

**610 NOLU ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI
HÜKÜMLERİ İLE TÜRKİYE UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE
İÇ DENETİM VE İÇ DENETİM ÇALIŞMALARI****Yakup AKPINAR*****ÖZET**

Uluslararası denetim standartları, denetim uygulamalarında denetçilere yol gösteren ve uyulması gereken kurallar hakkında ayrıntılı olarak bilgi veren standartlardır. Uluslararası denetim standartları finansal tabloların denetimi yanında, gereken uyarlamalarla diğer bilgi ve ilgili hizmetlerin denetiminde de kullanılabilir. 610 nolu “Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması” standardı da bunlardan biridir. Uluslararası denetim standartları, temel ilkeler ve zorunlu prosedürler ile birlikte yol gösterici açıklama ve diğer unsurları içermektedir. Temel ilkeler ve zorunlu prosedürler, uygulamada yol gösteren açıklayıcı ve diğer kaynaklar kapsamında değerlendirilmektedir. Yol gösterici unsurlarla birlikte temel ilkeleri ve zorunlu prosedürleri anlamak ve uygulamak için, standardın içerdiği açıklama ve diğer unsurları kapsayan uluslararası denetim standardının tüm metnini göz önünde bulundurmak gerekmektedir.

İç denetim, 1990’lı yıllardan beri dinamik bir disiplin haline gelmiştir. İç denetimin rolü ve gerektirdiği beceriler, günümüzde pek çok tartışmanın ana konusunu teşkil etmektedir. Standardın incelenmesi ve Türkiye uygulamaları bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Denetim Standartları, İç denetim.

* Öğr.Gör., Kırklareli Üniversitesi SBYO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü

**THE INTERNAL AUDIT AND INTERNAL AUDITING WORKS IN
THE FRAME OF TURKISH REGULATIONS AND PRINCIPLES OF
INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING, NUMBERED 610**

ABSTRACT

International standards on auditing are standards that give the detailed information about basic rules that must be applied and guide to auditors in auditing process. International Standards on Auditing (ISAs) are to be applied in the audit of financial statements and also to be applied, adapted as necessary, to the audit of other information and to related services. "Considering The Work Of Internal Auditing" number 610 is of the standards. ISAs contain the basic principles are essential procedures together with related guidance in the form of explanatory and other material. To understand and apply the basic principles and essential procedures together with the related guidance, it is necessary to consider the whole text of the ISAs including explanatory and other material contained in the ISAs.

Internal Auditing has during the 1990s become a dynamic discipline. The role and required skills of the internal auditing have been the subject of much recent discussion. Practices of Turkey and the inspection of standards is the topic of this article.

Key Words: International Standards on Auditing, Internal auditing.

GİRİŞ

Günümüz rekabet ortamında işletmeler, etkin bir şekilde faaliyet göstererek en düşük maliyetle en yüksek verimi elde etmek zorundadırlar. Ancak işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin karmaşıklaşması çeşitli riskleri de beraberinde getirmektedir. Yönetimin riskleri önlemek amacıyla işletme varlıklarının korunması, hataların ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirilmesi gibi konularda doğru ve etkili kararlar alınabilmesi için, zamanında ve güvenilir veriler elde etmesi zorunlu bir hale gelmiştir. Söz konusu verilerin zamanında elde edilmesi etkin bir iç denetim sistemi ile mümkün olabilecektir.

İşletme sahiplerinin yatırımlarını koruma ihtiyacı ile, mesleki yöneticilerin işletme aktiflerini her türlü kötü kullanımlara ve yolsuzluklara karşı koruma ile ilgili sorumluluklarını yerine getirme ihtiyacından, işletme içinde koruyucu bir fonksiyonun kurulması ihtiyacı doğmaktadır. İşletmenin aktiflerinin korunması açısından, hem ortaklara hem de mesleki yöneticilere

ek bir güvence sağlayan bu fonksiyon, işletmenin kendi personeli olan ve iç denetçi olarak adlandırılan denetçilerin atanması olmaktadır.

Özellikle İkinci Dünya Savaşı sırasında artan aşırı talebi karşılayabilmek için, batı ülkelerinde işletmeler hızla büyümüştür. Savaş sonrasında, hızlı büyüme sonucu artan işletmelerarası rekabet, işletme yöneticilerini, işletmelerinde iç denetim departmanlarını kurmalarına yol açmıştır. Dünya’da ilk kez, ABD’de iç denetçiler 1941 yılında örgütlenmişler ve İç Denetçiler Enstitüsü’nü kurmuşlardır.

Bu makalede, iç denetim ve iç denetim çalışmaları; 610 nolu Uluslararası Denetim Standardının getirdiği hükümler ile Türkiye’deki uygulamalar açısından incelenecektir.¹

1. 610 NOLU ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI² HÜKÜMLERİ ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİM VE İÇ DENETİM ÇALIŞMALARI

1.1. Genel Açıklamalar

İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden saptanmış ölçülere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreç³ olarak tanımlanabilen denetim faaliyeti; kapsamına göre genel ya da özel, yapılaş nedenlerine göre zorunlu ya da ihtiyari, uygulama zamanına göre sürekli, ara ve son denetim olarak muhasebe ve finans literatüründe çok farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Ayrıca denetçinin statüsüne göre de bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi ayrımı

¹ Çalışmamızda, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayımlanan Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements-2006’da yer alan Uluslararası Denetim Standardı kullanılmıştır.

² INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING, NUMBERED 610: “CONSIDERING THE WORK OF INTERNAL AUDITING” (Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması)

³ Hasan KAVAL, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005,s.3-4; Ersin GÜREDİN, *Denetim*, 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1999, s.5; Hasan GÜRBÜZ, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, 1983, s.6-7; Jack E. KIGER ve James H. SCHEINER, *Auditing*, Houghton Mifflin Company, 1994, s.5; Yurdakul ÇALDAĞ, *Denetim ve Raporlama*, 1. Baskı, Gözlem Yayıncılık, Ankara, 2002, s.23.

yapılmaktadır. Bununla birlikte literatürde kabul gören ayırım denetim amaçlarına göre sınıflandırma yapılmasıdır.⁴ Bu ayrıma göre ise denetim türleri;

- a) Mali Tablolar Denetimi
- b) İç Denetim
- c) Uygunluk Denetimi
- d) Faaliyet (Operasyonel) Denetimi şeklindedir.⁵

Yöneticilerin işletmenin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığını, kanun ve düzenlemelere uygun hareket edilip edilmediğini ve işletme çıkar ve varlıklarının korunup korunmadığını tespit edebilmeleri için işletme içinde üretilen finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu kapsamda işletme içinde tüm düzeylerde sürekli olarak uygulanacak iç kontrol sistemleri ile işletme faaliyetleri ve iç kontrol sisteminin periyodik denetimini ve yönetime raporlanmasını temin edecek iç denetim sistemlerinin oluşturulması önem taşımaktadır.

1.2. Standardın Amacı

610 nolu Uluslararası Denetim Standardı genel anlamda, iç denetim ve iç denetim çalışmaları hakkında açıklamalara yer vermektedir. Standardın; iç denetimin kapsam ve amaçları, iç denetim ile dış denetçi arasındaki ilişki, iç denetimin anlaşılması ve ilk değerlendirme, işbirliğinin zamanlaması ve koordinasyon, İç denetim çalışmalarının değerlendirilmesi ve test edilmesi başlıkları adı altında ise konunun detayları açıklanmaktadır.

610 nolu Uluslararası Denetim Standardının 1. maddesinde söz konusu denetim standardının amacı; bu Uluslararası Denetim Standardı'nın (ISA) amacı, iç denetim çalışmalarının kullanılması kapsamında dış denetçilere standart oluşturmak ve yol göstermektir. Bu ISA, iç denetim personelinin dış denetim prosedürlerini gerçekleştiren dış denetçilere yardım etmesi durumları ile ilgilenmez. Bu ISA'da yer alan prosedürler finansal tabloların denetimi ile ilgili iç denetim aktivitelerine uygulanır, şeklinde belirtilmektedir. Aynı zamanda dış denetçi, iç denetim aktiviteleri ve varsa

⁴ Denetimin değişik amaçlarla sınıflama şekli için bkz., Tamer AKSOY, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 2002, s.55.

⁵ Denetim kavramı ve türleri hakkında daha geniş bilgi için bkz., Hasan KAVAL, *a.g.e.*, s. 3-14; Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.1-20; Yurdakul ÇALDAĞ, *a.g.e.*, s. 23-30; Nejat BOZKURT, *Muhasebe Denetimi*, 2. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999, s.17-33; Melih ERDOĞAN, *Denetim*, Eskişehir, 2001, s.2-26.

dış denetim prosedürleri üzerindeki etkilerini dikkate almalıdır. (ISA 610, mad.2)

1.3. İç Denetim Kavramı

İç denetim, işletmenin kendi iç kontrollerinin tatmin edici düzeyde işlediğini teyit etmek amacıyla kendi yararına sürdürdüğü, mali nitelikteki faaliyetler ve mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Esas itibarıyla, kurulu iç kontrol sisteminin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor veren bir birimdir.⁶ İç denetim hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesinde çok etkin bir araçtır.⁷ Amerikan İç Denetçiler Enstitüsü'nün kabul etmiş olduğu bir tanımlamada iç denetim, bir kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri geliştirmek üzere tasarlanmış, bağımsız ve nesnel bir sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak ifade edilmektedir. 610 nolu Uluslararası Denetim Standardının 3. maddesinde ise iç denetim; *bir kuruluşun yapısı içinde kuruluşa hizmet vermek üzere kurulan bir değerlendirme aktivitesidir. Fonksiyonları, diğerleri ile birlikte, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yeterlilik ve etkinliğini teşhis etmek, değerlendirmek ve izlemektir*, şeklinde tanımlanmıştır.

Dış denetim her zaman finansal konular ile ilgilenmesine rağmen, iç denetimin zorunlu konusunun finansal konular olması gerekmemektedir. Kapsamında finansal uygunluk ve faaliyet denetimleri yer alabilmektedir.⁸

Dış denetçi ifade edilen denetçi görüşü ve dış denetim prosedürünün yapısı, zamanlaması ve kapsamına ilişkin tam bir sorumluluk taşıırken, iç denetimin bazı kısımlarını kullanabilir. (ISA 610, mad.4)

1.4. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri

İşletme bünyesinde sürdürülen iç denetim faaliyetleri aşağıdaki nedenlere bağlanabilir:

a) Sorumluluk ve Hesap Verebilme: Her işletmede, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devredebilirler. Tüm yöneticilerin, çalışanların görevlerini

⁶ Hasan KAVAL, *a.g.e.*,s. 132

⁷ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*,s.176.

⁸ Jack E. KIGER ve James H. SCHEINER, *a.g.e.*,s. 864; Yurdakul ÇALDAĞ, *a.g.e.*,s.28.

etkin ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmediklerini ve işletmenin hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını öğrenmesi gereklidir. Söz konusu bilgilendirme faaliyetlerinde ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların kendi faaliyetlerini raporlamaları sırasında, mevcut olan çıkar çatışması nedeniyle astların düzenledikleri raporlar tam olarak yarar sağlamaz. Bu nedenle sistemlerin, yöntemlerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve verimliliği ile hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesinde, iç denetçiler, bilgi toplama, şartları analiz etme ve problemleri tanımlama konularındaki mesleki yeterlikleri nedeniyle belirtilen işlemleri yöneticilere vekaleten yaparlar. Bununla birlikte söz konusu değerlendirme görevi ölçme, onaylama ve tavsiyelerde sınırlıdır. İç denetçilerin yönetimin yerine geçerek çalışanların görevlerini tanımlamamaları gerekmektedir. Aksi halde, sahip olmaları gereken en temel özellik olan nesneliliği kaybederler.

b) Vekalet Teorisi: Günümüzde ticaretin büyük ölçülere ulaşması, beraberinde şirketlerin de ölçülerinin ve ölçeklerinin büyümesine yol açmıştır. Bu nedenle, aynı zamanda yönetici olan işletme sahibinin yerini büyük ölçüde profesyonel yöneticiler almışlardır.

İşletme sahipleri ve yöneticiler arasındaki bu ilişki vekalet akdine benzemektedir.⁹ Bu kapsamda; bir vekil olarak görev yapan yöneticinin söz konusu ilişkiden doğan borçlarını yerine getirmesi sırasında, ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkındaki işletme sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biri, yapılacak olan iç denetimlerdir. Bağımsız ve nesnel bir biçimde gerçekleştirilen ve tatmin edici sonuçlar veren denetimler, yöneticilerin taşıdıkları sorumlulukları yerine getirdikleri hususunda işletme sahiplerini daha kolay ikna etmelerini sağlayabilmektedir. Bu kapsamda iç denetçiler, finansal ve finansal olmayan işlem ve olayları konu alan denetimler ile işletme sahibi ve yöneticiler arasındaki potansiyel çıkar çatışmasını önlemektedirler.

c) Yönetime Danışmanlık ve Yardım: Modern bir iç denetçi yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve deneyime sahiptir. Yetişmiş iç denetçiler, işletmedeki hata ve hileleri açığa çıkarmak yanında, ileride benzeri sorunlarla karşılaşmaması için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler.

d) Tasarruf İhtiyacı: Profesyonel olarak yürütülen denetimler

⁹ Türk Hukuk sistemimizde ticari mümessil ve ticari vekile ilişkin düzenlemeler Borçlar Kanunu'nun 449-454. maddelerinde düzenlenmiştir.

sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sonucunda işletmeler maddi açıdan da büyük tasarruflar sağlamakta ve kazançlar elde etmektedirler. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte dahi olabilmektedir.

e) Hileli İşlemlere Karşı Korunma: Günümüzde, özellikle halka açık şirketlerde küçük pay sahiplerinin kâr payı alma gibi ortaklık haklarını tehdit eden en büyük tehlike işletmelerde meydana gelen hileli işlem ve eylemlerdir. Küçük pay sahiplerinin yönetsel açıdan herhangi bir hakimiyet sağlayamadıkları şirketlerde iç denetim birimlerinin bir diğer önemli görevi de işletme bünyesinde; çalışanlar, yöneticiler ve hatta yönetim kurulu üyeleri tarafından yapılabilecek hileleri tespit etmek ve bunların meydana gelmesinin önlenmesi için tavsiyelerde bulunmaktır.¹⁰

1.5. İç Denetimin Tarihi Gelişimi

Amerika'da, 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde, yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için, yalnız dış denetimle yetinilemeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu yüzden işletmeler iç denetim birimlerini kurmuşlardır. Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen, iç denetim türü 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. Bu yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler, profesyonellere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors-IIA) ile kurumsal kimlik kazanmıştır. Amerika'da kurulan enstitüyü, 1944 yılında Toronto'da kurulan ABD dışındaki ilk birlik ve 1948 yılında Londra'da kurulan Avrupa'daki ilk

¹⁰ İç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin hileli işlemleri ortaya çıkarmadaki zorlukları nedeniyle A.B.D'de hile denetçiliği (forensic accountig) adı altında yeni bir meslek ve mesleki örgütlenme ortaya çıkmıştır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz., Nejat BOZKURT, "Muhasebe Denetiminde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 94, Ekim-2000, s.56-61.

birlik izlemiştir.¹¹ İç Denetim Sorumluluk Hakkında Tebliğ İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ise aynı Enstitü tarafından 1978 yılında yayımlanmıştır.

Günümüzde 120'den fazla ülkede iç denetim enstitüsünün faaliyette olduğu ve bu enstitülerde 70 bin dolayında kayıtlı üyenin bulunduğu ifade edilmektedir. Diğer taraftan, Avrupa Ülkeleri Enstitülerinin oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'nda da (ECIIA) 28 Avrupa ülkesi ve İsrail temsil edilmekte olup, 12.500 kayıtlı üyesi bulunmaktadır. Ülkemizde ise, İç Denetim Enstitüsü (TİDE) 19.09.1995 tarihinde kurulmuştur. Enstitünün, Türkiye'nin önde gelen kuruluşlarında görev yapan çok sayıda üyesi bulunmaktadır.

Kuruluşundan bu yana düzenlediği mesleki toplantılar, eğitimler, iletişim seminerleri, uluslararası meslek standartlarının dilimize çevrilmesi gibi etkinlikleri ile Enstitü meslek bilinci ve etiğinin oluşturulmasında katkıda bulunmuştur. Enstitü, iç denetim mesleğinin uluslararası örgütlenmesi, mesleğin çalışma standartları, sorumlulukları ile ilgili terminolojinin yazılı olarak belirlenmesini, mesleki yeterliliğin uluslararası düzeyde belgelenmesini sağlamıştır.¹²

Geçen zaman içerisinde IIA Ahlak Kurallarını kabul etmiş, Profesyonel İç Denetim Uygulaması İçin Standartları geliştirmiş¹³, devamlı eğitimi sağlayan bir program oluşturmuş, Ortak Bilgi Yapılanması kurmuş ve bireylerin sertifikalı iç denetçi olarak tanınmalarını sağlayan bir sertifika ve sınav programı hazırlamıştır.¹⁴

¹¹ Hasan GÜRBÜZ, *a.g.e.*, s.74; Yalçın KÜÇÜKERTUNÇ ve Jean Pierre GARITTE, *Uluslararası İç Denetim Sempozyumu Açılış Konuşması* (02.10.1995), İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No:1, İstanbul.

¹² www.tide.org.tr

¹³ Bkz. EK-1

¹⁴ IIA 1974 yılından itibaren iç denetçi olarak çalışacak kişilerde mesleki yeterliliği oluşturmak amacıyla sertifika programı düzenlemektedir. Bu programa ve yapılacak sertifika sınavına kabulün şartları: a) Dört yıllık bir yüksek okul mezunu olmak (Hangi fakültelerin dahil olduğu ulusal İç Denetim Enstitüleri tarafından belirlenecektir.) b) Referans: Bir iç denetçi ya da başvuranın yöneticisi, profesörü gibi bir kişi tarafından tavsiye edilmesi gerekir c) Mesleki tecrübe: İki yıl iç denetçi ya da buna denk bir sıfatla çalışmış olması gerekir d) Gizlilik: Sınavın içeriğinin yetkili kişiler dışındakilere açıklanmaması gerekir e) IIA'nın Ahlak Kurallarına bağlı olmaya söz verme f) Düzenli eğitim: sertifika alan iç denetçilerin her iki yılda bir seksen saatlik eğitim programlarını tamamlamaları gereklidir. Sertifika sınavı her biri seksen çöktan seçmeli soru içeren dört bölümden oluşmaktadır. İç denetim başlıklı ilk bölüm denetim, profesyonellik ve hile konularında, iç denetim teknikleri başlıklı ikinci bölüm

1.6. İç Denetimin Kapsam ve Amaçları

İç denetimin genel amacı, bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. İç denetim, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalara uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğini araştırarak, işletmedeki kontrolleri ölçmeyi ve bunları değerlendirmeyi hedef alır ve yönetimin sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmesine yardımcı olur.

İç denetimin kapsam ve amaçları büyük ölçüde değişkendir. Bu kapsam amaçlar, kuruluşun büyüklüğü, yapısı ve yönetiminin ihtiyaçlarına bağlıdır. Genel olarak, iç denetim aktiviteleri aşağıdakilerin bir veya daha fazlasını kapsamaktadır:(ISA 610, mad.5)

a) Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin gözden geçirilmesi. Yeterli muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin oluşturulması yönetimin sorumluluğunda olup, bu durum sürekli olarak dikkat gerektirmektedir. İç denetim genel olarak, yönetim tarafından özel sorumluluğun verilmesi ve bu sistemlerin gözden geçirilmesi, operasyonun izlenmesi ve konu ile ilgili gelişmelerin tavsiye edilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

b) Finansal ve operasyonel bilginin değerlendirilmesi. Bu, ilgili bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi, gruplandırılması ve raporlanması yöntemlerinin değerlendirilmesi ve işlemlerin, bakiyelerin ve prosedürlerin detaylı olarak test edilmesini içeren hususlarda özel araştırmaları kapsamaktadır.

c) Kuruluşun finansal olmayan kontrolleri de dahil olmak üzere, operasyonların ekonomisi, verimliliği ve etkinliğinin gözden geçirilmesi.

d) Kanun, düzenleme ve diğer dış ihtiyaçlar ve yönetim politika ve direktifleri, diğer dış ihtiyaçlara uyumun gözden geçirilmesi.

610 nolu Uluslararası Denetim Standardının 5. maddesinde yer alan yukarıdaki ifadelerin ışığı altında iç denetimin kapsam ve amaçları;

- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı,

denetim kanıtlarını değerlendirmek ve problem çözmek, bilgi toplamak, dokümantasyon ve raporlama, örnekleme ve matematik, yönetim kontrolü ve bilgi teknolojileri başlıklı üçüncü bölüm bu başlıklardaki konulardan, denetim çevresi başlıklı dördüncü bölüm ise finansal muhasebe, finans, yönetim muhasebesi ve mevzuat konularından oluşmaktadır. Ülkemizde de ilk kez 17-18.05.2000 tarihinde yapılan İç Denetçi Sertifika Sınavı'na yönelik yıl içindeki eğitim programı TİDE tarafından sürdürülmüş ve sınava katılan 36 adaydan 4'ü uluslararası iç denetçi sertifikası almaya hak kazanmıştır. (*TİDE Bülten*, 2000-5)

- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı,
- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve yöntemlerin izlenip izlenmediği,
- Uygulamanın kanun ve düzenlemelere uygunluğu,
- Tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasının değerlendirilmesi,
- Faaliyet ve programlarda hedeflere ulaşılmasının değerlendirilmesi,
- Uygulamanın örgütsel plan ve politikalara uygunluğu,
- Varlıkların korunması hususunun değerlendirilmesi, konularından oluşmakta olup, bu kapsamda iç denetimin tavsiye edici, uygulayıcı, raporlama ve danışmanlık olmak üzere çeşitli rolleri bulunmaktadır.

Bu açıklamalar sonucunda iç denetimin işlevleri ise iki bölümde incelenebilir:

a) Mali Denetim: Aktiflerin varlığını saptamak, yapılan hileli işlemleri önlemek ve açığa çıkarmak, iç kontrol sistemlerinin incelenmesini de kapsayan muhasebe ve rapor verme sistemlerinin güvenilirliğini kontrol etme işlevidir.¹⁵

b) İşletme ve Yönetmelik Denetim: Klasik anlamdaki denetim mali ve muhasebe alanlarına yönelik olmasına karşın, modern iç denetim anlayışı, işletmenin tüm faaliyetlerinin ve işlemlerinin denetlenmesini öngörmektedir.¹⁶

1.7. İç Denetim - İç Kontrol

İç denetim, daha öncede ifade edildiği gibi işletmenin, kendi iç kontrollerinin tatmin edici düzeyde işlediğini teyit etmek amacıyla sürdürdüğü bir denetimdir. İç kontrol ise, COSO¹⁷ tarafından yapılan ve tüm

¹⁵ Para tahsilat ve ödemeleri ile ilgili yöntemlerin test edilmesi ve incelenmesi, stok sayımı yapılması, gider hesaplarının incelenmesi, borçlar için belirlenen ödeme, alacaklar için ise tahsilat yöntemlerini incelemek, alacak ve borç bakiyeleri için işletmenin alacak ve borçlularından belirlenen yöntemler kapsamında teyit istemek, bu yöntemlerin iç kontrol etkinliğinin sağlanmasındaki işlevlerini gözden geçirmek mali denetim faaliyetlerine örnek olarak verilebilir.

¹⁶ Arthur W. HOLMES ve Wayne S. OVERMYER, *Auditing*, Cilt:1, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5, 1975, s.197.(Çeviren: Oğuz GÖKTÜRK)

¹⁷ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (www.coso.org)

dünyada düzenleyici otoriteler tarafından olduğu kadar, denetim firmaları tarafından da benimsenen şekliyle en geniş anlamda; “Bir işletme veya diğer kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu; faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği (performans amaçları), finansal raporlamanın güvenilirliği (raporlama amaçları), yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum (mevzuata uyum), şeklinde sınıflandırılacak üç gruptaki amaçlara yönelik makul bir güvence temin etmek üzere tesis edilen bir süreçtir.”¹⁸ Etkin bir iç kontrol için; iyi bir örgüt yapısı, etkin bir muhasebe sistemi, yeterli nitelik ve sayıda personel bulunması gerekmektedir. 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 işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir.¹⁹ İç kontrol uygulamasına verilecek örnekler belirli belgelerde, işlemlerde birden fazla imzanın zorunlu olmasından, görev bölümü yapılmasına, kontrol hesapları tutulmasına, özel şifreler kullanılmasına ve bilgisayar dosyalarının yedeklenmesine kadar genişlemektedir.

1.8. İç Denetim İle Dış Denetim Arasındaki İlişki ve Farklar

Günümüzde dış denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki uyumun önemi giderek artmaktadır. Çok iyi işlediği bilinen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim bölümü bulunan yerde, bağımsız denetçi iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir, mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde rahatlıkla görüş belirtebilir.²⁰ Bu bağlamda, bağımsız denetçinin denetim çalışmaları sırasında yapmak durumunda kaldığı birçok işlem, iç denetçi tarafından yapıldığından, iç denetçi ve dış denetçi arasında pasif işbirliği olduğu söylenebilir. Ayrıca dış denetçinin desteği ile iç denetim programının planlanması ve iş bölümü yapılmasına dayalı aktif bir işbirliği de oluşabilmektedir.²¹

Bağımsız bir denetçi ile iç denetçinin çalışma alanları, yaptıkları iş ve

¹⁸ COSO, Internal Control-Integrated Framework, Execive Summary, <http://www.coso.org>

¹⁹ Hasan KAVAL, *a.g.e.*,s. 122

²⁰ Arthur W. HOLMES ve Wayne S. OVERMYER, *a.g.e.*,s. 124.

²¹ Nejat BOZKURT, *a.g.e.*,s.135.

amaçları farklıdır. Her iki tür denetim elemanları tarafından yürütülen çalışmaların yapısında, geniş farklılıklarla birlikte pek çok benzerlikler de bulunmaktadır. Gerek iç denetimin gerekse dış denetimin ortak alanlarına, muhasebe kontrollerinin uygunluğunun incelenmesi girse de, aralarındaki farklar benzerliklerden daha fazladır.

Bir dış denetçinin esas sorumluluğu, işletmenin mali tablolarının gerçek finansal durumunu ve işlemlerinin sonuçlarını yansıtır yansıtmadığını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını raporlamaktır. İç denetçilerin esas sorumluluğu konusunda ise; operasyonel denetimler yerine, yalnız muhasebe kontrollerini gözden geçirmelerine ilişkin görüşler olmasına rağmen, iç denetimin işletmenin tüm faaliyetlerini ve yönetimin işlemlerini gözden geçirmesi daha yararlı sonuçlar verecektir. Bir çalışanın zimmetine para geçirmesi işletmeye zarar verebilecekken, işletme kaynaklarının kötü yönetiminde iflasa neden olabilir.

İç denetçinin rolü yönetim tarafından belirlenmektedir ve amaçları finansal tablolara ilişkin bağımsız olarak rapor vermek üzere atanan dış denetçilerden farklıdır. İç denetim fonksiyonunun amaçları yönetimin gereklerine göre değişmektedir. Dış denetçilerin temel hedefi, finansal tabloların önemli hatalar taşıyıp taşımadığının tespit edilmesidir.(ISA 610, mad.6) Buna rağmen, amaçlarına ulaşmak için izledikleri yolların bazıları genellikle benzerlik göstermektedir. Bu sebeple iç denetimin bazı kısımlarından, dış denetim prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamını belirlemek için faydalanılmaktadır.(ISA 610, mad.7)

Dış denetim, yönetime sistemlerde ve kontrollerde gelişim ve tavsiyelerde bulunsa da, bunlar genellikle finansal merkezli olmaktadır. Dış denetçilerin finansal olmayan işlemlere yönelik inceleme yapması, işletmenin amaçları, sistemleri ve çalışanlarını çok daha iyi tanıyan ve işletmede tüm hesap dönemi süresince kesintisiz olarak inceleme yapan bir iç denetçi kadar yararlı olmayacaktır. Ayrıca dış denetçiler mali tablolara konu olmayacak ya da büyük çaplı etkisi olmayan hile, dolandırıcılık veya kaynakların kötü kullanımının belirlenmesi için fazla çaba harcamamaktadırlar. Varlığı fark edilen bir işlem hatası ya da uygunsuzluk bilanço büyüklükleri içerisinde önem ifade etmezken, iç denetçi bu aykırılığı bir ahlaki eksiklik, sistem, gözetim ve politika eksikliği olarak

yorumlayabilir.²²

İç denetim kuruluşun bir parçasıdır. İç denetimin otonomi ve tarafsızlığından bağımsız olarak bir dış denetçi, finansal tablolara ilişkin görüş beyan ederken sahip olması gereken tarafsızlığı sağlayamaz. Dış denetçi, denetim görüşüne ilişkin tüm sorumluluğa sahiptir ve bu sorumluluk iç denetim kullanımı ile azaltılamaz. Finansal tabloların denetimine ilişkin tüm yargılar dış denetçilere aittir.(ISA 610, mad.8)

İç denetçilerin diğer bölümlerden bağımsız olmaları ve görevlerini tarafsız olarak yürütmeleri arzulanır.²³ Ancak, iç denetçi için tam bir tarafsızlık ve bağımsızlıktan bahsetmek mümkün değildir. İç denetçi şirketin bir personeli olduğu ve şirketin amaçlarını onunla paylaşan, aynı şirket için çalışan kişilerle ilişkilere sahip olduğu için, doğal olarak dış denetçi kadar bağımsız değildir.

İç denetçinin bağımsızlığı, yeterli düzeyde örgütsel statüye sahip olmayla ve tarafsızlıkla sağlanabilir. Fakat bu durum, pratikte pek mümkün olmamaktadır. Çünkü, iç denetçiler genelde yönetim tarafından atanmakta ve kendileri için gerekli statü, yönetim tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle, en azından yönetime karşı tarafsız olamazlar. Bizzat yönetim tarafından kaynaklanan hataları, yönetime iletebilecek gücü kendilerinde bulamayabilirler. Ayrıca iç denetçiler, şirkete karşı ücret bağı ile bağlı oldukları için, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğinin, şirket yönetimi ile çıkar ilişkisi olmayan bağımsız, yetkili ve ehliyetli bir kişi tarafından onaylanması gerekmektedir.

İç denetçinin yaptığı işleri, eğer bir dış denetçi büyük bir kuruluş için yapmak isterse, tüm zamanını bir müşteriye tahsis edecek, bu nedenle belki de bağımsızlığı sekteye uğrayacaktır. Bağımsız bir denetçi bu nedenle iç denetçi ile işbirliği yapmak zorundadır. İç denetçi bağımsız denetçinin elde edemeyeceği, bağımsız denetimin de yürütülebilmesi için hayati öneme haiz, kuruluş, personel, faaliyetler ve fonksiyonlar hakkında daha çok bilgiye sahiptir. Bağımsız denetçinin görevi ise, kuruluşun faaliyetlerini yapıcı bir

²² İç denetçi ile dış denetçi arasındaki yöntem ve inceleme farkının ortaya konulabilmesi açısından kasa ve banka hesaplarının denetimi uygun bir örnek teşkil etmektedir. Bir dış denetçi kasa hesabını incelerken temel olarak kasa mevcutlarının kayıtlara uygunluğunu ve banka hesabında görülen değerlerin banka kayıtlarına uygunluğunu incelerken, iç denetçi kredi kartı sliplerinin günü gününe bankaya iletilip iletilmediğini ya da ödemeleri karşılama için hazır tutulan nakdin atıl kaldığı süreyi veya boşta kalan nakdin hafta sonları değerlendirilmediğini ya da hangi oranlardan değerlendirildiğini inceleyebilir.

²³ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*,s.176.

biçimde analiz ederek bu konuda bir uzman görüşü belirtmektir. Dış denetçilerin iç denetim birimine güvenmeleri, önemli ölçüde zaman ve emek tasarrufu sağlayarak dış denetimin maliyetini düşürecektir.

Dış denetçi, denetimi planlarken ve etkin bir denetim yaklaşımı oluştururken, yardım etmesi bakımından iç denetime ilişkin yeterli bilgi sağlamalıdır.(ISA 610, mad.9)

Etkin iç denetim genellikle, dış denetçinin uyguladığı prosedürlerin yapısı ve zamanlamasında düzenleme, kapsamında ise daraltma oluşturmakta, ancak tümünü ortadan kaldırmamaktadır. Fakat, bazı durumlarda iç denetim aktivitelerini değerlendiren dış denetçi iç denetimin dış denetim prosedürlerinde bir etkisi olmayacağına karar verebilir.(ISA 610, mad.10)

Bağımsız denetçinin iç denetçi ile aktif işbirliğine girebilmesi için bazı araştırmalar yapması gerekmektedir. Denetimin planlanması sürecinde, iç denetimin finansal tabloların dış denetimindeki özel denetim alanlarına ilişkin olduğunun tespit edilmesi halinde, dış denetçi iç denetim fonksiyonu üzerinde bir ilk değerlendirme yapmalıdır.(ISA 610, mad.11)

Dış denetçinin iç denetim fonksiyonunda gerçekleştirdiği ilk değerlendirme, dış denetim prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamını değiştirmek üzere iç denetimi kullanma konusunda dış denetçinin görüşünü etkileyecektir.(ISA 610, mad.12) Bu konuda bağımsız denetçi, iç denetçinin; tarafsızlığı, mesleki yeterliliği, çalışmalarının kalitesi ve test edilmesi hakkında karar vermek durumundadır.

610 nolu Uluslararası Denetim Standardının 13. maddesinde de ifade edildiği gibi, iç denetim fonksiyonuna ilişkin bir anlayış geliştirirken ve ilk değerlendirmeyi yaparken dış denetçinin kullanacağı önemli kriterler şunlardır:

a) Organizasyonel Durum: Bu kriter ile, iç denetimin kuruluş içindeki statüsü ve bunun objektif olma kabiliyetine etkisi ifade edilmektedir. İdeal durumda, iç denetim en üst yönetime raporlama yapacak ve diğer operasyonel sorumlulukları taşımayacaktır. Yönetim tarafından iç denetime uygulanan sınırlama ve kısıtlamalar dikkatlice değerlendirilmelidir. Özellikle, iç denetçiler dış denetçi ile tam bir bağımsızlık içinde ilişki kurmalıdır. İç denetçilerin bağımsız dış denetçiler gibi bağımsız olmaları beklenmektedir. Ancak bir işletmenin elemanı olarak çalışan iç denetçiden bu düzeyde bağımsızlık beklemek biraz iyimser bir yaklaşım olacaktır. Genel olarak iç denetçilerden çalışmalarında tarafsız olmaları beklenmektedir.

b) Fonksiyonun Kapsamı: Gerçekleştirilecek iç denetim görevlerinin yapısı ve kapsamı genel anlamda belirtilmelidir. Dış denetçi, yönetimin iç denetimin tavsiyelerine uyup uymadığını ve bunun ne şekilde kanıtlandığını dikkate almalıdır.

c) Teknik Yeterlilik: İç denetimin yeterli teknik eğitim ve uzmanlığa sahip iç denetçiler tarafından gerçekleştirildiği tespit edilmelidir. Örnek olarak, dış denetçi iç denetim personelinin işe alınma ve eğitim politikalarını, tecrübe ve profesyonel özelliklerini gözden geçirebilir. Bağımsız denetçi, iç denetçinin tarafsız olduğuna karar verdikten sonra mesleki yeterliliğini değerlendirecektir. İç denetçinin bilgi ve deneyiminin derecesi ile çalışmalarının güvenilirliği doğru orantılıdır.²⁴

d) Gerekli Mesleki Özen: İç denetimin doğru bir şekilde planlanması, yönetilmesi, değerlendirilmesi ve belgelenmesi gerekmektedir. Yeterli denetim kitapçıkları, iş programları ve çalışma kağıtlarının mevcudiyeti dikkate alınacaktır.

²⁴ Nejat BOZKURT, *a.g.e.*,s.138.

Tablo-1: İç Denetçi ile Dış Denetçinin Karşılaştırılması

NİTELİKLER	İÇ DENETÇİ	DIŞ DENETÇİ
Görevlendirme	İşletme yönetimi tarafından atanır, işletmenin çalışanıdır.	Şirketin yapmış olduğu sözleşme uyarınca görev yapar.
Amaç	İşletmenin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişiler.
Görev Kapsamı	Örgütte etkinlik, yeterlilik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler.	Öncelikle bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.
Lisanslama	Lisanslama mecburi olmamakla birlikte Sertifikalı İç Denetçi (CIA) lisansı alınabilmektedir.	Lisanslama zorunludur. Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA), ülkemizde ise SMMM veya YMM olması gerekmektedir.
Hataların Bulunması ve Önlenmesi	İşletmenin faaliyetleri sırasındaki her türlü hatanın bulunması ve önlenmesi ile doğrudan ilgilidir.	Hatanın mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilenir.
Sorumluluk	Yönetim kuruluna	Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır.
Bağımsızlık Derecesi	Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır.	Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.
Çalışma Zamanı	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder.	Denetim türlerine göre değişmekle beraber, genellikle yılda bir defa ve dönem kapandıktan sonra denetim yapar.
Çalışmaların Ayrıntı Derecesi	İşletme faaliyetleri ile ilgili ayrıntılı çalışmalar yapar.	

1.9. İşbirliğinin Zamanlaması ve Koordinasyon

Dış denetçi ile iç denetçi arasında işbirliğinin oluşturulması ve böylelikle de dış denetim-iç denetim koordinasyonun sağlanması konusunda 610 nolu Uluslararası Denetim Standardı'nda yer alan açıklamalar şöyledir:

Dış denetçi tarafından, iç denetim çalışmalarının kullanılması planlanırken, iç denetimin ilgili döneme ilişkin taslak planının dikkate alınması ve bu planın, mümkün olduğunca erken bir aşamada ilgililerce görüşülmesi gerekmektedir. İç denetimin dış denetçi prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde bir faktör olduğu durumlarda, en baştan işin zamanlaması, denetim alanlarının kapsamı, test aşamaları ve önerilen örnek seçimi, gerçekleştirilen işin belgelenmesi, değerlendirme ve raporlama prosedürlerine ilişkin metodlar konusunda mutabakat sağlanması yerinde olacaktır. (ISA 610, mad.14)

İç denetçilerle işbirliği, toplantıların periyot içerisinde uygun aralıklarla gerçekleştirilmesi durumunda daha etkin olur. Dış denetçi, ilgili iç denetim raporları konusunda bilgilendirilmeli ve bunları kullanabilmelidir. Ayrıca, iç denetçinin dikkatini çeken, dış denetçinin çalışmalarını etkileyebilecek önemli konularla ilgili olarak da, dış denetçiye bilgi verilmelidir.(ISA 610, mad.15)

1.10. İç Denetim Çalışmalarının Değerlendirilmesi ve Test Edilmesi

Dış denetçinin iç denetimin spesifik çalışmalarını kullanması durumunda, dış denetçi ilgili çalışmayı kendi amaçları doğrultusunda yeterliliğini tespit etmek üzere değerlendirmeli ve test etmelidir.(ISA 610, mad.16)

Bağımsız denetçi, iç denetimin örgüt içindeki statüsüne göre iç denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını veri olarak kabul etmek durumundadır. Bununla birlikte, bağımsız denetçi iç denetimin çalışmalarını incelemek ve gözden geçirmek durumundadır. Ayrıca, iç denetçilerin çalışma kağıtlarını ve raporlarını da gözden geçirmelidir.

İç denetçinin spesifik çalışmalarının değerlendirilmesi, çalışmanın kapsamının ve ilgili programların yeterliliğinin dikkate alınması ve iç denetime ilişkin ilk değerlendirmelerin uygunluğunu koruduğunun tespitini kapsamaktadır. Bu değerlendirme aşağıdaki incelemeleri kapsayabilir:(ISA 610, mad.17)

a) Çalışmanın, yeterli teknik eğitim ve uzmanlığa sahip kişiler tarafından gerçekleştirilmesi, asistanların çalışmalarının düzgün bir şekilde yönetilmesi, gözden geçirilmesi ve belgelenmesi,

b) Verilen kararlara mantıklı bir temel oluşturmak üzere yeterli uygun denetim kanıtı sağlanması,

c) Verilen kararların şartlara uyumu ve raporların çalışma sonuçlarıyla uyumlu olarak hazırlanması,

d) İç denetim tarafından açıklanan istisnalar ve olağanüstü konuların doğru bir şekilde çözümlenmesi.

Bağımsız denetçi, iç denetçinin yapmış olduğu çalışmaların kalitesine bakar ve bazılarını test eder. Kalite değerlemesi yapılabilmesi için aşağıda sıralanan göstergeler kullanılabilir:

- İç denetçinin yapmış olduğu çalışmaların amaçları karşılama yeterli olup olmadığı,

- Denetim programlarının nitelik düzeyi,

- İlgili çalışma kağıtlarının yeterli özellikleri taşıyıp taşımadıkları,

- Varılan sonuçların, incelenen denetim alanları için uygun olup olmadıkları,

- İç denetim raporunun nitelik düzeyi.

Dış denetçi ek olarak iç denetçinin yaptığı çalışmaları kısmen test edebilmek için ise;

- İç denetçinin yapmış olduğu çalışmaları tesadüfi olarak incelemek ve değerlendirmek,

- İç denetçinin incelenmiş olduğu benzer işlemlerden örnekler alarak incelemek ve iç denetçinin varmış olduğu sonuçlar ile karşılaştırmak gibi işlemleri de yapar.²⁵

İç denetim çalışmaları üzerinde yapılan testlerin yapısı, zamanlaması ve kapsamı; konunun riskliliği ve önemi hususunda dış denetçinin kararlarına, iç denetimin ilk değerlendirmesine ve ilgili işin iç denetim tarafından değerlendirilmesine bağlıdır. Bu tür testler, iç denetim tarafından değerlendirilen hususların sınanması, diğer benzer hususların sınanması ve iç denetim prosedürlerinin değerlendirilmesini içerebilir (ISA 610, mad.18). Dış denetçi, değerlendirilen ve test edilen spesifik iç denetim çalışmalarının sonuçlarını kayıt altına alacaktır.(ISA 610, mad.19)

²⁵ İç Denetçinin Değerlendirme Aşamaları İçin bkz. EK-2

2. TÜRKİYE’DEKİ MEVZUAT AÇISINDAN İÇ DENETİM

İç denetim, ülkemizde giderek daha çok tanınan ve işletme içindeki özerk yapısı ve tecrübesi ile üst yönetime katkı sağlayan stratejik bir role sahiptir. İç denetim mesleği, dünya çapında yaygın örgüt yapısına sahip, saygın bir meslektir. Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen, iç denetim türü 1940’lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. Ülkemizde ise iç denetim çalışmaları ile ilgili olarak İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur. Enstitü’nün meslek adına sunduğu en önemli imkanlardan biri, uluslararası referans niteliğini taşıyan "iç denetçi sertifikası" için yurtdışında yapılan sınav organizasyonunun ülkemizde yapılmasının sağlanmasıdır. Küreselleşme ile birlikte bu tür referansların önemi göz önüne alındığında, meslek organizasyonunun rolü daha iyi anlaşılmaktadır. Bu kapsamda; Enstitü iç denetçilere, üst düzey yöneticilere, işletme sahiplerine, düzenleyici otoritelere (Hazine, BDDK, TCMB, SPK, İMKB, vb.), meslek kuruluşlarına (Bankalar Birliği, TÜRMOB, vb.) referans ve danışma kaynağı, bilgi ve deneyim alışverişini sağlayıcı platform olarak önemli bir kuruma sahiptir.

Mesleki örgütlenme olarak yapılan bu çalışmalara rağmen iç denetim, ülkemiz mevzuatında değişik kanun, yönetmelik ve tebliğlerde kısmen yer alan hükümler çerçevesinde açıklanmaya çalışılmış, bu konu hakkında ayrıntılı bir standart hazırlanamamış ve açıklamalar bu belirtilenlerle sınırlı tutulmuştur.

Ülkemiz mevzuatında iç denetim konusu ile ilgili yer alan düzenlemeleri aşağıdaki şekilde inceleyebiliriz.

2.1. Sermaye Piyasası Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun²⁶ 16, 22/d ve 22/e maddelerinde, Kanunun 16,22/d,22/e maddelerine dayanılarak hazırlanan, Seri:X ve No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde²⁷, bağımsız denetim ile ilgili açıklamalara yer verilmiş, fakat iç denetimle ilgili herhangi bir düzenleme yer almamıştır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında

²⁶ 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete

²⁷ 12.06.2006 tarih ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete

Yönetmelik'in²⁸ 8. maddesinde ve Seri:X ve No:16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in²⁹ 19. maddesinde bağımsız denetimin türleri ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. İç denetimin bağımsız dış denetçiler tarafından değerlendirilmesine ilişkin olarak iç denetim konusuna, Seri:X ve No:16 sayılı Tebliğin 28. maddesinde, İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi başlığı altında kısmen yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme genel ifadelerden oluşmaktadır. Yine SPK, Seri:V, No: 68 sayılı Aracı Kurumlarda İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Tebliği³⁰ ve Seri: V, No:6 sayılı Aracılık Faaliyetinde Belge ve Kayıt Düzeni Hakkında Tebliğ³¹ ile aracı kurumlarda iç kontrol sisteminin minimum unsurlarını belirlemiş bulunmaktadır. Bu tebliğe göre, bağımsız denetçi de denetim raporunda iç kontrol sisteminin yeterliliği konusunda rapor verecektir. Ayrıca SPK, Emeklilik Yatırım Fonları için bağımsız denetim raporundan bağımsız olarak Fonun İç Kontrol Sisteminin Durumuna İlişkin Rapor örneği yayınlamış bulunmaktadır. Böylelikle, iç kontrol sistemi ve iç denetimde, bağımsız denetim kapsamına alınmış bulunmaktadır.

2.2. Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Türk Ticaret Kanunu (TTK) sistemi açısından iç denetim geniş anlamda denetleme ve dar anlamda denetleme olarak ikiye ayrılabilir. Geniş anlamda denetleme kapsamında; ortakların şirketin ticari defterleri ile yazışmalarını inceleme hakkı (TTK mad.363), azınlığın şirketin yöneticisi ve denetçileri dava etmesini isteme hakkı (TTK mad.341), yönetin kurulunun işlerin gidişi hakkında çalışanlardan bilgi isteme hakkı (TTK mad.328), genel kurulun yönetim kurulunu ve denetim kurulunu ibra etmeme hakkı (TTK mad.341, 369, 380) ve alacaklıların şirket hesabına sorumluluk davası açma hakkı (TTK mad.309) gibi ortaklığın iş ve işlemleri hakkında doğrudan ya da dolaylı olarak bilgi almalarını sağlayan çeşitli haklar yer almaktadır. Dar anlamda denetleme ise, sırf bu amaç ile görevlendirilmiş ve yetki verilmiş organ veya kuruluşlar tarafından yapılan denetlemelerdir.

TTK'nın Murakıplar başlıklı 3. bölümünde anonim ortaklıkların iç denetimine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun 347. maddesine göre, anonim ortaklıklarda genel kurul ve yönetim kurulu

²⁸ 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete

²⁹ 04.03.1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete

³⁰ 14.07.2003 tarih ve 25168 sayılı Resmi Gazete

³¹ 31.01.1992 tarih ve 21128 sayılı Resmi Gazete

yanında bulunması gereken zorunlu organlardan biri de denetim kuruludur. Anonim ortaklıkta iç denetim, bir kişi bulunması halinde denetçi, birden fazla kişi bulunması halinde denetim kurulu olarak adlandırılan organ tarafından yapılır. TTK'nın 347 ile 359. maddeleri arasında anonim şirketlerde denetçilerin seçimi, görevleri, sorumlulukları ve görevlerinin sona ermesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Düzenlemeleri

Ülkemizde iç denetim konusuna detaylı olarak yer verilen sektörün, bankacılık sektörü olduğunu görmekteyiz. Bankalarda iç denetim konusu, pek çok bankanın önemli miktarlarda zararları neticesinde daha da önem kazanmıştır. Banka zararlarına yol açan problemler analiz edildiğinde, etkin bir iç denetim sisteminin olmasıyla bu gibi zararların önlenebileceği sonucu ortaya çıkmıştır. İç denetim sistemi, bankayı zarara uğratabilecek problemlerin çok daha önce fark edilmesine ve böylece olası zararların önlenmesine imkan vermektedir.

Uluslararası düzeyde bankaların gözetimi ve denetimi konusunda faaliyet göstermek amacıyla kurulan Bankacılık Gözetim ve Denetim Komitesi (BASEL), bankacılıkta gözetim ve risk yönetimi konusunda sürdürülen çalışmalar çerçevesinde Bankacılık Gözetim Komitesi, iç denetim sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin olarak bir dizi prensip oluşturmuştur. Etkin bir iç denetim sistemi, banka yönetiminin en önemli unsuru ve aynı zamanda bankacılık faaliyetlerinin tam ve güvenli olarak sürdürülmesi için gerekli bir yapıdır. Güçlü bir iç denetim sistemi, bankanın amaçlarına ulaşılması, uzun dönemli kâr hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve güvenilir mali ve idari raporlamanın sürdürülmesi için gerekmektedir. İç denetim sistemi aynı zamanda, bankaların hem ilgili yasa ve yönetmeliklere, hem de kendi politika ve yöntemlerine uyumlu olarak faaliyet göstermesine ve bankanın ticari itibarını olumsuz etkileyebilecek beklenmedik risklerin en aza indirilmesine yardımcı olmaktadır.

Ülkemizde de Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), bankaların iç denetimine ilişkin olarak; Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik³² ile, bu yönetmelikle ilgili

³² 08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. BDDK aynı zamanda 31.01.2002 tarih ve 24657 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliği de yayımlamıştır.

olarak Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemlerine İlişkin Olarak Açıklanmasına Gerek Duyulan Hususlar başlıklı açıklamasını yayımlamıştır. Yönetmeliğin 1. maddesinde; “bu yönetmelik, bankaların, karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemleri ile risk yönetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu yönetmelik 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun 9. maddesinin 4 numaralı fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır” denilerek amaç, kapsam ve hukuki dayanak belirtilmiştir. Tanımlar başlıklı 2. maddesinde ise, “İç denetim sistemi, iç kontrol sistemi ile teftiş sisteminden oluşan bütünleştirilmiş süreç” olarak tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin ikinci kısmı, İç Denetim Sistemi başlığı altında; iç denetim, iç kontrol sistemi ve teftiş sistemi hakkında açıklamalara yer vermektedir. Üçüncü kısımda ise bankaların risk yönetim sistemi hakkında açıklamalar yer almaktadır.

2.4. Kamu Kesimi Düzenlemeleri

İç denetim kavramı, kamu kurumlarına 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu³³ ile gelmiştir. Kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67’inci maddelerinde; iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve bu kurulun görevleri düzenlenmiştir. İç denetim, 5018 sayılı Kanunda yer alan tanımı ve düzenlenmesiyle, uluslararası uygulamalara benzer olarak hüküm altına alınmıştır. 5018 sayılı Kanunun yayımlanmasından sonra, Kurulun sekreteryaya görevlerini yürütmek üzere Ocak-2004 tarihinde, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’ne bağlı olarak bir daire başkanlığı kurulmuştur. İç Denetim Daire Başkanlığı, Kurulun çalışmalarına yardımcı olmak amacıyla, çalışmalarını başlatmış ve iç denetime ilişkin kaynakları derlemeye ve ikincil mevzuatı oluşturan yönetmeliklere yönelik hazırlıklara başlamıştır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun Başkan ve Üyeleri, Bakanlar Kurulu Kararı³⁴ ile atanarak göreve başlamıştır. Kurul, kanunen hazırlanması gereken üç adet yönetmeliklerin ilk taslağını Eylül-2004 tarihine kadar hazırlayarak, 337 kamu idaresine yazılı olarak ve internet üzerinden kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Gelen görüşler çerçevesinde, hazırlanan yönetmelikler gözden geçirilerek tekrar kaleme alınmıştır.

³³ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete

³⁴ 30.06.2004 tarih ve 25508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 01.03.2004 tarih ve 2004/7449 sayılı Karar

Uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamaları dikkate alınarak, ülkemiz kamu idarelerine uygun olarak, iç denetimle ilgili; İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Taslağı, İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği Taslağı ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları ile Diğer Hususlar Hakkında Yönetmelik Taslağı hazırlanmıştır.

SONUÇ

610 nolu Uluslararası Denetim Standardı genel anlamda, iç denetim ve iç denetim çalışmaları hakkında açıklamalara yer vermekte ve konu hemen hemen tüm yönleriyle ortaya konmaktadır. Standart; genel açıklamalardan sonra, iç denetimin kapsam ve amaçları, iç denetim ile dış denetçi arasındaki ilişki, iç denetimin anlaşılması ve ilk değerlendirme, iç denetçi ile dış denetçi arasındaki işbirliğinin zamanlaması ve koordinasyon, iç denetim çalışmalarının değerlendirilmesi ve test edilmesi başlıkları adı altında konunun detaylarını açıklanmaktadır.

Denetim standartlarının bulunmadığı ülkemizde ise iç denetim konusu farklı kanun, yönetmelik ve tebliğlerde belirlenmiştir. Ülkemiz mevzuatı incelendiğinde, iç denetim ile ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayımladığı, Seri:X ve No:16 sayılı Tebliğin 28. maddesinde "İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi" başlığı altında genel ifadelerle kısmen yer verildiğini görmekteyiz. TTK'nda ise iç denetimle ilgili düzenlemeler, özellikle anonim ortaklıklar çerçevesinde yer almaktadır. Bunun yanında iç denetimle ilgili düzenlemelere detaylı olarak, BDDK'nın yayımladığı yönetmelik ve açıklamalarda rastlamaktayız. Pek çok bankanın, ülkemizdeki ekonomik krizler neticesinde önemli miktarlarda zararları ve hatta kapanmaları sonucunda, bankalarda iç denetim konusunun daha da önem kazandığını belirtmeliyiz. Kamu kesiminde ise iç denetim 5018 sayılı Kanunla düzenlenmiştir.

Bankacılık alanında yapılan düzenlemeler ve Uluslararası Denetim Standartları çerçevesinde ülkemiz mevzuatına uygun, gerek iç denetim ile ilgili ve gerekse genel anlamda denetim standartlarının oluşturulması, bu konuda önemli bir eksikliği giderecektir.

İç denetim sisteminin uygulanması halinde; gerek kamu kesimi kaynakları gerekse özel sektör, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde mali şeffaflık ve hesap verilebilir bir anlayışla yönetilebilecektir. Yapılacak

düzenlemeler ve uygulamalar ile, denetim sisteminin uluslararası uygulamalar paralelinde geliştirilmesi sağlanarak, denetim alanında Avrupa Birliği mevzuatı ve uygulamaları ile uluslararası standart ve uygulamalar yakalanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Borçlar Kanunu
Bozkurt, Nejat *Muhasebe Denetimi, 2. Baskı*, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999.
- Bozkurt, Nejat “Muhasebe Denetiminde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi* Sayı: 94, 2000
- Coso, Internal Control-Integrated Framework, Executive Summary, http://www.coso.org/publications/integrated_framework.htm executive_summary
- Çaldağ, Yurdakul *Denetim ve Raporlama, 1. Baskı*, Gözlem Yayıncılık, Ankara, 2002.
- Erdoğan, Melih *Denetim*, Eskişehir, 2001
- Gürbüz, Hasan *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, 1983
- Güredin, Ersin *Denetim, 6. Baskı*, Beta Yayınları, İstanbul, 1999
- IFAC, *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, 2006.
- Holmes, Arthur W. ve Wayne S. OVERMYER *Auditing*, Cilt:1, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5, 1975. (Çeviren: Oğuz GÖKTÜRK)
- Kaval, Hasan *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi, 2. Baskı*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005
- Kiger, Jack E. ve James H. SCHEINER *Auditing*, Houghton Mifflin Company, 1994
- Küçükertunç, Yalçın ve Jean Pierre GARİTTE *Uluslararası İç Denetim Sempozyumu Açılış Konuşması*, İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No:1, İstanbul, 1995.
- Resmi Gazete (www.rega.basbakanlik.gov.tr)
- TİDE Bülten*, 2000
- www.bddk.org.tr
- www.mevzuat.basbakanlik.gov.tr
- www.tide.org.tr
- www.tbb.org.tr

www.sayistay.gov.tr
www.spk.gov.tr

EK-1: İÇ DENETİM MESLEKİ UYGULAMASININ GENEL VE ÖZEL STANDARTLARINA İLİŞKİN ÖZET

100 BAĞIMSIZLIK: İÇ DENETÇİLER DENETLEDİKLERİ FAALİYETLERDEN BAĞIMSIZ OLMALIDIRLAR

110 Organizasyonel Statü: İç denetim departmanının organizasyon içindeki konumu, kurula denetim sorumluluklarını yerine getirme imkanı sağlayacak şekilde olmalıdır.

120 Objektiflik: İç denetçiler denetimlerinde tarafsız olmalıdırlar.

200 MESLEKİ YETERLİK: İÇ DENETİMLER YETERLİ VE GEREKLİ MESLEKİ ÖZEN GÖSTERİLEREK YÜRÜTÜLMELİDİR.

İç Denetim Departmanı

210 Kadro: İç denetim departmanı denetçilerin, eğitim düzeyleri ve mesleki yeterliliklerini denetim faaliyetleri için uygun ve yeterli düzeyde olmasını temin etmelidir.

220 Bilgi Beceri ve Diğer Unsurlar: İç denetim departmanı denetim sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli olan bilgi beceri ve diğer gerekli unsurlara sahip olmalı veya bunları temin etmelidir.

230 Kontrol: İç denetim departmanı, iç denetimlerin gerektirdiği gibi yapıldığından emin olmalıdır.

İç Denetçi

240 Uygulama Standartlarıyla Uyumluluk : İç denetçiler mesleki uygulama standartlarıyla uyumlu olarak görevlerini yerine getirmelidirler.

250 Bilgi Beceri ve Gerekli Diğer Unsurlar: İç denetçiler iç denetimin uygulanması için hayati önemi olan bilgi, beceri ve diğer unsurlara sahip olmalıdırlar.

260 İnsan İlişkileri ve İletişim: İç denetçilere, insan ilişkileri ve etkili iletişim konusunda yetenek kazandırılmalıdır.

270 Sürekli Eğitim: İç denetçiler teknik yeterliliklerini sürekli eğitim yoluyla korumalıdırlar.

280 Mesleki Disiplin: İç denetçiler denetimi gerçekleştirirken gerekli mesleki özeni göstermelidirler.

300 DENETİMİN KAPSAMI: İÇ DENETİMİN KAPSAMI, KURUMUN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN VERİMLİLİĞİNİN VE

YETERLİLİĞİNİN İNCELEMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ İLE ÜSTLENİLEN SORUMLULUKLARIN YERİNE GETİRİLMESİNDEKİ KALİTEYİ İÇERMELİDİR.

310 Bilginin Doğruluğu ve Güvenilirliği: İç denetçiler finansal ve idari bilgilerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve bu bilgilerin ölçülmesi, sınıflandırılması ve tespit edilmesinde kullanılan yöntemleri gözden geçirmeli, bunları raporlamalıdır.

320 Kurum Politikaları, Planlar, Prosedürler, Kanunlar ve Yönetmeliklerle Uyumluluk: İç denetçiler politikalar, planlar, prosedürler, kanunlar ile kurum faaliyetleri ve sonuçları hakkında önemli etkiye sahip kurallar ile uygunluğu sağlamak için kurulan sistemi ve hatta organizasyonun bütünlüğünün uyum içerisinde olup olmadığını denetlemelidirler.

330 Aktiflerin Korunması: İç denetçiler aktiflerin korunma yöntemlerini incelemeli, söz konusu varlıkları kontrol etmeli ve fiziken mevcudiyetini tespit etmelidirler.

340 Kaynakların Ekonomik ve Tekili Bir Şekilde Kullanımı: İç denetçiler kaynakların ekonomik ve verimli olarak kullanımını kontrol etmelidirler.

350 Faaliyetler veya Programlar İçin Düzenlenmiş Amaç ve Hedeflerin Gerçekleştirilmesi: İç denetçiler faaliyet ve programların belirlenen amaç ve hedeflerle uyumlu olup olmadıklarını veya bunların planladığı üzere gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini incelemelidirler.

400 DENETİMİN FAALİYETLERİ: DENETİM FAALİYETLERİ; DENETİMİ PLANLAMA, ÖLÇME, BİLGİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ, SONUÇLARIN İLETİLMESİ VE İZLEME SAFHALARINI İÇERMELİDİR.

410 Denetimin Planlanması: İç denetçiler her denetimin planını yapmalıdır.

420 Bilginin Derlenmesi ve Değerlendirilmesi: İç denetçiler denetim sonuçlarını desteklemek amacıyla bilgi toplamalı, analiz etmeli, bunları yorumlamalı ve söz konusu bilgiyi yazılı olarak raporlamalıdır.

430 Sonuçların İletilmesi: İç denetçiler yapmış oldukları denetimin sonuçlarını raporlamalıdır.

440 İzleme: İç denetçiler denetim sonuçları hakkında uygun önlemler alınıp alınmadığını takip etmelidirler.

500 İÇ DENETİM DEPARTMANININ YÖNETİMİ: İÇ DENETİM DEPARTMANI YÖNETİCİSİ, DEPARTMANI KURALLARA UYGUN

OLARAK YÖNETMELİDİR.

510 Amaç, Yetki ve Sorumluluk: İç denetim departmanı yöneticisi, departman yönetimi için bir yönetmeliğe, yetki ve sorumluluğa sahip olmalıdır.

520 Planlama: İç denetim departmanı yöneticisi departmanın sorumluluklarını yerine getirebilmesi için planlar oluşturmalıdır.

530 Politika ve Prosedürler: İç denetim departmanı yöneticisi departman üyelerinin çalışmalarına rehberlik edecek yazılı prosedür ve politikaları oluşturmalıdır.

540 Personel Yönetimi ve Geliştirilmesi: İç denetim departmanı yöneticisi kendi bölümünün insan kaynaklarını seçmek ve yetiştirme için bir program oluşturmalıdır.

550 Dış Denetçiler: İç denetim departmanı yöneticisi iç ve dış denetim faaliyetlerini koordine etmelidir.

560 Kalite Güvencesi: İç denetim departmanı yöneticisi departmanın faaliyetlerini değerlendirmek için bir kalite güvencesi programı düzenlemeli ve bunu uygulamalıdır.