

BİR YÖNETİM FONKSİYONU OLARAK İÇ DENETİM

Bayram ASLAN*

ÖZET

“Yönetim” kavramı olarak “bir örgüt yönetimi”nin ifade edildiği organizasyonlarda yönetim fonksiyonu kapsamında yapılan denetimden maksat iç denetimdir. Örgüt yönetiminin sorumluluğunda olan iç denetim, örgüt içerisinde oluşturulan kontrol (iç kontrol) ortamının etkinliğinin belirlenmesinde önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. İç denetim faaliyeti, bilinen klasik denetim çalışmalarının yanında danışmanlık hizmetlerini de kapsamaktadır.

Yönetimin beş temel fonksiyonundan birisi olan iç denetim, rekabetin yoğunlaştığı ve risklerin sürekli arttığı günümüz dünyasında örgütlerin güçlü kalabilmek ve sürdürülebilir bir başarı sergileyebilmek için ihtiyaç duydukları temel bir unsur haline gelmiştir. Kurumlarda üst yönetimin başarısını, güvenilirliğini ve hesap verebilirliğini güçlendiren bir işlev üstlendiğinden, önemi her geçen gün artmaktadır. Pek çok ülkenin gerek özel kesiminde gerekse kamu yönetiminde iç denetim yasal altyapıya kavuşmuştur. Günümüzde iç denetim uluslararası standartlarda yerine getirilen bir yönetim disiplini haline gelmiştir.

Anahtar kelimeler: İç denetim, iç kontrol, dış denetim, uluslararası denetim standartları.

INTERNAL AUDIT AS A MANAGEMENT FUNCTION

ABSTRACT

At organizations where “management” as a concept represents “a management of an organization, what is meant by internal audit is the audit performed within the scope of management function. Internal audit under the responsibility of organization’s management is the core element in determining the effectiveness of control (internal control) environment established within organization. Internal audit activity covers advisory services apart from common traditional audit works.

Internal audit, one of five basic functions of management, has become a fundamental element needed by organizations to sustain their strength and to display sustainable achievement at today’s world with intensified competition and increased risks. It is gaining more and more importance as it has undertaken the role of reinforcing the success, reliability and accountability of upper management at organizations. At many

* Sayıştay Uzman Denetçisi

countries, internal audit at both public and private sector management has gained a legal basis. Today, internal audit has become a management discipline, which is performed in accordance with international standards.

Keywords: Internal audit, internal control, external audit, international audit standards.

1. GİRİŞ

Çok hızlı bir değişimin yaşandığı günümüz dünyasında, örgütler için bilgi ve bilginin yönetimi, varlıklarını sürdürülebilme ve değişen koşullara uyum sağlayabilmenin temel bir koşulu haline gelmiştir. Rekabet şartlarının günden güne daha da ağırlaşması ve gelecek için yenilik arayışının oldukça hız kazanması, örgütlerin gerek mevcut durumlarının tespiti gerekse gelecekte bulunmak istedikleri yerin tahmin edilmesi için pek çok bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. İhtiyaç duyulan bilginin arzu edilen miktar ve kalitede sağlanamaması ve bu bilginin örgütün geliştirilmesinde, rekabet gücünün artırılmasında ve üst yönetimin karar süreçlerinin etkinleştirilmesinde rasyonel bir şekilde kullanılamaması, örgütler için önemli bir risk oluşturmaktadır. İşte örgütler açısından, ihtiyaç duyulan bilginin elde edilmesi, analizi ve uygulamayı yönlendirecek somut önerilere dönüştürülmesi için en önemli araçlardan birisi denetimdir. Bu nedenle denetimin örgütlerdeki ağırlığının giderek arttığı ve denetim mesleğinin geliştirilmesine yönelik çabaların evrensel bir boyut kazandığı gözlenmektedir.

Yönetimin beş temel fonksiyonundan birisi olan denetim örgütlerin başarısı açısından önemli işlevler üstlenmektedir. Denetim, yönetimin planlama, örgütleme, yöneltme ve koordinasyon-eşgüdümleme fonksiyonlarından sonra gelmekle birlikte, esas itibarıyla bu dört fonksiyonun birleşmesi sonucunda meydana gelen çıktı üzerinde bir değerlendirme yapılması ve yeni stratejilerin, politikaların ve hatta yeni bir yönetim felsefesinin belirlenmesi açısından hem yönetim faaliyetinin geribildirimini sağlayan, hem de mevcut örgüt yapısının dinamik bir yapıya kavuşmasına katkı sağlayan önemli bir yönetim kontrol aracıdır. Bu bakımdan denetim, yönetimin sorumluluğunda olan bir yönetim faaliyetidir.

Bir yönetim faaliyeti olan ve örgütlerin kendi elemanlarınca yapılan denetim, iç denetim olarak adlandırılmaktadır. Özel sektörde bağımsız

denetim, kamuda da daha çok yüksek denetim olarak bilinen dış denetim ise, örgüt dışında yer alan bağımsız denetim kurum ya da elemanlarınca yürütülen, daha çok kurumsal faaliyetler hakkında bağımsız güvence vermeyi, bir başka deyişle, yönetim tarafından üretilen bilgilerin makul bir seviyede güvenilir olup olmadığını ortaya koyması amaçlayan bir faaliyettir. Dış denetim sosyal bir sorumluluğun yerine getirilmesi olarak kabul edilirse, iç denetim; örgüt yöneticilerinin temel görevleri arasında bulunması bakımından esas itibarıyla yönetim sorumluluğunun yerine getirilmesini ifade etmektedir. Bu itibarla, örgütsel yönetimin bir parçası olarak denetim denildiği zaman iç denetimin anlaşılması gerekmektedir.

Bu çalışmada, iç denetimin tanımı ve kapsamı ortaya konulduktan sonra, iç denetimin özellikleri ve amaçları incelenmiş, ülkemizdeki uygulamalara da kısaca değinildikten sonra, iç denetim standartları ve etik kuralları üzerinde de durularak, iç denetimin genel bir değerlendirilmesi yapılmaya çalışılmıştır.

2. İÇ DENETİM

2.1. İç Denetim Olgusu

II. Dünya Savaşından itibaren uluslararası ilişkilerin özellikle de para, mal ve hizmet sirkülasyonu kapsamında hızlı bir gelişme kaydetmesi sonucu meydana gelen küreselleşme, beraberinde bazı risklerin oluşmasına neden olmuştur. Günümüz dünyasında ülkelerin kendi iç riskleri yanında, katlanmak durumunda kaldıkları çok sayıda uluslararası riskler de bulunmaktadır.

Belirli bir amaç doğrultusunda faaliyet gösteren örgütler/işletmeler, karşı karşıya buldukları riskleri en aza indirmek zorundadırlar. Bu bağlamda, ileriye dönük kararlarda etkili olması için, genellikle geriye dönük mali tablolar üzerinde duran dış denetimin yanında muhtemel risklerin önüne geçilmesini sağlayacak farklı bir denetim anlayışı gereklidir.

Örgüt faaliyetleri yerine daha çok finansal tablolar üzerinde yapılan dış denetimin örgütlerin karşılaştıkları çeşitli risklerden korunmalarına istenilen ölçüde cevap vermesi beklenemez. Bu nedenle, örgüt faaliyetlerinin bizzat örgüt içerisinde incelenmesi ve değerlendirilmesine duyulan ihtiyaç artmıştır. Bu ihtiyaç, bilimsel bir çerçeveye sahip ve uluslararası standartlarla ortaya konulan belirli bir sistematik içerisinde işleyen iç denetim birimlerinin kurulmasını zorunlu kılmıştır. Diğer taraftan, özellikle son yıllarda batı

dünyasında ortaya çıkan muhasebe hileleri, mali raporlamanın güvenilirliğini sağlama konusunda iç kontrol sisteminin ve denetim sürecinin yeniden sorgulanmasına neden olduğu bilinmektedir. Bu da, hızlı bir değişimin yaşandığı günümüzde rekabet üstünlüğü sağlaması bakımından gelecekte karşılaşılabilecek risklerin tahmin edilmesi ve buna uygun yeni kararların alınmasında iç denetimi zorunlu kılmaktadır.

2.2. İç Denetimin Tanımı

İç denetimin tarihi çok öncelere dayanmakla birlikte, modern anlamda iç denetim faaliyetleri 20. yüzyılın ilk yarısından itibaren yürütülmeye başlanmıştır. İç denetim kavramının neyi ifade ettiği veya iç denetim faaliyetinin neleri kapsadığı konusunda çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Öncelikle iç denetim faaliyeti, mevcut örgüt faaliyetlerinin değerlendirilmesinin bizzat örgüt içerisinde yer alan belli niteliklere sahip uzman kişilerce yapılması ve buna uygun bir takım çözüm önerilerinin sunulması olarak örgüt yönetimine alacakları kararlarda yardımcı olunması şeklinde tanımlanabilir.

İç denetim, amaç itibarıyla diğer denetim türlerinden daha geniş kapsamlı ve bu denetim türlerini de içine alan bir denetim türüdür. Örgüt ile ilgili ve örgüt tarafından yerine getirilen her türlü denetim iç denetimin konusunu teşkil eder. İç denetimin mutlaka finansal olaylara ilişkin olması gerekmez ve denetim sadece olayların parasal değerleri ile ilgilenmez (Özer, 1997: 67).

Diğer bir açıdan iç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetim örgüt içerisindeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan iç denetim çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Güredin, 1994: 15).

1941 yılında kurulan ve sonrasında uluslararası nitelik kazanan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA), iç denetimi şu şekilde tarif etmektedir (Pickett, 2003: 239):

“İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.”

Daha geniş bir tanımlama ile iç denetim; örgütlerin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı (Pickett, 2003: 239) olan ve gerek özel sektörde gerekse özel sektörden etkilenen kamu sektöründe yönetim faaliyetinin neredeyse olmazsa olmaz bir fonksiyonu haline gelen bir disiplindir.

2.3. İç Denetim Faaliyeti ve Kapsamı

İç denetim, iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun faaliyetlerinin tümünü kapsar. İç denetim faaliyeti risk değerlendirmesini esas alır. Bu faaliyet; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve bu risklerle mücadele konularında yeterliliğinin ve etkinliğinin belirlenmesini de kapsamakta olup, bu riskler şunları içermektedir (ECIIA, 2005: 27):

- Operasyonel ve finansal bilgiler güvenilir, yanlış veya eksik olabilir;
- Operasyonel faaliyetler verimsiz olabilir ve etkin olmayabilir;
- Varlıklar ve bilgi veya insan gibi finansal ve diğer varlıklar manipüle edilmiş veya kurumdan çıkartılmış olabilir;
- Kurum kanunları, yönetmelikleri veya iç politikaları ihlâl edebilir;
- Etik kültür yasadışı eylemleri veya uygun olmayan davranışları destekliyor olabilir.

Risk esasına dayanan iç denetim faaliyeti, burada sayılan risklerin tanımını ve derecelendirmesini yaparak en uygun çözüm önerilerini üst yönetime sunan bir faaliyettir.

İç denetim faaliyeti, IIA'nın tanımına göre güvence sağlama ve danışmanlık hizmetlerinden oluşmaktadır.

Güvence hizmetleri; iç denetçinin bir süreç, sistem veya bir başka konu hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için, eldeki bulguları objektif bir şekilde değerlendirmesini içerir (TIDE, 2006: 3). Bu bakımdan güvence sağlama hizmeti, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına;

varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir (İDKK, 2006). Güvence hizmetleri, bilinen klasik denetim faaliyetleridir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam (ayrıntılı durum tespit çalışması) denetimine yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir (TİDE, 2006: 26).

Danışmanlık hizmetleri, tabiatı gereği tavsiye niteliğinde olup, genellikle görevlendirmeyi talep eden müşterinin özel talebi üzerine gerçekleştirilir. Danışmanlık hizmetlerinin nitelik ve kapsamı değerlendirmeyi kabul eden müşteri ile iç denetçi arasındaki sözleşmeye tabidir (TİDE, 2006: 3).

Esasen iç denetim faaliyeti kapsamındaki danışmanlık hizmetleri, bilinen denetim tanımlamaları kapsamında olmayan faaliyetler olarak düşünülebilirse de, değişimin çok hızlı gerçekleştiği günümüzde, örgütlerin gelecekte karşılaşılması muhtemel riskleri proaktif olarak önleyebilmeleri için, belirsizliklerle dolu gelecekte örgütün bulunacağı pozisyonun belirlenmesi, rakiplerin değerlendirilmesi, yeniliklerin takip edilmesi, örgüt politikalarının dinamik tutulması gibi rekabet üstünlüğü sağlayacak durumların uzman kişilerce değerlendirilmesi ve buna uygun stratejilerin belirlenmesi de yönetimin bir fonksiyonu olan denetim faaliyeti kapsamında düşünülmelidir.

İç denetim standartlarına ekli terimler sözlüğüne göre danışmanlık hizmetleri, herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir (TİDE, 2006: 25).

Genel bir bakış açısı ile faaliyet olarak iç denetimin kapsamını;

- İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetim sistem ve yöntemleri uygulamasının incelenmesi,
- Yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi,

- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Her türlü işlem ve faaliyetlerinin yasal düzenlemelere, standartlara ve önceden belir-lenen kural ve yöntemlere uygunluğunun incelenmesi,
- Talep edilen danışmanlık hizmeti konusunda çeşitli tavsiyelerde bulunulması,
- İnceleme ve değerlendirmelerin raporlanması ve tavsiyelerde bulunulması,
- Raporlama sonrasında gerekli takip ve izlemelerin yapılması, şeklinde özetlemek mümkündür (TBB, 2000: 3).

2.4. İç Denetim-İç Kontrol İlişkisi

İç denetim ile iç kontrol arasında güçlü ve karşılıklı bir ilişki söz konusudur. Bu nedenle, iç denetimin doğru değerlendirilebilmesi bakımından iç kontrol kavramı üzerinde kısaca durmak faydalı olacaktır.

İç denetim iç kontrolün önemli bir parçası olarak değerlendirilmektedir. Kuruluş açısından iç kontroller kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamaya çalışan bütün faaliyetler biçiminde tanımlanmaktadır. Daha açık bir ifade ile bu kavram, organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu bütün plan, politika, prosedür ve uygulamaları kapsayan bir yönetim aracıdır (Özeren, 2000: 3).

İç kontrol sistemi ile, işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, her fonksiyona farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge, kayıt ve rapor sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapmaları önlenmekte, varlıklara erişim sınırlandırılarak örgütte kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir (Kaval, 2008: 126). Bu yönüyle iç kontrol sistemine, farklı önlemlerden oluşan bir oto kontrol sistemi olarak bakılabilir.

İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup aşağıdaki hedefleri gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır (INTOSAI, 2006: 6):

- Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme;
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme;
- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma;
- Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma.

Söz konusu bu amaçların yerine getirilmesi bakımından dikkat edilecek en önemli unsur, kuşkusuz örgüt içindeki iç kontrol sisteminin güvenilirliğidir. Bunu tespit etmenin yolu ise iç kontrol sisteminin bir kritiğe tabi tutularak gözden geçirilmesidir. Gözden geçirme durumu bizi denetim yapmaya götürecektir. Bu bakımdan iç denetim, esasında iç kontrolün daha etkin ve verimli işlemesine katkı sağlayan etkili bir iç kontrol aracıdır denilebilir. Esas itibarıyla örgüt işleyişi içerisinde hata, yanlış, düzensizlik ve suistimalin önüne geçmek için oluşturulan iç kontrol sisteminin, işleyen bir süreç içerisinde kendisinden beklenenleri verip vermediği, ancak geçmişe doğru sistem üzerinde yapılacak bir iç denetimle mümkün olacaktır. Bu itibarla iç denetim, dinamik bir yapı olan iç kontrol sisteminin sigortası işlevini görebilecek bir unsuru ve etkili bir aracıdır.

İç kontrol, bir organizasyonun karşı karşıya kaldığı değişimlere sürekli bir biçimde uyum gösteren dinamik ve tamamlayıcı bir süreçtir. Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan bu sürece müdahil olmak durumundadır (INTOSAI, 2006: 6).

Mevcut iç kontrol sistemi hataların ortaya çıkarılması ve risklerin önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu itibarla, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi yönetimin sorumluluğunda bulunduğu için, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekmektedir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında periyodik değerlendirme raporları aracılığıyla bilgi edinebilirler. Yöneticiler bu bilgiyi ayrıca, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturdukları iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Ancak iç denetim yönetime

ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun etkin iç kontrol yapısının ikamesi olarak görülmemelidir (Özeren, 2000: 5).

2.5. İç Denetim-Dış Denetim İlişkisi

Dış denetim, kurumun kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı tarafından denetlenmesidir. Bu bakımdan dış denetim bağımsız denetim olarak da ifade edilmektedir.

Hem iç hem de dış denetçiler, denetim planlaması yaparken, denetime ilişkin veriler toplarken ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlarından ve bulgularından faydalanabilirler. Esas olarak geçmişe ait finansal verileri değerlendirmek üzerine odaklanan dış denetimin tersine iç denetim, faaliyetlerin etkinliğinin, yönetim bilgi sistemlerinin, etik ve sosyal süreçlerin devamlı olarak detaylı bir biçimde incelenmesini içerir (ECIIA, 2005: 37).

Güvenilir ve etkin bir iç denetim, dış denetim için de en önemli güvenceyi oluşturur. Gerekli niteliklere sahip bir iç denetimin varlığı, dış denetimi kolaylaştırabileceği gibi, dış denetim bazen de iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve güvenilirliğini esas alan bir incelemeyi yeterli görebilir. Bu da dış denetim kurumlarının iç denetçilerle yakın ilişki kurmalarını ve çoğu zaman da işbirliği içinde çalışmalarını zorunlu kılar (Köse, 2007: 47). Bunun da ötesinde dış denetim kurumları, iç denetim kuruluşlarının etkinliğini güvence altına almak için, iç denetim kuruluşlarıyla anlamlı bir görev bölüşümü ve işbirliği içinde çaba harcamalıdır (Coşkun, 1997: 263).

Bununla birlikte dış denetçilerle iç denetçiler arasında bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dış denetçiler, mali işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıtlar aramaktadırlar. Onların bakış açısı daha çok öncesinde ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise, yapılacak denetim türüne bağlı olmakla birlikte, bunların yanında şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına da bakmaktadırlar. Dış denetçilerin temel hedefi sonuçların değerlendirilmesidir. İç denetçilerin temel hedefi ise daha önce kurulmuş ve uygulanmakta olan mali sistemlerin değerlendirilmesidir.

3. İÇ DENETİMİN AMACI VE ÖZELLİKLERİ

3.1. İç Denetimin Amacı

Çok genel bir yaklaşımla iç denetimin amacı, örgüt varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerinin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır (Güredin, 1994: 15).

İç denetimin temel görevlerinden biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve/veya 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 imkân sağlar (ECIIA, 2005: 27).

Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerinin hedefi, her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır. Başka bir ifade ile iç denetim birimi işletme/örgüt içerisinde faaliyetlerin önceden belirlenen standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol eden bir birim olarak tanımlanmıştır (Saka, 2001: 50). İç denetim üst yönetim için aynı zamanda müşavirlik/danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunmaktadır (Güredin, 1994: 15).

İç kontrol sisteminin sigortası olarak görülebilecek iç denetim, aynı zamanda örgüt içerisinde var olan iç kontrol sisteminin verimli ve etkili bir şekilde işlemesi açısından önemli bir faktördür. Bu açıdan etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında önemli bir faktör de, örgüt içindeki iç denetim ortamının varlığıdır (Güredin, 1994: 176).

İç denetim faaliyetinin en önemli amacı örgüt yönetimine verdiği güvence ve danışmanlık hizmeti sayesinde örgütte hem mali bakımdan hem de yönetim bakımından katma değer meydana getirmek ve bu yolla örgüt amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktır.

3.2. İç Denetimin Özellikleri

İç denetimin temel özelliklerini; fonksiyonel bağımsızlık, kuruma değer katma, güvence sağlama, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı

sağlama, danışmanlık ve standartlara göre yürütülme olarak sıralamak mümkündür (Arcagök ve Erüz, 2006: 192).

3.2.1. Fonksiyonel Bağımsızlık

İç denetim faaliyeti bir kurmaylık faaliyetidir. İç denetim faaliyeti gerçekleştiren denetçilerin diğer bölümlerden bağımsız olmaları ve görevlerini tarafsız olarak yürütmeleri arzulanır (Güredin, 1994: 176).

İç denetim faaliyeti, denetlediği faaliyetlerden bağımsız olmalıdır. İç denetim faaliyeti, görev kapsamının belirlenmesi, görevlerin yerine getirilmesi ve alınan sonuçların raporlanarak iletilmesi konularında da her türlü müdahaleden uzak olmalıdır. Sürdürülebilir bir bağımsızlığı garanti etmek için, iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak denetim komitesine, idari olarak ise, kurum içinde uygun bir üst hiyerarşik düzeye (icra başkanı düzeyinde bir kişiye) bağlı olması gerekmektedir (ECIIA, 2005: 28).

Bu itibarla bir taraftan kurum içerisinde yönetimin bir parçası olan iç denetim, işlevsel anlamda bağımsızlığa sahip bir sistem olarak faaliyette bulunduğu için kurumlarda şeffaflık ve yönetsel hesap verebilirlik anlayışının gelişmesine önemli bir katkı sağlamaktadır.

3.2.2. Kuruma Değer Katma

İç denetim faaliyeti, kuruma ve kurumla ilişkili olanlara karşı objektif güvence sağlamak ve yönetime danışmanlık yapmak suretiyle, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltarak kuruma değer katmaktadır. Bu itibarla iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Güredin, 1994: 176).

Kurum içerisinde yer alan denetim komitesinin, iç kontrollerin kalitesi konusunda, icra başkanı dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması veya aynı şekilde icra başkanının diğer bölüm yöneticileri dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması, iç denetimin bir kuruma değer kattığı yollar olarak gösterilebilir (ECIIA, 2005: 37).

3.2.3. Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama

İç denetim, kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak (Arcagök ve Erüz, 2006: 193) suretiyle, kurum yönetimine risk yönetimi çerçevesinin iyi ve etkin çalıştığı ve risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda güvence sağlamış (ECIIA, 2005: 21) olmaktadır. Bu itibarla, iç denetim kurum içerisinde risk yönetim süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına ve bu sayede yönetişim sürecinin etkinliğine katkı sağlayarak yönetime yardımcı olmaktadır.

3.2.4. Güvence Sağlama

İç denetim, gerek kurum yönetimine gerekse kurumla ilgili olanlara, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğu; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediği; üretilen bilgilerin doğruluğu ve tamlığı; varlıklarının korunduğu; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve kurum politikalarına uygun bir şekilde gerçekleştirildiği konusunda yeterli güvence vermektedir (İDKK, 2006).

İç denetim biriminin vereceği güvence mutlak anlamda bir güvence değildir. Çünkü, hem bütün kurum faaliyetlerine nüfuz edilmesinin mümkün olmaması, hem de geleceğin pek çok belirsizlikler içermesi, mutlak bir güvencenin verilmesini imkansız kılmaktadır. İç denetim faaliyetinin iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirilmesi ve bu faaliyeti gerçekleştiren denetçilerin de mesleki ahlak kuralları çerçevesinde hareket etmiş olmaları durumunda iç denetimin makul bir güvence verdiği kabul edilmektedir.

3.2.5. Danışmanlık Hizmeti Sağlama

İç denetim, kuruma güvence sağlamanın yanında kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde de bulunmaktadır.

Yapılan öneriler bir denetim faaliyeti sonunda düzenlenen denetim raporunda yer aldığı gibi, doğrudan iç denetim biriminden istenen danışmanlık faaliyeti kapsamında düzenlenen raporlarda da yer almaktadır.

3.2.6. Standartlara Göre Yürütülme

Genel olarak iç denetim standartları, yapılacak denetim çalışmalarına ve bu denetimi yapacak kişilere ilişkin belirlenmiş asgari kriterlerden oluşmaktadır.

Esas itibariyle kuruma değer katmak amacıyla yapılması öngörülen iç denetimin kendisinden beklenen bu amacı gerçekleştirilmesi ancak uluslararası genel kabul görmüş iç denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilmesi halinde mümkündür. Bununla birlikte, uluslararası iç denetim standartlarına göre, yapılan iç denetim çalışmalarında belirlenmiş standartlara uyulmaması halinde, bu durumun denetim raporunda açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

4. İÇ DENETİM TÜRLERİ

Güvence hizmetleri kapsamında iç denetim, kapsam itibariyle kurumun mali ve mali olmayan bütün faaliyetlerini içine aldığı için, genel olarak konu (amaç) bazında yapılan sınıflandırmaya giren mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimlerinden oluşmakla birlikte bunlara ek olarak kurumun sahip olduğu iç kontrol sisteminin etkinliğinin denetimini ve bilgi teknolojileri denetimini de kapsamaktadır. Bu itibarla iç denetim, kapsamı en geniş denetim şekli olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu denetim türlerinin tanımları aşağıdaki gibidir (EC, 2005; İDKK, 2006):

4.1. Mali Denetim

Mali denetim veya mali tabloların denetimi, mali tabloların ve bunların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve raporlanmasını kapsamaktadır.

Mali denetim, bir işletmenin mali/finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirlemeye yönelik, bu tabloların ve bunların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir (Kaval, 2008: 10).

Mali denetimde, genel olarak denetime esas alınan mali tablolar; bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış karlar tablosu ve fon akım tablosudur (Güredin, 1994: 14). Bunların dışında, satışların maliyeti tablosu, nakit akım

tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu olup bilanço ve gelir tablosu dip notları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.

4.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali ve mali olmayan işlemleri ile her türlü faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Uygunluk denetimi üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makamlar kuruluş içinden olabileceği gibi kuruluş dışından da olabilir. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır (Güredin, 1994: 14).

4.3. Performans Denetimi

Performans denetiminde kurumun önceden saptanmış hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı ölçülmeye çalışılır (Güredin, 1994:15). Bu açıdan performans denetimi, kurum faaliyetlerini yürütmek üzere kullanılan kaynakların verimlilik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik yönlerinden denetlenmesidir. Performans denetiminin faaliyet bazında yapılması halinde, bu denetim faaliyet denetimi olarak da ifade edilmektedir.

4.4. Sistem Tabanlı Denetim

İç kontrol sisteminin etkili bir şekilde işleyip işlemediğinin ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesidir. İç kontrolün önemli bir parçası olan iç denetim aynı zamanda iç kontrol sisteminin amaca uygun şekilde çalışmasını ve karşı karşıya kaldığı risklerin en aza indirilmesi konusunda güvence sağlamaktadır. İşte bu sonucun elde edilebilmesi sistem denetimi veya sistem tabanlı denetimin yapılmasına bağlıdır (Arcagök ve Erüz, 2006: 204).

4.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Günümüzde pek çok kurum işlem ve faaliyetlerini sanal ortamda takip etmektedir. Sanal ortamlarda üretilen bilgi ve bu ortamlar her zaman bazı risklere maruz kalabilirler. Bilgi teknolojileri veya bilişim sistemleri denetimi, kurumlarda bilgi üreten sistemin ve üretilen bilgilerin güvenilirliği ile denetimde ihtiyaç duyulan bilgilerin yeterliliğinin incelenmesidir. Bu

denetim türü, aynı zamanda denetlenen birim tarafından depolanan verilerin sürekliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için de kullanılır.

5. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM

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 değerlendirmek 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 komitesi"nin 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.

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 yürürlükten 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 yürürlükten 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 kontrol, 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, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını

kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, 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 Kontrol Kanunu ile ilk defa kamuda iç kontrol sistemi, iç denetim ve risk yönetimi ile ilgili uluslararası standartlara uygun yasal düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı kanunla birlikte, kamu mali yönetiminde Fransa'dan esinlenerek ülkemizde uygulanan merkezi yaklaşımdan vazgeçilerek adem-i merkeziyetçi yaklaşım benimsenmiştir.

2006 yılı itibarıyla bütün hükümleriyle yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanunun 63. maddesinde iç 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, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır. Maddenin devamında ise iç denetim faaliyetlerinin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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 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. 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 değerlendirilmelidir.

Kanunla en az beş adet iç denetçisi olan her bir kamu idaresinde iç denetim birim başkanlıklarının kurulması öngörülmektedir. Bu şekilde iç denetimin idari olarak da yapılması 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. Atanan iç denetçilerin bütçe türleri itibarıyla dağılımı aşağıdaki şekildedir (İDKK, 2010: 51):

Tablo 1: Kamu Kurumlarındaki İç Denetçilerin Sayısal Durumu

İç Denetçi Ataması Yapılan İdare Türleri	İç Denetçi Ataması Yapılan İdare Sayısı	Atanan İç Denetçi Sayısı
Genel Bütçeli İdareler	27	220
Özel Bütçeli İdareler	65	249
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	21
Mahalli İdareler	113	278
Toplam	207	768

Kaynak: İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Kesin bir değerlendirme yapma açısından henüz çok erken olması ve aynı zamanda uygulamada muhtemel yapısal sorunların varlığı ile beraber, kavramsal ve yasal açıdan oldukça iyi tasarlanmış ve yasal altyapı olarak da büyük oranda tamamlanmış bulunan iç denetim sisteminin başarıyla uygulanması halinde, kamu idareleri yönetim sorumluluğunu yerine getirmede önemli bir mesafe almış olacaklardır. Bir taraftan nesnel güvence sağlayan, diğer taraftan da danışmanlık hizmeti veren iç denetim sistemi, kamu idarelerinin hem mali yönden hem de idari yönden daha şeffaf ve hesap verebilir bir kurum özelliğini kazanmasında önemli bir fonksiyon üstlenecektir.

6. İÇ DENETİMDE STANDARTLAR VE İLGİLİ KURUMLAR

6.1. İç Denetimle İlgili Kurumlar

Çağdaş iç denetim anlayışının oluşmasında önemli bir yapı taşı olarak nitelendirilen Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) 1941 yılında New York'ta kurulması ile birlikte iç denetim, dünyada profesyonel bir mesleki disiplin haline gelmiş ve bu bağlamda uluslararası mesleki standartlar ve etik kurallar oluşturulmuştur.

ABD'de başlayan örgütlenme, 1982 yılında Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'nun (European Confederation of Institutes of Internal Auditing, ECIIA) kurulması ile mesleğin Avrupa Birliği'nde statüye kavuşmasını sağlamıştır. ECIIA, büyük Avrupa ekonomik bölgesi içindeki ülkelerde kurulu bulunan ulusal iç denetim derneklerinin oluşturduğu bir konfederasyondur.

Ülkemizde ise 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ile ulusal mesleki örgütlenme gerçekleşmiştir. Hem IIA'in hem de ECIIA'in üyesi olan TİDE ile başlayan ulusal mesleki örgütlenme, Türkiye'de iç denetimin uluslararası sertifikasyonu için imkân sağlamıştır (www.denetimnet.net).

5018 sayılı kanun kapsamında kurulan ve kamu mali yönetimimizde iç denetimin kurumsallaşması bakımından önemli görevler üstlenmiş olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, düzenleme yapmak, iç denetim birimleri ile işbirliği yapmak, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere oluşturulan Kurul, esas itibarıyla iç denetim alanına ilişkin olarak merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yerine getirmektedir.

Kurul, merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında, iç denetim sisteminin uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu bir şekilde kurulması için gerekli düzenlemelerin yapılması, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması, iç denetim faaliyetlerine ilişkin olarak kamu idareleri arasında koordinasyon sağlanması, iç denetim sisteminin izlenmesi ve iç denetçilerin eğitim programlarının düzenlenmesi görevlerini yürütmektedir (BÜMKO, 2010).

Daha çok iç denetimle ilgili metodoloji ve standartları belirlemek ve bunları geliştirmeyi amaçlayan İDKK, günümüze dek çeşitli kamu idarelerine ataması yapılmış 768 iç denetçinin yetiştirilmesi ve sertifikalandırılması amacına yönelik eğitimler gerçekleştirmiş, iç denetçi aday belirleme sınavını kazanıp 3 aylık eğitimden sonra başarılı olan 121 iç denetçi adayına kamu iç denetçi sertifikası vermiş, kamu iç denetim standartları ve kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları ile çeşitli denetim rehberleri hazırlayarak yürürlüğe koymuştur.

6.2. İç Denetimin Uluslararası Standartları

İç denetim standartlarına geçmeden önce, IIA Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen Meslekî Uygulama Çerçevesi hakkında kısa bir bilgi vermek gerekir.

1999 yılının Haziran ayında IIA Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen Meslekî 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. Meslekî 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 karşılayabilmelerine yardımcı olmak amacındadır.

Meslekî 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 değerlendirme 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.

Meslekî 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 değerlendirme ve ölçülme kriterlerini açıklamaya yönelik standartlardır (Aksoy, 2002: 127).

İç denetim standartlarına uyum, hayati önem arz eder. İç denetçilerin standartlara uyumunun hukuken kısmen engellenmesi durumunda, iç denetçiler standartların diğer kısımlarına uymalı ve uyamadıkları kısımla 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 değerlendirilmesi esaslarını ve hizmetlerin performansını değerlendirmekte 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 değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar. Nitelik ve performans standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, uygulama standartları güvence ve danışmanlık faaliyetleri gibi belirli görev türlerine tatbik edilir (TİDE, 2006: 4).

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 değerlendirilmek üzere yayımlamaktadır. Bu tartışma ve değerlendirme 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: 224).

Meslekî 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 açıklamamaları gerektiğini ifade etmektedir. Dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlikten oluşan etik kurallara tüm iç denetçilerin uygun davranmaları ve bu kuralları desteklemeleri gerekmektedir.

7. SONUÇ

Modern anlamda iç denetim, kurumsal (örgütsel) yönetimin temel fonksiyonlarından birini teşkil etmektedir. Başlangıçta bağımsız denetim veya dış denetimden beklenen sosyal sorumluluğun yeterli düzeylerde karşılanamaması ve kurum faaliyetlerinin karmaşık bir yapıya bürünmesi gibi nedenlerden ötürü, hem kurum içerisinde hem de kurum dışındakilerce bir ihtiyaç olarak talep edilen iç denetim, günümüzde risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı sağlaması açısından kuruma değer katan ve kurum faaliyetlerini geliştiren bir yönetsel kontrol aracı haline gelmiştir.

Yönetim süreçlerinin istenilen amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilmesi bakımından iç kontrol ortamının varlığı çok önemlidir. Oluşturulan iç kontrol ortamının verimliliği ve etkinliği, normal yönetim süreçlerinin dışında doğrudan üst yönetime bağlı ve fakat fonksiyonel olarak

bağımsız görev yapan iç denetçilerce yapılacak bir denetimle ölçülebilecektir. Bu itibarla iç denetim, kurumda var olan iç kontrol sisteminin sigortası işlevini görebilecek bir unsur olarak değerlendirilmelidir.

Bir taraftan nesnel güvence sağlayan, diğer taraftan da danışmanlık hizmeti veren iç denetim, kurumların hem mali yönden hem de idari yönden daha şeffaf ve hesap verebilir bir kurum özelliği kazanmasında önemli bir fonksiyon üstlenmektedir.

İç denetimin başarısı, kurumlarda üst yönetici konumunda bulunanların iç denetim mantığını ve bu denetimin gerekliliğini kabullenmeleri ile doğrudan bağlantılıdır. Çünkü kurum menfaatlerinin korunmasında öncelikle sorumlu olanlar üst yöneticilerdir. Kurum faaliyetlerine değer katmak isteyen bir üst yöneticinin bu amacını gerçekleştirmede en önemli desteği iç denetçilerden olacaktır. Özellikle büyük organizasyon yapısına sahip kurumlarda etkin bir iç kontrol ortamının sağlanmasına etki edebilecek risklerin değerlendirilmesi 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 güçlendirmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, Tamer (2002); Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.
- Arcagök, M. Sait; Ertan ERÜZ (2006); Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Hesap Uzmanları Derneği.
- BÜMKO (2010); "İç Denetim-İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma", Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, www.bumko.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.09.2010
- Coşkun, Gülay (1997), Devlet Bütçesi, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Deloitte (2010); "İç Denetim ile İlgili Bilgiler-Dünya ve Türkiye'de İç Denetim", www.denetimnet.net, Erişim Tarihi: 11.06.2010.
- EC (2006); Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control, European Commission.
- ECIIA (2005); Avrupa'da İç Denetim; Konum Raporu, (Çeviri TİDE), European Confederation of Institutes of Internal Auditing, www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_Konum_Raporu_Subat2005, Erişim Tarihi: 07.06.2008.
- Güredin, Ersin (1994); Denetim, Beta Yayınları, İstanbul.
- INTOSAI (2006); Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, (Çev. Baran ÖZEREN), Sayıştay Yayınları, Ankara.
- İDKK (2006); İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.
- İDKK (2010); Kamu İç Denetim Genel Raporu 2009, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.
- Kaval, Hasan (2008); Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Ankara.
- Köse, H. Ömer (2007); Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, (İkinci Baskı, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- Özer, Mevlüt (1997); Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim-I.

- Özeren, Baran (2000); İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Pickett, K. H. Spencer (2003); The Internal Auditing Handbook.
- Saka, Tamer (2001); “İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi”, İç Denetim Dergisi, Sonbahar, Sayı: 1.
- TBB (2000); Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler ile İlişkisi; Danışma Belgesi, Türkiye Bankalar Birliği.
- TİDE (2006); Uluslararası İç Denetim Standartları-Mesleki Uygulama Çerçevesi; Türkiye İç Denetim Enstitüsü-The IIA Research Foundation, Deloitte, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No: 3.
- TİDE (2010); “Kaynaklar-Mesleki Uygulama Çerçevesi”, www.tide.org.tr, Erişim Tarihi: 11.06.2010.