

**T.C.
KILIS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SİSTEMİ
VE GAZİANTEP’TE FAALİYET
GÖSTEREN İŞLETMELERİN İÇ DENETİM
SİSTEMİNİN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mothana ALNHAYER

**KILIS
TEMMUZ 2017**

**T.C.
KILIS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SİSTEMİ
VE GAZİANTEP’TE FAALİYET
GÖSTEREN İŞLETMELERİN İÇ DENETİM
SİSTEMİNİN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mothana ALNHAYER

Tez Danışmanı: Prof.Dr. H. Mustafa PAKSOY

**KILIS
TEMMUZ 2017**

T.C.
KILIS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

İşletmelerde İç Denetim Sistemi
Ve Gaziantep'te Faaliyet
Gösteren İşletmelerin İç Denetim
Sisteminin İncelenmesi

Mothana ALNHAYER

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmzası

Prof. Dr. H. Mustafa PAKSOY	(Danışman)	_____
Prof. Dr. H. Mustafa PAKSOY	(Jüri Başkanı)	_____
Doç.Dr. Ramazan AKBULUT	(Üye)	_____
Yrd. Doç. Dr. M. Vahit EREN	(Üye)	_____

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Yrd. Doç. Dr. Serhat KUZUCU
SBE Müdürü

**T. C.
KILIS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu ve bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim. 20/07/2017

Mothana ALNHAYER

(İmza)

ÖZET

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SİSTEMİ VE GAZİANTEP’TE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN İÇ DENETİM SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

ALNHAYER, Mothana
Yüksek Lisans Tezi: İşletme Ana Bilim Dalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. H. Mustafa PAKSOY
Temmuz 2017, 84 sayfa

İç denetim işletmeler için önemi artan bir yönetim fonksiyonudur. İster kamu sektöründe ister özel sektörde olsun, denetimin kapsamı gelişmiş ve iç denetim bu sistemin vazgeçilmez bir parçası olmuştur. Yönetimin sorumluluğunda olan iç denetim sisteminin etkinliği ve verimliliğini kıymetlendirme sürecinin doğru oluşturulup, yapılandırılması gerekir. Ülkemizde kurumsal yönetim ilkelerinin gelişmesi beraberinde, kamu işletmeleri ve özel işletmelerde etkin bir iç denetim sistemi ve bu sistemin etkinliğini denetleyecek iç denetim faaliyetlerine olan ihtiyaç daha da artmaktadır.

Gaziantep ili merkezinde faaliyet gösteren ihracat yapan fabrikalarında gerçekleştirilen bu çalışmada, firma çalışanlarının iç denetim hizmetleri hakkında algıları ve bu algıların bazı demografik değişenlere göre farklılık gösterip göstermediği araştırılmıştır. Çalışmada, denetim faaliyetlerinin nasıl olması gerektiği, denetimlerin nasıl geliştirileceği ve etkin iç denetim sistemlerinin ne şekilde oluşturulacağına ilişkin durumlar incelenmiştir. Ayrıca, işletmelerin etkin bir iç denetim sistemi oluşturabilmeleri için nasıl bir yapı oluşturmaları gerektiği konusunda önerilerde bulunulmuştur.

Araştırmaya katılanların büyük oranda erkek, genç, eğitim seviyesinin yüksek olduğu görülmektedir. Araştırmada kullanılan ankete verilen cevaplar doğrultusunda; iç denetim sisteminin işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri ile kurum içi pozisyonlar alt boyutu arasında aynı önlü yüksek düzey bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Anahtar Kelimeler: iç denetim sistemi, halı fabrikası, çalışanlar.

ABSTRACT

THE INTERNAL AUDITING SYSTEM AND EXAMINATION OF THE INTERNAL AUDITING SYSTEM OF THE ACTIVITY OPERATING IN GAZIANTEP

ALNHAYER, Mothana

Master's Thesis: Department of Business

Supervisor: Prof. Dr. H. Mustafa PAKSOY

July, 2017, 84 pages

The key to internal auditing operations is an increasing management function. Whether in the public or private sector, the scope of audit has developed and internal audit has become an indispensable part of this system. The process of valuing the effectiveness and efficiency of the internal auditing system, which is the responsibility of the management, must be properly established and structured. Along with the development of corporate governance principles in our country, there is an increasing need for an effective internal audit system in public enterprises and private enterprises and internal audit activities to auditing the effectiveness of this system.

In this study conducted in the factories operating in Gaziantep province center, it was researched whether the perceptions of the company employees about their internal audit services and whether these perceptions differ according to some demographic changes. The study examined how auditing activities should be, how audits are to be developed, and how to build effective internal audit systems. In addition, recommendations have been made on how businesses should form an effective internal audit system.

It is seen that those who participated in the survey have a high level of male, young, education level. According to the answers given to the survey used in the survey; It was determined that the internal audit system had the same high level of relationship between the qualifications of recruitment and internal auditors and the intra-institutional positions sub-dimension.

Keywords: internal auditing system, carpet factory, employees.

İÇİNDEKİLER TABLOSU

ÖZET.....	i
TABLO LİSTESİ.....	V
GRAFİK LİSTESİ.....	VI
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİMLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	3
1.1. İÇ DENETİM OLGUSU VE TANIMI.....	3
1.1.1. İşletmelerde Denetimin Önemi Ve Gerekliliği.....	5
1.2. İÇ DENETİM SİSTEMİ.....	5
1.2.2. İç Denetim.....	8
1.2.3. İç Denetçi ve Özellikleri.....	9
1.2.4. İç Denetçinin Bağımsızlığı.....	10
1.2.5. İç Denetçinin İç Denetim Fonksiyonundaki Rolü.....	11
1.2.6. İç Denetçinin Sorumlulukları.....	13
1.3. İÇ DENETİM SÜRECİ.....	15
1.4. ULUSAL İÇ DENETİM STANDARTLARI.....	16
1.5. TEFTİŞ ve İÇ DENETİM.....	19
1.5.1. Teftiş ve Denetim Olgusu: Tanımlar, Kapsam ve İşlevler.....	19
1.5.2. İşletmelerde Teftiş ve İç Denetim.....	20
1.5.3. Türk İşletmelerde Teftiş ve İç Denetim.....	21
1.5.4. Proaktif İç Denetim Anlayışı.....	25
1.5.5. Müşteri Odaklı İç Denetim Anlayışı.....	27
1.5.6. Denetim Komiteleri.....	28

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM.....	31
2.1. İŞLETMELER VE İÇ DENETİM.....	31
2.1.1. İşletmelerde İç Denetim Bölümünün Görev ve Sorumlulukları.....	33
2.1.2. Denetim Komitesi ve İç Denetim İlişkisi.....	36
2.2. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİME GEÇİŞ SÜRECİ.....	38
2.3. YASAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİM.....	40
2.3.1. İç Denetimle İlgili Olarak İDKK Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	41
2.3.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri.....	41
2.3.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (İDKK) Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik....	42
2.3.4. Üçüncül Düzeyde Yapılan İç Denetim Düzenlemeleri.....	42
2.4. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN AKTÖRLERİ.....	43
2.4.1. Üst Yöneticiler İçin İç Denetim ve İç Denetim Rehberi İşbirliği.....	44
2.4.2. İç Denetim Sistemi Aktörleri.....	45
2.5. İŞLETMELERDE İÇ DENETİM STANDARTLARI VE MESLEK AHLAK KURALLARI.....	47
2.6. İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ.....	50
2.7. İÇ DENETİMLE İLGİLİ YAPILAN LİTERATÜR ÇALIŞMALARI.....	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SİSTEMİ VE GAZİANTEP'TE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN İÇ DENETİM SİSTEMİNİN İNCELENMESİ... 54	54
1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	54
1.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI.....	54
1.3. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	55

3.4. ARAŞTIRMANIN DEĞİŞKENLERİ.....	55
3.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	55
3.6. ARAŞTIRMA VERİLERİ VE DEĞERLENDİRMESİ.....	56
3.6.1. Sosyo-Demografik Veriler ve Dağılımları	56
3.6.2. Araştırma Anket Verileri ve Dağılımları.....	59
3.6.3. Araştırma Ölçeklerinin ve Sosyo-Demografik Özelliklerle İstatistiksel Analizleri	62
3.6.4. Araştırma Değişkenleri Korelasyon Analizi.....	65
3.7. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	68
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	70
4.1. SONUÇ	70
4.2. ÖNERİLER	73
KAYNAKLAR	75
EKLER.....	81
EK-1. ANKET FORMU	81
EK 2- ÖZGEÇMİŞ.....	84



TABLO LİSTESİ

Tablo 1	: Araştırma Anketi Geçerlilik, Güvenirlik Katsayıları.....	59
Tablo 2	: Katılımcıların İç Denetim Hizmetlerine İlişkin Anket Sorularına Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı	60
Tablo 3	: Katılımcıların Cinsiyete Göre İç Denetim Hizmetleri Anket Sorularına Verdikleri Cevapların Dağılımı	62
Tablo 4	: Katılımcıların Yaşına Göre İç Denetim Hizmetleri Anket Sorularına Verdikleri Cevapların Dağılımı	63
Tablo 5	: Katılımcıların Eğitim Duruma Göre İç Denetim Hizmetleri Anket Sorularına Verdikleri Cevapların Dağılımı	64
Tablo 6	: İç Denetim Hizmetleri ve Boyutları Arası Korelasyon Analizi.....	66



GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1	: Katılımcıların Cinsiyete göre Dağılımı	57
Grafik 2	: Katılımcıların Yaşına göre Dağılımı.....	57
Grafik 3	: Katılımcıların Eğitim Durumuna göre Dağılımı.....	58
Grafik 4	: Uygulanan İç Denetim Hizmetlerine Göre Dağılımı	58



GİRİŞ

İşletmeler içinde önemli bir yere sahip olan iç denetim sistemleri, işletmenin varlıklarını korumak ve işletmede meydana gelebilecek her türlü kayıpları önlemek, denetim verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme etkinliklerinin kalitesini artırmak, yönetim politikalarına sadakati gerçekleştirmek üzere oluşturulan yapılardır. 21. yüzyılda yaşanan ekonomik krizler, teknolojik, sosyal ve bilimsel gelişmeler, sosyal refah devlet uygulamaları ülkeleri işletme mali yönetimi yapılarını değiştirmeye yöneltmiştir. Bu çalışmada etkin bir iç denetim sisteminin ne şekilde oluşturulacağı ve kıymetlendirileceği incelenmiş ve bu konuda ilgililere önerilerde bulunulmuştur.

Bu çalışmanın konusu işletmelerde önemli yeri olan iç denetim sisteminin oluşturulması, bileşenleri, kıymetlendirilmesi ve işletmelerde etkin bir iç denetim sisteminin sağlanmasıdır.

Bu çalışmanın amacı iç denetim kavramına uygun etkin iç denetim sistemi yapısını ortaya koymak ve etkin iç denetim sistemlerinin oluşturulması konusunda ilgililere rehber olmaktır.

Bir kurum ne kadar başarılı olursa olsun, ne kadar iyi yönetilirse yönetilsin, bağımsız bir gözün kurumu tarafsız bir şekilde kıymetlendirmesi son derece önemlidir. Tespit edilmemiş, önemsenmemiş ve önlem alınmamış bazı riskler birçok olumsuz sonuçlara neden olabilmektedir. İç denetim üst yönetim adına yapıldığından, kurum denetiminin denetim yükünü hafifletir. Bu nedenle iç denetim işletmeler açısından büyük önem arz etmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramının tanımı yapılmış idarelerde ve işletmelerde faaliyetlere yönelik denetim türlerinden bahsedilmiştir. İç denetim faaliyeti, İç Denetim Kavramı, İç denetim Sistemi, İç Denetim Süreci, Ulusal İç Denetim Standartları, İç denetim Meslek Ahlak Kuralları, Teftiş ve İç Denetim konularına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise İşletmelerde İç Denetim, Türkiye’de İç Denetime Geçiş Süreci, Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İç Denetim, İç Denetim Sisteminin Aktörleri, İşletmelerde İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları, İşletmelerde İç Denetim Sürecinin İşleyişi gibi konular ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise işletmelerde iç denetim algılama ve uygulamalarının kıymetlendirilmesine yönelik bir araştırma; Gaziantep ilinde faaliyet gösteren halı fabrikalarında iç denetim sisteminin incelenmesine yönelik bir araştırma yapılmış ve edinilen bilgiler ve istatistikler ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise işletmelerde istihdam edilen personellerle bir anket çalışması gerçekleştirilmiş, halı sektöründe görev yapan idari çalışanların iç denetim faaliyetinin işleyişine yönelik algıları test edilmiştir. Sonuç ve öneriler kısmında iç denetim faaliyeti konusunda var olan yapısal eksikliklere değinilmiş, çözüm önerileri sunulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİMLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çağımızda işletmelerin giderek daha da büyümesi ve teknolojik alanlarda meydana gelen gelişmeler, işletmelerin finansal ve idari faaliyetlerine ilişkin işlemlerinin ve kayıtlarının karmaşıklaşması sonucunu ortaya çıkarmış, işlemlerin giderek karmaşık hale gelmesi ile birlikte işlemlerde ve kayıtlarda meydana gelen hatalarda da artışa neden olmuştur. Teknolojinin gelişmesiyle beraber yapılan işlemlerin elektronik ortamlarda bilgisayarlar aracılığıyla gerçekleşmesi ile veriler de güvenli bir şekilde kaydedilmeye başlanmış ve saklanmıştır. Bütün bu teknolojik gelişmeler ve işletmelerdeki işlemlerin giderek daha da karmaşıklaşması sonucu hataların artmaya başladığı görülmüştür. Hataların telafi edilebilmesi için yeterli sayıda kullanıcının olmaması işlemlerin ve kayıtların denetlenmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda; kendi alanında uzman, tarafsız ve bağımsız niteliklere sahip bir denetçinin işletmeleri denetleme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Çalışmanın bu bölümünde iç denetim olgusu ve iç denetimle ilgili kavramsal çerçevelere yer verilmiştir. Çalışmanın asıl konusu olan iç denetimin daha iyi anlaşılabilmesi için çeşitli denetim türleri ve denetçi türleri de aynı şekilde bu bölümde incelenmiştir.

1.1. İÇ DENETİM OLGUSU VE TANIMI

İç denetim “İşletmelerin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmektir” Bu anlamda denetim, işletmeler için vazgeçilmez bir gerekliliktir (Selimoğlu, 2000).

Aksoy’ a göre; iç denetim geçmişe yönelik olarak neler olduğunu, nasıl olduğunu, ya da günümüz risk ve sistem bazlı modern proaktif denetim yaklaşımı doğrultusunda geleceğe yönelik olarak neler olabileceğini anlamak ve öngörmek için çok çeşitli ve çok boyutlu olabilecek belirli hususları, gözaltında bulundurmak, kontrol etmek, murakabe etmektir (Aksoy, 2002).

Bu bağlamda; İç denetim bir nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetimin amacı, yönetime danışmanlık sağlamak ve işlemlerine

güvence vermektir. Ayrıca İç denetim yönetime bir katma değer sağlar. İç denetim işletmelerde yönetimin risk ve kontrol durumlarının tesirliliğini değerlendirmekte ve işletmelerin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

Kaya'ya göre; "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (Kaya, 2016).

Ayrıca "Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir" (Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, 1999).

Etkili bir iç denetim yapılabilmesi için çok iyi bir planlama yapılması gerekir. Yapılacak planlanmanın tarafsız bir kanıt toplama işlemini ve değerlendirmeyi içermesi gerekmektedir.

Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar şu şekildedir:

Uzman denetçi; denetim işlemlerine başladığında denetlenen işletmenin mali tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporlar kendisine sunulur. Bu raporlar o işletme yönetiminin belirli bir döneme ait mali faaliyetleri hakkındaki bildirimleri yansıtır (Güredin vd., 1995). Denetçi tarafından toplanan kanıtlar ekonomik hareketlerle ve olaylarla ilişkili olmalıdır. Örneğin yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolar birçok iddialar içermektedir ve denetçi ekonomik faaliyetlerle ilişkili iddialarla toplamış olduğu kanıtlar ile genel kriterler arasında uyum sağlayarak bu finansal tabloları değerlendirir. Bu anlamda denetim esnasında denetçiye sunulan finansal tablolar ve raporlar o işletmenin yapmış olduğu ekonomik faaliyet ve olaylar ile ilgili iddiaları içermektedir.

Sonuçları bildirme denetim sürecinin son evresidir. Sonuç bildirme temelde bir onaylama işlemidir. Denetçi işletme yönetimince ileri sürülen iddia ve bildirimlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder. İnceleme ile ilgili bulguların ve denetçi görüş ve yargısının açıklanması yazılı rapor ile olur (Güredin vd., 1995). Denetim, denetim bilgilerinin gerçeğe uygun olup olmadığını ve düzensizliklerin bulunup bulunmadığını araştırır. Bu

araştırma ise denetimin içerdiği finansal bilgilerin çeşitli yöntemler kullanılarak denetlenmesi esnasında yapılır. Denetim işini işletme dışından bağımsız denetçiler yapmaktadır (Selimoğlu, 2000).

1.1.1. İşletmelerde Denetimin Önemi ve Gerekliliği

Yaşadığımız çağda küreselleşmenin de etkisiyle firmalar arasında rekabetin artması ve rekabet içinde bulunan firmaların serbest piyasa içerisinde yer aldığı ve bu firmaların finansman, yönetim ve denetim bölümlerindeki işlemlerin arttığı ve karmaşıklaştığı düşünülürse denetime duyulan ihtiyacın daha da arttığı söylenebilir. Şirketlerin gerek kapasite gerekse finansal açıdan büyümesi onların denetlenme ihtiyacını daha da ön plana çıkarmaktadır. İşletmelerin organizasyon olarak büyümeleri sonucunda organizasyon yapısındaki genişlemeyle birlikte yöneticilerin söz konusu yetkilerini astlarına devretmesi sonucunu doğurmuştur. Devlet tarafından yapılan denetimler sonucunda, işletmelerin uyması gereken yasalarla, işletmenin uyması gereken hükümlerin de arttığı görülmektedir.

Günlük yaşamda gerek iş hayatında gerek okul hayatında veya diğer faaliyetlerde kişiler yaşamları boyunca çeşitli açıklamalar yapıp, sayısız isteklerde bulunmakta ve bunun sonucunda da bir takım kararlar almaktadırlar. Alınan kararlar esnasında çeşitli iddiaları ve görüşleri ileri sürerek iddiada buldukları bu bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu savunurlar. Olumsuz ekonomik koşulların hüküm sürdüğü kriz dönemlerinde iç denetçilerin rol ve sorumlulukları daha da önem kazanmaktadır. Ekonomik krizin şirketleri olumsuz etkilediği bu zor dönemlerde iç denetçilerin şirkete yapacağı katkılar, alınan önlemlerin uzun vadede başarı sağlaması ve etkili olmasında yardımcı olacaktır. Ekonomik kriz dönemlerinde risk yönetiminin önemi bir kat daha artmaktadır. Kriz dönemlerinde verimlilik denetimlerine ağırlık verilmesi ve iç denetçilerin bağımsızlığı zedelemeyecek şekilde verimliliğe yönelik projelerde yer alması sağlanmalıdır. İç denetim, iç kontrol sisteminin kalitesini bağımsız olarak değerlendiren ve sistemin iyileştirilmesi yönünde yönetime öneri ve tavsiyeler sunan bir mekanizmadır.

1.2. İÇ DENETİM SİSTEMİ

İç denetim, daha geniş bir perspektifi kapsamakta ve finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimlilik ve etkinlik çalışmaları yürütmektedir. Bu kapsam dâhilinde iç denetim, sadece finansal bir denetim

olmaktan çıkarak iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik bir sistem haline gelmiştir. İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmasıyla kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır.

Günlük yaşamda gerek iş hayatında gerek okul hayatında veya diğer faaliyetlerde kişiler yaşamları boyunca çeşitli açıklamalar yapıp, sayısız isteklerde bulunmakta ve bunun sonucunda da bir takım kararlar almaktadırlar. Alınan kararlar esnasında çeşitli iddiaları ve görüşleri ileri sürerek iddiada buldukları bu bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu savunurlar. Özel işletmeler, devlete karşı olan finansal nitelikteki yükümlülüklerini yerine getirirken, yılın belli dönemlerinde verdikleri beyannamelerin doğru ve güvenilir olduğunu yazılı dokümanlarla ispatlarlar. Bu örnekte söz konusu kurum, devlete vermiş olduğu beyannamelerin güvenilir ve doğru olduğunu ileri sürer, işte bu noktada denetim ortaya çıkar ve bu çalışmaların yetkili kişilerce incelenerek doğruluğunun araştırılmasıyla bu süreç başlar (Gürbüz, 1985).

Günümüzde ekonomik birimler bağımsız denetçiler tarafından çeşitli nedenlerle denetlenmektedirler. Asıl nedenin denetimin yasal bir zorunluluk olmasıdır. Kredi kuruluşları ve bankalar firmalara kredi vermeden önce finansal denetim yaparlar. Buradaki amaç işletmenin finansal durumunu ölçmektir. Ayrıca işletmelerde satış ya da birleşme kararı alındığı zaman aynı şekilde finansal durumun denetlenmesi gerekir. Şirketlerdeki ortaklardan birinin ayrılması ya da ölmesi durumunda ortaklara tahsis edilmiş olan varlıkların denetlenmesi söz konusu olabilir. Firmalara mal ve hizmet tahsis eden tedarikçi firmalar büyük miktarda yaptığı kredili satışlardan dolayı müşterilerinin finansal durumunu bilmek isterler. Çünkü müşterilerinin finansal durumuna göre ticari ilişkilere girecekler ve finansal durumuna göre davranacaklardır. İşletme de çalışanlar ya da yönetim eğer denetleneceğini bilir ve bunun farkına varırsa bu durum önceden hataların bulunmasına, çalışanların da böylece gerekli önlemleri alarak işletmenin düzensizliklerden korunmasına yardımcı olur (Thomas and Johnny, 1991).

Denetlenen birim içinde mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı sağlamak ve dolayısıyla olumlu gelişimi sağlamak içinde denetim gereklidir. Kamu sektörü açısından düşünüldüğünde kamu faaliyetlerinde yasalara uygunluğun sağlanması için

denetim gereklidir. Gerek özel teşebbüs gerekse kamu teşebbüslerinde denetimle yönetimde verimliliğin artırılması amaçlanır. Herhangi bir kamu hizmeti en az maliyet en fazla fayda kuralına uymadığı takdirde, kamu kaynakları büyük ölçüde israf edilmiş sayılır (Meriç, 2002). Aynı örneğin özel teşebbüslerin yönetimi içinde geçerli olduğu söylenebilir. Konu itibariyle denetimin amacı daha çok önem arz etmektedir. Denetim bir müessesenin belgelerini eleştireci nitelikte gözden geçirmektir (Salato and Ghez, 1974).

Ekonomik krizin şirketleri olumsuz etkilediği dönemlerde iç denetçilerin şirkete yapacağı katkılar, alınan önlemlerin uzun vadede başarı sağlaması ve etkili olmasında yardımcı olacaktır. Ekonomik kriz dönemlerinde risk yönetiminin önemi bir kat daha artmaktadır. Kriz dönemlerinde verimlilik denetimlerine ağırlık verilmesi ve iç denetçilerin bağımsızlığı zedelemeyecek şekilde verimliliğe yönelik projelerde yer alması sağlanmalıdır. İç denetim, iç kontrol sisteminin kalitesini bağımsız olarak değerlendiren ve sistemin iyileştirilmesi yönünde yönetime öneri ve tavsiyeler sunan bir mekanizmadır.

1.2.1. İşletmelerde Genel Olarak Denetimin Yararları

Denetim denetiminin işletmeye sağladığı birçok yarar vardır. İşletmeye sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kaval, 2003). Yanlırları öğrenme ve eğitim aracı olma, yönetimde görev alanların kendilerini aklama konusunda destek olma, Kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesine katkısı. Kısaca sayılan bu yararlar aşağıdaki gibi açıklanabilir.

a) Yanlırları Öğrenme ve Eğitim Aracı Olma: Denetim sürecinde, işletmenin iç kontrol sistemi ve denetim sistemi incelenir, aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilir. Denetçi, denetim faaliyetleri sonucunda şirketin aksayan yönlerini, varsa yanlış uygulamaları bir tavsiye mektubu ile denetlenen işletmeye bildirir. Böylece işletmede, yanlış ve aksayan yönlerde bilgi sahibi olmuş olur. Bununla birlikte çalışanlar da denetim sonucu ortaya çıkacak olan hata ve yanlışlıklar hakkında bilgi sahibi olacak ve denetimin de bir eğitim aracı olarak kullanılmasından yararlanacaklardır.

Çalışanlar yaptıkları hatalarını denetim sonucunda yakından görmüş olacak ve hataların ortaya çıktığı işlemler ve faaliyetler üzerine yoğunlaşacak sonuç olarak da hataların ortaya çıktığı işlemleri düzeltirken de bir tür eğitim almış olacaklardır.

b) Yönetimde Görev Alanların Kendilerini Aklama Konusunda Destek Olma:

Bağımsız dış denetim raporları sayesinde yönetimde görev alanlar hesap verme konusunda sorumlu oldukları taraflara karşı üçüncü ancak ehil kişi olarak bağımsız denetçinin görüşünü de alarak kendilerini aklama olanağı bulmaktadırlar.

c) Kurumsal Yönetim Anlayışının Yerleşmesine Katkısı:

Kurumsallaşma sayesinde iyi bir organizasyon ile herkesin yetki, görev ve sorumluluğunu bilmesi, çalışanların işletme üst amaçları doğrultusunda yeterli motivasyon, işletmede tüm fonksiyonların belirlenmiş olması ve bunun için uygun prosedürlerin belirlenmiş olması, dolaylı da olsa yasa ve yönetmeliklere aykırı davranış olmadan da verimliliğin sağlanması, bunların sonucunda da işletmenin sürekliliğinin sağlanması anlaşılmaktadır.

İşletmelerde denetim olacağı beklentisi çalışanları, aldıkları sorumluluk ve görevleri hakkında daha da cesaretlendirecek ve yaptıkları işlerde verimliliğin artmasını sağlayacak buradan da işletmede gerek çalışanlar gerekse üst yönetim açısından işletme adına kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesinde etkili olacaktır.

1.2.2. İç Denetim

İç denetim, finansal nitelikteki faaliyetler ile finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetleri saptanmış olan politikalarla uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır(Güredin, 1987). Mali işlerin iç denetim açısından hedefleri şu iki konuyu kapsamaktadır (Aksoy, 2002).

İşletme çalışanları tarafından yapılabilecek hata ve hilelerin önlenmesi ve tespitine yönelik olan iç denetim, orta ve büyük ölçekli işletmelerde iç denetim fonksiyonu, ayrı bir bölüm tarafından yerine getirilir. Böylece denetim faaliyetinin sonuçları üst yönetime raporlanır (Gücenme, 2004). Küçük ölçekli işletmeler de ise organizasyon yapısının küçük olması nedeniyle işletmede bir iç denetim birimi olmayıp böyle bir denetimin de ancak işletme sahibi tarafından yapılabildiği söylenebilir. İç denetim denetimi bir kuruluştaki denetim, finansal ve diğer işlevleri, yönetime yapıcı ve koruyucu hizmet sağlama esasına dayanan biçimde inceleyen

bağımsız bir değerlendirme işlevidir(Holmes, 1975). Çalışmanın konusu olduğu için iç denetim hakkında açıklamalar ikinci bölümde ayrıntılı biçimde yapılacaktır.

Etkin bir iç denetim stratejisinde olması gereken hususlar şunlardır (Özbek, 2016):

- İyi planlanmış bir yasal çerçeve
- İyi ifade edilmiş bir misyon ve vizyon
- Standartlara uygun bir iç denetim metodolojisi ve teknolojik altyapı
- İyi planlanmış bir insan kaynağı ve eğitim yönetimi
- Detaylı ve etkili bir iç ve dış iletişim planı
- Stratejinin uygulanmasının etkin bir şekilde takibi ve revizyon.

1.2.3. İç Denetçi ve Özellikleri

Kamu ve bağımsız denetçi ile ilgili yapılan açıklamalardan sonra çalışmanın asıl konusunu oluşturan iç denetim sürecinde yer alan ve etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında büyük rol oynayan iç denetçiler çalışmada biraz daha ayrıntılı incelenecektir. Bu anlamda bu kısımda iç denetçilerin genel özellikleri, mesleki bilgi ve tecrübeleri nitelikleri, dış denetçilerle karşılaştırılması ve denetim esnasında dış denetçi ile ilişkilerine ilişkin açıklamalar yapılarak iç denetçi hakkında genel bilgilere yer verilmiştir.

İç denetçiler genellikle şahıs şirketlerinde, kurumsal şirketlerde, ortaklıklarda, kamu kuruluşlarında çalışırlar. Büyük şirketlerin iç denetim bölümü organizasyon yapısı bakımından daha geniş ve büyük olabilir. İç Denetçiler Enstitüsü, (Institute of Internal Auditors - IIA) iç denetçilerin meslekle ilgili uyması gereken standartları yayımlar, geliştirir ve mesleki sertifika programını düzenler. Dış denetçiler gibi iç denetçilerinde tarafsız ve bağımsız olması gerekir. İç denetçiler daha çok üç tür denetimle ilgilenmektedirler. İç denetçilerin organizasyonlardaki ilk görevleri faaliyet ve uygunluk denetimidir. Diğeri ise dış denetçilere yıllık finansal tabloların denetlenmesinde de yardımcı olmak açmaçlı olan mali denetimdir. İç denetçilerin çoğu Sertifikalı Kamu Denetçi (Certified Public Accountant - CPA) belgesine sahiptirler (Messier, 1997).

İç denetçiler, yönetim adına işletmede var olan iç kontrol yapısını sürekli olarak izlerler ve yönetime rapor verirler. İç denetçilerin yaptıkları işlerin çoğunluğu,

finansal tabloların denetiminde yapılanlarla benzerlik göstermektedir. İç denetim işlevi kontrol ortamının bir parçası olduğundan, bağımsız denetçiler iç kontrol yapısını incelerken, işletmede iç denetim işlevini de yakından incelerler (Bozkurt, 1999).

İç denetçiler görevlerini mesleki standartlara uyumlu olarak yerine getirmektedirler. İç denetçiler genel olarak, çalışmalarında mesleki özen göstermeli, tarafsız, dürüst ve sadakat gibi yüksek standart ve değerlere sahip olmalıdırlar (Sawyer, 1973).

İç denetçi, mesleki bilgi ve tecrübesi yanında bazı ahlaki ve kişisel nitelikleri de taşımaktadır. Bunlar iş ahlakı, dürüstlük, sır saklama, nezaket, metotlu çalışma, sabırlı olma, kişilerle ilişki kurma, düzgün konuşma ve ikna kabiliyeti gibi niteliklerdir. Denetçi ayrıca araştırma, değerlendirme, karar verme, bağımsız davranabilme yeteneklerine de sahip olmalıdır (Gürbüz, 1995).

Bir denetçinin mesleğindeki ahlaki tutumu genel olarak üç şekilde belirlenir;

- Müşteri ile olan ilişkileri,
- Diğer meslek elemanları ile olan ilişkileri,
- Toplum, diğer denetçiler ve iş grupları ile olan ilişkileri.

1.2.4. İç Denetçinin Bağımsızlığı

İç denetçinin bağımsız olması dendiğinde, denetçinin üstlendiği denetim işinde mantığının gerektirdiği oranda denetlenen işletme hususunda taraflı olmamayı ve kamunun güvenini tam olarak kazanmayı gerektirmektedir. Bu da denetçinin, yalnızca iş esnasındaki bağımsızlığının yeterli olmayacağını, aynı zamanda durum ve davranışının kendisinin bağımsızlığı konusunda bir kuşku uyandırmaması gerektiği anlamına da gelmektedir. Bağımsızlık sayesinde iç denetçiler çalışmalarını hiç kimsenin etkisi altında kalmadan tarafsız olarak yürütür. Bağımsızlık ile ayrıca iç denetçiler, denetimin uygun yürütülmesi için adil ve tarafsız kararlar verirler(Akgün, 1999).

İç denetim programının etkinliğinin temeli bağımsızlıktır. Gerek denetim esnasında elde edilecek kanıtlara gerekse denetim sonunda düzenlenecek denetim raporuna ilişkin müşteri firmadan kaynaklanan bir sınırlama söz konusu ise bu sınırlama denetimin etkin bir şekilde tamamlanmasına engel oluşturuyorsa,

denetçinin bağımsızlığından söz edilmez (Akışık, 2002). Denetçinin denetim hizmetini, ancak müşteri firmanın baskısı altında olmadan yerine getirmesi durumunda bağımsızlıktan söz edilebilir.

- İç denetim faaliyetlerinin gerçekleşmesi için gerekli olan, iç denetim standartlarını, prosedür ve teknikleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmalı ve bunları kullanmalıdır.

Finansal kayıtlar ve raporları içeren verilerle uğraşan iç denetçiler gerekli olan denetim ile ilgili teknik ve ilkeler konusunda yeterli bilgiye sahip olmalıdır.

- İç denetçi, denetim, ekonomi, ticaret hukuku, maliye, vergi, sayısal metotlar, bilgisayar bilgi sistemleri gibi konularda gerekli bilgiye sahip olmalıdır. Sawyer' ın 270 numaralı "Sürekli Eğitim" başlıklı İç Denetim Standardına göre ise iç denetçiler mesleki anlamda yeterliliklerini ve mesleki bilgilerini ilerletmek için kendilerini sürekli mesleki eğitimlerle geliştirmelidirler (Sawyer, 1973).

İç denetçiler iç denetim alanındaki standartları, politikaları, teknikleri ve güncel gelişmeleri iyi takip etmelidirler. Eğitimlerini, mesleki toplantılara katılım, konferans, seminerlere, kurslara eğitim programlarına ve araştırma projelerine katılmak şeklinde ilerletmelidirler (Sawyer, 1973).

İç denetçiler denetim çalışmalarını yürütmede mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni de göstermelidirler. Mesleki dikkat ve özen, aynı ve benzer koşullarla basiretli ve uzman bir denetçiden beklenen dikkat ve becerinin uygulanmasını gerektirir. Mesleki dikkat ve özenin uygulanmasında denetçi kasıtlı yanlış yapma, hata kusur ve çıkar ilişkisi olasılıklarına karşı uyanık olmalı ve daha çok düzensizliklerin meydana geldiği durumlara dikkat etmelidir (Kepekçi, 1982). Bu anlamda mesleki yeterliliğin anlamı; yoğun bir teknik araştırma ve desteğe gereksinim duymaksızın, mevcut bilgilerini uygulamaya koyabilme yeteneğidir. İyi iş sapmaların farkında olmak ve değerlendirebilmek için yönetim prensipleri hakkında gereken anlayışa sahip olunmalıdır (Ünlü, 2005).

1.2.5. İç Denetçinin İç Denetim Fonksiyonundaki Rolü

İç denetçiler, bir işletmede kurmay görev üstlenmiş kimselerdir. İç denetimin amacı genel olarak organizasyonun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır (Güredin, 1995).

İç denetim amaçlarına ulaşmak için denetçiler aşağıda maddeler halinde sıralanan faaliyetleri yerine getirir (Ricchiute, 2001).

- Finansal, denetim ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin, yeterliliğini ve uygulamalarını gözden geçirerek, değerleyerek, en uygun maliyetli, etkin kontrol sistemlerini geliştirerek uygulamak,
- Prosedür, plan, politikalara uygunluğu sağlamak,
- İşletme varlıklarının her türlü zarardan korunmasını sağlamak,
- İşletme yönetimi tarafından raporlanan bilgilerin güvenilirliğini saptamak ve araştırmak,
- Yönetim ve çalışanların, performansının ve sorumluluklarını yerine getirilmesinin saptanması,
- Yapılan faaliyetlerle ilgili iyileştirme önlemlerini yönetime önermek.

İşletmelerde faaliyetlerin artması, işlemlerin ise karmaşık yapı haline gelmesi sonucunda tüm faaliyetlerin izlenmesi mümkün olamamaktadır. Çünkü takip edilemeyen işlemler sonucunda, işletmenin faaliyetlerinin etkinlikleri ve verimlilikleri bundan olumsuz etkilenecektir. Özellikle küçük ölçekli işletmelerde, işletme sahibi faaliyetleri kendisi takip edebilir, fakat işletme büyüdükçe faaliyet alanı genişledikçe işletmenin kontrolü işletme sahibinin kontrolü dışına çıktığı durumlarda ise işletme sahibinin kendisine güven duyduğu bir kişiye ihtiyacı olacaktır. Bu anlamda iç denetçi yöneticinin kendinde devredeceği işletme faaliyetlerinin denetim işleri, onun bir vekili gibi yerine getirir. Bununla birlikte iç denetçiler yönetime aşağıdaki konularda da yardımcı olmaktadır (Sawyer, 1973).

- Üst yönetimin bizzat takip edemediği faaliyetleri izleme,
- Risklerin tanımlanması ve azaltılması,
- Üst yönetim için raporların onaylanması,
- Karar verme sürecinde bilgi sağlama,
- Geçmişin yanı sıra geleceğin incelenmesi,
- Yönetimin prensiplerini ve prosedürlerini ihlal edilen noktalarda bölümün yöneticilerine yönetimde yardımcı olmak.

Dikkat edilirse iç denetçilerin işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için işletme yönetimine, yönetimce alınacak olan kritik kararlarda bir tür danışmanlık etme ve güvence sağlama hizmeti verdiği görülmektedir.

İç denetçi çalışması esnasında bir yanlışlıktan şüphe ederse işletme içinde başta yönetim olmak üzere gerekli otoriteleri bilgilendirmelidir. İç denetçi içinde bulunulan duruma uygun gerekli inceleme ve araştırmaların yapılması konusunda da yönetime tavsiyelerde bulunmalıdır (Güleç, 2000). İç denetçiler bununla birlikte ayrıca işletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluştururlar, işletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yaparlar ve denetim esnasında bağımsız denetçilerle işbirliğine girme girişiminde de bulunurlar. İç denetçilerin işletmelerde asıl amaçları bilinçli olarak yapılan yanlışlıkların olasılığını, yanlışlıkları, gözden kaçanları, verimsizliği, kayıpları, etkinsizliği ve çıkar çatışmaları gibi olumsuz durumları araştırmak olmalıdır. İç denetçiler işletmelerde yetersiz olan iç kontrolleri belirlemek ve kabul edilmiş prosedürler ve pratiklerle uyumlu gelişmeler yönünde yönetime tavsiyelerde bulunmalıdır.

1.2.6. İç Denetçinin Sorumlulukları

İç denetim elemanları ilk zamanlar organizasyonlarında değişen çalışma ortamını ve anlayışını dikkate alarak geleneksel denetim yaklaşımının fonksiyonel olmadığını fark etmişlerdir. Geçmişte iç denetim elemanları bağımsızlıklarını sürdürme ve koruma adına kendilerini yöneticilerden ve diğer çalışanlardan izole etmişlerdir. İç denetim elemanları gerçekleştirdikleri fonksiyonun organizasyon içinde bir farklılık yaratılmasını ve bunun sürmesini istiyorlarsa bakış açılarını değiştirmek, yaklaşımlarını köklü bir biçimde yeniden dizayn etme gereği duymaktadırlar (Özeren, 2000).

Modern organizasyonlarda iç denetim aşağıdaki iki fonksiyonu yerine getirmektedir.

- Güvence sağlama,
- Danışmanlık etme.

Güvence sağlama hizmeti iç denetçinin; organizasyondaki süreçler, sistemler ve diğer konularla ilgili olarak objektif değerlendirmeler yapmak suretiyle görüşlerini yönetime bağımsız bir şekilde sunmasını kapsamaktadır. İç denetçinin

değerlendirmeleri ve görüşleri, organizasyondaki süreçlerin nasıl işlediği hakkında yöneticilere güvenli bilgileri sunmaktır (Memiş, 2007).

Verdikleri danışmanlık hizmeti sayesinde, organizasyondaki amaçlara ve hedeflere ulaşılma noktasında iç denetim, yöneticilere temel olarak yardımlar sağlamaktadır (Ünlen, 1998). İç denetim elemanları, genel olarak kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması şeklinde iki tür sorumluluk üstlenirler. Her bir alanda sağlanan bilgiler, kurulun ve yönetimin taleplerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak ayrıntıda ve biçimde farklılık gösterebilir (Özeren, 2000).

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) nde İç Denetçiler Enstitüsünün yayımladığı “İç Denetleyicinin Sorumlulukları” raporunda modern iç denetim; yönetime, koruyucu ve yapıcı hizmetler için bir kaynak olarak, denetim, finansman ve diğer işlemlerin yeniden gözden geçirilmesi için bir organizasyon yapısı içinde geliştirilen bağımsız değerlendirme faaliyeti olarak belirtilmiştir (Ünlen, 1998).

İşletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu, faaliyetlerin belirlenen politikalarla uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak olan iç denetim faaliyeti, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır.

Bu nedenle de etkin bir iç kontrol ortamının yaratılmasına yardımcı olur. İç denetim hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesinde çok etkin bir araçtır (Güredin, 1987).

İç denetim fonksiyonu, örgüt içinde diğer kontrollerle ilişkili politika ve prosedürlerin etkinliğini izlemek için oluşturulmuştur. İç denetim personeli gerek işletmeden gerekse denetim personeline bağımsız olmalı ve çalışmalıdır. İç denetim personeli işletme içinde dış denetçiye doğrudan yardımcı olur ve dış denetim maliyetlerinin azaltılmasına katkıda bulunur. İç denetim fonksiyonu bağımsız denetimi şu üç yolla etkileyebilir (Carmichael and etc. 1996).

İç denetim fonksiyonu iç kontrol yapısının bir parçasıdır. Eğer şirket iç denetim fonksiyonuna sahipse bu durum bağımsız denetçinin kontrol riskini değerlendirmesini etkileyecektir ve sonuç olarak da denetim prosedürlerini etkileyecektir.

- İç denetçiler, işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili belgeleme ve tanımlamalara

sahiptirler. Bu belgeleme bağımsız denetçiye iç kontrol yapısı hakkında bilgi sağlamaktadır.

- İç denetçiler bağımsız denetçiye doğrudan yardımcı olabilirler.

İç denetçiler denetledikleri ve raporladıkları birimlerden bağımsız olması durumunda işletmenin kontrol çevresi kuvvetlenir (Kepekçi, 1994). Yapılan açıklamalardan sonra iç denetimin iç kontrol sisteminin bir parçası olduğu ve iç kontrol sisteminin işleyişini izlemek ve gerekli önerilerde bulunduğu söylenebilir. İç denetim, çalışmanın konusu olduğu için iç denetim bölümünde ayrıntılı olarak incelenecektir.

1.3. İÇ DENETİM SÜRECİ

5018 Kanunun önemli unsurlarından biri olan iç kontrol sisteminin, makul bir güvence sağlamak üzere tasarım ve uygulama eksikliklerinin giderilmesi amacıyla sürekli izleme ve değerlendirmeye tabi tutulması ihtiyacı, iç denetim faaliyetinin gerekliliğini ve rolünü de ortaya koymaktadır. İç denetim, genel hatlarıyla aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır.

1-Ön Çalışma: İç denetçilerin yürütecekleri denetim görevi kapsamında yer alan faaliyetleri (denetim alanını) tam olarak anlamalarını sağlamak ve saha çalışmalarını etkin ve etkili bir şekilde yürütmelerini kolaylaştırmak ve böylece denetimin doğru alanlara yoğunlaşabilmesini sağlamak amacıyla yapılan denetim faaliyetlerinin hazırlık aşamasıdır. Ön çalışma aşamasında iç denetçiler tarafından ihtiyaç duyulan tüm bilgiler toplanır, analiz edilir ve kayıt altına alınır.

2-Saha Çalışması (Denetim Testlerinin Uygulanması): Çalışma planının onaylanmasının ardından başlayan aşama olup, bu aşamada çalışma planı ekinde yer alan görev iş programında yer alan testler gerçekleştirilir. Denetim testlerinin gerçekleştirilmesi risk kontrol matrisinin kontrol uygulamaları sütununda yer alan kontrollerin var olduklarına ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadıklarına dair uygun delillerin elde edilmesini kapsamaktadır. Testlerin uygulanması sonucunda elde edilen bilgilerin; yeterli, güvenilir, ilgili, faydalı olması gerekir (İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 13, 1993).

3-Raporlama: Raporlama süreci, saha çalışmaları sonucunda oluşturulan bulguların resmi olarak denetlenen birim/birimlerle paylaşılmasıyla başlar ve hazırlanan denetim raporunun üst yönetici imzasıyla ilgili birimlere gönderilmesiyle sona erer.

Raporlama, iç denetimin kurumda istenilen düzeyde katma değer üretebilmesi açısından en önemli aşamadır. Raporlamada, saha çalışması sırasında elde edilen birçok önemli tespit ve öneri, uygun bir üslup ve eksiksiz olarak karşı tarafa iletilebilmelidir.

4-İzleme: İç denetimin kurumun faaliyetlerine değer katabilmesi, denetim ve danışmanlık raporlarında yer alan önerilerin hayata geçirilmesine bağlıdır. Bu nedenle, denetim faaliyetleri sonucunda birimler tarafından sunulan eylem planlarının uygulama takvimine göre gerçekleşme durumlarının takip edilmesi gerekmektedir.

İzleme kapsamında; denetim ve danışmanlık raporunda belirtilen öneriler, bu öneriler doğrultusunda sorumlu birimlerce gerçekleştirilmesi taahhüt edilen ve bir takvime bağlanan eylemlerin gerçekleşme düzeyi dikkate alınır.

İzleme süreci, denetim veya danışmanlık raporunun denetlenen birimlere gönderilmesiyle başlar ve bulgunun kapatılmasıyla sona erer (<http://icdenetim.ibu.edu.tr/ic-denetim/ic-denetim-sureci>).

1.4. ULUSAL İÇ DENETİM STANDARTLARI

İç denetim standartlarına geçmeden önce, IIA (İç Denetim Enstitüsü) Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen Mesleki uygulama çerçevesi hakkında kısa bir bilgi vermek gerekir. 1999 yılının Haziran ayında IIA Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen Mesleki uygulama çerçevesi (www.tide.org.tr), bir disiplin ve meslek olarak bütünlük ve uyum içerisinde faaliyet gösteren iç denetim sistemi için faydalı olan kavramların, yöntemlerin ve tekniklerin geliştirilmesi, yorumu ve uygulanmasını kolaylaştıran yapısal bir taslaktır. Mesleki uygulama çerçevesi'nin esas amacı, mevcut ve geliştirilmekte olan uygulama kılavuzunu bütün yönleriyle, iç denetçilerin anında ve kolayca ulaşabileceği bir tarzda düzenlemektir.

Ayrıca, mevcut ve gelecekteki iç denetim uygulamalarını kuşatmak suretiyle, uygulayıcıların, gittikçe artan yüksek kaliteli iç denetim hizmet talebini

karşılatabilmelerine yardımcı olmak amacıyla. Mesleki uygulama çerçevesi, üç bölümden oluşur.

Birinci bölüm (Zorunlu Kılavuz) işin özünü oluşturan konulardan oluşmaktadır. Bunlar; Etik Kuralları ve Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları (Standartlar)'dır. Zorunlu Kılavuz, taslak oluşturma sürecinde iç denetim dünyasının kıymetlendirme ve tartışmasına açılmış olup bugün iç denetimin meslekî uygulamasında temel kabul edilmektedir. Tüm iç denetçiler, çalışmalarını Standartlara uygun olarak yapmakla yükümlüdür.

İkinci bölümdeki kılavuz (Uygulama Önerileri), IIA tarafından şiddetle tavsiye edilmekte ve desteklenmektedir; ancak uyulması zorunlu değildir. Uygulama Önerileri, Standartların yorumlanmasında veya belirli iç denetim ortamlarında uygulanmasında yardımcı olabilir. Kılavuzun üçüncü bölümü (Geliştirme ve Uygulama Yardımları) IIA tarafından geliştirilen ve/veya desteklenen birçok maddeyi kapsamaktadır. Bu bölüm Zorunlu Kılavuz veya Uygulama Önerileri'nde yer alma kriterini sağlayamayan ancak iç denetim meslekî uygulamaları ile ilgili olan araştırma çalışmalarını, kitapları, seminerleri, konferansları ve diğer ürün ve hizmetleri kapsamaktadır. Mesleki uygulama çerçevesinin birinci bölümünde "Zorunlu Kılavuz" olarak yer alan ve iç denetim mesleki uygulama standartları olarak da ifade edilen iç denetim standartları, iç denetim birimi tarafından yerine getirilen faaliyetlerin kıymetlendirme ve ölçülme kriterlerini açıklamaya yönelik standartlardır (Aksoy, 2002). İç denetim standartlarına uyum, hayati önem arz eder. İç denetçilerin standartlara uyumunun hukuken kısmen engellenmesi durumunda, iç denetçiler standartların diğer kısımlarına uymalı ve uyamadıkları kısım ile ilgili olarak özel durum açıklaması yapmalıdır. Standartlar, gerek kurum gerekse denetçi açısından, iç denetimin yerine getirilmesi sırasında rehberlik sağlar. Standartlar, iç denetim faaliyetlerinin niteliğini, iç denetim yönetmeliğinin ve yıllık faaliyet planının kilit unsurlarını, görevin ifası ve sonuçların kıymetlendirilmesi esaslarını ve hizmetlerin performansını kıymetlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını tanımlar. Standartlar, nitelik, performans ve uygulama olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yöneliktir. Performans standartları iç denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını kıymetlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar.

Nitelik ve performans standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, uygulama standartları güvence ve müşavirlik faaliyetleri gibi belirli görev türlerine tatbik edilir (TIDE, 2006).

IIA, değişen koşullara uygun cevap verebilmesini sağlamak bakımından standartlarda zaman zaman bir takım değişikliklere gitmektedir. Bu itibarla standartların dinamik yönü ağır basmaktadır. Zaten IIA bu konuda tavsiye ve yorumların kendisine gönderilmesini beklemektedir. Sürekli yenilenen standartlar, dönemsel olarak IIA İç Denetim Standartları Kurulu (Internal Auditing Standards Board) tarafından onaylanmaktadır. Değişikliklerin yapılmasından önce Kurul, ilgili değişiklikleri, ekleme ve çıkarmaları içeren bir taslak metni, kamuoyunda tartışılmak ve kıymetlendirilmek üzere yayımlamaktadır. Bu tartışma ve kıymetlendirme süreci, standartların geliştirilmesinde önemli bir adım olarak kabul edilmektedir.

İç denetim sisteminin bağımsızlığı ve güvence verme özelliği, bu alanda mesleki etik kurallarının belirlenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. İç denetçilerin uyacağı etik kurallar belirlenmek suretiyle iç denetim mesleği için bir etik kültür oluşturulmaya çalışılmıştır.

IIA iç denetçilerin uyacağı etik kuralları belirlemiştir. Bu kurallar, iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ilkeler ile davranış kurallarından oluşmaktadır (Arcagök ve Erüz, 2006). Mesleki uygulama çerçevesinin birinci bölümünde iç denetim mesleki uygulama standartları ile birlikte “Zorunlu Kılavuz” olarak yer alan etik kurallar, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde görevli iç denetçilerin gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olmasını, çalışmalarını dürüst ve objektif davranmak suretiyle yerine getirmelerini ve elde ettikleri bilgileri yetkilendirme olmaksızın açıklamaları gerektiğini ifade etmektedir. Dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlikten oluşan etik kurallara tüm iç denetçilerin uygun davranmaları ve bu kuralları desteklemeleri gerekmektedir. Bulunanların iç denetim mantığını ve bu denetimin gerekliliğini kabullenmeleri ile doğrudan bağlantılıdır. Çünkü kurum menfaatlerinin korunmasında öncelikle sorumlu olanlar üst yöneticilerdir. Kurum faaliyetlerine kıymet katmak isteyen bir üst yöneticinin bu amacını gerçekleştirmede en önemli desteği iç denetçilerden alacaktır. Özellikle büyük organizasyon yapısına sahip kurumlarda etkin bir iç denetim ortamının sağlanmasına etki edebilecek risklerin kıymetlendirilmesi ve bu risklerin en aza indirilmesi güçlü bir üst yönetici-iç denetçi işbirliğine dayanmaktadır. Kendisine bağlı olan iç denetçilerden

maksimum desteği alan üst yönetici, aldığı kararlarda daha yüksek isabet kaydedecek ve kurumsal amaçların gerçekleştirmesi bakımından daha etkili olacak; aynı zamanda özellikle hesap vereceği gerek sivil gerekse resmi makamlara karşı elini gulendirmiş olacaktır.

1.5. TEFTİŞ ve İ DENETİM

1.5.1. Teftiş ve Denetim Olgusu: Tanımlar, Kapsam ve İŞlevler

Kamuoyunda denetim ve teftiş kavramlarının tanım ve kapsamları hakkında bir uzlaŐma bulunmamakta, bazılarının denetim diye adlandırdığı faaliyeti diğerleri teftiş diye adlandırabilmektedir. Her ne kadar uygulamada birbirinden tamamıyla ayrıŐtırılması mümkün olmasa da, denetim ile teftiş faaliyetlerinin kendilerine özgü ayırt edici özellikleri bulunan farklı nitelikte faaliyetler olduğu belirtilmelidir.

Teftiş, TBMM'nin 22. Dönem, 4. yasama yılı, 1004 no.'lu tutanağına yer alan muhalefet şerhinde teftiŐin kapsamı; "teftiş kavramı; denetim, soruŐtırma, yönetim ve danışmanlık fonksiyonlarının tamamını kapsayan bütüncül bir kavramdır. Kurumsal ve teknik bir anlamı vardır." şeklinde değerlendirilerek, kavramın denetim, soruŐtırma, yönetim ve danıŐmanlıđın tamamını içine aldığı ifade edilmektedir. Denetim kavramı ise revizyon, kontrol, murakabe ve teftiş sözcüklerinin her birinin anlamını içerecek şekilde geniş olarak tanımlanmaktadır. Denetim faaliyeti teknik olarak, inceleme, araştırma, soruŐtırma ve ön inceleme kavramları ile tanımlanır (Kültür ve Turizm Bakanlığı, 2009).

Teftiş;

- Bağlı bulunduğu kuruluşun amacına en verimli bir şekilde zamanında ulaŐıp ulaŐmadıđı,
- Amaca yönelmede yapılan işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğu,
- Ulaşılması ngrlmŐ hedeflerden ve mevzuattan sapmalar varsa, bunları ve meydana geliŐ nedenlerini ortaya çıkarmak,
- Bu sapmaların düzeltilmesi için uygulayıcıya ve kuruluşun baŐındaki yöneticiye ıŐık tutacak şekilde, mümkün hal çareleri arasında en iyi ve tutarlısını seçerek tavsiyelerde bulunmak,

- Merkezle taşra arasında köprü kurulması ve hizmetlerin en uygun tarzda yürütülmesidir (Kültür ve Turizm Bakanlığı, 2009).

1.5.2. İşletmelerde Teftiş ve İç Denetim

Araştırma konusu olan teftiş ve iç denetim faaliyetlerinin özellikle de teftiş faaliyetinin niteliğine ilişkin olarak, literatürde ve uygulamada ortak veya belli bir temele dayanan açıklayıcı yaklaşım, kuram yoktur ya da geliştirilememiştir. Konu daha çok hukuki boyutta ele alınmış ve denetim kabaca iç ve dış denetim olarak ayrılıp gruplandırılmıştır. Yasadaki tanımlamalara dayalı ele alınış biçimi, denetimin bir olgu olarak niteliğini saptamak olanağı vermemiş, dolayısıyla betimleyici niteliği tartışmalı bir açıklama çerçevesi oluşturulmaya çalışılmıştır. Uygulamada ise, literatürde izlenen yöntemden farklı hareket edilmemiş ve bunun sonucunda araştırmanın özellikle ikinci bölümünde görüleceği gibi, her bir kuruma özgü bir teftiş yaklaşımı ortaya çıkmış ve her bir kurumun kendi teftiş uygulamasına göre bu faaliyet tanımlanmıştır. Yönetimin işlevi olarak denetim yaklaşımında ise, başlangıçta belirttiğimiz devlet bağlamından kopuk olarak konunun ele alınmasına yol açılmış ve denetim faaliyeti salt teknik bir konu ve sorun olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu kavramların ayrıntılı tartışması aşağıda yapılacaktır ancak burada belirtmek gerekir ki, temel bazı kavramlar literatürde ve uygulamada olduğu gibi kullanılmayacaktır (Kültür ve Turizm Bakanlığı, 2009).

Teftiş ve iç denetimi, hukuksal olarak tanımlandığı biçimleriyle ele almaktan çok, her iki kavram ve olguyu aynı düzeyde kıymetlendirebilmek için, ikisi için de geçerli olabilecek bir nitelendiriciden hareket etmektir. Nitekim, kimi yaklaşımlarda, teftiş, devletin temel işlevlerinin yerine getirilmesinin denetimüne yönelik olduğundan bir hizmetten çok görev olarak nitelendirilmektedir (Uyar, 2010).

Bu yaklaşımda, teftişe tüm diğer denetim faaliyetleri ya da türleri yanında hukuksal bir üstünlük verilmektedir. Dolayısıyla, hukuk temelli yaklaşımda, normatif yönü çok belirgin bir nitelendirme yapılmaktadır. Yine teftişi hizmet olarak tanımlamak da, olgu/kavramın yönetsel niteliği ile bağdaşmamaktadır. Tüm bunlar dikkate alındığında, hem teftiş hem de iç denetimi faaliyet olarak nitelendirmek iki kavram/olguya belli bir kıymet yükleyerek yaklaşımdan görece de olsa uzak durmayı sağlayacaktır. Bu aynı zamanda iki faaliyetin eşit uzaklıkta metinde konumlanmasına da olanak sağlayacak bir ele alınış yöntemidir. Benzer biçimde, denetim elemanı ya

da denetim görevlisi gibi hukuki referansın belirgin dolayısıyla da normatif niteliği açık olan adlandırmalar da, araştırma metninin her iki kavrama eşit olan uzaklığını ortadan kaldırıcı niteliktedir. Bundan dolayı, denetim çalışanı gönderme niteliği görece de olsa az olan bir kavramlaştırma olarak tercih edilmiştir (Uyar, 2010).

1.5.3. Türkiye İşletmelerinde Teftiş ve İç Denetim

Hizmetin denetimi, hizmetin işletme adına ve tüm topluma yönelik olarak sunulması süreçlerinin denetlenmesini içermektedir. Yönetimsel denetimde iş, doğrudan doğruya kamusal-siyasal bir sorumluluk çerçevesinde kıymetlendirilemez. İşletme veya özel sektörde olsun, yönetimsel denetim aynı araçlarla örgüt, süreç ve personel bütününde uygulanabilir. Oysaki teftişe dayalı denetimde, işletme adına işin değil, hizmetin yerine getirilişinin yine süreç, örgüt ve personel bakımından denetimi gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla, literatürde ve uygulamada sıkça iddia etmek zordur. Teftiş denetiminde bağımsızlık sistemin mantığı gereği siyasi yapıdan değil, yönetimsel yapıdan ayrı ve müdahale edilemez olmayı içermektedir (Akbulut, 2012).

Çünkü yukarıda belirttiğimiz gibi, teftiş bakanın siyasi sorumluluğu ve hizmet işletme adına yerine getirilişine ilişkin bir denetim türüdür. Bundan dolayı, yönetim içinde doğrudan doğruya örgütlendirilemez. Çalışmada, teftiş ve denetim aynı anlamda kullanılmış ve teftiş/denetim biçiminde ifade edilmiştir. Ancak konunun özelliğinin gerektirdiği durumlarda, bu iki kavram ayrı olarak da kullanılmıştır.

Örnek olarak, bir teftiş birimi, hem kurumsal denetim hem de alan denetimi gerçekleştiriyorsa, kurumsal denetim teftiş olarak, alan denetimi ise, sadece denetim biçiminde ifade edilmiştir. Hizmetin denetimi beraberinde, hizmetin yerine getirilişine koşut olarak veya yerine getirilmesi sonucu, soruşturmayla sonuçlanabilir ya da denetlenmeden incelenerek de bir soruşturmayla sonuçlanabilir. Literatürde, teftiş faaliyetinin kamuya özgün yönünün temel göstergesi olarak kabul edilen hukukilik, soruşturma ve inceleme araçlarının varlığına dayandırılmaktadır. Oysaki, soruşturma ve inceleme, siyasi bir içeriği olan işletme hizmeti denetiminin hukuksal sonuçlarıdır. Hizmet denetimi, kamunun kaynağının sunulması ve kullanılmasının örgüt, süreç ve personel olarak somutlaşmasını içerdiğinden, soruşturma ve inceleme araçlarıyla desteklenmesi gerekir (Akpınar, 2006).

İç denetim kavramı ile ilgili olarak farklı yazarlar tarafından çeşitli şekillerde tanımlamalar yapılmıştır. İç denetim uygulanan iç kontrol uygulamalarının tatmin edici düzeyde işlediğini teyit etmek amacıyla kendi yararına sürdürdüğü bir denetimdir. İç denetim, işletme yönetimine yardımcı olmak amacıyla işletmenin muhasebe, mali ve diğer faaliyetlerini incelemek için yapılan bağımsız bir inceleme ve değerlendirme faaliyetidir (Gürbüz, 1995).

İç denetim, bir örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim örgüt içindeki bireylerin sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla onlara incelediği faaliyetlerle ilgili bilgilerle yapılan analizler ve değerlendirmelerin sonuçlarını sunmakta ve önerilerde bulunmaktadır. İç denetimin amacı, uygun bir maliyetle kontrolün etkililiğini artırmayı da içermektedir (Doyrangöl, 2002).

İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetimin amacı, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup, korunmadığını, faaliyetlerin önceden saptanmış politikalara uygun olarak yürütülüp, yürütülmediğini araştırmaktır. Bu nedenle iç denetim, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve kontrolleri değerlemeyi hedef alan çok önemli bir yönetim kontrol aracı olmaktadır (Güredin, 1987).

1941 yılında ABD’de kurulan ve iç denetimin kurumsal değer kazanmasında önemli bir güce sahip olan İç Denetim Enstitüsü (IIA), mesleğin geleceğine bakışını da ortaya koyan ve daha nitelikli bir denetim hizmetinin sunulabilmesi amacıyla aşağıdaki İç Denetim tanımını yapmıştır. “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, aynı zamanda kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek bir organizasyonun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” Tanımda yer alan “güvence” ve “danışma” ifadeleri iç denetimin yeni yüzünü yansıtmaktadır. Tanım iç denetimi, işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek sorumluluğundan, geliştirmek ve değer katmak sorumluluğuna taşımaktadır. Tanıma göre, iç denetim fonksiyonu bir güvence sistemi olarak, kayıtların doğruluğundan ziyade, organizasyonun eğilimlerini dikkate alan ve

organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak kabul edilmektedir (Memiş, 2007).

Bu anlayış değişiklikleri, iç denetimin işletme içerisindeki öneminin ve sorumluluklarının daha da artmasına yol açmıştır (Kwon ve Banks, 2004).

Böylelikle, işletme çalışanları, iç denetim biriminin önderliğini daha iyi anlamış ve gerek organizasyon gerekse üst düzey yöneticiler bu birimden daha yüksek düzeyde fayda sağlar hale gelmişlerdir.

İç Denetim Faaliyetleri İç denetim faaliyeti, işletmenin kendi bünyesinde kurulan iç denetim biriminde çalışan ve o işletmenin bir elemanı olan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir (Oksay ve Acar, 2007).

İç denetim faaliyetleri, kontroller oluşturarak yönetimin sorumluluklarının ve yükünün hafifletilmesi, organizasyon kaynaklarının korunması ve bilgilerin güvenilirliğininin sağlanması ve risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amaçlarına yöneliktir. İç Denetim Birimi İç kontrol sisteminin başarısı ve etkinliği için iç denetim birimine gereksinim vardır. İşletme yöneticilerinin, faaliyetlerin iç kontrol sistemine uygunluğunun ölçülmesine yeterli zaman ayıramaması, iç kontrol sistemini yöneticiler adına inceleyecek ve değerleyecek işletme içi bir yapının gelişmesine yol açmıştır. Bu yapı, iç denetim birimi veya iç denetim fonksiyonu olarak adlandırılır. İç denetim birimi, üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan politikalar çerçevesinde örgütün ve fonksiyonlarının tamamlayıcı bir parçasıdır. Temel amacı, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu, faaliyetlerin belirlenen politikalara uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak olan iç denetim faaliyeti, işletmedeki kontrollerin etkililiğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedeflemektedir. Böylece, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına da yardımcı olmaktadır (Doyrangöl, 2002).

Oluşturulan iç kontrol sisteminin etkin ve uygun maliyetli olması bir zorunluluktur. Ancak, başka bir zorunluluk da bu sistemin aksayan yönlerinin ortaya çıkarılması, yeni gelişen teknolojilere uyum sağlanması, yeni bilgilerin ve gelişmelerin ışığı altında iç kontrol sisteminin devamlı olarak yenilenmesi gereğidir. Tüm bu amaçları sağlamak üzere iç kontrol sisteminin devamlı olarak gözetilmesi, iç kontrol sisteminden sapmaların ortaya çıkarılması gerekmektedir.

Bu ise işletmelerde teftiş birimi ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak, teknik adıyla bu faaliyetler iç denetim birimi tarafından yerine getirilmektedir. İç denetim birimi, üst yönetime, yönetim kuruluna ve denetim komitesine, iç kontrol sisteminin performansı, iç kontrol ve iç denetim biriminin hedeflerine ulaşması konusunda düzenli olarak raporlar sunmak durumundadır (Aksoy, 2002).

Güçlü bir iç denetim işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasını sağlamakta, operasyonel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına da katkıda bulunmaktadır (Doyrangöl, 2002). İç denetimin yerine getirdiği işlevleri şöylece sıralamak olanaklıdır (Tuan ve Sağlar, 2004).

Finansal denetim açısından mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak, bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamı ve raporlama sistemini gözden geçirmek, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak ve önlemek,

- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara, programlara ve yasalara uygunluğunu ölçmek, iç kontrol sisteminin ilk kurulduğu gibi işleyip, işlemediğini değerlemek,

- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp, kullanılmadığını, verimlilik standartlarının belirlenip, belirlenmediğini, bu standartların personel tarafından anlaşılıp, anlaşılmadığını, standartlara göre belirlenen sapmaların analiz edilip, ilgili kişilere raporlanıp, raporlanmadığını değerlendirmektir. Günümüzde iç denetim, kurum bünyesindeki işlemlerin kontrol edilmesi anlayışının ötesinde fonksiyonları yerine getirmektedir. İç denetim bugünkü fonksiyonlarına aşağıda belirtilen aşamalardan geçerek ulaşmıştır.

- İşletme içerisindeki işlemlerin kontrol edilmesi süreci
- İşlem bazlı denetim anlayışı,
- İstatistiksel yöntemler aracılığıyla denetim,
- Risk analizine dayalı denetim,
- Sistem tabanlı denetim yaklaşımı
- Yönetim denetimi

- Risk odaklı denetim.

İç denetim, günümüz işletmelerinin ihtiyaçları dikkate alındığında geriye dönük klasik denetimi kapsamakla birlikte, gelecek odaklı bir anlayış içerisinde, işletmenin misyon, vizyon ve stratejilerine ulaşmak için gerçekleştirdiği faaliyetlerin doğru seçildiğini, bunların verimli ve etkili bir şekilde uygulandığını garanti altına almaya odaklanan yeniliğe açık bir değişimi hedeflemelidir. Maliyet düşürücü, yenilik getirici, sistemleri sorgulayıcı, iş ve hizmetlerin kalitesini yükseltici, eğitici, etkin, ekonomik ve verimliliği arttırıcı olmalıdır. İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamada proaktif bir anlayış içerisinde risklere odaklanan, sürekli bir şekilde kaliteyi arttırmayı ve müşteri memnuniyetini hedefleyen anlayışları ortaya çıkarmıştır.

1.5.4. Proaktif İç Denetim Anlayışı

Proaktif yaklaşım, fırsat ve tehditleri doğmadan görmek, bir durumu ya da olasılığı önceden tahmin edip ona göre belirli çıkarımlar ve duruşlar hazırlamaktır. Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir süreç olan iç denetim, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda proaktif bir süreç haline gelmiştir. Buna göre, değişime ve yeniliklere açık ve dinamik, işletmenin iş ve işlem akışlarına, iç kontrol mekanizmalarının ve yönetim sistemlerinin çalışmalarına bağlı olarak doğabilecek riskleri proaktif biçimde önceden öngörebilecek yapıda olmalıdır. Doğabilecek risklere ilişkin proaktif tedbir-leri almayı amaçlayan, çağdaş ve uluslararası standartlara uygun, kaliteli ve üstün vasıflı objektif bir denetim niteliği taşınmalıdır (Aksoy, 2002).

21.yüzyılda yaşanan gelişmeler işletme yönetiminde başarının yakalanabilmesi için iç denetimin proaktif bir rol üstlenmesini zorunlu hale getirmiştir. İç denetçiler daha proaktif bir yaklaşım sergileyerek vizyonlarını genişletmelidir. Bu bağlamda iç denetçiler bünyesinde yer aldıkları organizasyonun iş süreçlerinin kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunmalıdır. İç denetçilerin, kontrollerin denetimi sonucunda elde ettikleri bilgileri yöneticilerle paylaşması, risk yönetimi kuralları çerçevesinde üst yönetime birimlerin performansı konusunda raporlama yapması, risklerle ilgili kontrollerin yeterli düzeyde yapılmasının güvence altına alınması, tasarım aşamasındaki sistemlerin incelenmesi, denetledikleri alanlarda

ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanları oluşturulması ve sürekli olarak izlenmesi için ileri teknolojik araçlar geliştirmesi proaktif anlayışın bir sonucudur (Uzay, 2003).

Risk Odaklı İç Denetim Anlayışı Riskler, organizasyon hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durumdur. Riskler, oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler. İşletmenin karşı karşıya bulunduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması, değerlendirilmesi, risklere karşı gereken önlemlerin alınması kısaca risklerin yönetilmesi, işletme yönetiminin sorumluluğundadır(Gönülaçar, 2007).

Risk yönetimi, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme süreçlerini kapsayan sistematik bir yönetim uygulamasıdır. İç denetim fonksiyonu, işletme yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde görülmeyen konuları tespit ederek, çözüm yollarını geliştirmelidir. Risk odaklı iç denetim, denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevrilmesinin ifadesidir. İç denetim, risk yönetimine iki yolla destek olabilmektedir. İlk olarak, risk yönetimi çerçevesinin bir bütün olarak iyi ve etkili çalıştığı ve belirli risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda yönetim kurulu-na ve yönetime objektif bir güvence sağlamakta, ikinci olarak iç denetim faaliyeti zamanını ve emeğini, kurum çapında düzgün risk yönetimi süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına katkıda bulunan danışmanlık faaliyetlerine harcamaktadır (Gönülaçar, 2007).

Uluslararası Mesleki İç Denetim Standartlarında risk belirleme, muhtemel olumsuz durumlar ve olaylar mesleki yargıların takdirindeki sistematik süreç şeklinde tanımlanmaktadır. İşletmelerin stratejik olarak yönetilebilmesi, gerekli planlamaların yapılabilmesi, risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim süreçlerinin karar alma süreçlerine eklenmesiyle mümkün olacaktır. Risk odaklı iç denetim, risk yönetimi süreçlerinin çıktılarını kullanmak suretiyle denetimde odak noktası olarak yüksek riskli alanları seçmektedir. Böylelikle denetimde etkinliğin artırılması, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanmaktadır (Kishalı, 2006). Risk odaklı iç denetim, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanmaktadır (Özbek, 2006).

Ayrıca iç denetimin temel görevlerinden biri, risk yönetim süreç- lerinin tam, etkili ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır. Bu işin bir parçası olarak, iç denetim faaliyeti, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak için danışmanlık yapar, yol gösterir ve işlerin yapılmasına yönelik imkan sağlar.

1.5.5. Müşteri Odaklı İç Denetim Anlayışı

Günümüz ekonomik hayatında gelişim oyunun bir parçası değil ta kendisidir. Tüm iş çevrelerinde “ hatalara karşı koyma yerine hataları engellememiz gerekiyor”, “ yaptığımız her şeyi sürekli geliştirmemiz gerekiyor” türünde hedef ve anlayışların hakim olmasının bir sonucu olarak ortaya çıkan toplam kalite yönetimi felsefesi, müşteri beklentilerinin karşılanması amacıyla tüm işlem ve hizmetlerin tam katılımı, sürekli iyileştirme çabalarını ifade eder.

Bu anlayış, kendisinden bir sonraki süreci müşteri kabul eder ve kaliteyi her bir süreçte oluşturmak yoluyla nihai ürünün hatasız olarak sunulması ve müşteriye memnun etmeyi esas alır. Müşteri odaklı yaklaşımda, iç denetim çalışanları sistemin kullanıcısı ile sıkı bir iletişim içerisine girerek, iç denetim birimi, denetlenen birimini iş ortağı olarak görerek, bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin standartları zedelemeyen denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabilirler. Bu anlayışa göre iç denetim birimi, bir uygunluk denetimi faaliyeti yerine bilgi paylaşımı ve en iyi uygulamayı işletmede oluşturma amacını taşımalı, taraflar amaç olan kalite, uygunluk ve güvenilirliğin sağlanmasında takım oyununun önemini, birlikte çalışmanın zıtlığa tercih edilmesi gerektiğini ve bunun kontrollerin daha hızlı ve daha iyi uygulanmasına katkı sağlayacağını anlamalıdır. Organizasyon içerisinde iletişim, denetim hedefleri, kapsamı, yaklaşımı ve raporlama stratejisi konusunda denetlenenin açık biçimde bilgilendirilmesi, denetim sürecinin stratejik noktalarına işletme yönetiminin dahil edilmesi ve önemli iş süreçleri, riskler, sorunlar hakkında önerilerinin alınması, denetim raporlarında yer alan tavsiyelerin yerine getirilmesi amacıyla daha yapıcı stratejilerin geliştirilmesi, denetlenene denetim bulgularının ayrıntılı biçimde raporlanması şeklinde sağlanabilir. Bu amaçla, işletmelerde oluşturulacak ağ sistemleri kesintisiz ve eşzamanlı olarak bilgi toplanmasına yardımcı olacağı gibi organizasyonda kaliteli bir iletişim ortamı da sağlayabilir (Demirbaş, 2005).

İç denetim biriminin etkinliği işletme yönetiminin yaklaşımları ile yakından alakalıdır. İşletmede etkin ve hesap verebilir kurumsal yönetim anlayışının varolması kontroller, iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin kapsam ve fonksiyonları üzerinde önemli etkilere yol açacaktır. İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışının etkinliğini belirleyen en önemli bileşen ise denetim komiteleridir.

1.5.6. Denetim Komiteleri

Denetim komiteleri, yaşanan şirket yolsuzlukları, yönetim hileleri ve işletmelerin iç kontrol, iç denetim ve finansal raporlama süreçlerine duyulan güvensizliğe çözüm olarak ortaya çıkan idari bir birimdir (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2007). Anonim şirketlerde yönetim kurulunun sorumluluğu; uzun vadeli hedefleri belirlemek, yasal düzenlemelere uygunluğu kontrol etmek, etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecini gözetmek olarak sıralanabilir. İşte bu sorumluluklardan biri olan “etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecinin gözetilmesi fonksiyonları” yönetim kurulu adına bir alt komite tarafından yerine getirilirse bu komiteye Denetim Komitesi denir” (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2007).

Uluslararası alanda yapılan tanımlara göre denetim komitesi; yönetici olmayan üyelerden oluşan, şirket genel kurulunun bir alt komitesi olarak tanımlanabilir. Yönetim kurulu ile dış denetçi arasındaki bağı kurmak amacıyla şirket tarafından oluşturulan bir komitedir ve normal olarak yönetici olmayan üyelerden oluşur. Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve dış finansal raporlama sürecinin izlenmesinden de sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur. Halka açık şirketlerde, yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak bir denetim komitesinin oluşturulması 1970’li yıllardan bu yana tavsiye edilmekle birlikte, bu komitelere yönelik ilk düzenleme ABD’de Blue Ribbon Komitesi’nin Şubat-1999 tarihinde denetim komitelerinin etkin ve bağımsız olarak çalışabilmeleri için sahip olmaları gereken şartlarla ortaya koyduğu, on adet tavsiyeden oluşan rapordur. İkinci radikal düzenleme ise Sarbanes –Oxley2 yasasıdır. Muhasebe skandallarının tüm dünya piyasalarını sarsıcı sonuçlarından sonra düzenleyici kurullar tarafından muhasebe sistemi çıktılarının etkinliği ve kalitesinin artırılması amacıyla yeni denetim prosedürleri geliştirme çalışmalarının bir sonucu olan SOX’un 321. maddesinde, borsaya kayıtlı şirketlerin bir Denetim Komitesi (Audit Committee)

kurması hüküm altına alınmıştır. Yasaya göre denetim komitesi, “bir şirketin finansal raporlama ve denetim sürecinin izlenmesi amacıyla yönelik olarak genel kurul üyeleri tarafından kendi üyeleri arasından oluşturulan bir komite veya benzeri yapı” olarak tanımlanmaktadır (Uzay, 2003).

Yönetim kurulu üyeleri tarafından seçilen bağımsız bir komite olan denetim komitesinin ana işlevi, bağımsız denetim, muhasebe, iç denetim, iç kontrol sistemi ve mali raporlama uygulamaları ile ilgili olarak yönetim kuruluna gözetim görevinde yardımcı olmaktır. ABD’de yürürlüğe konulan reform niteliğindeki SOX yasası ile getirilen düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından da benimsenerek, 2002 yılında Seri:X, No:19 “Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Tebliğ” ile mevzuatımıza kazandırılmış ve halka açık şirketlerin denetimden sorumlu komite oluşturması zorunluluğu getirilmiştir (Aksoy, 2002).

SPK, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan “Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları” ve Avrupa Birliği’nin ilgili direktiflerinde öngörülen esaslara uyumu sağlamak amacıyla 12 Haziran 2006 tarihinde 26196 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de Seri:X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”i yayınlamış ve önceki yıllarda gerçekleştirilen düzenlemeler tek bir çatı altında toplanmıştır.

SPK, denetim komitesini (Denetimden Sorumlu Komite), şirketin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde gözlem altında tutulmasına yönelik çalışma ve öneride bulunan ve en az iki üyeden oluşan komite olarak tanımlamıştır (Demirbaş, 2005). Bu tebliğin 26/A maddesi uyarınca, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler (bankalar hariç); yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite oluşturmak zorundadırlar. Komite üyeleri, genel müdür veya icra komitesi üyesi (CEO/CFO) gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve 25 Temmuz 2002’de yürürlüğe giren yasa, muhtemel skandalların önlenmesi ve piyasalarda yatırımcı güveninin tesis edilmesi amacıyla, bağımsız denetim faaliyetlerinin gözetimi, denetçi bağımsızlığı ve kurumsal yönetim ilkeleri alanlarında önemli yenilikler getirmiştir.

SPK düzenlemesine göre, denetimden sorumlu komite, şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin yıllık ve ara finansal raporların kamuya açıklanması, bağımsız denetimi, iç kontrol sisteminin işleyiş ve etkinliğinin gözetimi, bağımsız

denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları yürütür. Ayrıca, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ve alınacak hizmetler denetim komitesinin ön onayından geçtikten sonra yönetim kuruluna sunulur (Aksoy, 2002). Üyeler, komitenin finansal raporlama ve denetimle ilgili sorumluluklarını yerine getirebilmesi için makul bir zamanı komite çalışmalarına ayırmalıdır.

Denetimden sorumlu komitenin toplanma sıklığı işletmenin raporlama yapma sıklığı ile yakından ilişkilidir. SPK düzenlemesinde, denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanarak, toplantı sonuçlarını bir tutanakla yönetim kuruluna sunmakla sorumludur. İşletmeler, toplantıların zamanında yapılmasını sağlamak amacıyla kendi iç düzenlemelerine göre uygulamalarını yönlendirirler. Çalışmaların daha sağlıklı ve etkin bir şekilde yürütebilmesi için denetimden sorumlu komiteler, çalışma esaslarını ortaya koyan bir Denetim Komitesi Tüzüğü oluşturmalı ve şirketin muhasebe, bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi ile ilgili olarak yaptığı her öneri, şikayet ile çalışanların bu konulara ilişkin şikayetlerinin ne şekilde ele alınacağına ilişkin bir plan hazırlamalıdır. Yönetim kurulu denetim komitesine, görevini yerine getirebilmesi için gerekli mali kaynakları ve her türlü desteği sağlamakla yükümlüdür. Denetim komitesinin finansal bağımsızlığını korumak için yeterli derecede kaynak bulundurmalıdır. Komite, ihtiyaç duyması halinde, bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir.

Komitenin aldığı danışmanlık hizmetlerinin ücreti ortaklık tarafından karşılanır.

Denetim kavram ve olgusu temel olarak, yönetimin bir işlevi ve yönetsel kişilerce yerine getirilen doğal bir görev olma niteliğini taşımaktadır. Siyasi mali denetim Sayıştay, idari nitelikli mali denetim ise, iç denetim birimlerince yerine getirilmektedir. Tüm bu denetim yapılanmasında, iç denetimin yeri ve konumunun özellikle işletmeler bakımından ortaya konulması gerekmektedir. İç denetim temel olarak, hizmetin doğrudan doğruya denetlenmesini kapsamaz. Örgütün işin ve personelin denetimi yoluyla dolaylı olarak hizmetin de denetlendiği varsayımına dayanılır (Sağlar, 2009).

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM

2.1. İŞLETMELER VE İÇ DENETİM

İç denetimin en önemli olduğu noktalardan bir tanesi kurumsal yönetim yapısını oluşturmaktır. Aile şirketlerinde kendilerine özgü yapıları gereği kurumsal yönetim biraz daha farklı yapıdadır. Yönetime daha fazla güvenilebilir ve yöneticinin de bazı açılardan biraz esnek davranması söz konusu olmaktadır (Uzun, 2006a). Aile işletmelerinde kurumsal yönetim aslında bir değişim ve farklılaşma süreci anlamı taşımaktadır. O halde bu değişimin ön görülen ve hedeflenen beklentileri karşılayan biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğini değerlendirmek için de gözetim ve denetim süreciyle desteklenmesi gerekir. İç denetim fonksiyonun yeterli ve etkin bir biçimde yürütülmesi, yönetim hedeflerinin gerçekleştirilmesinin güvence altına alınmasını sağlar. Güçlü bir iç denetim, işletmedeki denetim mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunur. Bu yolla operasyonel risklerin, dolandırıcılığın ve gelir kaybının oluşması engellenerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücü artacağından işletmeye ek değerler kazandırır (Seviğ, 2013). Gelecek zamanlarda işletmelerde, veri (data) ve iletişim hatlarının en değerli işletme varlıkları olacağı, tüm verilerin elektronik ortamda hareket edeceği, veri güvenliğinin işletme yönetiminin önemli sorumlulukları arasında yer alacağı düşünülürse, iç denetim bu konuda anahtar bir rol oynayacaktır (Uzun, 2006b). İç denetçiler de bu anlamda mesleki bilgi ve uzmanlıkları sayesinde işletmelere veri güvenliği konusunda yardımcı olabilirler. Kurumlarda iç denetimin değerinin artırılmasında aşağıdaki süreçlerin gerekliliği önemlidir (Ünlü, 2005).

Değerin artırılmasında başarılı bir değişim sürecinin rolü iç denetim değerinin artırılması, çok çeşitli engellerin aşılması ve büyük özveri gösterilmesini gerektiren bir değişim sürecidir. Bu süreci başarıyla tamamlayan kurumlarda iç denetimin sağladığı katma değer daha yüksek, değer algılaması daha doğru ve iç denetimden yararlanma alanları daha geniş olacaktır (Ünlü, 2005).

Bu anlamda halka açık, sermaye yapısı ile ortakları yönünden güçlü olan kurumsallaşmış ve holdingleşmiş grup şirketlerinde yönetim kuruluna bağlı olan denetim komiteleri tarafından yürütülen işletmelerin iç denetimden yararlanmaları daha fazla olacaktır. Değerin artırılmasında iç denetçilerin rolü küreselleşme ve teknolojik alanda meydana gelen hızlı değişim iç denetim sistemini etkilemektedir. İç denetçilerin bu gelişmelerden haberdar olması ve bu gelişmelerin iç kontrol sistemine getirdiği yeni yaklaşımları göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Denetçilerin yeni yaklaşımları görmeleri ve kendilerini bu yaklaşımlar doğrultusunda yenilemeleri gerek mesleki gerekse işletme için güvenilir bilgiler sağlanması bakımından önem taşımaktadır (Uyar, 2003).

İç denetçiler bilindiği üzere faaliyetlerin hiç bir aşamasında fiilen görev almaz, görevi yalnızca yönetime yardımcı olmaktır. Bu da finansal işlemlerin ve muhasebe kayıtlarının elde edilip incelemenin ötesinde, tüm faaliyetleri gözden geçirip anlamakla mümkün olmaktadır (Yurdbulan, 1998).

İç denetçiler mesleği ile ilgili uluslararası standartları, güncel kavram, uygulama ve araştırmaların farkında olmalı, literatürü iyi takip etmeli ve mesleki anlamda kendilerini geliştirmeleri gerekir. Yalnızca uygunluk denetimi ile değil diğer denetim türlerinde de kendilerini geliştirmelidirler. Karşılaştıkları problemler, eksiklikler ve aksaklıklar, hatalı süreçler vb. konularda ayrıntılı bir şekilde düşünerek analitik bir çerçevede uygun çözümler geliştirmelidir. İç denetimin değerinin objektif bir şekilde ortaya konulmasını sağlama yönünde yöntem ve analizler geliştirilmelidir ve sağlanan değerler rakamlarla ifade edilmelidir. Böylece iç denetimin şirketin gelirlerini artırdığı görülebilir. İç denetim bölümünün geleneksel anlamda uygunluk denetiminin yanı sıra organizasyonun çeşitli süreçleri, birimleri, iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerini yakından tanıması aracılığıyla danışmanlık tipi bir yarar sağlayacağı da anlatılmalıdır. Böylece iç denetimden beklentilerin artması sonucu sağlanacak katma değerın yükseltilmesi sağlanmalıdır.

Yönetim kurulu ikna edilmeli ve desteği sağlanmalı, iç denetim fonksiyonu ve faaliyetlerinin revizyona tabi tutulması gerekir. Revizyon ve gelişme için iç denetim bölümünün bağlı bulunduğu yönetim kurulu veya denetim komitesinin görüşleri ve desteği sağlanmalıdır. Bu anlamda yönetim kurulu üyelerinin modern iç denetim yaklaşımları konusunda bilgilendirilmeleri ve şirkete sağladığı değerler konusunda ikna edilmelidir. Yönetim Kurulu üyelerinin iç denetimin değerini

algılayamadıkları ve yeterli desteği sağlayamadıkları organizasyonlarda, efektif ve etkin bir iç denetimden söz etmek yanlış olur. İç Denetim ve Sürdürülebilir İşletme Performansı İç denetim, firma değerinin maksimum kılınmasını hedefleyen, başka bir ifade ile firmaya değer katmayı hedefleyen bir işletme fonksiyonudur. İç denetim çevresi, risk yönetimini, işletme faaliyetlerinin kontrolünü ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesini ve gerekli müdahalelerin yapılmasını kapsar. İç denetim sürecinin sistemli ve başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi ve bu sürecin işletme faaliyet sonucuna yansımaları ve firma değerinin maksimum kılınmasını sağlayacaktır (Aras, 2006).

İç denetimin başarılı olmasında, üst yönetimin sahipliği ve sürekli desteği, iç denetimden beklentilerin ve iç denetimin rolünün herkes tarafından doğru bir biçimde algılanması ve iç denetimin kuruma değer katan bir süreç olarak algılanması ve bu şekilde tasarlanarak faaliyet göstermesi önemli faktörler olarak sıralanabilir. İç denetim anlayışı “Proaktif bir denetim yaklaşımıyla; risk yönetimi, kontrol sistemi ve kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesi için uzmanlığı sağlayarak, topluluğun kurumsal ve ekonomik hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunmak” olmalıdır (Öksüz, 2005).

2.1.1. İşletmelerde İç Denetim Bölümünün Görev ve Sorumlulukları

İç denetim bölümü organizasyonda üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından koyulmuş olan politikaların altındaki organizasyonun bir parçasıdır. İç denetim bölümünün sorumluluğu ve yetkisi yazılı resmi bir belge ile tanımlanmalıdır. İç denetim yöneticisi, yönetim tarafından ve yönetimin yanı sıra üst yönetim tarafından kabul edilen yazılı dokümanın onaylanmasını isteyebilir. Bu yazılı doküman iç denetim bölümünün amaçlarını açık bir şekilde tanımlar ve sınırsız çalışma alanlarını belirtir ve denetim için sahip olamayacakları sorumluluk ve yetkileri belirtir. İç denetim bölümü, iç kontrol sistemleri ve onlarla ilişkili olan muhasebe, finansal ve faaliyetler politikaları ve finansal prosedürlerin uygun bir şekilde izlenmesinin ve raporlanmasının etkinliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesi ve incelenmesinden sorumludur. İç denetim bölümü ayrıca, aşağıdaki politika, prosedür ve sistemlerin değerlendirilmesini ve incelenmesini içerir. (Stanford University, 2016).

- Finansal ve faaliyetler bilgilerin bütünlüğü ve güvenilirliği,

- Düzenlemelere, yasalara, prosedürlere, planlara ve politikalara uyum sağlanması,

- Varlıkların korunması,

- Kaynakların etkin ve verimli kullanımı.

Sawyer' ın "230 Nolu İç Denetim Departmanı-Gözetim" başlıklı İç Denetim Standardında iç denetim bölümü, iç denetim faaliyetlerinin uygun bir şekilde gözetimine güvence sağlar. Gözetim iç denetim çalışmasının planlanmasından, sonuçlanmasına kadar devam eden sürekli bir faaliyettir. Aynı standartta gözetim faaliyeti ile şu amaçlar güdüdür (Sawyer, 1973).

- Tecrübesiz denetçiye uygun eğitim sağlama,

-Denetim bulgularının, sonuçlarının ve raporunun çalışma kâğıtlarıyla yeterince desteklendiğini belirleme,

-Denetim raporunun hatasız, tarafsız, açık, kısa ve öz olduğundan emin olma,

-Denetim amaçlarının sonuçlarla en iyi şekilde bulunduğunu belirleme imkânı sağlar. İç denetim bölümü, iç denetçilerin denetim faaliyetlerini uygun bir şekilde yerine getirmelerinde, iç denetçilerin teknik, yeterlilik ve mesleki eğitimleri bakımından denetim çalışmaları için yeterli olup olmadığına güvence sağlar. Sawyer' ın aynı şekilde "210 nolu İç Denetim Departmanı Görevlendirme" başlıklı İç Denetim Standardına göre iç denetim bölümünün bölüm içinde gerek yeni alınacak personelin gerekse mevcut personele yönelik görevleri ise şöyledir(Sawyer, 1973).

- İç denetim yöneticisi, iç denetim bölümünde işe alım yaparken ve atama yaparken, işin kapsamı ve sorumluluk düzeyini de dikkate alarak, eğitim ve tecrübeyle ilgili uygun kriterler oluşturmalıdır. - Makul bir güvence, her bir yeni denetçinin gerek mesleki yeterliliği gerekse yetenekleri ile sağlanabilir.

İç denetim bölümü yöneticisi, denetim faaliyetlerinin programı, kadro planlaması ve finansal bütçe konularının bir özetini üst yönetimin onayına sunmalı ve bu konularda yönetim kuruluna bilgi vermelidir. Üst yönetim ve yönetim kurulu, denetim programları, eleman planlaması, finansal bütçeler aracılığıyla, denetim faaliyetlerinin kapsamı ve faaliyetlere ilişkin sınırlamalar hakkında, bilgi sahibi olmalıdır (Dede, 2002).

İşletmenin tüm çalışanları da İç Denetim Standartlarına uyum konusunda sorumlu tutulmalıdır. Üst düzeyde uyum ve başarı için her bir şirket, bağlı şirket servis yöneticileri ile denetçilerin bu standartlara uyma konusunda özellikle sorumlu olduklarını unutulmamalıdır. Söz konusu yetkililer, kendilerine bağlı birimlerle ilgili standartların basılı dokümanlar haline getirildiğini ve güncelleştirildiğini bilmelidir. İç denetimin yapılma zamanı İç denetimin sürekli denetim niteliğinde olması nedeniyle iç denetimin yapılması için zorunlu olarak önerilen bir sürenin olmadığı söylenebilir. Denetimler bilindiği üzere genellikle geçmiş faaliyetlere ilişkin yapılmaktadır. İşletmelerin süreklilik ve dönemsellik kavramı gereği sınırsız bir süre için kurulduğu ve faaliyet sonuçlarının da bu muayyen dönemler için ayrı ayrı tespit edildiği göz önünde bulundurulursa genel anlamda iç denetim için bu sürenin geçmesini bekleme denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkileyecektir (Özer, 1997).

İç denetimin amacının hata, hile, yolsuzluk gibi olumsuz davranışları ortaya çıkarmak olduğunu ve bu olumsuz davranışların daha ortaya çıkmadan tespit edilmesi gerekir. Bu yüzden diğer denetimler gibi iç denetim konusu yapılan faaliyet, iş ve kıymet hareketlerinin ortaya çıktığı anda denetlenmesi daha uygun olacaktır.

İç denetimin bir kuruma değer katma yollarından bir tanesi de temel iş risklerinin uygun bir şekilde yönetildiğine dair tarafsız güvence sağlama ve diğeri ise risk yönetimi ile iç kontrol yapılarının etkili bir şekilde işlemesi konusunda danışmanlık sağlama olduğunun gerek yönetim kurulu üyeleri, gerekse iç denetçilerce kabul edilmektedir. İç denetim, örgütün risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerini iyileştirecek danışmanlık hizmetleri de verebilir. Risk yönetim sürecinde iç denetimin verebileceği danışmanlık hizmetleri yönetim kurulunun hizmet alabileceği diğer iç ve dış kaynaklara ve örgütün risk olgunluğuna bağlı olarak değişebilmektedir (Şahin, 2005).

İç denetimin, risk yönetimi sürecindeki rolünü tespit etmek ise, üst yönetimin ve denetim komitesinin görevidir. Yönetimin iç denetimin rolü konusundaki görüşü de muhtemelen, kurumsal kültür, iç denetim personelinin kabiliyeti, ülkenin mahalli koşulları ve gelenekleri gibi koşulları dikkate alınarak belirlenir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü). Risk yönetimi süreçlerini değerlendirmede iç denetçiler ise gerçekleştirdikleri denetimler, katıldıkları projeler vb. faaliyetler içerisinde organizasyonun veya birimin risk profilini çıkarır, maruz kalınan veya kalınması

olası risklere karşın iç kontrol sistemleri ile risk yönetim sistemlerini değerlendirirler. Bununla iç denetçiler tarafından risklerin azaltılması veya önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürler dönemsel olarak iç denetçiler tarafından gözden geçirilmeli, standart ve prosedürlerin geçerliliği incelenerek gerekli görüldüğü takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunulmalıdır. Etkin bir iç denetim sisteminin en önemli görevlerinden biri de tüm risklerin tespit edilmesi ve azaltılması için uygun öneriler geliştirmesidir (Ünlü, 2005). Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre, denetlenecek birimler arasında iç denetim faaliyetini bölüştürmek için risk değerlendirme kullanılmalıdır. İç denetim departmanı yöneticisi, öncelikle yıllık iç denetim planının hazırlanması için risk değerlemeyi kullanmalıdır. Risk odaklı iç denetim planında amaç; yüksek etkili alanlara odaklanmak sureti ile denetim kaynaklarının organizasyon öncelerine göre tahsis edilmesidir. Risk değerlemesinden ayrıca her bir denetim uygulama sürecinde denetim hedeflerinin ve kapsamının oluşturulmasında da yararlanır (Eşkazan, 2005). Doğu Holding grup şirketlerinde iç denetim uygulamalarında “Teamrisk” adlı bir program kullanılmaktadır. Bu risk derecelendirmesi sonucunda yüksek riskli bulunan şirketler her sene tam kapsamlı denetime tabi tutulmaktadır. Diğer bir deyişle risk taşıyan işletmelerde denetimler doğal olarak daha sık olacak, bununla birlikte orta düzeyde ve daha az risk taşıyan işletmelerde ise daha sınırlı denetim yapılmaktadır. Kurumsal bir grup olan ve değişik faaliyetlerde bulunan grup şirketlerinde risk yönetimi dikkate alınarak yüksek risk taşıyan şirketlere daha çok yoğun bir denetim uygulandığı görülmektedir (Çevik, 2003)

2.1.2. Denetim Komitesi ve İç Denetim İlişkisi

Denetimden sorumlu komite bilindiği üzere yönetim kurulu üyeleri arasında oluşturulur ve kurumsal yönetim ilkelerine göre şirket performansı ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlar. Denetim komitesinden daha önce aynı bölümde iç kontrolün unsurları başlığı altında kısaca söz edilmişti ama çalışma itibarıyla denetim komitesinin iç kontrol ve iç denetim fonksiyonuna yönelik görevleri ve sorumluluklarından söz etmek çalışma için daha yararlı olacaktır. Denetim komitesinin özellikleri ile iç kontrol sistemi ve iç denetime yönelik görev ve sorumlulukları aşağıdaki gibi maddeler halinde özetlenebilir (Eşkazan, 2005).

- Çalışma esasları ve çalışmaları yazılı hale getirilmelidir.

- Finansal ve operasyonel faaliyetlerin gözlem altında tutulması sağlanmalıdır.
- Finansal tabloların gerçeğe uygunluğu ve standartlara uygunluğu konusunda Yönetim Kuruluna görüş bildirmelidir.
- İç ve dış denetimin sağlıklı bir şekilde yapılmasında sorumluluk sahibidir.
- İşletme adına bağımsız denetim kuruluşunun seçiminde görüşü alınmalıdır.
- Hukuka uygunluk, ahlak kuralları, çıkar çatışmaları ve yönetim ile hileli işlemler konularındaki soruşturmalara ilişkin politikalarını gözden geçirmelidir.
- İç veya bağımsız denetim aracılığıyla kurumsal yönetim politikalarının uygunluğunu gözden geçirmelidir. Denetim komitesi, iç denetim kadrosunun kurulmasından ve işleyişinin sağlanmasından da sorumludur.

Bununla birlikte iç denetim bölümü ile koordinasyonun sağlanması ve özellikle çalışanlar arasındaki iletişimi sağlamada büyük rolleri vardır. İç denetim personeli arasındaki iletişimi sağlarken, iç denetim personelinin çalışmalarını izleme ve onları yakından değerlendirme imkanı da olmaktadır (Uyar, 2003). Komitenin iç denetim birimi ile arasındaki ilişkinin güçlü olması ve iletişimi, işletmenin kurumsallaşmasında ve organizasyon yapısının daha da güçlendiğini gösterir. İşletmelerde iç denetçi örgüt içinde ne kadar üst düzey sorumlu olursa, kendisine yönetim kurulu tarafından ne kadar destek ve önem verilirse, raporlarında yer alan sonuç ve önerilere bakış açısı ne kadar olumlu değerlendirilirse, o kadar tarafsız olabilir. Bu sebeple iç denetçiler, yönetim kurulunun oluşturduğu denetim komitesine ya da işletme sahibi yöneticiye karşı sorumlu olmalıdır. Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act - SOX) ABD’de 1934 yılından beri hukuksal güvenlik alanında meydana gelen en önemli değişimlerden bir tanesidir (Avan, 1998).

Denetim bağımsızlığının sağlanması ve denetim komitesinin sorumluluğunun artırılması gibi amaçları olan ve Temmuz 2002’de kabul edilen yasanın en önemli etkisi ise muhasebe mesleğinde, denetimle ilgili ve kurumsal yönetimle ilgili konulara yoğunlaşmaktaydı. SOX’ a göre tüm şirketler yalnızca bağımsız direktöre sahip denetim komitesine sahip olacaktır. New York Döviz Borsasına kayıtlı olan şirketler SOX ile getirilen prosedürlere ve kurallara uymak ve gerekli olan yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar (Çalıyurt, 2007).

2.2. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİME GEÇİŞ SÜRECİ

Türkiye’de iç denetim olgusu oldukça yeni sayılır. Özel sektör açısından Türk Ticaret Kanunu’nda öngörülen bir denetim komitesi söz konusu olsa da, bu kapsamda yapılan denetimleri modern anlamdaki iç denetim kapsamında kıymetlendirmek pek mümkün değildir. Ancak, her ne kadar yasal bir zorunluluk olmasa da, piyasada faaliyet gösteren büyük ölçekli pek çok işletme kendi bünyesinde modern anlamdaki iç denetim sistemini kurmuş bulunmaktadır. Diğer taraftan henüz hazırlık aşamasında bulunan yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısında da, yine doğrudan bir iç denetim sistemi öngörülmemiş olup, kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak, “risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde zorunlu hâle getirilmektedir. Bu komite gerçekte “denetim komitesi” veya “iç denetim komitesi”nden farklıdır. Ancak her iki komite aynı komitede de birleştirilebilecektir (Özsoy, 2012).

2000’li yıllara doğru bankacılık alanında yaşanan iflas ve el koymalar sonrasında bu sektöre ait iç denetimle ilgili bazı düzenlemelerin yapılmasının bir zorunluluk arz etmesi karşısında, mevcut Bankalar Kanunu tedavülden kaldırılmış ve yerine 4389 sayılı Bankalar Kanunu yürürlüğe konmuştur. Bu kanun ile ilk defa bankalar için iç denetim konusunda yasal bir zorunluluk getirilmiş ve “Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik” çıkarılmıştır. Sonrasında 4389 sayılı Kanunu tedavülden kaldıran 19.10.2005 tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte bankaların bir denetim komitesi kurmaları zorunlu tutulmuştur. Denetim komiteleri, yönetim kurulu adına bankanın iç denetim, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini izlemek ve iç denetim işlevlerinin sürdürülmesini sağlamakla görevli ve sorumludur. Ayrıca 5411 sayılı Kanun gereğince çıkarılan ve 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikle bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, denetimünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarının

Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim kapsayan yeterli ve etkin bir iç denetim, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlü tutulmuşlardır.

İç denetim sistemiyle ilgili yapılan ve yapılması öngörülen bu değişiklikler sadece özel sektörle sınırlı kalmamış, özellikle ülkemizde yaşanan ekonomik krizle birlikte karşılaşılan yolsuzlukların yanı sıra, Avrupa Birliği uyum ve müzakere süreci sayesinde kamu mali yönetiminde de köklü değişikliklere gidilmiştir. Bu kapsamda çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Denetim Kanunu ile ilk defa kamuda iç denetim sistemi, iç denetim ve risk yönetimi ile ilgili uluslararası standartlara uygun yasal düzenlemeler yapılmıştır (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Denetim Genel Müdürlüğü, 2006).

5018 sayılı kanunla birlikte, kamu mali yönetiminde Fransa'dan esinlenerek ülkemizde uygulanan merkezi yaklaşımdan vazgeçilerek adem-i merkeziyetçi yaklaşım benimsenmiştir. 2006 yılı itibariyle bütün kararlarıyla yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde iç denetim, “kamu idaresinin çalışmalarına kıymet katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini kıymetlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, objektif güvence sağlama ve müşavirlik faaliyeti” olarak tanımlanmıştır. Maddenin devamında ise iç denetim faaliyetlerinin, idarelerin yönetim ve denetim yapıları ile finansal işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve denetim süreçlerinin etkinliğini kıymetlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak iç denetçiler tarafından gerçekleştirileceği ifade edilmiştir. Kanunda ifade edilen iç denetim tanımı ve faaliyeti tüm dünyada kabul görmüş ve uluslararası bir nitelik kazanmış bulunan tanımlama ile birebir örtüşmektedir. Diğer taraftan, uluslararası iç denetim standartları da birebir çeviri yoluyla kamu iç denetim standartları olarak kabul edilmiştir. Kanunla getirilen iç denetim sistemi, kamu kesiminde ilk defa uluslararası standartlarda bir denetim yapılmasını öngörmektedir (Aslan, 2010).

Öncesinde ulusal kamu denetim standartları bile bulunmayan ülkemiz kamu yönetiminde, hem uygulamada birliğin sağlanması hem de yetkileri olduğu halde mevcut teftiş kurulları tarafından denetimi yapılmayan/yapılamayan birçok idari ve

mali işlemlerin genel kabul görmüş denetim standartları altında denetlenecek olması, ülkemiz açısından önemli bir kazanım olarak kıymetlendirilmelidir. Bu şekilde iç denetimin idari olarak da yapılanması için gerekli alt yapı hazırlanmıştır.5018 sayılı Kanun sonrasında 261 kamu idaresine 1369 adet iç denetçi kadrosu ihdas edilmiş olup, ilk iç denetçi atamaları 2007 yılında gerçekleşmiştir. 31.12.2009 tarihi itibarıyla da 207 kamu idaresine toplam 768 iç denetçi ataması yapılmıştır (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Denetim Genel Müdürlüğü, 2006).

2.3. YASAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİM

İç Denetime İlişkin Olarak 5018 Sayılı Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler 5018 Sayılı Kanun, iç denetim alanında önemli ve uygulanması zorunlu düzenlemeler getirmiştir. Bunlardan ilki iç denetimle ilgili düzenlemedir. Kanun önce iç denetimin tanımını vermektedir. İç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim iç denetçiler tarafından yapılır(5018 Sayılı Kanun, md. 63). Aynı düzenleme ile “iç denetçinin görevleri” başlığı altında; iç denetçinin görevi tanımlanmış ve iç denetçilerin çalışma yöntemleri alanında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır(5018 Sayılı Kanun, md. 64). 5018 Sayılı Kanunla; iç denetim alanında Türkiye’de merkezi uyumlaştırma görevi yapmak üzere, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) oluşturulmuştur. Özellikle Türkiye’de kamuda iç denetim düzeninin kurulması, yürütülmesi, geliştirilmesi konularında İç Denetim Koordinasyon Kuruluna önemli görev ve sorumluluklar verilmiştir. Bağımsız ve tarafsız bir organ olarak kurulan iç denetim koordinasyon kurulu bakanlıklar arası bir kurul olup, üyeleri bakanlar kurulu tarafından atanmaktadır (5018 Sayılı Kanun, md. 66-67).

2.3.1. İç Denetimle İlgili Olarak İDKK Tarafından Yapılan Düzenlemeler

5018 Sayılı yasa ile kurulan İDKK' na aynı yasa ile iç denetim düzenini kurma konusunda önemli görevler verilmiştir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulduğu 30.06.2004 tarihinden beri ilgili kanunla kendisine verilen görevleri titizlikle yerine getirmektedir. Bu bağlamda; iç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartları, meslek ahlak kuralları, İDKK üyelerinin çalışma usul ve esasları, iç denetçilerin seçimi, eğitimi, atanması, yükseltilmesi; gibi pek çok alanda çok önemli çalışmalar ve düzenlemeler yapılmıştır.

2.3.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri

İç denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yapar (5018 Sayılı Kanun, md. 67):

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberini hazırlamak ve geliştirmek,
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek,
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleriyle işbirliğini sağlamak,
- d) Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin, ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak,
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek,
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanlığına sunmak ve kamuoyuna açıklamak,
- ı) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,

k) İç denetçilerin uyacakları, meslek ahlak kurallarını belirlemek,

l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek,

Ayrıca İDKK tarafından aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır (Türedi, 2011).

-İkincil Düzeyde Yapılan İç Denetim Düzenlemeleri 5018 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra, İkincil düzeydeki mevzuat çalışmalarına hız verilmiş ve çalışmalar mümkün olan kısa sürede tamamlanarak yürürlüğe konulmuştur. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca yapılan İkincil düzeydeki mevzuat düzenlemeleri aşağıda özet olarak verilmiştir.

2.3.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (İDKK) Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

5018 Sayılı Kanunun 66. Maddesi uyarınca İ.D.K.K 'nun önerisi doğrultusunda Maliye Bakanlığınca hazırlanmış olan bu yönetmelikle kurulun çalışma usul ve esasları düzenlenmektedir. İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği 5018 Sayılı Kanunun 65. Maddesi uyarınca İDKK'nın önerisi üzerine Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan yönetmelikte; iç denetçi adaylarının belirlenmesi, eğitimi, yapılacak sınavlar, eğitim programlarının süresi, konuları, eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile başarılı adaylara verilecek Kamu İç Denetim Sertifikasına ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik 5018 Sayılı Kanunun 65. Maddesi doğrultusunda İDKK tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan yönetmelikte; iç denetçilerin Kamu İdareleri itibariyle sayıları, nitelikleri, atanmaları, çalışma usul ve esasları, sertifikalarının verilmesi ve derecelendirilmesi ile diğer hususlar düzenlenmiştir.

2.3.4. Üçüncül Düzeyde Yapılan İç Denetim Düzenlemeleri

5018 sayılı kanunla öngörülen kamu mali yönetim ve kontrol düzenini oluşturmak amacıyla yukarıda belirtilen düzenlemelerden başka aşağıda açıklanan üçüncül düzeydeki düzenlemelerde yapılmıştır.

a) İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:1)

- b)İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:2)
- c)İç Denetçi Adaylarının Belirlenmesinde Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:3)
- d)Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi
- e)Kamu İç Denetim Standartları
- f)Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları
- g)Kamu İç Denetim Birim Yönergesi
- h)Kamu İç Denetim Raporlama Standartları
- i)Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller (International Federation Of Accountants Handbook (IFAC) 1994, Technical Pronouncements, New York.)

2.4. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN AKTÖRLERİ

Maliye Bakanlığı Mali yönetim ve iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığı (Bütçe ve Mali Denetim Genel Müdürlüğü) tarafından yürütülür. Mali yönetim ve iç denetime ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. İç denetim sistemlerinin düzenlenmesi, izlenmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve koordine edilmesi görevleri, Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yerine getirilir. Mali yönetim ve iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi aşağıdaki görevleri yürütür. (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Denetim Genel Müdürlüğü, 2006).

Düzenleme Yapmak: İç denetim ve ön mali denetime ilişkin standart ve yöntemleri belirlemek ve buna ilişkin mevzuatı hazırlamak. **İç Denetim Sistemini İzlemek:** İç denetim ve ön mali denetim sistemini idarelerden rapor ve bilgi olarak izlemek, kıymetlendirmek ve uyumlaştırmak.

Eğitim: Eğitim programlarını hazırlamak, eğitimlerin verilmesini sağlamak, ilgili idare ve kişileri bilgilendirmek.

Yönlendirme ve Koordinasyon: İdareler arasında koordinasyonu sağlamak, rehberlik ve yönlendirme görevini yürütmek.

2.4.1. Üst Yöneticiler İçin İç Denetim ve İç Denetim Rehberi İşbirliği

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Sayıştay ve kamu idareleriyle işbirliği yapmak. İç Denetim Koordinasyon Kurulu İç Denetim Koordinasyon Kurulu yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Kurul aşağıdaki görevleri yürütür (Gönülaçar, 2008).

a) Düzenleme Yapmak: İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartları ile mesleki ahlak kurallarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak, denetim standartları ve uluslararası uygulamalarla uyumlu risk odaklı denetim tekniklerini geliştirmek, iç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek, kamuda iç denetim birimi başkanlıklarının kurulması için görüş bildirmek.

b) İç Denetim Sistemini İzlemek: Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek, iç denetim faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu takip etmek, kamudaki en iyi iç denetim uygulamalarını belirlemek ve bunları yaygınlaştırmak, kalite güvence programları kapsamında iç denetim sistemini ve uygulama sonuçlarını kıymetlendirmek.

c) Yönlendirme ve Koordinasyon: Kamudaki iç denetim birimleri arasında işbirliğini sağlamak, yolsuzlukların önlenmesi ve risk içeren alanlarda özel Üst Yöneticiler İçin İç Denetim ve İç Denetim Rehberi denetim yaptırılması için idarelere önerilerde bulunmak, iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak, idarelerin iç denetim raporlarını kıymetlendirerek sonuçlarını yıllık rapor halinde kamuoyuna açıklamak.

d) Eğitim: Kamuda iç denetçi olarak atanacakların, Kurul koordinatörlüğünde Maliye Bakanlığınca eğitime tabi tutulmasını sağlamak, eğitim sonunda yapılacak sınavda başarılı olanlara sertifika vermek, kariyer planlaması kapsamında iç denetçi eğitimlerini sürekli takip etmek.

e) İç Denetim Kaynaklarının Yönetimi: Kamu idarelerinin ilave iç denetçi taleplerini karara bağlamak, iç denetçilerin mesleki itibarını zedeleyecek hareketlerde

bulduğuna dair raporları incelemek, bu kapsamda iç denetçilerin sertifikalarını gözden geçirmek.

f) İşbirliği: İç ve dış denetimin uyum içinde yürütülebilmesi için Sayıştay ile işbirliği yapmak, kamu idarelerinin diğer denetim birimleriyle işbirliği sağlamak.

g) Bilgi Teknolojileri: İç denetim faaliyetleri için gerekli bilgi teknolojileri sistemlerini kurmak, denetim yazılımlarını oluşturmak, sistemin işleyişini sağlamak, güncellemek ve izlemek.

2.4.2. İç Denetim Sistemi Aktörleri

İç denetim sistemleri içerisinde yer alan görevliler ve sorumlulukları aşağıda verilmiştir (Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Denetim Genel Müdürlüğü, (2006).

a) Üst Yönetici

Üst yönetici, bakanlıklarda müsteşar, Milli Savunma Bakanlığında Bakan, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde ise belediye başkanıdır.

b) Harcama Yetkilisi

Harcama yetkilileri, görev ve yetki alanları çerçevesinde, iç denetimün işleyişinden sorumludur. Harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki kıymetlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar.

Bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, iş ve işlemlerin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, denetim düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç denetim güvence beyanını her yıl düzenler ve birim faaliyet raporlarına eklerler. İç denetçi, denetim raporunu, belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birimin harcama yetkilisine verir. Harcama yetkilisi gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu cevaplandırarak iç denetçiye gönderir, denetlenen faaliyetler konusunda, denetim raporunda yer alan önerilere ilişkin önlemleri alır. Önlem alınmaması halinde iç denetim birimi başkanı üst yöneticiyi bilgilendirir.

c) Mali Hizmetler Birimi Yöneticisi

Strateji geliştirme başkanlıklarında başkan, strateji geliştirme daire başkanlıklarında daire başkanı, strateji geliştirme ve finansal hizmetlerin yerine getirildiği müdürlüklerde müdür, diğer idarelerde idarelerin mali hizmetlerini yürüten birim yöneticisi mali hizmetler birimi yöneticisidir. Mali hizmetler birimi yöneticisi, yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkililiğini ve verimliliğini artırmak için gerekli çalışmaları yapar ve ön mali denetim faaliyetinin yürütülmesini sağlar. Mali hizmetler birimi yöneticisi, idarede faaliyetlerin mali yönetim ve denetim mevzuatı ile diğer mevzuata uygun olarak yürütüldüğünü, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek üzere iç denetim süreçlerinin işletildiğini, izlendiğini ve gerekli tedbirlerin alınması için düşünce ve önerilerinin zamanında üst yöneticiye raporlandığını içeren mali hizmetler birim yöneticisinin beyanını düzenleyerek idare faaliyet raporuna ekler. Mali hizmetler birimi yöneticisi;

- Birimi yönetir, yeterli sayı ve nitelikte personel istihdamını, personelin eğitimini ve yetiştirilmelerini sağlayacak çalışmalar yapar,
- Birimin görev dağılımını yaparak hizmetlerin etkili, süratli ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlar,
- İç denetim alanında üst yönetici ve harcama yetkililerine müşavirlik yapma ve bilgilendirme faaliyetini yürütür.
- İç denetimin harcama birimlerinde etkili bir şekilde yapılmasını sağlayacak düzenlemeleri hazırlar ve üst yöneticinin onayına sunar,
- Mali hizmetlerin saydam, planlı, idarenin amaçlarına ve mevzuata uygun bir şekilde yürütülmesi için gerekli önlemleri alır. Mali hizmetler birimi yöneticisi, iç denetçiler tarafından yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlara ilişkin olarak üst yönetici tarafından verilen görevleri yerine getirmekten sorumludur.

d) Denetim Yetkilisi

Denetim hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilen kıymetler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler denetim

yetkilisidir. Denetim yetkilileri, denetim hizmetlerinin yapılmasından ve denetim kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

e) Gerçekleştirme Görevlileri

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. İç Denetim Birimi Yöneticisi (Başkanı) İç denetim birimi, Başbakanlık ve bakanlıklarda müsteşara, Milli Savunma Bakanlığında Bakana, il özel idarelerinde valiye, belediyelerde belediye başkanına, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiye doğrudan bağlıdır. İç denetim birimi yöneticisi (başkanı), iç denetçiler arasından usulüne uygun olarak atanır veya üst yönetici tarafından görevlendirilir. Bu atama veya görevlendirme İç Denetim Koordinasyon Kuruluna bildirilir. İç denetim birimi yöneticisi (başkanı), iç denetim faaliyetinin, bağımsız ve tarafsız olarak, mevzuata, standartlara ve rehberlere uygun bir şekilde yürütülmesinden sorumlu olup, iç denetçi ile üst yönetici arasındaki çözülemeyen görüş ayrılıklarını Kurula bildirir.

f) İç Denetçiler

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde üst yöneticinin teklifi üzerine bakan, diğer idarelerde doğrudan üst yönetici tarafından, sertifikalı iç denetçi adayları arasından atanır. İç denetçilik görevi, iç denetçinin kendi isteği ile ayrılması, başka bir göreve atanması veya seçilmesi ve iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu ilişkin rapor üzerine Kurul tarafından sertifikasının iptal edilmesi hallerinde sona erer.

2.5. İŞLETMELERDE İÇ DENETİM STANDARTLARI VE MESLEK AHLAK KURALLARI

Amerika'nın yanı sıra "Uluslararası Denetimciler Federasyonu" diye adlandırılan ve uluslararası bazda denetim koşullarını ele alan federasyon 1990 yılında meslek ahlakı konusunda çalışmalara başlamış ve 1992 yılında meslek ahlakı komitesi öncülüğünde "Denetimciler İçin Meslek Ahlakı" yönetmeliğini yayınlamıştır. Bu yönetmeliğin yayınlanması esnasında ise Amerika'da çeşitli gruplarca yayınlanmış olan meslek ahlakı standartlarını, kanunlarını, kuralların ve yönetmelikleri baz olarak almışlardır. IFAC'ın yayınladığı "Meslek Mensupları İçin

Meslek Ahlakı Kuralları” yönetmeliği ilk uluslararası bazda hazırlanmış olun kurallar olması nedeniyle büyük önem taşımaktadır. Söz konusu yönetmelik iki kısımdan oluşmaktadır.

Bunlardan Bölüm A tüm mesleği icra eden denetimcilerine (serbest denetimler, endüstri denetimcileri, devlet denetimcileri, devlet denetimcileri, ticaret denetimcileri ve eğitimciler) uygulanacakken, Bölüm B ise sadece piyasada çalışan serbest denetimcilerine uygulanacak kuralları içermektedir (IFAC)International Federation Of Accountants Handbook 1994, Technical Pronouncements, New York, 1994, s.437-438). Bu kurallar şu şekilde sıralanmaktadır;

BÖLÜM A-Tüm Meslek Mensubu Denetimcilere Uygulanacaklar

- 1- Tarafsızlık
- 2- Meslek Ahlakı İnkilemlerinin Çözümü
- 3- Mesleki Yeterlilik
- 4- Gizlilik
- 5- Vergi Uygulamaları
- 6- Ülkelerarası Etkinlikler
- 7- İlan Etme

BÖLÜM B- Serbest Denetimcilere Uygulanacaklar

- 1- Bağımsızlık
- 2- Ücretler ve Komisyonlar
- 3- Diğer Meslek Mensupları İle İlişkiler
- 4- İlan ve Teşvik
- 5- Müşterinin Parası
- 6- Faaliyetlerin ve Uygulamanın Birbirine Uymaması

Genelde IFAC’ın meslek ahlakına ilişkin kuralları Amerika’dakilere benzer olsa da Vergi Uygulamaları ve Ülkelerarası Etkinlikler olmak üzere iki konuda farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni ise meslek mensubu denetimcilerin mesleklerini ülkelerarası bazda da yerine getiriyor olmaları sebebiyle ülkelerarası

farklı vergi uygulamaları ve para birimleri dikkate alınarak bu kuralların konulması zaruriyeti ortaya çıkmıştır (Selimoğlu, 1996).

Meslek ahlakının ekonomik kalkınma çabalarını güdüleyici yöndeki etkileri araştırmacıların, işletmelerin ve de denetim meslek örgütünün bu konuya eğilimlerinde önemli rol oynamaktadır. Özellikle Türkiye'nin küreselleşme süreci içinde Avrupa Birliği'ne üyelik yönündeki girişimler ve yabancı sermaye yatırımcıları özendirmek amacıyla gelişmiş ülkelerdeki meslek ahlakı ile ilgili yaklaşımları, düşünceleri ve uygulamaları baz alarak uygulama yönüne gitmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır (Resmi Gazete, 13. Haziran 1989 ve 20149 Sayı.)

Bugüne kadar denetimde meslek ahlakı olgusu tam anlamı ile oturtulmamıştır. Ancak bu konu ile ilgili ilk adımlar 3568 sayılı kanun hazırlanırken atılmış ve meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte meslek ahlakına yönelik bazı unsurlar yer almıştır. Adı geçen bu yönetmeliğin ikinci bölümünü oluşturan “Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları” başlığı altında “Genel Mesleki Standartlar” olarak belirtilen standartlar meslek ahlakı için yapılmış ilk girişimler olarak adlandırılabilir. Söz konusu standartlar yedi adet olarak belirlenmiştir. Bunlar :

- 1- Mesleki Unvan ve Yeterlilik
- 2- Mesleki Eğitim ve Bilgi
- 3- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık
- 4- Sır Saklama
- 5- Sorumluluk
 - a- Sosyal Sorumluluk,
 - b.İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı,
 - c- Meslektaşlara Karşı Sorumluluk
- 6- Bağımsızlık
- 7- Haksız Rekabet dir (Resmi Gazete, 16 Ağustos 2011, Salı/28027).

Bu yönetmeliğin yanı sıra Türkiye’de yine mensupların mesleklerini icra ederken uymak zorunda oldukları ikinci bir mevzuat vardır ki bu mevzuat Sermaye Piyasası Mevzuatıdır. Fakat bu mevzuat daha önce belirtilen üç meslek mensubundan

sadece iki tanesini yani SMMM ve YMM'leri kapsamaktadır. Bu iki meslek grubu da mevzuat açısından sadece yaptıkları denetimler itibariyle ele alınmaktadır.

2.6. İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ

İç denetim aşağıda yer verilen sürece uygun olarak yerine getirilir (Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2017).

a) Planlama: İç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, plan ve iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur. İç denetimin risk odaklı yapılması esastır. Kamu idarelerinin maruz kalabileceği risklerin sürekli ölçülmesi ve kıymetlendirilmesi suretiyle yüksek risk teşkil edebilecek alanlar belirlenerek, iç denetim planı ve programı hazırlanır. İç denetim, bu plana ve programa uygun olarak yapılır.

İç denetim planı; iç denetimin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla denetimin alanı ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar dikkate alınarak hazırlanır (Resmi Gazete, 16 Ağustos 2011, Salı/28027). Üç yıllık dönemler itibariyle hazırlanan iç denetim planı, her yıl gözden geçirilerek gerektiğinde değiştirilir. Hazırlanan plan ve program üst yöneticinin onayıyla işleme konulur.

b) Denetimin Yürütülmesi: Denetim faaliyeti ön çalışmayla başlar ve denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Elde edilen bilgiler ışığında denetim amaçları kesinleştirilir, potansiyel sorunlu alanlar ile denetim kapsamı belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır. İç denetçi gerçekleştireceği denetim öncesinde ihtiyaç duyabileceği bilgileri toplayarak bir ön araştırma yapar. Denetimin başlangıcında denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin iştirakiyle bir toplantı yapılır. İç denetçi bilgi toplama ve ön araştırma aşamasını tamamladıktan sonra elde ettiği veriler yardımıyla yapacağı risk kıymetlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin potansiyel sorunlu alanları belirler. İhtiyaç duyulacak bilgiye ulaşılması için denetçiler, denetlenen birim çalışanlarıyla görüşmeler yapabilir. Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir. Denetçi ile denetlenen birim, denetim

bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen önerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır.

c) Raporlama: Denetim faaliyetlerine ilişkin raporlama İç Denetim Koordinasyon Kurulunca çıkarılan kamu iç denetim raporlama standartlarına göre yapılır. Kapanış toplantısında denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi bir taslak rapor hazırlar. Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine bir yazı ekinde verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır ve yapılacaklar denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır. 126 İç denetçi denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin kıymetlendirmelerini de ekleyerek oluşturduğu nihai raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunar. İç denetçiler yaptıkları her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda denetim raporu, müşavirlik faaliyetleri kapsamında yapılan inceleme ve araştırmalar ile usulsüzlük ve yolsuzluk tespitine dair çalışmalar sonucunda ise inceleme raporu düzenlerler.

d) İzleme ve Kıymetlendirme: İç denetim faaliyeti sonucu denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde yerine getirilir. Düzeltici işlemin gerçekleştirilmesinin belli bir süre gerektirmesi durumunda bu husus denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve periyodik gelişmeler ilgili birimce en az altı aylık dönemler halinde iç denetim birimine bildirilir. Raporda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir. Üst yönetici bu görevini iç denetim birimi aracılığıyla da yerine getirebilir. Denetlenen birimlerce, rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri iç denetçiye bildirilmek üzere iç denetim birimine gönderilir. Hazırlanan rapor özeti, nihai rapor üzerine yapılan işlemlerle birlikte, üst yönetici tarafından raporun kendisine sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir. Ayrıca, raporların bir nüshası Strateji Geliştirme Başkanlığına da gönderilmektedir.

2.7. İÇ DENETİMLE İLGİLİ YAPILAN LİTERATÜR ÇALIŞMALARI

İç denetimle ilgili dünyada ve Türkiye’de yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde; iç denetim hakkında dünya literatüründe yeterli sayıda akademik araştırma olduğu; Türkiye’de ise konunun genelde teorik çerçevede kaldığı görülmektedir. Bununla birlikte iç denetim Türkiye’de günden güne önemsenir bir araştırma konusu haline geldiği de söylenebilir. Bu çalışmalardan bir kısmı şu şekilde özetlenebilir.

Dünya Bankası ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 2004 yılında 27 Afrika ülkesinde kamu iç denetçileri üzerinde yapılan çalışmada, katılımcılar iç denetçi mesleğin profesyonelleşmesini ve iç denetim hakkında yasaların oluşturulması gerektiğini savunmuşlar ve ayrıca iç denetimin bağımsızlığının korunması, kalitesinin artması ve iç denetimin her kuruluş için zorunlu hale getirilmesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir (Van Gansberghe, 2005).

Vijayakumar ve Nagaraja tarafından Hindistan’da yapılan bir çalışmada, kamuda çalışan iç denetçilerinin, muhasebe ve denetim faaliyetlerini iş sırasında öğrendiklerini ve sertifikalandırma imkanları, ek ücret ve yükselme olanaklarından dolayı bu mesleği seçtikleri saptanmıştır. Katılımcı iç denetçiler, üst yöneticilerin iç denetim faaliyetleri hakkında yeterli bilgi sahibi olmadıklarını ileri sürmüşlerdir (Vijayakumar ve Nagaraja; 2012).

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından Fransa’da yapılan bir çalışmada, iç denetimin hem üst yönetime hem de denetim komitesine rapor vermesi gerektiğini; denetimde bağımsızlık ve objektiflik ilkelerine uyması gerektiğini ortaya koymuştur (D’onza vd., 2006).

Sırbistan’da yapılan bir çalışmada, iç denetimin öneminin özel kuruluşlar tarafından fark edilmesine rağmen iç denetçilerin görevlerinin tam olarak anlaşılmadığını ve iç denetimin görev ve sorumluluklarıyla, raporlamasının işletmenin yasal yapısına bağlı olduğunu ileri sürmüştür (Ljubisavljevic ve Jovanovic, 2011).

Güner tarafından yapılan çalışmada, iç denetimle ilgili farkındalık düzeyinin oldukça düşük olduğunu, paydaşların iç denetimin güncel işlevleri ve rolleri hakkında yeterince bilgi sahibi olmadıklarını, üst yönetimden gerekli desteği alamadıkları ortaya konmuştur (Güner, 2009).

Bilge ve Kiracı tarafından kamu iç denetçilerine yönelik yapılan çalışmada, iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörleri tespit edilmeye çalışılmış; iç denetimin gelişimini ve yaygınlaşmasını önleyen faktörler olarak, iç denetimin yanlış kavranması ve öneminin anlaşılmaması, üst yönetimin yeterli desteği vermemesi, iç denetimin farkındalığını sağlayacak faaliyetlerin yetersizliği, kurumdaki direnç ve ön yargının giderilmemesi olarak sıralanmıştır (Bilge ve Kiracı, 2010).

Karcıoğlu ve Yanık tarafından 500 sanayi kuruluşunda yapılan çalışmada; bazı iç denetim standartlarına uyumun, çalışan sayısı ve sektöre göre farklılık gösterdiği sonuçlarına varılmıştır (Karcıoğlu ve Yanık 2010).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SİSTEMİ VE GAZİANTEP’TE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN İÇ DENETİM SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Muhasebe bilgilerinin güvenilir olması, bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda doğru ve isabetli karar vermeleri açısından son derece önemlidir. Bu bağlamda iç denetim sistemi muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olmasını sağlayan önemli faktörlerden birisidir. Etkin bir iç denetim sisteminin oluşturulması ve bu oluşumun etkili bir şekilde yürütülmesi iç denetim açısından son derece önemlidir.

Araştırmanın temel amacı, halı sektöründe faaliyet gösteren şirketlerde iç denetim sistemlerini incelemek ve bu şirketlerde çalışanların iç denetim sistemlerine bakış açılarını ortaya koymak ve bu çalışanların iç denetim algılarının sosyo-demografik değişkenlere göre farklılığını saptamaktır. Ayrıca, işletmelere etkin bir iç denetim sistemi kurmaları konusunda önerilerde bulunmaktır.

1.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Bu araştırma tanımlayıcı ve kesitsel olarak yapılmıştır. Araştırma kapsamında halı sektöründeki işletmelerin iç denetim sistemleri hakkında bilgi toplanmış ve çalışanlara işletmelerindeki iç denetim sistemi hakkında sorular yöneltilmiştir.

Araştırma, Gaziantep ili merkezinde faaliyet gösteren ihracat yapan 10 halı fabrikasında gerçekleştirilmiştir. Bu kurumlarda görev yapan idari çalışanlar araştırma kapsamına alınmıştır. Araştırma kapsamında bu fabrikalarda görev yapan ve araştırmaya katılmaya gönüllü olan çalışanlara anket yönlendirilmiştir. Araştırma veri toplama aracı uygulanırken herhangi bir nedenden izinli, hasta veya kurumda bulunmayan çalışanlar, araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır.

1.3. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Çalışmada sınanacak hipotezler aşağıda şu şekilde belirlenmiştir.

H₁: Halı sektöründe çalışanların iç denetim sistemi hizmetleri ve alt boyutları algıları arasında ilişki vardır.

H₂: Halı sektöründe çalışanların cinsiyete değişkenine iç denetim sistemi hizmetleri ve alt boyutları algılarında farklılık vardır.

H₃: Halı sektöründe çalışanların yaş değişkenine iç denetim sistemi hizmetleri ve alt boyutları algılarında farklılık vardır.

H₄: Halı sektöründe çalışanların eğitim durumu değişkenine iç denetim sistemi hizmetleri ve alt boyutları algılarında farklılık vardır.

3.4. ARAŞTIRMANIN DEĞİŞKENLERİ

Araştırmanın bağımsız değişkenleri; katılımcıların cinsiyet, yaş ve eğitim durumudur. Araştırmanın bağımlı değişkenleri, iç denetim sistemleri kavramıdır.

3.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Yapılan araştırmanın amacı; halı sektöründe faaliyet gösteren şirketlerde iç denetim sistemlerini incelemek ve bu şirketlere etkin bir iç denetim sistemi kurmaları konusunda önerilerde bulunmaktır. Bu amaç doğrultusunda, araştırma kapsamında halı sektöründeki işletmelerin iç denetim sistemleri hakkında bilgi toplanmış ve çalışanlara işletmelerindeki iç denetim sistemi hakkında sorular yöneltilmiştir.

İç denetim hizmetlerine ilişkin veri toplama için, Çelikay tarafından 2012 yılında yüksek lisans tez araştırmasında kullanılan anket alınmıştır (Çelikay, 2012). Çelikay tarafından geliştirilen bu ölçeğin güvenilirliği ilgili çalışmada 0,86 olarak bulunmuştur. Bu ölçek, işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri (5), kurum içi pozisyonları (2), iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları (10), üst yönetimle ilişkiler (3), dış denetçilerle ilişkiler (4), raporlama (3) ve genel olarak iç denetime bakış (3) olmak üzere 7 alt boyut ve toplam 30 sorudan oluşmaktadır. Bu sorular 5'li Likert ölçeğine göre hazırlanmış olup; 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum ifadelerini içermektedirler. Ölçeğin puanlaması, 1-5 arasında yapılmıştır. Bu nedenle en yüksek puan 150, en az 30 şeklinde hesaplanmıştır.

Araştırma 15 Eylül - 15 Kasım 2016 tarihleri arasında, Gaziantep ili merkezinde faaliyet gösteren ihracat yapan 10 halı fabrikasında gerçekleştirilmiştir. Bu kurumlarda görev yapan yaklaşık 670 idari çalışan içerisinde 202 kişi basit rastgele örneklem yöntemiyle araştırma kapsamına alınmıştır. Bu sayı anakütlenin %30'una denk gelmektedir.

Araştırmaya katılanlara 202 çalışana, 4'ü demografik soru, 30'u iç denetim sistemi hakkında olmak üzere toplam 34 soruluk anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda uygulanan 202 anket tam ve doğru olarak değerlendirmeye alınmıştır. Araştırmanın kısıtları; maliyet ve zaman sıkıntısı, sadece bir il olmasıdır. Araştırma sonucunda elde edilen veriler SPSS (Statistical Package Program for Social Science) yazılım programında bilgisayar ortamına aktarılmış ve gerekli istatistiksel analizler uygulanmıştır.

Araştırma veri analizinde öncelikle güvenilirlik analizleri yapılmıştır. Sonrasında, sosyo-demografik değişkenlerin iç denetim sistemi yargıları üzerindeki etkilerini ortaya koymak amacıyla sayısal ve yüzdesel dağılımlar, T testi, ANOVA testi ve korelasyon testi yapılmıştır.

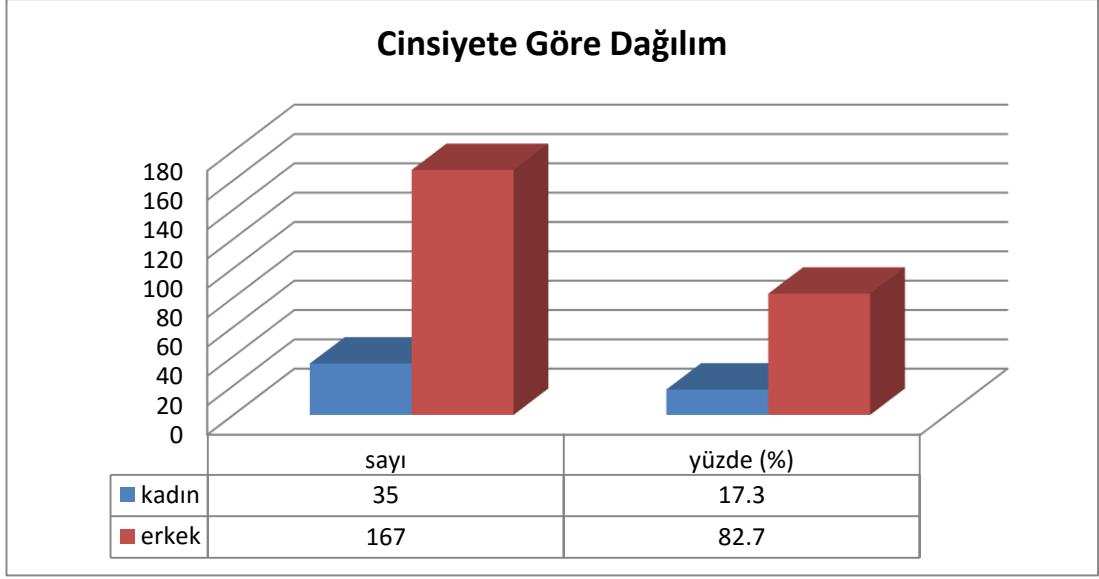
Çalışmanın bu bölümünde Gaziantep ilinde yer alan 10 halı fabrikasında gerçekleştirilen araştırmaya ve bu araştırma sonucu elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

3.6. ARAŞTIRMA VERİLERİ VE DEĞERLENDİRMESİ

Çalışmanın bu bölümünde anket uygulamasında elde edilen sonuçlar öncelikle her anket sorusu için ortalama ve yüzdeleri değerlendirilmiş ve bu değerlendirmede genel olarak bulgular analiz edilmiştir. Araştırmaya katılan tüm katılımcıların bilgileri ve sorulara verdikleri cevaplar tablolar ve şekiller halinde sunulmuştur. İç denetim sistemine ilişkin soruların bilimsel geçerliliği SPSS programıyla test edilmiştir. Şekil ve tabloların oluşturulmasında SPSS paket Programından yararlanılmıştır.

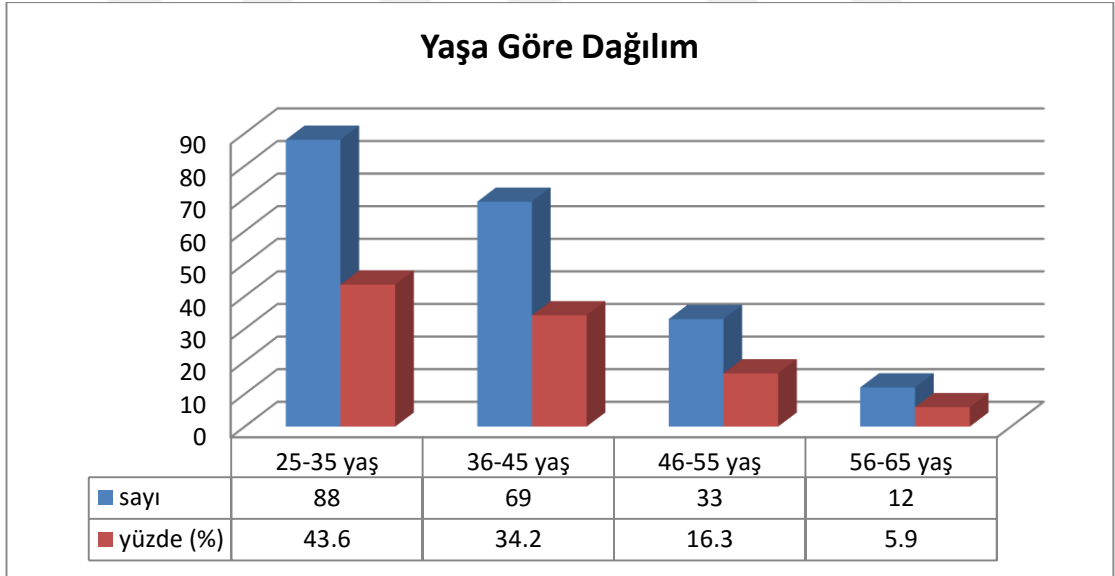
3.6.1. Sosyo-Demografik Veriler ve Dağılımları

Araştırmaya katılan halı sektörü çalışanlarının sosyo-demografik bilgileri Grafik 1, 2, 3, 4'de gösterilmektedir. Sayısal ve yüzde dağılımları grafiklerde verilmiştir.



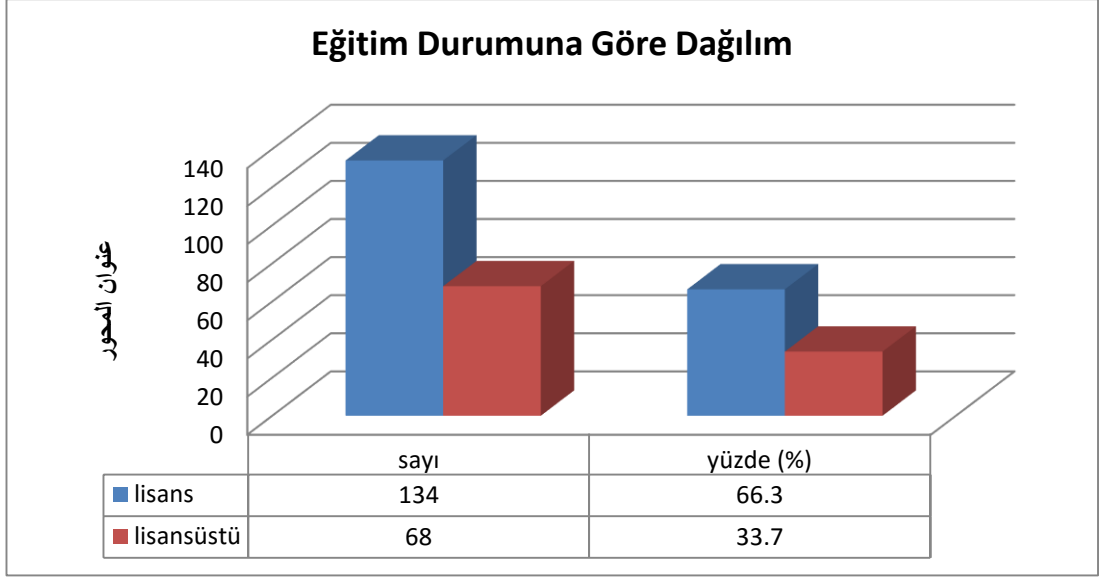
Grafik 1: Katılımcıların Cinsiyete göre Dağılımı

Grafik 1’de görüldüğü üzere, araştırmaya katılanların %82,7’inin erkek, %17,3’ünün kadın olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılanların büyük oranda erkek olduğu görülmektedir.



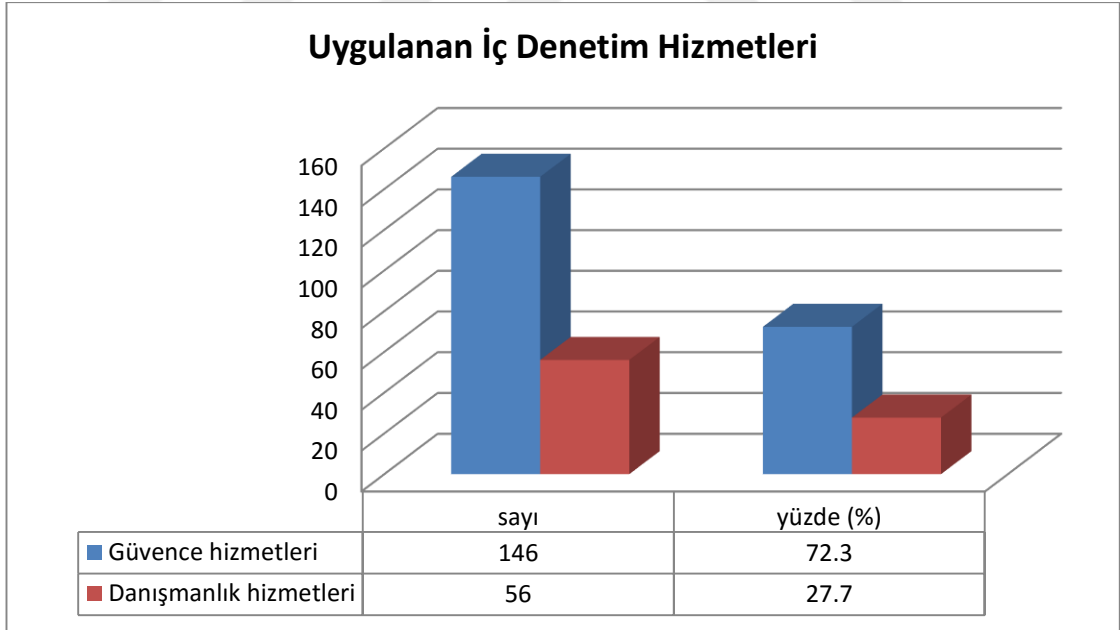
Grafik 2: Katılımcıların Yaşına göre Dağılımı

Grafik 2’de, araştırmaya katılanların %43,8’i 25-35 yaş aralığında, %34,2’sinin 36-45 yaş aralığında, %16,3’ünün 46-55 yaş aralığında, %5,9’unun ise 56-65 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Bu durum katılımcıların çoğunluğunun genç yaş grubunda olduğu görülmektedir.



Grafik 3: Katılımcıların Eğitim Durumuna göre Dağılımı

Grafik 3'te görüldüğü üzere, araştırmaya katılanların %66,3'ünün lisans mezunu, %33,7'sinin lisansüstü eğitim mezun olduğu görülmektedir. Bu durum katılımcıların eğitim seviyesi yüksek olduğu görülmektedir.



Grafik 4: Uygulanan İ Denetim Hizmetlerine Göre Dağılımı

Grafik 4'te görüldüğü üzere, araştırmaya katılanların verdikleri cevaplara göre; katılımcıların %72,3'ü kurumlarında uygulanan iç denetim hizmetlerini güvence hizmetlerinin, %27,7'sinin danışmanlık hizmetlerinin uygulandığı görülmektedir.

3.6.2. Araştırma Anket Verileri ve Dağılımları

Araştırmaya anket sorularının geçerlilik ve güvenilir katsayıları, katılımcıların verdikleri cevaplara göre sayısal ve yüzdesel dağılımları Tablo 1, 2, 3’de verilmiştir.

Tablo 1: Araştırma Anketi Geçerlilik, Güvenirlik Katsayıları

Anket Soruları	Cronbach's Alpha if Item Deleted
1. İç denetçi işe alımında uygulanan süreç, mesleğin gereklerini yansıtmaktadır.	0,525
2. İç denetim faaliyetlerinin başarılı olmasında, iç denetçinin kişilik özellikleri mesleki bilgisi kadar önemlidir.	0,585
3. Sertifika (SMM,CIA vb.) sahibi olmak, iç denetçilerin çalışmalarını olumlu olarak etkilemektedir.	0,548
4. İç denetçilerin tecrübesi arttıkça, iç denetimin başarısı artar.	0,569
5. İç denetçiler sıklıkla karşılaştıkları durumları, teknik araştırma ve yardımdan yoğun olarak yararlanmadan çözebilirler.	0,584
6. İç denetim biriminin kurumunuzdaki pozisyonu etkin bir iç denetim için yeterlidir.	0,552
7. İç denetim biriminin kurumunuzdaki pozisyonu bağımsız bir iç denetim için yeterlidir.	0,550
8. Kurumunuzda iç denetim planları yapılırken, gelişen dünya ve mevcut riskler göz önünde bulundurulmaktadır.	0,668
9. İç denetçilere verilen görevler fazladır.	0,587
10. Kurumunuzdaki iç denetçiler, denetimler sırasında belge, rapor ve kayıtlara ulaşmakta sıkıntı çekmezler.	0,653
11. İç denetçiler, denetimler sırasında diğer çalışanlardan gerekli desteği görürler.	0,599
12. Bir iç denetçi yetkilerini kullanmakta sıkıntı çektiğinde üst yönetimden gerekli desteği görmektedir.	0,592
13. İç denetçilere verilen yetkiler azdır.	0,590
14. İç denetçiler bağımsız ve tarafsızdırlar.	0,594
15. İç denetim çalışmalarında, meslek ahlakı ve etik ilkelere gereken önem verilmektedir.	0,601
16. İç denetimle ilgili gündemi, yeni yaklaşımları, haberleri, düzenlemeleri vb. yakından takip ediyorum.	0,587
17. İç deneticilere yüklenen sorumluluklar fazladır.	0,595
18. İç denetçiler üst yönetimle yeterli sıklıkta görüşebilmektedir.	0,589
19. Kurum yöneticileri iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda özeni göstermektedir.	0,594
20. İç denetim birimleri kurum yönetimlerini bağımsız bir şekilde denetleyebilmektedir.	0,606
21. Dış denetimler gelecekteki iç denetim çalışmalarına yön vermektedir.	0,660
22. İç denetim faaliyetleri dış denetçilerin çalışmalarını kolaylaştırmaktadır.	0,589
23. Dış denetçilerin iş yapış biçimleri, iç denetçilerin kurum içindeki pozisyonunu olumsuz etkilemektedir.	0,593
24. Dış denetçiler, iç denetçilerle iş birliği yapmaktadırlar.	0,601
25. İç denetim raporları ilgili tüm kişilere ulaşmaktadır.	0,586
26. Tepe yöneticiler, iç denetim raporlarında belirtilen görüş ve önerileri önemser.	0,592
27. İç denetim raporları kuruluşlardaki diğer çalışanların faaliyetlerine yön vermektedir.	0,586
28. Ülkemizde iç denetçiler hak ettikleri konumu kazanmışlardır.	0,589
29. Ülkemizde iç denetim faaliyetlerine gereken önem verilmektedir.	0,588
30. Ülkemizde iç denetim faaliyetleriyle ilgili yapılmış düzenlemeler yeterlidir.	0,578
Toplam	0,601

Toplamda anketin güvenilirlik katsayısı 0,601 olarak bulunmuştur. Bu sayı araştırma anketinin kabul edilebilir düzeyde geçerli ve güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 2: Katılımcıların İç Denetim Hizmetlerine İlişkin Anket Sorularına Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı

İç Denetim Hizmetleri Anket Soruları	N	Min.	Mak.	Ort.	Std. Sapma
1. İç denetçi işe alımında uygulanan süreç, mesleğin gereklerini yansıtmaktadır.	202	1	5	3,04	1,35
2. İç denetim faaliyetlerinin başarılı olmasında, iç denetçinin kişilik özellikleri mesleki bilgisi kadar önemlidir.	202	1	5	3,64	1,09
3. Sertifika (SMM, CIA vb.) sahibi olmak, iç denetçilerin çalışmalarını olumlu olarak etkilemektedir.	202	1	5	3,73	1,06
4. İç denetçilerin tecrübesi arttıkça, iç denetimin başarısı artar.	202	1	5	3,95	1,17
5. İç denetçiler sıklıkla karşılaştıkları durumları, teknik araştırma ve yardımdan yoğun olarak yararlanmadan çözebilirler.	202	1	5	4,13	1,06
İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri Boyutu Toplamı	202	1	5	3,70	0,81
6. İç denetim biriminin kurumunuzdaki pozisyonu etkin bir iç denetim için yeterlidir.	202	1	5	3,42	1,43
7. İç denetim biriminin kurumunuzdaki pozisyonu bağımsız bir iç denetim için yeterlidir.	202	1	5	3,50	1,34
Kurum İçi Pozisyonlar Boyutu Toplamı	202	1	5	3,46	1,06
8. Kurumunuzda iç denetim planları yapılırken, gelişen dünya ve mevcut riskler göz önünde bulundurulmaktadır.	202	1	5	3,32	1,06
9. İç denetçilere verilen görevler fazladır.	202	1	5	2,83	1,04
10. Kurumunuzdaki iç denetçiler, denetimler sırasında belge, rapor ve kayıtlara ulaşmakta sıkıntı çekmezler.	202	1	5	3,68	1,13
11. İç denetçiler, denetimler sırasında diğer çalışanlardan gerekli desteği görürler.	202	1	5	3,56	1,18
12. Bir iç denetçi yetkilerini kullanmakta sıkıntı çektiğinde üst yönetimden gerekli desteği görmektedir.	202	1	5	3,56	1,04
13. İç denetçilere verilen yetkiler azdır.	202	1	5	3,56	1,01
14. İç denetçiler bağımsız ve tarafsızdırlar.	202	1	5	3,56	1,01
15. İç denetim çalışmalarında, meslek ahlakı ve etik ilkelere gereken önem verilmektedir.	202	1	5	3,53	1,07
16. İç denetimle ilgili gündemi, yeni yaklaşımları, haberleri, düzenlemeleri vb. yakından takip ediyorum.	202	1	5	3,50	1,06
17. İç deneticilere yüklenen sorumluluklar fazladır.	202	1	5	3,59	0,94
İç Denetçilerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları Boyutu Toplamı	202	1	5	3,47	0,32
18. İç denetçiler üst yönetimle yeterli sıklıkta görüşebilmektedir.	202	1	5	3,71	1,04
19. Kurum yöneticileri iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda özeni göstermektedir.	202	1	5	3,58	1,14
20. İç denetim birimleri kurum yönetimlerini bağımsız bir şekilde denetleyebilmektedir.	202	1	5	3,58	1,08

Tablo 2 (Devamı): Katılımcıların İç Denetim Hizmetlerine İlişkin Anket Sorularına Verdikleri Cevaplara Göre Dağılımı

İç Denetim Hizmetleri Anket Soruları	N	Min.	Mak.	Ort.	Std. Sapma
Üst Yönetimle İlişkiler Boyutu Toplamı	202	1	5	3,62	0,74
21. Dış denetimler gelecekteki iç denetim çalışmalarına yön vermektedir.	202	1	5	3,65	1,08
22. İç denetim faaliyetleri dış denetçilerin çalışmalarını kolaylaştırmaktadır.	202	1	5	3,60	1,05
23. Dış denetçilerin iş yapış biçimleri, iç denetçilerin kurum içindeki pozisyonunu olumsuz etkilemektedir.	202	1	5	3,70	1,05
24. Dış denetçiler, iç denetçilerle iş birliği yapmaktadırlar.	202	1	5	3,63	1,10
Dış Denetçilerle İlişkiler Boyutu Toplamı	202	1	5	3,64	0,61
25. İç denetim raporları ilgili tüm kişilere ulaşmaktadır.	202	1	5	3,57	1,07
26. Tepe yöneticiler, iç denetim raporlarında belirtilen görüş ve önerileri önemser.	202	1	5	3,71	1,15
27. İç denetim raporları kuruluşlardaki diğer çalışanların faaliyetlerine yön vermektedir.	202	1	5	3,68	1,10
Raporlama Boyutu Toplamı	202	1	5	3,66	0,76
28. Ülkemizde iç denetçiler hak ettikleri konumu kazanmışlardır.	202	1	5	3,60	1,10
29. Ülkemizde iç denetim faaliyetlerine gereken önem verilmektedir.	202	1	5	3,58	1,05
30. Ülkemizde iç denetim faaliyetleriyle ilgili yapılmış düzenlemeler yeterlidir.	202	1	5	3,54	1,22
Genel Olarak İç Denetime Bakış Boyutu Toplamı	202	1	5	3,58	0,77
Genel Ölçek Toplamı	202	1	5	3,58	0,34

Araştırmaya katılanların iç denetim hizmetleri anket sorularına verdikleri cevaplar incelendiğinde ölçeğin tüm sorularının ortalamasının ise $3,58(\pm)0,34$ olduğu saptanmıştır. Ankete verilen cevaplar 7 alt boyut açısından değerlendirildiğinde ise katılımcıların dağılımlarının sırasıyla, işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri ($3,70\pm 0,81$), raporlama ($3,66\pm 0,76$), dış denetçilerle ilişkiler ($3,64\pm 0,61$), üst yönetimle ilişkiler ($3,62\pm 0,74$), boyutlarındaki algılara genel ortalamanın üzerinde bir oranda katıldıkları; genel olarak iç denetime bakış ($3,58\pm 0,77$), iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları ($3,47\pm 0,32$), kurum içi pozisyonları ($3,46\pm 1,06$) alt boyutlarındaki algılara genel ortalama ve altında bir oranda katıldıkları saptanmıştır.

Araştırmaya katılanların iç denetim hizmetleri anket sorularına tamamına verdikleri cevaplar 30 algı üzerinden incelendiğinde; katılımcıların en çok “İç denetçiler sıklıkla karşılaştıkları durumları, teknik araştırma ve yardımdan yoğun olarak yararlanmadan çözebilirler”, “İç denetçilerin tecrübesi arttıkça, iç denetimin başarısı artar” algılarına katıldıkları; en az “İç denetçilere verilen görevler fazladır”, “İç denetçi işe alımında uygulanan süreç, mesleğin gereklerini yansıtmaktadır” ve “Kurumunuzda iç denetim planları yapılırken, gelişen dünya ve mevcut riskler göz önünde bulundurulmaktadır” algılarına katıldıkları görülmektedir.

3.6.3. Araştırma Ölçeklerinin ve Sosyo-Demografik Özelliklerle İstatistiksel Analizleri

Katılımcıların cinsiyet, yaş, eğitim durumu değişkenlerine göre verdikleri cevaplar ve bu cevapların bu değişkenlere göre istatistiksel olarak farklılıkları iki ortama arasındaki farklılık analizi Student T testi ve ANOVA varyans analizi yapılarak Tablo 3, 4, 5’de verilmiştir.

Tablo 3: Katılımcıların Cinsiyete Göre İç Denetim Hizmetleri Anket Sorularına Verdikleri Cevapların Dağılımı

	Cinsiyet	N	Ort.	Std. Sapma	T değeri	P değeri
İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri	kadın	35	3,840	0,838	1,132	0,259
	erkek	167	3,671	0,798		
Kurum İçi Pozisyonlar	kadın	35	3,400	1,013	-0,356	0,723
	erkek	167	3,470	1,069		
İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları	kadın	35	3,369	0,334	-2,024	0,049*
	erkek	167	3,493	0,311		
Üst Yönetimle İlişkiler	kadın	35	3,619	0,647	-0,41	0,967
	erkek	167	3,625	0,760		
Dış Tetkikçilerle İlişkiler	kadın	35	3,714	0,591	0,754	0,452
	erkek	167	3,629	0,614		
Raporlama	kadın	35	3,771	0,661	0,981	0,328
	erkek	167	3,633	0,779		
Genel Olarak İç Denetime Bakış	kadın	35	3,676	0,891	0,845	0,399
	erkek	167	3,555	0,746		
İç Denetim Toplam	kadın	35	3,591	0,312	0,302	0,763
	erkek	167	3,573	0,343		

* p<0,05

Cinsiyet değişkenine göre iç denetçi algıları ölçeğinin 6 alt boyutunda (işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri, kurum içi pozisyonları, üst yönetimle ilişkiler, dış denetçilerle ilişkiler, raporlama ve genel olarak iç denetime bakış) ve genel boyutta istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık saptanmamıştır ($p>0,05$).

Bununla birlikte, iç denetçilerin görev yetki ve sorumlulukları alt boyutunda ($p=0,049$) istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır ($p<0,05$). Bu anlamda H_2 hipotezi sadece iç denetçi ölçeğinin iç denetçilerin görev yetki ve sorumlulukları alt boyutunda kabul edilmiştir.

Tablo 4: Katılımcıların Yaşına Göre İç Denetim Hizmetleri Anket Sorularına Verdikleri Cevapların Dağılımı

	Yaş	N	Ort.	Std. Sapma	F değeri	P değeri
İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri	25-35 yaş	88	3,055	0,795	103,359	0,000*
	36-45 yaş	69	4,107	0,284		
	46 yaş ve üzeri	45	4,338	0,279		
Kurum İçi Pozisyonlar	25-35 yaş	88	2,619	0,894	113,781	0,000*
	36-45 yaş	69	3,862	0,707		
	46 yaş ve üzeri	45	4,478	0,183		
İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları	25-35 yaş	88	3,438	0,314	1,198	0,304
	36-45 yaş	69	3,478	0,346		
	46 yaş ve üzeri	45	3,527	0,278		
Üst Yönetimle İlişkiler	25-35 yaş	88	3,545	0,699	1,298	0,275
	36-45 yaş	69	3,633	0,743		
	46 yaş ve üzeri	45	3,763	0,806		
Dış Tetkikçilerle İlişkiler	25-35 yaş	88	3,466	0,576	10,602	0,000*
	36-45 yaş	69	3,667	0,637		
	46 yaş ve üzeri	45	3,956	0,501		
Raporlama	25-35 yaş	88	3,333	0,775	17,570	0,000*
	36-45 yaş	69	3,826	0,661		
	46 yaş ve üzeri	45	4,030	0,619		
Genel Olarak İç Denetime Bakış	25-35 yaş	88	3,223	0,771	23,249	0,000*
	36-45 yaş	69	3,710	0,718		
	46 yaş ve üzeri	45	4,059	0,484		
İç Denetim Toplam	25-35 yaş	88	3,302	0,251	126,977	0,000*
	36-45 yaş	69	3,707	0,231		
	46 yaş ve üzeri	45	3,910	0,147		

*p<0,01

Araştırmaya katılanların iç denetim hizmetleri anket sorularına verdikleri cevaplar yaş değişkenine göre incelendiğinde; ölçeğin tamamı ile işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri, kurum içi pozisyonları, dış denetçilerle ilişkiler, raporlama ve genel olarak iç denetime bakış alt boyut açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık saptanmıştır (p<0,01). İç denetim hizmetleri anket soruları değerlendirildiğinde, 46 ve üzeri yaş grubundaki katılımcıların 25-45 yaş aralığındakilere göre daha çok toplam iç denetim hizmetleri, kurum içi pozisyonları ve dış denetçilerle ilişkiler algılarına katıldıkları; 36 ve üzeri yaş grubundaki katılımcıların 25-35 yaş aralığındakilere göre daha çok işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri, raporlama ve genel olarak iç denetime bakış algılarına katıldıkları saptanmıştır (p=0,001).

İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları ve üst yönetimle ilişkiler alt boyutlarında ise açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık saptanmamıştır (p>0,05).

Tablo 5: Katılımcıların Eğitim Duruma Göre İç Denetim Hizmetleri Anket Sorularına Verdikleri Cevapların Dağılımı

	Eğitim	N	Ort.	Std. Sapma	T değeri	P değeri
İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri	lisans	134	3,524	0,906	-5,832	0,000*
	lisansüstü	68	4,047	0,361		
Kurum İçi Pozisyonlar	lisans	134	3,310	1,190	-3,411	0,001*
	lisansüstü	68	3,750	0,644		
İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları	lisans	134	3,486	0,314	0,911	0,363
	lisansüstü	68	3,443	0,326		
Üst Yönetimle İlişkiler	lisans	134	3,632	0,741	0,217	0,828
	lisansüstü	68	3,608	0,744		
Dış Tetkikçilerle İlişkiler	lisans	134	3,634	0,630	-0,302	0,763
	lisansüstü	68	3,662	0,573		
Raporlama	lisans	134	3,612	0,797	-1,117	0,240
	lisansüstü	68	3,745	0,679		
Genel Olarak İç Denetime Bakış	lisans	134	3,567	0,791	-0,225	0,822
	lisansüstü	68	3,593	0,739		
İç Denetim Toplam	lisans	134	3,536	0,376	-2,812	0,005*
	lisansüstü	68	3,655	0,225		

* p<0,01

Araştırmaya katılanların iç denetim hizmetleri anket sorularına verdikleri cevaplar cinsiyet değişkenine göre incelendiğinde; ölçeğin tamamı ile işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri ve kurum içi pozisyonları alt boyutları açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık saptanmıştır (p<0,01). Lisansüstü mezunu katılımcıların lisans katılımcılara göre, toplam iç denetim hizmetleri ile işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri ve kurum içi pozisyonları konusundaki algılara daha çok katıldıkları görülmektedir.

İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları, üst yönetimle ilişkiler, dış denetçilerle ilişkiler, raporlama ve genel olarak iç denetime bakış alt boyutlarında ise istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmamıştır (p>0,05).

3.6.4. Araştırma Değişkenleri Korelasyon Analizi

Ankette yer alan iş yaşam kalitesi ve motivasyon değişkenleri arasında ilişkinin saptanması için anket soruları arasındaki korelasyon analizi Tablo 6’da verilmiştir.



Tablo 6: İç Denetim Hizmetleri ve Boyutları Arası Korelasyon Analizi

	İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri	Kurum İçi Pozisyonlar	İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları	Üst Yönetimle İlişkiler	Dış Tetkikçilerle İlişkiler	Raporlama	Genel Olarak İç Denetime Bakış
İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri	1	,830** ,000	-,031 ,657	,168* ,017	,214** ,002	,311** ,000	,348** ,000
Kurum İçi Pozisyonlar	,830** ,000	1	,081 ,254	,182** ,010	,249** ,000	,352** ,000	,364** ,000
İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları	-,031 ,657	,081 ,254	1	-,043 ,541	,051 ,472	,168* ,017	-,029 ,683
Üst Yönetimle İlişkiler	,168* ,017	,182** ,010	-,043 ,541	1	-,053 ,451	-,027 ,700	,152* ,031
Dış Tetkikçilerle İlişkiler	,214** ,002	,249** ,000	,051 ,472	-,053 ,451	1	,004 ,955	,060 ,393
Raporlama	,311** ,000	,352** ,000	,168* ,017	-,027 ,700	,004 ,955	1	,128 ,069
Genel Olarak İç Denetime Bakış	,348** ,000	,364** ,000	-,029 ,683	,152* ,031	,060 ,393	,128 ,069	1

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Araştırmaya katılanların verdikleri cevaplar kapsamında iç denetim hizmetleri 7 alt boyutu arasındaki ilişki incelendiğinde;

1. İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri ile Kurum İçi Pozisyonlar alt boyutu arasında $r=0,830$ ($0,50 < r < 0,99$) aynı önlü yüksek düzey bir ilişki olduğu;
2. İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri ile Genel Olarak İç Denetime Bakış $r=0,348$ alt boyutu ve Raporlama alt boyutu arasında $r=0,311$ ($0,30 < r < 0,49$) aynı önlü orta düzey bir ilişki olduğu;
3. İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri ile Dış Tetkikçilerle İlişkiler $r=0,214$ alt boyutu ve Üst Yönetimle İlişkiler alt boyutu arasında $r=0,168$ ($0,00 < r < 0,29$) aynı yönlü düşük bir ilişki olduğu;
4. Kurum içi pozisyonlar alt boyutu ile Genel Olarak İç Denetime Bakış $r=0,364$ alt boyutu ve Raporlama alt boyutu arasında $r=0,352$ ($0,30 < r < 0,49$) aynı önlü orta düzey bir ilişki olduğu;
5. Kurum içi pozisyonlar alt boyutu ile Dış Tetkikçilerle İlişkiler $r=0,249$ alt boyutu ve Üst Yönetimle İlişkiler alt boyutu arasında $r=0,182$ ($0,00 < r < 0,29$) aynı yönlü düşük bir ilişki olduğu;
6. İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları ile Raporlama alt boyutu arasında $r=0,168$ ($0,00 < r < 0,29$) aynı yönlü düşük bir ilişki olduğu;
7. Üst Yönetimle İlişkiler alt boyutu ile Genel Olarak İç Denetime Bakış alt boyutu arasında $r=0,152$ ($0,00 < r < 0,29$) aynı yönlü düşük bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Bu durum H_1 hipotezinin kabul edildiği anlamına gelmektedir.

3.7. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırma hipotezleri, bulgulara göre değerlendirilmesi aşağıda belirtilmiştir.

H₁: Halı sektöründe çalışanların iç denetim sistemi hizmetleri ve alt boyutları algıları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

İç denetim hizmetleri 7 alt boyutu arasındaki ilişki incelendiğinde;

1. İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri ile Kurum İçi Pozisyonlar alt boyutu arasında $r=0,830$ ($0,50 < r < 0,99$) aynı önlü yüksek düzey bir ilişki;
2. İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri ile Genel Olarak İç Denetime Bakış $r=0,348$ alt boyutu ve Raporlama alt boyutu arasında $r=0,311$ ($0,30 < r < 0,49$) aynı önlü orta düzey bir ilişki;
3. Kurum içi pozisyonlar alt boyutu ile Genel Olarak İç Denetime Bakış $r=0,364$ alt boyutu ve Raporlama alt boyutu arasında $r=0,352$ ($0,30 < r < 0,49$); İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri ile Dış Tetkikçilerle İlişkiler $r=0,214$ alt boyutu ve Üst Yönetimle İlişkiler alt boyutu arasında $r=0,168$ ($0,00 < r < 0,29$); Kurum içi pozisyonlar alt boyutu ile Dış Tetkikçilerle İlişkiler $r=0,249$ alt boyutu ve Üst Yönetimle İlişkiler alt boyutu arasında $r=0,182$ ($0,00 < r < 0,29$); İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları ile Raporlama alt boyutu arasında $r=0,168$ ($0,00 < r < 0,29$); Üst Yönetimle İlişkiler alt boyutu ile Genel Olarak İç Denetime Bakış alt boyutu arasında $r=0,152$ ($0,00 < r < 0,29$) aynı yönlü düşük bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Bu durum H₁ hipotezinin kabul edildiği anlamına gelmektedir.

H₂: Halı sektöründe çalışanların cinsiyete değişkenine iç denetim sistemi hizmetleri ve alt boyutları algılarında farklılık vardır.

Cinsiyet değişkenine göre iç denetçi algıları ölçeğinin 6 alt boyutunda (işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri, kurum içi pozisyonları, üst yönetimle ilişkiler, dış denetçilerle ilişkiler, raporlama ve genel olarak iç denetime bakış) ve genel boyutta istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık saptanmamıştır ($p > 0,05$). Bununla birlikte, iç denetçilerin görev yetki ve sorumlulukları alt boyutunda ($p = 0,049$) istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır ($p < 0,05$). Bu anlamda H₂ hipotezi sadece iç

denetçi ölçeğinin iç denetçilerin görev yetki ve sorumlulukları alt boyutunda kabul edilmiştir.

H₃: Halı sektöründe çalışanların yaş değişkenine iç denetim sistemi hizmetleri ve alt boyutları algılarında farklılık vardır.

Yaş değişkenine göre iç denetçi algıları ölçeğinin 5 alt boyutunda (işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri, kurum içi pozisyonları, dış denetçilerle ilişkiler, raporlama ve genel olarak iç denetime bakış) ve genel boyutta istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık saptanmıştır ($p=0,001$; $p<0,01$). Bununla birlikte, iç denetçilerin görev yetki ve sorumlulukları ($p=0,304$) ve üst yönetime ilişkiler ($p=0,275$) alt boyutlarında istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır ($p<0,05$). Bu anlamda H₃ hipotezi işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri, kurum içi pozisyonları, dış denetçilerle ilişkiler, raporlama ve genel olarak iç denetime bakış alt boyutlarında kabul edilmiştir.

H₄: Halı sektöründe çalışanların eğitim durumu değişkenine iç denetim sistemi hizmetleri ve alt boyutları algılarında farklılık vardır.

Eğitim değişkenine göre iç denetçi algıları ölçeğinin 2 alt boyutunda (işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri, kurum içi pozisyonları) ve genel boyutta istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık saptanmıştır ($p=0,001$; $p<0,01$). Bununla birlikte, kurum içi pozisyonları, iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları, üst yönetimle ilişkiler, dış denetçilerle ilişkiler, raporlama ve genel olarak iç denetime bakış alt boyutlarında istatistiksel olarak anlamlı farklılık saptanmıştır ($p<0,05$). Bu anlamda H₄ hipotezi işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri, kurum içi pozisyonları alt boyutlarında kabul edilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

4.1. SONUÇ

İç denetim her geçen gün önemi artan bir yönetim fonksiyonudur. İster kamu ister özel işletme olsun, denetimin kapsamı gelişmiş, iç denetim bu sistemin vazgeçilmez bir parçası olmuştur. Bu durumun ulusal ve uluslararası nedenleri vardır. Enron'un çöküşü, WorldCom skandalı ve devamında gelen istikrarsızlık dünyada finans sektörü başta olmak üzere tüm sektörlerde iç denetimin rolünün giderek artmasına neden olmuştur. Dünya üzerinde faaliyette bulunan işletmelerde şeffaflık hesap verilebilirlik ve risk kavramları önemli bir yer almaya başlamıştır.

Yönetimin sorumluluğunda olan iç denetim sisteminin etkinliği ve verimliliğini kıymetlendirme sürecinin doğru oluşturulup, yapılandırılması gerekir. Ülkemizde kurumsal yönetim ilkelerinin gelişmesi beraberinde, kamu işletmeleri ve özel işletmelerde etkin bir iç denetim sistemi ve bu sistemin etkinliğini denetleyecek iç denetim faaliyetlerine olan ihtiyaç daha da artmaktadır.

Dünyada meydana gelen skandalların yanı sıra, ülkemizde de yaşanan krizler işletmelerin iç yapılarına dikkatle bakma ihtiyacını ortaya koymuştur. Krizden en derin etkilenen işletmelerin iç denetim ortamlarının zayıf olduğu ve iç denetim fonksiyonlarının mevcut olmadığı görülmektedir. Şeffaflık, açıklık ve hesap verebilirlik kavramları ile ifade edilebilen kurumsal yönetimin olmazsa olmaz unsurlarından biri güçlü bir iç denetim sistemidir.

Kısa bir süre öncesine kadar iç denetimler, gerçekleşen risklerin etkilerini azaltmaya yönelik faaliyetlerden oluşmaktayken, bugün gerçekleşmesi öngörülen risklerin önceden belirlenip, işletmede önleyici denetimlerin yerleştirilmesini hedefleyen faaliyetler bütünü haline gelmiştir.

Bu araştırmada, i denetim sisteminin kavramsal erevesi ortaya konduktan sonra Gaziantep ilinde faaliyet gösteren halı işletmelerine bir anket uygulanmıştır. İncelenen işletmelerde iç denetimler ile ilgili yazılı olarak belirlenmiş bir politika olmadığı görülmüştür. Fakat işletme içinde faaliyetlerin bir parçası olarak devam etmekte olan bazı denetim faaliyetleri mevcut olduğu saptanmıştır.

Gaziantep ili merkezinde faaliyet gösteren ihracat yapan 10 halı fabrikasında görev yapan 202 çalışan üzerinde yapılan bu çalışmada, firma çalışanlarının i denetim hizmetleri hakkında algıları bu algıların bazı demografik değişenlere göre farklılık gösterip göstermediği araştırılmıştır. Çalışmada bu denetim faaliyetlerinin nasıl olması gerektiği, denetimlerin nasıl geliştirileceği ve etkin iç denetim sistemlerinin ne şekilde oluşturulacağına ilişkin durum incelenmiştir. İşletmelerin etkin bir i denetim sistemi oluşturabilmeleri için nasıl bir yapı oluşturmaları gerektiği konusunda gnerilerde bulunulmuştur. Araştırmaya katılanların büyük oranda erkek, genç, eğitim seviyesinin yüksek olduğu görülmektedir. Araştırmada kullanılan ankete verilen cevaplar doğrultusunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

1. Araştırmaya katılanların iç denetim hizmetleri anket sorularına verdikleri cevaplar incelendiğinde gleğin tüm sorularının ortalamasının ise $3,58(\pm)0,34$ olduğu saptanmıştır. Ankete verilen cevaplar 7 alt boyut açısında değerlendirildiğinde ise katılımcıların dağılımlarının sırasıyla, işe alım ve i denetçilerin nitelikleri ($3,70\pm 0,81$), raporlama ($3,66\pm 0,76$), dış denetçilerle ilişkiler ($3,64\pm 0,61$), üst yönetimle ilişkiler ($3,62\pm 0,74$), boyutlarındaki algılara genel ortalamanın üzerinde bir oranda katıldıkları; genel olarak iç denetime bakış ($3,58\pm 0,77$), i denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları ($3,47\pm 0,32$), kurum içi pozisyonları ($3,46\pm 1,06$) alt boyutlarındaki algılara genel ortalama ve altında bir oranda katıldıkları saptanmıştır.

Katılımcıların, i denetçilerin kurum içindeki pozisyonlarının onların bağımsız ve etkin çalışmaları için yeterli olduğu görüşüne ve i denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları düzenlemeler ve i denetçilerin bunları gerçekleştirmeleri hakkında görüşlere en az katıldıkları görülmektedir.

2. Araştırmaya katılanların iç denetim hizmetleri anket sorularına tamamına verdikleri cevaplar 30 algı üzerinden incelendiğinde; katılımcıların en çok “İ denetçiler sıklıkla karşılaştıkları durumları, teknik araştırma ve yardımdan yoğun olarak yararlanmadan ozebilirler”, “İ denetçilerin tecrübesi arttıķa, iç denetimin başarısı artar” algılarına katıldıkları; en az “İ denetçilere verilen görevler fazladır”, “İç

denetçi işe alımında uygulanan süreç, mesleğin gereklerini yansıtmaktadır” ve “Kurumunuzda iç denetim planları yapılırken, gelişen dünya ve mevcut riskler göz önünde bulundurulmaktadır” algılarına katıldıkları görülmektedir. Bu sonuçlar iç denetçilikte deneyimin önemini vurgulamaktadır. Bununla birlikte iç denetçi alımı ve seçiminde objektif kriterlerin uygulanması, iç denetçilerin yoğun çalıştığı konusunda algılara katılımcıların daha katıldığı görülmektedir.

3. Erkek katılımcıların kadın katılımcılara göre, iç denetçilerin görev yetki ve sorumlulukları konusunda algılara daha çok katıldıkları görülmektedir ($p=0,049$). Yani erkek katılımcılar kadınlara göre iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları düzenlemeler ve iç denetçilerin bunları gerçekleştirmeleri hakkında görüşlere daha fazla katıldıkları görülmektedir.
4. 46 ve üzeri yaş grubundaki katılımcıların 25-45 yaş aralığındakilere göre daha çok toplam iç denetim hizmetleri, kurum içi pozisyonları ve dış denetçilerle ilişkiler algılarına katıldıkları; 36 ve üzeri yaş grubundaki katılımcıların 25-35 yaş aralığındakilere göre daha çok işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri, raporlama ve genel olarak iç denetime bakış algılarına katıldıkları saptanmıştır ($p=0,001$). Bu sonuçlar yaş ve dolayısıyla kıdem arttıkça iç denetim hizmetlerine olan algı olumlu olarak artmaktadır.
5. Lisansüstü mezunu katılımcıların lisans katılımcılara göre, toplam iç denetim hizmetleri ile işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri ve kurum içi pozisyonları konusundaki algılara daha çok katıldıkları görülmektedir. Bu durum eğitim seviyesi arttıkça iç denetçilerin kurum içindeki pozisyonlarının onların bağımsız ve etkin çalışmaları için yeterli olduğu görüşüne ve iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları düzenlemeler ve iç denetçilerin bunları gerçekleştirmeleri hakkında görüşlere daha çok katıldığı görülmektedir.
6. Araştırmaya katılanların verdikleri cevaplar kapsamında iç denetim hizmetleri 7 alt boyutu arasındaki ilişki incelendiğinde;
 - a) İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri ile Kurum İçi Pozisyonlar alt boyutu arasında $r=0,830$ ($0,50 < r < 0,99$) aynı yönlü yüksek düzey bir ilişki olduğu saptanmıştır. Yani, iç denetçilerin kurum içindeki pozisyonlarının onların bağımsız ve etkin çalışmaları için yeterli olduğu görüşüne ve iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları düzenlemeler ve iç denetçilerin bunları gerçekleştirmeleri arasında aynı yönlü yüksek bir ilişki bulunmaktadır.

- b) İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri ile Genel Olarak İç Denetime Bakış $r=0,348$ alt boyutu ve Raporlama alt boyutu arasında $r=0,311$ ($0,30 < r < 0,49$) aynı önlü orta düzey bir ilişki olduğu saptanmıştır. Bu durum iyi bir iç denetleme için raporlamanın önemli olduğunu ortaya koymaktadır.
- c) İşe Alım ve İç Denetçilerin Nitelikleri ile Dış Tetkikçilerle İlişkiler $r=0,214$ alt boyutu ve Üst Yönetimle İlişkiler alt boyutu arasında $r=0,168$ ($0,00 < r < 0,29$) aynı yönlü düşük bir ilişki olduğu;
- d) Kurum içi pozisyonlar alt boyutu ile Genel Olarak İç Denetime Bakış $r=0,364$ alt boyutu ve Raporlama alt boyutu arasında $r=0,352$ ($0,30 < r < 0,49$) aynı önlü orta düzey bir ilişki olduğu;
- e) Kurum içi pozisyonlar alt boyutu ile Dış Tetkikçilerle İlişkiler $r=0,249$ alt boyutu ve Üst Yönetimle İlişkiler alt boyutu arasında $r=0,182$ ($0,00 < r < 0,29$) aynı yönlü düşük bir ilişki olduğu;
- f) İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları ile Raporlama alt boyutu arasında $r=0,168$ ($0,00 < r < 0,29$) aynı yönlü düşük bir ilişki olduğu;
- g) Üst Yönetimle İlişkiler alt boyutu ile Genel Olarak İç Denetime Bakış alt boyutu arasında $r=0,152$ ($0,00 < r < 0,29$) aynı yönlü düşük bir ilişki olduğu saptanmıştır.

4.2. ÖNERİLER

İşletmelerin, etkin iç denetim yapılarının nasıl olması gerektiği konusunda dikkate değer çalışmalar yapması, son derece önemlidir. Bu konuda kendilerine rehber olacak, yol gösterecek danışman firmalardan yardım almaları bile gerekli olabilmektedir. İşletmeler mutlaka iç denetim sistemi oluşturmalı ve faaliyetlerinin bir parçası olarak denetimlerini sürdürmelidir. İç denetim sistemi oluşturmanın ilk adımı iç denetim sistemi ile ilgili mevcut yapılardan yararlanmaktır. Etkin iç denetim sisteminin gerçekleştirilmesine rehberlik edecek bir yapı temel alınarak işletmede iç denetim sistemi oluşturulmalıdır. Daha sonra sistem, iç denetim sisteminin etkinliği ile ilgili çalışmanın önceki bölümlerinde belirtilen durumlara uyum sağlayacak şekilde geliştirilmeye çalışılmalıdır.

Bazı işletmeler iç denetimleri uygulamamak için, denetimleri gerçekleştirecek yeterli personelin olmadığı, bu konuda tecrübesiz oldukları, denetimleri gerçekleştirmenin çok maliyetli olduğu, çalışan personel güvenilir olduğu için denetimlere gerek olmadığı gibi bahaneler üretebilmektedir. Fakat iç denetimlerin

azaltılması ya da tamamen göz ardı edilmesi işletmelerde büyük tehlikelere yol açabilir. Güvenilir olarak görülen personelin işletme faaliyetlerinde ve hesaplarındaki hilelere katılmayacağı konusunda hiçbir güvence yoktur. Daha da önemlisi önemsiz denetimler sebebiyle oluşabilecek hatalar ve hilelerin maliyeti etkin bir iç denetim sistemi geliştirip, uygulamak için yapılan maliyetlerden çok daha fazla olabilecektir.

Günümüzde denetim faaliyetlerini maliyet unsuru olarak görmektense bir rekabet unsuru olarak görmek daha mantıklı olacaktır. Bilgiye erişimin kolaylaştığı günümüz koşullarında her örgütün kendi içinde bilgi ve iletişim ağını iyi kuramamış ve denetim faaliyetlerini geliştirememiş olması büyük bir eksiklik olarak görülebilecektir.

Araştırma sonuçları değerlendirildiğinde; katılımcılar iç denetçi alımında ve seçiminde yönetimlerin daha objektif olması gerektiğini; iç denetçilerin işlerinin yoğun olmadığını ve iç denetçilikte deneyimin önemli olduğunu ifade etmişlerdir. Bu anlamda yöneticilerin çalışanların bu düşüncelerini dikkate alması iç denetim sistemin verimli işlemesi açısından önemlidir.

KAYNAKLAR

- AKGÜN, A. İ. (1999). “İşletmelerde İç Denetim Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:212.
- AKIŞIK, O. (2002). “Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 31, Sayı:1, Nisan
- AKSOY, T. (2002). AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.
- AKBULUT, Ö. (2012). Türk kamu yönetiminde teftiş ve iç denetim. Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- AKPINAR, E. (2006). Kamu Yönetiminde denetim olgusu ve Türkiye'de kamu yönetiminin denetlenmesi (Doctoral dissertation, Sosyal Bilimler).
- AKTUĞLU, M. A. (1996). Denetleme ve Revizyon, Barış Yayınları, İzmir, 1996.
- ARAS, G. (2006)“İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim”, İç Denetim Dergisi, Sonbahar, Sayı:16.
- ARCAGÖK M. S. ve Erüz E. (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara
- ARENS, A. A. ve J. K. LOEBBECEKE (1997). Auditing An Integrated Approach, Prentice Hall, Inc.
- ARENS, A. A., J. R. ELDER ve M. S. BEASLEY (2003). Essential Auditing Assurance Service, R. R. Donnelley/Willard.
- ASLAN, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86.
- ATAMAN, Ü., HACİRÜSTEMOĞLU R. ve BOZKURT N., (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Yayınları, İstanbul
- AVAN, B. (1998). “İç Kontrol Sisteminin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Önemi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- BAŞARAN, C. (1997). ‘Türkiye’de Muhasebe Denetim ine Tabi Şirketlerde İç denetim Sistemlerinin Durumu’, Muhasebe Denetim Mesleğinde 2000'lere Doğru, Editör

Recep PEKDEMİR, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul.

BOZKURT, N. (1999). Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul.

CANARY, H. E., & JENNINGS, M. M. (2008). Principles and influence in codes of ethics: A centering resonance analysis comparing pre-and post-Sarbanes-Oxley codes of ethics. *Journal of Business Ethics*, 80(2), 263-278.

CARMICHAEL, D. R., J. J. Willingham and C. A. Schaller, 1996, Auditing Methods and Practice: A Guide to Current Theory and Practice, McGraw Hill, New York, NY.

ÇALIYURT, K. and T. Crowther, D. (2007). “Internal Auditing in Turkish Publicly Held Companies, Implications of Sarbanes Oxley”, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi.

ÇATIKKAŞ, Ö. ve YURTSEVER G. (2007), “Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerinde Bir Değerlendirme”, Mali Çözüm, Mayıs-Haziran, Sayı: 81, 79-102.

ÇELİKAY Ş. D. (2012). Türkiye’de İç Denetimin Kamu Ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması ve Bir Araştırma, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek lisans tezi, Eskişehir

ÇEVİK, M. (2003). “Doğuş Holding’ de İç Denetim Uygulamaları”, Söyleyişi: Filiz Yücesoy, İç Denetim Dergisi, Sayı:7

ÇÖMLEKÇİ, F., C. KEPEKÇİ, ve M. ERDOĞAN (1992). Muhasebe Denetimi, Birlik Yayıncılık, Eskişehir.

DEDE, E. (2002). “Türkiye de Bankacılık Sektöründe Etkin Bir İç Denetim Sistemine Geçiş”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

DEMİRBAŞ, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler.

DOYRANGÖL, N. C. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. Mali Çözüm, 60, 1-7.

EŞKAZAN, A. R. (2005). “Risk Odaklı İç Denetim Planlaması”, İç Denetim Dergisi, Sayı:11.

- GÖNÜLAÇAR, Ş. (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler. Mali Hukuk Dergisi, (130-131), 1-21.
- GÖNÜLAÇAR, Ş. (2008). İç Denetimin Bürokratik Serencamı. Mali Hukuk Dergisi, 135, 1-21.
- GÜCENME, Ü. (2004). “Muhasebe Denetimi”, Aktüel Yayınları, 1.Baskı, İstanbul.
- GÜLEÇ, A. (2000). “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2000
- GÜRBÜZ, H. (1995). Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınları.
- GÜREDİN, E., (1987). Denetim, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını, İstanbul.
- GÜREDİN, E., F. ÇÖMLEKÇİ, A.H. DURMUŞ ve A. GÖNENLİ, (1995). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- HANSON, E., I., J.C. HAMRE ve P.H. WALGENBACH (1993). Financial Accounting, Harcourt Brace Jovanovich Inc.
- HOLMES, A. W. ve W.S. OVERMYER (1975). Muhasebe Denetimi ‘Auditing’ Standartları ve Yöntemleri Cilt I, Çeviren: Oğuz GÖKTÜRK, Bilimsel Yayınlar Demeği.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS HANDBOOK (IFAC) 1994, Technical Pronouncements, New York.
- KAVAL, H., (2003). Muhasebe Denetimi Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KAYA, B.. (2016). icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.
- KEPEKÇİ, C. (1982). İşletmelerde İç Kontrolün Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, EİTİA Yayınları, Yayın No:251/171, Eskişehir.
- KEPEKÇİ, C. (1994). İç Kontrol Sistemi, TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları:6, Ankara,1994
- KİŞHALI, Y. ve Pehlivanlı D. (2006). “Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması”. MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:30 (Nisan).
- KONRATH, L. F. (2001). Auditing: A Risk Analysis Approach, Transcontinental.

- KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI, (2009). Teftiş ve Denetim Esasları İle Diğer Ülkelerin Teftiş Kurulları Örnekleri Temelinde Teftiş Fonksiyonunun Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme, Teftiş Kurulu Mesleki Değerlendirme Toplantısı, 12-18 Nisan 2009, Antalya.
- KWON, I. W. G., & Banks, D. W. (2004). Factors related to the organizational and professional commitment of internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 606-622.
- MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ DENETİM GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, (2006). Üst Yöneticiler İçin İç Denetim ve İç Denetim Rehberi
- MALİYE BAKANLIĞI, İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU, 2017. Kamu iç denetim Rehberi <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>
- MALİYE VE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, (1999). Denetim İlke ve Esasları, 2. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul.
- MEİGS, W. B., O.R. WHITTINGTON, K. PANY ve R.F. MEİGS, (1989). Principles of Auditing, R.R. Donelley&Sons Company, ABD.
- MEMİŞ, M. Ü. (2007). “Türkiye’deki İç Denetim Profiline İlişkin Bir Araştırma”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:16, Sayı:1, 2007
- MERİÇ, M. (2002). Vergi Denetimi, İlkem Ofset, İzmir.
- MESSIER, W. F., (1997). Auditing- A Systematic Approach, The McGraw-Hill Companies, Inc, Amerika Birleşik Devletleri.
- OKSAY, S., & ACAR, O. (2007). Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim. TSRŞB-Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları Birliği-9, Yayın, (23).
- ÖKSÜZ, F. (2005). “Türkiye de İç Denetimin Haritası”, “Sabancı Holding Denetim Uygulamaları”, İç Denetim Dergisi, Sayı:13.
- ÖZBEK, Ç. (2006). İç Denetim Stratejisi, Maliye Bakanlığı İç Denetçi Eğitimi, http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Manset/2016AntalyaEgitimi_Sunumlar/IDStretejisi-CetinOzbek.
- ÖZER, M. (1997). Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında DENETİM I, Özkan Matbaa, Ankara,

- ÖZEREN, B. (2000). İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Birinci Basım, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, 2000, s. 38.
- ÖZSOY, M.T. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Şirketlerde Kurumsal Risk Yönetimi, archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/110malicozum/11_mehmet_tahir_ozsoy.pdf
- PANY, K. ve O.R. WHITTINGTON, (1997). Auditing, R.R.Donneley&Sons Company, Amerika Birleşik Devletleri.
- RESMI GAZETE, 16 Ağustos 2011, Salı/28027
- RİCCHİUTE, D. N. (2001). Auditing and assurance services. South Western Educational Publishing.
- SAĞLAR, J., & TUAN, A. G. K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 18(1).
- SALATO, G.; GHEZ, A. (1974). Denetimlerin Denetimi, çev: Nusret Beyco, Cevdet Yalçın, Türkiye Sanayi ve Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara.
- SAWYER, L. B. (1973). Practice of modern internal auditing.
- SELİMOĞLU, S. K. (1996). Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK Yayınları, Yayın No:29, 1.Baskı Ankara.
- SELİMOĞLU, S. K. (2000). Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Standartları, Denetim Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 4,
- SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK STAJA BAŞLAMA REHBERİ, (2005). Deneyim Açık öğretim Yayıncılık, İstanbul.
- SEVİĞ, V. (2003). İç Denetim Enstitüsü, Dünya Gazetesi, [http://www.turmob.org.tr/turmob/bas in/23-05-2016\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/bas in/23-05-2016(1).htm)
- STANFORD UNIVERSITY, (2016). “Internal Audit”, <http://www.stanford.edu/dept/ternal-audit/about/>.
- ŞAHİN, S. (2005). “Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigorta Enstitüsü, İstanbul.
- TEKİN, T. (2006). “İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim”, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, Cilt:11, Sayı: 7,
- THOMAS D. H., JOHNNY R. J. (1991). Auditing, Fourth Edition, Dame Publications Inc, Houston.

- TUAN, A. K., & SAĞLAR, J. (2004). İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi. Muhasebe ve Denetime Bakış, 1-16.
- TÜREDİ H. (2011). Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Çalışmalar
- TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ (TİDE), (2006). Mesleki uygulama çerçevesi
- TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ, Uluslararası İç Denetim Standartları, Deloitte, TİDE Yayınları, Yayın No:3, s. 169, (Risk Yönetimiyle İlgili Standartlar Uygulama Önerisi 2100-3, 7.Madde
- ULUSLARARASI İÇ DENETÇİLER ENSTİTÜSÜ, <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>
- UYAR, S. (2003) “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, İSMMMO Yayınları, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:13, Sayı: 63,
- OKUR, Y. (2010). Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme. Maliye Dergisi, 158.
- UZAY, Ş. (2003). İşletmelerde Denetim Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. No:8. (Ocak): 71-82.
- UZUN, A.K.(2006b). “Geleceğin Yönetiminde İç Denetim”,<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/42MaliCozum/06-AliKamilUzun29.doc>
- UZUN, A.K. (2006a)“Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, İç Denetim Dergisi, Sayı:1.
- ÜNLEN, M. (1998). “İç Denetleyicinin Sorumlulukları ve İç Denetim Düzeylerine Dayalı Raporlama Türleri”, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, Yıl:1988,
- ÜNLÜ, N. B. (2005). “İç Denetçilerde Bulunması Gereken Nitelikler” , İç Denetim Dergisi.
- YURDBULAN, H. O. (1998). “İç Denetim Çalışma Alanı ve Bir Uygulama Çalışması” , İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

EKLER

EK-1. ANKET FORMU

İÇ DENETİM SİSTEMİ KIYMETLENDİRME ANKETİ

Sayın katılımcı Çalışmanın Güvenirliği açısından ölçek sorularına doğru ve eksiksiz cevap vermeniz önem arz etmekte olup verdiğiniz bilgiler Bilimsel çalışma dışında herhangi bir yerde kullanılmayacaktır. Katılımınız için teşekkür ederiz.

1- Yaş :

25-35 () 36-45() 46 – 55() 56 – 65() 66 ve Üstü ()

2- Cinsiyet:

Bayan () Erkek()

3- Mezuniyet Durumu:

Ortaöğretim () Ön lisans () Lisans () Lisansüstü()

3 Kurumunuzda Uygulanmakta Olan İç Denetim Hizmetlerini İşaretleyiniz :

Güvence Hizmetleri () Müşavirlik Hizmetleri ()

Soru	Anket				
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. İç denetçi işe alımında uygulanan süreç, mesleğin gereklerini yansıtmaktadır.	1	2	3	4	5
2. İç denetim faaliyetlerinin başarılı olmasında, iç denetçinin kişilik özellikleri mesleki bilgisi kadar önemlidir.	1	2	3	4	5
3. Sertifika (SMM,CIA vb.) sahibi olmak, iç denetçilerin çalışmalarını olumlu olarak etkilemektedir.	1	2	3	4	5
4. İç denetçilerin tecrübesi arttıkça, iç denetimin başarısı artar.	1	2	3	4	5
5. İç denetçiler sıklıkla karşılaştıkları durumları, teknik araştırma ve yardımdan yoğun olarak yararlanmadan çözebilirler.	1	2	3	4	5
6. İç denetim biriminin kurumunuzdaki pozisyonu etkin bir iç denetim için yeterlidir.	1	2	3	4	5
7. İç denetim biriminin kurumunuzdaki pozisyonu bağımsız bir iç denetim için yeterlidir.	1	2	3	4	5
8. Kurumunuzda iç denetim planları yapılırken, gelişen dünya ve mevcut riskler göz önünde bulundurulmaktadır.	1	2	3	4	5
9. İç denetçilere verilen görevler fazladır.	1	2	3	4	5
10. Kurumunuzdaki iç denetçiler, denetimler sırasında belge, rapor ve kayıtlara ulaşmakta sıkıntı çekmezler.	1	2	3	4	5
11. İç denetçiler, denetimler sırasında diğer çalışanlardan gerekli desteği görürler.	1	2	3	4	5
12. Bir iç denetçi yetkilerini kullanmakta sıkıntı çektiğinde üst yönetimden gerekli desteği almaktadır.	1	2	3	4	5
13. İç denetçilere verilen yetkiler azdır.	1	2	3	4	5
14. İç denetçiler bağımsız ve tarafsızdırlar.	1	2	3	4	5
15. İç denetim çalışmalarında, meslek ahlakı ve etik ilkelere gereken önem verilmektedir.	1	2	3	4	5
16. İç denetimle ilgili gündemi, yeni yaklaşımları, haberleri, düzenlemeleri vb. yakından takip ediyorum.	1	2	3	4	5
17. İç deneticilere yüklenen sorumluluklar fazladır.	1	2	3	4	5
18. İç denetçiler üst yönetimle yeterli sıklıkta görüşebilmektedir.	1	2	3	4	5
19. Kurum yöneticileri iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda özeni	1	2	3	4	5

Soru	Anket				
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
20. İç denetim birimleri kurum yönetimlerini bağımsız bir şekilde denetleyebilmektedir.	1	2	3	4	5
21. Dış denetimler gelecekteki iç denetim çalışmalarına yön vermektedir.	1	2	3	4	5
22. İç denetim faaliyetleri dış denetçilerin çalışmalarını kolaylaştırmaktadır.	1	2	3	4	5
23. Dış denetçilerin iş yapış biçimleri, iç denetçilerin kurum içindeki pozisyonunu olumsuz etkilemektedir.	1	2	3	4	5
24. Dış denetçiler, iç denetçilerle iş birliği yapmaktadırlar.	1	2	3	4	5
25. İç denetim raporları ilgili tüm kişilere ulaşmaktadır.	1	2	3	4	5
26. Tepe yöneticiler, iç denetim raporlarında belirtilen görüş ve önerileri önemser.	1	2	3	4	5
27. İç denetim raporları kuruluşlardaki diğer çalışanların faaliyetlerine yön vermektedir.	1	2	3	4	5
28. Ülkemizde iç denetçiler hak ettikleri konumu kazanmışlardır.	1	2	3	4	5
29. Ülkemizde iç denetim faaliyetlerine gereken önem verilmektedir.	1	2	3	4	5
30. Ülkemizde iç denetim faaliyetleriyle ilgili yapılmış düzenlemeler yeterlidir.	1	2	3	4	5

Verdiğiniz cevaplara ek olarak belirtmek istediğiniz konuları bu bölüme veya ayrı bir kâğıda yazabilirsiniz (lütfen isminizi yazmayınız)

EK 2- ÖZGEÇMİŞ

AL NHAYER- Mothana

Kişisel bilgi:

- Doğum Tarihi: 1987, Medeni Hali: Evli, Uyruk: Suriye

Eğitim:

- İşletme Yüksek Lisans - (Kilis 7 aralık Üniversitesi)
- Etudes Birlikleri tezsiz yüksek lisans diploma 2011 - (Halep üniversitesi)
- Ekonomi muhasebe bölümü 2010 - (Halep üniversitesi)

Dil:

- Arapça (Anadil), Türkçe (İyi: konuşma, yazma ve okuma),
- İngilizce (İyi: konuşma yazma ve okuma)

İş deneyimi:

- Gaziantep'te Finans Koordinatörü - AL Resala Vakfı (Mar 2016)
- Muhasebeci - Gaziantep - Suriyeli Akademisyenler Derneği (Eylül 2014 - Mart 2016)
- Muhasebeci - Kıta hekimleri - Türkiye (Şubat 2013 - Eylül 2014)
- Matematik Öğretmeni - Kilis Suriye Okulu (Kasım 2012 - Ağustos 2013)
- Matematik Öğretmeni - Al-Hassaka'daki Suriye Okulu - Suriye (Eyl 2011 - Haz 2012)
- Mali Müşavir - Alwafra co-Suriye (Mayıs 2010 - Ağustos 2011)
- Muhasebeci - Alamer otel - Suriye (Şub 2007 - Kasım 2009)
- Veri Toplama Müdürü - İstatistik Genel Müdürlüğü - Suriye (Yarı zamanlı 2008)

Eğitim ve Beceriler:

- Alamin Sertifikası (Muhasebe Programı) - Alamin Tren Merkezi (2009)
- İslami Banking İşleme Sertifikası - Halep Üniversitesi (2009)
- ICDL sertifikası

VITAE

AL NHAYER- Mothana

Personal Information:

- Date of Birth : 1987, Marital Status : Married, Nationality : Syrian

Education:

- Registered in the Master of Business Administration 2013 –(Kilis7 Aralık university)
- High diploma in Etudes Cooperatives 2011 – (Aleppo university)
- Faculty of economic accounting branch 2010 – (Aleppo university)

Language :

- **Arabic** (Native language), **Turkish** (Good: speaking writing and reading) ,
- **English** (Good: speaking writing and reading)

Work Experience:

- Finance Coordinator– AL Resala Foundation in Gaziantep - Turkey (Mar 2016)
- Accountant – Syrian Scholars Association in Gaziantep - Turkey (Sep 2014- Mar 2016)
- Accountant - Physicians across continents - Turkey (Feb 2013 – Sep 2014)
- Math Teacher – Syrian School in Kilis - Turkey (Nov 2012 – Aug 2013)
- Math Teacher – Syrian School in Al-hassaka - Syria (Sep 2011 – Jun 2012)
- Accountant - Alwafra co - Syria (May 2010 – Aug 2011)
- Accountant - Alamer hotel - Syria (Feb 2007 – Nov 2009)
- Data Collector - General Directorate of Statistics - Syria (Part time 2008)

Training And Skills:

- Certificate in Alamin (Accounting Program) – Alamin trainning center (2009)
- Certificate in Islamic Banking Processing – Aleppo University (2009)
- ICDL certificate