

DERLEME MAKALESİ / REVIEW ARTICLE

RİSK ODAKLI İÇ DENETİMİN STRATEJİK YÖNETİM ANLAYIŞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF RISK BASED INTERNAL AUDIT IN TERMS OF STRATEGIC MANAGEMENT

Dr. Öğr. Üyesi Oğuzhan ÇARIKÇI¹

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet YILDIRIM²

ÖZ

Günümüz iş dünyasında işletmeler değişim hızından her zamankinden daha fazla etkilenmektedir. Bir yönetim tekniği ve tercihi olarak değerlendirilen stratejik yönetim anlayışı bu süreçte, işletmeler açısından geleceği kurgulayabilmek için etkili bir şekilde kullanılmaktadır. Stratejik yönetim, işletmelerin yönetsel açıdan olduğu kadar denetim süreçlerinin yapılandırılmasında da etkin rol oynamaktadır. Küreselleşmeyle birlikte artan iş yoğunluğu, işletmelerin geleneksel denetim uygulamalarını yetersiz hale getirmiştir. İşletmeler için riskli faaliyetlerin artması ile birlikte iç denetim uygulamalarından, risk odaklı iç denetim uygulamalarına geçiş gerçekleşmiştir. İşletmelerin gelecekte karşılaşma ihtimali bulunan riskli alanlara yönelmesi, işletmelerin en az kayıpla en fazla kazancı elde etmesi açısından önem taşımaktadır. Söz konusu avantaj ancak, işletmelerin risk barındıran faaliyetleri önceden tespit etmesi ile mümkün olabilecektir. Bu çalışmanın amacı örgütlerde geleceğe yönelik planlanan hedefler ve alınması gereken kararların sağlıklı ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmesi için risk odaklı iç denetim anlayışına yönelik uygulamamalarından ne düzeyde faydalanılması gerektiğine dair tespitler yapılmasıdır. Bu bağlamda çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden doküman incelemesi tekniği kullanılmıştır. Çalışmada iç denetim, risk odaklı denetim, risk yönetimi, stratejik yönetim açısından risk odaklı iç denetim konuları ve ilişkileri incelenmiştir. Çalışma sonucunda özellikle dinamik bir yapı barındıran bazı sektörlerde risk odaklı iç denetim anlayışına dönük bir yönetim kültürünün örgütlere ciddi katkı sağlayabileceği öngörülmektedir.


Anahtar Kelimeler: Risk Odaklı İç Denetim, İç Denetim, Risk Yönetimi, Stratejik Yönetim.

JEL Sınıflandırma Kodları: M49, M19.

ABSTRACT

In today's business world, organizations are affected much more than ever from the pace of change. Strategic management approach, which is evaluated as a management technique and preference, is used effectively by enterprises in this process for building the future. Strategic management plays an active role in structuring the audit processes of the enterprises as well as the managerial aspects. The increasing workload with globalization has turned traditional auditing practices of organizations to be insufficient. For organizations, the increased risky activities provided a transition from internal audit practices to risk focused internal audit practices. The orientation of enterprises to risky areas that they are likely to encounter in the future is quite important for them to attain maximum income with minimum loss. The advantage in question can only be attained if the organizations determine the risk-bearing activities in advance. The aim of the study is to determine to what extent the risk

¹  Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, oguzhancarikci@sdu.edu.tr

²  Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümü, ahmet.yildirim@sdu.edu.tr

oriented internal audit approaches should be utilised for the realisation of future objectives and the decisions to be taken in organizations in a healthy and reliable manner. In this context, one of the qualitative research methods, namely document analysis technique, is used in the study. Risk-oriented internal audit subjects and relations are examined in terms of internal audit, risk-oriented audit, risk management and strategic management in the study. As the result of the study, it is foreseen that a management culture towards risk-oriented internal audit concept would yield serious contributions to the organizations, particularly for those in certain sectors having a dynamic structure.

Keywords: Risk Based Internal Audit, Internal Audit, Risk Management, Strategic Management.

JEL Classification Codes: M49, M19.

1. GİRİŞ

Genel manada örgüt, ortak amaçlar için birlikte çalışan bireylerin oluşturdukları büyük çaplı ve sistemli sosyal yapılardır. Yönetim ise, insan kaynağı, sermaye, teknik donanım gibi örgütsel kaynakların, örgütsel düzeydeki amaçları yerine getirebilmek üzere koordine edilmesidir.

Henry Fayol yönetim fonksiyonları içerisinde denetim unsurunu da dâhil etmekte, bu unsurla örgütlerin işleyişlerindeki hata, eksik ya da yanlış giden durumlar tespit edilebilmektedir.

Stratejik yönetim geleceği öngörülen şekilde biçimlendirerek, bir gelecek vizyonu etrafında konumlandırabilmektedir. Dolayısıyla günümüzde örgütlerin başarılı olabilmeleri, stratejik olarak yönetilebilmelerine bağlıdır. Bir yönetim tekniği ve tercihi olan stratejik yönetim sürecinde Fayol'un işaret ettiği yönetim fonksiyonları değişmemekte bilakis dış çevre üzerine odaklanmaktadır.

Yönetim bir strateji tercihi ve karar verme sürecidir. Yöneticiler karar aşamasından yönetsel süreçlerden elde ettiği verilere göre karar verirler. Bu bağlamda iç denetim ve iç kontrole dair boyutlar stratejik bir planlama unsuru olarak değerlendirilebilir. Bir yönetim fonksiyonu olarak iç kontrol, yönetimin desteği ve sahipliliği olmadan kurulamaz ve geliştirilemez. Stratejik yönetim sürecinde iç kontrol uygulamaları örgütsel hedeflerin ve yönetim işlevlerinin gerçekleştirilmesinde yöneticilere objektif bir veri sağlamakta, böylelikle kurumların etkin bir şekilde yönetilmelerinde önemli rol oynamaktadır.

Denetim fonksiyonunun ne derece önemli olduğunu geçmişte karşımıza çıkan Enron, Parmalat, Worldcom, Xerox, Waste Management, Sunbeam, Cendant, Ahold, Kanebo, Tyco gibi denetim skandalları göstermektedir. Özellikle büyük ölçekli işletmelerde bilanço makyajlama, kazanç yönetimi uygulamalarında yasal olmayan uygulamalar, hileli raporlama işlemleri, gider/gelir yükümlülüklerini gizleme, ciro farklılaştırmaları gibi yapılan yanlış uygulamaları tespit etmenin, hatta meydana gelmeden engellemenin yollarından birisi iç denetim uygulamalarıdır. Bahsi geçen bu skandallar ticari faaliyetlerde riskli olan durumların denetimlerinde dikkat derecesini de göstermektedir.

İç denetim uygulamaları işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmada stratejik yönetim sürecinde kullandıkları önemli rehberlerden birisidir. Risk yönetimi teorilerinin gelişimi ile birlikte işletmeler denetim yapılarının değiştirilmesi gerektiğine inanmışlar ve hareket planlarını risk temelli denetime doğru yöneltmişlerdir. Risk odaklı denetim işletmeye karlılığın sağlanması, sosyal imaj kazandırma, yapılan net tahminler ile ilerleyen dönemlerde karşılaşılabilecek risk faktörlerine hazırlıklı olma, etkin işletme yönetimi gibi çok geniş bir fayda alanı sağlayan iç denetim uygulamalarındandır. Bu şekilde işletmeler risk miktarını belirleyerek, risk kontrollerini tespit eder ve değerlendirmelerde bulunur.

Bu çalışmada, günümüz dünyasında işletmeler açısından sürdürülebilir rekabetin sağlanabilmesinde risk odaklı bir denetim anlayışının benimsenmesinin stratejik yönetim açısından önemi üzerinde durulmaktadır.

2. YÖNETİM, STRATEJİK YÖNETİM İLİŞKİSİ

Yönetim, örgütsel amaçların gerçekleştirilebilmesi için, ortak amaç ekseninde bir araya gelmiş insan sermayesinin planlanması, örgütlenmesi yönlendirilmesi ve kontrol edilmesiyle ilgili tüm süreçleri kapsamaktadır (Dinçer ve Fidan, 1996: 152). Diğer bir ifade ile planlama, örgütlenme ve denetim süreçleri yoluyla kaynakların senkronize

edilmesi çabasıdır. Eren'e (2009) göre yönetim, amaçlara ulaşmak için başta insan kaynağı olmak üzere mali kaynakları, donanımı, demirbaşları, hammaddeleri, yardımcı malzemeleri ve zamanı, birbiriyle uyumlu, verimli ve etkin kullanabilecek karar alma ve uygulama süreçlerinin toplamıdır (Eren,2009: 3-4). XX. yüzyılın başlarında yönetim biliminin doğuşuna öncülük eden Henri Fayol'a göre ise (2005: 6) yönetim, "öngörmek, planlamak, organize etmek, eşgüdüm ve kontrol etmek" anlamına gelmektedir.

Belirlenmiş amaçların etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla işbirliği ve koordinasyon sağlamaya yönelik faaliyetlerin bütünüdür. Ancak kökleri insanlık tarihine dayanan "yönetim" üzerine bilimsel çalışmalar 18.y.y.'in ikinci yarısından itibaren artmıştır. Harold Koontz'un (1961) tabiriyle yönetim bilimi düşüncesi endüstrileşme ile başlayan bir tarihsel sürecin sonucu olarak görülmelidir (Koontz, 1961: 87). Yönetime dair ilginin artması ve bilimsel bir bakış açısının kazandırılmasının gerekçelerinin başında Sanayileşme sonrası çevrenin değişim ve gelişimi ve bu değişim ve gelişimlere ayak uydurma zorunluluğu olmuştur.

Bir veya birden çoklu amaca ulaşmak için işbirliği geliştirmek üzere faaliyet ve etkinliklerin toplamından oluşan yönetim bazı özellikleri barındırmaktadır.

Bu özellikler (Tuan, 1979: 2):

- Yönetim belli bir amaca yönelmiştir,
- Yönetim bir grup etkinliğidir
- Yönetim bir işbirliği sürecidir
- Yönetim bir uyumlaştırma durumudur
- Yönetim bir otorite ve emir - komuta sürecidir
- Yönetim bir rasyonelleştirme sürecidir
- Yönetim bir işbölümü ve uzmanlaşma sürecidir

Bu bağlamda 80'li yıllar itibariyle örgüt-çevre diyagramında belirsizliklerin konsolide edilebilmesi amacıyla, örgütlerin kapasiteleri ve zaafı bağlamında değerlendirmeler yaparak rekabet şartlarını yeniden düşünceleri, etkili ve sürdürülebilir bir rekabet gücü elde edebilmeleri için ontolojik dinamiklerini yeniden üretebilecek stratejik önlemlerin alınabilmesi için alanyazında stratejik yönetim kavramı kullanılmaya başlamıştır. Günümüz rekabet şartları örgütler için stratejik yönetimin önemini arttırmıştır. Örgütler, mal ve hizmetlerine kurumsal bir kimlik kazandırabilmek, paydaşlarını örgütün amaç ve hedefleri doğrultusunda yönlendirebilmek için stratejik yönetim aşamasına geçmektedirler.

Latince de yol, çizgi anlamlarına gelen "strateji" terimi "sevketme, yöneltme, gönderme, götürme ve gütmeye" olarak tanımlanabilir (Güçlü, 2003: 66). Yönetim bilimi disiplini içerisinde rakiplerin faaliyetini dikkate alarak uzun dönemli projeksiyonlar içeren bir karar kümesi olarak tanımlanabilir. Genel yönetim açısından strateji, örgütün fonksiyonları arasında ortaya çıkan kaotik durumu çözümlen ve amaçları belirleyen özellikleri düzenleyen ve örgütün hedeflere ulaşması için tercih edilen kararların bütünüdür (Eren, 2000: 552). Ansoff, (1979), stratejiyi; risk ve belirsizlik halinde yetersiz bilgi ile karar alma yöntemi, M. Porter (1980) ise, kavramı rakiplere üstünlük sağlayacak karar ve faaliyetler olarak tanımlamıştır. Alanyazında strateji kavramı uzun vadede, örgütlerin çevresi ile olan ilişkilerini düzenleyen ve rakiplere üstünlük sağlamak amacı ile örgütün kaynaklarını harekete geçiren bir anlamsal içeriğe sahip olmuştur. Strateji ve yönetim kavramlarının birleştirilmesi ile oluşturulmuş olan stratejik yönetim ise, bir bakıma yönetsel olarak stratejiler geliştirmek ve bunları uygulayarak sonuçlarını kontrol etme sürecidir. Farklı bir açıdan stratejik yönetim, örgütün hedefleri bağlamında başarılı olması için çevresel değişimlerin baskısını dengeleyebilmek amacıyla, örgütün amaçları doğrultusunda planlanan, geliştirilen stratejilerin, örgüt içinde her türlü önlem alınarak uygulanması ve kontrol edilmesi süreci" olarak da tanımlanabilir (Dinçer, 1998: 35).

Stratejik yönetim bir paradigma tercihi olduğu kadar bir yönetim tekniği olarak da değerlendirilebilir. Bu açıdan stratejik yönetim bir örgütün gelecek tasavvurundaki hedefleri ve bu hedefe dair ortaya koyduğu iradenin tasvir edildiği bir analiz tekniğidir (Barry, 1986: 10). Dolayısıyla örgütlerin gelecek kurgusu içerisinde karşılaşılabilecek sorunlara dair üretecekleri ya da tercih edecekleri hamlelerin kapsamı da stratejik yönetim anlayışı içerisinde değerlendirilmelidir. Öte yandan stratejik yönetim, niteliksel ve niceliksel epistemolojinin düzenlenip, belirsiz şartlar altında etkili karar verebilme yaklaşımı olduğuna göre, yöneticiye yaratıcı ve sezgisel düşünce yollarına dair alternatifler sunar (Akgemci, 2007: 9).

Stratejik yönetim, yönetimin stratejik bir bakış açısıyla dizayn edilmesi vakasıdır. Dolayısıyla stratejik yönetim anlayışı ile orta ve uzun vadeli amaçların belirlenmesi, bu amaçlara ulaşmayı sağlayacak uygun politikaların seçilmesi ve örgütün bu amaçların gerçekleştirilmesi yönünde hareket edilmesi sağlanır (İşcan, 2000: 232). Stratejik yönetim anlayışı ile geleceği etkisiz ve eylemsiz bir şekilde karşılamak yerine, onu bir vizyon dahilinde şekillendirerek kendi geleceğine sahip çıkmak bütün örgütün hedefi olur” (Güçlü, 2003: 71).

Stratejik yönetim, kurgusu doğru oluşturulmuş bir vizyon ve misyon dahilinde tanımlanmış ve mutabakat sağlanmış hedeflere götüren bir yönetim tarzıdır. Dolayısıyla stratejik yönetim proaktif bir yönetim anlayışıdır. Statükodan arınmış, sürekli çevresel etkenlere karşı güncellenen, çevresel şartlara uyum sağlamaktan ziyade çevresel şartları değiştirme çabası içinde olan ve geleceği kurgu aşamasından inşa aşamasına taşıyan bir yönetim anlayışıdır.

Stratejik yönetim anlayışını yönetim biliminin kapsamı dışında ayrı bir boyutta değerlendiremeyiz. Çünkü stratejik yönetim paradigması, yönetim biliminin problem alanlarının içerisinde yer alan örgütlerin dış çevresi ile ilgili sorunlara dair tespitler yapar ve çözüm önerisi getirerek uzun vadede örgütlerin ne /nerede/nasıl olacağına dair cevapları verir (Dinçer, 2007: 35). Stratejik yönetim stratejilerin uygulanmasını, performansının ölçülmesini, yönelimlerin ve ortaya çıkan yeni sorunların sürekli olarak değerlendirilmesini gerektirir (Poister ve Streib, 1999: 310).

Ancak stratejik yönetim uzun soluklu, geleceği bağlayan salt bir plan hazırlama faaliyeti olarak değerlendirilmemelidir. Çünkü örgütün varolduğu çevrenin günümüzde hızlı bir değişim içerisinde olduğu düşünüldüğünde, geleceğe yönelik planlar yapmak ve bunları uygulamak çok da olası değildir.

Stratejik yönetim düşüncesine uzak örgütler, mali ve insani sermayelerini etkin/verimli bir şekilde kullanamamakta, karar ve tercihlerini bir vizyon kapsamı yerine, günlük kararlar üzerinde temellendirmekte ve konjonktürel dalgalanmalardan olumsuz yönde etkilenmektedirler (Başar, 1997: 90).

Stratejik yönetim anlayışı öncelikle örgütlerin üst yönetimi tarafından benimsenmesi gereken bir durumdur. Çünkü açık bir sistem olan örgütün uzun vadeli amaçları gelecek yönelimlidir. Örgütün amaçlarıyla toplumun menfaatlerini bütünlük içinde ele alan stratejik yönetim, örgütsel hiyerarşide orta ve alt kademe yöneticilerine rehberlik eder, örgütün kaynaklarının en etkili ve optimal şekilde kullanımı ile ilgili politikalar üretir (Dinçer, 1998: 36-38).

Stratejik yönetim paradigmasının örgütler ve kişiler açısından ortaya çıkardığı faydaları genel olarak özetlersek;

- Örgütlere ve bireylere uzun vadeli bir perspektif kazandırır,
- Örgütlere stratejik öneme sahip olgu ve olayların neler olduğunun anlaşılmasını sağlar ve bu unsurlara odaklanma imkânı verir,
- Değişen çevre koşullarına ayak uydurma fırsatı yaratırken, doğru zamanda değişimi gerçekleştirmek üzere esnek davranma imkânı sunar.

Öte yandan Jauch ve Glueck stratejik yönetimin yönetim süreçlerine sağlayacağı katkıları şöyle açıklamaktadır;

Stratejik yönetim, örgütlere değişen çevresel şartları durumları önceden kestirme imkanı verir, örgütlere açık amaçlar ve yönelimler sağlar, yönetim sürecinde yöneticilere yardım edebilmesi için ilerleme sağlar. Stratejik yönetim örgütte kararlarını sistematize eder, temel problemlerinin bilinmesi, açıklanması ve yorumlanmasında yöneticilere yardımcıdır (Yılmaz, 2009: 165). Stratejik yönetim örgütlerin iletişimine, projelerin eşgüdümüne, kaynakların verimli tahsisine ve bütçe gibi kısa süreli planlamanın gelişmesine de yardım eder. Bu bağlamda stratejik yönetim genel olarak “amaca dayalı yönetim” olarak tanımlanabilir. Ancak stratejik yönetim amaca yönelik olduğu kadar plana dayalı bir yönetim sürecidir. Yazılı bir plana indirgenen yönetim tekniği olarak stratejik yönetim anlayışının ortaya koyduğu planlar stratejik plan olarak adlandırılır. Stratejik yönetim aşamasında geleceğe dair kurgunun yazılı hale gelmesi olarak değerlendirebileceğimiz stratejik planlamada kısa ve uzun vadede eylemler ve bu eylemlere yönelik stratejiler net olarak belirlenir. Stratejik planlama, günümüzde teknoloji ve artan rekabetin örgüt çevresini daha az durağan ve daha az öngörülebilir kılması nedeniyle daha önemli bir hal almıştır (Safranski ve Kwon, 1991: 17). Stratejik planlama aşaması aynı zamanda yönetimi de katılımlı hale getirir. Çünkü stratejik yönetim sürecinin önemli bir aşamasını teşkil eden planlama sürecinde örgütün tüm paydaşlarının öngörülerini ve tekliflerini değerlendirilerek strateji haline dönüştürülür. Dolayısıyla planlama süreciyle beraber paydaşlar ve çalışanlar yönetime katılım sağlarlar. Fikri düzeyde yönetime katılan çalışanlar, yetkinin paylaşımı ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında da görüş zikrederler. Özellikle örgütün bir sistem yaklaşımı dâhilinde kurgulandığı stratejik yönetim sürecinde geleceğe yönelik planlama boyutuyla yetkinin devri de gerçekleştirilmektedir. Yetkinin

paylaşıldığı yönetim süreçleri çalışanlar açısından teşvik edici bir rol oynamaktadır. Yetki devri ve yetki paylaşımı yönetim basamaklarını da azaltılmasına imkan tanımaktadır. Dolayısıyla stratejik yönetim süreci yetki devri ve personel güçlendirme ilkelerini barındıran bir yönetim tekniği olarak değerlendirilmelidir.

Stratejik yönetim; örgütlerin hedef ve amaçlarını gerçekleştirmek üzere kararların açık net olarak paylaşılması, bütünlüğün tamamlanması ve değerlendirilmesinin bilimsel bir perspektifi olarak değerlendirilebilir.

Dolayısıyla stratejik yönetimin üç ana noktaya odaklanarak yönetim sürecini şekillendirir. Bu noktalardan ilki örgütün “hal’ini” anlamaya dönük stratejik analizdir. Stratejik analiz çeşitli tekniklerle örgütün bir bakıma röntgenini çekmektir. Diğer boyut ise örgütsel hedefler dâhilinde olan faaliyetlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve aralarından en doğru olanının seçilmesi sürecini kapsayan strateji seçimidir. Bu boyutta eylem planları ve faaliyet raporları belirleyici bir şekilde rol oynar. Son aşama ise belirlenmiş stratejinin nasıl uygulanması gerektiğinin planlanması ve gereken değişimin yönetilmesini kapsayan uygulama aşamasıdır.

Stratejik yönetim; örgütsel hedeflere varmak üzere yönetim, pazarlama, finansman/muhasebe, denetim/iç kontrol üretim faaliyetleri, araştırma-geliştirme ve bilgi-işlem sistemleri arasındaki entegrasyona odaklanmıştır. Bu bağlamda iç kontrol sürecinde stratejik analiz ve strateji seçimi stratejik yönetimin kullandığı önemli bir enstrüman haline gelmektedir.

2.1. Stratejik Yönetim Süreci Aşamaları

Genel manada stratejik yönetim sürecinde, örgütün belirlenmiş hedeflerine ulaşabilmesi için yazılı bir mutabakat olan stratejik plan yapılmasını, bu plana dair belirlenmiş strateji ve politikaların uygulanmasını ve tüm bu strateji ve politikaların uygulanmasına dönük olarak yönetimin amaçları ile uygunluğunun stratejik denetimi şeklinde olmak üzere üç ana aşamadan oluşmaktadır (Söyler, 2007).

Stratejik yönetimde planlama ve uygulama boyutlarından sonraki son ve belki de en kritik aşama denetim aşamasıdır. Denetim fonksiyonu yönetimin bir unsuru olduğu kadar stratejik yönetim sürecinde toparlayıcı ve değerlendirmeye imkân veren bir görev üstlenir. Çünkü denetim aşamasında, örgütsel hedeflere dair gerçekçi verilere ulaşabileceği gibi yeniden planlama ve uygulama için bir fırsat da yakalanabilir. Stratejik yönetimin son aşamasında stratejik düzeyde planlanmış ve uygulamaya sokulmuş hedef ve politikalar periyodik aralıklarla değerlendirilerek raporlanır. Stratejik yönetim sürecinde denetim geriye yönelik, inceleme mantığı ile hukuka uygunluk şeklinde değil, stratejik amaç ve hedeflerin (performans) düzeyinin ölçülmesi şeklinde gerçekleştirilir (Güner, 2004: 61). Stratejik yönetim sürecinde denetim aşamasının son halkası olan performans denetiminin gerçekleştirilebilmesi için planlama aşamasında performans değerlendirme ölçütlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Stratejik yönetim merhalesinde her uygulamanın hedefleri, standartlar ve bunlarla ilgili ölçütlere doğru bütünleşik, planlama sistemini etkin bir şekilde kontrol edecek ve yönetecek nitelikli personele ihtiyaç bulunmaktadır. Bu düzeyde yetkilendirilmiş personel aynı zamanda doğrudan kontrol misyonunu da yüklenecektir.

Stratejik yönetim sürecinde faaliyet dönemi sonu itibarıyla sürekli izleme, toplam kalite uygulamaları muhtemel hataları öngörüp meydana gelmeden gidermek ön plandadır (Eren, 2005: 463). Faaliyetlerin yapılması kadar, faaliyetleri yapılması sırasında kullanılan kaynakların örgüte maliyetinin de belirtilmesi gerekir. Bunun için performans kriterleri kullanılarak yapılan denetime performans denetimi denir (Güner, 2004: 61).

Bu bağlamda değerlendirilecek bir diğer yönetimde denetim boyutu iç kontrol süreçleridir. İç kontrol son dönemlerde yönetimin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. İç kontrol anlayışı ile stratejik yönetime dayalı oluşturulmuş faaliyetlerin etkinlik ve verimlilik, bütçe ve harcamalar, finansal tablolar ve muhasebe raporları dahil olmak üzere yürürlükteki yasalara göre gözlenmesidir.

İç denetim, stratejik yönetim sürecinde planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon boyutlarında özellikle üst yönetim birimlerine amaçlara yönelik faaliyetlerin performansları açısından oldukça sağlıklı bilgiler sağlayan yönetimin önemli bir parçasıdır.

3. DENETİM KAVRAMI

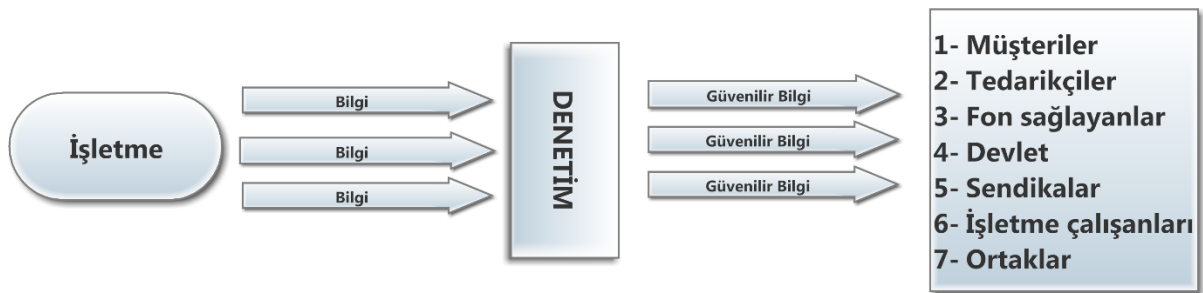
Tarihi, milattan çok öncelere dayanan denetim kavramının ticaretin ortaya çıkması ve gelişmesi ile paralel bir süreci bulunmaktadır. Ticaret ile birlikte yapılan faaliyetlerin ya da işlemlerin bir başkası tarafından da doğrulanma işlemine tabi tutulması, denetim yani kontrol kavramından başka bir şey değildir (Önder, 2008: 3). Türkçe bir

kelime olmayan kontrol kelimesi, Latince'den dilimize geçmiş ve içinde revizyon, teftiş, denetleme, murakabe gibi kelimelerin anlamlarının hepsini kendi içinde barındıran bir kavramdır. Kontrol en geniş anlamı ile “arzulanan bir amaca varılıp varılmadığını veya hangi ölçülerde varılmış olduğunu tahkik etmektir” şeklinde tanımlanmaktadır. Kontrol sonuç olarak bir kıyaslama işi olup, fiili durum ile olması gerekeni karşılaştırmaktadır (Aktuğlu, 1996: 7). Dolayısıyla kontrol kavramı denetlemede olduğu gibi iyi bir organizasyonun oluşumu, koordinasyon sağlanması ve sürekli sağlıklı işleyen bir planlama yapılabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Denetimin tarihçesine bakıldığında özellikle sanayi devriminden sonra resmi bir hale geldiğini söylemek mümkün olmaktadır. Sanayi devrimi ile birlikte 1900'lü yıllara kadar geçen zaman içinde anonim şirket şeklinde büyük işletmeler kurulmuştur. Bu durum beraberinde daha karmaşık ekonomik faaliyetlerin ortaya çıkmasına sebep olmuş ve oluşan ortam ile birlikte sermaye sahipleri işletmelerin yönetimini profesyonel yönetimlere bırakmak zorunda kalmışlardır. Bu dönemde işletme sahipleri, gerçekleştirilen faaliyetleri bağımsız denetçiler vasıtasıyla denetlemede, profesyonel yöneticiler ise işletmeleri yönetmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 30).

Öte yandan denetim uygulamaları bir süreçten oluşmakla birlikte kendi içinde belli bir amacı olan, süreç sonunda kararlar almaya yönelik yapısal bir yaklaşım disiplini üzerine kurulu bir sistemdir. İlgili süreç konu ya da amaç ile ilgili delil elde etmeye ve değerlendirmeye yöneliktir. Bu kanıtlar denetçilere rehberlik etmektedir. Yapılan denetim faaliyetleri amaç, kapsam, denetimi gerçekleştiren denetçinin unvanı, denetimin kapsadığı dönem gibi başlıklarla farklı şekillerde sınıflandırılmıştır (Güredin, 2008: 18). Bu bağlamda Amerikan Muhasebe Komitesi (American Accounting Association) denetimi “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgilene bilgi kullanıcılarına bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” olarak tanımlamıştır (Robertson, 1990: 5). Bu genel denetim tanımı altında amaçları itibarıyla 4 farklı denetim türü karşımıza çıkmaktadır. Bunlar muhasebe yani finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve iç denetimdir (Yereli ve Susmuş, 2009: 15).

Denetlenmiş finansal bilgiler işletmelerin ekonomik performansına olumlu katkı yapmaktadır. Finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olmaması veya şirket yöneticilerinin bilinçli olarak manipüle edilmesi durumunda bilgi kullanıcıları söz konusu durumdan olumsuz etkilenerek çeşitli yanlış tercihlerde bulunabilmektedir. Bu hem şirketlere hem de dolaylı olarak ülke ekonomisine zarar verebilecek bir sonuçları ortaya çıkarmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 22). Şekil 1'de denetim fonksiyonunun işletme/örgütler ile denetim bilgisine ihtiyaç duyan bilgi kullanıcıları arasında bir köprü konumunda olduğu görülmektedir. Bu durum söz konusu bilgi kullanıcılarının güvenli ve doğru bilgiye ulaşmalarının sağlanmasında denetim uygulamalarının önemli bir unsur olduğunu göstermektedir.



Şekil 1. İşletme - Denetim İlişkisi

Kaynak: (Karacan ve Uygun, 2008: 23).

Muhasebe sistemi tarafından üretilen bilgiler denetim işlevi sayesinde bilgi kullanıcılarına sağlıklı ve güvenilir bilgi olarak aktarılmaktadır. İşletme yönetimi tarafından amaç ve hedeflere ulaşmada stratejik yönetim çok önemli bir kavramdır. Organizasyonların başarılı olması, rekabetçi üstünlüğü elinde bulundurmaları yönetimlerin ciddi stratejik planlama yapmalarına bağlıdır. Dolayısıyla stratejik yönetim süreci içinde yapılması gereken işlemlerin değerlendirilmesi ve kontrolü aşamaları parçanın önemli bir bütünüdür.

3.1. İç Denetim

İç denetimin tarihsel olarak çok eskilere dayandığı ve tarihte ilk olarak 13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi çok büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde ortaya çıktığı söylenmekle birlikte, Kıta Avrupası ülkelerinde

kavram ilk olarak 1900'lu yıllarda ele alınmaya başlamıştır. Özellikle iç denetim mesleğinin gelişmesi ve örgütlenmesi açısından düşünüldüğünde 1942 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) büyük rolü bulunmaktadır (Yılancı, 2006: 8).

İç denetim faaliyetlerinin zamanla değişen yapısı incelendiğinde 1940'lı yıllarda mali kontrol, 1950'li yıllarda varlıkların korunması hedefli, 1970'lerde hukuki denetim amacı güdülen, 1990'lı yıllarda işletmelerin amaçlarına ulaşma aracı olarak görülen, 2000'li yıllarda ise işletmelere değer katan bir faaliyet olarak kullanıldığı kabul edilmektedir (Özgül ve Mengi, 2016:16). İç denetim 2002 yılında ABD'de yürürlüğe giren "Sarbanes Oxley" kuralları ile yasal bir zemine oturmuştur. Özellikle borsada işlem gören şirketler için uygulanması ve rapora bağlanması şartı getirilmiştir (Çalgan, Mentеше, Işıloğlu ve Toroslu, 2008: 59).

İç denetim; Avrupa Birliği (AB) Komisyonu, Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler (BM), NATO, OECD, Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gerek uygulanan, gerekse üye ülkelere referans olarak gösterilen bir denetim sistemidir (Doğmuş, 2010: 8). Dolayısıyla iç denetim işletme için gerçekleştirilen inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinden oluşmaktadır. İç denetim uygulamada zorunluluk arz eden dış denetimler gibi zorlayıcı ve kesin bir süre kapsamında olmadığı için sürekli denetim benzeri bir yapıdadır. İç denetim, "işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığı, mali raporların güvenilir olup olmadığı, faaliyetlerin politika ve yasal düzenlemelere uyum içinde ekonomik, etkin ve verimli yürütülüp yürütülmediğinin araştırılmasıdır". İç denetimde işletmenin faaliyetleri bir bütün içinde ele alınmaktadır (Aksoy, 2018: 5). ABD'deki İç Denetim Enstitüsü "iç denetim kavramını", "iç denetim bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan faaliyetidir" şeklinde tanımlamıştır (Cengiz, 2013: 420).

Türkiye'de denetim ile ilgili olabilecek düzenlemeler arasında; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Sermaye Piyasası Kurumu tarafından yayımlanan (SPK) Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2005 yılında yayımlanan Bankacılık Kanunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen hükümler finans ve kamu sektöründe iç denetimi zorunlu hale getirmiş ve denetim alt yapısının oluşumuna zemin hazırlamıştır (Özgül ve Mengi 2016: 16). Türkiye'de ise IIA'nın temsilcisi Türkiye İç Denetim Enstitüsüdür (TİDE).

Buna mukabil etkili bir iç denetim faaliyetinin organizasyonlarda yürütülmesi ve yönetilmesi için iç denetim yöneticisinin, iç denetim faaliyetlerinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayacak bir yönetim seviyesine bağlı olmasını gerektirmektedir. İç denetçilerin çalışma sürecinin tamamında oluşabilecek sıkıntılara karşı üst yönetimin denetçilere sağladığı imkânların onaylı ve iç denetim yönetmeliğinde de açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca iç denetimin etkinliğini belirleyen bir diğer hususta denetçilerin hem yeterli bilgi ve donanımına sahip olması hem de gerekli mesleki dikkat ve özeni göstermiş olmalarına bağlıdır (Uzun, 2009: 63).

İç denetim birimlerinin, işletme yönetimlerine önceden belirlenmiş hedef ve amaçlar doğrultusunda dünya genelinde meydana gelen ekonomik, siyasi, yasal, dijital ve benzeri değişimler bağlamında rehberlik edebilecek bir yapıda olması gerekmektedir. Kısacası günümüzde iç denetim birimlerinin ya da iç denetçilerin söz konusu iç denetim plan ve programlarını, işletmenin stratejik planları ile uyumlu şekilde tasarlaması gerekmektedir.

3.1.1. Risk Odaklı İç Denetim

İşletmelerin risk barındıran kararlara ve faaliyetlere ilişkin bakış açıları eski dönemlerle kıyaslandığında günümüzde çok daha farklı bir yere gelmiştir. Geleneksel işletme yönetiminde içinde risk barındıran politikalardan uzak durulması, işletme yönetimlerinin stratejik olarak yaptıkları davranış türlerinden biri olarak kabul ediliyordu. Ancak bazı risklerin mevcut durumu olumsuzluğa götürmesinden çok, makul ve mantıklı bir yönetsel politika izlendiğinde işletmelere daha fazla rekabet gücü kazandırabileceği ihtimalinin de var olduğu unutulmamalıdır. Bu durum işletmelerin mevcut riski ne kadar anladıkları ve söz konusu risklerin ne kadar iyi yönetildiği ile farklı sonuçlar doğurabilecektir. Özellikle günümüzde işletme yönetimi anlayışında meydana gelen değişim ile birlikte uygulanan denetim yöntemlerinde de değişiklikler görülmeye başlanmıştır. Dolayısıyla bu durumda geleneksel iç denetim anlayışında bazı uygulamaya dönük farklılıklardan bahsedilmesi mümkündür. Bu farklılıklar özellikle iç kontrol ve risk temelli karar alma yönelimlerinde görülmektedir. Tablo 1' de söz konusu farklılıklar görülmektedir.

Tüm işletmelerin mevcut varlıklarının değerini korumak ve geleceğe yönelik değer yaratmak gibi bazı temel amaçları bulunmaktadır. İşletmelerin bu amaçlara ulaşmak için önceden belirlediği strateji ve hedefler doğrultusunda hareket etmesi sürecinde karşılaştığı belirsizlik veya olumsuzluk yaratma ihtimali olan durumlara risk adı verilmektedir. İşletmelerin karşılaşma ihtimali olan risk türleri işletmenin yapısına ve içinde bulunduğu

sektöre göre değişebilmektedir. Literatürde en çok kabul gören risk sınıflandırmasında finansal riskler, operasyonel riskler, stratejik riskler, piyasa(dış çevre) riskleri, yasal riskler, likitide riskleri gibi risk türleri bulunmaktadır (Kıral, 2014: 160).

Risk yönetimi, riskin tümüyle engellenmesi değil sorunlara sistematik ve dikkatli bir bakış açısı ile yaklaşmaktır. Bu şekilde alınan kararlar ile işletme ilerde karşılaşma ihtimali olan gereksiz kayıplardan kurtulmaktadır. Başarılı bir risk yönetimi için, işletmelerin, kuruluşların, birimlerin ve benzeri tüm organizasyonların varlıklarına ve hedeflerine yönelik riskleri belirleyerek, analiz etmesi, denetim altında tutması ve izlemesi gerekmektedir. Başarılı bir risk yönetimi ile işletmelerde riskli durumlara ilişkin hareket ve davranış biçimi oluşumu sağlanırken, örgütsel yeteneklerinde artması sağlanmaktadır (Özer, 2010: 215).

Risklere dair yaşanan bu gelişme risk yönetiminin bir sonucu olarak işletmeler tarafından yüklenilen risklerin tam anlamıyla denetlenmesini gereklilik haline getirmiştir. İşletmelerde meydana gelen hızlı değişim ve dönüşüm ile denetim yapılırken bazı risklerin hangi yapıda olduğunun tespitine yönelik bir denetim yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Kavram olarak risk temelli denetim kavramı 1992 yılında COSO tarafından yayınlanan “İç Kontrol Çerçevesi” adlı raporda kullanılmıştır (Pehlivanlı, 2011: 15). 1995 yılında ABD’de bu süreç için “Risk Odaklı İç Denetim” ifadesini kullanılmaya başlanmıştır (Kışlalı ve Pehlivanlı, 2006:79). Risk odaklı iç denetim, risk yönetimi süreçlerinin çıktılarını kullanmak sureti ile denetimde odak noktası olarak yüksek risk barındıran alanları seçmektedir. Bu durum beraberinde işletme için maliyet ve zaman tasarrufu sağlamakla birlikte, denetim etkinliğinin artmasına neden olmaktadır(Toroslu, 2014: 171). Risk odaklı iç denetim tanım olarak; denetimin etkinliğini artırmak amacıyla, işletmelerin risk profillerinin belirlenmesi, denetim sürecinin işletmenin risk profiline göre şekillendirilmesi ve denetim kaynaklarının bu profile göre tahsis edilmesi esasına dayanan ve bir denetim yaklaşımıdır (Çankaya, Dinç ve Kara, 2012: 240).

Tablo 1. Geleneksel İç Denetim-Risk Odaklı İç Denetim Karşılaştırması

Geleneksel İç Denetim	Risk Odaklı İç Denetim	Özellikler
İç Kontrol	Risk	İç Denetim Odağı
Reaktif, Olaylardan sonra harekete geçer ve Aralıklı gözetim	Proaktif, Gerçek Zamanlı, Sürekli Gözetim	İç Denetim
Risk Faktörleri	Senaryo Planlaması	Risk Değerleme
Kontrol Odaklı	Risk Odaklı	İç Denetim Testleri
Kontrol testlerindeki detayların eksiksiz olması önemlidir	İş risklerinin çerçevesinin geniş çizilmiş olması önemli	İç Denetim Metotları
İç Kontrole Yönelik; titiz, fayda – maliyet etkinliği sağlanmış mı?	Risk Yönetimine Yönelik: Risk Çeşitlendirilmiş mi? Riskten Sakınılmış mı? Risk Paylaşılmış mı? Risk Transfer edilmiş mi?	İç Denetim Tavsiyeleri
Bağımsız Denetim Pozisyonunda	Risk Yönetimi ve Üst Yönetimle Tümlenmiştir	Organizasyonda İç Denetimin Rolü

Kaynak: (Kışlalı ve Pehlivanlı, 2006: 82).

İşletmeler muhtemel riskleri belirledikten sonra kendileri için riske katlanma sınırlarını tespit ederek iç denetimin kapsamını oluşturmaktadırlar. Bu durumda iç denetim ve iç kontrol işletme yönetimi için karar almada etkili bir sistem içinde yer almaya başlamaktadır. Böylece iç denetim birimi kendi faaliyetlerini sürdüren ve yerine getiren bir birimden çok işletme stratejilerinin belirlenmesinde aktif rol oynayan bir birim haline gelmektedir (Demirbaş, 2005: 186).

İç denetim faaliyetleri işletmelere katma değer sağlarken, iş süreçlerinin etkinliğinin artması ile mali raporlama sisteminin güvenilirliği de iyi ve sağlıklı seviyelere gelmektedir. Risklerin, varlıkların, hata ve hilelerin azalması etkin iç denetim ile gerçekleşmektedir. İşletmelerin riskleri önceden tespit edip, ona uygun hareket etmesi ile işletmenin yönetsel başarı puanını da artırmaktadır (Cengiz, 2013: 420). Kısacası uygun bir risk odaklı denetim politikası ile stratejik yönetim bağlamında etkinliği yüksek olan bir yönetim anlayışı ile işletmeler hem içeride hem dışarıda güven telkin edecek bir yapıya bürünecektir.



Şekil 2. Kurumsal Yönetim-Risk Odaklı İç Denetim İlişkisi

Kaymak: (Cengiz, 2013: 420).

Bu yüzden risk odaklı iç denetim işletmeler için geleneksel iç denetim faaliyetlerinden çok daha farklı bir yere sahip olmaktadır. Burada en önemli unsurlardan biri risk odaklı bir denetim anlayışı ile işletmeye değer katma bakış açısı olmasıdır. Risk yönetimi ile işletme hedeften uzaklaştıran konuları bulup yönetmeyi, beraberinde ise riskleri tespit edip analiz yaparak fırsat oluşturmayı amaçlamaktadır. İşletmeler iç kontrol ve kurumsal risk yönetim yapılarının tasarımını yeniden şekillendirerek işletme amaçlarına uygun hale getirmekte, risk odaklı iç denetime uygun denetim programlarını şekillendirerek fayda sağlamaya çalışmaktadır (Türedi, Zor ve Gürbüz, 2015: 12).

Risk odaklı iç denetim de yukarıda bahsedilen faydalara ulaşılmasında bazı engellerden bahsetmek mümkündür. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Kışhalı ve Pehlivanlı, 2006: 81);

- İç denetçinin risk yönetim sistemleri hakkında yeteri kadar bilgi ve tecrübeye sahip olmaması,
- Çok uluslu şirketler gibi belli bir merkezi yapısı olmayan yapılara ilişkin denetimlerde karşılaşılan zorluklar,
- İncelemeler, tüm sektörü etkileyen risklerin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde yetersiz kalabilmektedir,
- İşletmeler tarafından üretilen bilgi ve analizlerin yoğun kullanımı, işletmenin risk yönetim sistemine yüksek düzeyde bağlılığa neden olabilir,
- İşletmenin sahip olduğu risklerin tümünün ölçülemez sorunu şeklindedir.

Bir işletmenin risk odaklı iç denetim uygulamasında öncede belirlenmiş bazı aşamaları yerine getirmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi; finansal tablolardaki önem arz eden yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek için denetimin planlanarak risk değerlendirme prosedürlerinin uygulandığı “risk değerlendirme” aşamasıdır. İkinci aşama ise “risklere karşılık verilmesi” aşamasıdır. Bu aşamada, finansal tablolar ve yönetim beyanları düzeyinde belirlenmiş ve değerlendirilmiş risklere karşılık gelen müteakip denetim ilkelerinin tasarlanması ve uygulanması işlemleri yerine getirilmektedir. Son aşama ise “raporlama” aşamasıdır. Bu aşamada değerlendirilmesi yapılan denetim kanıtlarına göre rapor oluşturulmaktadır (Acar, 2016: 61).

3.2. Risk Odaklı İç Denetim Alan Yazını

İç denetim ile ilgili kuramsal ve uygulamaya dönük birçok çalışma ve araştırma bulunmaktadır. Bu araştırmalar, genel olarak kurumların iç denetime bakışı ve mevcut durumlarının denetim altyapısına uygunluğunun analizi ile ilgilidir. 1990 yıllardan sonra akademik olarak alan yazında görülmeye başlayan ve son yıllarda önemi daha da artan risk odaklı iç denetim uygulaması ile ilgili yapılan çalışmalar ve araştırmacılar tarafından elde edilen sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Akkaya (2011), yapmış olduğu tez çalışmasında teorik olarak anlatılan risk odaklı iç denetim sürecinin uygulamada nasıl işlediğini tespit etmeye çalışmıştır. Bu bağlamda Balıkesir Altınoluk’da faaliyet gösteren bir otel işletmesi mali işler bölümü uygulama alanı olarak belirlenmiştir. Yapılan görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre; mali işler bölümünde en yüksek risk unsuru olarak vergi muhasebesi ve tahsilat yönetimi konularının görüldüğü tespit edilmiştir. En düşük risk unsurları ise katılımcılara göre raporlama ve nakit yönetimi uygulamalarıdır. Dolayısıyla risk odaklı iç denetim yaklaşımına uygun hareket edilmesi için yüksek risk barındıran konulara öncelik verilmesinden bahsedilmiştir.

Kara ve Sakarya (2012), çalışmasında İMKB-İmalat Sanayi Endeksine kayıtlı işletmelerde, risk odaklı iç denetim uygulamalarında iç denetimin rolünü içeren risk faktörlerinin etkisini ölçmek için ilgili işletmelere anket uygulaması gerçekleştirmiştir. İşletmeler büyük çoğunlukla, risk yönetimi uygulamasını kullanma nedeni olarak finansal risklerden korunma odaklı olduklarını belirtmişlerdir. Başka risk faktörlerinin düşünülmediği sonucuna

varılmıştır. Yüksek sayılabilecek bir oranda işletmelerin %40 oranında risk yönetim standardı kullanmadıklarına dair tespittir. Son olarak işletmelerin %65 lik kısmı kendi işletmelerinde ROİD'in uygulandığını belirtmişlerdir.

Köse ve Döş (2014), risk tabanlı denetim türünü, mevcut kullanılan denetim türlerine ek bir denetim olarak kullanılıp kullanılamayacağı yönünde bir görüş elde etmek amacıyla okul idarecileri ve öğretmenlerle görüşmeler yapmıştır. Araştırma sonuçlarına bakıldığında katılımcıların çalıştıkları kurumlarda risk haritalarının belirlenerek, risk tabanlı denetim altyapısının oluşturulması gerektiği üzerinde durulmuştur. Söz konusu uygulamanın gelmesi durumunda daha etkin ve verimli bir rehberlik ve denetim çalışması yürütülebileceği vurgulanmıştır. Ayrıca risk tabanlı iç denetimin israfı önemli derece azaltacağı belirtilmiştir.

Karacıoğlu ve Kurnaz (2017), çalışmasında Türkiye'de kamu sektöründe risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulamada ne düzeyde olduğunu belirlemeye çalışmıştır. Bu nedenle kamu iç denetçilerine bir anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın bulgularına bakıldığında; kamu idarelerinde ilgili yaklaşımın planlama ve yürütülme aşamalarının uygulama düzeyinin iyi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ancak risk odaklı iç denetimin tümünden uygulanmasında sıkıntılar görülmektedir. Diğer bulgular; risk odaklı iç denetimin yönetimin sorumluluğu olan kısımda etkin olmazken, iç denetim birimlerinin altında olan kısımda etkin olduğu tespit edilmiştir. Son olarak kamusal faaliyetlerini geleceğe yönelik planlayan kurumlarda ROİD uygulamalarının uygulanma düzeyinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Karakelleoğlu, Gönen ve Rasgen (2017), risk odaklı iç denetimin özelliklerini ve riskleri kontrol etmek için gerekli olan süreçlerin tespit edilmesine yönelik olarak bir bankanın pratik risk matrisinden faydalanmıştır. Uygulamada yüksek riskli kalemler tespit edilmeye çalışılmıştır.

Uysal (2018), çalışmasında 116 denetçi ile görüşmüş, Türkiye'de kamu kurumlarında çalışan iç denetçilerin kurumsal risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim uygulaması konusunda ne düşündüklerini ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Araştırma sonucunda kamuda görev yapan iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerini risk esası olarak yürüttükleri, risk yönetimi konusunda görevleri hakkında yeterli bilgi düzeyine sahip oldukları anlaşılmıştır.

Çetin ve Pamukçu (2019), iç denetçilere ait demografik ve sosyo- ekonomik faktörlerin, işletmelerde kurumsal sürdürülebilirliği ve risk odaklı iç denetim uygulamalarını farklılaştırıp farklılaştırmadığını ortaya koymaya yönelik bir araştırma yapmışlardır. Araştırma kapsamında 176 anketten elde edilen sonuçlara bakıldığında; finansal tablo denetimi uzmanlığına sahip iç denetçilerin fayda değişkenine ait algıları daha anlamlı, hile denetimi uzmanlığına sahip iç denetçilerin risk odaklı iç denetim boyutunun süreç değişkenine olan algısı daha anlamlı, lisansüstü eğitime sahip denetçilerin fayda değişken algıları daha anlamlı olarak tespit edilmiştir.

Gökçen ve Yelken (2019), tarihli yayınlanan çalışmasında; holding yapısı bulunan işletmelerde risk odaklı iç denetim sistemini açıklamaya çalışmış ve yapılan çalışmanın etkinliğini değerlendirmek için holdinglerin iç denetim yapısı ve uygulamalarının anket yoluyla analizi yapılmaya çalışılmıştır. Katılımcılar risk odaklı bir denetim yapısı oluşturulması konusunda büyük oranda hemfikirdir. Katılımcı holdinglerin tamamında iç denetim biriminden bağımsız çalışan bir risk yönetimi birimi bulunmaktadır. Son olarak araştırma destek veren katılımcıların büyük çoğunluğunda iç denetim birimleri, iç kontrol ortamının ve risk bilincinin oluşturulmasına yönelik analizler ve çalışmalar yapmaktadır.

4. SONUÇ

Bu çalışmada stratejik yönetim sürecinde risk temelli iç denetim anlayışının etkisi değerlendirilmiştir. Gittikçe karmaşıklaşan ve kaotik bir hal almaya başlayan günümüz çevre şartlarında işletmeler, sürdürülebilir rekabet şartlarına uyum sağlayabilmek amacıyla güncel yönetim anlayışlarından faydalanmaktadır. Stratejik yönetim anlayışını da bu bağlamda değerlendirmek mümkündür.

Bir yönetim fonksiyonu olan denetim mekanizması şirketler açısından kritik düzeyde önem arz etmektedir. Ancak denetim fonksiyonunun risk temelli bir yaklaşımla yeni bir anlamla kurgulanması son dönemlerde gündeme gelmiştir. Özellikle işletmeler açısından başarının anahtarı olarak değerlendirilen stratejik yönetim aşamasında, risk temelli iç denetim anlayışı daha kabul gören bir anlayış olmuştur. İşletmeler stratejik açıdan yönetilmektedirler ancak yönetsel süreçlerde birçok riski de barındırmaktadırlar. Bu bağlamda işletmelerin yönetim anlayışlarında risk temelli denetim anlayışına mutlaka yer vermek durumundadırlar.

Risk odaklı iç denetim anlayışı geleneksel iç denetim faaliyetlerine göre çok daha farklı bir anlayışa sahiptir. Öncelikle risk odaklı bir denetim anlayışı ile işletmeye değer katma arayışı içerisindedir. Risk odaklı iç denetim

anlayışı ile işletmeleri stratejik yönetim ile belirledikleri hedeften uzaklaştıran sorun basamaklarını tespit ederek yönetmeyi, beraberinde ise fırsatları değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Günümüzde işletmeler iç kontrol ve kurumsal risk yönetim anlayışlarını stratejik yönetim bakış açısıyla işletme amaçlarına uygun hale getirmekte, risk odaklı iç denetime uygun denetim programlarını şekillendirerek fayda sağlamaya çalışmaktadır. Konu ile ilgili yapılan çalışmaların sonuçlarına ait değerlendirmeler yapıldığında da tüm kademeler dahil çalışanların hepsi büyük oranda yönetimden ayrı bir risk değerlendirme ve planlama biriminin olması gerektiği hususunda birleşmektedir. Ayrıca özel sektörde özellikle de bankacılık sektöründe risk odaklı denetim uygulamalarının işletme başarısına önemli derecede katkı sağladığı belirtilmiştir. Bankalar yüksek risk barındıran faaliyetleri önceden planlayarak kontrollü bir şekilde sürdürmekte ve bu kontrol mekanizması sayesinde rekabetçi kalabilmektedirler.

Ancak risk odaklı denetimden işletmelerin faydalanabilmesi için ilgili denetim altyapısının oluşturulması, İşletme yönetimlerinin denetim faaliyetlerine gerekli özeni ve desteği vermeleri gerekmektedir. Aksi takdirde etkin ve verimli bir rehberlik ve denetim faaliyetleri bütünü sağlanamayacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, A. (2016). Risk odaklı denetim. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 1(1), 55-66.
- Ansoff, I. (1979). *Strategic management*. New York: John Wiley & Sons.
- Akgeçici, T. (2007). *Stratejik yönetim*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akkaya, G. (2011). *Risk odaklı iç denetim ve risk odaklı iç denetim planlamasında risk matrisinin oluşturulmasına yönelik bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Aksoy, T. (2018). Risk odaklı iç denetim sürecinde operasyonel risklerin belirlenip ölçülmesine yönelik uygulamalı bir 3*5 risk matrisi ve risk analiz anket formu önerisi. *Mali Çözüm Dergisi*, (28), 37-77.
- Aktuğlu, M. A. (1996). *Denetleme ve revizyon*. İzmir: Barış Yayınları.
- Başar, H. (1997). *İşletmelerde stratejik planlama ve yönetim, yönetim ve organizasyon seminer notları*. Konya: KTO Yönetici Eğitim Merkezi Yayınları, Konya.
- Cengiz, S. (2013). İşletmelerde kurumsal yönetim kapsamında iç denetimin yeri ve önemi: Borsa İstanbul'da bir araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(11), 403-448.
- Çalgan, E., Menteşe, E., Işıloğlu, F. ve Toroslu, M. V. (2008). *Muhasebe denetimi*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Çankaya, F., Dinç, E. ve Kara, M. (2012). Etik ilkeler ve raporlama zamanlılığının risk odaklı iç denetimin başarısına etkisi. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 239-264.
- Çetin, A. A. ve Pamukçu A. (2019). İç denetçilere ait demografik ve sosyo-ekonomik faktörlerin işletmelerde kurumsal sürdürülebilirlik ve risk odaklı iç denetime etkisi. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 2(1), 20-32.
- Demirbaş, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 167-188.
- Dinçer, Ö. ve Fidan, Y. (1996). *İşletme yönetimine giriş*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Doğmuş, D. M. (2010). *Avrupa Birliği'nde iç denetim sistemi*. Ankara: Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma Serisi.
- Eren, E. (2009). *Yönetim ve organizasyon (çağdaş ve küresel yaklaşımlar)*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Fayol, H. (2008). *Genel ve endüstriyel yönetim*. 2. Baskı, M. A. Çalikoğlu (Çev.), Ankara: Adres Yayınları.
- Gökçen, A. B. ve Yelken, R. (2019). Holdinglerde risk odaklı iç denetim yapısı ve bir araştırma. *İda Academia*, 2(2), 155-177.
- Güçlü, N. (2003). Stratejik yönetim. *Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 23(2), 61-85.

- Güredin, E. (2008). *Denetim ve güvence hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Yayınları.
- İşcan, Ö. F. (2000). Stratejik yönetim ve işgören eğitimi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(1), 231-242.
- Kara, S. ve Sakarya, Ş. (2012). Kurumsal risk yönetimi çerçevesinde risk odaklı iç denetim ve İMKB uygulaması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 5(1), 69-96.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). *Denetim ve raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karakelleoğlu, İ. M., Gönen, S. ve Rasgen, M. (2017). Determination of risks based internal auditing approach and a sample case study. *The Journal of Academic Social Science*, 5(51), 380-393.
- Karcıoğlu, R., Kurnaz, E. (2017). Türkiye’de kamu sektöründe risk odaklı iç denetim yaklaşımı: Kamu iç denetçilerine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 31, (5), 1087-1104.
- Kıral, H. (2014). *İç Denetim, Yönetime Değer Katmak*. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.
- Kışhalı, Y. ve Pehlivanlı D. (2006). Risk odaklı iç denetim ve İMKB uygulaması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (30), 75-87.
- Koontz, H. (1961). The management theory jungle. *The Academy Of Management Journal*, 4(3), 174-87.
- Köse A. ve Döş İ. (2014). Risk tabanlı denetimin eğitim alanında uygulanabilirliğinin maarif müfettişlerinin görüşlerine göre incelenmesi. *İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 5(2), 45-64.
- Önder, F. (2008). *Türk hukukunda iç denetim ve uluslararası standartlara uyumu*. Ankara: Asil Yayınları.
- Özer, M. A. (2010). *İç denetime yönelik, etkin kontrol ve yönetim sistemi için-kuruluşlarda süreç, performans ve risk analizi/yönetimi*. Ankara: Adalet Yayınları.
- Özgül, B. ve Mengi, T. B. (2016). *Kurumsal sürdürülebilirlik ve güvencesi iç denetim*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Pehlivanlı, D. (2011). Denetim yaklaşımlarından butik denetime. *Denetişim*, (8), 14-17.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy*. New York: The Free Press.
- Poister, T. H.ve Streib, G. D. (1999). Strategic management in the public sector; concepts, models and processes. *Public Productivity And Management Review*, 22(3), 308- 325.
- Robertson, J.C. (1990). *Auditing*. Boston: BPI-IRWIN
- Safranski, S. ve Kwon, W. (1991). *How to write a business plan?*. Boston: Linda Pinson And Jerry Kinnet Pres.
- Söyler, İ. (2007). Kamu sektöründe stratejik yönetim uygulanabilir mi? (engeller/güçlükler). *Maliye Dergisi* (152).
- Toroslu, V. M. (2014). *TTK kapsamında iç kontrol ve iç denetim*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Türedi, H., Zor, Ü. ve Gürbüz, F. (2015). Risk odaklı iç denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (1-17).
- Uysal, C. M. (2018). Kamu kurumlarında kurumsal risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim: iç denetçiler üzerine bir araştırma. *Denetişim*, 8(18), 35-44.
- Uzun, K. A. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetişim*, 59-65.
- Yereli A. N. ve Susmuş T. (2009). *Globalleşme sürecinde YMM’lik mesleği ve YMM’lerin yeni TTK tasarısının muhasebe ve denetim alanına bakış açılarının analizi: İzmir ili örneği*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Matbaası.
- Yılcı, M. F. (2006). *İç denetim, Türkiye’nin 500 büyük sanayi işletmesi üzerine bir araştırma*, Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Yılmaz, M. L. (2009). İlk 500’de faaliyet gösteren Konya’daki işletmelerin stratejik yönetime bakış açıları, sorunları ve çözüm önerileri. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (8)16.