

İÇ DENETİM ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER VE GELİŞMELER*

Dr. Öğr. Üyesi Birsal SABUNCU**

Araştırma Makalesi/ *Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös779- ös789

ÖS
779

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, iç denetimin tarihsel gelişim sürecini, mevcut durumunu incelemek, iç denetim anlayışındaki değişiklikleri ve gelişmeleri değerlendirmek, uygulanma ve mesleki boyutunu incelemektir. Yasal düzenlemeler doğrultusunda eğitim boyutu incelenmekte, iç denetimin günümüzdeki görünümü ve ülkemizdeki mevcut durumunu değerlendirilmekte ve geleceğe yönelik bir takım öngörülerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, Geleneksel İç Denetim, Modern İç Denetim

JEL Sınıflandırılması: M40, M42

CHANGES AND DEVELOPMENTS IN THE UNDERSTANDING OF INTERNAL AUDIT

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the historical development process of internal audit, to examine the current situation, to evaluate the changes in internal audit understanding and developments, and to examine the implementation and occupational dimension. In the

* Makale gönderim tarihi: 20.06.2018 ; kabul tarihi: 04.08.2018.

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Pamukkale Üniversitesi, Honaz Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, e- mail: bsabuncu@pau.edu.tr, orcid.org/0000-0002-3785-5446.

Atıf: Sabuncu, B. (2018). İç denetim anlayışındaki değişiklikler ve gelişmeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös779- ös789

direction of legal regulations, the dimension of education is examined, internal auditing is evaluated and the current situation in our country is assessed and a number of predictions are made regarding for the future.

Keywords: Internal Audit, Traditional Internal Audit, Modern Internal Audit

JEL Classification: M40, M42

1. GİRİŞ

İç denetim, firmanın gerçekleşmiş faaliyetlerini inceleyerek eksik ve hatalı noktaları belirleyerek yönetime rapor ederek firmaya değer katmak amacını güden yönetim ile işbirliği içinde olan danışmanlık faaliyetidir

İç denetim firmanın piyasadaki itibarı için önem arz etmektedir. Yaşanan uluslararası finansal krizler ve özellikle skandallar, etkin bir iç denetim sisteminin gerekliliğini daha açık bir şekilde ortaya koymaktadır. İç denetim yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığını araştırarak daha etkin ve verimli bir yönetimin oluşmasına destek olabilmektedir.

İç denetimin günümüzdeki anlayışı ise, teknolojinin gereksinimlerinden maksimum şekilde yararlanarak firmanın hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek riskleri belirleyerek henüz gerçekleşmeden problemleri yönetim ile paylaşarak gerekli önlemleri almak ve riske bağlı olarak ortaya çıkan fırsatları yönetime sunmak ve uygulanması konusunda yönetimi ikna etmek faaliyetlerinden oluşan karmaşık bir görevdir.

İç denetim, sosyal ve ekonomik gelişmeler, modernleşme sonucu ortaya çıkmıştır. Küreselleşen dünyadaki değişimin temel dinamikleri olarak; mal ve hizmetlerin arz ve talebine ilişkin yenilikler ve dijital dönüşüm ile birlikte ortaya çıkan yeni yapı, iç denetimin profilini değiştiren bir nitelik oluşturmaktadır. İç denetimde artık geriden gelerek işlemler gerçekleştikten sonra tespitte bulunmak yerine, geleceğe ilişkin öngörülerıyla risklerin fırsata dönüştürülmesi esastır. İç denetim ile ilgili literatür taramasında oldukça fazla sayıda çalışma olduğu tespit edilmiştir. Aşağıda belli başlı çalışmalara yer verilmiştir;

Akyel (2010), “Yönetimde İç kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi” başlıklı çalışmalarında bazı yapısal sorunlar ve uygulama eksiklikleri tespit edilmiş ve yetersizliklerin bir an önce giderilmesi önerilmiştir.

Baykara (2014), “OECD Ülkelerinde İç denetim” başlıklı çalışmasında, AB ve OECD ülkelerinde iç denetim sistemlerinin oluşturulmasına değinilmektedir.

Türedi ve diğerleri (2015) “Risk Odaklı Denetim” başlıklı çalışmalarında, risk odaklı denetimin kavramsal çerçevesi açıklanmaktadır.

Kurnaz ve Dindaroğlu (2015) “İç Denetim ve Bilgi Güvenliği İlişkisi: Bölgesel Bir Araştırma” başlıklı çalışmalarında, iç denetim ve bilgi güvenliği fonksiyonları arasındaki ilişkinin doğasını etkileyen faktörler ortaya çıkarılmaktadır.

Sabuncu (2017) “İşletmelerde İç Denetim İç Kontrol İlişkisi” başlıklı çalışmasında iç denetim ile iç kontrol ilişkisine değinilerek, iç denetimin başarısında iyi bir iç kontrol sisteminin kurulmasının önemi vurgulanmaktadır.

Bu çalışmada iç denetimin tarihsel gelişim süreci ve mevcut durumu incelenmekte, iç denetime ilişkin değışiklikler ve gelişmeler değerlendirilmekte, iç denetimin mesleki boyutu incelenmektedir. İç denetimin eğitim boyutu, iç denetimin ülkemizdeki mevcut durumu göz önünde bulundurularak geleceğe yönelik değerlendirmeler yapılmaktadır.

Dünyada ve ülkemizde hızlı değışim ve gelişmeye bağlı olarak birçok alanda olduğu gibi iç denetim alanında da inovasyon ön planda olmalıdır. Gelişen teknoloji ve dijital dünyadaki hız sonucu elektronik fatura, elektronik defter gibi kavramların gündemde olması ile düzgün ve doğru veri girişı iç denetimin başarısını etkilemektedir. Zamanın gerisinde kalmamak ve değışen koşullar altında başarı, iç denetimin felsefi olarak yenilikçi bir yaklaşımı benimsemesiyle mümkün olacaktır.

2. İÇ DENETİM

Uluslararası iç Denetçiler Enstitüsü (IIA), 1978 yılında iç denetime ilişkin bu tanımı yayınlamıştır. “İç denetim, bir organizasyon dahilinde kurulmuş, organizasyonun faaliyetlerini inceleyen ve değerlendirmeye tabi tutarak hizmet veren, bağımsız bir güvence fonksiyonudur” (Sawyer ve diğerleri 2003, 8).

İç denetim, firma varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütölüp yürütölmediğini, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve verimliliğini araştıran danışmanlık faaliyetidir (Çaldağ 2002, 28).

İç denetim çalışmalara optimal fayda katmak, kaynakların iktisadilik, verimlilik ilkelerine göre yönetim faaliyetini değerlendirmek ve danışmanlık yapmak amaçlı gerçekleştirilen bir faaliyettir (Bülbül 2009, 8).

İç denetime ilişkin tanımlara bakıldığında, bu tanımların iç denetimin tarihsel perspektiften gelişimi doğrultusunda farklılık gösterdiği, en yeni tanımların hep bir öncekini de kapsayacak şekilde genişleme alanı bulduğu görölmektedir. Buna ek olarak dünyanın dört bir yanında görev yapmakta olan iç denetçilerin mesleklerini farklı şekillerde icra ettikleri, mesleklerine ilişkin denetim kapsamlarının genellikle bağlı oldukları kurumların üst yönetimlerince belirlendiği bilinmektedir. Bunun getirdiği doğal sonuç ise, tüm bu farklı mesleki uygulama ve kapsamları ortak ve tek bir denetim tanımı haline getirmenin zorluğudur. Bu sorun, iç denetime ilişkin çeşitli meslek örgütleri ve kurumların çeşitli iç denetim tanımları ilan etmeleri ile açılmaya çalışılmıştır (Sawyer ve diğerleri 2003, 8).

Dünyadaki ve piyasalardaki değişim sonucu iç denetim tanımı da değişmiştir. IIA tarafından yapılan iç denetim tanımı, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek, geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır (www.tide.org.tr).

İç denetim hizmetlerinin kapsamına ilişkin rehberliği, Uluslararası İç Denetim Standartları yapmaktadır. Standarda göre; iç denetim faaliyeti finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği, etkinliği ve verimliliği, varlıkların korunması ve yasa, düzenleme ve sözleşmelere uyum açısından yönetsel süreçleri, faaliyet ve dijital sistemlerinin maruz olduğu riskleri değerlendirmektedir. İç denetim, mali tablolar ile ilgili görüş oluşturmak için muhasebe iç kontrolleri ile yetinen dış denetçilerden farklı olarak, örgütün pek çok operasyonundan gelen bilgiler ve bu operasyonlardaki kontroller ile ilgili bilgi sahibi olmaktadır.

ÖS
782

İç denetçiler firma içinde çalıştıklarından tüm operasyon ve sistemleri inceleyebilir, örgüt ve yürütülen aktiviteler ile ilgili hayati bilgileri pek çok resmi ve gayri resmi yoldan elde edebilirler. İç denetçilerin firmanın personeli olduğundan diğer yönetici ve çalışanlar ile işbirliğini daha kolay gerçekleştirmeleridir. İç denetçiler diğer çalışanlar ile uzun dönemli ilişkiler kurmakta ve dış denetçiler gibi organizasyon içinde yabancı olarak görülmemektedir. Bu sayede iç denetçiler, örgüt ile ilgili dış denetçilere açık olmayan pek çok önemli bilgi ve beyanı elde edebilmektedirler. Sahip olduğu bu avantajlar ile iç denetim, bir organizasyonun maliyet ekonomikliğini sağlamaya yönelik çaba ve uygulamaları ile ilgili önemli bilgilere ulaşabilmektedir.

2.1. Dünyada İç Denetim

İç denetim kavramının ilk ortaya çıkışı 1800'lü yılların ortasından itibaren dünya ticaretinde söz sahibi olmaya başlayan İngiliz tüccarların kendi elemanlarını mallarının kayıtlarının doğruluğunu kontrolünü yapması için görevlendirmeleri ile başlamıştır (Cangemi ve Singleton 2003, 7).

1850'li yıllarda muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında New York'ta "Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kanunu" nun çıkarılmasını sağlamışlardır. Yirminci yüzyılın başından itibaren karmaşıklaşan iş süreçlerinin de etkisiyle iç denetimin kapsamı ve işlevi değişmeye başlamıştır (Sawyer ve diğerleri 2003, 19- 44).

1940'lardan itibaren başlayan süreç; iç denetimi ve iç denetim kuruluşlarının belirginleşmeye başlamasıyla günümüzün iç denetçilerin uluslararası düzeyde temsilci olarak kabul edilmiş olan IIA'nın öncü kuruluşu olarak Amerikan İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulması ile 1941 yılında doğmuştur (Ramamoorti 2003, 3-7).

North American Company'nin iç denetim biriminin başkanı olan John B. Thurston iç denetim işlevinin tanınması ve anlaşılması için güçlü bir kamuoyu oluşturmaya çalışan ilk kişilerdendir ve Enstitü'nün kuruluşunda en çok emek veren kişi olarak anılmaktadır. 23 Eylül

1941’de New York’ta Williams Club’da yapılan örgütsel toplantıda iç denetçiler için yeni bir mesleki örgütün kurulması konusunda anlaşılmıştır. Thurston geçici organizasyon yöneticisi olarak esas mukavele ve yönetmeliğin hazırlanmasından sorumlu olarak atanmıştır. 17 Kasım 1941’de IIA’nın kuruluş belgesi düzenlenerek resmen kurulmuş, Enstitü kar amacı gütmeyen bir üyelik kuruluşu olarak tanınmış ve özel amaçları tanımlanmıştır. 1941’de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA–The Institute of Internal Auditors) uluslararası bir meslek örgütü olup merkezi Amerika Birleşik Devletleri’nin Florida eyaleti Altamonte Springs kentindedir. IIA, iç denetim mesleğinin küresel sesi, kabul edilen otoritesi, tanınmış lideri, baş savunucusu ve birincil eğitmenidir. IIA üyeleri iç denetim, risk yönetimi, kurumsal yönetim, iç kontrol, bilgi teknolojileri denetimi, eğitim ve güvenlik konularında çalışmaktadır (www.theiia.org).

IIA, iç denetimin büyümesine bir yanıt olarak firmaların ve kamu kuruluşlarının artan hacim ve karmaşıklıklarının sonucunda ortaya çıkan yeni yönetim gereksinimlerine bir tepki olarak gelişmiştir. IIA’nın kuruluşundan önceki yıllarda firmaların büyüme ve genişlemeleri, kontrol edilmelerini ve faaliyetlerinin verimliliğinin sağlanmasını gittikçe daha zor hale getirmiştir. Rekabet ekonomisine geçiş nedeniyle firmaların planlama, malzeme ve işgücü temini, hükümet düzenlemelerine uyum ve maliyet bulgularına daha fazla önem verme davranışlarında artış yaşanmıştır.

IIA tarafından ilk olarak 1947 yılında “İç Denetimin Sorumlulukları” başlıklı bir bildiri yayınlanmış ve bildiri de iç denetim, “bir organizasyona hizmet etmek amacı ile organizasyon içerisindeki faaliyetleri incelemek ve değerlemek için organizasyon bünyesinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu” olarak ifade edilmektedir (Ramamoorti 2003, 5-6). IIA, kurulduğundan itibaren iç denetime ilişkin işlevlerin kapsamını, standartları belirlemede, iç denetçilerin eğitimlerine ilişkin sertifika programları ve profesyonel olarak iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesini sağlamaktadır.

İç denetime ilişkin standartlar ilk kez, uluslararası bir mesleki kuruluş olan IIA tarafından iç denetimin rolünün ve sorumluluklarının özetini kapsayan standartlar yayımlanmaya başlanmıştır ve daha sonra bir düzen içinde bir araya getirilerek “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları” adıyla yürürlüğe girmiştir (Özeren 2000, 34). Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)’nin çıkarıp ilân ettiği iç denetim kılavuzunun kavramsal çerçevesidir. Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Yönetim Kurulu tarafından kabul edilmiştir. Daha sonra farklılaşan denetim yaklaşımları gereğince sürekli güncellenmektedir.

İç denetim mesleğinin en güçlü ve yaygın organizasyonu olan IIA, bünyesinde oluşturduğu komite ve çalışma gruplarıyla, iç denetim mesleğinin yürütülmesine ilişkin kapsamlı bir rehber olan Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)’u yayınlamıştır. IIA’nın resmi rehberi konumunda olan UMUÇ, zorunlu rehber ve kuvvetle tavsiye edilen rehberden oluşmaktadır. Zorunlu rehber, iç denetimin tanımı, ana prensipler, etik kurallar ve standartlardan oluşmaktadır. Kuvvetle tavsiye edilen rehber ise uygulayıcı rehber, tamamlayıcı rehberden oluşmaktadır (www.tide.org.tr).

2.2. Türkiye’de İç Denetim

Ülkemizdeki iç denetimin alanındaki kuruluşlar Türkiye İç Denetim Enstitüsü ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu’dur. Aralık 1994 yılında İç Denetim Enstitüsü (TİDE)’nin kuruluşu için ilk adımlar atılmıştır. 1995 yılında 47 kurucu üyenin çabalarıyla sivil bir toplum kuruluşu olan “İç Denetim Enstitüsü” ismi ile bir meslek örgütüne dönüştürülmüştür. 1996 yılında enstitü, IIA (The Institute of Internal Auditors) ve ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) üyeliğine kabul edilmiştir. Enstitünün adı “Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)” olarak onaylanmış ve enstitü tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları” Türkçeye çevrilmiştir (www.tide.org.tr).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) yaklaşık 1.000 üyesi bulunan dernek statüsünde çalışan bir kuruluştur. TİDE mesleki toplantılar, eğitimler, iletişim seminerleri düzenlemekte, iç denetimin işini yapacak olan meslek mensuplarının eğitim ve iletişimini gerçekleştirmektedir. Ayrıca enstitü “iç denetçi sertifikası” için yurtdışında yapılan sınav organizasyonunun ülkemizde Türkçe olarak yapılmasını sağlayarak da meslek mensuplarına önemli bir hizmet sunmaktadır.

Türkiye’de özel sektörde 1990’ lı yıllarda başlayan iç denetim çalışmaları kamuda 2003 yılında yasalaşmış ve yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Kamu ile ilgili iç denetim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiştir. Böylece kamu kurumlarında iç denetim birimleri kurulmuş ve iç denetim faaliyetine başlanmıştır. Bu süreçte 5018 sayılı kanun gereği iç denetim koordinasyon kurulu kurulmuş ve bu kurulun sorumluluğunda iç denetçilere üç aylık zorunlu eğitim verilerek sertifikaları verilmiştir. 5018 sayılı kanunda iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için, kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek ve rehberlik etmek amacıyla olan danışmanlık faaliyetidir. Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi olarak Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu faaliyetine devam etmektedir.

İç denetim mesleğinin uluslararası kapsam ve uygulamalarındaki söz konusu değişiklik ülkemizde de kendisini göstermektedir. Kamu kesiminde uluslararası iç denetim ve iç kontrol standartları çerçevesinde birer iç kontrol ve iç denetim sistemi oluşturulması çalışmaları devam etmektedir. Finans kesiminde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu düzenlemeleri, özel kesimde Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri ve yeni Türk Ticaret Kanunu’nun getirdiği değişiklikler mesleğin hızla uluslararası standartlara yaklaşmasına zemin hazırlamaktadır. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, ülkemizde iç denetim mesleğinin gelişiminde kilit rol oynamakta, söz konusu değişimin uluslararası standartlara uygun olması amacıyla tanıtım, eğitim, konferans ve kaynak geliştirme faaliyetlerinde bulunmaktadır.

3. İÇ DENETİM ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER VE GELİŞMELER

Yönetimler kendi sorumluluk alanlarındaki faaliyetlerde neler olup bittiğini fiziki olarak gözlemlemenin olanaksız olduğunu fark etmişlerdir. Bu yeni sorunlarla baş etmek üzere, yönetimler yeni ve özel birtakım personeli neler olup bittiği konusunda raporlama yapmak

ve nedenlerini araştırmak üzere görevlendirmeye başlamıştır. Bu yeni çalışanlar günümüzde “i denetçiler” olarak bilinmektedir. IIA, iç denetimin mesleki uygulamasına rehberlik etmek üzere uluslararası standartlar yayınlamıştır. Yasa ve düzenlemeler, i denetçilerin ve iç denetim faaliyetlerinin standartların bölümlerine uymalarını ve gerekli açıklamaların yapılmasını kabul etmektedir. Eğer standartlar başka kurumların standartlarıyla birlikte kullanılıyorsa iç denetim yazışmalarında diğer standartlara da atıf yapılmalıdır. Ancak, IIA Standartları ile diğer standartlar arasında uyumsuzluklar ortaya çıkarsa i denetçiler ve iç denetim faaliyetinin IIA Standartları’na uyması zorunludur, diğer standartların daha sınırlayıcı olması durumunda ise bu standartların kullanılabilceği belirtilmiştir (www.theiia.org).

İç denetimin kurum içinde yer almaya başladığı yıllarda iç denetimin görevi organizasyon faaliyetlerinden doğan kontrol ihtiyacını karşılamaktır. İ denetçiler tarafından bu görevi yerine getirmek için yapılan çalışmalar muhasebe kayıtlarının kurumun gerçek ekonomik faaliyetlerini yansıtıp yansıtmadığını, kurum politikalarına ve prosedürlerine uygunluğun sağlanıp sağlanmadığını araştırmak, aritmetik işlemlerin ve kayıtların puantajını yapmak olmuştur. Başlangıçta iç denetim örgüt içerisinde sınırlı bir sorumluluğa sahip, kurum faaliyetlerinin dar bir alanı üzerinde etkili olabilmıştir (Yılcıncı 2006, 8).

**ÖS
785**

İ denetçilerin çoğunun muhasebecilik unvanı yoktur. Bazılarına göre bu unvanın olması da gerekmez, çünkü bağımsız denetçilerin yaptığı bilanço veya türev araçların denetiminin tekrar i denetçiler tarafından yapılması kurum kaynaklarının boş yere kullanılması anlamına gelmektedir. Çoğu büyük kurumlarda i denetçilerle, bağımsız denetçiler daha yakından çalışmaya başlamıştır (Katz 2002, 18).

2000’li yıllarda yeniden düzenlenen iç denetim tanımı, değişen dünya koşullarında i denetçilerden beklenen geliştirici ve yapıcı rolün daha da artırıldığını göstermektedir. Kurum vrelerinde ortaya çıkan çeşitli değişiklikler kurum yönetimlerinden yeni beklentiler ve artan talepler doğurmaktadır. Bu beklentilerden en önemlileri olarak risk yönetimi, kurumsallık, kontrol gibi kavramların ön plana çıktığını grlmektedir. Bu talepler karşısında, i denetçilerin bu konularda anahtar rol oynayabilecekleri düşüncesi gelişmiş ve i denetçilerin çalışma alanları kontrolle sınırlı kalmayıp, risk yönetimi ve kurumsallığı da kapsayacak biçimde genişlemiştir (Yılcıncı 2006, 8).

İç denetim faaliyeti, denetlediği faaliyetlerden bağımsız ve tarafsız olmalıdır. İç denetim faaliyeti, görev kapsamının belirlenmesi, görevlerinin yerine getirilmesi ve alınan sonuçların raporlanarak iletilmesi konularında da her türlü müdahaleden uzak olmalıdır. Böyle bir serbesti ve tarafsızlık için örgüt içindeki konum çok önemlidir. Bu nedenle i denetçilerin, denetlenenlerin işbirliğini sağlayabilmek ve işlerini her türlü müdahale ve engelden uzak bir şekilde yapabilmek için kurumdaki en st yönetim kademesi tarafından desteklenmesi gerekir. Böyle bir destek örgütsel yerleşimde denetim birimini denetim komitesi ve yönetim komitesine bağlayarak oluşturulabilir (Cömert 2008, 128).

İ denetçilerden bir kontrol mekanizması olarak denetim yapması değil, kendi kendini kontrol eden bir mekanizma olması beklenmektedir. İç denetim kurumun geçmişini değerlemek ve onaylamakla uğraşmamalı, kurum amaçları ve stratejileriyle aynı doğrultuda ve anda hareket edebilmelidir. İ denetçiler, tüm sistemlerin ve elektronik güvenliğin düzenlenmesinde,

geliştirilmesinde danışman rolü oynamaktadır. İç denetim faaliyetleri tüm faaliyet türleri üzerine doğru genişlemektedir. Modern örgütlerde iç denetim üst yönetime bağlı olarak görev yapan kurmay bir bölüm olarak hizmet yapmaktadır. Zaman zaman iç denetimin aşağıdaki faaliyetleri yerine getirmekle görevli olduğu ve bu şekilde düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir (Yılancı 2006, 9):

-Finansal ve muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin güvenilirliğini, yeterliliğini ve uygulamasını gözden geçirerek değerlemek ve etkin kontrol sistemlerini geliştirerek uygulatmak,

-Faaliyet ve işlemlerin politikalara, plan ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak,

-Kurumun varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak,

-Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,

-Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak.

İç denetçiler, kendi yöneticilerinin tuttuğu kayıtları kontrol ediyorsa bu işi tarafsız bir gözle yapabilmeleri mümkün değildir. Denetim komitelerinin görevleri arasında iç denetçilerin bağımsızlığını korumak da vardır. Genellikle firmalarda iç denetçilerin raporlama görevleri denetim komitesi ile finans müdürü arasında paylaştırılmıştır. Bu tür firmalarda iç denetim birimi işlevsel olarak denetim komitesine, idari olarak ise finans müdürüne bağlıdır.

Geçmişte iç denetim yalnızca firma içerisindeki finansal usullere uygunluk denetimi iken, günümüzde finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimliliğin ve etkinliğin sağlanmasını içermektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu 2010, 31).

İç denetimin durağan bir alan olmayışı, karşılaşılan durumların çeşitliliği, değişen firma koşulları denetimin odak noktasının değişmesine neden olmuştur (Kızılboga 2013, 134). Bu değişim ile iç denetim firmanın karşılaşacağı riskleri önceden görebilen, bunlara karşı önlemler alınması için önerilerde bulunan, alınan önlemlerin etkinliğini değerlendiren, yönetim danışmanı bir işleve sahip olmaktadır (Özbek 2012, 20). İç denetim, bağlı bulunduğu firmada meydana gelen değişikliklerle dinamik bir biçimde ilgilenmekte firma performansının iyileştirilmesinde katkıda bulunmaktadır (Adiloğlu 2011, 52-53).

İç denetçiler karşılaştıkları durumlara ve firma koşullarına göre çok değişik denetim araçları ve yaklaşımları kullanabilmektedir. Bu bakımdan denetim yaklaşımı; denetim amaçlarına ulaşılmasına yardım etmek üzere rehberlik ve kontrol sağlayan bir sürecin taslağını ifade etmektedir.

İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamada yeni yaklaşımları beraberinde getirmiştir. Söz konusu yeni yaklaşımlar, daha proaktif bir yaklaşımın benimsenmesi, denetlenen firmaya “müşteri” olarak yaklaşım, risk yönetimi üzerinde daha fazla yoğunlaşmanın gereksinimi, denetim kalitesinin sürekli yükseltilmesi, teknolojik imkanlardan artan biçimde yararlanılmasıdır (Uzay 2003, 228-232).

İç denetimde günümüzde geline aşama gerçekleşen faaliyetlerin kontrolü ile gerçekleştirilen sonuç bazlı iç denetim anlayışı yerini, faaliyetler gerçekleşmeden tüm iş süreçleri dikkate alınarak iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen makro ve mikro risk değerlendirmeleri ile belirlenen risklerin yöneticiler tarafından ne şekilde yönetildiğini sorgulayan süreç bazlı iç denetim anlayışına bırakmış bulunmaktadır. İç denetim olgusu önleyici iç denetime dönüşmüş bulunmaktadır. Ayrıca iç denetimde değer katmak esastır.

Geleneksel iç denetim anlayışı değişmiş olup geçmiş verilerle ilgilenmekten çok gelecek verilerini tahmin ederek belirsizliklerden optimum faydayı sağlamak hedeflenmektedir. İç denetimde inovasyon olmaması mümkün değildir. En önemlisi iç denetimde dijital teknolojiye uyum sağlamak zorunluluğu olup değişim kaçınılmazdır. Günümüzün rekabetçi çağında firmaların inovatif yaklaşımları var olduğu sürece inovasyon iç denetimin felsefesi olmalıdır.

4. SONUÇ

İç denetimin temel faaliyeti eleştirmek olup üst yönetimi temsilen hareket etmektedir. İç denetimin görevlerini yapabilmesi uygun bir otoritenin desteği ile olmaktadır. Üst yönetimin iç denetime güveni tam ve sağladığı destek kesin olmalıdır. İç denetim tarafından faaliyetlerinin firmaya kattığı değer üst yönetimce farkındalığı sağlanmalıdır. İç denetimin dataları ve önerileri yönetim tarafından dikkate alınmalı, önemsenmelidir. İç denetim firma stratejilerinden, karar alma süreçlerinden yeterince haberdar olmalı, buna uygun inovatif faaliyetler geliştirmeli ve ihtiyaca göre kendilerini konumlandırmalıdır. İç denetimin denetlenen tarafla ve üst yönetim ile karşılıklı olarak problemlerin çözümüne yönelik bir ortaklık oluşturması ve sağlıklı bir iletişimi önemlidir. Belirlenmiş olan her eksiklik derinlemesine araştırıldığında yönetim ile ilgili ilkelerin ihlali ortaya çıkacaktır. Bu açıdan iç denetim ile üst yönetimin karşılıklı güvene dayalı ilişkileri gelecekte de devam edecektir.

Günümüzde iş dünyasındaki rekabet, teknolojik değişim ve gelişmeler, siber hile ve hırsızlıklar yeni iş yapış şekillerini oluşturmakta, birçok alanda hızla değişim ve dönüşüm sürecini getirmektedir. İç denetimin bugünün ve geleceğin beklentilerini karşılayabilme zorunluluğunda olup dönüşüm kaçınılmaz olacaktır. Bir dizi teknolojik gelişmeler diğer meslekleri zorladığı gibi iç denetim alanında da etkisini göstermektedir. Büyük veri analizleri, bulut bilişim, yapay zeka uygulamaları, blokzinciri (blokchain) gibi teknolojik gelişmeler ve tüm bu teknolojik başarıları harmanlayan gelecekteki dijital iç denetim günümüzdeki iç denetimin yerini alacaktır.

Teknoloji firmaları tarafından vergi hesaplama gibi basit ve tekrarlayan görevlerde yapay zeka kullanımı için çözümler sunulmaya başlanmış bulunmaktadır. Vergi hesaplama sürecinde yardımcı olan, konuşarak iletişim kuran, işlemler sırasında yönlendiren bir yapay zeka formunun geldiği sinyalleri verilmektedir. Aynı zamanda çok ama çok büyük verileri analiz edip vergi kaçakçılığının önüne geçecek sisteme geçme konusunda çalışmalar devam etmektedir. Tekrarlanan ve hata bedeli düşük işlerde yapay zekanın insan çalışanlardan daha başarılı olduğu, süreç boyunca hata oranı insaninkine denk bile olsa yapılan hatanın sonucunda çok küçük bir zarar olduğu gerçektir. İnsan yerine yapay zeka kullanmak bütçeler açısından fark yaratmadığı gibi, insanı daha verimli olabileceği başka görevlere aktarmak mümkün olabilecektir.

Geliştirilecek olan yapay zeka yazılımları her alanda olduğu gibi iç denetim alanında da iş yükünü azaltacağı ve çok daha geniş alanları kontrol edebileceği aşınadır. Yakın gelecekte dijital uygulamalar, ileri teknoloji iç denetim mesleğinde kaçınılması mümkün olmayan bir dönüşümün gerçekleşmesine neden olacaktır. Bilgisayarlar ve yazılımlar iç denetim mensuplarının işlerini kuşkusuz kolaylaştıracağı gibi aynı zamanda işlerinin bir kısmını da ellerinden alacaktır. Yapay zekanın kontrol ettiği bilgisayar sistemleri ile yapılan işler meslek mensuplarının işlerini azaltmaktan çok, iç denetçilik mesleğini yok edecek gibi görünmektedir. İç denetçinin işlerini akıllı yazılımlar gerçekleştireceğine göre iç denetimin bu dönüşüm yolculuğunda hızlıca kendini geleceğe hazırlayacak adımlar atması gerekmektedir.

Teknolojik dönüşüm iç denetimin işlerini zorlaştırmak bir yana stratejik karar desteği olma yolunda daha güçlü bir rol almaları konusunda kapıları aralayabilecektir. Öğrenen makineler rutin işleri yaparken iç denetimin gelecekte kritik karar destek danışmanlığına odaklanması gerekecektir. Günümüzde mesleki bilgi yeterli olurken gelecekte analitik düşünce yeteneği, iletişim yetkinliği, iş zekası, endüstriye özgü bilgi, bilgi teknolojilerine hakimiyet, iç denetçide aranan özellikler haline gelecektir. Bilgi teknolojileri, siber güvenlik, kurum kültürü, yönetim, veri analitiği gibi alanlarda gerçekleştirilen çalışmalarla üst yöneticilere karar verme aşamasında destek olmak, danışmanlık yapmak dönüşüm sonucu iç denetimin görevi haline gelecektir.

ÖS
788

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. 2011. İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Akyel, R. 2010. “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 19 (3), 1-22.
- Baykara, S.T. 2014. “OECD Ülkelerinde İç denetim”, Academia Social Science Index, 1 (14).
- Bülbül, M. 2009. Kamu İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum, T.C Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Cangemi, P. M ve T. Singleton. 2003. Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, 3. Baskı, New Jersey, John Wiley and Sons Inc.
- Cömert, N. 2008. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, İç Denetim Dergisi, 21, 24-28.
- Çaldağ, Y. 2002. Denetim ve Raporlama, Gazi Kitabevi, Ankara.
- <https://www.tide.org.tr> (Erişim Tarihi: 05.05. 2018).
- <https://www.theiia.org>, (Erişim Tarihi: 08.05. 2018).

- Katz, Y. 2002. "Internal Audit Charter and Audit Policies" <http://www.edu/adminaff>. (Erişim Tarihi: 05.05.2018)
- Kızılboga, R. 2013. Kurumsal Risk Odaklı İç Denetim İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Öneri, T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını Yayın No: 76, İstanbul.
- Kurnaz, N ve T. Çetinoğlu. 2010. İç Denetim. Güncel Yaklaşımlar, Umuttepe Kitabevi, Kocaeli.
- Kurnaz, N ve A. K. Dindaroğlu. 2015. "İç Denetim ve Bilgi Güvenliği İlişkisi: Bölgesel Bir Araştırma", Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi, 10 (1), 51-63.
- Özbek, C. Y. 2012. Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme, Matsa Basımevi, Ankara.
- Özeren, B. 2000. İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, T.C Sayıştay, Ankara.
- Ramamoorti S. 2003. Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects, The Institute of Internal Auditors, First Printing, Altamonte Spring, Florida.
- Sabuncu, B. 2017. "İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi", C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 18 (2), 161-174.
- Sawyer, L. B., M.A. Dittenhofer., H. J. Scheiner. 2003. Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Spring, Florida. 5.th Edition, Florida.
- Türedi, H., G. Zor., F. Gürbüz, 2015. "Risk Odaklı Denetim", Muhasebe Finansman Dergisi, 66, 1-20.
- Uzay, Ş. 2003. "İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler", 22. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, Antalya, 228-250.
- Yılancı, F.M. 2006. İç Denetim, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.