

**DEĞER KATAN BİR İÇ DENETİM**  
*AN INTERNAL AUDIT THAT ADDS VALUE*

**Murat GÖRMEN**

Dr., Milli Savunma Bakanlığı İç Denetçisi

*Assistant Professor, Internal Auditor of National Defense Department*

murat.gormen.2014@hotmail.com

ORCID: orcid.org/0000-0002-8120-1562

**Atıf/©:** Görmen, Murat (2019). Değer Katan Bir İç Denetim, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 12, Sayı 1, ss.73-86

**Citation/©:** Görmen, Murat (2019). An Internal Audit That Adds Value, *Erzincan University Journal of Social Sciences Institute*, Year 12, Issue 1, pp. 73-86

Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi- Erzincan University Journal of Social Sciences Institute

SBDER-Haziran/June 2019 Erzincan

E-ISSN-2148-9289

Makale Türü-Article Types : Araştırma Makalesi-Research Article

Geliş Tarihi-Received Date : 02.01.2019

Kabul Tarihi-Accepted Date : 24.04.2019

Sayfa-Pages : 73-86

<http://dergipark.gov.tr/erzisosbil>

This article was checked by *iThenticate*

## DEĞER KATAN BİR İÇ DENETİM

### *An Internal Audit That Adds Value*

---

Murat GÖRMEN

#### Öz

*Bu çalışma, iç denetim fonksiyonu tarafından katma değer yaratma sorununa odaklanmaktadır. Örgüt faaliyetlerinde verimlilik ve etkinliğin ön planda tutularak kaynak israfının önlenmesi değer yaratmanın temelidir. İç denetim örgüt kaynaklarının verimli kullanılmasının bağımsız bir değerlendirisidir. İç denetimin örgütteki performansını ölçmenin bir aracı "Sinoptik skor tablosu" dur. Bu araç, iç denetimin kuruma katma değer getirebileceği alanların belirlenmesini sağlar. Kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi iç denetim anlayışının odağıdır. İç denetim birimlerinin varlığını haklı kılan en önemli kriterlerden biri iç denetimin kurumda yarattığı katma değerdir. İç denetimin temel amacı, denetlenen süreçlere katma değer sağlamaktır. İç denetim, bir "kaynak tüketicisi" değil "bir değer yaratıcısı" olmalıdır. Bu nedenle, bu makale, değer katma kavramını, iç denetimin bu husustaki rolünü, bunun nasıl ölçülebileceğini ve iç denetimin etkinliğini artırmaya yönelik yapılacakları içeren bilgileri ihtiva etmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** *İç denetim, katma değer, risk yönetimi, iç kontrol, sinoptik*

#### Abstract

*This study focuses on the problem of creating added value by the internal audit function. Prevention of waste of resources by keeping productivity and efficiency at the forefront in the organizational activities is the basis of creating value. Internal audit is an independent evaluator of the efficient use of resources. Synoptic score table is a tool for measuring the performance of internal audit in the organization. This tool enables the determination of areas where internal audit can add value to the organization. The development of the organisation's activities is the focus of the internal audit approach. One of the most important criteria that justifies the existence of internal audit units is the added value created by internal audit to the organisation. The main purpose of internal audit is to provide added value to the audited processes. Internal audit should be a value creator, not a source consumer. For this reason, this article contains information about the concept of value-added, the role of internal audit in this matter, how it can be measured and how to improve the effectiveness of internal audit.*

**Keywords:** *Internal audit, value added, risk management, internal control, synoptic*

## 1. GİRİŞ

İç denetim, 1941'de İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA) kuruluşu ile birlikte kayda değer bir gelişme göstermiştir. (Ramamoorti, 2003:2). Geçmişe odaklanan, uygunluk denetimi anlayışı, değer katan ve gelecekteki sonuçların iyileştirilmesine yönelik bir iç denetime doğru paradigma değişimine uğramıştır (Mihret ve Yismaw, 2007:471; Yee et al., 2007). Bu nedenle, iç denetim fonksiyonunun ilgi odağı, geleneksel / uygunluk denetiminden, yönetimle ortaklığın daha fazla önem kazandığı değer katıcı bir role bürünmüştür. (Cooper vd., 2006:822). Özetle, literatürden, değer katmanın, iç denetimin varlığının odak noktası olması gerektiği sonucu çıkarılabilir.

İç denetim fonksiyonunun değişen rolü, 2009'da revize edilen yeni bir iç denetim tanımının ortaya çıkmasıyla sonuçlanmış ve "İç denetim, bir örgütün süreçlerini değerlendirip ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir ve yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek örgütün hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur."olarak ifade edilmiştir. (İç Denetçiler Enstitüsü, The Institute of Internal Auditors – IIA, 2009). Bu tanıma dayanarak, iç denetimin temel amacının, denetlenen süreçlere katma değer sağlamak olduğu söylenebilir.

İç denetim, tüm dünyada değişen organizasyon ihtiyaçlarını sürekli olarak karşılamaya çalışan bir meslek olarak görülür. İç denetim başlangıçta, daha çok muhasebe meselelerine odaklanmış olsa da günümüzde kurumların temel risklerini ortaya çıkarmak için güçlü bir araçtır (Mitea, 2006:18). Risk ve kontrol fonksiyonunun sürekli gelişimi, iç denetimin eylem alanının da sürekli büyümesine yol açmıştır. Sonuç olarak, iç denetim başlangıçta mali konulara odaklanmış olsa da, günümüzde denetim alanı, kurum içinde gerçekleştirilen tüm faaliyet ve süreçleri içermektedir. Kurumların uyguladığı hiçbir risk yönetimi süreci tüm sorunları teşhis ve tespit etmek için yeterli değildir ve bunlardan kaçınmak için yöneticilerin iç denetçilerin tavsiyelerini dikkate alması gerekmektedir (Popescu ve Vasile, 2011:59). Çünkü etkin bir iç denetim örgütte gereksiz bürokrasi yaratan faaliyetlerin mümkün olduğunca azaltılmasını sağlayacaktır.

Uluslararası iç denetim standartları denetim ya da danışmanlık görevlerinden bahsetmektedir. Denetim hizmetleri arasında finansal denetim, performans denetimi, uyumluluk ya da sistem denetimleri gibi güvence vermeye yönelik görevler vardır. Danışmanlık faaliyetlerine örnek olarak iç kontrol eğitimi vermek, yönetim veya risk yönetimi hakkında yönetime tavsiyelerde bulunmak sayılabilir. Bunların hepsi kurumsal ve stratejik başarıya katkıda bulunmak için yapılan değer katmaya yönelik faaliyetlerdir.

Bu çalışmanın amacı değer yaratıcısı olarak buldukları örgütlere, değer katan iç denetimin bu husustaki rolüne, bunun nasıl ölçülebileceğine ve iç denetimin etkinliğini artırmaya yönelik yapılacakları içeren bilgilere değinmektir. Araştırma metodolojisi konu ile ilgili literatürün taranması ve temel hususların irdelenmesini içermektedir. İlk kısımda değer katma kavramının önemi vurgulanmış, müteakiben değer katmanın ölçülmesine yönelik yaklaşımlar ele alınmış, diğer bölümde ise iç denetimin etkinliğini arttırmaya yönelik yapılabilecekleri değinilmiştir.

## 2.DEĞER KATMA KAVRAMI VE İÇ DENETİMİN ROLÜ

Katma değer kavramı, iç denetim enstitüsü (IIA) tarafından “kurumsal hedeflere ulaşmak için önemli fırsatlar sağlamak, süreç iyileştirmek, geliştirmek ve hem güvence hem de danışmanlık hizmetleri yoluyla riskleri azaltmak” olarak tanımlanmaktadır (IIA, 2009). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere iç denetim fonksiyonu, stratejik hedefler de olmak üzere örgütsel amaçlara ulaşmak için önemli fırsatlar sağlar. Melville (2003:210) tarafından yapılan bir araştırma, iç denetim fonksiyonunun örgütte alınan stratejik yönetim kararlarını değerlendirerek ve destekleyerek stratejik yönetimde aktif bir rol oynadığını ortaya koymuştur. Ray de (2009:5), iç denetim fonksiyonunun organizasyon içinde değer yaratan ve örgütsel hedeflere ulaşmada yardımcı olan bir destek işlevi olarak görülmesi gerektiğini savunmaktadır.

İç denetim fonksiyonu iç denetim tanımında ya da standartlarda da vurgulandığı üzere süreçlerin iyileştirilmesine özellikle de yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçleri, sistemleri ve uygulamalarının iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır. (IIA, 2009). Fadzil ve diğ. (2005:864), örneğin, iç denetim yöneticisinin iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine değer katma amaçlı çalışmalarda bulunması gerektiğini savunmuş, Gramling ve Hermanson (2006:37) ve Bookal, (2002:48), üst düzey yöneticilerin yönetim rolleri konusunda eğitiminde iç denetçilerin proaktif adımlar atması gerektiğini vurgulamıştır.

İç denetim fonksiyonu risklerin azaltılmasına da katkıda bulunmalıdır. Belirlenen riskleri azaltmak için, iç denetim fonksiyonunun hedeflere ulaşma yolunda hangi engellerin bulunabileceğini belirlemesi ve müteakiben de bu engelleri belirleyip önlemeye yönelik oluşturulan kontrollerin belirlenen risk değerlendirmesi kapsamında uygun ve yeterli olup olmadığını tespit etmesi gerekir (Sawyer, Dittenhofer ve Scheiner, 2003:141-141). Muhlestein (1993:36), iç denetçilerin risklere odaklanması ve bu riskleri denetlemek için yollar yaratması gerektiğini savunmuştur. De la Rosa (2007:52), iç denetçilerin bir örgütün risk yönetimi raporlamasının doğruluğunun değerlendirilmesinden sorumlu olduğunu ve yönetime bağımsız ve katma değerli öneriler sunması gerektiğini yinelemiştir. İç denetçiler örgütlerine, riskleri, bunlara yönelik kontrolleri değerlendirerek ya da kurum içi iletişim ile bu değerlendirmeleri yaygınlaştırarak değer katmaktadırlar (Nagy ve Cenker, 2002:134)

İç Denetim Enstitüsü, değer katma kavramını, kurumun risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirmek olarak tanımlamaktadır. Uluslararası iç denetim uygulama önerilerinden Standart 2000'e göre de (İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi) İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, kuruma değer katılmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir. (IIA,2017)

Uluslararası iç denetim standartları, değer katma terimini iç denetim kavramının geliştirilmesi için kullanmıştır. Bununla birlikte, değeri ölçmenin yolları hakkında birçok tartışma vardır. Şüphesiz üretim süreçlerini analiz ederek katma değeri hesaplamak kolaydır ve açıktır ancak iç denetimin sağladığı katma değeri ölçmek ise zordur. Elbette, denetlenenlerin zihniyetinde yaratılan değişim, risklerin değerlendirilmesi ve yönetimi ya da kontrol sisteminin yeniden düzenlenmesi konusundaki önerilerin hayata geçirilmesi katma değer olarak kabul edilebilir ancak bunların ölçülmesi kolay değildir. (Zecheru ve Nastase, 2005:299)

İç denetim süreçleri ile teftiş süreçleri arasındaki en önemli fark, bakış açısının geçmişte tamamlanmış işlemlerin mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesinin ötesine geçerek

kurumun gelecekteki hedeflerinin gerçekleştirilmesine odaklanmasıdır. İç denetim geçmişin teyidini yapmaktan ziyade geleceğe yönelik yol gösterir. Bu, kurum açısından çok önemli olan risk yönetimi, yönetim ve iç kontrol sistemlerine yönelik değerlendirme, tavsiye ve önerilerin geliştirilmesiyle sağlanır ki iç denetimin de yaptığı budur. Kurum kaynaklarının etkili, etkin ve verimli kullanıldığına yönelik makul güvence ve danışmanlık verme faaliyeti iç denetimin görev tanımı kapsamındadır. Kurumun faaliyetlerini etkili bir şekilde yürütebilmesini aksatabilecek engellerin tanımlanması ve bunların yönetilmesi risk yönetimi ve iç kontrol süreçleri ile gerçekleşebilir. İç denetçilerin kurumsal yönetim süreçlerine katkıları konusunda Sawyer vd. (2003:33), iç denetçilerin üst düzey yöneticilerin kendilerinin izleyemedikleri faaliyetlerin izlenmesi yoluyla katkı sağladıklarını ifade etmektedir.

Değer katma kavramına, denetim faaliyetinden faydalananlar ve denetleyenler gibi aktörler tarafından nasıl algılandığına bağlı olarak iki seviyede yaklaşılabilir. Denetimden faydalananlar, denetimin katma değerinin işletme yönetiminin karar alma sürecinde iç denetçilerce verilen öneri ve çıkarımlardan yararlanması olduğunu düşünmektedir. Denetleyenler ise katma değer, yönetimin daha iyi performans göstermesi için yapılan danışmanlık veya iç kontrol sisteminin işlevselliğinin artırılması ile ilgili olduğunu belirtmektedir (Ghita, 2006:75).

Yöneticilerin çoğunun, karar alma sürecinde iç denetimin verdiği tavsiyelerden faydalanmak istemesi iç denetimin değerini daha belirgin hale getirmektedir. İşlerin daha etkin ve verimli yürütülmesi ya da iç kontrol sistemine işlerlik sağlama kapsamında iç denetim tarafından yapılan tavsiyeler yöneticilerin daha doğru kararlar alabilmesine yardımcı olacaktır. Kurumda bir risk kültürü oluşturmak ve risk yönetim sürecini işler hale getirmek yöneticilerin üzerinde durması gereken önceliklerindedir ve iç denetimin katkısı bu noktada başlamaktadır. Risk yönetiminden bir fiil sorumlu olmayıp bu hususta danışmanlık ve güvence hizmeti verme fonksiyonu olan iç denetçiler, kurum kültürüne risk yönetiminin yerleşmesi için çaba sarf etmelidirler.

Jacques Renard (2003:54), “iç denetimin değişimi daha az riskli hale getirerek ama aynı zamanda onu destekleyerek, kuruma katma değer sağladığını ifade etmektedir. Katma değer, kurumun iç kontrolünü geliştirme kabiliyetidir. İç denetçi, denetim ve danışmanlık süreçlerinin kuruma kazandırdığı farklı bakış açıları ve tasarruflarla bir katma değer yaratıcısıdır.

Yapılan incelemelerde kurumların önemli finansal başarısızlıklarının altında yatan nedenlerin şunlar olduğu vurgulanmıştır: (Zecheru ve Nastase, 2005:299)

- İç politika ve prosedürlere uyulmaması,
- Zamanında tanımlanamayan riskler,
- Belirlenen, ancak gerçekleşmesi imkânsız olduğu düşünülüp tedbir alınmayan ama izleyen dönemde büyük etkisi olan riskler,
- İç kontrol sisteminin zayıflığı.

Yukarıda belirtilen nedenler, aşağıdakiler gibi bir dizi olumsuz çıkarımlarla ilişkilendirilebilir:

- İç politika ve prosedürlere uyulmaması, yönetimin temel rollerinden birini etkin bir şekilde yerine getirmede başarısız olduğu anlamına gelebilir.
- Risklerinin belirlenmemesi veya belirlenen risklerin gerçekleşmesinin mümkün olmadığına yönelik yapılan yanlış değerlendirmeler, risk konusuna gereken önemin verilmediğini gösterebilir.

- Risk analizinin sistematik olarak güncellenmemesi ve yönetici ve çalışanların kendi dikkatlerini bu konuya vermemeleri, organizasyonun iç kontrol sisteminde görünen zayıflıklara işaret edebilir.

Yöneticilerin, nihai risklerden kaçınmak için, denetim tavsiyelerinin uygulamaya konması gerektiğini anlamaları gerekir. Değer katma kapsamında, iç denetçiler yöneticileri bilinçlendirmek için devreye girmeli, yöneticilerin risk yönetimi ve etkin bir iç kontrol sistemi tesisinde rol almalıdır.

İç denetim sisteme katkısı raporu, bulgusu ya da önerileri değildir. İç denetim değeri, kurumun iç kontrol sistemini iyileştirme kapasitesi ile temsil edilir. Aynı zamanda, iç denetim, yarattığı tasarruflar, fırsatlar ya da önlediği zararlar sayesinde veya kuruluşun politikalarını daha etkin hale getirmeye katkısıyla da katma değerde bulunur. (Popescu, Vasile, 2011:59)

Bir kurumda iç denetimin katma değerine örnek oluşturabilecek hususlardan bazıları şunlardır: (Floştoi, 2012:162)

- Yapının güvenlik açığını azaltmaya yönelik öneriler sunmak,
- Riskleri güncellemek,
- Risk analizinin sonuçlarına dayanarak, zayıf noktaları gösterip ek kontroller önererek veya mevcut olanların iyileştirilmesini önererek iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmak,
- Varlık kayıplarını engellemek,
- Önerilerin uygulanması sonucunda sağlan tasarruflar,
- Tedarik süreçleri, hizmet alımları gibi karmaşık işlemlerde risklere ilişkin erken uyarı prosedürleri geliştirerek fırsatların yakalanması,
- İşlemlerin ve faaliyetlerin şeffaflığını sağlayarak suiistimalleri önlemek,
- Önemli işlevsel bozukluklarla ilgili iç kontrolün yetkili organlarını ikaz etmek,
- Bulgularla ilgili verilen eylem planlarının uygulanmasını takip etmek,
- Performans göstergelerinin güvenilirliğini arttırmak,
- Performans ölçümü ile ilgili yöntemler önermek,
- Kurumda bilgi ve deneyim paylaşmak,
- İyi uygulama örneklerinin kurumun tümünde yaygınlaşmasını sağlamak.

### 3.DEĞER KATMANIN ÖLÇÜMÜ

ABD'deki ENRON ve WORLD COM davaları ve dünyadaki diğer mali skandallar, kurumların risklerini azaltacak iç kontrol çerçevesinin daha iyi bir değerlendirmesini sağlayacak iç denetim birimlerine olan ihtiyacı ortaya koymuştur (Hass vd., 2006:835). İç denetim fonksiyonunun kurumlara kattığı değer, bunun ölçülmesinin somut yollarını ve ölçütlerini ifade eder. Bu bağlamda, iç denetim birimlerinin kattığı değere yönelik bir dizi ölçüt şu şekilde sıralanabilir (Mihret vd., 2008:567):

- Kurum içinde iç denetim birimine duyulan saygı;
- Yöneticilere verilen bulgu ve önerilerin kalitesi;
- Zamanında teslim edilen raporlar;
- Raporları üst yönetici tarafından önemsenmesi;
- Üst düzey yöneticilerin toplantılarına davet edilme;
- İç denetim bulgularının sağladığı tasarruf ve verimlilik;
- Çeşitli projelerde iç denetim biriminin görüşlerini almak için yapılan istek sayısı.

Buna ek olarak, iç denetçiler, yaptıkları faaliyetlerin performansını ölçmek için yeni yöntemler, süreçler ve araçlar kullanabilirler. Yüksek performans sadece, denetlenenlerin süreçlerinde değil aynı zamanda iç denetim birimlerinin süreçlerinde de aranmalıdır.

Yukarıda belirtilen hususlar, aşağıdaki gibi zaman içinde doğru cevaplar verilmesini gerektiren birkaç önemli soruyu ortaya çıkarmaktadır: (Bou-Raad, 2000:182)

- İç denetim doğru işi yapıyor mu?
- İç denetimin değer katıyor mu?
- İç denetim kattığı değeri nasıl kanıtlayabilir?
- İç denetim, değer katma konusunda kurumu nasıl ikna edebilir?

Bu sorular, iç denetim birimlerinin performans ölçüm sistemleri kurması gerektiği anlamına gelir. İç denetim birimleri finansal (niceliksel) ve finansal olmayan (niteliksel) göstergeler ve ölçüm araçları geliştirerek kuruma sağladıkları katma değeri tespit etmeli ve bunu örgüt çapında iletmelidir. 30 Temmuz 2002 tarihinde çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasasına göre (Sarbanes-Oxley Act-SOA,2002) bir denetim birimi, varlığının gerekliliğini göstermek için “paydaşlarına ve yönetim kadrosuna katma değer sağlamalı ve stratejik rolünü yerine getirebilmelidir” (Elder, Beasley ve Arens, 2010: 24).

İç denetim fonksiyonunun performansını ölçmek için bir yöntem olarak Tarlok Teji'nin önerdiği “Sinoptik Puan Tablosunun” geliştirilmiş versiyonları kullanılabilir (Popescu, Vasile, 2011:60). Bu yaklaşım, stratejik performans yönetimi yoluyla, kuruluşun hedefiyle karşılaştırıldığında performansın ölçülmesini mümkün kılar. Sinoptik puan tablosunu kullanarak, iç denetim birimi, kuruluşa katma değer getirebileceği ana alanları belirler. Bunlar organizasyonun finansal performansı, kurumdan hizmet alanların memnuniyet düzeyi ya da süreçlerin iyileştirilmesine yönelik hat yöneticilerine yapılan tavsiyeleri içerebilir. İç denetim birimi, üst düzey yöneticilerle de görüşerek, bu alanların her birine değer katmak ve bunları iyileştirmek için ana amaçları tanımlar. Örneğin, organizasyonun ana hedeflerinden biri, müşterilerden gelen şikâyetlerin sayısını azaltmak ise iç denetim konuyla ilgili verdiği denetim önerileri ile bu şikâyetlerin azalmasını hangi oranda sağladığı ölçülebilir. Her kurumun kendine özgü hedefleri olduğundan her bir sinoptik skor tablosu da kuruma özgü olmalıdır. Tarlok Teji'nin sinoptik skor tablosu Tablo 1'de sunulmuştur.

Bakış açısı	Amaçlar	Hedefler	Ölçüm
Müşteri	Müşteri memnuniyetinin sürekli yükselmesi	- Ödeme süresinin uzatılması - Zamanında yapılan teslimatların arttırmak - Müşterilerden gelen şikâyetleri azaltmak	- Ortalama ödeme süresi - Zamanında yapılan teslimat yüzdesi - Müşterilerden gelen şikâyet sayısı
Finansal	Finansal performansın sürekli yükselmesi	- Düşen maliyetler - Artan satışlar	- Ortalama birim maliyet - Kar oranları - Pazar payı

		- Pazar payının yükselmesi	- Yatırımın verimliliği
İç işleyiş	- İşletmenin iç işleyiş süreçlerinin sürekli geliştirilmesi	- Üretkenliğin artması - Kalitenin artması - Zaman döngüsünün azaltılması	- İşçi başına üretim - Hatalı parça oranları - Ortalama zaman

**Tablo 1.** Tarlok Teji'nin Synoptik Skor Tablosu

Kaynak: (Popescu M., Vasile E., 2011:59-64)

Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda iç denetim enstitüsü "İç denetim birimleri için sinoptik skor tablosu" başlıklı bir çalışma yapmıştır. Bu tablo, kurumların stratejik hedefleriyle karşılaştırmalı olarak iç denetim birimlerinin performanslarını ölçmek için kullanılmıştır ve sinoptik skor tablosu geliştirirken iç denetim birim yöneticilerinin göz önünde bulundurması gereken konuları içermektedir: (Dascalu ve Feleaga, 2006:691)

- İç denetim birimlerine ait katma değer sağlayan performans göstergelerini belirlemek;
- Kurumsal hedefler ile karşılaştırmalı iç denetim performansını ölçmek;
- Çeşitli performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı doğru şekilde yapmak
- Performans ölçümünün kuruluş içindeki iç denetim fonksiyonunun stratejik rolünü destekleyip desteklemediğini belirlemek.

Bu çalışma sinoptik skor tablosu geliştirilmesi için dört aşamalı bir süreç sunmaktadır: Stratejinin değerlendirilmesi, tasarlanması ve izlenmesi, performans ölçütlerinin belirlenmesi, sinoptik tabloya son halinin verilmesi ve sürekli gözden geçirilmesi.

Stratejinin değerlendirmesini kapsamında, iç denetim birim başkanları, iç denetim birimine yönelik güçlü ve zayıf noktaları, fırsatları ve tehditleri ortaya koyacak bir SWOT analizi yapmak isteyecek, stratejinin tasarlanması kapsamında ana stratejik konulara odaklanacak, İlk iki adımda oluşturulan ve sunulan stratejik hedeflerle bağlantılı performans ölçütlerini belirleyecek ve Sinoptik skor tablosunun faydasını ve verimliliğini sürekli değerlendireceklerdir.

İç denetim birimleri, kurumlarına değer kattıklarını kanıtlayabilmek için ulaşılan performanslarını ölçmeye yönelik yöntemlere sahip olmak zorundadır. Performans ölçümüne yönelik hazırlanan modellerden biri de Dengeli Başarı Göstergesi yaklaşımıdır.(Görmen, 2017:975)

Literatürde iç denetimin, örgütlerin yönetimi ve yönetişiminde oynadığı rolün önemini ortaya koyan aracılık teorisi (Xiangdong, 1997; Adams, 1994) veya işlem maliyeti teorisi (Spraakman, 1997) gibi çalışmalar mevcuttur. Literatürde (Dittenhofer, 2001) iç denetimin etkinliğini tartışan ve başarısı için temel prensipleri tanımlayan çalışmalar da vardır. Sawyer (1995) ve Van Gansberghe (2005) denetim etkinliğini sağlamak için iç denetim kalitesini artırmanın önemini vurgulamaktadır. Benzer şekilde, Ziegenfus (2000), iç denetimin performansının değerlendirilmesi ve hizmetlerin sürekli iyileştirilmesi yoluyla denetim



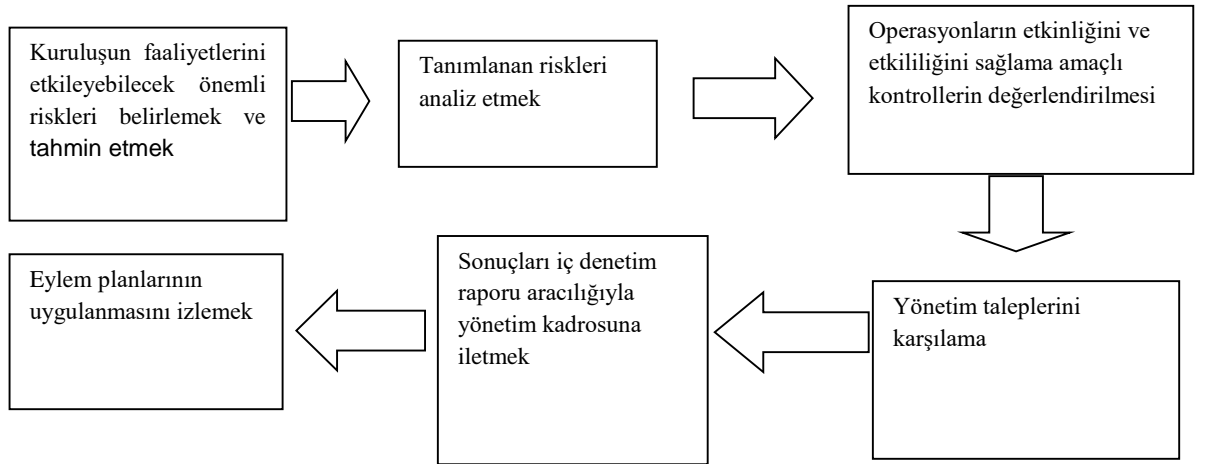
etkinliğinin sağlanabileceğini belirtmektedir. Roth (2003:34), katma değer sağlayan iç denetim fonksiyonlarının benzer özellikleri gösterdiğini ileri sürmüştür. Katma değer sağlayan bir iç denetim kavramı, iç denetimin etkinliği ile doğrudan ilişkilidir, çünkü ikincisi bir öncekinin ölçüsüdür. Bu görüşe katılan Savcuk (2007:277) kurumsal yönetimin bir parçası olan iç denetimin yalnızca etkin olması durumunda kuruma değer katabileceğini ifade etmiştir. Kendisi (2007:281-282) iç denetimin etkinliği için aşağıdaki nitelikleri kullanmıştır: denetim komitesi ile koordinasyon ve işbirliği, mesleki nitelik, deneyim, iç denetim stratejisinin varlığı ve sorumlulukların yerine getirilmesi. Arena ve Azzone (2009:44), iç denetimin etkinliğini, iç denetçilerin yetkinliklerine, gerçekleştirilen faaliyetlere ve örgütsel rolüne bağlamıştır. Roth (2003:35-37) iç denetim fonksiyonunun örgüte değer katabilmesi için beş ön şart belirlemiştir: örgütsel uyum, iç denetçi uzmanlığı, zorlu çalışma ortamına adaptasyon, denetim evrenine yönelik sürekli risk değerlendirmesi ve denetim hizmeti. Dittenhofer (2001:467-468), iç denetimin, örgütle yeterli etkileşiminin sağlanması, denetimde yeni yöntem ve teknolojilerin kullanılması suretiyle daha faydalı ve verimli hale geleceğini ve yönetimin gözünde konumunun belirginleşeceğini ifade etmiştir.

#### 4. İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİ ARTIRMAYA YÖNELİK YAPILACAKLAR

İç denetimin yarattığı katma değer varlığını ve miktarını ölçmedeki ciddi zorluklardan dolayı, iç denetçilerin denetlenen kuruluşların yönetimi tarafından değer katıcılar olarak değil de, kaynak tüketicileri olarak algılanması muhtemeldir.

Bu nedenle, denetim yapanların değer kattıklarını ortaya koyacak yöntemleri bulması esastır. J. Roth'a (2003:3) göre, değer katmanın yolları:

- Örgütü iyi tanımadan;
- Yenilik yapma cesaretinden;
- İç denetim mesleğinin uygulamaları hakkında mesleki bilgiden;
- Yaratıcılıktan geçmektedir.



Şekil 1. İç denetim değer katma ana süreçleri

Kaynak: (Bota-Avram C., 2008:136)

Bu faktörlere ve iç denetimin tanımına uygun olarak, performansı arttırmak ve değer katmak adına kurum içinde yürütülen ana faaliyet ve süreçlerin ve bunlarla ilişkili riskleri

tanımlamak iç denetçilerin en önemli görevidir. Bota-Avram'ın (2008:136) değer katmaya yönelik süreç analizi Şekil 1 'de gösterilmiştir.

Ayrıca, iç denetçilerin katma değeri artırmak için yapabilecekleri ana eylemler şunlar da olabilir: (Ray, 2009:6)

- IIA tarafından teşvik edilen kavramsal çerçeveye uyum;
- Denetçilerin mesleki eğitiminin geliştirilmesi;
- Denetçilerin denetimin önem düzeyinin farkında olmalarını sağlamak;
- Denetçilerin rutine girmesini engelleyecek bir ortam yaratmak;
- İyi denetim uygulamalarını geliştirmek için denetçilerin yaratıcılığını teşvik etmek ve ödüllendirmek;
- Daha verimli denetim tekniklerinin uygulanması;
- Paydaşlar ile sürekli iletişim yoluyla şeffaflık ilkesinin uygulanması.

Kuruma katma değer sağlamada belirleyici olan bir diğer faktör, önerilerin ve denetim raporlarının kalitesidir. Önerilerin katma değer üretmesi için, aşağıdaki gereklilikleri yerine getirmelidir:

- Denetim sonucu tespit edilen dar boğazların kök nedenini ele almak, böylece buna yönelik önerilerin hayata geçirilmesiyle de benzer dar boğazların oluşma riskini azaltmak;
- Olumlu değişimi teşvik etmek;
- Geleceğe yönelik olmak;
- Kurumun faaliyetlerini iyileştirmeye yönelik çözümler sunmak.

Denetim raporları, katma değer yaratılmasına katkıda bulunmak için şu gereklilikleri içermelidir: (Walz, 1997:51)

- Bulguları açık, anlaşılır, doğru ve kesin olarak ifade etmek;
- Raporun yazım üslubunda rahatsız edici tondan kaçınmak;
- İç kontrol eksikliklerinin net bir şekilde ifadesi.

Ayrıca iç denetim faaliyetlerinin bir parçası olarak danışmanlık faaliyetlerinin miktarının artırılmasının önemli olduğu söylenebilir. Bu, yönetim performansının ve kurumların iç kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi üzerinde olumlu katkıda bulunur. Bu yaklaşım katma değer yaratır ve iç denetim ile ilgili "teftiş etme algısını" önlemeye yönelik katkı sağlar.

## 5. SONUÇ

İç denetimin temel amacı, örgütün yönetim ekibine iç kontrol ve yönetim sistemi hakkında bağımsız ve tarafsız bir görüş sunmaktır. İç denetim, kaynakların titiz bir şekilde yönetilmesine, performansın artmasına, risklerin belirlenmesi ve ilgili çözümlerin bulunmasına yönelik eylemlere katkıda bulunur. İç denetim, yönetsel kararların amaçlarına ulaşmak için ne kadar uygun olduğuna ve örgütsel hedeflere ulaşmak için yönetsel kapasitenin değerlendirilmesine odaklanmalıdır. İç denetimin katma değer yaratmadaki katkısı uygun araçların kullanılmasıyla mümkündür.

İç denetim, kendini yenilemedikçe değer yaratabilmek için etkin ve etkili bir değişim aracı olarak hareket edemez. Başka bir deyişle, iç denetim, prosedürlerini, yöntemlerini, kavramlarını ve fikirlerini kurumun beklenti ve ihtiyaçlarına uyarlamadığı sürece ilerlemeye

yardımcı olamaz. Bu nedenle, iç denetimin periyodik olarak iç ve dış değerlendirmelere tabi olması önemlidir.

İç denetim fonksiyonunun bağlı olduğu örgütün iş süreçlerinde daha fazla rol alması ve sistemsal katkılarda bulunması yönetimin elini daha da güçlendirmiştir. İç denetçilerin bilgisi, deneyimi ve eğitimi yöneticileri için çok değerlidir çünkü örgütte, bütüncül bir bakış açısıyla tüm örgütü inceleyen, geliştirmek için önerilerde bulunan ve bunu raporlayan başka bir birim yoktur. Bunu da sağlayan katma değerli denetim ve danışmanlık hizmetleridir.

Sonuç olarak, katma değer kavramını tanımlamak ve iç denetçilerin kurumlara daha fazla değer katabilecekleri yolları belirlemek güç olsa da, iç denetim fonksiyonunun geliştirilmesi ancak değer katıcı güçlü bir denetim olgusunun kurumda yerleşmesiyle gerçekleşebilir. İç denetçiler, kuruma değer katmadaki sorumluluklarının farkında olmalıdır. Ayrıca, kurum yöneticilerinin iç denetimin gereğini ve önemini anlamaları için çalışmalarını yoğunlaştırmalıdır. Çünkü kurumların performanslarının arttırılması ve katma değer yaratılmasında iç denetim önemli bir faktördür.

**REFERENCES/KAYNAKÇA**

- ADAMS, M.B. (1994). "Agency Theory and the Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No.8: 8-12.
- ARENA M, AZZONE, G. (2009). Identifying Organizational Drivers Of Internal Audit Effectiveness. *Int. J. Auditing* 13: 43 – 60.
- BOOKAL, LE (2002). Internal Auditors: Integral to Good Corporate Governance, *Int. Auditor* 59 (4): 44 – 49.
- BOTA-AVRAM, C. (2008). "Adding Value – The Significant Substance of Internal Audit", *International Journal of Business Research*: 134-138.
- BOU-RAAD, G. (2000). Internal Auditors and A Value-added Approach: The New Business Regime, *Managerial Auditing Journal*, 15(4): 182-186.
- COOPER BJ, LEUNG P, WONG G (2006). The Asia Pacific Literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing J.* 21(8): 822 – 834.
- DASCALU D., FELEAGA, N.(2006). Internal Auditing in Public Institutions, *Editura Economică*: 691.
- DE LA ROSA, S (2007). Moving Forward With ERM. *Int Auditor.* 64(3): 50 – 54.
- DİTTENHOFER, M. (2001). Re-engineering the Internal Auditing Organization. *Managerial Auditing J.* 16(8): 458 – 468.
- DİTTENHOFER, M. (2001). "Internal Audit Effectiveness: An Expansion of Present Methods", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No.8: 443-450.
- ELDER R. J.; BEASLEY M.S., ARENS A. (2010). *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*, Thirteenth Edition, Pearson Education Inc., New Jersey: 20-24.
- FADZİL FH, HARON H, JANTAN M. (2005). Internal Audit Practices and the Internal Control System. *Managerial Auditing J.* 20(8): 844 – 866.
- FLOȘTOIU, S.(2012). The Objective Of The Public Internal Audit "The Value-Added", *Management And Economics, Revista Academiei Fortelor Terestre Nr. 2 (66)*: 162-166.
- GHÎTA, M. (2006). *Internal Auditing, Second Edition*, (Bucharest: Economic Publishing House, ): 75.
- GÖRMEN, M. (2017). Kamuda İç Denetim Performansının Ölçümünde Bir Model Önerisi: Dengeli Başarı Göstergesi (DBG) Yaklaşımı, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 19, Sayı 3*: 975-997.
- GRAMLİNG A.A., HERMANSON D.R. (2006). What Role Is Your Internal Audit Function Playing In Corporate Governance? *Int. Auditing* 21 (6): 37 – 39.
- HASS, S., ABDOLMOHAMMADİ, M., & BURNABY, P. (2006). The Americas Literature Review On Internal Auditing, *Managerial Auditing Journal*, 21(8): 835-844.
- IIA (2004), *Definition of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors. Altamonte Springs, FL. <https://na.theiia.org/> (10.01.2019)
- (IIA) (2009), *International Professional Practices Framework*. The Institute of International Auditors. Altamonte Springs. Florida. <https://na.theiia.org/> (10.01.2019)

- IIA (2017), International Standards for the Practice of the Profession of Internal Auditing. The Institute of International Auditors. Altamonte Springs. Florida. <https://na.theiia.org/> (10.01.2019)
- MELVILLE R. (2003). The Contribution Internal Auditors Make To Strategic Management. *Int. J. Auditing* 7: 209 – 222.
- MİHRET, D.G., & WOLDEYOHANNİS, G.Z. (2008). Value-Added Role Of Internal Audit: An Ethiopian Case Study, *Managerial Auditing Journal*, 23(6): 567-595.
- MİTEA, A. (2006). System Auditing in Public Institutions, (Bucharest: Edition of the Ministry of Administration and Internal Affairs,).
- MUHLESTEİN, C. (1993). Focusing On Exposures. *Int. Auditor* 50 (5).
- NAGY AL, CENKER WJ. (2002). An Assessment Of The Newly Defined Internal Audit Function. *Managerial Auditing J.* 17(3): 130 – 137.
- POPESCU M., VASIŁE E. (2011). İç Denetimin Katma Değer Konsepti, *Internal Auditing & Risk Management Anul VI, Nr.2(22)*: 57-64.
- RAY, E. (2009). Adding Value: How Modern Internal Auditing Assets Organizations in Achieving Strategic Objectives. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation: 1-17.
- RENARD J. (2003). Theory and Practice of Internal Audit, (Bucharest: Edition of the Ministry of Public Finances,): 22-54.
- ROTH, J. (2003). How Do Internal Auditors Add Value? Characteristics Common to Top-Rated Audit Shops Help to Shed Light on the Nebulous Concept of Adding Value, *The Internal Auditor*: 1-37.
- SARBANES, O. (2002). Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act. Available at [www.sarbanes-oxley.com](http://www.sarbanes-oxley.com) (10.01.2019).
- SAVCUK, O. (2007). Internal Audit Efficiency Evaluation Principles. *J. Bus. Econ. Manage.* VIII (4): 275 – 284.
- SAWYER, L.B. (1995). "An Internal Audit Philosophy", *Internal Auditor*, August: 46-55.
- SAWYER, LAWRENCE B.- DİTTENHOFER, MORTİMER D.- SCHEİNER, JAMES H. (2003). "Sawyer's Internal Auditing" 5th Edition: 33-45.
- SPRAAKMAN, G. (1997). "Transaction Cost Economics: A Theory of Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17 No.7: 30-43.
- XİANGDONG, W. (1997). "Development Trends And Future Prospects Of Internal Auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12 No.4/5: 2-4.
- VAN GANSBERGHE C.N. (2005). "Internal Auditing In The Public Sector: A Consultative Forum In Nairobi, Kenya, Shores Up Best Practices For Government Audit Professionals In Developing Nations", *Internal Auditor*, August: 69-73.
- WALZ, A. (1997). Adding Value: Creating Value Has Become a Matter of Survival, *The Internal Auditor*, February. : 51-54

- YEE, C.S., SUJAN, A., JAMES, K. (2007). "The Perceptions of the Singaporean Manager Class Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit in Singapore", paper presented at APIRA Conference, 2007.
- ZECHERU V., NASTASE M. (2005), The Management – Object of Internal Auditing, Editua Economică: 299-301.
- ZIEGENFUS, D.E. (2000), "Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard", Managerial Auditing Journal, Vol. 15 No.1/2: 12-19.

## **EXTENDED SUMMARY**

This study focuses on the problem of creating added value by the internal audit function. Prevention of waste of resources by keeping productivity and efficiency at the forefront in the organizational activities is the basis of creating value. Internal audit is an independent evaluator of the efficient use of resources. Synoptic score table is a tool for measuring the performance of internal audit in the organization. This tool enables the determination of areas where internal audit can add value to the organization. The development of the organisation's activities is the focus of the internal audit approach. One of the most important criteria that justifies the existence of internal audit units is the added value created by internal audit to the organisation. The main purpose of internal audit is to provide added value to the audited processes. Internal audit should be a value creator, not a source consumer. For this reason, this article contains information about the concept of value-added, the role of internal audit in this matter, how it can be measured and how to improve the effectiveness of internal audit.

Internal audit cannot act as an effective and effective tool for creating value unless it renews itself. In other words, internal audit cannot help to progress unless it adapts its procedures, methods, concepts and ideas to the expectations and needs of the organization. Therefore, it is important that internal audit is subject to internal and external evaluations periodically.

As a result, although it is difficult to define the concept of value added and to determine the ways in which internal auditors can add more value to the organizations, the development of the internal audit function can only be realized by establishing a strong audit phenomenon in the organization. Internal auditors should be aware of their responsibilities in adding value to the organization. In addition, internal auditors should intensify their efforts in order to make known of the importance and importance of internal audit by institution managers. Because internal audit is an important factor in increasing the performance of institutions and creating added value.