu değişiklikler bugün iç denetim uygulamalarında riske dayalı bir yaklaşım meydana getirmiştir. Bu risklerin

denetim sürecinde tanımlanması ve değerlendirilmesi ve mevcut denetim eksikliklerinin giderilmesi veya yeni kontrollerin geliştirilmesi denetim faaliyetlerinin kalitesini artıracaktır (Özaydin, 2010).

Risk bazlı iç denetim (RBIA), kuruluşun risk iştahı dahilinde risklerin yönetildiğine dair güvence sağlayan metodolojidir. Risk bazlı iç denetimdeki üç büyük gelişme aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Finansal teori ve uygulamalar ile teknolojik gelişmeler ticari faaliyetlerin kapsamını genişletmiştir.
- Türev pazarlarında görülen çeşitlilik, türev ürünlerin ve diğer karmaşık yapısal finansal ürünlerin popülerleşmesiyle birlikte, finansal sistemi önemli ölçüde değiştirmiştir.
- ABD bankacılık endüstrisinin 1990'lı yıllardan itibaren konsolide edilmesi, artan sayıda büyük bankanın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu nedenle, bankacılık kaynakları daha az ve daha büyük bankalarda yoğunlaşmıştır.

Bu gelişmeyle birlikte önce bankacılık sektöründe RBIA uygulanmış ve diğer sektörlerde uygulamaya başlanmıştır. Bu gelişmeler işletmelerin risk özelliklerini çarpıcı bir şekilde değiştirmekte ve risk profilinde hızlı bir değişim getirmiştir. İç denetim daha önce hata muayenesine ve belirli bir faaliyete yönelik çalışmalara atıfta bulunmuştu ve bugün, gelecekteki oranlarda, işletmelerin geçmiş faaliyetlerinin Risk bazlı yaklaşımla değerlendirilmesinden daha iyi yönetimi vurgulamaktadır (Keskin, 2010). İç denetimde Risk bazlı yaklaşımla denetçiler kaynakları yüksek riskli alanlara tahsis etmeye ve denetim yapmaya başlamıştır. Bu nedenle, iç denetim 2000'li yıllarda ciddi bir değişim geçirmiştir.

Önemli olan, ticari riskleri tanımlamaktır. Eğer riskler tanımlanmaz ve değerlendirilmezse, iç denetçiden bu konuda bilgi sağlamak için işletme yönetimi ile işbirliği yapması gerekir (Griffiths, 2005). RBIA, işletmelerin risk profillerini belirlemeye, denetimin ilerlemesini işletmenin risk profiline göre şekillendirmeye ve denetim kaynaklarını denetimin verimliliğini artırmak için bu profile göre tahsis etmeye dayalı bir denetim yaklaşımıdır (Keskin, 2010) . RBIA, risk yönetimi süreçlerinin çıktılarını kullanarak yüksek riskli alanları denetimde odak noktası olarak seçer. Böylelikle denetimde verimlilik artırılmış, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanmış olur (Kishali ve Pehlivanli, 2006).

2.7.7. Risklerin Sınıflandırılması

Genel anlamda risk, “işletmeyi bütünüyle etkileyebilecek parasal kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin hasar görmesi ve yasal gerekliliklere uygun olmama gibi eylemlerin, işletmeyi olumsuz etkileyebilmesi” anlamına gelir (Kishalı ve Pehlivanlı, 2016: 76). Risk, her işletme için kaçınılmaz bir unsurdur. İşletmeler, finansal riskin yanı sıra, işletme riskine ve hisse senedi fiyatlarının olumsuz etkilenmesine sebep olacak, ekonomik koşullardaki değişime de duyarlıdır (Abdel-Azim ve Abdelmoniem, 2015: 31).

Planlanmış hedeflere ulaşmayı etkileyen her türlü engel bir risktir. Ancak risk, bünyesinde sadece tehlike ve belirsizliği değil; fırsatları da barındıran çok yönlü bir kavramdır. Daha önceleri işletmeler riski sadece tehlike ve belirsizlik olarak algılamaktayken, artık günümüzde bir fırsat olarak da algılamaktadırlar (Tüzün, 2002: 25). Beklenmdik faaliyetlerden kaynaklanan risk tehlikeyi, değişimlerden kaynaklanan risk belirsizliği, çeşitli riskleri avantaja dönüştürme yeteneği de fırsatları beraberinde getirmektedir (Tüzün, 2002: 26). İç denetim konusunda oldukça önemli bir yere sahip olan IIA'ya göre risk; amaçlara ulaşmanın üzerinde etkiye sahip olabilecek bir olayın meydana gelmesindeki belirsizliktir. IIA'ya göre risk, sonuçları ve meydana gelme olasılığı açısından ölçülebilir bir kavramdır (Pickett, 2004: 39). İç denetimin bakış açısına göre risk, organizasyonun nabzıdır. Bu, iç denetim açısından oldukça iyi bir benzetimdir ve iç denetçiler bu nabzı tutmak için faaliyetlerde bulunmaktadır (Griffiths, 2005: 17).

Bir işletmenin karşı karşıya gelebileceği riskler çok farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Ancak işletmenin yapısal ve sektörel özellikleri bu sınıflandırmayı önemli ölçüde etkileyecektir. Her kurum kendisine özgü bir risk yorumuna sahiptir. Bu risk yorumu kurumun faaliyette bulunduğu piyasa, kültür ve misyonuyla tutarlılık arz etmektedir. Risk yönetimi ile kurumsal sistemler ve prosedürler arasında uyum sağlayabilmek için birçok organizasyon, risklerini yapısal bir şekilde belirlemekte ve uygun bir şekilde kategorize etmektedir (Pickett, 2003: 159). Roth ve Espersen (2002) çalışmalarında, bütün kurumlara uygun bir risk sınıflaması seti oluşturmanın mümkün olamayacağını ifade etmişlerdir. Denetçilerin kendi kurumlarına özgü bir risk sınıflaması ve ölçüm skalaları oluşturabilmeleri için risk üstlenenlerle birlikte hareket etmeleri gerektiği vurgulanmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi her kurum kendine

özgü bir risk yorumuna sahiptir ve bu risk yorumu kurumun faaliyette bulunduğu piyasa, kültür ve misyonuyla tutarlılık arz etmelidir. Risk yönetimi sürecinin önemli aşamalarından birisi de risk belirlemesidir.

Gelişmekte olan endüstrilerdeki gelişmeler ve değişiklikler, risklerin daha dikkatli bir şekilde izlenmesini ve yönetilmesini gerektirir. Tüm işletmelere uygulanabilecek bir risk sınıflandırması oluşturmak mümkün değildir. Bu şekilde denetçiler, o şirkete yönelik olarak riskleri sınıflandırmak ve şirketin risklerini ölçmek için şirket yönetimi ile birlikte çalışmalıdır (Roth ve Espersen, 2002: 18). Genel olarak, risk türleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Kır, 2010: 53-54):

2.7.7.1. İçsel Risk

Yönetim herhangi bir önlem almadığında ve olumsuzluklara karşı herhangi bir önlem almadığında ortaya çıkabilecek bir risk türüdür. Başka bir deyişle, herhangi bir iç kontrol prosedürü olmadığında bir işte veya işlemde ciddi sorun ve usulsüzlüklerin olması olasıdır.

2.7.7.2. Kontrol Riski

İç kontrollerin uygun olmaması veya iç kontrollerin uygun şekilde yapılmaması durumunda karşılaşılan risk türüdür. Diğer bir deyişle; Bir işlemdeki kritik hataların ve usulsüzlüklerin iç kontrol sistemi tarafından ortaya çıkmaması ihtimalidir.

2.7.7.3. Artık (Kalan) Risk

Olumsuzlukların ortaya çıkma ihtimalini ortadan kaldırmak ve elemelerin ortadan kaldırılamaması durumunda olumsuz etkilerin hafifletilmesi için yönetim tarafından alınan önlemler (kontrol faaliyetleri) sonrasında kalan bir risk türüdür. Bu aynı zamanda “güvenlik açığı” olarak da bilinir ve doğal riskten sonra kalan artık risktir. Riskler; kredi riski, operasyonel risk, piyasa riski, itibar riski, faiz oranı riski, kur riski, likidite riski ve ülke riskidir (Kır, 2010: 53-54).

2.8. İç Denetim Alanındaki Güncel Gelişmeler

Günümüzde, dinamik bir çevrede faaliyetlerini sürdüren işletmelerin artan ihtiyaçları doğrultusunda iç denetimin faaliyet alanı genişlemekte ve iç denetime yüklenen roller de artmaktadır. Yaşanan bu değişimin etkisiyle, çalışmanın bu bölümünde kurumların iç denetim uygulamaları üzerinde etkisi olan güncel gelişmeler ve yeni eğilimler incelenecektir.

2.8.1. Kurumsal Yönetim ve İç Denetim

Kurumsal yönetim, kavram olarak 1990'lı yıllarda ortaya çıkmış ve çok süratli bir şekilde uluslararası organizasyonlar, hükümetler, iş dünyası ve akademik çevrelerde kabul ve kabul gören bir yönetim felsefesi haline gelmiştir. Kurumsal yönetim, makroekonomik politikalardan, ürün ve faktör piyasalarındaki rekabet düzeyine kadar firmaların faaliyetlerini biçimlendiren bir çok unsurdan meydana gelmektedir (Can Aktan, 2006: 3). Kurumsal yönetimin mali piyasalarda ve şirketler sektöründe rekabetçi gücü arttırmada gittikçe artan önemde bir rolü olduğu gerçeğini fark eden SPK, Temmuz 2003'te "uygula, uygulamıyorsan açıkla" prensibi çerçevesinde kendi kurumsal yönetim ilkelerini yayınlamıştır (Cansızlar, 2006: 45).

İç denetim fonksiyonu, yönetim süreçlerinde oldukça önemli bir rol oynamaktadır ve burol aslında son zamanlarda da geniş ölçüde tartışma konusu olmaktadır. Bu tartışmalar neticesinde varılan sonuçlar, iç denetim faaliyetlerinin doğasının gelecekte önemli ölçüde etkileneceğini göstermektedir. İşletme yönetimleri sıklıkla iç denetçilerden; risklerin etkin bir şekilde tanımlandığı ve izlendiği, örgütsel süreçlerin etkin bir şekilde kontrol edildiği ve örgütsel süreçlerin etkin ve etken olduğu konularıyla ilgili kendilerine güvence sağlamalarını talep etmektedirler. Bu açıdan iç denetim fonksiyonu, kurumsal yönetim için oldukça önemli bir rol üstlenmektedir. Bir başka ifadeyle iç denetim, kendisinden yönetimin kontrol uygulamalarının etkinliğini değerlendirmesi istenirken, etkin kurumsal yönetim ve kontrollerin uygulanmasında aktif bir rol üstlenmektedir (Hermanson ve Rittenberg, 2003: 32).

İç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliği etkiler, kurumsal yönetimin kalitesini geliştirir ve kurumsal değeri yükseltir. Bunun yanı sıra pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar ve aynı zamanda kurumsal itibarın sigortasıdır (Ceyhan, 2010: 46). Kurumsal yönetim bağlamında etkin bir iç denetim fonksiyonu, bütün kurumsal yönetim süreçlerinin objektif bir şekilde değerlendirilmesini sağlar. İç denetimin bunu gerçekleştirebilmesi için riskleri değerlendirmek, sonuçları raporlamak ve gelişimi sürdürmek için gerekli olan güç ve yetkiye sahip olması gerekmektedir (IIA, 2003: 2). Kurumsal yönetim açısından iç denetimin üstlendiği önemli rollerden bir diğeri de risk yönetimidir. İç denetim, risklerin niteliğini ve bunların işletme üzerine olası etkilerini dikkate alarak, ilgili işletme departmanlarına adapte edilen risk yönetimi uygulamalarının yeterliliğini sağlamalıdır (Apte, 2004: 585).

2.8.2. Bilgi Teknolojileri ve İç Denetim

Dijitalleşme ve teknolojinin denetim birimlerine çok faydalı yönleri bulunmaktadır. Böylece verilere daha kolay ve uzaktan erişim sağlanabilirken, denetimin kalitesi ile etkinliği arttırmakta ve denetim süreleri kısalarak maliyetleri azalmaktadır. Teknolojinin ve küresel ekonominin etkisi, iç denetim mesleğinin doğasını değiştirmiş ve iç denetçilerin etkin faaliyet gösterebilmeleri için yeni beceriler gerektirmiştir. Teknolojinin hızla gelişmesiyle birlikte bilgi teknolojisi denetimi kavramı ortaya çıkmıştır (Uzay, 2003: 221-222).

Denetimde özellikle bilgisayar teknolojisinden yararlanılmak üzere denetim görevlileri yoğun bilgisayar eğitimine tabi tutulmalı, çağdaş teknolojilerin kullanımı teşvik edilmeli, kontrol görevlerinin pek çoğu otomatik kontrol yöntemleriyle yapılmalıdır (Sanal, 2002: 46). Bilgi teknolojileri yönetiminde başarı sağlamak için önemli faktörlerden biri de buna yönelik yönetim kültürünün kurum içinde oluşturulmasıdır. Bunun için de öncelikle bilgi teknolojileri ve iş birimleri arasındaki ilişkinin geliştirilmesi önemlidir (Kırlar, 2006: 2).

Organizasyonların ne yaptığı, nasıl faaliyet gösterdiği, müşterileri ve rekabetçi pozisyonu arasında nasıl bir ilişki olduğunu doğrudan etkilemesi nedeniyle, kurumsal stratejilerin geliştirilmesi ve tatbik edilmesi noktasında bilgi teknolojileri oldukça önemli bir rol üstlenmektedir. Daha etkin bir kurumsal yönetim için bilgi teknolojilerinin oldukça önemli katkıları bulunmaktadır. Bu yüzden, iç denetim gerek mesleki sorumluluğunu etkin bir şekilde yerine getirmek, gerekse kurumsal yönetimle ilgili artan beklentileri karşılamak için bilgi teknolojilerinin etkinliğini sağlamaya yönelik faaliyetlerini sürdürmelidir (Ramamoorti ve Weidenmier, 2003: 311). İç denetim açısından gerekli bilgi sistemleri/bilgi teknolojileri becerilerini temin etmek için birçok seçenek bulunmaktadır. Bunlar (Pickett, 2003: 463):

- Gerekli becerileri sağlamak için bir konsorsiyumun oluşturulması,
- Diğer denetçilerin, bilgisayar tabanlı sistemlerin üstesinden gelmelerine yardımcı olacak az sayıda bilgi sistemi denetçisi istihdam edilmesi,
- İç denetçilerin, genel bilgi sistemleri denetimi teknikleri konusunda eğitilmesi,
- Bilgisayar tabanlı sistemler üzerinde uzmanlaşan denetçilerle diğer denetçiler arasında rotasyonun sağlanması,
- Belli bilgisayar tabanlı denetim projelerini gerçekleştirmek ya da genel anlamdaki iç denetçileri desteklemek amacıyla danışmanlara başvurulmasıdır.

Ayrıca günümüzde birçok işletme, risk odaklı denetim yaklaşımını benimsemekte ve bu doğrultuda denetçilerin işletme içi/dışı riskleri analiz edebilmesi için bilgisayar yazılımları geliştirmekte ya da satın almaktadır (Bierstaker vd., 2001: 159-160). Organizasyonlar, bilgi teknolojileri sayesinde bilgi paylaşımında bulunmakta ve faaliyet etkinliklerini artırmaktadırlar. Bu değişim; bilgisayar sistemleri, bilgi güvenliği, veri gizliliğine ilişkin kontroller ve kalite güvence uygulamaları ile ilgili güvence taleplerini de artırmıştır (Anderson, 2003: 115).

2.8.3. Dış Kaynaklardan Yararlanma ve İç Denetim

Geleneksel olarak, iç denetim fonksiyonu güvenilir muhasebe bilgileri sağlamak ve işletme varlıklarının korunmasına yardımcı olmak amacıyla tasarlanmıştır. Ancak günümüzde, iç denetimin ilgi alanı faaliyet denetimi, risk değerlendirme, bilgi teknolojisi güvence hizmetleri ve daha fazlasını kapsayacak şekilde gelişmiştir. Gelişim gösteren bu yeni roller, kurumların yönetim kontrol yapısının ve risk yönetimi sistemlerinin bir parçası olan iç denetimin önemini artırmıştır. Bu gelişmeler, kurumların iç denetçilerden gelen taleplerini etkilemiş ve iç denetçilerin yeni bilgi, beceri ve uzmanlıklara sahip olmasını gerekli kılmıştır. Kurumlar artan bilgi, beceri ve uzmanlıkları kendi bünyelerinde geliştirmek ya da outsource etmek kararını vermeye yüzleşmişlerdir (Spekle vd., 2007: 102-103).

Outsourcing, şirketlerin karmaşık hale gelen risk ve kontrollerini izlemede iç denetim ekibine yardımcı olacaktır. Basel komite, bankalarda iç denetçilerin banka dışından sağlanmasını, tarafsızlığı korumak için alınması gereken önlemlerden biri olarak belirtmektedir (Özşahin, 2002: 1-2). Outsourcing (dış kaynaklardan yararlanma) kararları kısa vadeli olabileceği gibi uzun vadeli de olabilmektedir. Ancak uzun vadeli sözleşmelere ilişkin outsourcing kararları, sözleşme taahhütleriyle ilgili sonuçlar ve riskler nedeniyle daha zor kararlardır (Gavin ve Matherly, 1997: 117).

Örgütsel fonksiyonların outsource edilmesinin mantıksal temeli, ağırlıklı olarak maliyetazaltımını gerekli kılan yeni rekabetçi ortam, organizasyonların kapasitelerini daha etkin yönetebilmesi ve temel yeteneklerine odaklanarak kendi esnekliklerini sağlaması ve temel yetenekleri dışındaki faaliyetleri outsource etmesi gibi ekonomik kavramlara dayanmaktadır (Covaleski vd., 2003: 328). İç denetimde, outsourcing uygulamasına yönelimdeki ana amaç, işletmelerin üst düzey yöneticilerinin yeniden tanımladıkları iç denetim misyonunu yerine getirmede gerekli kaynaklara ulaşmayı

kolaylaştıracak yeni ve esnek yapı arayışlarıdır (Ataman Akgül, 2003: 46). İç denetim hizmetlerinin outsource edilmesinin; bağımsızlığın artması, esneklik, maliyet tasarrufu, kalitenin iyileştirilmesi gibi yararları bulunmaktadır. Bununla birlikte bazı yazarlar sadakat, iş bilgisi ve değerli bir eğitim alanının kaybı gibi dezavantajlarının da bulunduğu vurgu yapmaktadırlar (Adams, 1994: 11).

2.9. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Genel Bakış

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının mali ve idari işlemlerinin yürütülmesinde bağlı oldukları kanundur. Bu kanun 10 Aralık 2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilerek 24.12.2003 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Toplan 83 maddeden oluşmaktadır.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun amacı 'kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamukaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.' diye tanımlanmaktadır.

İlgili kanunun kapsamından bahsedecek olursak, Merkezi ve Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunun kapsamını bize anlatmaktadır. Bunun yanı sıra, Avrupa birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmalar ve bağlı oldukları hükümler saklı kalmak kaydıyla 5018 sayılı kanun hükümlerine tabidir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlarda bu kanunun belli hükümlerine tabidir.

İlgili kanunda, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, bu kanuna ekli I-II ve III sayılı cetvel ve bu cetvellerde bulunan kamu idareleri tanımlanmıştır. İlgili kanunda, mahalli idare kavramı, bütçe kavramı, kamu kaynakları kavramı, kamu gideri kavramı, kamu geliri kavramı, özel gelirler, harcama birimleri kavramı, kamu mali yönetimi kavramı, mali kontrol kavramı, stratejik plan kavramı ve mali yıl kavramlarından bahsedilmiştir. Yine aynı kapsamda Kamu Maliyesi, gelirlerin toplanması, açıkların finansmanı, harcamaların yapılması,

kamu varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerin yönetimi olarak tanımlanmıştır. Uygulamada merkezden ve yerinde yönetim esasları temel olarak benimsenmiştir. Kamu kurum ve kuruluşlarının görevleri, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde açık olarak belirlenir ve kaynakların dağıtımında esas alınır.5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda kamu maliyesinin temel ilkeleri tanımlanmış, kamu mali yönetiminin ‘uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür’ ilkesiyle hareket edilmiştir ve ayrıca kamu görevlilerinin hesap verebilmelerinin kolaylaştırarak şekilde uygulamaya konulmuştur. İlgili kanunda ayrıca, kamu kaynaklarının kullanılmasının genel esaslarından bahsedilmiş olup mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, gibi kavramlarda bu kanunla karşımıza çıkmaktadır. Yürütme kavramından da bahsedilmiş olup yürütmenin kendisi Cumhurbaşkanı olarak tanımlanmaktadır.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda, bakanlar ve üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğundan da bahsedilmektedir. ‘bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından dolayı hukuki ve mali konularda cumhurbaşkanına karşı sorumludurlar’ denilmektedir. Kanunda ‘üst yönetici’ kavramından da bahsedilmektedir. Üst yöneticiler, kamu kurumlarında ilgili kamu idaresinin en üst yöneticisi, il özel idarelerinde valiler, belediyelerde belediye başkanı üst yönetici olarak tanımlanmıştır. Bu kanuna göre bakanlıklarda ki üst yönetici Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir. ‘Üst yöneticiler yöneticisi buldukları idarelerin mali planlarının, bütçelerinin hazırlanmasının, stratejik ve yıllık kalkınma planlarının hazırlanmasından, sorumlusu oldukları kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasından, kamu zararından, kaynakların kayıp ve kötüye kullanılmasından ve bunların önlenmesi için gerekli tedbirleri alma konusunda, uygulamada ki mali sistemin izlenmesinden, raporlanmasından, mali tabloların doğru yorumlanmasından, kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerinin işletilmesinden, cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde tanımlanan görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinde bakana, yerel yönetimlerde de meclisine karşı sorumludur.’ denilmektedir. İlgili kanunda ayrıca, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi, iç denetçi, iç denetim, kavramlarına ve tanımlarına da yer verilmiştir.5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda ayrıca bütçe kavramından da bahsedilmektedir. Bütçe türleri ve kapsamı; merkezi yönetim bütçesi, I-II ve III sayılı

cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerini temsil eder. Genel bütçe, devlet kurumları ve bünyesinde ki kuruluşları, I nolu cetvelde yer alan kurumların bütçesini temsil eder. Özel bütçe, herhangi bir bakanlığa bağlı, belirli bir kamu görevini yürütmek amacıyla kurulmuş olan, bütçeyle kendisine gelir tahsis edilmiş, harcama yapma yetkisi verilmiş, kanuna ekli II sayılı cetvelde yer alan kuruluşların bütçesidir. Düzenleyici denetleyici kurumlar bütçesi, özel yasalarla kurulmuş kanuna ekli III sayılı cetveldeki kurumları temsil eden bütçe türüdür. Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmetini yerine getirmek üzere, kanunla kurulan ve kanuna ekli IV sayılı cetveldeki kurum bütçesini temsil eder. Son olarak Mahalli idareler bütçesi, mahalli idareler niteliğindeki kamu kuruluşlarının bütçesini temsil eder. Yine aynı kanunda bütçelerin temel ilkelerinden de bahsedilmektedir.

Merkezi yönetim bütçe kanunu, Genel yönetim ve Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirleri ve giderleri noktasındaki tahmini rakamları açıklayan, bu tahminlerin uygulanması ve hayata geçirilmesine izin veren kanundur. İlgili kanun içerisinde 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında bulunan kamu idarelerinin, mevcut ve takip eden iki yılın gelir ve gider tahminleri, bütçe açığının yada fazlasının ne kadar olduğu, açıkların finansmanının nasıl yapılacağı ve fazla olan kısmın ne şekilde kullanılacağı, istisna ve indirimler nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, muafiyetler, garanti sınırları, borçlanmalar, bütçelerin finansman uygulamalarında tanınacak yetki ve görevler, cari yıl içerisinde gelir ve giderlere yönelik hayata geçirilecek hükümler ve bütçelere bağlı cetveller bulunmaktadır.

İlgili kanunun üçüncü bölümünde, bütçelerin uygulama esaslarından bahsedilmiştir. Genel yönetim ve merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, ödeneklerin kullanılması, ödeneklerin aktarılması, merkez dışı birimlere ödenek gönderilmesi, yedek ödenek, örtülü ödenek gibi konular yer almaktadır. Yine aynı bölüm içerisinde, kamu yatırım projeleri, yüklenmeye girişilmesi, ertesi yıla geçen yüklenme, gelecek yıllara uygun yüklenmeler, bütçelerden yardım yapılması, bütçe politikaları gelir ve giderlerin incelenmesi gibi başlıklar yer almaktadır.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun dördüncü bölümünde, harcama yetkisi ve harcama yetkilisinden bahsedilmektedir. Bütçe kanunuyla kendisine harcama yetkisi verilen harcama birimlerinin en üst yöneticisine harcama yetkilisi denilmektedir. Bütçe kanunuyla harcama yetkisi verilen birime de harcama birimi

olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunun bu bölümünde harcama talimatı ve sorumluluk, giderlerin gerçekleştirilmesi, ödenemeyen giderlerin bütçelendirilmesi ve ön ödeme gibi konulara değinilmiştir.

İlgili kanunun beşinci bölümünde, ‘gelirlerin toplanması’ bölümü olup, gelir politikaları ve ilkeleri, gelirlerin dayanakları, gelirlerin toplanması sorumluluğu, özel gelirler, bağış ve yardımlar, gibi başlıklar yer almaktadır. Gelirlerin toplanması, bu işlemler için izlenecek yollar, belirlenecek stratejiler, ve uygulanacak yöntemler her cari yıl başında kamuoyuna duyurulur. Vergi gelirleri, ve harçlar gibi konular, kanunla belirlenir ve değerlendirilir. Bahsi geçen gelirlerin toplanması, işleme alınması ve raporlanması gibi konulardan gelirleri toplayan sınıflandıran ve raporlayan yetkili kişilerin sorumluluğundadır. Özel gelirler açısından ilgili kamu idarelerine tahsis edilen tutarlar ilgili kamu idaresinin o yıl için belirlenen bütçelerinde gösterilir, cari yıl içerisinde ki özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelirlerden fazla olamaz. Gerçek veya tüzel kişilikler tarafından kamu hizmetleri nedeniyle ve bu hizmetlerin karşılığı olarak herhangi bir yardım ve ya bağış alınama, tahsilat yapılamaz denilmektedir.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunun altıncı bölümünde ‘faaliyet raporları ve kesin hesap’ idari ve birim faaliyet raporları, kesin hesap kanunu, genel uygunluk bildirim, bölümleri yer almaktadır.(Madde 41- (Değişik: 22/12/2005-5436/3 md.)Birim faaliyet raporları her yıl bütçeyle kendisine harcama yetkisi verilen harcama yetkilileri yada üst yöneticiler tarafından hazırlanır. Bu bölümde yine, taşınır ve taşınmaz edinim işlemleri, elden çıkarımlar, yer değiştirmeler, takas, mal yönetiminde etkinlik ve sorumluluklar düzenlenmiştir. 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu altıncı bölümde, kamu hesapları ve mali istatistikler, muhasebe sistemi, kayıt zamanı, kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemleri, kapsam temel ilkeler ve kurumsal çerçeve konuları ele alınmıştır. İlgili kanunun bu kısmında ayrıca, mali istatistikler, ilgili istatistiklerin hazırlanması ve açıklanması, mali istatistiklerin değerlendirilmesi gibi konular yer almaktadır. 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu altıncı kısımda incelediğimiz bir diğer konu ise iç kontrol. İç kontrolün tanımı, iç kontrolün amacı, iç kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali kontrol yetkililerinin nitelikleri ve görevlendirilmesi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin görev ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görev ve sorumlulukları, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon

kurulu, iç denetim koordinasyon kurulunun görev ve yetkileri, dış denetim ve sayıştay denetimi yar almaktadır.

İlgili kanunun yedinci bölümünde, yaptırımlar ve yetkili merciler konusu, ödenek üstü harcama, kamu zararı, yetkisiz tahsil ve ödeme, para cezaları ve yetkili merciler, zaman aşımı gibi bölümler yer almaktadır.

Kanunun ilgili sekizinci kısmında ise, mali yönetim ve kontrol sisteminin denetimi, kamu idarelerinin sorumluluğu, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler, kurumlardan alınacak hasılat payları, kamu alacaklarının silinmesi ve yetki gibi bölümleri içermektedir.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun dokuzuncu kısmında ise, yürürlükten kaldırılan hükümler, geçici maddeler ve yürürlük, müşterek fon hesabı, fatih projesi kapsamında mal ve hizmet alımları ile yapım işleri, gelir ve ödenen kaydetme yetkisi, iç denetçi kadrolarına atama, yürürlük ve yürütme konuları bulunmaktadır.



BÖLÜM 3. 5018 SAYILI KANUNA GÖRE KAMU VE ÖZEL SEKTÖR YÖNETİMLERİNDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KARŞILAŞTIRILMASI

Araştırmanın bu bölümünde, hem özel sektör, hem kamu sektörü iç denetim birimi çalışanlarıyla yüzyüze yapılan mülakatlarda iç denetim ve iç kontrol bölümünün yapısı, işleyişi ve faaliyetleri incelenmiş, iç denetim alanında yönetsel anlamda karşılaşılan zorluklar ve sıkıntılarla alakalı olarak makul çözümler üretilmeye gayret edilmiştir.

3.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın çıktısı, araştırılan konudaki bilgi ve literatüre katkıda bulunmayı hedeflemektedir. Araştırmacılar, akademisyenler, öğrenciler, politika yapıcılar ve ticari işletmelerin kurumsal yönetim uygulamaları üzerindeki iç denetim ile ilgilenen diğer paydaşlara referans kaynağı olarak hizmet vermektedir. Çalışma, profesyonel işletme yönetimlerine ve personeline ve diğer benzer kuruluşların kurumsal yönetim alanındaki işletmelerin mevcut zorluklarını tespit etmelerine yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Aynı zamanda bu araştırma ile, yönetim faaliyetlerinin birçok kritik alanında stratejik kararları için ampirik destek sağlaması ve her şeyden önce, paydaşlarının değerini oluşturmak ve sunmak, müşteri memnuniyeti ve sadakatini sağlamak için uygulanabilir iç denetim uygulamaları tasarlama konusunda makul derecede geçerli ve güvenilir bir rehber sağlaması amaçlanmaktadır.

Bununla birlikte bu temel amaçların yanı sıra, iç denetim ve kontrol mekanizmalarının hem kamu da hem özel sektör şirketlerinde örnek oluşturmak hedeflenmektedir. Bu nedenle, iç denetim faaliyetleri çerçevesinde hem kamu iç denetçilerine hem de özel sektör iç denetim birimlerine çeşitli sorular sorulmak suretiyle bir takım neticelere ulaşılmıştır. Buradan hareketle çalışmanın temel amacı; hem üst kademe yöneticilere hem de konuyla ilgili orta ve alt kademe yöneticilere, yönettikleri denetim süreçleri ile alakalı makul sonuçları ortaya koymak ve bu yönde öneriler sunarak işletmenin mevcut iç denetim faaliyetlerine katkıda bulunarak örnek bir iç denetim uygulaması oluşturmaktır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Bir araştırmada konunun hangi yaklaşımla ele alındığı, nasıl bir metot ile çözüldüğü ve bu çözüme uygun olarak hangi araştırma tekniklerinin kullanıldığının en açık göstergesi araştırmada kullanılan yöntemdir. Bir araştırmanın yöntemi, araştırma verilerinin toplanması, düzenlenmesi ve analizi sürecini ifade etmektedir. Araştırma yönteminin seçimi ise büyük ölçüde araştırma sorularının doğasına bağlıdır.

Yönteminin belirlenmesinde; araştırmanın amacı, araştırmanın problemi ve araştırmanın konusu göz önünde bulundurularak, amacın gerçekleştirilmesi ve sorunların çözümü için en uygun yöntemin Delphi tekniği uygulanarak derinlemesine mülakat yöntemi olduğu düşünülmüştür.

Bu araştırmada kamu ve özel sektör kuruluşlarında iç denetim ve iç denetim koordinasyon kurulu üyesi iç denetçiler ile yüz yüze iç denetim ve iç denetim kavramına ilişkin olarak yaşanmakta olan mesleki ve yönetsel problemlerin varlığına ve çözüm önerilerine yüz yüze ve derinlemesine mülakat yöntemi ile değinilmiştir. Araştırmada sektör ayrımı yapılmamış olup, kamu da gizliliğin esası nedeniyle kurumların ismine değinilmemiştir.

3.2.1. Verilerin Toplanması

Veri toplama tekniği olarak, öncelikle konuyla ilgili teorik bilgilerin edinilebilmesi için belge tarama tekniği kullanılmıştır. Bunun için konuyla doğrudan ve dolaylı ilgili başlıklarla ilgili olarak; kütüphanelerden, ilgili meslek kuruluşlarından ve internet üzerinden tarama yapılarak gerekli kitap ve makaleler temin edilmiştir. Bunun yanı sıra incelemenin yapıldığı özel ve kamu sektörü kuruluşların iç denetim, iç denetim ve koordinasyon ve teftiş kurulu üyesi olduğu belirlenen kişilerle yüz yüze derinlemesine mülakat ve soru cevap yöntemiyle yapılan görüşme neticesinde belirlenen yönetsel problemler, ve çözüm önerileri yine aynı meslek mensuplarıyla yapılan sözlü mülakatlarla değerlendirilmiştir.

3.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Göre Kamu ve Özel Sektör Yönetimlerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi ve Karşılaştırılması

3.3.1. Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgi Düzeyi

Tablo 1. Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgi Düzeyi. (Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgisizliği Var mı?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
İlgizliği vardır.	✓	✓
İlgizliği yoktur.		

3.3.1.1. Özel Sektör

Araştırma kapsamında “Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgi Düzeyi(Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgisizliği Var mı?)” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: Şirket yöneticilerinin iç denetime çoğunlukla ilgisi fazla değildir. Bu durum yeni Türk ticaret kanunundan önce de böyleydi, yeni kanundan sonrada aynı ilgisizlik ve duyarsızlık maalesef devam etmektedir. Oysaki yeni Türk ticaret kanununda bağımsız denetiminin önemi, şirket defter ve mali tablolarının beraatı daha da önemli bir role bürünmüştür. Ülkemiz şirket profilleri incelendiğinde genellikle aile şirketlerinin çoğunlukta olduğu görülmektedir. Gerçi kurumsal şirketlerin bazılarında da durum farklı değildir. Bu nedenle bağımsız denetim ve iç denetim gerekli rolü rahat üstlenememektedir.

Genel Görüş 2: Şirketlerde iç denetim uygulamaları şirketlerin doğru stratejileri üretebilmeleri açısından önemlidir. Bununla beraber günümüz şirketlerinde üst yöneticilerin iç denetime yönelik ilgileri oldukça düşüktür. Her ne kadar günümüzde kanun ve yönetmelikler çerçevesinde iç denetim ve bağımsız denetim gibi uygulamalar ön plana çıksa da yöneticileri bu konudaki bilgileri ve ilgileri yetersizdir.

Yapılan görüşmeler incelendiğinde üst yöneticilerin iç denetime karşı yeterli ilgiye sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Şirketlerde iç denetim uygulamalarının etkin bir şekilde sürdürülmesi şirketin gelecek planlarını istediği şekilde sürdürebilmesi ve hedeflerine ulaşabilmesi adına önemlidir. İç Denetim uygulamaları kapsamında şirketlerdeki hatalar tespit edilebilir ve bu hatalara yönelik olarak doğru stratejiler benimsenebilir. İç Denetim uygulamalarının etkin bir şekilde şirketlerde sürdürülmesi ve elde edilen sonuçlar doğrultusunda doğru stratejilerin üretilmesinde ise üst

yöneticilere önemli görevler düşmektedir. Bununla beraber yapılan görüşmeler sonucunda üst yöneticilerin iç denetime karşı yeterli ilgiye sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Bu durum şirketlerde önemli problemlerden biri olarak değerlendirilebilir.

3.3.1.2. Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgi Düzeyi(Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgisizliği Var mı?)” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş : Genel yönetim ve merkezi yönetim bütçe kapsamında ele aldığımız kamu idarelerinde iç denetim kavramının ve ilgili uygulamalarının 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte farklı ve daha kapsamlı olarak ele alındığını gözlemlemekteyiz. Bu durum bazı uygulama ve bu uygulamalara bağlı olarak sorunları da beraberinde getirdiği aşıkardır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda tanımlanan Üst yönetici ve harcama yetkilisi sıfatına haiz idarecilerin iç denetim ve iç denetçiye olan bakış açıları ve ilgili kanun uygulamasının yeni hayata geçtiği dönemlerde nelerle karşılaşıldığına kısaca göz atmak amacıyla bu olumsuz durumların ve çıkış nedenlerini birkaç başlıkla sıralayabiliriz.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunundan önce bünyesinde iç denetim birimleri bulunmayan Merkezi Yönetim ve Genel Yönetim Bütçe kapsamında değerlendirebileceğimiz kamu idare, şube ve başkanlıklarında teftiş kurullarının oluşturulması, iç denetim birimlerinin kurulması ve burada görev yapacak olan iç denetçi ve müfettiş kadrolarına atanacak donanımlı personellere ilk zamanlarda güvenilmemesi gibi durumlar söz konusu olmaktadır.

Bu kadroları oluşturan yetişmiş personeller genellikle Muhasebat Genel Müdürlüğü, Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı gibi kurumlardan istihdamı sağlanıyordu. Bu yetişmiş personellerin başka kurum ve kültürlerinden geliyor olması mevcut kurum ve idarecilerini kuşku ve endişeye sürüklemesinin gayet normal olduğunu düşünülebilir.

İç denetim ve teftiş yaklaşımı, kanunun hayata geçtiği ilk yıllarda Merkezi Yönetim ve Genel Yönetim Bütçe kapsamında ki kamu idarelerinde görevli üst yöneticiler, harcama yetkilileri, hesap verme sorumluluğu bulunan diğer tüm idareciler için kaygı ve endişe uyandıran bir olgu olmaktan kurtulamamıştır. Zamanla iç denetim görevini yürüten bu kadrolardaki personellerin hale hazırda ki kurumlarında da başarılı olarak

görev yapmaları, yeni kurum kültürüne adapte olmaları ve benimsenmeleri kaçınılmaz olmuştur.

Yeni yönetim anlayışlarıyla eski yönetim anlayışları arasında ki ilişkiye bakacak olursak, iç denetim ve iç denetim yaklaşımına ilişkin, üst yöneticilerin idari karakter ve yönetim bakış açıları, denetim ve teftiş anlamında bazen taban tabana zıtlık, bazense aşırı benzerlik göstermekte olup yeni yönetim anlayışının klasik denetim yaklaşımına karşı olumsuz bakış açısı geliştirmiş olması, eski yönetim anlayışlarının da modern denetim yaklaşımlarına karşı olumsuz bakış açısı oluşturması kaçınılmazdır. Kanunda tanımlanan üst yönetici yani harcama yetkilisinin kamu kaynaklarının etkili ekonomik ve verimli kullanılmasından, kayıtların doğru tutulmasından, kamu kaynaklarının kötü kullanılmasının önlenmesi gibi konularda birinci derecede sorumlu olması, ve kamu zararı oluşması durumlarında üst yönetici yada harcama yetkilisine zararın tazmini isteneceğinden dolayı iç denetim ve iç denetim mekanizmalarına bakış açıları olumsuzdur.

Kısaca toparlayacak olursak, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki kamu idarelerinde bulunan üst yöneticiler, harcama yetkilileri, sorumlu diğer idareciler iç denetim ve iç denetim yaklaşımına kanunun ilk yürürlüğü girdiği dönemlerde pek ilgilerinin olmadığı, olumlu bakış açısı sergilemedikleri, ilerleyen zamanlarda bu kurullara ve üyelerine daha çok güvenildiği söylenebilir.

3.3.2. İç Denetim Kadrolarına Atama Durumu

Tablo 2. İç Denetim Kadrolarına Atama Durumu (İç Denetim Kadrolarına Atama Yapılmaması Durumu var mı?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Kadrolar eksiktir.		
Kadrolar eksiksizdir.	✓	✓

3.3.2.1. Özel Sektör

Araştırma kapsamında “İç Denetim Kadrolarına Atama Durumu (İç denetim kadrolarına atama yapılmaması durumu var mı?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: Özel sektör kuruluşlarının çoğu bünyesinde iç denetim kurulları ya da teftiş kurulları bulunmaya başlandığı gözlemlenmektedir. İç denetim ve teftiş

kurullarında bulunan kadrolara gerekli denetim elemanlarının istihdamı noktasında şirket sahipleri ve profesyonel yöneticiler gerekli tedbirleri almaya başlamışlardır.

Genel Görüş 2: İç denetime verilen önem doğrultusunda şirketlerde iç denetim kadrolarına atama durumu daha fazla ön plana çıkmaktadır. İç Denetim faaliyetlerinin doğru bir şekilde elde edilen sonuçların doğru bir şekilde yorumlanabilmesinde profesyonel bir kadronun olması gerekmektedir. İç Denetim kadrolarının oluşturulması şirketlerde iç denetim süreçlerinin etkin bir şekilde sürdürülmesinde gereklilik taşımaktadır. Bu nedenle özellikle büyük ölçekli şirketlerde iç denetim kadrolarına yönelik atamalar daha yoğun gerçekleşmektedir.

Yapılan görüşmeler sonrasında özel sektörde faaliyet göstermekte olan şirketlerde iç denetim kadrolarının oluşturulmasına yönelik olarak faaliyetler sürdürülmeye çalışılmaktadır. İç Denetim faaliyetlerini sürekliliğin sağlanması ve yönetimin bir unsuru olarak işletme faaliyetlerinin denetlenmesi kapsamında tabloların oluşturulması bir zorunluluk olarak görülebilir. Şirketlerde iç denetim faaliyetlerinin doğru ve etkin bir şekilde sürdürülebilmesinde profesyonel bir kadroya ihtiyaç duyulmaktadır. Şirketlerde iç denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde ve yönetilmesinde profesyonel bir kadronun oluşturulmasına yönelik olarak atamalar gerçekleşmektedir. Atamaların gerçekleşmesinde ve kadroların belirlenmesinde şirket sahipleri veya üst yöneticiler aktif olarak sorumluluk almaktadır.

İç Denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak belirlenmesinde profesyonel bir şekilde gerçekleştirilmesi ise en önemli konuların başında yer almaktadır. Şeffaf ve bağımsız bir denetim faaliyetinin yürütülebilmesinde, profesyonel olarak belirlenecek uzman personel önem kazanmaktadır. Bu nedenle özel sektörde iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde sürdürülebilmesinde, kayırmacılık gibi faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

3.3.2.2. Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “İç Denetim Kadrolarına Atama Durumu(İç denetim kadrolarına atama yapılmaması durumu var mı?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş : İç denetçilerin atama ve görevden el çektilir gibi konular 12.07.2006 tarihinde resmi gazetede yayımlanmış olan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik emirleri gereği yapılır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereği Genel Yönetim ve Merkezi Yönetim Bütçe Kapsamındaki kamu idarelerinde, özel bütçeli kamu idarelerinde, düzenleyici ve denetleyici kurumlarda ve bu kurumların iç denetim kadrolarında görev alacak personellerin ilgili yönetmelik ve kanun gereği sertifikalı personel olmaları şartı aranmaktadır.

Sertifikası bulunmayan iç denetçilerin ve teftiş kurulu üyelerinin hem de meslek etiği açısından bu gibi görevlerde bulunmaları sakıncalı görülmektedir. Sertifikalı personeller arasından yapılacak atamalardan sonra oluşturulacak iç denetim birimleri ve teftiş kurulu üyeleri kadroları, meslek yaşantıları boyunca kişisel gelişimlerini, mesleki yeterliliklerini, değişen mevzuat ve kanun gibi konuları yakından takip etme ve kendilerini geliştirmekle mükelleftirler.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında değerlendirdiğimiz genel yönetim ve merkezi yönetim bütçe kapsamındaki kamu idareleri, genel ve özel bütçeli idareler, mahalli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar kendi bünyelerinde oluşturdukları iç denetim ve iç denetim kurulu üyelerini atanma ve görevlendirme işlemleri, o idarenin en üst yetkilisi tarafından belirlenmektedir.

Dolayısıyla görevden alma, el çekirme gibi yetkilerde aynı kişide toplanmıştır. İlgili kamu idarelerini kadrolarında yeterli sayıda ve yetkinlikte iç denetim personeli bulunmadığı durumlarda üst yönetici tarafından ilgili kadrolara iç denetçi ataması gerçekleştirilmektedir.

Üst yöneticilerin iç denetim ve iç denetim kurullarına bakış açılarının olumsuz olduğu yönetim ortamlarında iç denetim kadrolarının bilinçli bir şekilde iş yapamaz hale getirilmesi, eksik personelle iş yükünün artırılması eksik kadrolara denetçi atamalarında yavaş davranılması veya atama yapılmaması, sağlıklı denetim raporu çıktılarının alınamaması gibi durumlar da söz konusu olabilmektedir.

Aksi bir görüş olarakta bazı üst yöneticilerin, kurum menfaatleri, yönetim sorumlulukları, belirlenen hedef ve sonuçlara ulaşma noktasında denetim ve denetçinin ne kadar önemli olduğu görüşüyle hareket eden ve ilgili denetçi ve müfettiş kadrolarının yeterli sayıda denetim personeliyle görev yapmasını sağlayan yönetim anlayışları da söz konusu olmaktadır.

3.3.3. İç Denetim ile Birimler Arası İşbirliği

Tablo 3. İç Denetim ile Birimler Arası İşbirliği (İç Denetim ile Birimler Arası İşbirliği Eksikliği Var mı?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Eksiklik vardır	✓	✓
Eksiklik yoktur		

3.3.3.1. Özel Sektör

Araştırma kapsamında “İç Denetim ile Birimler Arası İşbirliği Düzeyi(İç denetim ile birimler brası işbirliği eksikliği var mı?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: İç denetim birimi ile diğer mali ve idari süreçler içerisinde bulunan departmanların iş birliği eksikliği söz konusudur. İlgili birimlerin şirket içerisinde başka bir birim tarafından denetlenmesi ve kontrol altında tutulması, hatalarının ortaya çıkarılması, suistimallerin ortaya çıkarılması, hem mesleki hem kişisel egolar noktasında birimler arasında pek kabul görülmediğinden iş birliği eksikliği söz konusudur.

Genel Görüş 2: Şirketlerde İç Denetim faaliyetlerinin doğru bir şekilde sürdürülmesinde tüm birimler arasında etkin bir iletişimin sağlanması gerekmektedir. Bununla beraber şirketlerde çoğunlukla birimler arasında etkin bir iletişim söz konusu olmamaktadır. Birimler arasında uyumsuzluğun söz konusu olması veya çatışmaların yaşanması İç Denetim faaliyetlerini de olumsuz yönde etkilemektedir. Şirketlerde kişisel çıkarların ön plana alınması ve performans kriterleri gibi çeşitli faktörler iç denetim faaliyetlerinde doğru bilginin aktarılmasına sebep olmaktadır. İç denetimde, hataların tespit edilmesinde doğru bilginin aktarılması ve birimler arasındaki iletişim önemli bir yere sahiptir. Bununla beraber özellikle özel sektörde faaliyet göstermekte olan işletmeler de çalışanların bilgi aktarımına yönelik gerekli istekte olmamaları iç denetim faaliyetlerinde önemli bir engel olarak ifade edilebilir.

Yapılan görüşmeler sonucunda iç denetim faaliyetlerinde şirket bünyesinde ve birimler arasındaki iletişimin yeterli olmadığı tespit edilmiştir. Kişisel çıkarların ön planda tutulması veya çalışanlar tarafından performans kaygısının yaşanılması bilginin doğru bir şekilde aktarılmasına sebep olmaktadır. Denetim faaliyetleri kapsamında bilginin doğru bir şekilde aktarılmaması hataların açığa çıkartılmasında engel teşkil etmektedir. Bu nedenle işletmelerde İç Denetim faaliyetlerinin aktif bir şekilde

sürdürülebilmesi ve hataların doğru bir şekilde tespit edilmesinde birimler arasındaki iletişim önem kazanmaktadır. Birimler arasındaki iletişimin artırılmasında ise özellikle üst yöneticiler tarafından benimsenecek olan stratejiler önemlidir.

3.3.3.2. Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “İç Denetim ile Birimler Arası İşbirliği Düzeyi(İç denetim ile birimler arası işbirliği eksikliği var mı?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş : 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda tanımlanan genel yönetim ve merkezi yönetim bütçe kapsamında ki kamu kuruluşları bünyesinde bulunan idari ve mali yapılanma (mali işler, insan kaynakları, muhasebe, satın alma, ön mali kontrol, idari müdür yardımcılıkları, bütçe kanunuyla kendisine harcama yetkisi verilmiş kişiler, harcama yetkilileri vb) ile iç denetim ve teftiş kurulları arasında işbirliği eksiklikleri sıklıkla görülmektedir.

İdari birimlerde görevli personellerin görev ve sorumlulukları noktasında ki karşılaştıkları sorunlar ve buna bağlı çözüm önerilerinin üst yöneticilerce bilinmesinin getireceği sakıncalardan kaynaklanan bir iletişim ve bilgi paylaşımı sorunu söz konusu olmaktadır.

Bu eksikliğin ve güven ortamının tesis edilememesinin temel nedenlerinden biri de iç denetim birimi ve varsa teftiş kurullarının bu gibi birimlerin görev ve sorumlulukları noktasında ki makul güvence ve idareye karşı olan sorumluluklarının yerine getirilmeleri noktasında üst yöneticiye karşı iç denetim birim raporlarının etkili ve kabul edilebilir olmasıdır.

İdari ve mali işler konularında ki görev dağılımları, üst yönetici emir ve direktiflerinin çalışma esas ve usulleriyle örtüşmesi, bu emir ve talimatların kanuna ve mevzuatlara uygunluk beraatinin iç denetim ve teftiş kurulu üyelerince kontrolü esas olmaktadır. Bu gibi durumların yaşandığı kamu idarelerinde üst yönetici, kendisine makam ve derece olarak en yakın birim yetkilisi aracılığıyla ya da iç denetim birim yetkilisince bilgi toplayıp birimler arasındaki hissedilir işbirliği eksikliğini ortadan kaldırma yoluna gidebilmektedir.

İç denetim birimleri ve idari birimler arasında yaşanan bilgi paylaşımı eksiklikleri günümüzde, teknolojinin çalışma hayatımıza hızlı nüfuzu, elektronik ve dijital çalışma yöntemleriyle birlikte kontrol edilebilir duruma kavuşmuş, bilgi paylaşımı ve iletişim

ağı çok daha rahat kontrol edilebilir, üst yöneticilere ve sorumlulara bilgi paylaşımının sonuçları ve kurum hedefleri daha iyi ölçülebilir ve raporlanabilir hale gelmiştir.

3.3.4. İç Denetçilerin Kurumu İfşa Eden Olarak Görülmesi Durumu

Tablo 4. İç Denetçilerin Kurumu İfşa Eden Olarak Görülmesi Durumu (İç Denetçilerin Kurumu İfşa Eden Olarak Görülme Durumu var mı?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Evet	✓	
Hayır		✓

3.3.4.1.Özel Sektör

Araştırma kapsamında “İç Denetçilerin Kurumu İfşa Eden Olarak Görülmesi Durumu (İç denetçilerin kurumu ifşa eden olarak görülme durumu var mı?)” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: İç denetçilerin kurumu ifşa eden kişiler olarak görülme durumu söz konusudur. Diğer departmanların işlemlerini, faaliyetlerini kontrol eden, olası mali işlemler, yanlışlar, eksikliklerin ortaya çıkarılmasından dolayı rahatsızlık, doğacak idari para cezaları vb gibi konulardan dolayı çalışanlar belli bir rahatsızlık duyuyorlar.

Genel Görüş 2: Şirketlerde iç denetçilerin birçok bilgiye ulaşma tarifleri çalışanlar arasında huzursuzluğa neden olabilir. İç denetçilerin hatayı tespit etmeye yönelik olarak bilgileri toplamaları ve yanlış uygulamalara ilişkin tespitlerde bulunmaları çalışanlar tarafından olumsuz yönde algılanabilir. İç denetçiyi güvenmeme veya çalışanların hatalarını gizlemeleri gibi problemler iç denetim faaliyetlerini aksaklığa uğratmaktadır.

Şirketlerde faaliyetlerine yönelik gerekli güven duygusunun oluşmaması ve iç denetçiye yönelik önyargıların söz konusu olması mümkün olabilmektedir. Çalışanların yapmış oldukları hataların tespit edilmesi ve bu hataların önlenmesine yönelik olarak stratejilerin üretilmesinde iç denetim faaliyetleri önem kazanmaktadır. Bununla beraber çalışanların yapmış oldukları hataların tespit edilmesi ve bu yönde çeşitli cezalara maruz kalmaları düşüncesi iç denetim faaliyetleri üzerinde bir engel teşkil etmektedir. İç denetçileri kurumu ifşa eden kişiler olarak görülmeleri mümkündür ve bu durum iç denetim faaliyetlerinin sağlıklı olarak sürdürülmesinde en önemli problemlerin başında yer almaktadır. Şirketlerde sadece denetçiye yönelik olarak değil çalışanların birbirlerine olarak güven duyguları zayıf olabilir. Bu durum denetim faaliyetlerinin doğru ve sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesinde engel oluşturmaktadır. Denetim faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürülmesinde birimler ve çalışanlar arasında etkin

bir iletişimin yanı sıra işletmeye yönelik güven duygusunun yüksek olması gerekmektedir. Bu durum ancak şeffaf bir yönetim tarzı ile mümkün olabilir.

3.3.4.2.Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “İç Denetçilerin Kurumu İfşa Eden Olarak Görülmesi Durumu (İç denetçilerin kurumu ifşa eden olarak görülme durumu var mı?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır. Genel Görüş : Merkezi ve genel yönetim bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde iç denetim ve teftiş kurulu üyeleri ve personelleri hakkında, kurumun mali ve idari, performans, uygunluk vb gibi denetim konularında söz sahibi olmaları, üst yönetimlere direk bağlı olup raporlama yapıyor olmaları, iç denetim ve teftiş kurulu raporlarının dış denetim ve TBMM ile paylaşılması gibi nedenlerle kurumu ifşa eden bir yapı olduğu söylenemez. Aksine bu gibi raporlar özel raporlar olup gizliliğin esası söz konusudur.

Denetim sonucunda oluşacak rapor ve çıktıların üst yöneticilerle paylaşılması esası göz önünde bulundurulmaktadır. Denetim takvimi dışında üst yöneticiler ve başkanlık makamlarının diğer denetim talepleri ivedi bir şekilde karşılanmaktadır. Bahsettiğimiz bu konular iç denetim adına geçerlidir.

İç denetim departmanları ayrıca ilgili kurumdaki tüm operasyonları faaliyetleri, organizasyon şemasında bulunan tüm departmanları denetlerler. Süreç denetimleri yaparlar, tüm süreç ve tüm akışları denetlerler. Kurumların tesis etmiş olduğu bir takım kurallara, operasyonların uygunluğuna kadar birçok konuda denetim yaparlar. Son olarak mali denetim yaparlar, bir kurumdaki tüm operasyonların nihai olarak son aşaması mali tablolar olduğu için olaylara mali bir perspektiften bakarlar.

İç denetim departmanları bilgi teknolojilerinin de gelişmesiyle beraber bu tip denetim konularına da vakıftırlar. Yani bilgi teknolojileri denetimleri de yaparlar.

Dış denetime değinecek olursak, dış denetim bağımsız denetçiler ve sayıştay başkanlığı, maliye bakanlığı ve bağlı olunan bakanlık murakıpları marifetiyle hayata geçiriliyordu. Bu ve benzeri denetim yapıları denetimi yapılan kurumlarla organik bağı bulunmayan fakat yazacağı raporlarla ilgili kurumları ve üst yöneticilerini sorumlu hale getirebilecek denetim sonuçlarına ulaşabiliyordu. Denetim tür ve sonucu olarak denetçinin bu gibi durumlarda kurumları ifşa eden bir yapı olduğu düşünülmektedir.

3.3.5. İç Denetçilere Görevleri Kapsamında Yer Almayan Görevler Verilmesi Durumu

Tablo 5. İç Denetçilere Görevleri Kapsamında Yer Almayan Görevler Verilmesi Durumu (İç Denetçilere Görevleri Kapsamında Yer Almayan Görevler Verilmesi Durumu var mı?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Hayır, verilmez	✓	
Evet, vardır.		✓

3.3.5.1. Özel Sektör

Araştırma kapsamında “İç Denetçilere Görevleri Kapsamında Yer Almayan Görevler Verilmesi Durumu (İç denetçilere görevleri kapsamında yer almayan görevler verilmesi durumu var mı?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: İç denetçilere görevleri kapsamında yer almayan görevler verilmesi durumu söz konusu olamaz. Kurumun menfaatleri doğrultusunda mali, idari, uygunluk ve performans denetimi yaparlar.

Genel Görüş 2: Şirketlerde iç denetçilerin görev tanımları bellidir. Şirketlerde iç denetçilerin temel faaliyetleri ve görev dağılımları dışında farklı bir görev verilmesi söz konusu değildir. Denetçilerin hataları doğru bir şekilde tespit edilecek ve yeterli bilgiye ulaşabilmelerinde farklı görevlerin verilmesi engelleyici olacaktır. Bu nedenle şirketlerde iç denetçilere farklı görev ve sorumluluklar verilmemektedir.

Şirketlerde görev ve sorumlulukların belirlenmesi ve personelin bu görev ve sorumluluklar çerçevesinde faaliyetleri gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Şirket bünyesinde çalışmakta olan personelin kendisine verilmiş olan görev ve sorumluluklar dahilinde iş süreçlerini yürütülmesi gerekmektedir. İş tanımları dışında çalışanların farklı işlere yönlendirilmesi uzmanlaşma alanının dağılmasına neden olacaktır. Bu nedenle şirketlerde çalışanların görev tanımlarının net bir şekilde belirlenmesi ve bu görev tanımları dahilinde gerekli iş yükünün verilmesi gerekmektedir. Bu durum tüm personel de olduğu gibi iç denetçilerle de geçerli bir durum olarak ifade edilebilir. Ayrıca iç denetçilerin görev ve sorumlulukları diğer personele göre daha teknik detaylar içermesi, iç denetçileri farklı görevlerin verilmesini engellemektedir. İç denetçilere farklı görev ve sorumlulukların verilmesi denetim faaliyetlerini kesintiye uğratabilir. İç denetçilerin görev ve sorumlulukları dahilinde kurumun menfaatleri doğrultusunda

mali, idari, uygunluk ve performans denetimi faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde gerçekleştirmeleri beklenmektedir. Bunun dışında bir iş sorumluluğunun verilmesi söz konusu olmamaktadır.

3.3.5.2. Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “İç Denetçilere Görevleri Kapsamında Yer Almayan Görevler Verilmesi Durumu (İç denetçilere görevleri kapsamında yer almayan görevler verilmesi durumu var mı?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş: Merkezi ve genel yönetim kapsamında ele aldığımız kurumlar için, iç denetim ve iç denetim departmanları, teftiş kurulları gibi üst yönetime kurum adına yaptıkları bu gibi tüm denetim ve araştırma faaliyetleri noktasında görevlendirilen iç denetim personellerinin görev ve görev sınırları İnsan Kaynakları Yönetmelikleriyle belirlenmiş olup, iç denetim görevleri ve bunlara ek olarak üst yöneticilerin verdiği diğer görevleri de yerine getirmek suretiyle farklı işlerde yaparlar.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında değerlendirdiğimiz, merkezi ve genel yönetim bütçe kapsamındaki kamu idarelerini, taşra teşkilatlanmalarında bulunan diğer kurum ve iştiraklerini mali denetimleri, süreç denetimleri, uygunluk denetimleri, bilgi sistemlerindeki riskleri denetlemek açısından bilgi teknolojileri denetimi, vb tüm denetim ve raporlama süreçlerini de yerine getirirler.

Üst yöneticilerin vereceği diğer raporlama, araştırma, fayda maliyet analizleri, departman performans parametreleri, gibi konularda da görev verildiği zaman bunları yerine getirmekle mükelleftirler.

Üst yöneticilerin iç denetim personellerine denetim ve denetim alanları dışında verecekleri görevlerin ifası noktasında gözden kaçırılmaması gereken bir hususta 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun da temel mantığını oluşturan kamu kaynaklarının etkili ekonomik ve verimli kullanılması ilkesi ile makul bir güvence sunma amacıdır.

İç denetim ve iç denetim kurullarının kurum içerisinde üst yönetime direk bağlı olduğu gerçeğiyle yola çıkarak denetim kurullarının yönetimlerin vereceği diğer görevler ve raporları noktasında verilen görevleri yerine getirmekle mükelleftirler.

3.3.6. İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması Durumu

Tablo 6. İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması Durumu (İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması Durumu Yaşanmakta Mıdır?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Yoktur.	✓	
Görev çakışması vardır.		✓

3.3.6.1.Özel Sektör

Araştırma kapsamında “İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması Durumu (İç denetim ve teftiş kurulları görev çakışması durumu yaşanmakta mıdır?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: İç denetim ve teftiş kurullarının görev çakışması durumu yaşamazlar. Her iki departmanın görev ve sorumluluk alanları üst yönetimler tarafından belirlenir.

Genel Görüş 2: Şirketlerde doğru şekilde görev tanımlarının yapılmış olması ile beraber iç denetim ve teftiş kurulları arasında görev çatışması söz konusu olmaz. Görev ve sorumlulukların yönetici tarafından belirlenmesi ve birimler dahilinde denetim ve teftiş kurulunun kendi görev alanlarında faaliyet göstermeleri beklenmektedir. Günümüzde bağımsız denetimin öneminin artması ile beraber iç denetim faaliyetleri ve teftiş kurulu daha önemli bir hale gelmiştir. Bununla beraber işletme içinde olası çatışmaların önlenmesi gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesinde ise üst yönetim tarafından belirlenen görev dağılımının net olması önem taşır.

Denetim faaliyetlerinin etkin ve bağımsız bir şekilde sürdürülmesinde ise ilgili birimlerin doğru bir şekilde görev tanımlarını yerine getirmeleri gerekmektedir. Günümüzde özellikle bağımsız ve şeffaf bir denetimin öneminin artması ve şirketler için denetim faaliyetlerinin hayati bir önem taşıması nedeniyle denetim faaliyetleri ile ilgili birimlerinin görev ve sorumluluklarının net bir şekilde belirlenmiş olması gerekmektedir. Teftiş kurullarının ve iç denetim birimlerinin görev ve sorumluluklarının üst yönetici tarafından belirlenmiş olması gerekir. Üst yönetim tarafından belirlenen temel görev ve sorumluluklar dahilinde hem teftiş kurulu hem de iç denetim birimi tarafından gerekli çalışmalar yürütülmektedir. Yapılan görüşmeler sonucunda özel sektörde faaliyet göstermekte olan işletmelerde teftiş kurulu ve iç denetim birimi arasında çatışmaların yaşanmadığını ifade edilmiştir. Bununla beraber çalışmaların önlenmesinde üst yönetim tarafından belirlenen görev tanımlarının önem kazandığını

söylemek mümkündür. Üst yönetim tarafından görev ve sorumluluklarının doğru bir şekilde yapılması ve birimler arasında alan yaratılması gerekmektedir.

3.3.6.2.Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması Durumu (İç denetim ve teftiş kurulları görev çakışması durumu yaşanmakta mıdır?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş : 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu yürürlüğe girdikten sonra merkezi ve genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç denetimin hayata geçirilmesi çabaları, bu birimlerin oluşturulması sonrasında ilgili kamu idarelerinde ki iç denetim ve teftiş birimlerinin arasında görev ve yetki çakışması yaşanmaya başlamıştır.

İç denetim ve teftiş birimleri raporlarının karşılıklı tartışmalı olduğu gözlemlenmiştir.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu ülkemizde kamu denetimine farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. İlgili kanunda kamu denetimi iç ve dış denetim olarak isimlendirilmiş, iç denetim ve Sayıştay Denetimi olarak iki tür denetimden bahsedilmiştir. Kanun kapsamında yer alan konularla alakalı olarak düzenlemeler ve değişiklikler sadece ilgili kanun çerçevesinde yapılabileceği anlaşılmıştır.

Merkezi ve genel yönetim kapsamında değerlendirdiğimiz kamu idarelerinde gerçekleştirilen iç ve dış denetim faaliyetlerinin, içerisinde hem iç denetim hem de teftiş birimleri bulunan kamu kurumlarında teftiş birimlerinin denetim görevini yürütmesi halinde ortaya çıkmaktadır. 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununa göre teftiş, iç kontrol sisteminde yaşanan sorunların var olduğu durumlarda uygunluk ve süreç denetimi şeklinde idare tarafından yerine getirilecek, bu haliyle de gerçekçi bir faaliyet olmayıp telafi edici bir işlem haline dönüşecektir.

Başka bakış açısıyla, söz konusu kamu idarelerinde iç denetim elemanlarının yanı sıra teftiş kurulları kadrolarını oluşturan kontrolörler, müfettişler, teftiş personelleri gibi sıfatlarla görev yapan başka denetim kadroları da mevcut olabilmektedir. Bahsedilen bu durum uygulamalar ve işlemler noktasında yetki ve görev çakışmalarına neden olabilmektedir.

Klasik bir bakışla, denetimin tüm süreçleri olarak yürütülen ve araştırılan konuda soruşturma yapmayı içine alan sistematik özellikleri bulunmayan uluslararası kabul

edilmiş standart bakış açılarından farklı olarak, üst yöneticiye doğrudan bağlı bir rolde hayata geçirilmesi gereken bir değerlendirme olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerek ülkemizde gerekse uluslararası alanlarda kabul görmüş denetim ve teftiş uygulamaları rehberlik ve denetim fonksiyonunu görev edinmesi, ya da devletin sorumluluğunda kurum dışı platformlara yönelik araştırma ve inceleme fonksiyonunu yerine getiren bir karakterde olmalıdır.

3.3.7. İç Denetimin Bağımsızlık Durumu

Tablo 7. İç Denetimin Bağımsızlık Durumu (İç Denetimin Bağımsızlığı İle İlgili Sorunlar Yaşanmakta Mıdır?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Bağımsız değildir.	✓	
Bağımsızdır.		✓

3.3.7.1. Özel Sektör

Araştırma kapsamında “İç Denetimin Bağımsızlık Durumu (İç denetimin bağımsızlığı ile ilgili sorunlar yaşanmakta mıdır?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: İç denetimin bağımsızlığı ile alakalı sorunlar yaşanmaktadır. Yönetimler iç denetçilere kendi düşünceleri ekseninde rapor hazırlama baskısı yapabilmektedirler.

Genel Görüş 2: Şirketlerde iç denetimin bağımsızlığı en önemli konuların başında yer almaktadır. Bağımsız bir İç Denetim uygulaması kapsamında şirkete hatalara ilişkin tespitler yapılabilir. Hataların belirlenmesi şirketin gelecek dönem hedeflerinin doğru bir şekilde saptanabilmesi ve hedefler doğrultusunda oluşabilecek engellilerin önceden öngörülebilmesi açısından önem kazanmaktadır. Bununla beraber özel sektörde faaliyet göstermekte olan işletmelerde bağımsız denetimin yeterli seviyede olmadığı ifade edilebilir. Bağımsız denetimin aktif bir şekilde yürütülememesindeki en temel problem ise şirket sahiplerinin raporlar üzerindeki müdahaleleridir. Şirket sahiplerinin iç denetim raporlarında yönelik olarak müdahalede bulunmaları faaliyetlerindeki bağımsızlığın önündeki en temel engel olarak ifade edilebilir.

İç denetimde bağımsızlık konusuna yönelik olarak görüşmeler değerlendirildiğinde özel sektörde faaliyet göstermekte olan işletmeler de genel olarak iç denetim faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde sürdürülemediği ifade edilmiştir. İç Denetim faaliyetlerinin bağımsız olarak sürdürülmesi denetim faaliyetleri sonucunda elde

edilecek olguların güvenilirliği açısından önemlidir. Özellikle gelecek dönemde işletmeyi krize yöneltebilecek çeşitli hataların tespit edilmesi ve bu hatalara yönelik gerekli önlemlerin alınabilmesinde bağımsız bir iç denetim raporu önem kazanmaktadır. Bununla beraber işletmelerde özellikle işletme sahipleri tarafından iç denetim raporlarına yönelik müdahalenin yapılması denetim raporlarına olan güveni düşürmektedir. Şirketlerde iç denetim faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde sürdürülmesi işletmenin gelecek dönem performansı açısından önem kazanmaktadır. Bu nedenle özellikle hem işletme sahipleri hem de üst düzey yöneticiler tarafından bağımsız bir iç denetim faaliyetinin desteklenmesi gerekmektedir.

3.3.7.2.Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “İç Denetimin Bağımsızlık Durumu (İç denetimin bağımsızlığı ile ilgili sorunlar yaşanmakta mıdır?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş: Merkezi ve genel yönetim bütçe kapsamında değerlendirdiğimiz ve incelediğimiz kamu idarelerinde iç denetim ve iç denetim birim raporlarının bağımsızlığı ve üst yönetimlerin denetime genel bakış açıları noktasında, iç denetim faaliyetleri bağlı bulunan kurumun tüm iş ve işlemlerinden bağımsızdır ve ayrı değerlendirilmesi gerekir.

İç denetçilerin görev ve sorumluluklarına kısaca değinecek olursak;

“Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak, harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak, nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek, idarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek, denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek, mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimi yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak, kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek, denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında ilgili idarenin en üst amirine bildirmek, üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen

performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek, suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek.”

Yukarıda sıraladığımız konular iç denetçinin görevleri ve sorumlulukları olup, iç denetim koordinasyon kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirirler.

İç denetçiler iç denetim faaliyetlerini yerine getirirken denetim faaliyetlerinin içeriğine, denetim çalışmalarına müdahale edilmez, özgünlüğü ilke olarak korunur ve iç denetim elemanlarının görüşlerinin değiştirilmesi istenemez. İç denetim personelleri yani iç denetçiler iç denetim faaliyetlerine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız olarak hareket ederler ve çalışmalarını üst yönetimlere rapor ederler.

3.3.8. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Üst Ölçekli Yapı Sorunu

Tablo 8. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Üst Ölçekli Yapı Sorunu (İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Üst Ölçekli Yapı Sorunu Var mıdır?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Vardır	✓	
Yoktur		✓

3.3.8.1.Özel Sektör

Araştırma kapsamında “İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Üst Ölçekli Yapı Sorunu (İç denetim koordinasyon kurulu'nun üst ölçekli yapı sorunu var mıdır?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: Kurumsallaşamayan şirketler nedeniyle İç denetim koordinasyon kurulları üst ölçekli yapı sorunu yaşamaktadır.

Genel Görüş 2: İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Üst ölçekli yapı sorunu özellikle kurumsallaşamayan şirketler açısından önemli bir problem olarak görülebilir.

Özel sektörde faaliyet göstermekte olan işletmelerin önemli bir kısmı aile şirketi olması nedeniyle kurumsallaşma en önemli problemler arasında yer almaktadır. Kurumsallaşmanın tam ve yeterli bir şekilde sağlanamamış olması şirkette bağımsız ve şeffaf bir denetim uygulamasını gerçekleştirilmesi açısından problemlere neden olacaktır. Özellikle kurumsallaşamayan aile şirketlerinde İç Denetim Koordinasyon kurulu üst ölçekli yapı sorunlarının mevcut olduğunu söylemek mümkündür.

3.3.8.2.Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun Üst Ölçekli Yapı Sorunu (İç denetim koordinasyon kurulu’nun üst ölçekli yapı sorunu var mıdır?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş : 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kapsamında yer alan merkezi ve genel yönetim bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde görev yapan denetim elemanları iç denetim koordinasyon kurulunun çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelik kapsamında görev yapar ve faaliyetlerini yürütürler.

İç denetim koordinasyon kurulunun çalışma usul ve esasları hakkında ki yönetmeliğe kısaca bir göz atmak gerekirse, uluslararası denetim standartlarına uyumlu olarak iç denetim koordinasyon kurulu tarafından belirlenen iç denetçilerin uymakla yükümlü olduğu kamu iç denetim standartlarını benimsemişlerdir.

Uluslararası genel kabul görmüş etik kurallarla uyumlu olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve iç denetçilerin uyacakları Meslek Ahlak Kurallarına bağlıdırlar. Çalışma esası ve iç denetim faaliyetine ilişkin olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından çıkarılan ve kamu idarelerinin iç denetim birimlerince hazırlanacak denetim rehberlerine esas teşkil eden belgelerle çalışmalarını yürütürler.

Kurulun teşekkülü, görev, yetki ve sorumlulukları noktasında Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak 7 üyeden oluşan kurul İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek, Denetim standartları ve uluslararası uygulamalarla uyumlu yıllık risk değerlendirmesi ve buna bağlı risk odaklı denetim yöntemlerini geliştirmek, Kamu idarelerinde iç denetim birimleri ile varsa diğer denetim birimleri arasında işbirliğini sağlamak, Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda kamu idarelerine önerilerde bulunmak, Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak, İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek, gözden geçirmek ve değişen ihtiyaçlara göre değiştirmek, İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak, İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak, İşlem

hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek, İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek, İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek, İç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek, Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak, Kalite güvence programları kapsamında iç denetim birimlerinin durumlarını en az beş yılda bir değerlendirmek, Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek, İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile Kurulun diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak, İç denetçilerin, iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketlerde bulunduğu dair Kurula intikal eden raporları incelemek, gerektiğinde iç denetçilerin sertifikaları yönünden görüşmek ve karara bağlamak, Kurulca hazırlanan yönetmelikleri, değişen ve gelişen şartlar bakımından, yılda en az bir defa gözden geçirmek gibi sayabileceğimiz görevleri vardır.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında bulunan kamu idarelerinde görev yapan iç denetim personellerinin çalışma esas ve usulleri hakkında bağlı oldukları yönetmelik açısından kurulun yetkilerine gelince, çalışma alanı ile ilgili konularda tebliğ, rehber ve kararlar yayımlamak, kurula yapılan başvuruları değerlendirmek ve sonuçlarını izlemek, gerektiğinde çalışma ve ihtisas grupları oluşturulmasını kararlaştırmak, oy hakkı olmaksızın teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri toplantılara davet etmek, iç denetimle ilgili etüt, inceleme, araştırma ve diğer çalışmalar ile istatistikî verileri değerlendirerek, gerekli görülenleri yayımlamak, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek, görevinin gerektirdiği tüm bilgi ve belgeleri kamu idarelerinden istemek.

Kurul başkanına değinecek olursak, görev ve yetkiler noktasında, kurulu temsil eder, kurulu toplantıya çağırır ve toplantıyı yönetir, üyelerden birini başkan vekili olarak belirler, alınan kararları kamu idarelerine ve sorumlularına bildirir, kurul adına kamuoyunu bilgilendirir, kurul adına kamu idareleriyle doğrudan yazışır. Kurul üyeleri kanunun ve bu Kanun uyarınca çıkarılan yönetmeliklerin Kurula verdiği görevlerin yerine getirilmesinden sorumludur, kurul işlerinde gerekli dikkat ve özeni göstermek, çalışmalarında ve kararlarında tarafsız olmak zorundadır.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında değerlendirilen kamu idarelerinde görev yapan iç denetçilerin bağlı olduğu iç denetim koordinasyon kurulunun çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmeliğe ve başkan ve üyelerin görev ve sorumluluklarına kısaca baktığımızda kurulun çalışma esasları kanun ve yönetmelik ile bağımsız olduğundan bir üst yapı sorunu olduğu düşünülmemektedir.

3.3.9. İç Denetçilerin Öncelikli Alanlarda Denetim Gerçekleştirme Durumları

Tablo 9. İç Denetçilerin Öncelikli Alanlarda Denetim Gerçekleştirme Durumları (İç Denetçiler öncelikli alanlarda mı denetim gerçekleştirmekteler yoksa öncelikli olamayan alanlarda mı denetim yapmaktalar?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Kendi işlerini yaparlar.	✓	
Öncelik kendi görevlerini yaparlar.		✓

3.3.9.1.Özel Sektör

Araştırma kapsamında “İç Denetçilerin Öncelikli Alanlarda Denetim Gerçekleştirme Durumları (İç denetçiler öncelikli alanlarda mı denetim gerçekleştirmekteler yoksa öncelikli olamayan alanlarda mı denetim yapmaktalar?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: İç denetçiler görev ve sorumluk alanlarının dışında görev yapmazlar, görev sorumluluk ve iş tanımlarının dışında görev yapmazlar.

Genel Görüş 2: İç Denetim faaliyetleri kapsamında denetçilerin temel olarak görev alanları işletme sahipleri veya üst yöneticiler tarafından belirlenmektedir. Denetim yapılacak olan alanların öncelikli olması veya olmaması önemli olmamaktadır. İç denetçiler kendilerine verilen görev ve sorumluluklar dahilinde iş süreçlerini yürütmektedir.

Yapılan görüşmeler neticesinde iç denetçilerin özellikle üst yöneticiler tarafından kendilerine verilen görev ve sorumluluklar dahilinde iş süreçlerini yürüttükleri tespit edilmiştir. Şirkette temel denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde görev ve sorumluluk dağılımı üst yöneticiler veya işletme sahipleri tarafından yapılmaktadır. İç denetçiler ise kendilerine verilen görev ve sorumluluklar dahilinde işletme içinde denetim faaliyetlerini yürütürler. Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde öncelikli alanlarda denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi her ne kadar daha önemli olarak değerlendirilirse de yönetim tarafından verilen görev tanımları çerçevesinde iç

denetçiler tarafından diğer alanlara ilişkin denetim faaliyetleri gerçekleştirilmektedirler. İç denetçilerin faaliyet alanları ve görevleri üst yöneticilerin belirlemiş olduğu sınırlar dahilinde olmaktadır. Bu nedenle iç denetçiler tarafından yürütülen faaliyetler de üst yöneticilerin sorumlulukları söz konusu olmaktadır.

3.3.9.2. Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “İç Denetçilerin Öncelikli Alanlarda Denetim Gerçekleştirme Durumları (İç denetçiler öncelikli alanlarda mı denetim gerçekleştirmekte yoksa öncelikli olmayan alanlarda mı denetim yapmaktalar?)” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş : 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda tanımlanan kamu idarelerinde görev yapan iç denetçiler, kurumun tüm operasyonlarını ve tüm süreçlerini inceleyen ve araştıran çalışmalar bütünü yönetirler. Kurumun iç ve dış ortamından etkileneceği bütün riskler iç denetimin çalışma alanlarından bazılarını oluşturmaktadır.

Bunlar üst yöneticinin çalışma alanlarından başlar, en alt kademede ki bir personelin sorumluluğu altındaki bir işleme kadar dayanabilir. Dolayısıyla iç denetçi kurumun bütün bölümleriyle, bütün birimleriyle sürekli görüşme halindedir, birçok farklı disiplinle beraber çalışmasından dolayı da genel bir farkındalığının diğer departmanlara göre biraz daha yüksek olması beklenir. İç denetçiler bu anlamda kişisel gelişimlerini çok hızlı yükselten ve çalıştığı birimlerin katma değerini çok iyi yerlere getirme çabası içerisinde çalışmayı hedefleyen birimler ve personellerdir.

İç denetçiler uygunluk denetimi yaparlar, kurumun belirlemiş etmiş olduğu bazı kurallara, işlemlerin uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini denetlerler. İç denetim birimleri mali denetim yaparlar, olanları mali verilerle değerlendirirler nihai noktada olaylar bütünü mali tablolara yansıtarak ölçülebilir finansal bir perspektif geliştirirler. İç denetçiler süreç ve performans denetimi yaparlar. İç denetçiler bilgi sistemleri denetimi yaparlar. Bilginin ve bilgi ağının doğru olup olmadıklarını, son kullanıcılara sağlıklı verilerin ulaşip ulaşmadığını, ulaşan verilerin ve bilgilerin doğruluğunun ne derece olduğunu sorgularlar. İç denetçiler için denetim ve denetim konuları bu tip başlıklarla ele alınabilir.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda ki kamu idarelerinde görev alan iç denetçiler için öncelikli alanlarda görev yaptıkları sonucuna ulaşıyoruz. Bunun

dışında üst yöneticinin vereceği diğer görev ve sorumluluklarla da alakalı olarak görev yapabileceklerdir.

3.3.10. İç Denetim İle Dış Denetim Arasında İşbirliği Durumu ve Dış Denetimin İç Denetimi Değerlendirmedeki Rolü

Tablo 10. İç Denetim İle Dış Denetim Arasında İşbirliği Durumu ve Dış Denetimin İç Denetimi Değerlendirmede ki Rolü (İç Denetim İle Dış Denetim Arasında İşbirliği Eksikliği var mıdır ve Dış Denetimin İç Denetimi Değerlendirme Rolünde Yasal Engeller var mıdır?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Engel vardır.		
Engel yoktur.	✓	✓

3.3.10.1.Özel Sektör

Araştırma kapsamında “İç Denetim İle Dış Denetim Arasında İşbirliği Durumu ve Dış Denetimin İç Denetimi Değerlendirme ki Rolü (İç denetim ile dış denetim arasında işbirliği eksikliği var mıdır ve dış denetimin iç denetimi değerlendirme rolünde yasal engeller var mıdır?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: İç denetim ve dış denetim arasında işbirliği eksikliği söz konusu değildir. Bağımsız denetim yeri geldiğinde iç denetim raporlarından da faydalanabilmektedirler. İç denetimin dış denetimi değerlendirme rolünde önünde yasal bir engel bulunmamaktadır.

Genel Görüş 2: Şirketlerin etkinliğinde denetim faaliyetlerinin doğru ve sağlıklı bir şekilde sürdürülmesi önem kazanmaktadır. Bu doğrultuda özellikle iç denetim ve dış denetim arasındaki iletişimin doğru bir şekilde yürütülmesi gerekir. İç denetim ve dış denetim arasında iletişimin sağlanmasına yönelik olarak yasal bir engel söz konusu değildir. Bu nedenle şirketler tarafından iç denetim ve dış denetim arasında iletişim kurulması önemli olarak görülmektedir.

Şirketlerde temel faaliyetler kapsamında iç ve dış denetim raporlarının payı önemlidir. İç ve dış denetim arasında işbirliğinin sağlanması şirkette temel problemleri doğru bir şekilde tespit edebilmesinde önemli olarak görülebilir. Şirketlerde iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliğinin sağlıklı bir şekilde sağlanabilmesinde ise yine üst yöneticilere önemli bir görev düşmektedir. Şirketlerde iç denetim faaliyetleri çalışmalarını kapsamında işletme hakkında daha fazla bilgiye ulaşılabilir ve bu bilgiler dış denetime aktarılabilir. Bilginin dış denetime aktarılması ve dış denetim faaliyetlerinin bağımsız

ve şeffaf bir şekilde yürütülmesi şirket faaliyetlerinin sağlıklı şekilde sürdürülmesi açısından önem kazanır. Bu nedenle şirketlerde iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliğinin sağlanması ve üst yönetim tarafından bu işbirliğinin desteklenmesi gerekmektedir.

3.3.10.2.Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “İç Denetim İle Dış Denetim Arasında İşbirliği Durumu ve Dış Denetimin İç Denetimi Değerlendirme ki Rolü (İç denetim ile dış denetim arasında işbirliği eksikliği var mıdır ve dış denetimin iç denetimi değerlendirme rolünde yasal engeller var mıdır?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş : 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında bulunan, genel ve merkezi yönetim bütçe kapsamında ki kamu idarelerinde iç denetim ve dış denetim alanındaki iş birliği eksiklikleri, dış denetimin iç denetimi değerlendirme rolünde yasal engeller var mıdır? Kısaca değinmek gerekirse,

Günümüzde kamu kurumlarında kurum hedef ve amaçlarının hayata geçirilmesinde iç denetim ve dış denetimin önemli bir görevi bulunmaktadır. Etkin, verimli ve ekonomik bir kurumsal yapının oluşturulması için bu saydığımız başlıkların önemli bir rolü bulunmaktadır. Problemsiz etkin bir çalışma yapısının oluşturulmasında dış denetim ve iç denetim süreçlerinin birbirlerini tamamlayıcı bir yapıda ve koordineli olarak görev üstlenmeleri gerekmektedir. Etkin bir iç kontrolün bulunmaması durumunda sağlıklı işleyen kurumsal yönetimlerden bahsetmek mümkün olmayacaktır. Etkin bir dış denetim olmadan da bu mümkün olmayacaktır. 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında değerlendirdiğimiz merkezi ve genel yönetim bütçe kapsamında ki kamu kurumlarının tüm işlemlerini kapsayan iç kontrol, dış denetim ve iç denetim süreçlerinin birbirleri ile uyumlu ve tamamlayıcı, bir bakış açısıyla işletilmesi gerekmektedir. Dış denetimin iç denetimi değerlendirme rolünde yasal engeller bulunmamaktadır.

3.3.11. İç Denetimin Raporlama Süreçleri

Tablo 11. İç denetimin Raporlama Süreçleri (İç denetimin Raporlama Süreçleri İle İlgili Sorunlar yaşanmakta mıdır?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Sorun yaşanmaktadır.	✓	✓
Sorun yaşanmamaktadır.		

3.3.11.1.Özel Sektör

Araştırma kapsamında “İç denetimin Raporlama Süreçleri (İç denetimin raporlama süreçleri ile ilgili sorunlar yaşanmakta mıdır?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: İç denetimin raporlama süreçleri ile alakalı olarak sorunlar yaşanmaktadır. Raporda nelerin yer aldığı, yönetsel kaygılar, rapor taslaklarına müdahale vb gibi durumlardan dolayı raporlama süreçleriyle alakalı olarak kaygılar söz konusudur.

Genel Görüş 2: İç Denetim faaliyetleri sonucunda denetçi tarafından oluşturulan raporlar sağlıklı bir şekilde sunulmamaktadır. Denetçinin bağımsız olmaması veya yöneticiler tarafından denetçiye yapılan doğrudan baskılar neticesinde iç denetim raporlama süreçlerinde sorunlar yaşanmaktadır. Sorunların en temel kaynakları arasında ise raporlarda istenilen sonuçların bulunmaması yer almaktadır. Üst yöneticiler tarafından yapılan müdahaleler denetçinin bağımsız bir şekilde raporu sunamamasına neden olmaktadır.

İç denetçiler tarafından yürütülen faaliyetler çerçevesinde iç denetim raporları oluşturulmaktadır. Yapılan görüşmeler sonucunda iç denetim raporlama süreçlerinde problemler yaşandığı tespit edilmiştir. İç denetim faaliyetlerinde çeşitli kaygılar söz konusu olması veya işletme sahiplerinin rapora yönelik direkt müdahale etmeleri raporu doğru bir şekilde sunulabilmesi üzerindeki engeli temsil etmektedir. İç Denetim faaliyetlerinin bağımsız ve şeffaf bir şekilde yürütülmesi ve İç Denetim raporlama süreçlerinde sorunların yaşanmaması şirketin çıkarlarının korunması açısından önemlidir. Bununla beraber işletme yöneticileri tarafından yaşanan çeşitli kaygılar iç denetim raporlarının doğru bir şekilde yansımaya engel olmaktadır.

3.3.11.2.Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “İç denetimin Raporlama Süreçleri (İç denetimin raporlama süreçleri ile ilgili sorunlar yaşanmakta mıdır?)” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş : 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında değerlendirdiğimiz merkezi ve genel yönetim bütçe kapsamında ki kamu kurumların da iç denetimin raporlama süreçleri ile ilgili sorunlara kısaca göz gezdirmek gerekirse, iç denetim birimlerinde sertifikası ve deneyimi olmayan personellerin çalıştırılmış olması, iç kontrol sisteminin hayata geçirilmesi noktasında yaşanan olumsuzluklar ve iç kontrolün sisteminin kurulmasının gecikmesi, iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin sağlıklı çalışmaması, iç denetim birimlerinde yeterli sayıda iç denetçi çalıştırılmayışı ve ilgili kadrolara atama yapılmaması, iç denetçilerin eğitim, sertifika, yeterlilik, mesleki gelişim eğitimlerinin aldırılmamış olması, iç denetçilerin fazla mesai yapıyor olması, iç denetçilerin kurumda görevde yükselme unvan değişikliklerine ilişkin olarak kurumun liyakat sisteminin yetersiz çalışıyor olması, kurumun kullandığı bilgi sistemlerinin yetersiz olması gibi saydığımız nedenlerden dolayı iç denetimin raporlama süreçleri ile alakalı olarak belli başlı sorunlar yaşanmaktadır.

Kanunda tanımlanmış olan üst yöneticilerin kurumun hedefleri noktasında yukarıda saydığımız iç denetimin raporlama süreçleri ile ilgili sorunların tespitinin yaptırılarak, iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin iyileştirilmesine yönelik çalışmalarını başlatmaları beklenmektedir.

3.3.12. İç Denetimin Etkin Bir İzleme Sürecine Sahip Olması Durumu

Tablo 12. İç Denetimin Etkin Bir İzleme Sürecine Sahip Olması Durumu (İç Denetim Etkin Bir İzleme Sürecine Sahip midir?)		
	Özel Sektör	Kamu Sektörü
Hayır, sahip değildir.		
Evet, sahiptir.	✓	✓

3.3.12.1.Özel Sektör

Araştırma kapsamında “İç Denetimin Etkin Bir İzleme Sürecine Sahip Olması Durumu (İç denetim etkin bir izleme sürecine sahip midir?)” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş 1: İç denetim etkin bir izleme sürecine her türlü bilgi, belge, raporlara kolay ulaşacağından dolayı etkin bir denetim sürecini rahat yönetebilir.

Genel Görüş 2: İç denetim sürecinin doğru ve sağlıklı bir şekilde yönetilmesi etkin bir izleme sürecini ortaya çıkaracaktır. Bununla beraber şirketlerde birimler arasındaki iletişim yetersizliği veya çalışanların birbirlerini güvenmemeleri durumlarından kaynaklı olarak karşılaşılan bilgi paylaşımı sorunu iç denetimde etkin bir izleme sürecindeki önemli bir engel olarak ifade edilebilir.

İç denetim faaliyetlerinde denetçiler tarafından bilgi, belge ve raporlara ulaşılması iç denetim faaliyetlerinin etkinliği açısından önem kazanmaktadır. Bununla beraber iç denetim faaliyetlerinde etkin bir izleme sürecinin gerçekleşmesine yönelik olarak özellikle bağımsız bir sürecin benimsenmesi gerekmektedir. Ancak yapılan görüşmeler sonucunda özellikle bilgi paylaşımı konusunda yaşanan sıkıntıların, denetim sürecinde etkin izlemenin gerçekleştirilmesinde önemli bir engel olduğu ifade edilmektedir.

3.3.12.2.Kamu Sektörü

Araştırma kapsamında “İç Denetimin Etkin Bir İzleme Sürecine Sahip Olması Durumu (İç denetim etkin bir izleme sürecine sahip midir?) ” sorusuna yönelik olarak görüşmecilerin verdiği cevaplar ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Genel Görüş: Genel ve merkezi yönetim bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde iç denetimin etkinliği, üst yönetimlere ve kuruma sağladığı fayda, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması noktasındaki rolü, departmanların birbirleri arasındaki ilişki, çalışma esas ve usuller hakkında yapılan değerlendirmeler, kurumun misyon ve vizyon gibi hedeflerinin belirlenmesinde ölçülebilen değerler ve bunların tümüyle birlikte mali süreçlerin değerlendirilmesi, performans süreçlerinin değerlendirilmesi, uygunluk denetimlerinin yapılması, bilgi sistemlerinin ve bilgi akış koridorlarının denetimi gibi kurum için hayati önem taşıyan konularda üst yönetimlere sunacakları raporla kurum ve üst yöneticileri adına makul bir güvence sağlamakla mükelleftirler. Bu saydığımız konularla alakalı olarak herhangi bir aksaklık söz konusu oluyorsa iç denetimin etkin bir izleme sürecine sahip olduğundan bahsedemeyiz. 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kapsamında değerlendirdiğimiz kamu idarelerinde üst yöneticilerin sorumluluğunda bulunan makul güvence beyanı ve iç denetim raporlarının olumlu sonuçları neticesinde iç denetimin etkin bir izleme sürecine sahip olduğu düşünülmektedir.

BÖLÜM 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu ve özel sektör kuruluşlarında iç denetim fonksiyonunun karşılaştırılmasına yönelik olarak çalışmamız ışığında sonuçlar ve önerdiğimiz temel hususlar şunlardır;

- Şirketlerde iç denetim uygulamalarının etkin bir şekilde sürdürülmesi kurumun gelecek planlarını istediği şekilde sürdürebilmesi ve hedeflerine ulaşabilmesi adına önemlidir. İç Denetim uygulamaları kapsamında şirketlerdeki hatalar tespit edilebilir ve bu hatalara yönelik olarak doğru stratejiler benimsenebilir. İç Denetim uygulamalarının etkin bir şekilde şirketlerde sürdürülmesi ve elde edilen sonuçlar doğrultusunda doğru stratejilerin üretilmesinde ise üst yöneticilere önemli görevler düşmektedir. Bununla beraber yapılan görüşmeler sonucunda üst yöneticilerin iç denetime karşı yeterli ilgiye sahip olmadıkları tespit edilmiştir.

- Kamu ve özel sektör kuruluşları bünyesinde iç denetim kadrolarının eskiye oranla eksiksiz olduğu görüşüne varılmıştır. Üst yönetimlerin bu kadrolarda çalışacak uzman personellerin yetişmesi ve görev alması konusunda yeni TTK ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra daha hassas davrandıkları görüşü hakim olmuştur.

- İç denetim faaliyetlerinde kapsamında hem kamuda hem özel sektörde birimler arasındaki iletişimin yeterli olmadığı tespit edilmiştir. Kişisel çıkarların ön planda tutulması veya çalışanlar tarafından performans kaygısının yaşanılması bilginin doğru bir şekilde aktarılmamasına sebep olmaktadır. Denetim faaliyetleri kapsamında bilginin doğru bir şekilde aktarılması hataların açığa çıkartılmasında engel teşkil etmektedir. Bu nedenle özel sektör kuruluşlarında ve kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin aktif bir şekilde sürdürülebilmesi ve hataların doğru bir şekilde tespit edilmesinde birimler arasındaki iletişimin önemi artmıştır.

- Şirketlerde faaliyetlerine yönelik gerekli güven duygusunun oluşmaması ve iç denetçiye yönelik önyargıların söz konusu olması mümkün olabilmektedir. Çalışanların yapmış oldukları hataların tespit edilmesi ve bu hataların önlenmesine yönelik olarak stratejilerin üretilmesinde iç denetim faaliyetleri önem kazanmaktadır. Bununla beraber çalışanların yapmış oldukları hataların tespit edilmesi ve bu yönde çeşitli cezalara maruz kalmaları düşüncesi iç denetim faaliyetleri üzerinde bir engel teşkil etmektedir. İç denetçileri kurumu ifşa eden kişiler olarak görülmeleri mümkündür ve bu durum iç denetim faaliyetlerinin sağlıklı olarak sürdürülmesinde en önemli problemlerin başında yer almaktadır. Denetim faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürülmesinde

birimler ve çalışanlar arasında da etkin bir iletişimin yanı sıra işletmeye yönelik güven duygusunun yüksek olması gerekmektedir.

Merkezi ve genel yönetim bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde iç denetim ve teftiş kurulu üyeleri ve personelleri hakkında, kurumun mali ve idari, performans, uygunluk vb gibi denetim konularında söz sahibi olmaları, üst yönetimlere direk bağlı olup raporlama yapıyor olmaları, iç denetim ve teftiş kurulu raporlarının dış denetim ve TBMM ile paylaşılması gibi nedenlerle kurumu ifşa eden bir yapı olduğu söylenemez.

- İç denetçileri görev sınırları haricinde görev ve sorumluluk yüklenmesi durumuna ilişkin olarak özel sektör kuruluşlarında görev ve sorumlulukların verilmediğini kamu kurumlarında ise üst yöneticilerin vereceği diğer görev ve sorumlulukları yerine getirdikleri belirlenmiştir.

- Yapılan görüşmeler sonucunda özel sektörde faaliyet göstermekte olan işletmelerde teftiş kurulu ve iç denetim birimi arasında çatışmaların yaşanmadığını ifade edilmiştir. Bununla beraber çakışmaların önlenmesinde üst yönetim tarafından belirlenen görev tanımlarının önem kazandığını söylemek mümkündür. Üst yönetim tarafından görev ve sorumluluklarının doğru bir şekilde yapılması ve birimler arasında alan yaratılması gerekmektedir. Kamuda durum tam tersi olarak karşımıza çıkmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girdikten sonra kamu idarelerinde iç denetimin hayata geçirilmesi çabaları bu birimlerin oluşturulmasından sonra ilgili kamu idarelerindeki iç denetim ve teftiş birimlerinin arasında görev ve yetki çakışması yaşandığı belirtilmiştir.

- İç denetimde bağımsızlık konusuna yönelik olarak görüşmeler değerlendirildiğinde özel sektörde faaliyet göstermekte olan işletmeler de genel olarak iç denetim faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde sürdürülemediği ifade edilmiştir. İç Denetim faaliyetlerinin bağımsız olarak sürdürülmesi denetim faaliyetleri sonucunda elde edilecek olguların güvenilirliği açısından önemlidir. Özellikle gelecek dönemde işletmeyi krize yöneltebilecek çeşitli hataların tespit edilmesi ve bu hatalara yönelik gerekli önlemlerin alınabilmesinde bağımsız bir iç denetim raporu önem kazanmaktadır. Bununla beraber işletmelerde özellikle işletme sahipleri tarafından iç denetim raporlarına yönelik müdahalenin yapılması denetim raporlarına olan güveni düşürmektedir. Şirketlerde iç denetim faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde sürdürülmesi işletmenin gelecek dönem performansı açısından önem kazanmaktadır. Bu nedenle özellikle hem işletme sahipleri hem de üst düzey yöneticiler tarafından bağımsız bir iç

denetim faaliyetinin desteklenmesi gerekmektedir. Kamu sektöründe iç denetimin bağımsız olduğundan söz edebiliriz.

- Özel sektörde faaliyet göstermekte olan işletmelerin önemli bir kısmı aile şirketi olması nedeniyle kurumsallaşma en önemli problemler arasında yer almaktadır. Kurumsallaşmanın tam ve yeterli bir şekilde sağlanamamış olması şirkette bağımsız ve şeffaf bir denetim uygulamasını gerçekleştirilmesi açısından problemlere neden olacaktır. Özellikle kurumsallaşamayan aile şirketlerinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu üst ölçekte yapı sorunlarının mevcut olduğunu söylemek mümkündür, bağımsız ve şeffaf bir denetim anlayışı benimsenmelidir. Kamu sektöründe ise iç denetim denetim koordinasyon kurulunun çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelik kapsamında atama ve görevlendirmeler olduğu için üst ölçekli bir yapı sorunundan bahsedilemez.

- İç denetçilerin özellikle üst yöneticiler tarafından kendilerine verilen görev ve sorumluluklar dahilinde iş süreçlerini yürüttükleri tespit edilmiştir. Şirkette temel denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde görev ve sorumluluk dağılımı üst yöneticiler veya işletme sahipleri tarafından yapılmaktadır. İç denetçiler ise kendilerine verilen görev ve sorumluluklar dahilinde işletme içinde denetim faaliyetlerini yürütürler. Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde öncelikli alanlarda denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi her ne kadar daha önemli olarak değerlendirilirse de yönetim tarafından verilen görev tanımları çerçevesinde iç denetçiler tarafından diğer alanlara ilişkin denetim faaliyetleri gerçekleştirilmektedirler. Kamu sektöründe ise üst yöneticilerin verdiği diğer görev ve sorumluluklarında üstlendikleri söylenebilir.

- Şirketlerde temel faaliyetler kapsamında iç ve dış denetim raporlarının payı önemlidir. İç ve dış denetim arasında işbirliğinin sağlanması şirkette temel problemleri doğru bir şekilde tespit edebilmesinde önemli olarak görülebilir. Şirketlerde iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliğinin sağlıklı bir şekilde sağlanabilmesinde ise yine üst yöneticilere önemli bir görev düşmektedir. Şirketlerde iç denetim faaliyetleri çalışmalarını kapsamında işletme hakkında daha fazla bilgiye ulaşılabilir ve bu bilgiler dış denetime aktarılabilir. Bilginin dış denetime aktarılması ve dış denetim faaliyetlerinin bağımsız ve şeffaf bir şekilde yürütülmesi şirket faaliyetlerinin sağlıklı şekilde sürdürülmesi açısından önem kazanır. Bu nedenle şirketlerde iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliğinin sağlanması ve üst yönetim tarafından bu işbirliğinin desteklenmesi gerekmektedir.

- İç denetçiler tarafından yürütülen faaliyetler çerçevesinde iç denetim raporları oluşturulmaktadır. Yapılan görüşmeler sonucunda iç denetim raporlama süreçlerinde problemler yaşandığı tespit edilmiştir. İç denetim faaliyetlerinde çeşitli kaygılarım söz konusu olması veya işletme sahiplerinin rapora yönelik direkt müdahale etmeleri raporu doğru bir şekilde sunulabilmesi üzerindeki engeli temsil etmektedir. İç Denetim faaliyetlerinin bağımsız ve şeffaf bir şekilde yürütülmesi ve İç Denetim raporlama süreçlerinde sorunların yaşanmaması şirketin çıkarlarının korunması açısından önemlidir. Bununla beraber işletme yöneticileri tarafından yaşanan çeşitli kaygılar iç denetim raporlarının doğru bir şekilde yansımaya engel olmaktadır.

- İç denetim faaliyetlerinde denetçiler tarafından bilgi, belge ve raporlara ulaşılması iç denetim faaliyetlerinin etkinliği açısından önem kazanmaktadır. Bununla beraber iç denetim faaliyetlerinde etkin bir izleme sürecinin gerçekleşmesine yönelik olarak özellikle bağımsız bir sürecin benimsenmesi gerekmektedir. Ancak yapılan görüşmeler sonucunda özellikle bilgi paylaşımı konusunda yaşanan sıkıntıların, denetim sürecinde etkin izlemenin gerçekleştirilmesinde önemli bir engel olduğu ifade edilmektedir.

Bu çalışmanın sonucu olarak;

- Üst yöneticilerin iç denetim kavramına olan ilgi düzeylerinin düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Gerek kamuda gerekse özel sektör kuruluşlarında iç denetim ve iç denetçiye olan ilgi ve önemin artırılması gerekmektedir.

- İç denetim kadrolarının gerek kamuda gerekse özel sektör kuruluşlarında eksiksiz olduğu anlaşılmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girdikten sonra iç denetim ve iç denetim koordinasyon kurulu kadrolarının eksiksiz olarak görev yaptığı anlaşılmıştır.

- İç denetim birimleri ile diğer idari birimler arasında ki işbirliği süreçlerinin ve iletişimin hem kamu sektöründe hemde özel sektör kuruluşlarında zayıf olduğu sonucuna varılmış, bu süreçlerin iyileştirilmesi ve sağlıklı bir iletişimin sağlanması, gerek özel sektör kuruluşları gerekse kamu kurumları noktasında önem kazanmıştır.

- Özel sektör kuruluşlarında iç denetçilerin kurumlarını ifşa eden kişiler olarak görülmektedir. Bu durumun neticesi olarak iç denetim ve iç denetçi kadrolarında görevli denetim elemanları, diğer idari süreç ve birimler nezdinde iletişime kapalı personeller ve kadrolar olarak algılanmakta, çalışma barışı ve bütünlüğün sağlanması noktasında bu

algının ortadan kaldırılması gerekmektedir. Diğer taraftan kamu kurumlarında böyle bir algının bulunmadığı görülmektedir.

- Özel sektör kuruluşlarında iç denetim personellerine görevleri kapsamı dışında görev ve sorumlulukların verilmediği görülmüş, kamu sektöründe ise görev ve sorumlulukları dışında başkaca idari görevlerin verildiği sonucuna ulaşılmıştır. Kamu kurumlarında da tıpkı özel sektör kuruluşlarında olduğu gibi iç denetim kadrolarında görev yapan denetim persnellerine de kendi görev ve sorumlulukları dışında başkaca görev verilmemesi gerekmektedir.

- Özel sektör kuruluşlarında iç denetim ve teftiş kurullarının görev çakışması durumlarının yaşanmadığı belirlenmiş, kamu sektöründe ise görev ve yetki çakışması durumlarının var olduğu belirlenmiştir. Kamu sektöründe iç denetim ve teftiş kurulları arasında ki görev çakışması durumlarının üst yöneticiler nezdinde çözüme ulaştırılması, görev ve yetki sınırları ile süreçlerinin doğru tespit edilerek gerekli iyileştirilmenin hayata geçirilmesi gerekmektedir.

- Yapılan çalışma neticesinde kamu sektörü kuruluşlarda iç denetimin bağımsız olduğu neticesine varılmış olup, özel sektör kuruluşlarında bu bağımsızlıktan uzak kaldığı belirlenmiştir. Özel sektör kuruluşu bünyelerinde görev yapan iç denetim personellerinin hazırlamış olduğu raporların üst yönetim baskılarından uzak, özgün ve bilimsel olması gerekmektedir.

- Kamu sektöründe iç denetim koordinasyon kurulunun üst ölçekli yapı sorunu yaşamadığı belirlenmiştir. Özel sektör kuruluşlarında ise kurulsallaşamayan aile şirketleri nedeniyle üst ölçekli yapı sorununun varlığından bahsedebiliriz. Bu nokta da aile şirketlerinin ivedilikle kurumsallaşmasının önemi çok büyüktür.

- Özel sektör kuruluşlarında görev yapan iç denetim personellerini öncelikli olarak kendi alanlarında görev yaptıkları belirlenmiştir. Kamu sektöründe ise iç denetim personellerinin öncelikli olarak kendi alanlarında görev yaptıkları bunun yanında üst yöneticilerin vereceği diğer alanlarda da görev yaptıkları belirlenmiştir. Kamu sektörü kuruluşlarda görev yapan iç denetçilerin iş ve görev süreçlerini yeniden yapılandırılması ve sadece kendi alanlarında görev yapmaları sağlanmalıdır.

- Kamu ve özel sektör sektörü kuruluşlarında iç denetim ile dış denetim arasında işbirliği eksikliği olmadığı, dış denetimin iç denetimi değerlendirme rolünde yasal engeller bulunmadığı belirlenmiştir.

- Kamu ve özel sektör kuruluşlarında iç denetimin raporlama süreçleri ile alakalı sorunların yaşandığı belirlenmiştir. İç denetim raporlarında nelerin olacağına, yönetsel

kaygılardan uzak ve bağımsız ve bilimsel olarak denetim personelinin bulgularının eklenmesi ve üst yönetimlerin bu raporlara göre hareket etmesi gerekmektedir.

- Gerek kamu sektöründe gerekse özel sektör kuruluşlarında iç denetim ve iç denetim kurulları etkin bir izleme sürecine sahiptirler.



KAYNAKÇA

Abdel-Azim, M. H. ve Abdelmoniem, Z. (2015). Risk Management and Disclosure and Their Impact on Firm Value: The Case of Egypt. *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, 9(1), 30-43.

Adams, M.B. (1994). "Agency Theory and the Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12.

Adiloğlu, B. (2010). İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama. (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Ahmad, Z. Ve Taylor, D. (2009). Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict independence. *Managerial Auditing Journal*, 24, 899-924.

AICPA (Assurance Services Executive Committee) (2012). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. November 2012 White Paper.

Akal, Z. (2002). İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi-Çok Yönlü Performans Göstergeleri, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Yayın No: 473, Ankara.

Akarkarasu, N. (2000). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi için Öneriler", SPK Yeterlilik Etüdü, İstanbul.

Akarkarasu, N. (2000). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler, Yeterlilik Etüdü. SPK Denetleme Dairesi, p.16.

Allegrini, M. and D'Onza, G. (2003), "Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey ", *International Journal of Auditing*, 7(3), 191-208.

Al-Shammari, A. (2010). The role of the Audit Committees in Corporate Governance in Saudi Arabia. Workshop paper. College of Business Administration - King Saud University.

Al-Shbail, A.M. ve Turki T.A.A. (2017). A Theoretical Discussion of Internal Audit Effectiveness in Kuwaiti Industrial SMEs. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(1), 107-116.

Al-Twajjry, A. A. M., Brierley, J. A. and Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.

Anderson, U. (2003). "Assurance And Consulting Services", Research Opportunities in Internal Auditing (Editors: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), The Institute of Internal Auditors (IIA), The United States of America, pp. 97-129.

Apte, N.M. (2004). "Corporate Governance, Risk Management & Internal Audit", The Chartered Accountant, November 2004, 585-588.

Aras, G. (2006). İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim, İç Denetim, Sonbahar, Sayı: 16, TİDE.

Arena, M. ve Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. International Journal of Auditing, 13(1), 43-60.

Arens, A.A. ve Loebbecke, J.K. (1991). Auditing An Integrated Approach, 5th Edition, Prentice Hall, New Jersey.

Arens, A.A., Elder, R.J. ve Beasley, M.S. (2006). Auditing and Assurance Services, an Integrated Approach, 11. Basım: New Jersey, Pearson Education.

Arı, M. (2008). Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim, 3(2).

Arslan, M.C. (2013). İç Denetim ve Türkiye'de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma. (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Aslan, S. (2003). Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim. İstanbul: Avcıol Basım-Yayın.

Ataman Akgül, B. (2003). "İç Denetim ve Outsourcing", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 17, Ocak 2003, s. 45-47.

Atanasiu, P. (2009). Criza Economica Globala: Activitatea de Audit Intern Ar Fi Putut Preveni Aceasta Criza? Audit Financiar, 7, 14-21.

Bierstaker, J.L., Burnaby, P. ve Thibodeau, J. (2001). The Impact of Information Technology on The Audit Process: An Assessment of The State of The Art and Implications for The Future, Managerial Auditing Journal, MCB University Pres, No. 16/3, pp. 159-164.

Bozkurt, N. (1998). Muhasebe Denetim Uygulamaları, Alfa Yayınevi, İstanbul.

Bozkurt, N. (1999). Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayım, 2. Baskı, İstanbul.

Bozkurt, N. (2006). Muhasebe Denetimi, 4. baskı, İstanbul: Alfa Yayınları.

Brenda, P., Simon, J. ve Hatharly, D. (2006). Principles of External Auditing, 2th Edition, England.

Brody, R.G., Golen, S.P. and Reckers, P.M.J. (1998). An empirical investigation of the interface between internal and external auditors. *Accounting and Business Research*, 28(3), 160–172.

Bubilek, O. (2017). Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization-Case Study. International Business Degree Thesis Bachelor of Business Administration.

Cagnemi M.P. ve Singleton, T. (2003). Managing the Audit Function, A Corporate Audit Department Procedures Guide, 3rd Edition, New Jersey.

Cai, C. (1997). On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions. *Managerial Auditing Journal*, 12(4), 247-250.

Can Aktan, C. (2006). Kurumsal Şirket Yönetimi. Kurumsal Şirket Yönetim: İyi Şirket Yönetimi İçin Kurallar ve Kurumlar (Editör: Coşkun Can Aktan), Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No: 196, Ankara, s. 1-34.

Cangemi, M.P. ve Singleton, T. (2003). Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, Third Edition, John Wiley & Sons, Hoboken.

Cangemi, M.P. ve Singleton, T. (2003). Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, 3th Edition, John Wiley & Sons, Inc.,USA.

Cañibano, C.L. (1993). Curso de auditoríacontable. Casos practices. Madrid: EdituraPiramide.

Cansızlar, D. (2006). “Kurumsal Yönetim ve Önemi”, Kurumsal Şirket Yönetimi: İyi Şirket Yönetimi İçin Kurallar ve Kurumlar (Editör: Coşkun Can Aktan), Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No: 196, Ankara, s. 35-48.

Carcello, J.V., Hermanson, D.R. ve Raghunandan, K. (2005). “Factors Associated with U.S. Public Companies’ Investment in Internal Auditing”, *Accounting Horizons*, Vol. 19, No. 2, pp. 69-84.

Cassandra S.L., Yee, A.S., Kieran, J. ve Jenny K.S. Leung (2008). Perceptions of Singaporean Internal Audit Customers Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit. *Asian Journal of Business and Accounting*, 1(2), 147-174.

Cattrysse, J. (2005). Reflections on corporate governance and the role of internal auditor. Retrieved September 10, 2017, from

https://www.researchgate.net/publication/228253690_Reflections_on_Corporate_Governance_and_the_Role_of_the_Internal_Auditor.

Celayir, D. (2011). İç Denetimde Riskin Değerlendirilmesi. (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Ceyhan, İ.F. (2010). İç Denetim ve Kurumsallaşma. (Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.

Cohen, A. and Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.

Cohen, A. ve Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.

Cohen, J., Krishnamoorthy, G. ve Wright, A. (2004) The corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature* 23: 87-152.

Collier, P. ve A. Gregory (1996). Audit committee effectiveness and the audit fee, *The European Accounting Review*, 5, 177-198.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 'Coso Enterprise Risk Management – Integrated Framework', (Executive summary) September 2004, pp. 7.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2011). Internal control-Integrated framework: American Institute of Certified Public Accountants.

COSO, (1992). Internal Control- Integrated Framework.

COSO, (2004). COSO Enterprise Risk Management Framework (Draft).

COSO.org. (2017). Welcome to COSO. [online] Available at: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx> (Erişim Tarihi: 10 Mart 2019).

Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W. ve Rittenberg, L. (2003). "Jurisdictional Disputes over Professional Work: The Institutionalization of The Global Knowledge Expert", *Accounting, Organizations and Society*, No. 28, pp. 323-355.

Cömert, N. ve Uzun, A.K. (2007). İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim İlkeler, Yaklaşımlar, Örnek Olaylar, İstanbul: Deloitte Academy Ders Notları.

Çaliyurt, K., Agun, C. ve Pamukçu, A. (2009). Recent Developments on Internal Auditing Legislation in Public Institutions of Turkey: A Hospital Case.

Çankaya, F., Dinç, E. ve Kara, M. (2012). Etik İlkeler ve Raporlama Zamanlılığının Risk Odaklı İç Denetimin Başarısına Etkisi. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(20), 239-264.

Çınaroğlu, S. (2003). Rekabet Hukukunda Dikey Birleşmeler: Etkinlik ve Rekabet, Uzmanlık Tezi, Rekabet Kurumu, Ankara.

Daniela P. (2010). Internal Audit: Defining, Objectives, Functions And Stages. Studies in Business and Economics, Lucian Blaga University of Sibiu, Faculty of Economic Sciences, 5(3), 238-246.

Daniela, P ve Attila, T. (2013). Internal Audit versus Internal Control and Coaching. Procedia Economics and Finance, 6, 694-702.

Daniela, P. ve Attila, T. (2013). Internal Audit versus Internal Control and Coaching. International Economic Conference of Sibiu 2013 Post Crisis Economy: Challenges and Opportunities, IECS 2013, 694-702.

Dittenhofer, M. (2001). "Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods", Managerial Auditing Journal, Vol. 16, No. 8, pp. 443-450.

Drent, D. (2002). The duest for increased relevance: internal auditors who successfully communicate and balance their needs and those of their clients can increase their relevance to the organisation. Internal Auditor, 59(1), 49-54.

Eccles, R.G., Ioannou, I. ve Serafeim, G. (2014). The Impact of Corporate Sustainability on Organizational Processes and Performance. Management Science, 60(11), 2835-2857.

European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA), Position Paper On Internal Auditing in Europe, October 2004.

Everson, M., Soske, S., Martens, F., Beston, C., Harris, C., Garcia, J., Jourdan, C., Posk-lensky, J. ve Perraglia, S. (2013). Internal Control-Integrated Framework. 1st ed. [ebook] The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), p.3. Available at: https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf, (Erişim Tarihi: 3 Mart 2019).

Financial Reporting Council (FRC); Internal Control: Revised Guidance for Directors on The Combined Code (The Turnbull Guidance), London, October 2005.

Gavin, T.A. ve Matherly, C.M. (1997). "Outsourcing: An Operational Auditing Perspective", *Managerial Auditing Journal*, No. 12/3, pp. 116-122.

Giurgiu A., Ungureanu P. and Duma F. (2009). *Mic Lexicon Financiar-Bancar și Bursier [A Small Financial-Banking and Stock Exchange Lexicon]*, Ed. Didactică și Pedagogică, Bucharest.

Goodwin, J. (2003). The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing* 7(3): 263-278.

Goodwin, J. ve Kent, P. (2003). Factors affecting the voluntary use of internal audit, Paper presented at the Annual Meeting of the American Accounting Association, Hawaii.

Goodwin, J. ve Yeo, T.Y. (2001). Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing* 5(2), 107-125.

Graham, L. (2015). *Internal control audit and compliance*. 1st ed. Hoboken, New Jersey: Wiley, 4-5, 9.

Gray, I. ve Manson, S. (2000). *The Audit Process-Principles, Practice and Cases*, Second Edition, Thomson Learning, London.

Griffiths, P. (2005). *Risk-Based Auditing*, Gower Publishing Limited, Aldershot-England.

Griffiths, P. (2005). *Risk-Based Auditing*. Gower Publishing Limited, pp.5-117.

Günel, A.A. (2010). *İç Kontrol Sistemi ve Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Gürbüz, H. (1983). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul.

Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*, 4. Basım. Basım: İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E (1999). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul.

Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri-SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 11. Baskı, Arıkan Basım Yayım, İstanbul.

Güredin, E. (2008). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (13. ed.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Harper, D. (2016). Online Etimoloji Sözlüğü. <http://www.etymonline.com/index.php?search=audit&searchmode=none>

Hermanson, D.R. ve Rittenberg, L.E. (2003). "Internal Audit and Organizational Governance", Research Opportunities in Internal Auditing (Editors: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), The Institute of Internal Auditors (IIA), The United States of America, pp. 25-71.

Hesap Uzmanları Derneği, (2004). Denetim İlke ve Esasları, 3. Basım, İstanbul.

Hightower, R. (2008). Internal Controls Policies and Procedures, edited by Rose Hightower. [ebook] John Wiley & Sons, Incorporated, 2008, pp.7, 27 ProQuest Ebook Central, Avail-able at: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/arcada-ebooks/detail.action?do-cID=366731>, (Erişim Tarihi: 20 Mart 2019).

<http://www-bfs.ucsd.edu/blink/ocbfs/acc/UnderstandIC.pdf>, "Understanding Internal Controls", A Reference Guide for Managing University Business Practices, (Erişim Tarihi: 26 Mayıs 2019).

<https://accounting-simplified.com/audit/introduction/types-of-audits.html>, (Erişim Tarihi: 10 Şubat 2019).

<https://ahia.org/assets/Uploads/pdfUpload/WhitePapers/DefiningAuditingAndMonitoring.pdf>, (Erişim Tarihi: 10 Şubat 2019).

<https://asq.org/quality-resources/auditing>, (Erişim Tarihi: 23 Mart 2019).

<https://economictimes.indiatimes.com/definition/audit>, (Erişim Tarihi: 15 Şubat 2019).

<https://www.pwc.com>, Understanding a financial statement audit, May 2017, (Erişim Tarihi: 10 Şubat 2019).

Hubbard, L.D. (2003). "Understanding internal controls: auditors who can accurately interpret COSO's internal control framework offer great value to management -Back To Basics - Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission's Internal Control-Integrated Framework", Internal Auditor, http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_5_60/ai_110222002, (Erişim Tarihi: 20.03.2018).

Humphrey, C. ve Owen, D. (2000). Debating the power of audit. International Journal of Auditing, 4(1), 29-50.

Hutchinson, M.R. ve Zain, M.M. (2009). Internal audit quality, audit committee independence, growth opportunities and firm performance. *Corporate Ownership and Control*, 7(2), 50-63.

IFAC. (2009). *Handbook International Standard on Auditing 240*.

Information Systems Audit and Control Association (ISACA), (2006). *Is Standards, Guidelines and Procedures for Auditing and Control Professionals*, Rolling Meadows-USA.

Institute of Internal Auditors (IIA) (2017). *Strong Foundations: A Pulse of Internal Audit Supplemental Report*.

Institute of Internal Auditors (IIA), *Internal Auditing Handbook*, Florida: IIA Publications, 2002.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2003). *International standards for the professional practice of internal auditing*. Altamonte Springs, FL. http://www.theiia.org/ecm/guideframe.cfm?doc_id=1499.

İslamoğlu, H. (2003). *Bilimsel araştırma yöntemleri*. İstanbul: Beta Basım.

Jou, J.W. (1997). The present situation and developing trends of Chinese internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, 12(4), 235-242.

Kagermann, H., Kinney, W., Kuting K. ve Weber, C. (2008). *Internal Audit Handbook*. Berlin Heidelberg: Springer-Verlag.

Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi*, 3. Baskı, Ankara.

Keskin, D.A. (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. Beta Yayıncılık.

Keskin, D.A.(2010). İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi Ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı. *Denetişim Dergisi*, 4, 38-46.

Kır, H. (2010). Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık. *Denetişim Dergisi*, 4, pp.53-54.

Kırcı, M. (2003). Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(2).

Kırlar, C. (2006). “Kurum Kültürüne göre BT Yönetişimi”, *BT Haber*, Deloitte Kurumsal Risk Hizmetleri, Eylül 2006, pp. 1-2.

Kishalı, Y. ve Pehlivanlı, D. (2006). Risk Odaklı İç Denetim ve Imkb Uygulaması”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, 30, 75-87.

Kishalı, Y. ve Pehlivanlı, D. (2006). Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Nisan. S:30. 75-87.

Kishalı, Y. ve Pehlivanlı, D. (2016). Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 30, 75-87.

Konrath, L.F. (1996). Auditing concepts and applications. 3rd edition, West Publishing Company, United States of America, 730.

Krogstad, J., Ridley, A. ve Rittenberg, L. (1999). Where we're going. Internal Auditor, 27-33.

Lakis, V. ve Giriūnas, L. (2012). The Concept Of Internal Control System: Theoretical Aspect. Ekonomika, [online] 91(2), pp.142-149. Available at: <http://www.zur-nalai.vu.lt/ekonomika/article/viewFile/890/412> (Erişim Tarihi: 20 Mart 2019).

Larry P. B. (1999). A Comprehensive, Restatement Of Standarts for Auditing Attestation, Compilation and Review and the Codde of Professional Conduct, Harcourt Brace Professional Publishing, Canada, s.7-15.

Liluaana, L. (2012). The Evolution and the Perspectives of the Audit. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 2(4), 264-280.

Ljubisavljević, S. ve Jovanovi, D. (2011). Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia. Economic Annals, LVI(191), 123-141.

Mamabolo, I. (2009). An Exploratory Study of Black Women in Executive Positions and Their Sense of Balance between Motherhood and Career. Unpublished Master Thesis. University Of The Witwatersrand School Of Human And Community Development DIVISION Of Psychology. South Africa.

Manab, N.A., Hussin, M.R. ve Kassim, I. (2007). Empirical Study on Theory and Practice of Enterprise-Wide Risk Management (EWRM) on Internal Auditing and Risk Managment Functions of Public Listed Companies in Malaysia. http://rmi.nccu.edu.tw/apria/docs/Concurrent%20IV/Session%201/14707EWRM_APRIA_2007_New.doc (02.05.2018).

Manoukian, J. (2016). What's the Difference Between Internal Audit & Internal Control?-Enablon. [online] Enablon. Available at: <https://enablon.com/blog/2016/05/05/whats-the-difference-between-internal-audit-internal-control> (Erişim Tarihi: 5 Mart 2019).

Maqableh, A.M. (2014). Obligation of the external Auditors with International standards and its relationship with the volume and prices in the the Jordanian stock market for service sector corporation. *International Journal of Research in Social Sciences*, 4(3), 332-349.

McDonnell, C., Kinsella, D. and Healy, E. (2017). *Internal audit insights High - impact areas of focus*. 1st ed. [ebook] Deloitte. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Audit/Internal-Audit-Hot-Topics-2017.pdf> [Erişim Tarihi 5 Ocak 2017].

Merna, T. ve Al-Thani, F.F. (2005). *Corporate Risk Management an Organizational Perspective*. John Willey&Sons Ltd., pp.9-38.

Mihret, D. ve Grant, B. (2017). The role of internal auditing in corporate governance: a Foucauldian analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 699-719.

Mihret, D.G. (2010). *Antecedents and organizational performance implication of internal audit effectiveness: Evidence from Ethiopia*. University of Southern Queensland.

Mihret, D.G. (2010). *Antecedents and organizational performance implication of internal audit effectiveness: Evidence from Ethiopia*. University of Southern Queensland.

Mihret, D.G. (2013). *The risk management rationale of internal auditing: a labor process analysis*. Working Paper, Vol. University of New England No. Armidale, Australia.

Moeller, R. (2009). *Brink's Modern Auditing*. New Jersey: John Wiley and Sons Inc.

Moeller, R.R. (2005). *Brink's Modern Internal Auditing*. John Wiley&Sons Inc., 6, pp.3-405.

Moeller, R.R. (2007). *Brink's Modern Internal Auditing*, 7.Edition, John Wiley & Sons.

Moeller, R.R. (2007). *COSO Enterprise Risk Management: Understanding the New Integrated ERM Framework*, John Wiley & Sons, New Jersey-USA.

Moorthy, M.K., Seetharaman, A., Mohamed, Z., Gopalan, M. and San, L.H. (2011). The impact of information technology on internal auditing. *African Journal of Business Management*, 5(9), 3523-3539.

Mosher, R. (2009). The Basics of Internal Controls. [online] . Available at: http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/242/Internal_Controls_Basics_IIA_040709.pdf (Erişim Tarihi: 21 Mart 2019).

Nagy, L.A. and William, J.C. (2002). An assessment of the newly defined internal audit function, *Managerial Auditing Journal*, ISSN 0268-6902, 17(3), 130-137.

O'regan, D. (2004). *Auditor's Dictionary*, New Jersey: Wiley, 2004.

Örenay, H. (2005). *Kamuda Denetim. Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Yayınları*, Mart, s.1.

Özaydın, E. (2010). Riskin Tanımlanması Ve Kamu İdarelerinde Nitelikli İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesini Engelleyen Riskler. *Denetim Dergisi*, 4, 31-37.

Özbek, Ç. (2005). İç Denetim Uygulamaları, Sunum, T.C. Maliye Bakanlığı Twinning Projesi Başlangıç Toplantısı, Dedeman Oteli, 30 Mart, Ankara.

Özşahin, M. (2002). "Sürekli Ve Bağımsız Denetim" *Activeline*, Ekim 2002,s.1-3.

Özten, S. ve Karğın, S. (2012). Bankacılıkta İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Muhasebeleştirme Süreci. *Journal of Economics & Administrative Sciences/Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2).

Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim*. Beta Yayınları, pp.121-137.

Perry, W.E. ve Warner, H.C. (2005). "A Quantitative Assessment of Internal Controls", *Internal Auditor*, Vol.62, No.2

Petraşcu, D. (2010). Internal Audit: Defining, Objectives, Functions and Stages. *Studies in Business and Economics*, 5(3), 238-246.

Pickett, K. (2005). *The Essential Handbook of Internal Auditing*. New Jersey: John Wiley and Sons Ltd.

Pickett, K. (2005). *The essential handbook of internal auditing*. Chichester: John Wiley & Sons. 8, 335-337.

Pickett, K.H.S. (2003). *The Internal Auditing Handbook*, John Wiley, 2nd Edition, UK.

Porter, B., Simon, J. and Hatherly, D. (2005). *Principles of external auditing*. John Wiley & Sons, Ltd.

Power, M. (1999). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.

Prasad, N.K. (1985). Principles and Practice of Cost Accounting. Book Syndicate pvt Limited.

Quansah, V.A. (2015). Internal Audit Practice And Corporate Governance At Ghana Post Company Limited (Ashanti Region). A Thesis Submitted To The Kwame Nkrumah University Of Science And Technology Business School, Kumasi, In Partial Fulfilment Of The Requirements For The Award Of A Masters Degree In Business Administration (MBA), Knust School Of Business.

Raffa, P.C. (2003). Levels of Service. Electronic version retrieved from http://www.itrevizija.ba/wpcontent/materijal/publikacije/3_Levels_of_Attestation_Services_Defined-HANDOUT_3.pdf on 20/12/2018.

Ramamoorti, S. ve Weidenmier, M.L. (2003). "The Pervasive Impact of Information Technology on Internal Auditing", Research Opportunities in Internal Auditing (Editors: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), The Institute of Internal Auditors (IIA), The United States of America, pp. 301-377.

Reding, F.K., Sobel, P.J.L., Anderson, U., Head, M.J., Ramamoorti, S., Salamasick, M. ve Riddle, C. (2009). Internal Auditing: Assurance&Consulting Services, 2. Baskı, The IIA Research Foundation.

Reding, K., Sobel, P., Anderson, U., Head, M., Ramamoorti, S., Salamasick, M. and Riddle, C. (2013). Internal auditing. Altomonte Springs, Fla.: Institute of Internal Auditors, Research Foundation.

Rezaee, Z. (1995). "What the COSO Report Means for Internal Auditors", Managerial Auditing Journal, Volume:10, Issue:6, s.5-10.

Rezaee, Z. (1996). "Improving The Quality of Internal Audit Functions Through Total Quality Management", Managerial Auditing Journal, No. 11-1, pp. 30-34.

Roth, J. ve Espersen, D. (2002). "Categorizing Risk", Internal Auditor, April 2002, Available at:http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_2_59/ai_85014799, pp. 1-5.

Roth, J. ve Espersen, D. (2002). Riskin Sınıflandırılması, İç Denetim Dergisi, 4, p.18.

Rutgers Accounting Web (2015). Components of Internal Control All. [video] Available at: <https://www.youtube.com/watch?v=P4DHul3DpSQ> (Erişim Tarihi: 10 Mart 2019).

Sanal, R. (2002). “Türk Denetim Sisteminde Yapısal ve Kurumsal Düzenleme Gereksinimi”, İç Denetim, TIDE, Sayı:3, Bahar 2002.

Sarens, G. ve Beelde, Ignace De. (2006). Internal auditors' perception about their role in risk management. A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, Emerald Group Publishing Limited ISSN 0268-6902, 21(1), 63-80.

Sawyer L.B. ve Mortimer A.D. (2002). *Sawyer’s Internal Auditing*, 5th Edition, Florida: IIA Publications.

Sawyer, L. (2003). *Sawyer’s Internal Auditing*, The practice of Modern Internal Auditing. *The Institute of Internal Auditors*, 5, 120-121.

Sawyer, L.B. (1988). *Internal Auditing; The Practices Of Modern Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Almond Springs, Florida.

Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.A. ve Scheiner, J.H. (2003). *Sawyer’s Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, 5th edition, Institute of Internal Auditors, Florida.

Sayıştay Başkanlığı. (2000). Faaliyet Denetimi. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Performans_Risk_Denetim_Terimleri.pdf (Erişim Tarihi: 10.02.2018).

Sayıştay, (1994). *Intosai İç Kontrol Standartları*, 135.Yıl Sayıştay Yayınları, Ankara.

Scapens, R.W. (1992). The Role Of Case Study Methods In Management Accounting Research: A Personal Reflection And Reply. *British Accounting Review*.

Selimoğlu, S.K. (1999). Faaliyet Denetimi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1-2).

Sermaye Piyasası Kurulu. (2006). *Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri* (Vol.3).

Sezgin, C. (2004). “Risk ve Türleri” Yayınlanmış Sunum Notları.

Shrestha, L., Kaji, B. ve Wai, H.H. (2011). Audit from Audit Exempted Small and Medium-sized Entities (SMEs) in Sweden.

Smith, G. (2005). Communication skills are critical for internal auditors, *Managerial Auditing Journal*. 20(5), 513-519.

Spekle, R.F., Elten, H.J. ve Kruis, A.M. (2007). “Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study”, *Management Accounting Research*, No. 18, 2007, pp. 102-124.

Süzen, S. (2008). Kamuda İç Denetim, Mali Hukuk Dergisi. Temmuz-Ağustos. Yıl: 23, S: 136. 39-42.

T.C. Ziraat Bankası AS. Risk Yönetimi Grubu Görev Yönetmeliği, 2001.

Tanko, M. (2011). Audit Expectation Gap: The Trend to Close the Gap in the 21st Century. Research commissioned by The Institute of Chartered Accountants of Nigeria (ICAN).

Taylor, D.H. ve Glezen, W.G. (1991). Auditing: Integrated Concepts and Procedures. 5th edition, John Wiley & Sons Inc, U.S., 5, 29.

The Institute of Internal Auditors (IIA) (2009), Introduction to International Standards/, <http://www.theiia.org/download.cfm?file=54443>, (10.04.2018)

The Institute of Internal Auditors (IIA) (2015a), Standards & Guidance, <https://na.theiia.org/standards-guidance/attribute-standards/Pages/Attribute-Standards.aspx/>,(08.04.2018)

The Institute of Internal Auditors (IIA) (2015b), About the Institute, [https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal Auditors.aspx/](https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx/), (08.04.2018)

The Institute of Internal Auditors (IIA) (2015c), “Standards & Guidance/International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)”, <http://www.theiia.org/download.cfm?file=44789>, (IPPF_Standards), (10.04.2018)

The Institute of Internal Auditors (IIA), 1999, “Definition of Internal Auditing,” The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.

The Institute of Internal Auditors (IIA), 2000, Internal Auditing: Adding Value across the Board, IIA, Corporate Brochure.

The Institute of Internal Auditors (IIA); “Appraising Internal Audit”, Audit Committee Briefing, 2003, London, pp. 1-4.

The Institute of Internal Auditors, (2004). The Professional Practices Framework. Florida, USA: Altamonte Springs, 2004.

The Institute of Internal Auditors, (2004). The Professional Practices Framework. Florida, USA: Altamonte Springs.

The Institute of Internal Auditors, (2005). “Putting COSO’s Theory into Practice”, Tone at the Top, Issue 25 (November 2005).

The Institute of Internal Auditors, Genesis of Great Profesion, 70.Anniversery Celebration Making History, IIA, <https://global.theiia.org/news/Pages/24-Men-Met-70-Years-Ago.aspx> (Erişim Tarihi: 10.02.2018).

Türk Dil Kurumu, İktisat Terimleri Sözlüğü 2018.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ve The Institute of Internal Auditors (IIA) (2010), Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:3.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2018 (TİDE), Kurumsal Yönetim İçin İç Denetim, http://www.icdenetim.net/?option=com_content&view=article&id=60&Itemid, (10.05.2018).

Tüzün, Y. (2002). “Risk Nedir?”, İç Denetim, Sayı 4, Yaz 2002, s. 26-31.

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, Yayın No:132, (Doktora Tezi), Ankara.

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, Yayın No: 132, Ankara.

Uzay, Ş. (2003). “İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler” (XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu), Antalya, s. 205-231.

Uzun, A. (2009). The Role of Internal Audit in Internal Control Quality in Corporate Organizations. [online] Istanbul. Available at: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/09Sempozyum/EN/5%20paralel%20oturum%203/2%20ali%20kamil20uzun.pdf> (Erişim Tarihi: 15 Mart 2019).

Uzun, A.K. (1998). “İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri”, Mali Çözüm Dergisi, sayı:43 Nisan-Mayıs-Haziran 1998.

Uzun, A.K. (1998). “İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri”, Mali Çözüm Dergisi, sayı:43 Nisan-Mayıs-Haziran 1998.

Uzun, A.K. (2008). İç Denetim Nedir? Dünya Gazetesi, 28.

Uzun, F. (2007). İç Denetim ve Fransa Uygulaması, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, Cilt 12, Sayı 9.

Van Gansberghe, C.N. (2005), Internal Audit: Finding Its Place in Public Finance Management, The International Bank for Reconstruction and Development, The World.

Van Peurse, K. (2004). Internal auditors' role and authority: New Zealand evidence. *Managerial Auditing Journal*, 19(3), 378-393.

Van Sertima, M.A. (2005). "An Overview of Internal Controls", *Benefits and Compensation Digest*, Vol.42, No.5.

Wang, G. Y. (2004). *Accountability and management audit (M)*. (In Chinese). Beijing: China Modern economic publishing house.

Wang, X. (1997). Development trends and future prospects of internal audit. *Managerial Auditing Journal*, ISSN 0268-6902, 12(4/5), 200-204.

Whittington, R. ve Pany, K. (1998). *Principles of Auditing* (12 ed.). Singapore: McGraw Hill.

Wright, R.M. (2009). *Internal Audit, Internal Control and Organizational Culture*. A thesis submitted in fulfillment of the requirements For the degree of Doctor Of Philosophy, School of Accounting Faculty of Business and Law Victoria University.

Yazıcı, M. (2003). *Kurumsal Muhasebe Denetimi*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul.

Yılancı, M. (2003). *İç Denetim*, Osmangazi Üniv. Yayınları No:86, Eskişehir.

Yin, R.K. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*. Second Edition, Sage Publications, USA.

Yörüker, S. (2004). "Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve", TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı Sunumu, Ankara.

Zain, M.M., Subramaniam, N. ve Stewart, J. (2006). Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), 1-18.

Zecheru, V. (2014). Internal Audit - Managerial Control Relation. *Review of International Comparative Management / Revista de Management Comparat International*, 15(1), 106-114.