

ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İÇ DENETİM FAALİYETİNE VE İÇ DENETÇİLERE KATKISI

Ruveyda KIZILBOĞA*

Filiz ÖZŞAHİN**

ÖZ

İşletmelerin rekabet üstünlüğü sağlama ve varlıklarını sürdürebilmeleri için işletme içerisinde meydana gelebilecek hataların önlenmesi, muhtemel risklerin belirlenmesi ve bunlara karşı önlem alınmasını sağlamak amacıyla iç kontrol sistemlerini ve iç denetim birimlerini oluşturmaları önem arz etmektedir. Son yıllarda devlet politikasında da önemi giderek artan iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerine birçok araştırmacı ve kurum yöneticisi de büyük önem göstermeye başlamıştır. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim kavramları açıklanarak ve her ikisi arasındaki ilişki ortaya konularak literatüre katkı sağlanması amaçlanmıştır. Yapılan incelemeler neticesinde etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetçilere katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu kapsamda etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı kurumsal hedeflere ulaşmada sürdürülebilirliği sağlamakta ve iç denetçilerin kuruma değer katma ve kurumu geliştirme fonksiyonlarını destekleyici danışmanlık hizmetine yoğunlaşmalarına imkân sunmaktadır. Çalışmada son olarak araştırmanın bir takım kısıtları olduğu belirtilmiş ve gelecek araştırmalar için bazı öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Kontrol, İç Denetim

JEL Sınıflaması: M42, M40

THE CONTRIBUTION OF AN EFFECTIVE INTERNAL CONTROL SYSTEM TO THE INTERNAL AUDIT ACTIVITY AND THE INTERNAL AUDITORS

ABSTRACT

Businesses should provide competitive advantages in order to survive and thus, it is important to constitute internal control systems and internal auditing units in order to prevent possible mistakes, determine possible risks and take necessary precautions. In recent years, many researchers and institution executives have become increasingly interested in the internal control and internal audit systems because of increasing the importance of state policy. The purpose of this study is to close the gap of knowledge at literature about internal control system and internal audit activity and revealing the relationship between both of them. As a result of investigations, it was deduced that an effective internal control system contribute to the internal auditors. In this scope, the existence of an effective internal control system ensures the sustainability of achieving corporate goals and provide to concentrate on add value and protection to the organization of internal auditors as a consultancy service. Finally, some implications and limitations of this research were discussed, and future research directions are made.

Keywords: Auditing, Internal Control, Internal Audit

JEL Classification: M42, M40

* Arş. Gör. Dr., Nevşehir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ruveyda.kizilboga@nevsehir.edu.tr

** Arş. Gör., Nevşehir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, filiz.ozsahin@nevsehir.edu.tr

GİRİŞ

Türkiye’de yönetim faaliyetlerinin planlanması, yapılan planlama dâhilinde bu faaliyetlerin yürütülmesi, faaliyetlerin yürütülme aşamasında ortaya çıkabilecek bazı olumsuzlukların (yolsuzluk, israf, hata, hile, varlıkların kötüye kullanımı vb.) önüne geçilmesi için işletme ve kamu kurumlarında iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin oluşturulması oldukça büyük önem arz etmektedir. Çalışmada iç kontrol sistemi kavramsal olarak ele alınmakta, sistemin önemine, amacına ve unsurlarına yer verilmektedir. Ayrıca iç kontrol ve iç denetim faaliyeti arasındaki ilişki incelenerek iç kontrol sisteminin etkinliğinin iç denetim faaliyetine sunacağı katkılar üzerinde durulmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacı; etkin bir iç kontrol sisteminin önemini vurgulamak ve söz konusu sistemin etkinliğinin iç denetim birimine ve iç denetçilere sağlayacağı katkıları tespit ederek çözüm önerileri sunmaktır.

1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI

Kontrol kavramı, mevcut iş başarısının ölçülmesi ve bu başarının belirlenen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığının tespit edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Keskin, 2006: 12). Denetim kavramı ise iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve denetim sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreç olarak ifade edilmektedir (Cook ve Winkle, 1984: 5; Rittenberg, Johnstone ve Gramling, 2010: 7).

Denetim ve kontrol kavramları çoğu defa aynı anlamda kullanılmaktadır; ancak kontrol süreci kurumda faaliyetlerin yürütüldüğü sırada gerçekleştirilir ve içinde bulunulan zamandaki işlemleri esas alır. Denetim ise geçmiş zamandaki işlemleri kapsar. Denetim iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından, kontrol ise sistem içinde ve sürece dâhil olan personel tarafından yürütülür. Kurumda etkili bir kontrolün bulunmaması halinde etkili bir denetimden söz etmek pek mümkün değildir (Yurtsever, 2008: 16).

İç Denetçiler Enstitüsü’ne (The Institute of Internal Auditors - IIA) göre kurum yönetiminin ayrılmaz bir parçası olan iç kontrol; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dâhil olmak üzere diğer tüm raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan ve kurum faaliyetlerinde devamlılık esaslı eylem ve faaliyetler bütününden oluşan bir sistemdir (Uzay, 1999: 7).

The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) Raporu’nda iç kontrol; kurumun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlama, güvenilir finansal raporlama ve ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma hedeflerine ulaşmak amacıyla oluşturulan bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Yılcı, 2006: 28). American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)1995 yılında 78 numaralı denetim standardında COSO modelinde yer alan tanımları benimsemiştir (Demirbaş, 2005: 168; Akışık, 2005: 91).

30 Temmuz 2002 tarihinde çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act - SOA) (Elder, Beasley ve Arens, 2010: 24), kamuya açık şirketlerin denetiminin gözetimi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun ve üst yönetimin açıklama sorumluluğunun artırılması ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılmasını amaçlayan pek çok hüküm içermektedir (Gönen, 2009: 193).

Ayrıca yasada iç kontrol sisteminin etkin işleyişini sağlamak üzere bir takım düzenlemelere yer verilmiştir. Zira şirketlerde yaşanan skandalların temel nedenlerinden biri olarak, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmamış olması gösterilmektedir. Bu nedenle, yasada daha çok iç kontrol sisteminin etkin işleyişini sağlayıcı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu yasayla kurumsal yönetim bağlamında, işletme hedeflerine ulaşılabilmesi, finansal tabloların doğruluğunun ve gerçekliğinin temini açısından, iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin sağlanması noktasında bağımsız denetçilere doğrudan tasdik yükümlülüğü getirilmiştir. Bu yönüyle Sarbanes-Oxley Yasası'nın COSO'dan sonra iç kontrol sistemi açısından ikinci bir devrim niteliğinde düzenleme olduğu ifade edilmektedir (Gönen, 2009: 193).

Genel olarak iç kontrol; bir kurumun faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşmada dikkate alınan, yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış ve tüm personel tarafından etki edilen bir süreçtir (Erdoğan, 2001: 51).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türkiye'de kamu kuruluşlarında iç kontrol ve iç denetim konuları düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun'un 55. maddesi ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4/f maddesinde iç kontrol; *"idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür"* şeklinde ifade edilmektedir.

Tanımda üzerinde durulması gereken önemli bir husus iç kontrolün mali iş ve işlemlerle sınırlı olmadığıdır. Zira Kanun metninde iç kontrol, bir kamu idaresinde iç denetimi de kapsayan kontroller bütünü; faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli şekilde işleyişini sağlamak üzere oluşturulan organizasyon ve sistem olarak ifade edilmiştir (Kır, 2009: 18; Tekin, 2006: 12).

2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE AMACI

Mali tabloların güvenilirliğini, kurum varlıklarının korunmasını, kurum faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu ve faaliyetlerin gerçekleştirilirken etkin ve verimli çalışmasını sağlamak üzere oluşturulmuş bir iç kontrol sistemi, kurum için oldukça önemlidir. Esasen iç kontrol sisteminin önemi, amacından kaynaklanmaktadır (Dabbağoğlu, 2007: 160-161). İç kontrol sisteminin esas amaçları şunlardır (Kepekçi, 2004: 71; Yereli ve Özdoğan, 2009: 60):

- Kurum varlıklarını korumak.
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak.
- Kurum faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak.
- Her türlü faaliyette kurum politikalarına ve mevzuata uygunluğu sağlamak.
- Belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak.

Kurumlar büyüdükçe, faaliyetleri karmaşıklaştıkça ve işlem sayıları arttıkça, yönetimin; varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca günümüz kurumları için ilgili kişilere sürekli bilgi verme önem

kazanmıştır. Kuruma ilişkin veriler ve muhasebe bilgileri ekonomik ve etkin biçimde hazırlanmalıdır. Muhasebe sisteminin, muhasebe verilerinin güvenilirliğini oluşturmak için iç kontrol yordamlarına ihtiyacı vardır. Etkin bir iç kontrol sistemi yoksa kurumun maddi varlıkları yönetimin kontrolünden çıkabilir. Benzer durum defter ve belgeler içinde geçerlidir. Özellikle (verilerin değiştirilmeye müsait olması sebebiyle) muhasebe uygulamalarında bilgisayarların kullanılması, iç kontrolün önemini daha da artırmıştır (Kalkinoğlu, 2003: 75).

Denetim standartlarında yer alan düzenlemeler de iç kontrolün önemini göstermektedir. Örneğin, 80 numaralı (Statement on Auditing Standards - SAS, No.80) denetim standardında, kontrolün öneminin artışıyla birlikte denetimin de öneminin arttığı belirtilmektedir. Yönetici ve muhasebecilerin iç kontrole daha çok önem vermeleri gerektiği ifade edilmektedir (Karacaer ve İbrahimoglu, 2003: 218).

Netice itibariyle, etkin bir iç kontrol sistemi kurumda meydana gelebilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukları engelleyerek, yönetimin yanlış kararlar almasını ve kaynakların israf edilmesini önler. Bununla birlikte mali tablolara makul bir güvence sağlayarak kurum dışı yatırımcıların ve çıkar gruplarının daha isabetli kararlar almasını sağlar. Ayrıca, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız dış denetçilerin yapacakları denetimin kapsamını daraltarak denetim maliyetlerini de azaltır.

3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI

İç kontrol sisteminin unsurları Uluslararası Denetim Standartları 400'e göre (400 Risk Değerlendirme ve İç Kontrol Standardı'nda) üçlü bir ayırımla ele alınarak "muhasebe sistemi", "kontrol ortamı" ve "kontrol prosedürleri" olarak ifade edilmiştir. Ancak daha sonra bu iç kontrol sisteminin unsurları COSO tarafından daha geniş kapsamlı bir şekilde ele alınmış ve açıklanmıştır. Buna göre COSO'nun iç kontrol sistemine ilişkin unsurları: kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme'dir. (Kaval, 2005: 125).

3.1. KONTROL ÇEVRESİ

Kontrol çevresi diğer iç kontrol unsurlarının temelidir. Kontrol çevresi kurumdaki iç kontrolün önemiyle ilgili yöneticilerin, yönetimin ve diğer ilgililerin davranışlarını, farkındalıklarını ve faaliyetlerini yansıtır (Moeller, 2009: 34).

Bir örgütte kontrol bilincinin oluşmasında, üst yönetimin tutum ve davranışları ile kurum kültürü çok önemlidir (Uzay, 2009: 98). Üst yönetim kontrol sürecinin gerekliliğine inanırsa, kurumdaki diğer kişilerin bu karara uyumu ve oluşturulan kontrolleri bilinçli bir şekilde gözlemleyip karar vermesi sağlanır (Elder, Beasley ve Arens, 2010: 294). Bu bağlamda kontrol çevresi, kurumun üst yöneticileri, müdürleri ve ortaklarının kurumun iç kontrolü ve önemine ilişkin tutumlarını yansıtan eylem, politika ve prosedürlerden oluşur (Uzay, 2009: 98). Etkin ve güvenilir bir iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması için uygun bir kontrol çevresine ihtiyaç vardır (Yereli ve Özdoğan, 2009: 60). Bir örgütün kontrol çevresi, bu örgütün bütün bölümlerine nüfuz eder ve bireylerin iç kontrol yaklaşımlarını etkiler (Reding, Sobel, Anderson, vd., 2009: 6-10).

Kontrol çevresi, örgütsel disiplini ve örgütsel yapıyı oluşturur (Erdoğan, 2001: 93). Bu kapsamda kontrol çevresi şu faktörleri içermektedir (Gönen, 2009: 195; Kepekçi, 2004: 78; Uzay, 1999: 27):

- Dürüstlük ve ahlaki değerler

- Uzmanlığın değerlendirilmesi
- Yönetim kurulu veya denetim komitesi
- Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı
- Örgütsel yapı
- Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları
- Dış etkenler

3.2. RİSK DEĞERLENDİRME

Bütün kurumlar risklerle karşı karşıyadır. Bu risklere müşteri ihtiyaçlarındaki ve hukuki düzenlemelerdeki değişimler, rekabet tehditleri ve faiz oranları gibi ekonomik faktörlerdeki değişimler örnek verilebilir. Yönetim, iç kontrol sisteminin hedeflerini gerçekleştirebilmek amacıyla bu riskleri değerlendirmeli ve bunları kontrol etmek için gerekli önlemleri almalıdır (Warren, Reeve ve Fess, 2002: 239).

COSO' ya göre, risk değerlendirmenin ön koşulu, farklı seviyelerde ve birbiriyle bağlantılı amaçların oluşturulmasıdır. Risk değerlendirme, risklerin nasıl yönetilmesi gerektiği konusunda bir prensip oluşturarak amaca ulaşma yolundaki ilgili risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesidir (Reding, Sobel, Anderson vd., 2009: 6-11). COSO risk değerlendirmeyi aşağıdaki üç adımlık süreçle tanımlamaktadır (Moeller, 2009: 39):

- Riskin etki ve önem derecesinin tahmini,
- Riskin oluşma olasılığının ve sıklığının değerlendirilmesi,
- Riskin nasıl yönetileceğinin ve hangi eylemlerin olması gerektiğinin dikkate alınması.

Riskler tanımlandığı zaman, etki ve önem derecelerini belirlemek, ortaya çıkma olasılıklarını değerlendirmek ve riskleri azaltıcı faaliyetleri tespit etmek amacıyla analiz edilir (Warren, Reeve ve Fess, 2002: 239).

Yönetim, hata ve hileleri en aza indirebilmek ve iç kontrolü etkin hale getirebilmek için riskleri değerlendirir. İç kontrol sistemi riskleri azaltmaya yardımcı olur; ancak risklerin tamamını ortadan kaldırmaz (Uzay, 2009: 98).

Risk değerlendirmede iç kontrole ilişkin risk alanını, kontrol riski oluşturmaktadır. Söz konusu kontrol riski kurumun iç kontrol yapısına rağmen ortaya çıkartmadığı ve önleyemediği, mali tablolara yansıyan önemli hata ve hilelerin bulunma riskidir (Bozkurt, 1995: 31).

3.3. KONTROL FAALİYETLERİ

Kontrol faaliyetleri, kurumun amaçlarına ulaşmasını önleyecek risklere karşı yardımcı olan politikaların ve prosedürlerin uygulanmasıdır (Gönen, 2009: 199). Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi kontrol faaliyetlerinin temel unsurları politika ve prosedürlerdir. Bunlardan politika; ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, prosedür ise politikaların yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Demirbaş, 2005: 170).

Kontrol faaliyetleri, hilenin önlenmesi de dâhil olmak üzere kurumun hedeflerini başarması amacıyla makul güvence sağlamak için oluşturulur (Warren, Reeve ve Fess,

2002: 239). Etkili kontrol faaliyetleri, risk değerlendirmesi ile tanımlanan riskleri azaltmaya yardımcı olur (Cangemi ve Singleton, 2003: 105).

Kontrol faaliyetleri dört alanda oluşturulabilir. Bunlar (Erdoğan, 2001: 58):

- Görevler ayrımı,
- Bilgi işlem süreci,
- Fiziksel kontroller ve
- Performans kontrolleridir.

3.4. BİLGİ VE İLETİŞİM

Bilgi ve iletişim iç kontrolün en temel unsurlarından biridir. Finansal raporlama açısından bir bilgi sistemi olan muhasebe; kurum varlıklarının ve yükümlüklerinin muhasebeleştirilmesi için, verilerin toplanması, kayda hazırlanması, işlenmesi, özetlenmesi ve bu özetlerin analiz ve raporlanmasında kullanılan tekniklerden ve yöntemlerden oluşur. Muhasebe sistemi, muhasebe süreci sonunda en doğru ve yararlanılabilir bilgiyi üretmek üzere tasarlanır. Doğru bilginin üretilmesi ise sistemde bir dizi kontrolün öngörülmesiyle mümkündür. İç kontrolün etkinliği de bu kontrollerin ayrıntılı bir biçimde oluşturulmasına bağlıdır. Muhasebe sistemi yukarıda yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere bir kontrol sistemini yapısında sürdürmek zorundadır. Muhasebe fişleri, kayıtlar, defterler, mizanlar ve raporlar, birbirleriyle ilişkili ve birbirlerini doğrulayan kontrol noktalarını taşımaktadır. Bu bağlamda muhasebe sistemi de bu kontrol noktalarıyla örülüdür (Erdoğan, 2001: 62). Yönetim, karar almayı ve harici raporlamayı etkileyen olayları ve durumları değerlendirmek için harici bilgiyi de kullanabilir (Warren, Reeve ve Fess, 2002: 242).

İletişim, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürlerle ilgili bireylerin sorumluluklarını kapsar. İletişim, kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir. Bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına girer. Tersine iletişim için ise iletişim kanallarının açık olması ve yönetimin problemleri başlangıç aşamasında çözmeye eğimli olması gerekir (Demirbaş, 2005: 171).

3.5. İZLEME

İzleme, bir sistemin başarısının niteliğini değerlendirme sürecidir (Cömert Doyrangöl, 2002: 36). İç kontrol sistemi izlenerek, sistemin zayıf yönleri belirlenir ve kontrolün etkinliği artırılır (Warren, Reeve ve Fess, 2002: 241). Zaman geçtikçe iç kontrol sistemi de değişir ve uygulanan kontrol prosedürleri gelişir. Bu süreçte izleme, yönetim tarafından şartlar değişirken sistemde ne gibi değişikliklerin yapılması gerektiğinin belirlenmesine yardımcı olur.

İzleme sürekli veya ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabileceği gibi her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de olabilir. Yönetim, tüm kontrol sistemini değerlendirmeyi tercih edebileceği gibi belli kontrolleri değerlendirmeyi de tercih edebilir (Cömert Doyrangöl, 2002: 36).

İç kontrolün kalitesinin belirlenmesi için izleme unsuru önemlidir. Bu bakımdan kontrol faaliyetlerinin ve tasarımının uygun personel tarafından zamanında yapılıp yapılmadığı, tamamlanmış alanlarda iyileştirme ve düzeltme faaliyetlerinin uygulanıp uygulanmadığı ve gerekli faaliyetlerin tamamlandığını belirlemek için belirli süreçlerin sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği gözden geçirilmelidir (Erdoğan, 2001: 62).

İzleme faaliyeti sırasında, iç denetçilerin hazırlamış olduğu raporlar, çalışanların ve üçüncü kişilerin geri bildirimleri yönetime yardımcı olur (Uzay, 2009: 102). Netice itibarıyla iç kontrol sisteminin aksayan yönleri belirlenmeli, işlerliği değerlendirilmeli ve gelişen teknolojiden faydalanarak iç kontrol sistemi izlenmelidir. Zira iç kontrol sisteminin diğer unsurlarında olduğu gibi izleme sürecinde de iç denetimin önemli bir rolü bulunmaktadır.

4. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1978 yılında yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı raporda iç kontrol konusu geniş bir şekilde ele alınmış ve ilgili raporda iç denetimin faaliyet alanının, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu belirtilmiştir (Kalkınoğlu, 2003: 72). Bu düzenlemenin aksine iç kontrol ile iç denetimin günlük konuşma dilinde, bazen hatalı olarak aynı anlamda kullanıldığına rastlanmaktadır. Esasında iç denetim, iç kontrolün önemli; ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol sistemi, kurumların belirledikleri hedef ve amaçlara etkin bir şekilde ulaşmalarını ve bu amaçlara ulaşılacağına dair yeterli ölçüde güvence verilmesini sağlayıcı nitelikler dikkate alınarak oluşturulan usul ve yöntemler bütünüdür (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99-100). Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Sayıştay’ı tarafından yayımlanan İç Kontrol Standartlarına göre iç kontrol tekil bir olay değil, kurum faaliyetlerinde ve devamlılık temelinde oluşan bir dizi eylem ve aktivitedir. İç kontrol, kurum içerisinde ayrı bir sistem olmaktan öte yönetimin faaliyetleri düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda iç kontrol, yöneticilerin kurum hedeflerini ve faaliyetlerini süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür (Keskin, 2006: 13). İç denetim ise iç kontrol sisteminden farklı olarak; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti veren bir faaliyettir (Korkmaz, 2007: 5). İç denetim faaliyeti, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılmasını öneren bir yaklaşımı kuruma entegre etmekle birlikte kurum için geliştirici ve önceden önlem alınmasını sağlayan stratejik akıl ortağı rolü üstlenmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99-100).

İç kontrol sistemi geniş anlamda iç denetimi kapsamakla birlikte dar anlamda denetim faaliyetleri dışında kalan kontrol faaliyetleriyle diğer unsurlardan oluşmaktadır. Ayrıca iç kontrol sisteminin bir parçası olan iç denetim faaliyeti kapsamına sadece finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün unsurları girmektedir (Aksoy, 2008: 87; Korkmaz, 2007: 8; Midyat, 2007: 14).

İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğini değerlendirerek sistemi geliştirmeyi hedeflemektedir. Yeterlilik ve etkinlik kavramlarının iç denetçi için ne ifade ettiği oldukça önemlidir. İç kontrol sisteminin yeterliliği; iç kontrol sisteminin risklere karşı geliştirdiği kontrol önlem mekanizmalarının niceliksel ve niteliksel varlığıdır. Burada iç denetçi verimliliği ölçmek amacıyla yönetim tarafından faaliyet standartlarının belirlenip belirlenmediğini, belirlenen standartların anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlardan sapmaların tespit edilip, düzeltici önlemleri almakla sorumlu kişilere iletilip iletilmediğini ve düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığını belirlemekle sorumludur. İç kontrol sisteminin yeterliliğinin incelenmesinin amacı kurumun hedeflerini gerçekleştirmede makul bir güvence sağlayıp sağlamadığını araştırmaktır. İç kontrol sisteminin yeterlilik açısından değerlendirilmesinde iç denetçiler faaliyet ya da sistem denetimini uygulamaktadır. İç

kontrol sisteminin etkinliğinden ise kurum faaliyetlerinin; yönetim politika, plan, program ve mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi kastedilmektedir. İç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi süreci iç denetçilerin uygunluk denetimi yapmalarını gerektirmektedir (Özeren, 2000: 20; Elitaş, 2004: 221). Bu kapsamda iç kontrol sistemi bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamakta, iç denetim ise bilginin doğruluk ve güvenilirliğini test edip yönetime bilgi vermektedir. Mevzuata, plan ve programlara uygunluk iç kontrol sistemi ile sağlanırken uygunluğun kontrolü iç denetçilerce yapılmaktadır. Etkinlik ve verimlilik iç kontrol sistemi aracılığıyla sağlanmaktayken etkinlik ve verimliliği teşvik ederek kuruma değer kazandırmak iç denetim sorumluluğunda yer almaktadır (Önder, 2008: 29).

İç kontrol sisteminin olmaması ya da etkin işlememesi kurum varlıklarının kaybına, yönetimin eksik ve hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara (müşteri, kâr, verimlilik vb.) sebebiyet vermektedir. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça risklerin azalması, çalışanların sorumluluklarını yerine getirmesi ve hedeflere ulaşılması mümkün olmaktadır (Aksoy, 2005: 171). Ancak etkinliğin sağlanması hata ve eksikliklerin tam anlamı ile ortadan kalktığı ya da ileride bu tür durumlarla karşılaşmayacağı anlamına gelmediğinden denetimlerin sürdürülmesi gerekmektedir. Bununla birlikte iç denetim faaliyeti, kurumdaki iç kontrol sisteminin gözden kaçırıldığı hata, hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde ve önlenmesinde etkin olan bir araçtır. Günümüzde iç denetim, mali hesapların incelenmesinden yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine doğru bir geçiş süreci yaşamakta olup, genel olarak iç denetimin gelişim sürecinin iki aşamadan oluştuğu söylenebilir. İlk aşamada iç denetimin temel işlevi, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek yönetime kontrol sisteminin ve ekonomik etkinliğin sağlanmasında dolaylı yoldan yardım etmektir. Buna göre iç denetim, kontrol mekanizmasının bir parçası olarak “kontrol üzerinde kontrol” şeklinde ifade edilmektedir. İkinci aşamada ise iç denetim alanının yönetsel faaliyetlerle yoğunlaşması ile birlikte faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği doğrudan değerlendirme kapsamına alınmış; etkin olmayan alanlarda acil önlemlerin alınması için öneriler geliştirilmeye başlanmıştır (Acar ve Şahin: 2009: 91).

İç denetçiler, iç kontrol sisteminin sağlıklı işletilmesinde önemli bir role sahiptir. Ancak sağlıklı ve güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı için sağlıklı ve güçlü bir iç denetim faaliyet sürecinin kurulmuş olması gerekir (Akyel, 2010: 90, 94). Kısaca ifade etmek gerekirse etkin bir iç kontrol sistemi için uygun bir iç denetim ortamı ve etkin bir iç denetim faaliyeti gereklidir (Dabbağoğlu, 2007: 164). Zira burada önemle vurgulanması gereken nokta iç kontrolün bir yönetim fonksiyonu olması sebebiyle etkinliğinden yönetimin sorumlu olduğudur. İç denetçilerin ise, kurumun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği ve performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklarını iç kontrol sistemini düzenli bir biçimde izlemek ve değerlendirmek suretiyle yerine getirmektedirler (Unegbu ve Kida, 2011: 305; Çöker, 2007: 125; Aras, 2007: 19; Uzun, 2009a: 62). Bu kapsamda iç denetim birimi, üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan politikalar kapsamında kurumun ve kurum fonksiyonlarının tamamlayıcı bir parçasıdır. İç denetçiler kurum içindeki pozisyonları gereği, iç kontrol sisteminin sürdürülebilir etkinliğinin sağlanmasında önemli bir izleme ve değerlendirme rolü üstlenmektedir (<http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf>, 2012).

İç denetimin amacı, kurum varlıklarının her türlü zarara karşı korunmasında hata ve hilelerin önlenmesinde etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemi ile yönetime yol gösterici olmaktır. Ayrıca faaliyetlerin belirlenen politikalarla uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak

ve kurumdaki kontrollerin etkinliğini ölçerek uygun bir maliyetle kontrolün etkinliğini artırmaktır. Kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve kontrolleri değerlendirmeyi hedef alan çok önemli bir yönetim kontrol aracı olan iç denetim faaliyeti bu sayede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yardımcı olmaktadır (Alagöz, 2008: 104-105, 120; Uzun ve Yurtsever, 2009: 7). Bu noktada iç denetim faaliyetinin güvence verme fonksiyonuna ihtiyaç vardır. Güvence verme fonksiyonu, kurum içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğuna ve iç kontrol sisteminin başarılı bir şekilde işlediğine dair hem kurum içine hem de kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir. İç denetim faaliyetinin danışmanlık fonksiyonu ise kurumun hedeflerine ulaşmasını destekleme amaçlı gerek iç kontrol sisteminin gerekse diğer işlem ve süreçlerin düzenli olarak değerlendirilmesine ve geliştirilmesine yönelik öneriler sunulmasıdır (Korkmaz, 2007: 5).

İç denetim ve iç kontrol amaç, kapsam, özellik ve rolleri açısından birbirinden farklılaşmaktadır. Ortak noktaları ise birbirlerini tamamlayan nitelikte ve kurumun içyapısı ile ilgili olmalarıdır. İç denetim, iç kontrolün içinde; fakat iç kontrolü değerlendiren, bir başka ifade ile kontrol sürecinin aynası konumundadır. Örneğin, kurumun belirlenen amaçlara uygun davranmasını sağlayan iç kontrol; amaçlara ulaşmaya yardımcı olan ve ulaşma seviyesini belirleyen ise iç denetimdir (Önder, 2008: 28). Ayrıca iç kontrol, süreklilik esasına tabi olarak, denetlenen kurumun organizasyonuna ve işleyişine entegre edilmiştir. İç kontrol harcama öncesinde eş zamanlı kontroller yaparak risklere karşı bir güvenlik sistemi oluşturmaktadır. İç denetim harcama sonrasında uygunluk, performans ve finansal denetim yapmaktadır. Kısaca, iç denetçiler iç kontrolün yerindeliğinin denetimini yapmaktadır (Alıcı, 2006: 51).

İç kontrol sistemi ile iç denetim arasındaki ilişki, iç denetim fonksiyonunun ve bu fonksiyonu yerine getiren iç denetçilerin, kontrol ortamının önemli bir elemanı ve iç kontrol amaçlarının başarılmasına yardımcı olması hususuna dayanmaktadır (Uzay, 1999: 34). İç kontrol ve iç denetim ilişkisi yönetim ve denetim ilişkisi için de köprü vazifesi görmektedir. Sistem açısından değerlendirildiğinde iç kontrol sistemi içerisinde iç denetim faaliyetini de barındırmaktadır. Süreç olarak iç denetim ise, iç kontrol sisteminin süreçlerini değerlendirme işlevi görmektedir (Önder, 2008: 86-87).

Yöneticilerin kurumla ilgili karar alma sürecinde iç denetçilerin sundukları raporlar destekleyici bir işlev etkisi göstermektedir. Çünkü iç kontrolün kalitesi ile ilgili bilgi, iç kontrol yapısının parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından elde edilmektedir (Anıl ve Keskin, 2006: 14; Suyono ve Hariyanto, 2). İç denetçiler raporlarında iki tür görüşe yer vermektedir. Birincisi, mevcut iç kontrol sistemini koruyucu nitelikteki görüşler ve ikincisi de mevcut iç kontrol sistemini düzeltici nitelikteki görüşlerdir. Koruyucu öneriler, mevcut kontrol önlem ve yöntemlerinin kurumda hiç uygulanmaması ya da yeterince uygulanmaması sebebiyle ortaya çıkan hatalı ya da olumsuz durumların üst yönetimce farkına varılmasını ve bunlara ilişkin üst yönetimin önlemler almasını sağlayıcı önerilerdir. Düzeltici öneriler kontrollerin yetersizliği nedeniyle üst yönetime yapılan yeni önerileri kapsamaktadır. İç kontrol sisteminin etkin olmadığının tespiti halinde daha çok koruyucu öneriler geliştirilirken iç kontrol sisteminin yetersizliği durumunda düzeltici önerilerde bulunulur (Elitaş, 2004: 223).

Bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere kurumların kurumsallaşmasının temellerinden birini iç kontrol sisteminin varlığı oluşturmaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz

güvence sağlamaz. Bu nedenle yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Kurum içi kontrollerin yerindeliğinin kalitesi iç denetim faaliyeti ile ifade bulur. İç denetçiler iç kontrolle ilgili yönetime bilgi sağlar, değerlendirme yapar, öneride bulunur ve görüşlerini rapor halinde yönetime sunar. Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın iç denetçiler, mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetimin etkinlik ve etkililiğinin başarısızlığından sorumlu değildir. Yapılan açıklamalardan, iç kontrol sisteminin daha geniş bir anlam içerdiği ve iç denetimin de bir ölçüde işletmedeki iç kontrol sistemini değerleyen bir kontrol unsuru olduğu sonucu çıkarılabilir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99-100; İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Sistemi, agis, 2012).

5. ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İÇ DENETİM FAALİYETİNE VE İÇ DENETÇİLERE KATKISI

Buraya kadar etkin bir iç kontrol sistemi için iç denetimin varlığının önemine değinilmiştir. Ancak üzerinde durulması gereken önemli bir diğer nokta etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere ne gibi katkılarda bulunacağı hususudur. Bu katkının belirlenebilmesi için öncelikle iç denetim faaliyetinin ne olduğunun anlaşılması gereklidir. Bunun için de iç denetimin amacına, kapsamına ve faaliyet türlerine ilişkin kısa açıklamalara aşağıda yer verilmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 63. maddesine göre iç denetim, *“kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir.”* İç denetim faaliyeti; sorumluluk ve hesap verebilme, vekâlet teorisi, yönetime danışmanlık ve yardım, tasarruf ihtiyacı, hileli ve hatalı işlemlere karşı korunma gibi gereksinimler kapsamında uygulanmaya başlamıştır (Aksoy, 2008: 73). İç denetim faaliyetinin temel amacı kurumsal yönetim mekanizmasını desteklemek, risk yönetim ve kontrol mekanizmalarının etkililik ve yeterliliğini değerlendirerek geliştirmektir (Coram, Ferguson ve Moroney, 2008: 546). İç denetim, kurum ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla *“iç kontrol, uygunluk, yolsuzluk, faaliyet ve yönetim denetimleri, danışmanlık faaliyetleri ve kurumsal risk yönetimi”* alanlarında faaliyet göstermektedir (Galloway, 2006: 3). İç denetim türleri: uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimidir.

Sistem denetimi ve uygunluk denetimi, iç kontrol sistemiyle ilgili denetim türleridir. Bu kapsamda sistem denetimi, denetlenen birimin faaliyet ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 127). Kamu İç Denetim Rehberine göre sistem denetimi; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, kamu idarelerinin kanunlara, temel politika belgelerine ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında, güvenilir rapor ve bilgi üretilmesini, her türlü karar ve işlemde usulsüzlük ile yolsuzluğun önlenmesini, varlıkların kötüye kullanımı ve israfının önlenmesi ile kayıplara karşı korunması amacıyla oluşturulan iç kontrol sistemini bir bütün olarak değerlendiren ve iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığını inceleyen bir denetim türüdür (T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, agis, 2012).

Uygunluk denetimi ise, kurumun faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir (İDÇUEY md.8). Uygunluk

denetiminin amacı yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır (Yurtsever, 2008: 10; Yereli ve Özdoğan, 2009: 18). Bu çerçevede uygunluk denetiminin konusunun kurumun mali işlemleri ve faaliyetleri olduğu söylenebilir (Aksoy, 2008: 84). Söz konusu faaliyet ve işlemlere; idarelerin ana hizmet birimlerince yürütülen faaliyet ve işlemler, projeye bağlı iş ve işlemler, arşiv ve dokümantasyon işlemleri, üretilen rapor ve bilgiler, bütçe hazırlık ve uygulama işlemleri, taşınır ve taşınmaz işlemleri, atama ve kadro işlemleri, sicil işlemleri, maaş ve özlük işlemleri, ihale ve diğer satın alma işlemleri örnek olarak verilebilir (Soydan, 2008: 39).

Bir kurumda iç denetim faaliyetinin etkililiğini belirleyen faktörler bulunmaktadır. Bunlar: iç denetim faaliyetinin şirket içindeki konumu, faaliyet ve görev alanlarının kapsamı, kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisi, iç denetçilerin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve mesleki yetkinlikleri, iç denetim faaliyetinin yönetimi, gözetimi, raporlama ve kalite güvencesinin standartlarda öngörülen tanımlama ve yaklaşımlara uygun olmasıdır (Uzun, 2009b: 53).

İç kontrol sistemi, iç denetçinin çalışmalarının kapsamını belirleyen en önemli unsurdur. İç kontrol sisteminin yeterliliği kontrol riskini azaltmakta ve bunun doğal bir sonucu olarak denetçi daha az örnek üzerinde çalışmaktadır. Aksi durumda denetçi asli görevi olan denetim riskini minimuma indirmek için daha fazla kanıt toplayarak daha fazla denetim tekniği uygulayacak ve çalışmalarının kapsamı ile iş yükü artacaktır. İç kontrol sisteminin etkinlik ve yeterlilik değerlendirme sonuçları iç denetim plan ve programlarının kapsamının değişmesine ve genişlemesine sebebiyet verebilmektedir (Koroğlu ve Uçma, 2006: 10). İşletme ve kamu kurumlarındaki temel amaç; strateji, politika ve hedefleri ile uyumlu faaliyet gerçekleştirmek ve kaynakları etkili, ekonomik ve verimli kullanmaktır. Ayrıca hesap verebilir ve şeffaf olmaktır. Üst yöneticiler bu amaçlara yönelik güvence istemektedir. İstenen bu güvencenin temeli kamu organizasyonundaki etkin bir iç kontrol sistemine dayanmaktadır. İç kontrolün etkinliği sistemin yeterliliğini değerlendiren iç denetçiler için oldukça önemlidir. Etkin bir iç kontrol sistemi, iç denetim süreçlerini kolaylaştırmakta ve iç denetçilerin değerlendirmelerini kısa sürede yapmalarını sağlayarak başka alanlara yönelmelerine ve özellikle kurumdaki riskli alanlara yoğunlaşarak risk esaslı iç denetim planlarının işlevselleşmesine imkân sunacaktır (Uzun, 2009a: 61).

Etkin bir iç kontrol sisteminin olması finansal tabloların hatalı olma riskini de azaltacaktır. Denetim riskinin az olması denetim sürecinde gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının azalmasını sağlayacaktır. İç denetim faaliyeti ne kadar etkin olursa denetçinin sisteme olan güveni o ölçüde artacak ve buna bağlı olarak denetim riski azalacaktır (Başpınar, 2005: 56).

İç kontrol sisteminin başarı ile uygulanması kurumun tüm faaliyet alanlarına ilişkin risklerin yönetimce belirlendiği hususunda, hem kuruma hem de kurum dışındaki paydaşlara güvence vermektedir. Uygulamada özellikle kamu kurumlarında etkin bir iç kontrol sistemi kurulamadığından riskler iç denetçiler tarafından belirlenmektedir. Risklerin belirlenmesi, risk esaslı denetim plan ve programları yürüten iç denetçiler için önemlidir. Bu nedenle denetim plan ve programları hazırlanmadan önce iç kontrol sistemi kapsamındaki risklerin yönetimce belirlenmiş olması gerekir. Böylece iç denetçiler belirlenen riskleri dikkate alarak denetim plan ve programlarını hazırlayabileceklerdir.

İç denetim faaliyeti, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkıda bulunmaktadır (Uzun, 2009b: 52). İç kontrol sisteminin etkinliği iç denetçilerin üst yönetime sistemle ilgili makul bir güvence vermesini sağlayacaktır. Bu süreçte üst yönetim iç denetçilerin raporlarını referans kabul edip, kurumla ilgili kararlarını

bunları dikkate alarak almaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği iç denetim raporlarına bağımsız ve tarafsız bir şekilde yansiyacak ve yönetsel hesap verebilirliği destekleyici nitelik taşıyacaktır.

Kurum içi kontrollerin yeterliliğinde iç denetimin etkililiği, şirket ve kurumların pay ve menfaat sahipleri için ve kamunun aydınlatılması ile şeffaflık açısından sigorta niteliği taşımaktadır (Uzun, 2009b: 55).

İç kontrol sisteminin etkin olması iç denetçilerin hem yukarıda belirtilen görevlerini daha etkin yerine getirmelerini, hem de iç denetçilerin sisteme yönelik güvence verme noktasında çok fazla zaman harcamadan, sisteme ne gibi katkılarda bulunulabilir sorusuna yönelmelerine imkân sunacaktır. Bununla birlikte iç denetçilerin danışmanlık fonksiyonlarını ön plana çıkararak, kurumsal hedefleri başarmada sürdürülebilirliği esas almalarını sağlayacaktır. Bu da iç denetçilerin hem kuruma hem de iç kontrol sistemine daha geniş bir perspektiften bakmasını sağlayarak diğer kurum uygulamalarıyla karşılaştırma yapmalarına fırsat sunacaktır.

İç denetçilerin en önemli işlevlerinden biri, kuruma değer katıcı ve kurumu geliştirici hizmetleri gerçekleştirmeleridir. İç denetim olayları geriden takip eden değil, aksine öne geçip öngörülerıyla risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyan bir faaliyettir. Bu süreç iç denetim faaliyetinin ve iç denetçilerin kurumlar arası köprü vazifesi görmesini ve kurum içinde yol gösterici olmasını sağlayarak, denetim sistemini kuruma değer katıcı bir işleve dönüştürmektedir. Ayrıca geçmiş uygulamaların denetimi yönüyle reaktif bir süreç olan denetim, danışmanlık ve değer katma gibi süreç odaklı yeni işlevlerle birlikte proaktif bir yapıya dönüşmektedir (Memiş, 2008: 79). İç denetçilerin kuruma değer katmasını sağlayan çeşitli yöntemler vardır. Bunlardan birincisi, kaynak ve zaman kullanımını azaltıcı ve denetim sonuçlarının değerini artıracak yeni bir denetim yaklaşımı ve yöntemi geliştirmektir. İkincisi, kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyici önemli risklere ya da sorunlara yoğunlaşarak hedeflere ulaşılma olasılığını artırmak; son olarak da yönetimle yakın çalışarak iç denetimin kendilerine sağlayacağı en değerli bilginin ne olacağını ve bilgiyi nasıl kullanacaklarını belirlemektir (Galloway, 2006: 20). İç denetçiler etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına dayanarak, yukarıdaki yöntemler aracılığıyla, kuruma değer katma ve geliştirme süreçlerine önem verecektir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Özel sektörde, özellikle Bankacılık sektöründe, iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyeti uzun zamandan beri uygulanmaktadır. Kamu kurumlarında ise iç kontrol ve iç denetim kavramları 2003 yılında yayımlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile önem kazanmaya başlamıştır. İşletme ve kamu kurumlarının faaliyetlerinde ki etkinlik ve verimliliğin sağlanması, hata ve hilelerin önlenmesi, kaynakların etkin kullanılması ile faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun sağlanması için iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyeti gereklidir. Her ikisi de kurumun hedeflerine ulaşmasındaki sürecin etkinliği ile ilgilenirken iç kontrol sistemi ile iç denetim faaliyeti arasındaki farklılığın göz ardı edilmemesi gerekmektedir. İç denetim ve iç kontrol; amaç, kapsam, özellik ve rolleri açısından birbirinden farklılaşmaktadır. Ortak noktaları ise birbirlerini tamamlayan nitelikte ve kurumun iç yapısı ile ilgili olmalarıdır. İç denetim, iç kontrolün içinde; fakat iç kontrolü değerlendiren, bir başka ifade ile kontrol sürecinin aynası konumundadır. İç kontrol sistemi, iç denetimi kapsamakla birlikte denetim faaliyetleri dışında kalan kontrol faaliyetlerinden oluşmaktadır. İç denetim, iç kontrol sistemini izleme fonksiyonunu yerine getirerek uygunluk ve sistem denetimi yapmaktadır. Denetim sonuçlarına dayanarak üst yönetime sundukları raporlarda sisteme yönelik makul güvence sunmaktadırlar. Ayrıca raporlarında

sisteme yönelik önerilerini sunarak üst yöneticiye danışmanlık hizmeti vermektedirler. Söz konusu denetim faaliyetlerinin yerine getirebilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı gereklidir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı iç denetimin kuruma değer katma ve kurumu geliştirme faaliyetlerine yönelmesini sağlayacaktır. İç kontrol sistemindeki hata ve eksikleri bulmaya odaklanan bir iç denetim faaliyeti yerine, risk odaklı denetim planları çerçevesinde iç kontrol sistemini geliştirici öneriler sunan bir iç denetim faaliyetinin varlığı kuruma fayda sağlayacaktır. Bunun içinde iç kontrol sistemi kapsamında yapılması gerekenlerin üst yönetimce yapılması ve iç denetçilerin asli sorumlulukları dışında görev almalarının önüne geçilmesi gerekmektedir.

İç kontrol sisteminin etkin olması, iç denetçilerin gereksiz iş yüküyle uğraşmak yerine uzmanlık alanlarını geliştirmelerine fırsat sunacaktır. Bu durum iç denetçilerin mesleki yetkinliklerini geliştirme amaçlı daha fazla hizmetiçi eğitim programına katılmalarına ve tecrübelerini artırmalarına katkı sağlayacaktır. Özellikle kamu kurumları için yeni bir sistem olan iç kontrol ve iç denetim faaliyetinin amaç ve kapsamının anlaşılması ve sistemler arasındaki bağlantının kurulması önemlidir. Bunun için daha yoğun eğitim programlarının organize edilmesi gereklidir. Eğitim programlarının organize edilmesinde üst yöneticilerin desteği sağlanmalıdır. İç kontrol ve iç denetimin kuruma sağlayacağı faydaların farkında olan bir üst yönetici her ikisinin de gelişimini destekleyecektir. Zira üst yönetimin desteklediği bir iç kontrol sistemine tüm yöneticilerin ve personelin katılımı sağlanacak ve iç denetçilerin bağımsızlıkları korunarak iç kontrol sistemini değerlendirmesi için gerekli tüm kolaylıklar kendilerine sunulacaktır. Böylece hem iç kontrol sisteminin etkinliği artırılabilecek hem de yaptıklarının üst yönetimce desteklenmesi iç denetçilerin kuruma yönelik aidiyet duygusunu güçlendirecek ve raporlarının dikkate alındığını bilmek iç denetçilerin özgüvenlerinin artmasını sağlayacaktır.

Bu çalışma teorik olarak ele alınmış olup bir takım kısıtları bulunmaktadır. Bundan sonraki çalışmalarda kurum üst yönetiminin ve iç denetçilerin iç kontrol ve iç denetim yönelik bakış açılarını sorgulayıcı uygulamalar yapılabilir. Böylece etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının iç denetim birimine ne tür katkılar sağladığı veya etkin olmayan bir iç kontrol sisteminin ne gibi sorunlara sebep olduğu teorik açıklamalarla birlikte uygulamalı olarak incelenebilir.

KAYNAKÇA

- ACAR, İbrahim. A. ve Elif A. ŞAHİN. (2009), "Plan ve Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim", *Maliye Dergisi*, Sayı: 156, 83-103.
- AKIŞIK, Orhan. (2005). "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı: 14, 89-102.
- AKSOY, Tamer. (2005). Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi". *Mali Çözüm Dergisi*, Ekim-Kasım-Aralık, Sayı 73, 168-202.
- AKSOY, Mehmet. (2008). "Kamuda İç Kontrol & İç Denetim", Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.

- AKYEL, Recai. (2010). “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, 83-98.
- ALAGÖZ, Ali. (2008). “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü”, Editörler: Doğan Zeki, İnal Mehmet Emin, Güncel İşletmecilik Konuları, Konya: Tablet Yayınları, 95-126.
- ALICI, Orhan V. (2006). “Belediyelerde İç Denetim”, *Mahalli İdareler Aylık Mesleki Mevzuat Dergisi*, Ekim, Yıl: 16, Sayı: 147, 48-54.
- ARAS, Rıdvan. (2007). “İç Denetim ve Türk Kamu Yönetimindeki Gelişim”, *Birlik Dergisi*, Aralık, Sayı: 8, 18-27.
- BAŞPINAR, Ahmet. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Nisan, Sayı: 148, 35-62.
- BOZKURT, Nejat (1995). “Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi”, *Öneri Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:1, Sayı: 2, 29-34.
- CANGEMİ, Michael P. ve Tommie SINGLETON (2003). *Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide*, Third Edition, John Willey & Sons, Inc., New Jersey.
- COOK, John W. ve Gary M. WINKLE. (1984). *Auditing*, Third Edition, Houghton Mifflin Company U.S.A.
- CORAM, P., C. Ferguson ve R. Moroney. (2008). Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud, Accounting and Finance, Cilt: 48, 543-559.
- CÖMERT DOYRANGÖL, Nuran (2002). “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 60, 33-42.
- ÇÖKER, Fikret. (2007). *Açıklamalı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat*. Ankara: YEKÜD Yayını.
- DABBAĞOĞLU, Kadir (2007). “İç Kontrol Sistemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 82, 159-170.
- DEMİRBAŞ, Mahmut (2005). “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 7, 167-188.
- ELDER, Randal J.; Mark S. BEASLEY and Alvin A. ARENS. (2010). *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*, Thirteenth Edition, Pearson Education Inc., New Jersey.

- ELİTAŞ, Cemal. (2004). “İç Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ekim-Kasım-Aralık, Sayı: 69, 220-238.
- ERDOĞAN, Melih. (2001). *Denetim*, Eskişehir.
- GALLOWAY, David, A. (2006). “Internal Auditing: A Guide for The New Auditor”, İkinci Baskı, Institute of Internal Auditors.
- GÖNEN, Seçkin. (2009). “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 1, 189-217.
- İBİŞ, Cemal ve ÇATIKKAŞ, Özgür. (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran, Sayı: 85, 95-121.
- KALKINOĞLU, Mehmet. (2003). “İç Kontrol Sistemi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 265, 70-78.
- KARACAER, Semra ve Nurettin İBRAHİMOĞLU. (2003). “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi”, *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 21, Sayı:1, 211-228.
- KAVAL, Hasan. (2005). *Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle*, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- KEPEKÇİ, Celal. (2004). *Bağımsız Denetim*. Genişletilmiş 5. Baskı, Avcı Ofset Matbaacılık.
- KESKİN, Duygu A. (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- KIR, Hüseyin. (2009). “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde İç Kontrol, Mahalli İdarelerde Geline Nokta ve Çözüm Önerileri”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 141, 18-25.
- KOÇAK, S.Y. ve T. Kavakoğlu. (2010). İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma, Nisan-Haziran, Sayı: 77, 119-148.
- KORKMAZ, Umut. (2007). “Kamuda İç Denetim (I)”, *Bütçe Dünyası*, Cilt: 2, Sayı: 25, 4-15.
- KÖROĞLU, Çağrı ve T. Uçma. (2006). “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, *Mevzuat Dergisi*. Temmuz, Yıl: 8, Sayı: 103.
- MEMİŞ, M.Ü. (2008). “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, Sayı: 85. 75-91.
- MİDYAT, Cemil Sabri. (2007).”Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”, *Mali Hukuk Dergisi*, Yıl: 22, Sayı: 129, 11-16.

- MOELLER, Robert (2009). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*, Seventh Edition, John Willey&Sons Inc., United States of America.
- ÖNDER, M. Fahrettin. (2008). "Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum", Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- ÖZEREN, Baran. (2000). İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras08icdenetimstandart.pdf> (Erişim Tarihi: 02.04.2009).
- REDİNG, Kurt F.; Paul J. SOBEL, Urton L. ANDERSON vd., (2009). *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services*, Second Edition, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- RİTTENBERG, Larry E.; Karla M. JOHNSTONE ve Audery A. GRAMLİNG (2010). *Auditing a Business Risk Approach*, 7th Edition, Nelson Education Ltd., Canada.
- SOYDAN, Kubilay. (2008). "İç Denetim Nedir?", *Orman Mühendisliği Dergisi*, Sayı: 1-2-3, 37-41.
- SUYONO, E. ve Hariyanto, E., Relationship Between Internal Control, Internal Audit, and Organization Commitment with Good Governance: Indonesian Case. <http://www.wbiconpro.com/106-Suyono.pdf> (Erişim Tarihi: 08.10.2012).
- T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2012), "Kamu İç Denetim Rehberi", <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx> (Erişim Tarihi: 04.11.2012).
- TEKİN, Tahir (2006). "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim", *Yerel Yönetim ve Denetim*, Cilt: 11, Sayı: 7, 12-18.
- UNEGBU, A. O. Ve Kida, M. I. (2011). Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management. *Emerging Trends in Economics and Management Sciences*. Cilt: 2, Sayı: 4, 304-309.
- UZAY, Şaban (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu. Yayın No: 132, Ankara.
- UZAY, Şaban (2009). Denetim Süreci ve Aşamaları, In: Muhasebe Denetimi, (Edit: Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzay), Ankara: Gazi Kitabevi, 65-119.
- UZUN, A. Kamil. (2009a). "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı", *Denetim Dergisi*, Sayı: 3, 59-65.
- UZUN, A. Kamil. (2009b). Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, *Active*, Kasım-Aralık, Yıl: 12, Sayı: 62, 51-56.

UZUN, A. K. ve Yurtsever, G. (2009). Kriz Yönetiminde İç Denetimin Rolü. http://www.denetimnet.net/Pages/kriz_ic_denetim.aspx (Erişim Tarihi: 11.09.2012).

YERELİ, Ayşe N ve Burak ÖZDOĞAN. (2009). *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Celal Bayar Üniversitesi Matbaası, Manisa.

YILANCI, Münevver. (2006). *İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, 2. Baskı, Eskişehir: Nobel Yayın Dağıtım.

YURTSEVER, Gürdoğan. (2008). *Bankacılığımızda İç Kontrol*, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 256.

WARREN, Carl S.; James M. REEVE ve Philip E. FESS. (2002). *Financial & Managerial Accounting*, Seventh Edition, South-Western.

“5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, Resmi Gazete, Sayı: 25326, Tarih: 24.12.2003.

“İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik (İDÇUEY)”, Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 26226. Tarih: 12 07 2006.

<http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf> (Erişim Tarihi: 10.10.2012).

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Sistemi, http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=136&cad=rja&ved=0CEMQFjAFOIIB&url=http%3A%2F%2Fstrateji.erciyes.edu.tr%2Fduyurular%2Fi%25C3%25A7%2520kontrol%2520ve%2520%25C3%25B6n%2520mali%2520kontrol%2520Makale.doc&ei=uIV1UIaWBLGO4gSUsoHAAw&usq=AFOjCNGOCTuTCBKNeXqRL2wVFdNAz8egcA&sig2=Hiuw5hvR0c09G_vliFPk4w (Erişim Tarihi: 11.09.2012).