

İÇ DENETLEMENİN GENİŞLEMESİ*

Walter B. MEIGS

Çeviren :
Ass. Celâl KEPEKÇİ

Son on onbeş yıl içinde iç denetlemenin hızla gelişmesi, iç denetleme departmanlarını tam kurmuş büyük şirketlerin ve muhasebenin bu yeni alanında denetsel durum için genel uygulamayı bırakan Diplomalı Kamu Muhasebecileri'nin (CPA) sayılarının artması ile olduğu söylenebilir.

Bu yazı, iç denetçilerin geçmişteki ve şimdiki sayısı ile değil, fakat iç denetleme olarak tanımlanan faaliyetlerin genişlemesi ve amaçlarındaki değişme ile ilgilidir. Bu değişiklik öyle farklıdır ki iç denetlemenin şimdiki tanımının, on onbeş yıl geçerli olan tanımlarla benzerlikleri çok azdır.

İÇ DENETLEMENİN ŞİMDİKİ ANLAMI

Teşebbüsün etkili şekilde yönetiminde, büyük bir şirketin üst yönetim kademesine yardım etmek için kullanılan iç denetleme, şimdi bir değerlendirme faaliyeti olarak kabul edilir. Muhasebe ve iş sürecinden bağımsız ve çoğu kez bir kontrolör olan üst yönetim üyelerinden birine karşı sorumlu iç denetleme, bir kurmay görev olarak tanımlanır.

«İÇ DENETLEME» TERİMİNİN ÖNCEKİ KULLANILIŞI

On yıldan önceki «iç denetleme»nin ifadesi ile iç denetçinin bu anlamdaki sorumlulukları karşılaştırılabilir. Bu dönemde daha çok

(*) The Expanding Field of Internal Auditing, *The Accounting Review*, Vol. XXVI (October, 1951) s. 518-523.

işadamları için, iç denetçiler ya muhasebe defter ve belgelerindeki kayıt hataları için aralıksız bir araştırmanın rutin görevine tahsis edilmiş kâtipdir; ya da şubeleri çok geniş alana yayılmış şirketlerin gezici temsilcileridir.

Denetim Kâtipleri :

«Denetim kâtiibi» büyük muhasebe departmanlarının rutin faaliyetlerinde geleneksel çarkın bir dişlisi idi. Görevi kayıt işlemlerinde, mali durum tablolarında görülen veya hesapların içine çoğu kez yerleştirilen hataları aramaktı. Ne yazık ki denetleme terimi, gerçekten, yardımcı defterler ve muhasebe makinaları gibi kontrol aletlerinden küçük farkı olan mekanik, rutin bir göreve ayrıldı.

Gezici Denetçi :

Şubeden şubeye seyahat eden bu genel müdürlük temsilcisinin, örgütün bütünü içinde tek düzen muhasebenin uygulanması ve kayıtlanmasının yerleşmesini araştıran «denetim kâtiibi»nden daha çok, iç denetçi ile müşterek noktaları vardı.

Gezici denetçi genellikle şirket politikasını ve işleyiş tarzını kişisel olarak öğrenirdi. Şube personelinin görevini dürüstçe, etkin ve genel müdürlük tarafından tesbit edilen politikaya uygunlukta yapıp yapmadığına karar vermede uzmandı. Gelişmiş ve başarılı şubelerde her hususta işletme problemleri ve benzer faaliyetlerin durum ve uygulamaları ile ilgili kişisel gözlemlerine dayanarak, iç denetçi daha az başarılı şubelerin kusur ve noksanlıklarını tanımayaya muktedirdi. Zamanının çoğunu, genel müdürlük tarafından kabullenilmiş kalıplaşmış rutinlere göre yetersizce eğitilmiş şube personelinin geliştirdiği klasik olmayan prosedürü ve kayıtları yerine koymada harcardı. Genellikle daha başarılı şubenin faaliyetlerinde ortaya çıkan ve ayrıca genel müdürlüğün ve diğer şubelerin uygulamalarına uyan standart prosedürler, şirketin ayrıntılı raporlama ve analizini kolaylaştırdı.

Şubeler tarafından rapor edilen bilgiyi doğrulamada, yolsuzluğu azaltma ve tespit etmede, işin tekrarını önlemede, Muhasebe kayıtlarını düzeltmede, onaylanan şirket politikasının bilinçli olarak takip edilmesinde ve hatta en uzak şubelerde yöneticiye güven vermede iç deneticinin başarısı, bugünün iç denetlemenin gelişmesi için şüphesiz geniş derecede sorumlu olmuştur. Şimdi iç denetle-

me ihtiyacı, çok sayıda yayılmış işletmesi olan yönetimden, bir tek büyük fabrikası olan yönetime kadar duyulmaktadır.

Bununla birlikte, bazı yorumlarda gezici denetçinin geleneksel tutumu, yürürlükteki uygulamanın temel prensiplerine karşı çıkar. Modern iç denetçi işletme personeli üzerinde herhangi bir otorite yetkisi almaz. Hesaplarda düzeltici kayıt yapmaz. Mevcut prosedürde bir değişiklik emri vermez, belki işletme personelinin kontrolü için muntazam şekilde tayin edilmiş otorite hatları ile müdahale eder. O bağımsız eleştirici ve analist rolünde görevlidir. Kontrolör aracılığıyla tavsiyeleri üst yöneticilere ve sonra daha aşağıdaki gerekli kontrol yerlerine gönderilir. Modern iç denetçi, geçmişin şirket denetçilerine göre hata ve hileler ile çok daha az ilgilidir. Yönetime yapıcı hizmet açısından, işlerin gereksiz tekrarlanması veya füzuli uygulamaların ortaya çıkartılması, hilelerin bulunması ve önlenmesinde yapılan hizmete göre daha ağır basmaktadır.

İÇ DENETLEMENİN ARTAN TANIMI

Son on yıl içinde iç denetlemenin, muhasebenin yeni, bağımsız bir alanı olarak tanınması, bir çok grubun yazısı ve düşüncelerinde gittikçe artan bir şekilde görülmektedir. Bağımsız kamu muhasebecileri, işletme yönetimi yüksek okullarında öğretim üyeleri ve şirket yöneticileri iç denetçiyi, büyük çapta teşebbüsün etkin yönetiminde anlamlı bir faktör olarak kabul etmektedirler, Bu kabul; ülkenin büyük şirketlerinin çoğunluğundaki iç denetleme departmanları başkanlarının teşkil ettiği İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan çalışmanın çok önemli çapta etkisi altında olmuştur. İşletme yöneticilerinin, tamamen önceden çizilmiş sınırlar dışında, faaliyet alanının genişleyen problemleri ile yüz yüze geldiği savaş yılları sırasında hızla genişlemiş olan bu teşkilât, 1941 yılında kurulmuştu. Üretim talebinin sınırsız olduğu bu dönemde, işletme yöneticisi, fabrikanın yetersiz sabit değerleri ve tecrübesiz personelin fazla kullanılması ile engellenirdi. Büyük etkensizlik, önemli hatalar ve çok büyük hilelerden doğan ihtimaller, iç kontrolün yeterli bir sistemin gerektiğine yöneticiyi inandırdı. İç denetçi, iç kontrolün yürütülmesinde ve düzenlenmesinde özel bir amaç için kullanılan bilirkişi olarak geniş bir kabul gördü.

Enstitü, iç denetleme grubunun ileri gelen üyelerinin fikirlerini yayınlama ve bu tip yönetim hizmetinin tabiatında mevcut ihtimallere işletme yöneticisinin dikkatini çekme ile hizmet etmektedir. Aynı zamanda kamu muhasebe mesleği ile ilişkileri açıklama yolunda çalışmaktadır.

BAĞIMSIZ KAMU MUHASEBECİLERİ İLE İLİŞKİLER

İç denetleme, bağımsız kamu muhasebecilerinin yaptığı hizmetten tamamen farklı ekonomik bir ihtiyacı karşılar. Diplomalı Kamu Muhasebecisi (CPA) muhasebe ve mali problemlerde bir danışman olarak yöneticiye hizmet edebilmesine rağmen, onun istişari görevleri, çok geniş işletmelerin denetiminde, küçük işletmelerin denetiminden çok kere daha az anlamlıdır. Müşterisinin işletmesinin büyüklüğüne bakmaksızın, CPA hissedarlara, kredi verenlere, bankalara, devlete ve tastik ettiği finansal tabloları okuyan kamu oyuna karşı büyük bir sorumluluk taşımaktadır. Mesleğinin çaba isteyen yükümlülüklerini yerine getirmede, yöneticinin istediği maksimum etkenlikte işini yapmak için, tek bir işletmenin detaya inen işlemleri üzerinde tam gün aralıksız araştırma yapmaktan kaçınır.

Büyük bir hacimde yürütülen karmaşık teknik faaliyetleri kapsayan çok geniş işletmelere göre, bağımsız kamu muhasebecisinin tastik edeceği tabloların yeterliliği ve güvenilirliğine kendisini tatmin etmede oldukça güç bir görevi vardır. İç denetleme personeli tarafından yapılan denetim ile karşılaştırma için yönetimin istediği ayrıntıda raporları geliştirmede faaliyet prosedürünü taramak, onun için tamamen elverişsiz olacaktır. Eğer böyle yapmaya teşebbüs ederse, mesleki tecrübesini ve kamu hizmeti görevini karakterize eden bağımsızlık statüsünü feda etmek zorunda kalacaktır.

İç denetçi yerine bağımsız kamu muhasebecisini ikame etmek aynı derecede düşünülemez. İç denetçi, faaliyetlerini kontrol ettiği departmanın müdürüne karşı sorumlu olmaması anlamında bağımsız olmasına rağmen, finansal tabloların geçerliliği gibi üçüncü kişilere hiçbir garanti vermek zorunda değildir. İç denetçi bir memurdur, onu istihdam eden işletmenin üst yönetim grubuna sorumludur. Yayımlanan finansal bilgilere güvenen üçüncü kişilere sorumlu değildir.

Bir kaç yıl önce kamu muhasebe mesleği, bazı şüphelerle iç denetlemenin oluşmasına bakardı. Kamu muhasebecilerinden beklenen hizmetin kapsamında bir azalma ihtimali açıkça söylendi. İç denetleme departmanlarını kurmada bir amaç, bağımsız kamu muhasebecileri tarafından yapılan denetimin maliyetini ve alanını azaltmak olduğu birkaç işletme tarafından kabul edildi. Bu amacı yerine getirmek için iç revizörler, yıllık denetim sırasında programları hazırlamak ve kamu muhasebecisinin ihtisasını genç üyelere tahsis ettiği diğer rutin işleri yaparak kamu muhasebecilerinin çalışmalarına yardım etmek suretiyle ders alırlardı. Bu davranış biçimi, iç denetlemenin potansiyel faydalarının daha iyi anlaşılması ile kaybolmaya başladı. En ileri iç denetleme kadrolarına sahip bu işletmeler, her zaman olduğundan çok CPA'nın hizmetinden yararlanırlar. Kamu muhasebe mesleği, iç kontrolün temel unsuru olan iç denetçileri, kendi meslekleri için önemli sayarlar. İnceleme problemine temel bir yaklaşım olarak iç kontrolün değerlemesine bağımsız denetçi gittikçe daha fazla güvenmektedir. Kamu muhasebecisinin iç denetleme uzmanının iş kâğıtları ve raporlarını gözden geçirme ile kendi incelemesine etkinliği ölçülemiyen ilâvede bulunabilir. Bu durum iç denetçiler ile kamu muhasebecilerinin birlikte çalışmalarını inkâr etmez fakat her hizmetin önemini ve amaçlarındaki farklılıkları belirler. Kamu muhasebecileri tarafından büyük şirketlerin dönemsel denetimi, ekseriyetle mali durum tablolarının incelenmesine hasredilir; iç denetçilerin çalışmaları, iç kontrolün doğrulanması, işletme personeli tarafından yapılan işin değerlendirilmesi ve işletme politikasına ne dereceye kadar uygun olduğunun ölçülmesi üzerinde durur.

İÇ DENETLEME PROGRAMININ KAPSAMI

İç denetleme departmanlarının örgütlenmesi amacı için II. Dünya Savaşı sırasında büyük sanayi işletmeleri tarafından istihdam edilen kişilerin çoğu, kamu muhasebe mesleğinden gelmiştir. İç denetleme programının örgütlenmesinde onlara yol gösterecek örnek ve ilgili araştırma teknikleri olmadığından, kamu muhasebecileri olarak sonradan kazanılan çalışma alışkanlıkları ve tekniklerinin yeni işlerini etkilemesi şaşırtıcı değildir.

Savaşın ilk yıllarında tipik denetleme programı, bilânço kalemlerinin doğrulanmasına büyük önem verdi. İnceleme prosedürü, is-

pat edici belgelerin kontrolunu ve defteri kebir hesaplarının analizini kapsadı. Bu inceleme işlemi ile beraber iç denetçi zamanının artan kısmını muhasebe prosedürünü değerlemede ve iç kontrolde zayıflıkları göstermede harcadı. Raporları kabul eden yöneticilerin, şirket politikasının takip edilip edilmediğini ve yapılan işin mali durum tablolarında görülen dolar dengesinin doğrulanmasında yapılandan daha yeterli olup olmadığını öğrenme ile daha çok ilgili olduğunu gördü. Sonuç olarak iç denetleme programları anlamlı bir revizyon geçirdi. Kasa hesabı, alacaklar hesabı, borçlar hesabı ve diğer bilânço kalemlerinin doğrulanması gibi geleneksel işlerin verilmesinde yıllık işin organizasyonundan ziyade; iç denetçi, satın alma faaliyetlerinin değerlendirilmesi gibi şirketin önemli bir fonksiyonel bölümünün genel etkenliğinin tesbitini önemseyen konuları programa dahil etmeye başladı.

Bazı iç denetçiler işletme analizi eğilimini takip ettiği derecede, çabalarının büyük kısmını muhasebe ve mali meselelerle ilgili işletme problemlerini araştırmaya hasrediyorlardı. Tabiiyle iç denetleme kadrosunun muhasebede yetişmiş kişilerle sınırlandırılıp sınırlandırılmayacağı ve sanayi mühendisleri ve diğer teknisyenleri kapsayıp kapsamıyacağı meselesi ortaya çıktı. İç denetlemede takip edilen bu eğilim, mali durum tabloları ve hesaplar yerine organizasyon şemasından hareket ederek iç denetim programının kurulmasında bu tür yaklaşım için genel bir uygulama oldu. «Tahsilât Servisinin İncelemesi» veya «Endüstriyel İlişkiler Servisinin İncelemesi» gibi çok sayıda departmanların yaptığı denetim ile iç denetleme programına hakim olunmaya başlandı. Araştırma prosedürü, komuta çizgisinin etüdü, iş emirlerinin yeterliliği, iş kâğıtlarının akışı, kayıtların ve raporların tekrarlanması gibi konuları kapsadı.

Bunun için şimdi, iki büyük düşünce ekolü iç denetlemenin uygulanmasında ayırt edilebilir. Birinci grup... iç kontrol sistemine, bir değerlendirme aracı olarak muhasebe ve mali hususların incelenmesinde esas önemi verir; ikinci grup, özellik arzeden servislerin ve teşkilâtın diğer fonksiyonel birimlerinin icraatının etkenliğini ölçme ile daha çok ilgilidir. Birinci grubun işi, özellikle büyük işletmelerin ihtiyaçlarına uyan muhasebenin ihtisası gerektiren bir alanıdır. İkinci grubun işi, muhasebinin alışılâgelen alanı içine güçlülükle dahil edilebilir ve kamu muhasebe mesleği tarafından geliştirilen araştırma prensipleri ve teknikleri üzerine kurulmuştur.