

**TÜRKİYE'DE İÇ DENETİMİN  
KAMU VE ÖZEL SEKTÖR UYGULAMALARI AÇISINDAN  
KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR ARAŞTIRMA**  
**Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY**  
**(Yüksek Lisans Tezi)**  
**Eskişehir, 2012**

**TÜRKİYE'DE İÇ DENETİMİN  
KAMU VE ÖZEL SEKTÖR UYGULAMALARI AÇISINDAN  
KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR ARAŞTIRMA**

**Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Muhasebe Bilim Dalı**

**Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM**

**Eskişehir**

**Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Ağustos, 2012**

Bu Tez Çalışması BAP Komisyonunca kabul edilen (1109E134) nolu proje kapsamında desteklenmiştir.



## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Duygu ŞENGÜL'ün, "Türkiye'de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması ve Bir Araştırma" başlıklı tezi 06 Eylül 2012 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Necdet SAĞLAM

Üye : Prof.Dr.Münevver YILANCI

Üye : Prof.Dr.Özcan DAĞDEMİR

Prof.Dr.B.Zafer ERDOĞAN  
Anadolu Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

**Yüksek Lisans Tez Özü****TÜRKİYE’DE İÇ DENETİMİN  
KAMU VE ÖZEL SEKTÖR UYGULAMALARI AÇISINDAN  
KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR ARAŞTIRMA****Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY****Muhasebe Bilim Dalı****Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2012****Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM**

Bu çalışma, gerek kamu gerek özel sektörde önemi giderek artan iç denetim faaliyetlerinin, sektörler arası karşılaştırılmasını amaçlamaktadır. Bu bağlamda iç denetçi işe alımı, kurum içi pozisyon, görev, yetki ve sorumluluklar, üst yönetimle ilişkiler, dış denetçilerle ilişkiler ve raporlama başlıkları ele alınmıştır. Kamu sektörü için 5018 sayılı Kanun ve bu kanuna bağlı olarak hazırlanan diğer hukuki düzenlemeler özel sektör içinse Uluslararası İç Denetim Standartları, Uygulama Önerileri ve SPK, BDDK gibi kuruluşların konuyla ilgili düzenlemeleri teorik bir karşılaştırma imkanı sunmuştur. Araştırmanın temelini ise KIDDER üyesi kamu iç denetçileri ile İstanbul Sanayi Odası tarafından belirlenen Türkiye’nin 500 büyük sanayi kuruluşu ve İMKB100 şirketlerinde çalışan iç denetçilere gönderilen anket oluşturmaktadır. Araştırma sonucunda iç denetçilerin en çok ayrıldıkları noktaların; birimin kurum içi pozisyonu ve üst yönetimle ilişkileri hakkındaki ifadeler olduğu belirlenmiş ve bu konularda kamu iç denetçilerinin memnuniyetsizliği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, 5018 sayılı Kanun, Uluslararası İç Denetim Standartları

**Abstract****A COMPARISON OF INTERNAL AUDITING PRACTICES IN PUBLIC AND PRIVATE SECTORS OF TURKEY AND A RESEARCH****Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY****Department of Accounting****Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, August 2010****Adviser: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM**

This study aims inter-sectoral comparison of internal audit activities which increase in importance both in public and private sector. In this context, futures examined include recruitment of internal auditors, organizational position of the department, duties, powers and responsibilities, relationships with senior management, external auditors and reporting. For the public sector; Law No. 5018 and other legal acts prepared depending on this law and for the private sector The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing and CMBT's (Capital Markets Board of Turkey), BRSA's (Banking Regulation and Supervision Agency) related regulations give opportunity for a theoretical comparison. The basis of the research is the survey which was sent to Association of Public Internal Auditors members and private sector auditors who work for 500 largest industrial companies or the companies that are traded in XU100 in Istanbul Stock Exchange. Results suggest that there are the major differences in the organizational positions and in relations with senior management of internal auditors in two sectors, which public sector auditors are less satisfied.

**Keywords:** Internal Auditing, Law No. 5018, The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing

## **Etik İlke ve Kurallara Uygunluk Beyannamesi**

Bu tez çalışmasının bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumunda bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla tarandığını ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY

## İçindekiler

	<u>Sayfa</u>
Jüri ve Enstitü Onayı.....	ii
Öz.....	iii
Abstract.....	iv
Etik İlke ve Kurallara Uygunluk Beyannamesi.....	v
Özgeçmiş.....	vi
Tablolar Listesi.....	xii
Şekiller Listesi.....	xv
Grafikler Listesi.....	xvi
Kısaltmalar Listesi.....	xxi
Giriş.....	1
1. Türkiye’de İç Denetim .....	3
1.1. Denetim ve İç Denetim Kavramları.....	3
1.1.1. Denetim kavramı ve denetim çeşitleri.....	3
1.1.1.1. Denetim kavramı ve ortaya çıkışı.....	3
1.1.1.2. Denetim Çeşitleri.....	5
1.1.1.2.1. Örgütün durumu bakımından denetim çeşitleri.....	6
1.1.1.2.2. Amaç bakımından denetim çeşitleri...	7
1.1.1.2.3. Denetçinin statüsü açısından denetim çeşitleri.....	9
1.1.2. İç denetimin ortaya çıkışı ve tarihi gelişimi.....	12
1.1.3. İç denetimin önemi ve gerekliliği .....	21
1.1.4. İç denetimde kullanılan güvence hizmeti çeşitleri.....	23
1.1.5. İç denetim süreci.....	25
1.1.5.1. Denetim İşinin Kabulü.....	26
1.1.5.2. Denetime hazırlık (planlama).....	26

1.1.5.3.	Masabaşı denetimi.....	27
1.1.5.4.	Denetime başlama.....	28
1.1.5.5.	Denetim süreci.....	28
1.1.5.6.	Değerlendirme ve denetimi sonlandırma.....	29
1.1.5.7.	İzleme ve kapanış.....	32
1.2.	Türkiye’deki İç Denetim Uygulamalarına Yön Veren Faktörler.....	33
1.2.1.	Uluslararası İç Denetim Standartları.....	34
1.2.2.	Türk Ticaret Kanunu.....	36
1.2.3.	Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği.....	37
1.2.4.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu.....	38
1.2.5.	5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	40
1.2.6.	İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	43
2.	Türkiye’deki İç Denetim Faaliyetlerinin Kamu ve Özel Sektör Uygulamalarındaki Farklılıklar.....	46
2.1.	Kamu ve Özel Sektördeki İç Denetçilerin İşe Alım Süreçleri Açısından İncelenmesi.....	46
2.1.1.	Kamu sektöründeki iç denetçilerin işe alımı.....	46
2.1.2.	Özel sektördeki iç denetçilerin işe alımı.....	49
2.1.3.	Kamu ve özel sektördeki iç denetçilerin işe alım süreçlerinin karşılaştırılması.....	53
2.2.	Kamu ve Özel Sektördeki İç Denetçilerin Kurum İçindeki Pozisyonlarının İncelenmesi.....	54
2.2.1.	Kamu sektöründeki iç denetçilerin kurum içindeki yeri... ..	54
2.2.2.	Özel sektördeki iç denetçilerin kurum içindeki yeri.....	55
2.2.3.	Kamu ve özel sektördeki iç denetçilerin kurum içindeki pozisyonlarının karşılaştırılması.....	57
2.3.	Kamu ve Özel Sektördeki İç denetçilerin Görev, Yetki ve Sorumluluklarının İncelenmesi.....	58
2.3.1.	Kamu sektöründeki iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları.....	58
2.3.1.1.	Kamu sektöründeki iç denetçilerin görevleri.....	58
2.3.1.2.	Kamu sektöründeki iç denetçilerin yetkileri.....	59

2.3.1.3.	Kamu sektöründeki iç denetçilerin sorumlulukları.....	60
2.3.2.	Özel sektördeki iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları.....	60
2.3.2.1.	Özel sektördeki iç denetçilerin görevleri.....	61
2.3.2.2.	Özel sektördeki iç denetçilerin yetkileri.....	64
2.3.2.3.	Özel sektördeki iç denetçilerin sorumlulukları.....	65
2.3.3.	Kamu ve özel sektördeki iç denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarının karşılaştırılması.....	66
2.4.	Kamu ve Özel Sektördeki İç Denetçilerin Üst Yönetimle İlişkilerinin İncelenmesi.....	67
2.4.1.	Kamu sektöründeki iç denetçilerin üst yönetimle olan ilişkileri.....	67
2.4.2.	Özel sektördeki iç denetçilerin üst yönetimle olan ilişkileri.....	69
2.4.2.1.	Özel sektördeki iç denetçilerin idari yöneticiler ile ilişkileri.....	69
2.4.2.2.	Özel sektördeki iç denetçilerin işlevsel yöneticiler ile ilişkileri.....	71
2.4.3.	Kamu ve özel sektördeki i iç denetçilerin üst yöneticiler ile ilişkilerinin karşılaştırılması.....	74
2.5.	Kamu ve Özel Sektördeki İç Denetçilerin Dış Denetçilerle İlişkilerinin İncelenmesi.....	75
2.5.1.	Kamu sektöründeki iç denetçilerin dış denetçilerle ilişkileri.....	75
2.5.2.	Özel sektördeki iç denetçilerin dış denetçilerle ilişkileri.....	77
2.5.3.	Kamu ve özel sektördeki iç denetçilerin dış denetçiler ile ilişkilerinin karşılaştırılması.....	81
2.6.	Kamu ve Özel Sektördeki İç Denetçilerin Raporlama Faaliyetlerinin İncelenmesi.....	82
2.6.1.	Kamu sektöründeki iç denetçilerin raporlama faaliyetleri...	82
2.6.2.	Özel sektördeki iç denetçilerin raporlama faaliyetleri.....	86

2.6.3. Kamu ve özel sektördeki iç denetçilerin raporlama faaliyetlerinin karşılaştırılması.....	91
3. Araştırma: Türkiye’de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması.....	93
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	93
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtlılıkları.....	94
3.3. İç Denetim Literatürü.....	95
3.3.1. Dünya’da iç denetim literatürü.....	95
3.3.2. Türkiye’de iç denetim literatürü.....	101
3.4. Araştırmanın Yöntemi .....	106
3.4.1. Güvenilirlik.....	108
3.5. Bulgular ve Analiz.....	108
3.5.1. Demografik özellikler.....	109
3.5.2. Sertifikalandırma ve denetim faaliyetleri.....	113
3.5.3. İşe alım ve iç denetçi nitelikleri.....	117
3.5.4. Kurum içi pozisyon.....	125
3.5.5. Görev, yetki ve sorumluluk.....	128
3.5.5.1. Görev.....	128
3.5.5.2. Yetki.....	132
3.5.5.3. Sorumluluk.....	138
3.5.6. Üst yönetimle ilişkiler.....	144
3.5.7. Dış denetçilerle ilişkiler.....	149
3.5.8. Raporlama.....	155
3.5.9. Türkiye’de iç denetim.....	161
3.6. Araştırma Sonuçlarının Yorumlanması.....	166
3.6.1. Demografik özellikler.....	166
3.6.2. Sertifikalandırma ve denetim faaliyetleri.....	166
3.6.3. İşe alım ve iç denetçi nitelikleri.....	168
3.6.4. Kurum içi pozisyon.....	169
3.6.5. Görev, yetki ve sorumluluk.....	170
3.6.6. Üst yönetimle ilişkiler.....	172
3.6.7. Dış denetçilerle ilişkiler.....	174

<b>3.6.8. Raporlama</b> .....	<b>174</b>
<b>3.6.9. Türkiye’de iç denetim</b> .....	<b>175</b>
<b>Sonuç</b> .....	<b>176</b>
<b>Ekler</b> .....	<b>180</b>
<b>Kaynakça</b> .....	<b>183</b>

## Tablolar Listesi

	<u>Sayfa</u>
<b>Tablo 1.</b> İç denetim ve dış denetim arasındaki farklar.....	11
<b>Tablo2.</b> Bazı kamu kuruluşlarındaki iç denetim birimlerinin bağlı oldukları yöneticiler.....	55
<b>Tablo 3.</b> Ankete katılan iç denetçilerin demografik özellikleri.....	109
<b>Tablo 4.</b> Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin demografik özellikleri..	110
<b>Tablo 5.</b> Araştırmaya katılan özel sektör iç denetçilerinin demografik özellikleri.....	110
<b>Tablo 6.</b> Yaş ve sektöre ilişkin Ki-Kare testi sonuçları.....	112
<b>Tablo 7.</b> Tecrübe ve sektöre ilişkin Ki-Kare testi sonuçları.....	112
<b>Tablo 8.</b> Eğitim ve sektöre ilişkin Ki-Kare testi sonuçları.....	113
<b>Tablo 9.</b> Ankete katılan iç denetçilerin sertifika dağılımı.....	113
<b>Tablo 10.</b> İç denetçilerin çalıştıkları sektörler ve sahip oldukları sertifikalar.....	114
<b>Tablo 11.</b> İç denetçiler tarafından sağlanan iç denetim hizmetlerinin dağılımı.....	115
<b>Tablo 12.</b> Sağlanan iç denetim hizmetlerinin sektörlere göre dağılımı.....	115
<b>Tablo 13.</b> İç Denetim hizmeti ve sektöre ilişkin Ki-Kare testi sonuçları.....	116
<b>Tablo 14.</b> İç denetçilerin faaliyet alanları.....	116
<b>Tablo 15.</b> İç denetçilerin faaliyet alanlarının sektörlere göre dağılımı.....	117
<b>Tablo 16.</b> İşe alım sürecine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	118
<b>Tablo 17.</b> Kişilik özelliklerinin önemine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	119
<b>Tablo 18.</b> Sertifika sahibi olmanın önemine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	120
<b>Tablo 19.</b> Tecrübe ve başarılı iç denetim ilişkisine yönelik iç denetçi görüşleri.....	121
<b>Tablo 20.</b> Yeterliliğe ilişkin iç denetçi görüşleri.....	123
<b>Tablo21.</b> İşe alım ve sektörlere ilişkin T- Testi Sonuçları.....	124

<b>Tablo 22.</b> Kurum içi pozisyon ve iç denetimin etkinliğine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	125
<b>Tablo 23.</b> Kurum içi pozisyon ve iç denetimin bağımsızlığına ilişkin iç denetçi görüşleri.....	127
<b>Tablo 24.</b> kurum içi pozisyon ve sektörlere ilişkin T- Testi sonuçları.....	128
<b>Tablo 25.</b> Denetim planına ilişkin iç denetçi görüşleri.....	129
<b>Tablo 26.</b> Görev yüküne ilişkin iç denetçi görüşleri.....	130
<b>Tablo27.</b> Görev ve sektörlere ilişkin T- Testi sonuçları.....	131
<b>Tablo 28.</b> Yetkilerine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	132
<b>Tablo 29.</b> Çalışanlar üzerindeki yetkilerine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	133
<b>Tablo 30.</b> Yetki kullanımında üst yönetimin desteğine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	135
<b>Tablo 31.</b> Yetki seviyesine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	136
<b>Tablo 32.</b> Yetki ve sektörlere ilişkin T- Testi sonuçları.....	137
<b>Tablo 33.</b> Bağımsızlıklarına ilişkin iç denetçi görüşleri.....	138
<b>Tablo 34.</b> Meslek ahlakına ilişkin iç denetçi görüşleri.....	139
<b>Tablo 35.</b> Kişisel gelişime ilişkin iç denetçi görüşleri.....	141
<b>Tablo 36.</b> Sorumluluk miktarına ilişkin iç denetçi görüşleri.....	142
<b>Tablo 37.</b> Sorumluluk ve sektörlere ilişkin T- Testi sonuçları.....	143
<b>Tablo 38.</b> Üst yönetimle görüşme sıklığına ilişkin iç denetçi görüşleri.....	144
<b>Tablo 39.</b> Üst yönetimin gösterdiği özene ilişkin iç denetçi görüşleri.....	146
<b>Tablo 40.</b> Üst yönetimi denetlemeye ilişkin iç denetçi görüşleri.....	147
<b>Tablo 41.</b> Üst yönetim ve sektörlere ilişkin T- Testi sonuçları.....	148
<b>Tablo 42.</b> Dış denetimin iç denetime etkilerine ilişkin iç denetçi görüşleri....	149
<b>Tablo 43.</b> İç denetimin dış denetime etkilerine ilişkin iç denetçi görüşleri....	151
<b>Tablo 44.</b> Dış denetimin iç denetçilerin kurum içi pozisyonuna etkilerine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	152
<b>Tablo 45.</b> Dış denetçilerin iç denetçilerle işbirliğine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	153
<b>Tablo 46.</b> Dış Denetim ve sektörlere ilişkin T- Testi sonuçları.....	155
<b>Tablo 47.</b> Raporların iletimine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	156
<b>Tablo 48.</b> Üst yönetimin raporlara bakış açısına ilişkin iç denetçi görüşleri.	157

<b>Tablo 49.</b> Raporlamanın diğer çalışanlara etkisine ilişkin iç denetçi görüşleri.....	159
<b>Tablo 50.</b> Raporlama ve sektörlere ilişkin T- Testi sonuçları.....	160
<b>Tablo 51.</b> Ülkemizdeki iç denetçilerin konumuna ilişkin iç denetçi görüşleri	161
<b>Tablo 52.</b> Ülkemizdeki iç denetim faaliyetlerinin konumuna ilişkin iç denetçi görüşleri.....	163
<b>Tablo 53.</b> Ülkemizdeki iç denetimle alakalı düzenlemelere ilişkin iç denetçi görüşleri.....	164
<b>Tablo 54.</b> Türkiye’de iç denetim ve sektörlere ilişkin T- Testi sonuçları.....	165
<b>Tablo 55.</b> Anket sonuçlarında sektörler arası farklılık gösteren sorular	177

## Şekiller Listesi

	<b><u>Sayfa</u></b>
<b>Şekil 1.</b> Denetim çeşitleri.....	5
<b>Şekil 2.</b> İç denetim faaliyetlerinin gelişimi .....	13
<b>Şekil 3.</b> İç denetim faaliyetlerinin odak noktasındaki değişimler .....	20
<b>Şekil 4.</b> İç denetim sürecinin basamakları.....	25
<b>Şekil 5.</b> İç denetim faaliyetlerinde kanıt toplama teknikleri.....	29
<b>Şekil 6.</b> Türk kamu sektöründe iç denetim mevzuatı.....	42
<b>Şekil 7.</b> Kamu sektöründe iç denetim raporu içeriği.....	85
<b>Şekil 8.</b> Özel sektör iç denetçileri tarafından hazırlanan iç denetim raporunun kısımları.....	89

## Grafikler Listesi

<b>Grafik 1.</b> Türkiye’deki CIA unvanına sahip iç denetçilerin sayısı.....	52
<b>Grafik 2.</b> Kamu iç denetçilerinin işe alım konusundaki görüşleri.....	118
<b>Grafik 3.</b> Özel Sektör iç denetçilerinin işe alım konusundaki görüşleri.....	118
<b>Grafik 4.</b> Kişilik özelliklerinin önemine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	119
<b>Grafik 5.</b> Kişilik özelliklerinin önemine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	120
<b>Grafik 6.</b> Sertifika sahibi olmanın önemine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	121
<b>Grafik 7.</b> Sertifika sahibi olmanın önemine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	121
<b>Grafik 8.</b> Tecrübe ve iç denetimin başarısına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	122
<b>Grafik 9.</b> Tecrübe ve iç denetimin başarısına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	122
<b>Grafik 10.</b> Yeterliliğe ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	123
<b>Grafik 11.</b> Yeterliliğe ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	123
<b>Grafik 12.</b> Kurum içi pozisyon ve iç denetimin etkinliğine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	125
<b>Grafik 13.</b> Kurum içi pozisyon ve iç denetimin etkinliğine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	126
<b>Grafik 14.</b> Kurum içi pozisyon ve iç denetimin bağımsızlığına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	127
<b>Grafik 15.</b> Kurum içi pozisyon ve iç denetimin bağımsızlığına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	127
<b>Grafik 16.</b> Denetim planına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	129
<b>Grafik 17.</b> Denetim planına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	129
<b>Grafik 18.</b> Görev yüküne ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	130
<b>Grafik 19.</b> Görev yüküne ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	131
<b>Grafik 20.</b> Yetkilerine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	133



<b>Grafik 21.</b> Yetkilerine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	133
<b>Grafik 22.</b> Çalışanlar üzerindeki yetkilerine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	134
<b>Grafik 23.</b> Çalışanlar üzerindeki yetkilerine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	134
<b>Grafik 24.</b> Yetki kullanımında üst yönetimin desteğine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	135
<b>Grafik 25.</b> Yetki kullanımında üst yönetimin desteğine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	135
<b>Grafik 26.</b> Yetki seviyesine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	136
<b>Grafik 27.</b> Yetki seviyesine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	137
<b>Grafik 28.</b> Bağımsızlıklarına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	139
<b>Grafik 29.</b> Bağımsızlıklarına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	139
<b>Grafik 30.</b> Meslek ahlakına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	140
<b>Grafik 31.</b> Meslek ahlakına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	140
<b>Grafik 32.</b> Kişisel gelişime ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	141
<b>Grafik 33.</b> Kişisel gelişime ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	141
<b>Grafik 34.</b> Sorumluluk miktarına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	142
<b>Grafik 35.</b> Sorumluluk miktarına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	143
<b>Grafik 36.</b> Üst yönetimle görüşme sıklığına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	145
<b>Grafik 37.</b> Üst yönetimle görüşme sıklığına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	145
<b>Grafik 38.</b> Üst yönetimin gösterdiği özene ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	146
<b>Grafik 39.</b> Üst yönetimin gösterdiği özene ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	146
<b>Grafik 40.</b> Üst yönetimi denetlemeye ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri....	147
<b>Grafik 41.</b> Üst yönetimi denetlemeye ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	148
<b>Grafik 42.</b> Dış denetimin iç denetime etkilerine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	150

<b>Grafik 43.</b> Dış denetimin iç denetime etkilerine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	150
<b>Grafik 44.</b> İç denetimin dış denetime etkilerine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	151
<b>Grafik 45.</b> İç denetimin dış denetime etkilerine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	151
<b>Grafik 46.</b> Dış denetimin iç denetçilerin kurum içi pozisyonuna etkilerine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	152
<b>Grafik 47.</b> Dış denetimin iç denetçilerin kurum içi pozisyonuna etkilerine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	153
<b>Grafik 48.</b> Dış denetçilerin iç denetçilerle işbirliğine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	154
<b>Grafik 49.</b> Dış denetçilerin iç denetçilerle işbirliğine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	154
<b>Grafik 50.</b> Raporların iletimine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	156
<b>Grafik 51.</b> Raporların iletimine ilişkin özel kesim iç denetçilerinin görüşleri.....	157
<b>Grafik 52.</b> Üst yönetimin raporlara bakış açısına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	158
<b>Grafik 53.</b> Üst yönetimin raporlara bakış açısına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	158
<b>Grafik 54.</b> Raporlamanın diğer çalışanlara etkisine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	159
<b>Grafik 55.</b> Raporlamanın diğer çalışanlara etkisine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	159
<b>Grafik 56.</b> Ülkemizdeki iç denetçilerin konumuna ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	162
<b>Grafik 57.</b> Ülkemizdeki iç denetçilerin konumuna ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	162
<b>Grafik 58.</b> Ülkemizdeki iç denetim faaliyetlerinin konumuna ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	163
<b>Grafik 59.</b> Ülkemizdeki iç denetim faaliyetlerinin konumuna ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	163

<b>Grafik 60.</b> Ülkemizdeki iç denetimle alakalı düzenlemelere ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri.....	164
<b>Grafik 61.</b> Ülkemizdeki iç denetimle alakalı düzenlemelere ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri.....	165

**Ekler Listesi**

	<b><u>Sayfa</u></b>
<b>Ek 1.</b> Anket Formu.....	180

## Kısaltmalar

**BDDK:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

**BSD:** Bilgi Sistemleri Denetimi

**CIA:** Certified Internal Auditor

**İDKK:** İç Denetim Koordinasyon Kurulu

**IIA:** Institute of Internal Auditors

**KİDDER:** Kamu İç Denetçileri Derneği

**SMMM:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu

**TİDE:** Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü

**TTK:** Türk Ticaret Kanunu

## Giriş

İç denetim, bilgi sistemleri ve muhasebe alanında meydana gelen gelişmelerle birlikte, kamuda ve özel sektörde faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Globalleşen dünyada uluslararası alanda faaliyet gösteren özel sektör işletmeleri için adeta bir zorunluluk haline gelen ve küçük büyük her işletmede yavaş yavaş yer edinen iç denetim faaliyetleri, 2003 Aralık ayından itibaren gerçekleştirilen yasal ve idari düzenlemeler çerçevesinde ülkemiz kamu idarelerinde de uygulanmaya başlamıştır. İç denetçiler, ortaya çıkan gelişmeler ışığında düzenlemelere dayanarak bu uygulamalara yön veren etken olma özelliği kazanmışlardır.

İç denetimin önem kazanmasıyla iç denetim süreci de yakından incelenmeye başlanmıştır. Denetçilerin iş yapıları, denetim sırasında uyguladıkları süreçler, iç denetçinin taşıması gereken özellikler gibi konular uzun yıllardır literatürde tartışılmakta, pek çok çalışmanın temelini oluşturmaktadır. Uluslararası iç denetim standartları her ne kadar iç denetime bir yeknesaklık kazandırmış olsa da iç denetim uygulamaları kurumların ve yöneticilerin beklentileri doğrultusunda şekillenmektedir. Hemen hemen her kurumda çeşitli yönlerden farklılık gösteren iç denetimin, kamu ve özel sektördeki uygulamalarında ortaya çıkan temel farklılıklar bu çalışmanın temel konusunu oluşturmaktadır.

Çalışma, genel olarak iç denetim kavramıyla birlikte kamu ve özel sektörde çalışanlar olarak ayrılan iç denetçilerin faaliyetlerinin, demografik özelliklerinin ve tabi oldukları yasal düzenlemelerin karşılaştırılmasını kapsamaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde denetim ve iç denetim kavramları üzerinde durulmaktadır. Denetimin genel tanımı yapıldıktan sonra denetim çeşitleri açıklanacak ve iç denetim hakkında detaylı bilgi verilecektir. Daha sonra iç denetimin Türkiye'deki durumuna değinilecek, kamu ve özel sektördeki iç denetime yön veren uygulama ve düzenlemelerin genel özellikleri üzerinde durulacaktır. İkinci bölümde ise bir önceki başlıkta anlatılan düzenlemelerin; uygulamalar üzerinde yarattığı farklılıklar araştırılacaktır. Bu bağlamda kamu sektöründeki 5018 sayılı Kanun ve bu kanuna bağlı olarak çıkartılan hukuki

düzenlemeler ile özel sektörde İç Denetim Standartları ve ülkemizde SPK, BDDK gibi kurumlarca oluşturulmuş diğer düzenlemelerin iç denetimin bağımsızlığı, iç denetim faaliyetleri, dış denetçilerle ve kurum içi çalışanlarla olan ilişkiler ve raporlama üzerindeki etkileri incelenecektir. Çalışmanın bir sonraki bölümde ise kamu ve özel sektördeki düzenlemelerin bu sektörlerdeki uygulamalar açısından bir farklılık yaratıp yaratmadığına dair yapılan anket ve sonuçları üzerinde durulacaktır. Sonuç bölümünde ortaya çıkan sonuçlar hakkında tartışılarak genel bir değerlendirme yapılacaktır.

## 1. Türkiye’de İç Denetim

### 1.1. Denetim ve İç Denetim Kavramları

#### 1.1.1. Denetim kavramı ve denetim çeşitleri

En genel ifadeyle “Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, bakı, teftiş, murakabe, kontrol”<sup>1</sup> anlamına gelen denetim kavramı hemen her dönemde ticari hayatın ve kayıtlama sistemlerinin güven mekanizmalarından biri olmuştur. Günümüzde ekonomik faaliyetlerin, teknolojinin, insan ilişkilerinin, küreselleşmenin etkisiyle gelişip güncellenen denetim faaliyetleri başta iç ve dış denetim olmak üzere pek çok alt gruba bölünmüş ve finansal kararların önemli bir yol göstericisi haline gelmiştir. Bu bölümde denetim faaliyetlerinin ortaya çıkışından günümüze kadar nasıl bir değişim geçirdiği ve mevcut denetim çeşitleri incelenecektir.

##### 1.1.1.1. Denetim kavramı ve ortaya çıkışı

Değişen ihtiyaçlar ve ortaya çıkan toplumun beklentilerine uyum sağlamak amacıyla ilk çağlardan bugüne kadar denetimin amacı ve uygulaması sürekli bir gelişim içerisinde olmuştur. Yapılış amaçları, sağladığı faydalar ve izlenen prosedürler değiştikçe denetimin tanımı da bütün bu değişiklikleri kapsayacak şekilde sürekli güncellenmiştir. “Audit” (denetim) kelimesinin kökeni olan Latince *audire* kelimesi “duymak, işitmek” anlamına gelmektedir. Antik Yunan, Mısır ve Roma İmparatorlukları zamanında iş sahipleri, kayıtlarla ilgili bir hilekârlıktan şüphelendikleri takdirde bazı bağımsız kişilerle anlaşma yapmaktaydılar. Bu kişilerin görevi, kayıtları tutanların yapılan tahsilât ve ödemeler hakkında söyleyeceklerini “duymak” ve araştırmalarının sonucunda ödemelerin uygun olup olmadığına karar verip iş yeri sahibine iletmek olarak ifade edilmektedir (Kumar ve Sharma, 2005: 1).

Tarihçiler tarafından, Mezopotamya halkının milattan önce 3000’li yıllarda çeşitli doğrulama işaretleri, noktalamalar kullanarak ayrıntılı bir iç kontrol sistemi

<sup>1</sup> Büyük Türkçe Sözlük: <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (Erişim:05.08.2011)

oluşturduklarının belirlenmesi iç kontrol ve denetim uygulamalarının ilk dönemlerdeki bir başka örneği olarak nitelendirilebilir (Moeller, 2009: 3).

1289 yılından itibaren auditor (denetçi) sözcüğünün meslek unvanı olarak kullanılmasıyla denetim resmîyet kazanmıştır. 15. Yüzyılın son çeyreğine gelindiğinde ise Rönesans akımının hayatın her alanına olduğu gibi ticari faaliyetlere ve dolaylı olarak muhasebe sistemi üzerinde de etkileri olmuştur. Günümüz muhasebesinin temelini oluşturan çift taraflı kayıt sistemi her ne kadar 14. Yüzyıldan beri kullanılıyor olsa da bu sistemin temel ilkeleri ilk defa 1494 yılında Venedik'te Luca Picoli tarafından yayınlanmıştır. Picoli, muhasebede yeknesaklık açısından atılmış en önemli adım olan bu sistemi ele aldığı eserinde ilk defa denetçinin görev ve sorumluluklarını ayrıntılarıyla açıklamıştır (Basu, 2007: 2). 1581 yılında Venedik'te ilk profesyonel denetçilik örgütü olan "Collegio Dei Rexonati" kurulmasıyla denetçi olmak isteyenlerin bazı aşamaları geçmesi şartı konmuştur (Gürbüz, 1995: 20).

Denetim kavramının tanımı ve denetim faaliyetlerinin kapsamı hem akademik camia hem de meslek mensupları arasında uzun yıllar tartışma konusu olmuştur. 1971 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanım, günümüzde hala geçerliliğini korumakta olup denetime geniş bir çerçeveden yaklaşmakta ve genel bir ifade ortaya koymaktadır. Komite denetimi, *"ekonomik faaliyet ve olaylar hakkında ileri sürülen iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini ortaya çıkartmak amacıyla objektif olarak kanıt toplama, bu kanıtları değerlendirme ve sonuçları ilgili kullanıcılara iletmeden oluşan sistematik süreç"* olarak tanımlanmıştır (Silvaso, 1972: 18). Bu tanımdan yola çıkarak denetim faaliyetlerinin temel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

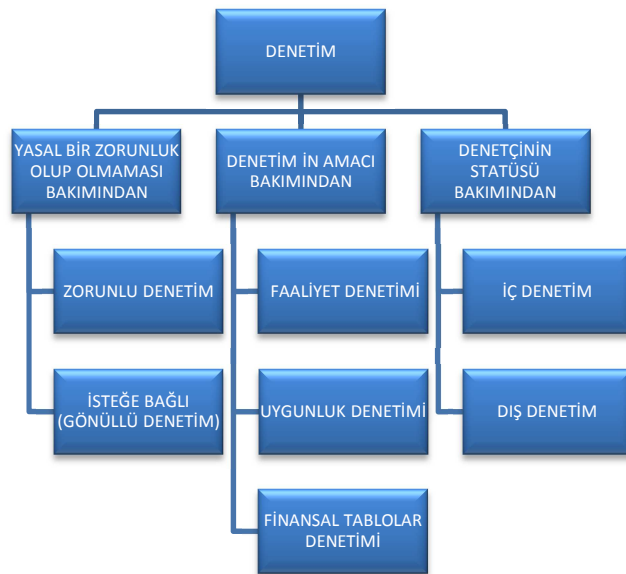
- Denetimin konusunu ekonomik faaliyet ve olaylar oluşturmaktadır.
- Denetim sırasında denetlenen birim, faaliyet, evrak vb. önceden belirlenmiş kriterler temel alınarak incelenir.
- Denetimde objektiflik (nesnellik, tarafsızlık) esastır.
- Denetim süreci sistematiktir. Bir başka ifade ile denetim, belirli bir program dâhilinde adım adım yürütülür ve kanıt toplama, kanıtları değerlendirme ve sonuçları iletme basamaklarından oluşur.

Sözü edilen tanım günümüz denetim faaliyetlerinin çeşitliliği göz önünde bulundurulduğunda hepsini kapsayan bir temel niteliğindedir. Denetimi uygulayanın statüsü, önceden belirlenen ölçütlerin niteliği, süreçte izlenen basamaklar gibi farklılıklar göz önünde bulundurulurken denetimin faaliyetlerinin pek çok alt başlık halinde incelenmesi mümkündür.

### 1.1.1.2. Denetim çeşitleri

Denetim çok yönlü, geniş kapsamlı ve çeşitli amaçlar doğrultusunda yürütülen bir süreçtir. Denetim faaliyetlerini etkileyen ve denetim faaliyetinin etkilendiği faktörler çeşitlilik gösterdikçe, denetim faaliyetinin kapsam ve uygulaması da değişmekte ve yeni bir isim kazanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında denetim kavramını pek çok biçimde kategorize etmek mümkündür. Fakat genel olarak denetim;

- Örgütün denetim faaliyetlerini yasal bir zorunluluk sonucunda mı yoksa isteğe bağlı olarak mı yürüttüğüne göre, *zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim*,
- Denetim faaliyetlerini yürütenlerin örgüt içinden mi yoksa örgüt dışından mı olduğuna göre, *iç denetim ve dış denetim*,
- Denetimin amacına göre *faaliyet denetimi, uygunluk denetim ve finansal tablolar denetimi* olarak sınıflandırılmaktadır.



Şekil 1. Denetim çeşitleri

#### 1.1.1.1.1. Örgütün durumu bakımından denetim çeşitleri

Bir işletmede denetim faaliyeti işletmenin isteği doğrultusunda uygulanıyor olabileceği gibi yasal zorunluluklar sebebiyle de uygulanıyor olabilir. Bu açıdan yapılan denetimi zorunlu (yasal) denetim ve isteğe bağlı denetim olarak ikiye ayırmak mümkündür.

**Zorunlu (Yasal) Denetim:** Kanunlar ve çeşitli düzenlemeler gereğince yaptırılması zorunlu olan ve yaptırılmadığı takdirde bir takım olumsuz yaptırımlar doğuran denetim türü zorunlu denetim olarak adlandırılmaktadır.

Zorunlu denetim yıllık mali tabloların bağımsız denetimden geçmesi şeklinde olabileceği gibi, ara dönem mali tablolarının denetlendiği sınırlı denetim şeklinde de olabilir. Ayrıca bazı durumlarda iç denetim faaliyetleri de yasal zorunluluk gereği yürütülebilmektedir.

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: X 22 No'lu Tebliği kapsamında aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, yatırım fonları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar gibi pek çok işletmenin yıllık finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi zorunludur. Bunlar dışında sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK' ya başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerde sınırlı bağımsız denetim yapılma zorunluluğu getirilmiştir (Sermaye Piyasası Kurulu [SPK], 2006: başlangıç hükümleri madde:6).

13.01.2011 tarihinde kabul edilen 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca tüm anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi de zorunlu denetim kapsamına giren bir diğer uygulamadır (Türk Ticaret Kanunu [TTK], madde 397) .

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından hazırlanan Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik gereğince bankalarda iç denetim birimlerinin

oluşturulması ve birimlerin işlevinin düzenlenmesi ise zorunlu olarak yapılan bir iç denetimdir (Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 2006: md.22).

***İsteğe Bağlı Denetim:*** Bazı kurum ve kuruluşlar herhangi bir yasal zorunluluk olmadan denetimden geçmek isteyebilirler. Bu durum iç kontrol politikalarının bir sonucu olabileceği gibi, şirketin kredibilitesini yükseltme ya da yönetime katılmayan ortaklara güven verme amaçlarını da içerebilir (Basu, 2009: 27). Herhangi bir yasal yükümlülük olmadan bağımsız denetçilerin işletmenin mali tablolarını incelemesi ya da iç denetim departmanlarının kurulması isteğe bağlı denetim olarak değerlendirilebilir.

#### *1.1.1.1.2. Amaç bakımından denetim çeşitleri*

İşletmeyle ilgilenen gerek işletme içi gerek işletme dışı tarafların ilgi alanlarına (amaçlarına) göre yapılan denetim çalışmalarını mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayırmak mümkündür (Bozkurt, 2010: 27).

***Mali Tablolar Denetimi (Finansal Denetim):*** Mali tablolar denetimi, bir işletmenin mali tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygunluğu konusunda makul güvence sağlayacak, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, mali tablolara ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve sistematik inceleme ve bulguları bir denetim raporunda belirtme sürecidir (Kaval, 2008: 10).

Mali tablolar denetimi sonucunda elde edilen görüş çoğunlukla işletme dışı bilgi kullanıcılarına iletilir (Çömlekçi, 2001: 4). Uygulamada genellikle bağımsız dış denetçiler tarafından yürütülen mali tablolar denetimi sayesinde finansal tabloların güvenilirlik derecesi yükselmektedir. Fakat finansal tabloların denetimi sonucu ortaya çıkan olumlu bir rapor işletme yönetiminin faaliyetlerinin etkinliği ya da verimliliği hakkında bir kanıt teşkil etmez (SPK, 2006, Bağımsız denetimin amacı ve genel ilkeleri md.3) .

Ülkemizde SPK düzenlemeleri doğrultusunda dipnotlarıyla birlikte konsolide olanlar dahil bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özsermaye değişim tablosu mali tablolar denetiminin konusunu oluşturmaktadır (SPK, 2006: başlangıç hükümleri md.4).

**Uygunluk Denetimi:** Uygunluk denetimi, işletmelerin faaliyetlerinin ya da işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını ya da bir otoritenin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. Söz konusu otorite, kamu kurumları olabileceği gibi, işletme üst yönetimi de olabilir.(Selimoğlu vd., 2008: 6).

Uygunluk denetimi sırasında baz alınan kriterler üst yönetimin oluşturduğu politika ve yöntemlerden oluştuğunda, denetim sonuçları genellikle yönetime iletilir ve denetim işletme personeli olan iç denetçiler tarafından yürütülür. Eğer uygunluk denetimi sırasında temel alınan kriterler işletme dışında belirlenmişse (yasa, yönetmelik vb.) denetim genellikle işletme dışı denetçiler (kamu denetçileri gibi) tarafından yürütülür ve denetim sonuçları işletme dışı bilgi kullanıcılarına iletilir (Erdoğan, 2004: 7).

**Faaliyet Denetimi:** Faaliyet denetimi, işletmede yürütülen süreçlerin ve uygulamaların etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla bu uygulamaların ve süreçlerin gözden geçirilerek incelenmesidir. Etkinlik, bir organizasyonun önceden belirlenmiş hedeflerine ulaşmadaki başarısını belirlerken; verimlilik, hedeflere ulaşmak için finansal kaynakların en iyi şekilde kullanılıp kullanılmadığını ölçmeyi amaçlamaktadır (Çömlekçi, 2001: 5).

Faaliyet denetimi çalışmaları genellikle iç denetçiler tarafından yürütülürken günümüzde pek rastlanmasa da bazı hallerde bağımsız denetçilerden veya danışmanlık şirketlerinden de yararlanılabilir. Bu denetim türü bütçeler, hedefler, sektör ortalamaları gibi daha soyut karşılaştırma ölçütlerini içermesi sebebiyle diğer denetim çeşitlerine göre daha karmaşık olabilmektedir (Bozkurt, 2010: 29).

Faaliyet denetimi sonrası denetçi, faaliyetleri geliştirmek için yapılması gerekenler hakkındaki görüş ve önerilerini yönetimle paylaşır. Bu denetimin yapılmasındaki amaçlar; örgütün karlılığını yükseltmek, gelişme ve gelecekteki faaliyetler için öneriler geliştirilmesini sağlamak, örgütün kârlılık dışındaki diğer amaçlarının da (sosyal, çevresel vb.) başarılmasını sağlamak olarak sıralanabilir (Kumar ve Sharma, 2005: 41).

#### 1.1.1.1.3. Denetçinin statüsü açısından denetim çeşitleri

İşletme tarafından oluşturulan bilgilerin, ekonomik kararlar bakımından ilgili ve güvenilir olduğunu denetleme görevini üstlenen kişiye denetçi denir (Çömlekçi vd., 1993: 5). Denetçiler işletmelerle olan ilişkileri bakımından iç denetçi ve dış denetçi olarak ikiye ayrılırken, yaptıkları denetimler de iç denetim ve dış denetim olarak adlandırılır.

**Dış Denetim:** İşletme içinde çalışmayan kişilerce yürütülen dış denetim, bağımsız denetçiler serbest meslek erbapları ya da kamu çalışanları tarafından yürütülebilir.

**Bağımsız denetim;** işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve sonuçların raporlanması olarak tanımlanmaktadır (Selimoğlu, 2008: 5). Bağımsız dış denetim, bu konuda yetki sahibi olan ve denetlenen işletmeyle maddi ya da manevi herhangi bir bağı olmayan serbest meslek sahibi kişi ya da kuruluşlarca gerçekleştirilmektedir. Genellikle finansal tabloların denetiminden sorumlu olan bağımsız denetçiler verdikleri bu hizmetle, işletme dışı taraflara ve ortaklara makul seviyede bir güvence vermektedirler.

Kamu denetimi ya da kamusal denetim, yetkilerini kanunlardan alan ve kamu kuruluşlarında bağlı olarak çalışan denetçilerin yaptıkları denetimdir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 17). Bu denetimlerde genellikle kamu veya özel sektör kuruluşlarının faaliyetlerinin yasal düzenlemelere (kanunlar, tüzükler, yönetmelikler), devletin

yürüttüğü mali politikalara uygunluğu denetlenmektedir. Kamu denetimi, uygunluk denetiminin yanı sıra kimi zaman finansal tablo denetimini de kapsamaktadır.

**İç Denetim:** İç denetim, bir işletmede görev yapan iç denetçilerin yaptıkları denetimin sonuçlarını sadece kurum içi taraflara ilettikleri denetim çeşididir. (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 18). İç denetim departmanları hem mali hem de mali olmayan faaliyetleri değerlendirerek işletme varlıklarının zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin belirlenmiş strateji ve politikalara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini denetler (Güredin, 2010: 20). İç denetim birimleri asıl olarak işletmelerin iç kontrol sistemlerinin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirip sonuçları yönetime sunmakla sorumludurlar (Kepekçi, 2000: 4). İç denetim günümüzde gerek kamu kuruluşları gerekse özel sektör kuruluşları tarafından yürütülen bir denetim faaliyetidir.

İç denetim ve dış denetimi birbirinden ayıran en önemli farklılık denetimin kimin tarafından yürütüldüğü olsa da bu denetim çeşitleri çalışma alanları, amaçları, denetim süreleri gibi pek çok konuda da farklılık göstermektedirler. Tablo 1 dış (bağımsız denetim) ve iç denetim arasındaki farklılıkları özetlemektedir.

Tablo 1. İç denetim ve dış denetim arasındaki farklar

FARKLILIK GÖSTEREN NOKTALAR	BAĞIMSIZ FİNANSAL DENETİM (DIŞ DENETİM)	İÇ DENETİM
<i>İçeriği</i>	Finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini raporlamak için yapılır.	Önceden konulmuş kurallara ve prosedürlere bağlılığı kontrol etmek ve işletmenin varlıklarını korumak için yapılır.
<i>Şartları</i>	Bağımsız dış denetçi olmak için yasal düzenlemelerde belirtilen şartlar yerine getirilmelidir.	İç denetçilerin sahip olması gereken belirli herhangi bir şart yoktur.
<i>Çalışma alanı</i>	Dış denetim, tüm açılar ele alınarak tamamlanmalıdır. Yönetimin herhangi bir kısıtlama getirmesi söz konusu değildir.	İç denetimin çalışma alanı gelen olarak yönetim tarafından belirlenmektedir.
<i>Amacı</i>	Dış denetimin amacı, işletme sahiplerinin ve işletmeyle alakalı diğer tarafların çıkarlarını korumaktır.	İç denetimin temel amacı, işletmenin performansını, verimliliğini ve karlılığı artırmaktır.
<i>Denetçinin atanması</i>	Dış denetçiler işletme sahipleri, devlet ya da yöneticiler tarafından atanabilirler.	İç denetçiler yönetim tarafından atanmaktadır.
<i>Denetçinin konumu</i>	Dış denetçi, örgüt dışındadır ve bağımsızdır. Örgüt içindeki düzenlemeler ve kurallara uyma yükümlülüğü yoktur.	İç denetçi örgütün bir çalışanıdır. Örgütteki düzenlemeler ve kurallara uymakla yükümlüdür.
<i>Süreklilik</i>	Dış denetim periyodik ya da sürekli olabilir.	İç denetim doğası gereği sürekli dir. Bütün yıl boyunca uygulanır.
<i>Tavsiyeler</i>	Tavsiye vermek dış denetçinin görevinin bir parçası değildir. Dış denetçi sadece yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolar hakkında rapor yazmakla sorumludur.	İç denetçiler yönetime düzenlemelerdeki ve uygulamalardaki aksaklıkları gidermek amacıyla önerilerde bulunabilirler.

**Kaynak:** Basu, 2009: 25

Yukarıda belirtildiği üzere iç denetim ve dış denetim arasında pek çok fark bulunmaktadır. Fakat bu iki denetim türü için ortak olan noktalar da mevcuttur. Bu ortak noktalar şöyle özetlenebilir (Pickett, 2010: 89-91):

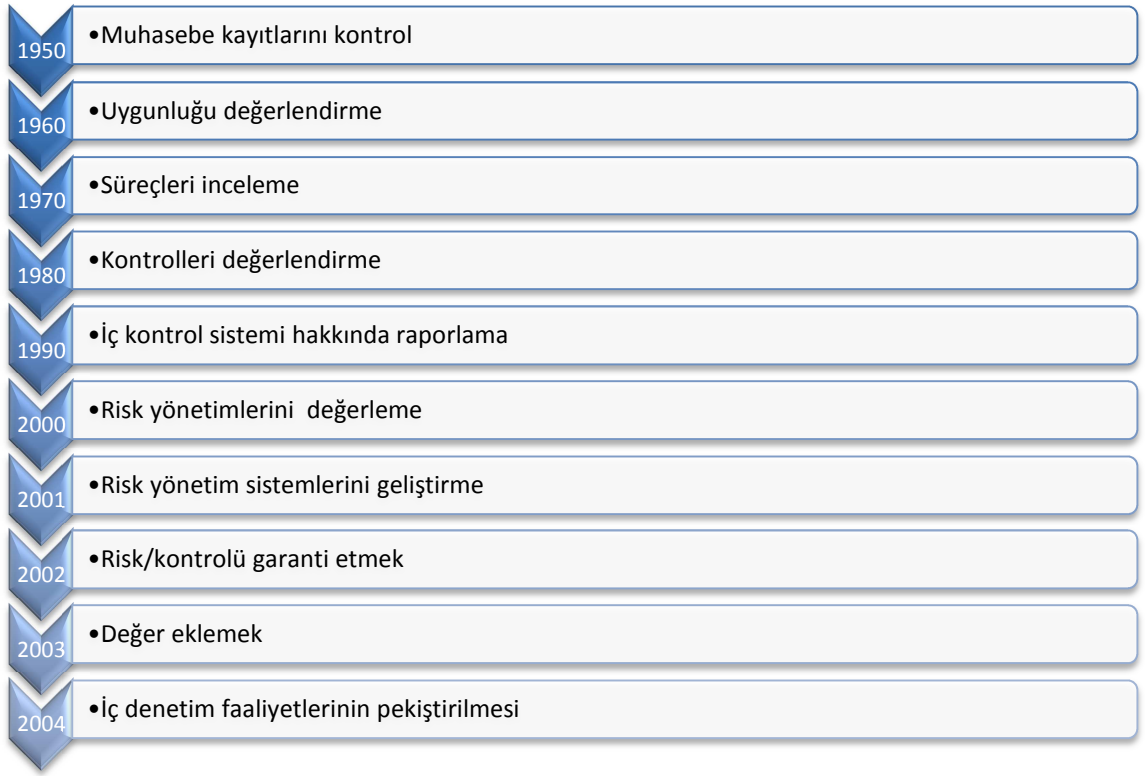
- Hem iç denetçiler hem dış denetçiler denetim faaliyetlerini sürdürürken işlemleri kontrol eden ve inceleyen çeşitli testler yaparlar. Özellikle iç denetçilerin finansal işlemleri denetledikleri zamanlarda yapılan testler ve uygulanan prosedürler dış denetçilerinkiyle büyük ölçüde aynıdır.

- Her iki denetim türü de işletmenin iç kontrol sistemine bağlı olarak hareket eder. Görevlerin ayrımı, yetkilendirme, belge düzenleme ve saklama gibi iç kontrol faaliyetleri güvenilir olan işletmelerde bağımsız denetçiler testlerini daha az sayıda örneklem kullanarak gerçekleştirirler. İç denetçiler de böyle güvenilir sistemleri düzeltmekten çok işletme hedeflerine daha yakın hale getirmeye odaklanırlar. Fakat işletmenin iç kontrol sistemi zayıfsa her iki denetçinin de işi karmaşıklaşacak; dış denetçiler daha büyük örneklerle daha uzun süre çalışacak, iç denetçiler ise iç kontroldeki düzensizlikleri tespit etmek ve düzeltmek için zaman harcayacaklardır.
- Her iki denetçi de kesin hesaplardaki (kesin mizan) hile ve hataların ortaya çıkışlarından ve sonuçlarından etkilenirler. Eğer kesin mizanlardaki yanlışlıkların finansal raporları etkilediği tespit edilirse bu doğrudan dış denetçiyi ilgilendirmektedir. Bu hile ve hataların nereden geldiğini tespit etmek ve önlemleri almak da iç denetçinin görevini oluşturmaktadır.
- Her iki denetçi de yürütmüş oldukları faaliyetler ve sonuçlarıyla ilgili bir rapor hazırlarlar. Raporların içerikleri şekilleri ve sunuldukları kişiler farklılık gösterse de her iki denetçi de sonuçları ve görüşlerini bu raporla sunmakla yükümlüdürler.

Her iki denetim türü de günümüz kamu sektörü ve özel sektör kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerine yön verip, karar mekanizmalarında etkin rol oynasa da bu çalışmada sadece iç denetim faaliyetleri incelenerek bu konudaki düzenlemeler değerlendirilecektir.

### **1.1.2. İç denetimin ortaya çıkışı ve tarihi gelişimi**

İlk etapta sadece muhasebecilerin hesapları haftalık olarak kontrol ettiği bir “çifte kontrol mekanizması” olarak görülen iç denetim birimleri günümüzde risk yönetimi temelli denetimlerle geleceği yönetmektedir. İç denetim hakkında kuruluşlarda ve düzenlemelerde meydana gelen bu değişimlere paralel olarak iç denetim faaliyetlerinin yıllar içinde izlediği seyir Şekil 2’de görülmektedir.



*Şekil 2: İç denetim faaliyetlerinin gelişimi*

**Kaynak:** Pickett,2004: 10, Iacob vd., 2010: 181

Gerek işletmeler gerekse bu işletmelerin bağımsız denetimlerini yapan dış denetçiler tarafından iç denetimin önemi ve gerekliliğinin fark edilmesi 1930'lu yıllara rastlamaktadır. 1934 yılında Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi olan bütün işletmelere bağımsız dış denetim zorunluluğunun getirilmesiyle işletmeler kendi bünyelerinde amacı dış denetçilere yardımcı olmak, muhasebe kayıtlarını kontrol etmek, finansal hataları ve düzensizlikleri tespit etmek olan birer iç denetim departmanı oluşturmaya başlamışlardır (Moeller, 2009: 5, Cangemi ve Singleton, 2008: 29).

1941 yılında ABD'de İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA-Institute of Internal Auditors) kurulmasıyla iç denetim mesleğinde büyük bir atılım yapıldığı söylenebilir. Enstitü, çalıştıkları kuruluşlarca kendilerine iç denetçi unvanı verilmiş kişiler tarafından deneyimlerini, bilgilerini ve görüşlerini paylaşmak amacıyla Chicago'da kurulmuş olup, günümüzde iç denetim mesleğine yön veren en önemli kuruluş olarak varlığını sürdürmektedir (Pickett, 2010: 10). IIA tarafından ilk olarak 1947 yılında yayımlanan "İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi" zamanla iç denetim standartlarına dönüşerek

1978 yılında yayınlanan “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları”na da temel oluşturmuştur<sup>2</sup>. Bu bildirmede yapılan ilk resmi tanımında iç denetim “*yönetime hizmet etmek amacıyla muhasebe, finansman ve diğer kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesinin organizasyon içinde bağımsız olarak değerlendirilmesi fonksiyonu*” şeklinde ifade edilmiştir (Pehlivanlı, 2010: 7). Tanımdan anlaşılacağı üzere iç denetimin söz konusu yıllardaki esas konusunu muhasebe ve finansman faaliyetleri oluşturmakta ve iç denetim uygulamalarıyla, yönetime yardımcı olmak amaçlanmaktaydı.

Aynı yıllarda (1948), Londra’da oluşturulan iç denetim meslek birlikleri zamanla tüm Avrupa’ya yayılmış ve iç denetim kurumsal gelişimini sürdürmüştür.<sup>3</sup> Söz konusu yıllarda iç denetim faaliyetleri maksimum miktarda kaydı inceleyerek hataları bulmaya dayanmaktadır. Bu faaliyetlerin başarısı da, tespit edilen hata ve hilelerin miktarına göre değerlendirilmektedir (Pickett, 2004: 10).

1960’lı yıllarda iç denetçilerin çalışma alanının yanında görev kapsamı da genişlemiştir. İşletme evrak ve kayıtlarını inceleyen iç denetçiler mevcut problemleri tespit edip yönetime iletmenin yanında bazı problemler için çözüm yolları da önermeye başlamışlardır (Iacob vd., 2010: 181).

İç Denetçiler Enstitüsü’nün 1971 yılındaki iç denetim tanımında “muhasebe ve finansman faaliyetlerinin gözden geçirilmesi” ifadesi yerine “kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesi” ifadesinin kullanılması iç denetimin tüm örgüte yayıldığına bir göstergesidir (IIA, 1971: 1).

1977 yılında Amerika’da yürürlüğe giren Foreign Corrupt Practices Act, halka açık şirketlerin güvence sağlayacak bir iç kontrol sistemi kurulmasını ve tarafsız muhasebe kayıt sistemleri oluşturmalarını öngörmektedir. Kanunun öngördüğü bu iç kontrol ve muhasebe sistemlerini sağlamak için pek çok işletme iç denetim departmanları oluşturmaya ya da var olanları geliştirmeye hız vermiştir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 31). Resmi olarak iç denetim birimleri hakkında bir hüküm bulunmasa da bu kanunun iç denetimin yaygınlaşmasında ve gelişmesinde önemli bir yere sahip olduğu muhakkaktır.

<sup>2</sup> <http://www.tidemuze.org/standartlar.html>, (Erişim tarihi: 04.08.2011)

<sup>3</sup> [http://icdenetim.icisleri.gov.tr/default\\_B0.aspx?content=61](http://icdenetim.icisleri.gov.tr/default_B0.aspx?content=61), (Erişim tarihi: 04.08.2011)

1980’li yıllara doğru iç denetim birimleri odaklarını kayıtları ve evrakları incelemekten kontrol faaliyetlerine doğru kaydırmışlardır. Böylelikle bir kurumun başarısının sadece çalışanların yazılı kural ve yönergeleri takip etmesine bağlı olduğu fikrinden uzaklaşıp, başarının çalışanlar arasındaki faaliyetleri düzenleyen ve görevlerin tamamlanmasında rol alan kontrol araçlarına da bağlı olduğu anlayışı benimsenmeye başlanmıştır (Iacob vd., 2010: 181). Bu anlayışın gelişmesiyle beraber iç denetçiler işletmelerdeki kontrol faaliyetlerini değerlendirip, eksiklikler ve hatalar konusunda yönetime fikir verme görevini üstlenmişlerdir.

İşletmelerdeki iç kontrol faaliyetleri sistematikleştikçe, iç denetçiler de bütün kontrol eylemlerini tek tek incelemek yerine iç kontrol mekanizmasını bir sistem olarak ele alıp, bütün bu sistem hakkında raporlama yapmaya başlamışlardır. 1980’ler ve 90’lara özgü olan bu anlayış iç denetçilerin kontrollerin durumu hakkında önemli bildirimler yapmasını ve pek çok yeni iç denetim aracı ve tekniğinin ilk kez kullanılmasını sağlamıştır (Pickett, 2004: 12; Iacob vd., 2010: 181).

Günümüz iç denetim uygulamalarının iç kontrol sistemine odaklanmasını sağlayan en önemli gelişmelerden biri de 1985 yılında COSO’nun (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) oluşturulmasıdır. İç kontrolün hileli finansal raporlama üzerindeki etkisini inceleyen komisyon üyesi örgütler, iç kontrolü kavramsal olarak yeniden düzenlemiştir. COSO, 1992 yılında hazırladığı Bütünleştirilmiş Yapı isimli raporla işletmelere hileler, iç kontrol ve risk yönetimi konularında rehberlik etmektedir (Yılancı; 2006: 25-26).

1990’lı yıllarda iç denetim “risk yönetimi” kavramıyla tanışmıştır. Kamu sektöründekiler de dâhil olmak üzere pek çok kuruluştaki kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi, risk yönetim stratejilerinin geliştirilmesine olanak tanımıştır. Bu durum işletmelerin iç denetçilerden beklentilerinin risk yönetimi stratejilerinin uygunluğunu değerlendirmek ve yapıların, işleyişlerin ve uygulamaların iç kontrol sistemleri aracılığıyla riski anlamak ve yönetmek için nasıl geliştirilebileceği hakkında raporlar hazırlamak olarak değişmesini sağlamıştır (Pickett, 2004: 12).

Haziran 1999'da Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından bilgi ile rehberliğin birbiriyle etkileşimine dair yapısal bir plan sunan yeni bir Mesleki Uygulama Çerçevesi kabul edilmiştir. Çerçeve sağladığı uyumlu bir sistemle mesleğe yararlı teknik, yöntem ve kavramların geliştirilmesi, yorumlanması ve uygulanmasına olanak vermektedir<sup>4</sup>.

2001 yılı iç denetim açısından bir dönüm noktası niteliğindedir. Amerika'da yaşanan Enron, World.com ve diğer büyük şirketlerde meydana gelen muhasebe skandalları sonrası İç Denetçiler Enstitüsü, İç Denetim Uygulama Standartlarını (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) güncellemiş, Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Birliği ise kontrol sistemlerinden sağlanan faydaları en üst düzeye çıkarmaya yardım eden ölçütleri, göstergeleri, süreçleri ve en iyi uygulamaları içeren Bilgi ve İlişkili Teknolojiler için Kontrol Hedefleri'ni (Control Objectives for Information and Related Technology-CoBIT) yayımlanmıştır (Moeller, 2004: 9). Fakat bu süreçte atılan en önemli adım tüm bağımsız denetim kuruluşlarını, finansal denetim standartlarını, kurumsal yönetim ilkelerini kapsayan Sarbenes Oxley yasasının kabul edilmesi olmuştur. Bu yasayla beraber iç denetçilerin denetim komiteleri, yönetim ve dış denetçilerle olan ilişkileri düzenlenmiştir (Moeller, 2004: 11). Amerika'dan sonra pek çok ülkede kabul edilen yasa iç denetimin proaktif bir yapıya bürünmesini sağlayarak COSO'nun 2006 tarihli Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi için de bir temel oluşturmuştur (Pehlivanlı, 2010: 10). Türkiye'de de Sermaye Piyasası Kurulu, Kasım 2002'de Seri X/19 nolu tebliğ ve daha sonraki yıllarda takip eden diğer tebliğler ile Sarbenes Oxley yasasında belirtilen düzenlemeleri örnek alarak, denetimle ilgili bazı önemli düzenlemeleri (denetçi bağımsızlığı, denetimden sorumlu komite, yönetim kurulu üyelerinin mali tablolardan sorumluluğu gibi) oluşturmuştur (Uzay, 2006: 178).

21.yüzyılın başlarında yaşanan gelişmelerle birlikte daha kompleks ve küresel bir hal alan ekonomik hayat, denetçilerin çalışmalarını da etkilemiştir. İç denetim faaliyetlerinin standart bir sistem denetimi haline dönüşmesi ve bir yeknesaklığın oluşması beklense de bu yıllarda iç denetim faaliyetlerinin yönetime hangi basamakta yardımcı olacağı konusunda bir ikiliğe düşülmüştür. Bir kısım işletmeler iç denetim

<sup>4</sup> <http://icdenetim.net/standartlar>, (Erişim tarihi: 06.08.2011).

faaliyetlerini strateji oluşturma süreçleriyle bütünleştirmiş; böylelikle risk tanımlama, değerlendirme ve proaktif risk yönetimini kolaylaştırma gibi alanlarda uzmanlaşmış yetenekli bir i denetçi profilinin oluşmasını sağlamışlardır. Böyle işletmelerde i denetçilerin danışmanlık hizmetleri ön plana çıkmıştır. Bazı işletmeler ise denetçilerin danışmanlık hizmeti vermesinden ziyade denetim faaliyetlerine öncelik vermesini uygun bulmuşlardır. Kimi işletmeler ise ikisinin arasında bir tutum sergilemiş, risk değerlendirmesini işletmedeki denetimlerin bir parçası olarak kabul etmişleridir (Pickett, 2004: 13).

2003 yılında iç denetim faaliyetlerinin geçmişi düşünülerek ve geleceğe yönelik bir öngörüde bulunularak iç denetim kavramı son şeklini almış ve dünyadaki iç denetim uygulamalarına yön veren İ Denetçiler Enstitüsü'nce şöyle tanımlanmıştır:

*“İç denetim, bir örgütün faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri geliştirmek için tasarlanmış bağımsız ve objektif bir güven verme ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştiren, etkinliğini değerleyen sistematik ve disiplinli bir yol izleyerek bir örgütün hedeflerine ulaşmasında yardımcı olur.”<sup>5</sup>*

Chapman ve Andorson bu yeni i denetim tanımının mesleğin yeni görünüşü ile ilgili altı temel noktaya değindiğini belirtmektedir (Chapman ve Andorson, 2002'den aktaran Ramamoorti, 2003: s.12):

- İ denetim biriminin örgüt içinde oluşturulmuş olma zorunluluğu yoktur. Faaliyetler bağımsız ve objektif bir biçimde sürdürüldüğü sürece i denetçilerin örgüt içinden ya da dışından olması önemli değildir.
- İç denetimin kapsamının 1- danışmanlık ve 2- güvence hizmetleri olarak vurgulanması, denetim faaliyetlerinin proaktif, denetlenen birime yardımcı olmaya yönelik ve risk yönetimi, kontrol ve idare gibi temel sorunlarla ilgilenen bir yapıda olduğunu göstermektedir.
- İç denetimin değer yaratmak ve örgütün faaliyetlerini geliştirmek için tasarlanmış olduğunun söylenmesi, iç denetimin amaçlarını genelleştirmektedir.

<sup>5</sup> <http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=1077> (Erişim tarihi: 10.08.2011)

Böylelikle iç denetimin özel ya da kamu, kar amacı güden ya da gütmeyen bütün örgütler için uygulanabilirliğine işaret etmektedir.

- Tanımda iç denetimin faaliyet alanı olarak departman, bölüm gibi örgütün belirli kısımları yerine bütün örgütün vurgulanması, iç denetçilerin yetki alanlarının genişlemesini sağlamakta, sorumluluklarının ise örgütün bütün amaçlarının gerçekleştirilmesine katkıda bulunmak olarak çoğalmasına neden olmaktadır.
- Tanımın kontrol faaliyetlerinin riskleri yönetmek ve yönetim faaliyetlerini etkinleştirmek için mevcut olduğunu belirtmesi iç denetimin çalışma sahasının büyümesini sağlamıştır. İç denetim faaliyetleri risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini de içine alacak şekilde genişlemiştir.
- Yeni tanım, iç denetim mesleğinin standartlara dayalı olduğunu bir kez daha vurgulamaktadır. İç denetim mesleğinin dayandığı standartlar kalite anlayışının hâkim olduğu, belgelere dayalı, disiplinli ve sistematik bir sürecin oluşması için zemin hazırlar.

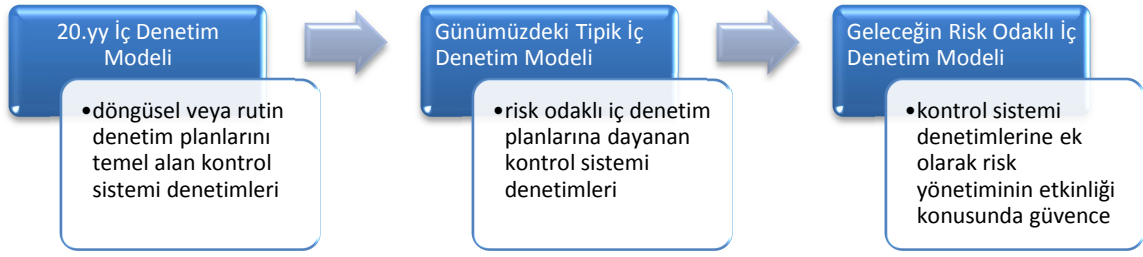
COSO'nun hazırlamış olduğu 2006 tarihli Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi ise iç kontrol sistemi içerisinde yer alan risk yönetimi kavramına odaklanmıştır (Saltık, 2007: 60). Bu çerçeve ile işletmelerin değişen özellikleri ve ihtiyaçlarına göre şekillendirilebilecek bir iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri modeli ortaya çıkmıştır (Pehlivanlı, 2010: 67).

İç denetim birimlerinin şirket içindeki pozisyonları ve yönetimden sağladıkları destek giderek artsa da etkinliğin artırılması açısından en üst kademe yöneticiye raporlama ihtiyacı önem kazanmıştır. Bu sebeple iç denetçiler, 2008 yılına kadar iç denetim faaliyetlerini yıllık faaliyet raporu şeklinde sunma anlayışını benimsemişlerdir. Bu durum yöneticilerin rapordaki ikaz ve önerileri dikkate alarak programlarını bu rapora göre değiştirme ve geliştirmelerine uygun bir zemin hazırlamıştır (Iacob vd., 2010: 182). 2008 yılı itibarıyla ise işletmelerdeki iç denetim biriminin gerçekleşen risklerin etkilerini tespit etme ve bu etkileri azaltmaya yönelik iyileştirme politikalarının uygulanmasından, gerçekleşmesi öngörülen risklerin ortaya çıkmadan belirlenip işletme içinde önleyici kontrollerin oluşturulmasına doğru bir ilerleme kaydettiği görülmektedir (Deloitte, 2008'den aktaran Tektüfekçi, 2008: s.91). Mevcut iç denetim süreçlerine

hâkim olan ve değer yaratma olarak değerlendirebileceğimiz bu yeni iş yapış stili sayesinde denetçiler, işletmenin geçmişini değerlemek ya da kontrol etmekle uğraşmayıp işletme stratejilerine uygun olarak aynı doğrultuda hareket etmeye başlamışlardır (Yılcı, 2006: 10). Yine aynı yıldan itibaren iç denetçilerin sonuçları, yöneticiler yerine bizzat yönetim kuruluna raporlaması anlayışı uygulamada hız kazanmıştır.

Yukarıda bahsedilen değer yaratma anlayışına ek olarak, özellikle gelişmiş ülkelerde günümüz iç denetim faaliyetlerinin; işletmelerin iç ve dış çevreyle olan ilişkileri, devlet politikalarının işletmeye etkileri ve işletmede ortaya çıkan süreçlere ilişkin görüşler sunabilen bir sistem özelliği kazandığı görülmektedir. Bu bağlamda iç denetim faaliyetleri, işletmelerin uyguladığı mevcut öneri ve uyarılarıyla örgütlerin hedeflerine ulaşmaları için yol gösteren bir değer katma anlayışına devam etmektedirler. Bu amaca ulaşmak için denetçiler; iç denetim sistemlerini değerlendirme, denetlenen süreçlerle ilgili riskleri analiz etme, iç denetim faaliyetleri sonucunda rapor hazırlama gibi görevler üstlenmişlerdir. Bu sayede iç denetim, yönetimde risklere karşı bir farkındalık yaratmakta, etkin olmayan kararlar alınmasını engellemektedir (Iacob vd; 2010: 182).

Geçmişten günümüze iç denetim sürecinde meydana gelen değişiklikler göz önüne alınarak iç denetimin geleceği hakkında da çeşitli öngörülerde bulunmaktadır. İlerleyen yıllarda değer yaratan ve kontrol sistemlerini kontrol eden risk odaklı bir iç denetim anlayışının varlığını sürdüreceği fakat globalizasyon, risk yönetiminde meydana gelen değişiklikler, teknolojideki ilerlemeler, örgütsel konular ve iç denetimin değişen rolünün iç denetim faaliyetleri üzerinde büyük etkileri olacağı düşünülmektedir (PricewaterhouseCoopers, 2007: 2).



Şekil 3. İç denetim faaliyetlerinin odak noktasındaki değişimler

**Kaynak:** PricewaterhouseCoopers, 2007: 4

İç denetimin son 10 yıl için bir özeti olan Şekil 3, iç denetim sürecinden ziyade iç denetimin odak noktasının nasıl bir değişiklik gösterdiğini özetlemektedir. Geçtiğimiz yıllarda iç denetim uygulamaları kontrol sistemleri üzerinden yürütülmekle beraber uygulanan prosedürler önceden belirlenmiş ve belirli bir düzeni ve döngüsel anlamda birbirini takip eden işlemlerden oluşmaktaydı. Günümüze geldiğimizde ise iç denetim faaliyetleri hala iç kontrol sistemlerinin denetimine dayansa da, rutin kontrollerden oluşmaktan çıkmış, hem örgüt içinde hem örgüt dışında var olan riskleri odak noktası olarak belirleyen iç denetim planlarına dayanılarak yapılmaya başlanmıştır. Bir anlamda iç denetim planları, değişen risklere uygun olarak sürekli güncellenmekte ve denetim faaliyetlerinin amacı riskleri tespit etme ve önlemeye yönelmektedir. Şekilde geleceğin risk odaklı iç kontrol modeli olarak gösterilen basamak ise iç denetim faaliyetlerinin başarısının yönetim tarafından geliştirilen risk yönetim süreçlerine bağlı olduğu sistemdir. Bu modele göre; iç denetçiler denetim, risk değerlendirme ve risk yönetimi için her şeyi kapsayan, bir metot geliştirerek kontrollere odaklanan iç denetim faaliyetlerinin kapsamını genişleteceklerdir. Bu bağlamda işletmenin tüm birimlerini ve faaliyetlerini kapsayan bir Kurumsal Risk Yönetimi anlayışını benimsemek esastır (PricewaterhouseCoopers, 2007: 7). Kurumsal risk yönetimi sayesinde işletmelerde; maruz kalınan riskler işletmenin bütünü açısından değerlendirilecek, risklere karşı verilecek kararlar güçlendirilecek, faaliyetlerle ilgili sürpriz ve kayıplar azaltılacak, fırsatlar değerlendirilerek sermayenin gelişimi güçlendirilecektir (Arslan, 2008: 26-28).

PricewaterhouseCoopers tarafından geleceğin iç denetim modeli olarak öngörülen Kurumsal Risk Yönetimi temelli yaklaşımdan ilk kez 2004 yılında COSO'nun yayımladığı, Enterprise Risk Management- Integrated framework (kurumsal risk

yönetimi- bütünleşik çerçeve) adlı raporda söz edilmiştir. Bu rapordan yola çıkılarak İç Denetçiler Enstitüsü tarafından hazırlanan bildiriye göre iç denetçilerin kurumsal risk yönetimindeki temel rolü, işletmenin kurumsal risk yönetimi faaliyetlerinin etkinliği hakkında yönetime güvence vererek, yönetimin işletmenin maruz kaldığı önemli risklerin uygun şekilde yönetildiğinden ve iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde yürütüldüğünden emin olmasını sağlamak olarak açıklanmıştır (IIA, 2004: 1). Bir başka ifade ile iç denetim faaliyetleri bir basamak daha üste çıkararak, iç kontrolü ve risk yönetimini değil bunları yöneten KRY sistemini denetlemektedir.

### 1.1.3. İç denetimin önemi ve gerekliliği

İç denetim, öncelikle işletmeyi yöneten kişiler ve yönetim kurulu arasında bir köprü kurmakta başka bir ifade ile iletişimin ve güven duygusunun oluşmasını sağlamaktadır. Globalleşen iş dünyası, şirket sahibi ve şirket yöneticisi kavramlarının birbirinden ayrılmasına neden olmuş, bu durum da “vekalet teorisi” adı verilen kavramı doğurmuştur. Kısaca yöneticilerin işletme sahipleriyle çatışabilecek amaç ve hedeflerinin bulunması olarak açıklayabileceğimiz bu teori, işletme sahiplerinin bilgi asimetrisi nedeniyle haklarını koruyamayabileceğini açıklamaktadır (Padilla, 2002: 4). Etkin bir iç denetim sisteminin varlığı halinde işletme yöneticilerinin eylemleri ve kararları da kontrol edilebilecek, yöneticilerin sorumluluklarını eksiksiz yerine getirip işletme çıkarlarını koruduğuna dair yönetim kuruluna, bir başka ifade ile işletme sahiplerine bir güven sağlayacaktır.

İç denetimin sağladığı güvence hizmetleri, sadece işletme sahipleri ve yöneticiler için değil bütün ast-üst ilişkileri için geçerlidir. Büyüyen işletmelerde yapılan işin miktarındaki ve karmaşıklığındaki artışa bağlı olarak yetki ve sorumluluk devri kaçınılmaz hale gelmiştir. Dağıtılan yetkilerin yerinde kullanılıp kullanılmadığı, sorumlulukların eksiksiz yerine getirilip getirilmediği iç denetçilerin sistematik çalışmaları sonucu raporlanmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 26). Bu raporlamalar sadece çalışanları değil çalışanlar üzerindeki mevcut kontrolleri de değerlendirmekte ve mevcut durumun daha iyiye götürülmesiyle ilgili tavsiyeleri de kapsamaktadır. İç denetim mekanizmasının varlığı sayesinde işletmedeki yetki ve sorumluluk dağılımı

hakkında tarafsız bilgiye ve önerilere sahip olan yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler ise hem çalışanların iş yüklerini ve dağılımlarını kontrol etme hem de ortaya çıkabilecek sorunları önceden görme imkânı bulmaktadırlar.

Üst yönetime ve yönetim kuruluna güvence hizmetleri sağlamasının yanında iç denetim, aynı zamanda danışmanlık hizmetleriyle işletmelerin karar mekanizmalarında da etkin bir role sahiptir. Özellikle günümüzde benimsenen risk odaklı iç kontrol sisteminin varlığı sayesinde iç denetçiler işletmelerin içinde ve dışında oluşan fırsat ve tehditleri önceden görebilmektedirler. Buna bağlı olarak gelecekle ilgili öngörülerde bulunabilmekte; işletmelerin bu risklerden nasıl minimum zararla çıkabilecekleri ile ilgili öneriler getirebilmektedirler. Risk yönetimiyle ilgili danışmanlık hizmetlerinin yanında iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması konusunda da danışmanlık yapan iç denetçiler, işletmelerin güvenilirliğinin ve etkinliğinin geliştirilmesini sağlamaktadırlar.

İç denetçiler yukarıda açıklanan güvence ve danışmanlık hizmetleri sayesinde işletme varlıklarının korunmasını hatta artırılmasını sağlamaktadırlar. İç denetim sonucunda kontrol sisteminde tespit edilen aksaklıkların giderilmesiyle işletmeler büyük oranda tasarruf sağlayabilmektedirler (Alptürk, 2008: 31). Denetim sırasında aksaklıkların yanında fayda getirmeyen eylemlerin, süreçlerin ve çalışanların tespit edilerek raporlanması da tasarrufu sağlayan bir diğer etmendir. Ayrıca iç denetçiler, risk yönetimiyle ya da risk yönetim sistemlerinin denetimiyle ilgilenerek risklerin minimizasyonunu ve gelecekteki olası fırsatların tespit edilmesini sağlamakta; işletme varlıklarının artırılmasına katkıda bulunabilmektedirler. Bunlara ek olarak, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sayesinde işletmenin bağımsız denetçilere ve danışmanlara ayırdığı zaman ve kaynak azalmakta, işletmenin bu zaman ve kaynakları daha etkin bir şekilde kullanmasına olanak doğmaktadır.

İç denetim faaliyetlerinin sağladığı faydalardan bir diğeri de hileli işlemlerin tespitine olanak tanınmasıdır. Hileli işlemlerin kaynağı işletme çalışanları olabileceği gibi, işletme yöneticileri veya sahipleri de olabilir (Korkmaz, 2007: 7). Özellikle işletme yönetiminde söz sahibi olmayan küçük pay sahibi ortakların haklarının korunması, işletme dışından olan kişiler için anlaması ve kontrolü oldukça karmaşık olan finansal

araçların şirket çıkarlarına uygun kullanımının kontrolü iç denetim sayesinde olmaktadır.

#### 1.1.4. İç denetimde kullanılan güvence hizmeti çeşitleri

Bir önceki bölümde bahsedilen denetim çeşitleri hem iç hem de dış denetim açısından geçerli olup, genel bir açıklama niteliği taşımaktaydı. Bu bölümde ise iç denetçilerin bir denetim sürecinde kullanabilecekleri denetim çeşitleri detaylandırılarak açıklanacaktır. İç denetçinin aşağıdaki denetim çeşitlerinden hangisini uygulayacağına bağlı olarak denetimin amacı, denetçinin sahip olması gereken mesleki bilgi, ölçütler, denetim süresince izlenecek prosedürler farklılık göstermektedir.

Günümüzde iç denetçilerin kurumların büyüklüğüne, yapısına ve o zamanki amaçlarına uygun kendilerine özgü denetim türleri geliştirdikleri de görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında kontrat denetimi, masabaşı denetim, e-ticaret denetimi, doğal afet için önlem denetimi, takip denetimi gibi denetim çeşitleri ortaya çıksa da (Cangemi ve Singleton, 2008: 238-249) tüm bu denetim çeşitlerini mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, bilgi teknolojilerinin denetimi ve sistem denetimi başlıklarının altında toplamak mümkündür.

**Mali denetim:** Bir önceki bölümde bahsedilen mali denetimden farklı olarak iç denetçiler mali raporlardaki verilerin;

- Denetlenen birimin varlık ve kaynaklarının gerçek değerleri
- Finansman kaynakları
- Varlıkların yönetimi
- Tahsis edilen bütçe ödenekleri gibi kriterlerle uyumlu olup olmadıklarını değerlendirerek bir sonuca ulaşırlar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 35). Bu açıdan bakıldığında iç denetçiler açısından mali denetimde işletmenin sadece doğru bilgileri beyan etmiş olması değil, planlara uygun hareket etmesi de önem arz eder.

**Uygunluk denetimi:** İç ve dış denetçi açısından aynı şekilde tanımlayabileceğimiz uygunluk denetimi bir kurumda yürütülen faaliyetlerin, uygulanan yöntemlerin ve

tutulan kayıtların kanun, yönetmelik, mevzuat, kural, şirket politikası gibi önceden belirlenmiş kriterlere uygun olup olmadığını denetlemek amacıyla yapılır (Erdoğan, 2001: 3). Uygunluk denetimi iç ve dış denetim açısından tabi olunan kriterler bağlamında farklılık gösterebilir. Örneğin kamu denetçileri (dış denetçiler) işletme faaliyetlerinin yasal prosedürler, mevzuatlar gibi herkes tarafından kabul edilmiş kriterlere uygunluğunu denetlerken, iç denetçiler bunların yanında daha spesifik olan şirket içi kriterlere (şirket politikası, şirket içi yönetmelikler vb.) göre de denetim yaparlar. Ayrıca dış denetçi tarafından yapılan uygunluk denetiminin sonuçlarının bildirimini şirket içiyle sınırlı kalmazken iç denetim raporu sadece şirket yöneticilerini ilgilendirmektedir.

**Faaliyet denetimi:** Performans denetimi olarak da adlandırılan faaliyet denetimi, kurumun hedeflerine ulaşırken kullandığı kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik derecelerini değerlendirmektedir. Dış denetçi tarafından yürütülen faaliyet denetimi yönetim danışmanlığı hizmeti şeklinde olmaktadır (Selimoğlu, 1999: 196). İç denetçi, kuruluşu bağımsız denetçiye göre daha iyi tanımakta; işletmenin özellikleri ve faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğü konularında daha çok bilgiye sahip olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında iç denetçinin bağımsız denetçiye göre faaliyet denetimi yapması daha kolay ve etkindir (Kiracı, 2003: 69).

**Bilgi Teknolojilerinin Denetimi:** Bilgi teknolojilerinin denetimi, bir kuruluştaki bilgi sistemlerinin;

- veri bütünlüğünü ve doğruluğunu sağlamak,
- işletme varlıkları korumak,
- örgütsel hedeflerin etkin bir biçimde gerçekleştirilmesine olanak sağlamak,
- kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak amaçlarına hizmet edip etmediğini belirlemek amacıyla sistematik olarak kanıt toplamak ve toplanan kanıtları değerlendirmek olarak tanımlanmaktadır (International Organization of Supreme Audit Institutions [INTOSAI], 2009). Bilgi teknolojilerini denetleyen iç denetçilerin mesleki bilgilerinin yeterli olduğundan emin olunmalıdır. Sürekli ilerleyen teknoloji göz önünde bulundurularak iç denetçiler düzenli olarak bilgi teknolojileri alanında hizmet içi eğitimlere tabi tutulmalı, işletmedeki yeniliklerden haberdar

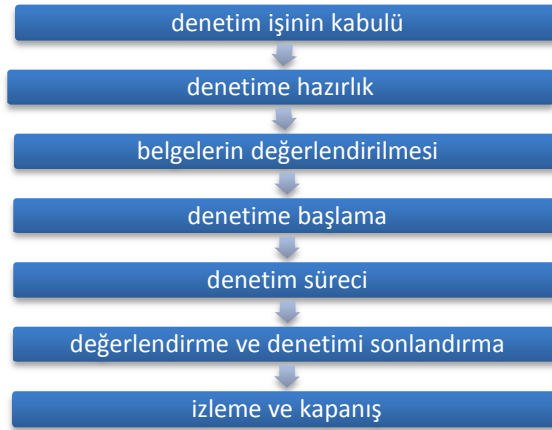
edilmeli, gerekirse şirket içinden veya dışından kurmaylarla danışmanlık hizmeti sağlanmalıdır.

**Sistem Denetimi:** Sistem denetimi; denetlenen birimin faaliyetlerinin 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 incelenmesi ve değerlendirilmesidir (Başpınar, 2006: 26). Bir başka ifade ile sistem denetimi, işletmeyi bir sistem olarak görmekte denetlenen birimi de bu sistemin bir parçası olarak ele alıp tüm sisteme kazandırdıklarını ve kaybettirdiklerini değerlendirmektedir.

Sistem denetiminin de faaliyet denetimi gibi iç denetçiler tarafından yapılması hem faaliyetlere ve prosedürlere aşinalık hem de sonuçların etkinliği ve uygulanabilirliği açısından dış denetçilere göre daha olumlu sonuçlar verecektir.

#### 1.1.5. İç denetim süreci

Güvence hizmeti sağlamaya yönelik olağan bir iç denetim süreci şekil 4’teki adımlardan oluşmaktadır:



Şekil 4. İç denetim sürecinin basamakları

**Kaynak:** Russel, 2007: 14

### **1.1.5.1. Denetim işinin kabulü**

Bu safhada görevlendirmede iki durum söz konusudur. Denetim işi şirket ortakları ya da üst kademedeki yöneticiler tarafından denetçiye bildirilebileceği gibi hata- hile şüphesi ya da rutin bir denetim olması sebebiyle denetim birimi yöneticilerince de planlanıp iç denetçiye bildirilebilir. Denetçi gelen denetim işini zaman, bağımsızlık ve yeterlilik gibi açılardan değerlendirerek olumlu ya da olumsuz olarak cevaplar (Russel, 2007; 30).

Örneğin denetçinin oluşturulmasında katkıda bulunduğu bir kayıtlama sürecini değerlendirmesi bağımsızlık açısından uygun değil iken, üretim yönetimi hakkında yeterli bilgisi bulunmayan bir denetçinin de bu alanda denetim yapması uygun olmamaktadır. Aynı şekilde denetçi denetim işinin nerede (başka bir departman, şube, ülke dışındaki temsilcilik vb.) ve ne kadar süreceğini (birkaç gün, birkaç ay, uzun zamanlı denetim vb.) göz önünde bulundurarak denetim için müsait olup olmadığını işletmenin kendisine tanıdığı hak ve özgürlükler çerçevesinde değerlendirir. Yine denetçi bu aşamada denetimin yapılma amacı (uygunluk, dış denetime hazırlık, geliştirme, keşfetme vb.) ve denetim kriterleri (kanunlar, şirket içi politikalar, ISO gibi standartlar vb.) hakkında bilgi sahibi olarak, hazırlık aşamasında neleri ele alacağına karar verir.

### **1.1.5.2. Denetime hazırlık (planlama)**

Denetim işinin denetçiler tarafından kabul edilmesinden sonra, denetim için gerekli hazırlıklara başlanır. Öncelikle denetim işini yapmaya bir engeli olmayan denetçilerden oluşan denetim takımı oluşturulur. Daha sonra eğer denetim habersiz değilse denetlenecek birimle konuşulup denetimden haberdar edilerek bir denetim planı hazırlanmaktadır. Habersiz denetim söz konusu olsa bile, denetime başlanmadan hemen önce denetlenecek olan tarafa denetimin amacı, alanı, süresi, çalışacak kişiler hakkında bilgi verilmesi denetimin denetlenecekler tarafından da benimsenmesini, belge ve bilgilere daha kolay ulaşılmasını sağlar (Russel, 2007: 33).

Denetçi hazırlık aşamasında denetim kriterlerini kesinleştirerek bir kontrol listesi oluşturur. Örneğin üretim departmanı ISO 9001 gibi bir kalite standardına uygunluk açısından denetlenecek ise denetçi denetime başlamadan önce süreçteki basamaklardan nelerin mutlaka bulunması gerektiğini nelerin isteğe bağlı olarak bulunabileceğini ve nelerin asla bulunmaması gerektiğini belirlemeli ve denetim sırasında bu zorunlulukları değerlendireceği bir kontrol listesi oluşturmalıdır (Russel, 2007: 35). Yine hazırlık aşamasında denetçi gerekli olan bilgi ve belgelere nasıl ulaşacağını tespit ederse (evrakların yerleri, hangi kişilerle ne konuşulabileceği vb.) denetim daha hızlı ve sağlıklı bir şekilde ilerler. Denetçi hazırlık aşamasında son olarak denetim sırasında kullanacağı veri toplama ve örnekleme tekniklerine de karar vermelidir (Russel, 2007: 37).

### **1.1.5.3. Masabaşı denetimi**

Denetim işine fiili olarak başlamadan önce masabaşı denetimi olarak nitelendirebileceğimiz gerekli belge ve evrakların ve bunların akışının denetimi yapılmalıdır. Böylece denetçi hem süreç hakkında daha yakından bilgi sahibi olacak hem nelerin ne kadar uygulandığını belirleme fırsatı bulacak hem de iç kontrol sistemlerini değerlendirmesi kolaylaşacaktır. Bu fiili denetim öncesi uygulamanın en büyük getirisi denetçilere işletmenin mevcut kontrol sisteminin düzenlemelerdeki halini inceleme fırsatı vermesidir. Denetçiler iç kontrol hakkındaki mevcut düzenlemeleri, kriterlere göre olması gereken halleriyle karşılaştırarak iç kontrol yeterliliği hakkında bir karara varır. Şayet iç kontrol sistemi hakkında olması gerekene göre büyük bir eksiklik ya da yanlışlık tespit edilirse denetim bir süre ertelenerek gerekenin yapılması için denetlenecek birime süre tanınabilir (Russel, 2007: 33). Ayrıca denetçiler masabaşı denetim sırasında kontrol listelerine yeni maddeler ekleyebilir veya mevcut maddeleri değiştirebilirler.

Bu aşamada denetçi tarafından yapılan işlerden bir tanesi de denetlenecek birimin iş akış şemalarının hazırlanmasıdır. Denetlenecek sistemin ana öğelerini tespit etmek, karmaşık prosedürleri aydınlatmak, yetki sorumluluk dağılımını ve iç kontrol mekanizmasının işleyişini belirlemek için denetçiler tarafından ortaya çıkartılan bu

şemalar temel basamakları içerdikleri ve kararların verildikleri noktalara odaklanıp adeta denetçilerin çalışma alanlarının kuşbakışı görünümünü yansıtır.

#### **1.1.5.4. Denetime başlama**

Elde edilen bilgiler ve hazırlanan denetim planları doğrultusunda oluşturulan denetim stratejileri bu aşamada uygulanmaya başlanır. İç denetçiler denetim yapacakları yerde öncelikle kendilerini tanıtmak, denetim sırasında neler yapılacağı, denetimin amaçları ve denetlenecek birimden personelden beklentilerini bildirmek amacıyla bir toplantı düzenlemelidirler (Russel, 2007: 66). Her ne kadar dış denetçilerle yapılan toplantı gibi olmasa da resmi bir formatta yürütülmesi gereken bu toplantı sırasında baş denetçi nasıl kanıt toplanacağı, denetim sonucunun denetlenenleri nasıl etkileyeceği gibi konularda da bilgi verir. Bu toplantının genel olarak amacı denetlenen birimin desteğini almak ve denetim çalışmalarını sırasında özellikle kanıt toplama aşamasında çalışanlardan gelebilecek engellerin doğmasını önlemektir.

#### **1.1.5.5. Denetim süreci**

Denetim süreci genel olarak kanıtların toplanması olarak yorumlanabilir. Denetim kanıtları genel olarak “Bir konuda denetçinin görüş oluşturmaya yardımcı olan, denetlenen konuya ilişkin doğru bir kanaate varılmasını sağlayan, bir bulguyu ya da sonucu biçimlendirirken ve raporunu kaleme alırken denetçinin temel aldığı dokümanter kanıt ve diğer anlamlı bilgilerdir” şeklinde tanımlanmaktadır (Kamu İç Denetim Rehberi, 2008: 5). Denetim teknikleri adı verilen kanıt toplama yöntemlerinden denetçi tarafından uygun görülenleri kullanılarak denetimin objektif, tarafsız ve belgelere dayanan bir şekilde ilerlemesi sağlanmaktadır. Bir iç denetim sürecinde kanıtlar toplanırken genellikle şekil 5’te gösterilen belge incelemesi, sayım ve envanter incelemesi, analitik inceleme, karşılaştırma ve aritmetik inceleme, doğrulama, bilgi toplama, gözlem yöntemlerinden faydalanılmaktadır.

İç denetçi yukarıda sayılan yöntemleri kullanarak kriterlere yönelik gerekli düzenlemelerin yapılıp yapılmadığını, işletmede yürütülen faaliyetlerin düzenlemelere

uygun olup olmadığını incelemenin yanı sıra denetlenen birimi yakından tanıma fırsatı da bulmaktadır (Russel, 2007: 79). Örneğin; bilgi toplama tekniğinin bir parçası olarak iç denetçiler çalışanlarla mülakatlar (görüşmeler) yapabilirler. Her ne kadar belgelere dayanan teknikler kadar objektif ve güvenilir olmasa da bu mülakatlar sayesinde iç denetçiler iç kontrol sistemini işleyiş açısından değerlendirmede, çalışanların rolünü görmede kısa zamanda işe yarar deliller elde edebilirler.

Kanıt toplama süreci boyunca elde edilen veriler bir araya getirilerek genel bir sonuca ulaşmak üzere değerlendirilip nihai karar verilir.



Şekil 5. İç denetim faaliyetlerinde kanıt toplama teknikleri

**Kaynak:** Alptürk, 2008: 5

#### 1.1.5.6. Değerlendirme ve denetimi sonlandırma

Bu aşamaya kadar iç denetçi denetleyeceği sistem ve amaçları hakkında bilgi sahibi olmuş ve mevcut iç kontrol sistemlerinin denetlenen bu sistemde herhangi bir risk oluşturup oluşturmadığını incelemiştir. Ayrıca iç denetçi mevcut sorunların ve risklerin yanında olası riskler için de kanıtlar aramıştır. Değerlendirme aşamasında ise denetçi

bulgularını bir yapbozun parçalarını birleştirir gibi bir araya getirerek bütüne odaklı bir tablo ortaya çıkartmaya çalışır (Pickett, 2004: 214). Bir başka ifade ile bu aşamada amaç, elde edilen kanıtların bir araya getirilerek genel bir sonuca varmak olarak açıklanabilir. Denetimin sonlandırılması ise yönetime ya da yetkililere denetim sonuçlarını ve önerileri kapsayan bir raporun sunulması olarak tanımlanabilir.

Denetimden elde edilen sonuç, araştırma değerlendirme ve test etme süreçlerinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkar. Bu yüzden bu basamaklar ne kadar özenli ve objektif yapılırsa değerlendirme bölümünde iç denetçilerin vardıkları sonuçlar ve getirecekleri öneriler de o kadar sağlam olur. Denetçi bu aşamada değerlendirmelerini ve bu değerlendirmelere bağlı olan tavsiyelerini oluştururken;

- Kriterlere (nasıl olmalı)
- Duruma (ne durumda)
- Sebebe (niye farklılık mevcut)
- Etkilere (farklılığın yarattığı sonuçları) dayanmalı ve bu sırayı takip etmelidir (Uygulama Önerisi 2410-1: Raporlama Kıstasları).

İç denetçi tarafından yapılan değerlendirmeler ve hazırlanan öneriler de tıpkı kanıtlar gibi resmileştirilmeden önce iç denetçiler tarafından tekrar tekrar test edilmelidir.

Yapılan tüm bu gözlem, inceleme, bulgu, değerlendirme ve önerileri kapsayan denetim faaliyetleri tamamlanınca resmi doküman olan denetim raporu hazırlanmaktadır. Denetim raporu iç denetim sürecinin en önemli nihai ürünüdür ve hem işletme içindeki hem de işletme dışındaki kişilere iç denetim faaliyetlerini tasvir eden temel araçtır (Moeller, 2009: 351). Yapılan araştırmalara göre yönetimle ilgili raporlara (bağımsız dış denetim raporu, denetim komitesi raporu, yönetim analizi) ek olarak sunulan bir iç denetim raporu yatırımcıların şirketin etkinliğine dair görüşlerini olumlu etkilemekte ve finansal raporlamaya olan güveni artırmaktadır (Hooft ve DeZoort, 2009: 71). Tüm denetim çalışmasının bir özeti olarak değerlendirebileceğimiz iç denetim raporunun önceki basamaklardan etkilendiği gibi, denetim faaliyetinin faydalılığını da doğrudan etkilemektedir. Etkin bir raporun ancak iyi bir saha çalışmasının sonucunda ortaya

çıkması mümkünse, iyi bir saha çalışması da yanlış veya eksik yazılmış bir raporla ortaya konulduğunda işe yaramaz hale gelebilir (Moeller, 2009: 351).

Yürütülmüş olan iç denetim faaliyetinin türü, süresi, kapsamı ve amacı denetim raporunun içeriğini ve uzunluğunu doğrudan etkilemektedir. İster internet ortamında üçüncü kişilere de yayınlanmış olsun ister sadece yöneticileri ilgilendiren evrak niteliğinde olsun bir iç denetim raporunda mutlaka bulunması gereken maddeler şunlardır (Moeller, 2009: 352):

- Amaçlar, zaman ve kapsam: Denetim raporunda mutlaka denetimin öncelikli amaçları, nerede, ne zaman, ne kadar süreyle yapıldığı ve kapsamı belirtilmelidir. Kapsam kısmında denetim yapma fikrinin nasıl doğduğu (denetim komitesinin isteği, hata hile şüphesi, rutin denetim) belirtilmelidir.
- Bulguların tanımlanması: Denetim sırasında bulunanlara ve gözlemlere dayanılarak denetim raporu denetimin sonuçlarını açıklamalıdır. Raporun bu kısmında iç kontrol sisteminde risk yönetimi açısından nelerin eksik ya da hatalı bulunduğu nedenleriyle birlikte açıklanır.
- Düzeltme önerileri: İç denetim raporları mutlaka tespit edilen sorunları düzeltmeye ya da var olan durumu daha da ileriye götürmeye yönelik öneriler getirmelidirler.
- Planların belgelendirilmesi ve denetlenenin görüşleri: Denetlenen kişi ya da birim denetim raporunda belirtilen aksaklıkların giderilmesi için yapılması planlananları bu bölümde açıklar. Ayrıca yine bu bölümde denetlenen, denetim raporu hazırlanana kadar geçen sürede düzeltilen aksaklıklar, azalan riskler ya da aksaklıkların sebepleri hakkında açıklamalar yapmak isteyebilir. Bu bölüm iç denetim raporlarına resmi cevap verilmesi beklenen kuruluşlarda yer almakla birlikte, denetlenenin isteği üzerine gönüllü olarak da oluşturulabilir (Moeller, 2009: 352). Bu bölüm mazeret ya da özürleri değil geçerli sebepleri ve yapılması planlananları içerir. Bir sonraki denetim için başlangıç basamağı oluşturur.

Denetim raporu hazırlanıp gerekli üst makamlara iletdikten sonra iç denetim departmanının görevi bitmez. İç denetimin gerçekten işe yaraması için denetçi, iç denetim faaliyetini tamamladıktan sonra da denetlenen üzerinde bir kontrol

mekanizması olarak yerini korumalı gerekli önlemlerin alınıp, düzeltmelerin yapılmasını sağlamalıdır

#### ***1.1.5.7. İzleme ve kapanış***

İç denetçi tarafından rapor bölümünde sunulan öneriler üst yönetim tarafından değerlendirilmeli ve mümkün olan en kısa zamanda hayata geçirilmelidir. Denetim sonrası yapılacak düzenlemeler kısa vadede sonuç verebileceği gibi kimi zaman sorunu çözmek uzun bir zaman da gerektirebilir. Örneğin; onarım, yenileme, iptal etme, eğitim gibi çözümler kısa vadede olumsuzlukları ortadan kaldırabilirken yeni bir sistem oluşturma, daha uygun elemanların işe alımı ve eğitimi, teknolojik alt yapıların yenilenmesi gibi çözümlerin işe yaraması için daha uygun zamana ihtiyaç vardır.

Bir önceki adımda denetçiler tarafından ileri sürülen çözüm önerileri teoride işe yarar gibi gözükse de pratikte istenilen sonuçları vermeyebilir. Bu nedenle bu öneriler yöneticiler tarafından dikkatle incelenmeli ve denetlenen birimde çalışanların fikirleri alınmalıdır. Eğer öneriler değişikliğe tabi tutuluyorsa denetçilerin de bu değişimlerden haberdar olması sağlanmalıdır (Russel, 2005: 136-137).

Denetçi raporunda belirttiği olumsuz noktaların düzeltilmesi sırasındaki aşamaların tümünü yakından izlemelidir. Denetlenen birim gerekli düzenlemelerin yapıldığını bildirdikten sonra iç denetim tarafından ek bir denetim süreci başlatılabilir. Yapılan düzenlemelerin getirdiği faydalar ve önlediği riskler incelenerek ek bir rapor hazırlanıp bir önceki denetim raporuna eklenebilir.

Öngörülen düzeltmelerin yapıldığını ve etkin bir şekilde uygulandığını gözlemleyen ve raporuyla tasdikleyen denetçi denetimi sonlandırabilir. Denetçi bir rapor yazarak, bir toplantı düzenleyerek ya da şahsen görüşerek ilk iç denetim raporunu inceleyen tüm taraflara ya da sadece üst düzey yöneticilere, denetim işini aldığı tarihten gerekli düzenlemelerin incelendiği tarihe kadar yapılanları özetler (Russel, 2005: 138).

Yukarıdaki tüm basamaklar hangi iç denetim türü hangi ülkede uygulanırsa uygulansın izlenmelidir. Sistematik atılacak adımların önceden belirlenmiş olduğu bir iç denetim etkin sonucu verir. Bu genel hatlarıyla çizilmiş adımların içinde yer alan daha açık ve net prosedürler ülkelerin yasal düzenlemeleri, iç denetimin yapıldığı kurumun özellikleri ve denetçi tarafından şekillendirilir.

## 1.2. Türkiye’deki İç Denetim Uygulamalarına Yön Veren Faktörler

İç denetim uygulamaları dünyada olduğu gibi Türkiye’de de ekonomik faaliyetlerin hız kazanmasıyla ortaya çıkmış, gelişim bakımından dünyadakine benzer bir ilerleme kaydetmiştir. Cumhuriyetin ilk dönemlerinde devlet kurumlarında ve bankalarda hâkim olan “teftiş” anlayışından özel sektörün ekonomi açısından artan önemi doğrultusunda bütün ekonomik hayatta yer bulan iç denetim faaliyetlerine doğru bir ilerleme yaşanmıştır.<sup>6</sup>

1995 yılında İç Denetçiler Enstitüsü’nün kurulmasıyla ülkemizdeki iç denetim; uluslararası standartlar ile uyumlu ve dünya çapında kabul gören bir uygulama halini almıştır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)’nın temsilcisi olan ve yönetim organları ile çalışma komitelerinde aktif görev alan Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 1998 yılından itibaren Uluslararası İç Denetim Standartlarını ve güncellemeleri Türkçeye çevirmektedir. Ayrıca kurum 1999 yılından beri dünya çapında kabul gören iç denetçi sertifikası olan CIA (Certified Internal Auditor) sınavını ülkemizde yapma yetkisini elinde bulundurmaktadır. Enstitü’nün mevcut 1200’den fazla üyesi bulunmaktadır<sup>7</sup>.

Ülkemizde 90’lı yıllardan beri yürütülen kamu mali yönetim reformu çalışmaları sonucunda hazırlanıp 2003 yılında kabul edilen ve 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; mali sistemimizi değiştirerek daha

<sup>6</sup> Ülkemiz uygulamasında teftiş, ileriye değil de geriye dönük olarak yürütüldüğü için, olan ve olması gereken karşılaştırmasını esas itibarıyla iki bilineni karşılaştırarak kolaylıkla yapar. İç denetim ise, geçmişten ziyade ileriye dönük ve risk odaklı bir yaklaşımla yürütülmesinin doğal bir sonucu olarak, iki bilinmeyen karşılaştırılıp analiz edildiği çok daha zor ve üst düzeyde bir faaliyettir (Yurtsever, 2009: 143)

<sup>7</sup> [http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=h\\_kilometre\\_taslari](http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=h_kilometre_taslari) (Erişim tarihi:10.08.2011)

etkin bir hale getirmiş, uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturulmasını sağlamıştır (İlbaş vd., 2006: 7). Kanunda yer alan iç kontrol ve iç denetim hakkındaki hükümlerle kamu idarelerinde iç denetim faaliyetinin yürütülmesi zorunlu hale gelmiştir.

2006 yılından itibaren kamu sektörüne yönelik olarak başlatılan iç denetçi alımlarının zamanla artması ve iç denetim faaliyetlerinin giderek önem kazanması neticesinde 2007 yılında Kamu İç Denetçileri Derneği kurulmuştur<sup>8</sup>. Dernek, iç denetçilerin örgütlenmesini sağlayarak, iç denetim faaliyetlerinin ve iç denetçilerin gelişimine katkıda bulunmaktadır.

Ülkemizde her geçen gün yaygınlaşan bu mesleki örgüt biçimindeki çalışmalara rağmen iç denetim ülkemiz mevzuatındaki farklı kanun, yönetmelik ve düzenlemelerde ancak kısmen yer bulmakta, konu hakkında ayrıntılı yasal düzenlemelere rastlanmamaktadır (Akpınar, 2010: 192). Bu açıdan bakıldığında Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, BDDK kanunu iç denetim konusunda özel sektördeki uygulayıcılara sınırlı da olsa açıklamalar ve düzenlemeler getiren kaynaklardır. Her ne kadar herhangi bir yasal zorunluluğu olmasa da ülkemiz özel sektör iç denetim uygulamalarına yön veren, iç denetçilere yol gösteren ve diğer düzenlemelerin zeminini oluşturan en önemli kılavuz Uluslararası Denetim Standartları'dır. Kamu sektöründe ise 5018 sayılı Kanun ve bu kanun önderliğinde hazırlanan diğer yönetmelik ve düzenlemeler kamu sektöründeki iç denetim faaliyetleri için bir yol gösterici niteliğindedir.

### 1.2.1. Uluslararası İç Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetim Standartları, iç denetimin tanımına uygun yerine getirilmesine yönelik olarak, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade etmek, performansının değerlendirilmesine imkân sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından geliştirilmiştir<sup>9</sup>. Bir başka ifade ile Uluslararası İç Denetim Standartları; farklı ülkelerde, farklı ölçekli kuruluşlarda, farklı kişilerce

<sup>8</sup> <http://www.kidder.org.tr/index.php?Sayfa=740728389> (Erişim tarihi: 07.08.2011)

<sup>9</sup> <http://www.tidemuze.org/standartlar.html> (Erişim tarihi: 04.08.2011)

sürdürülen iç denetim faaliyetlerinin yeknesaklığını sağlamak amacıyla oluşturulmuş düzenlemelerdir.

Günümüzde kullanılmakta olan Uluslararası İç Denetim Standartları, 1999 yılında kabul edilen ve “Kırmızı Kitap (Red Book)” olarak anılan Mesleki Uygulama Çerçevesi’nin bir parçasıdır. Sözü edilen yıldan beri düzenli olarak güncellenen çerçevede iki tür rehber yer almaktadır. Zorunlu rehberde;

- İç Denetimin Tanımı
- Etik Kurallar
- Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (kısaca Uluslararası İç Denetim Standartları veya Standartlar) adlı üç kısım bulunmaktadır.

Bu kısımlarda açıklanan kavramlarla uyum, iç denetçilerin sorumluluklarının yerine getirilmesi açısından gereklidir (The Institute of Internal Auditors-IIA:5). Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehber ise;

- Pozisyon Raporları
- Uygulama Önerileri
- Uygulama Rehberleri

kısımlarından oluşmaktadır. Bu rehber zorunlu değildir ve IIA'nın hazırladığı zorunlu rehberin gerekliliklerini karşılayabilecek uygulanabilir çözümler üretmek için geliştirilmiştir<sup>10</sup>.

Çerçevenin Standartlar bölümünün tanışma metni adı verilen ilk kısmı standartların tanımlarını ve özelliklerini kısaca özetlemektedir. Daha sonraki kısımlarda ise nitelik standartları, performans standartları ve iç denetim terimler sözlüğü bulunmaktadır. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetini gerçekleştiren kişilerin ve kurumların özelliklerini belirlerken; performans standartları iç denetimin tabiatını açıklar ve iç denetim hizmetlerinin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite ölçütlerini belirler<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=umuc>, (Erişim tarihi: 07.08.2011)

<sup>11</sup> <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/> (Erişim tarihi:07.08.2011)

Ülkemizde iç denetim standartları yasal olarak zorunluluk teşkil etmese de iç denetim faaliyetlerine yön veren en önemli kaynaktır. Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü aracılığıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) üyesi olan Türkiye, tüm üyeleri ve tüm uluslararası denetçiler gibi IIA'nın Standartlarına tâbidir ve bu standartlar, IIA üyesi olsun ya da olmasın, ülkemizdeki tüm iç denetim mesleği mensuplarını bağlar. Standartlar Türkiye'deki kurumların kendi içlerinde oluşturdukları düzenlemeler ve yönetmeliklere bir dayanak oluşturmaktadır. Ayrıca ülkemizde iç denetçi unvanına sahip olmak için istenilen CIA sertifikası sınavı da yine Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından bu standartlara hâkimiyet göz önüne alınarak verilmektedir.

### 1.2.2. Türk Ticaret Kanunu

13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ve 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, iş hayatının pek çok alanı gibi denetimle ilgili de yeni düzenlemeler yer almaktadır. Lakin bu düzenlemelerin tamamına yakını bağımsız denetimi ilgilendirmekte, iç denetimden ise bazı maddelerde üstü kapalı olarak söz edilmektedir.

Kanununun 366. maddesinin “*Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir*” ifadesiyle literatürde denetim komitesi olarak isimlendirilen birimlerin kurulması konusunda yönetim kurulunu görevlendirdiği görülmektedir. Fakat herhangi bir gereklilik ya da zorlama söz konusu değildir (Cömert, 2008: 25).

Yukarıda bahsedilen 366. madde denetim komitelerini öneri niteliğindedir. 375. Maddesinde ise yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında “*Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması*” ve “*yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi*” yer almaktadır (TTK, md.375). Bu maddede direkt olarak iç denetim birimlerine değinilmemiş olsa da kanun

gerekçesinde şirket hangi büyüklükte olursa olsun şirkette muhasebeden tamamen bağımsız uzmanlardan oluşan etkin bir iç denetime ihtiyaç olduğu ve şirketin denetiminin sadece dış denetçilere bırakılmayacağı belirtilmiştir (Türkiye Büyük Millet Meclisi, 2005: 114). Bu gerekçeden yola çıkarak, TTK uyarınca iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinden yönetim kurulunun sorumlu olduğu ve şirketlerde adı iç kontrol sistemi, iç denetim birimi olsun ya da olmasın bir kontrol sisteminin ve denetleme mekanizmasının olması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Ayrıca 398. maddede finansal tabloların ve yıllık faaliyet raporlarının denetimi kapsamından bağımsız denetçilerin Türk Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimi de denetlemesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Başka bir ifade ile kanunda açık olarak iç denetim faaliyetleri hakkında kesin bir hüküm olmasa da dolaylı yollarla iç denetimin gerekliliği vurgulanmıştır.

Kanunda ayrıca iç denetim sistemlerinin ayrılmaz bir parçası olan risk yönetimine de değinilmiştir. 378. maddede “*Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür.*” ifadesine yer verilerek bu şirketlerde risk yönetim departmanı kurulmasını zorunlu hale getirmiştir.

Yukarıdaki maddelerden hareketle, kanunda iç denetim faaliyetleri konusunda kesin bir hükmün yer almadığı sonucuna varılabilir.

### **1.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği**

1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuş olan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur. Kurul'un

temel görevi; Sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını ve tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır<sup>12</sup>. SPK tarafından hazırlanmış direkt olarak iç denetime veya iç kontrole yönelik herhangi bir düzenleme yoktur. İç denetim ve iç kontrollerle ilgili açıklama ve uyarılar genellikle bağımsız denetimi ilgilendiren yönleri açısından ele alınmaktadır. Buna rağmen yapılan düzenlemelerin alt başlıklarda iç denetim ve risk kavramlarına değinilmiş olması bu kavramların tanınmasında, uygulanmaya başlamasında ve yerleşmesinde önemli bir rol oynamıştır (Uzun, 2008: 3).

Kurul tarafından ilk olarak 2003 yılında yayınlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'de ve Sermaye Piyasası'nda Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nde denetim komitesi, iç kontrol sistemi, risk değerlemesi ve iç denetim çalışmaları ile ilgili noktalara değinilmiştir. Ayrıca kurulun Emeklilik Yatırım Fonları için bağımsız denetim raporundan ayrı olarak Fonun İç Kontrol Sisteminin Durumuna İlişkin Rapor örneği yayınlamış olması da SPK'nın bağımsız denetim kapsamında iç kontrol ve iç denetime yaptığı düzenlemelere ilişkin bir örnek olarak verilebilir.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkartılan tebliğlerden “Seri: V, No: 68 sayılı Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Tebliği” ve “Seri:V, No:107 sayılı aracılık Faaliyetlerinde Belge ve Kayıt Düzeni Hakkında Tebliğ” ile aracı kurumlarda iç kontrol sisteminin ve iç denetim faaliyetlerinin temel özellikleri belirlenmiştir (Akpınar, 2010: 193). Fakat adından da anlaşılacağı üzere tebliğ aracı kurumlara yönelik olup, bağımsız denetçilerin işini kolaylaştırmak amacıyla yayınlanmıştır.

#### **1.2.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu**

1999 yılında bankacılık sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesindeki parçalı yapının ortadan kaldırması ve sektöre ilişkin tek bir bağımsız denetleyici ve düzenleyici

<sup>12</sup> [www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0&submenuheader=-1](http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0&submenuheader=-1) (Erişim tarihi: 20.08.2011)

kurumun kurulması amacıyla 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) kurulmasına karar verilmiş ve kurum Ağustos 2000'de faaliyetlerine başlamıştır (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu [BDDK], 2011: 5).

Her ne kadar sadece bankacılık sektörünü etkilese de BDDK ülkemizde iç denetim faaliyetlerinin uygulanmasına öncülük etmiş kuruluştur. 2000'li yıllardan beri yapılan düzenlemelerle ülkemizde ilk defa uluslararası standartlara uygun iç denetim mevzuatı oluşmaya başlamıştır (Yurtsever; 2010: 1).

Ülkemiz bankalarında BDDK tarafından yapılan iç denetimle ilgili ilk düzenleme 1999 yılında kabul edilen Bankalar Kanunu'na dayanılarak hazırlanan 2001 tarihli "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik" olmuştur. Yönetmeliğin amacı bankaların, karşılaştıkları riskleri izlemesi ve bu risklerin kontrolünü sağlaması amacıyla kuracakları iç denetim sistemleri ile risk yönetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri belirlemek olarak ifade edilmektedir (Yurtsever, 2008: 83).

2005 yılında bankacılık kanununun değişmesiyle beraber mevcut yönetmeliklerde de değişiklik ihtiyacı duyulmuş bu bağlamda BDDK tarafından, 2006 yılında 23 adet yönetmelik yayımlanmıştır. Bu yönetmeliklerden bir tanesi de amacı "bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek" olarak belirtilen Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik'tir (Yurtsever, 2008: 87). Kanun değişikliği yanında bu yönetmeliğin ortaya çıkmasındaki bir diğer etken de başta BASELII olmak üzere uluslararası standartlara uyumu sağlamak olarak ifade edilebilir.

BDDK'nın iç denetim bağlamında bankacılık sektörüne yaptığı bir başka katkı da yine 2006 yılında yayınladığı "Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporlarının Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"tir. Bu yönetmelikle beraber bankaların denetim komitelerinin iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemleri hakkındaki görüşlerine, denetim komitesinin toplantı sıklıkları ve bağımsızlık

durumlarına, risk yönetim politikalarına ilişkin bilgileri kapsayan faaliyet raporunun bağımsız denetçinin onayıyla yayınlanması zorunluluğu getirilmiştir (Pehlivanlı, 2011: 27).

Bankacılık alanından iç denetim ile ilgili BDDK tarafından yapılan son düzenleme ise 30 Temmuz 2010 tarihinde yayımlanan "Yönetim Beyanı" konulu Genelge olmuştur. Bankalarda bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilecek bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri denetimine ilişkin usul ve esaslar, 13 Ocak 2010 tarih ve 27461 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik” ile düzenlenmiştir. Yönetmeliğin ilgili maddeleri uyarınca bankalar, yönetim kurulu tarafından düzenlenen bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri üzerindeki iç kontrolleri hakkındaki Yönetim Beyanını bağımsız denetçiye sunmakla yükümlü kılınmışlardır. Bu genelge ile Yönetim Beyanı ve uygulamasının çerçevesi, usul ve esasları belirlenmiştir (Yurtsever, 2011: 46).

### **1.2.5. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**

24 Aralık 2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun kabul edilip, 1927 yılından beri uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun yürürlükten kaldırılmasıyla kamu mali yönetim sisteminde önemli bir değişim yaşanmıştır. Bu kanun sayesinde mali yönetim ve kontrol sistemimiz Avrupa Birliği uygulamaları ve uluslararası standartlarla uyumlu hale gelmiştir. Ayrıca orta vadeli harcama sistemi, çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim, hesap verebilirlik, mali saydamlık, kamuda tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş, gibi çağdaş mali yönetim anlayışının temel unsurları mali yönetimin ve kontrol sisteminin bir parçası haline gelmişlerdir (Başpınar, 2006: 28).

Kanunun kabul edilmesi ve ilgili yönetmeliklerin hazırlanmasıyla beraber Türk kamu sektöründe; hataları önleyen, risk ve zayıflıkları belirleyen, iyi uygulama örneklerini yaygınlaştıran, yönetim sistemlerini geliştiren, yönetime yardımcı olan ve değer katan,

sistem ve süreç odaklı bir iç kontrol ve iç denetim anlayışının hâkim olmaya başladığı ileri sürülebilir (Gönülaçar, 2008: 1).

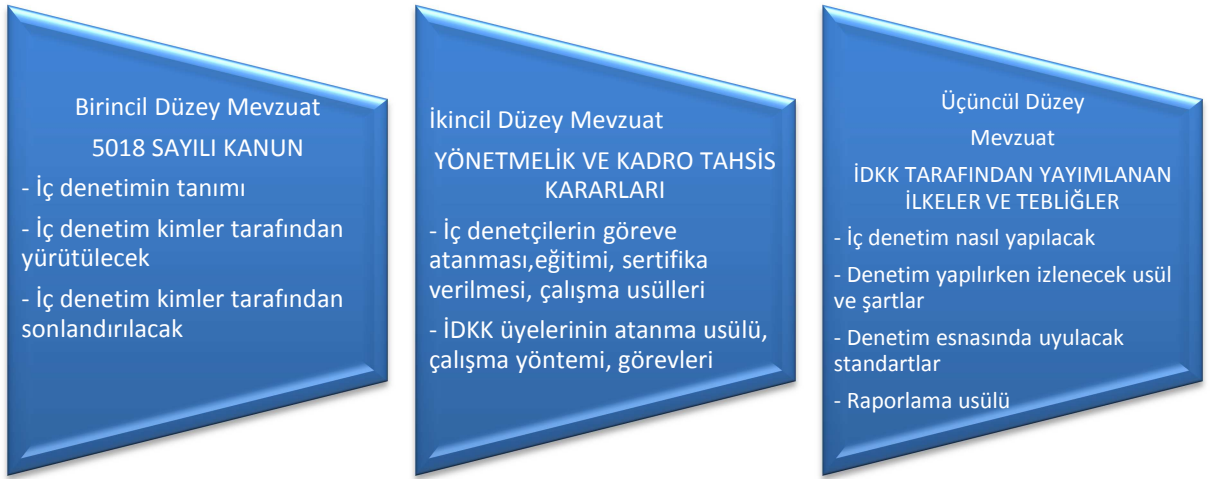
5018 sayılı kanunun iç denetim açısından Türk kamu sektörüne sağlamakta olduğu faydalar şu şekilde sıralanabilir (Kaya, 2005: 106):

- Kamu mali yönetimine getirilen yönetim sorumluluğu<sup>13</sup> ilkesi başarıyla uygulanmaktadır.
- Kamu kaynakları kanun öncesindeki döneme kıyasla daha etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik anlayışıyla yönetilmektedir.
- Geçmiş ve mevzuata uygunluğu odak noktası haline getirmiş eski denetim sistemi yerine uluslararası uygulamalara paralel bir denetim anlayışı benimsenmiştir.
- Denetim alanında Avrupa Birliği mevzuatı ve uygulamaları ile uluslararası standart ve uygulamalara yaklaşmıştır.
- Kariyerleri ve gelecekleri daha iyi düzenlenmiş ve planlanmış olan iç denetçiler yönetime katkı sağlamaktadırlar.

Kanun, kamu sektöründe iç denetim açısından birincil düzey mevzuat olup denetim uygulamalarına genel bir çerçeve niteliğindedir. İkincil düzey mevzuat, yönetmelikle ver kadro tahsis kararları iken; üçüncül düzey mevzuat Denetim ve Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan ilkeler ve tebliğlerden oluşmaktadır. Bu düzenlemelerin kapsamı Şekil 6'da ayrıntılı olarak açıklanmıştır:

---

<sup>13</sup> **Yönetim sorumluluğu:** 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile, yönetim sorumluluğu ilkesi gereği, kontrol ve denetim sorumluluğu idarelere devredilmiş bulunmaktadır.



*Şekil 6. Türk kamu sektöründe iç denetim mevzuatı*

**Kaynak:** Şahin, 2008: 291.

5018 sayılı kanun, denetimi iç denetim ve dış denetim olarak iki kısma ayırmaktadır. Dış denetim kanun maddeleri gereği Sayıştay tarafından yerine getirilecektir. İç Denetim ise iç denetçiler tarafından yapılmaktadır.

Kanunun iç kontrol sistemi adlı 5. bölümünde iç kontrolün tanımı yapılmakta, amaçlarına değinildikten sonra kontrolün yapısı ve işleyişi hakkında bilgi verilmektedir. Kanuna göre iç kontrol; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşmaktadır. İç denetim 63. ve 67. maddeler arasında düzenlemiş olup; genel olarak iç denetimin tanımı, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun tanımı ve görevleri açıklanmaktadır.

Kamu sektöründe bir milat niteliğinde olan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 2003 yılında kabul edilip 2006 yılında yürürlüğe girmesine karşın özellikle iç denetim hakkında gerektirdiği yapısal değişiklikler, yeni iş tanımları ve iç kontrol sistemi sebebiyle hemen uygulamaya geçirilmesi mümkün olmamıştır. Kanunun gerektirdiği niteliklere sahip olmasa da ilk iç denetçiler 2006 yılının sonlarında atanmaya başlanmıştır. 2007 yılına kadar bir geçiş süreci öngörülmesi sebebiyle kanunda belirtilen koşulları sağlayan iç denetçilerin alımı ancak bu tarihten sonra

mümkün olmuştur<sup>14</sup>. Fakat yapılan incelemeler sonunda kamu idarelerinde; yeterli bilgi ve tecrübeye sahip, gerekli eğitimleri almış ve istenilen sınavlardan başarıyla geçmiş iç denetçilerin yetiştirilmesi ve böylelikle uluslararası standartlara uygun bir iç denetim faaliyetinin hayata geçirilmesi için 2011–2013 döneminin temel hedef olarak gösterilmiştir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu [İDDK], 2010: 3)

### 1.2.6. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle beraber görev, yetki ve sorumlulukları artan idarelerin, iç kontrollerine ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığı, iç denetimine ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi ise 2004 yılında oluşturulan İç Denetim Koordinasyon Kurulunca yürütülmektedir. Kurul; kamu idarelerinde iç denetimin uluslararası uygulamalar ve standartlara uygun olarak kurulması, yürütülmesi, geliştirilmesi ve izlenmesi amacıyla birçok düzenleme yaparak iç denetim mesleğinin temel çerçevesini oluşturmuş ve bu mesleğe işlerlik kazandırmıştır<sup>15</sup>. 2005 yılında resmi gazetede yayımlanan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca kurulun görevleri arasında (İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2005: madde:6):

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Denetim standartları ve uluslararası uygulamalarla uyumlu yıllık risk değerlendirmesi ve buna bağlı risk odaklı denetim yöntemlerini geliştirmek.
- Kamu idarelerinde iç denetim birimleri ile varsa diğer denetim birimleri arasında işbirliğini sağlamak.
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek, gözden geçirmek ve değişen ihtiyaçlara göre değiştirmek.

<sup>14</sup> <http://www.kidder.org.tr/index.php?Sayfa=740728389> (Erişim tarihi: 30.08.2011)

<sup>15</sup> <http://www.kidder.org.tr/index.php?Sayfa=740728389> (Erişim tarihi: 30.08.2011)

- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak.
- Kalite güvence programları kapsamında iç denetim birimlerinin durumlarını en az beş yılda bir değerlendirmek.
- Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek.
- İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile Kurulun diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak bulunmaktadır.

Kanunda belirtilen görevlerinden hareketle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun 20.11.2006 tarihli kararı ile Kamu İç Denetim Standartları belirlenmiş bulunmaktadır. Standartların temelini, "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" oluşturmakta, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartları da rol oynamaktadır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirleyip; iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenlemektedir (Kamu İç Denetim Standartları, 2006).

İncelememiz sonucunda ülkemizde Kamu Sektöründe iç denetim eylemlerini etkileyen tek bir yasa ve ona bağlı yönetmeliklerle, kamu iç denetim standartları olduğu görülmektedir. Buna karşın SPK'ya tabi olup İMKB'de işlem görenler de dâhil olmak üzere özel sektör işletmelerini, iç denetim birimi ve çalışma biçimi açısından yönlendiren kesin bir yasa ve düzenleme yoktur. Bu nedenle çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında kamu sektörü için 5018 sayılı Kanun ve buna bağlı düzenlemeler esas alınacaktır. Özel sektör için ise, Uluslararası İç Denetim Standartları ve bu

standartların yorum ve uygulama önerileri esas alınacaktır. Özel sektör için ayrıca o alanda hüküm taşıyor ise SPK mevzuatı, özellikle “Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” ve BDDK’nın “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” tanınacak ve karşılaştırmalar için esas alınacaktır.

## 2. Türkiye'deki İç Denetim Faaliyetlerinin Kamu ve Özel Sektör Uygulamalarındaki Farklılıklar

### 2.1. Kamu ve Özel Sektördeki İç Denetçilerin İşe Alım Süreçleri Açısından İncelenmesi

#### 2.1.1. Kamu sektöründeki iç denetçilerin işe alımı

Kamu sektöründe 5018 sayılı Kanun ile genel çerçevesi çizilen işe alım kriterlerine yönetmelik, tüzük gibi düzenlemelerle netlik kazandırılmıştır. Kanun, bir kamu iç denetçisinde olması gereken temel özelliklere değinerek, asgari sınırları belirlemiştir. Kanunda açıklanan iç denetçi olmak kriterleri (5018 sayılı Kanun; md.65);

- İDKK tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş olmak,
- Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İDKK tarafından belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak,
- Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak,
- İDKK'nın gerekli gördüğü diğer şartları taşımak şeklindedir.

Son maddeden anlaşıldığı üzere, kanunda yalnızca iç denetçi olmanın genel koşulları belirtilmiş; iç denetçi istihdamı İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na bırakılmıştır. Kurul, kamu sektöründe iç denetçi olarak istihdam edilebilmek için tamamlanması gereken prosedürü belirleyerek, iç denetçi alımlarını gerçekleştirmektedir.

Kamu sektöründe iç denetçi olabilmenin en temel şartı İDKK koordinatörlüğünde Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen iç denetim eğitimini tamamlayıp, Kamu İç Denetçi Sertifikası almaktır. Mevcut uygulamalarda İDDK, bu eğitimi almaya hak kazanacak kişileri belirlemek için bir iç denetçi aday belirleme sınavı düzenlemektedir. Sınava girmek için İDDK tarafından belirlenmiş kriterler şu şekildedir (İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, md.6):

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48.maddesinde belirtilen şartları taşımak (bu şartlar devlet memuru olmak için belirlenen genel ve özel şartlardır),
- En az dört yıl süreli eğitim veren yükseköğretim kurumları ile denkliği kabul edilen yurt dışındaki eşdeğer eğitim kurumlarından birini bitirmek,
- Aşağıda belirtilen süre zarfında 5018 sayılı Kanununa tabi genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde çalışmış olma şartını yerine getirmek:
  - a) Yardımcılıkta geçen süreler dâhil olmak üzere, mesleğe yarışma sınavına tabi tutulmak suretiyle alındıktan sonra yapılan yeterlik sınavında başarı göstermek kaydıyla kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl,
  - b) Yardımcılıkta geçen süreler dâhil olmak üzere, mesleğe yarışma sınavına tabi tutulmak suretiyle alındıktan sonra yapılan yeterlik sınavında başarı göstermek kaydıyla uzman olarak en az sekiz yıl,
  - c) Araştırma görevliliğinde geçen süreler dâhil olmak üzere, doktora unvanını almış öğretim elemanı olarak en az sekiz yıl,
  - d) Müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl,
- Sınavın son başvuru tarihinden önceki iki yıl içinde alınmış olması kaydıyla. İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden birinden Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından (KPDS) veya Üniversitelerarası Kurul Yabancı Dil Sınavından (ÜDS) en az elli (50) puan almış olmak ya da denkliği kabul edilen yabancı dil sınavlarından eşdeğer puan almış olmak,
- Son başvuru tarihi itibarıyla kırk beş yaşından büyük olmamak,
- Sicil raporu düzenlenen son üç yıl içinde olumsuz sicil almamış olmak,
- Uyarma ve kınama cezaları hariç disiplin cezası almamış olmak,
- Yurdun her yerinde çalışabilecek sağlık durumuna sahip olmak,
- Kurulun belirlediği etik kurallara uygun öz geçmişe sahip olmak.

Yukarıdaki şartları sağlayan adaylar, ÖSYM tarafından düzenlenen sınava girmeye hak kazanmaktadırlar. Kurum tarafından düzenlenen sınav; Genel Yetenek ve Genel Kültür, Yabancı Dil (Almanca, Fransızca, İngilizce dillerinden biri), Genel Muhasebe ve

Türkiye Ekonomisi konularını kapsamaktadır (İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, md.10).

Sınav sonucunda belirlenen taban puan ve üzeri puan almış olan adaylar arasından belirlenen sayıda asil ve takip eden belirli sayıdaki kişi yedek olarak belirlenmektedir. İDDK'nın ilgili yönetmeliği gereğince Uluslararası geçerliliği olan CIA (Certified Internal Auditor), CISA (Certified Information System Auditor), CCSA (Certified Control Self Assessment) ve CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifikalardan birini almış olanlar, aday belirleme sınavından muaf olup kurula gerekli belgelerini göndererek iç denetçi eğitimine katılırlar.

Sınav sonrası seçilen iç denetçi adaylarına yönelik olan eğitim programı (İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, 2005: md.13);

- İç denetim standartları ve risk yönetimi (İç denetim standartları ve meslek ahlak kuralları; İç denetim standartları ve meslek ahlak kuralları; İç kontrol, denetim ve yönetime ilişkin risk modelleri; risk değerlendirme yöntemleri, mali yönetim ve mali kontrol; istatistikî yöntemler),
- Denetim yöntemi ve uygulamaları (Denetim türleri ve teknikleri, denetim yöntemi ve uygulamaları, denetim türleri ve teknikleri, performans ölçümü, bilgisayar destekli denetim teknikleri, denetim raporu yazım şekilleri ve raporlama),
- Muhasebe (Genel muhasebe, Devlet muhasebesi, Mali tablolar analizi, Bilgisayarlı muhasebe uygulamaları),
- Mevzuat (Bütçe, Kamu malları, ihale ve harcama mevzuatı, Kamu personel mevzuatı, İdare hukuku, Yargılama usul hukuku, Avrupa Birliği mali mevzuatı) konularını kapsamaktadır.

Yönetmelik uyarınca bu eğitimin süresi üç aydan az olamaz. Eğitim tamamlandıktan sonra iç denetçi adayları, Kurulun belirlediği yer ve tarihte sertifika sınavına tabi tutulur. Sertifika sınavı, programın tamamlanmasından itibaren 30 gün içinde yapılır. Sınav, eğitim konularını kapsayacak şekilde klasik yazılı veya test usulüyle uygulanmaktadır. Sınavda başarılı sayılabilmek için her bir başlıktan en az altmış puan

alınması ve dört sınav ortalamasının yetmiş puan ve üzerinde olması gereklidir. Gerekli koşulları sağlayamayan adaylar yaş şartı hariç iç denetçi adayı olabilme şartlarını sağlamak kaydıyla tekrar eğitime tabi tutulmadan izleyen iki sınava katılabilirler (İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim Ve Sertifika Yönetmeliği, md.15, 17, 18, 20).

Eğitimi başarıyla tamamlayıp Kamu İç Denetçi sertifikalarını alan iç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan tarafından, diğer idarelerde ise üst yöneticiler tarafından atanmaktadır (5018 sayılı Kanun, md.65).

5018 sayılı Kanunun geçici 5. maddesi kapsamında 31.12.2005 ile 31.12.2007 tarihleri arasında ülkemiz kamu idarelerinde iç denetçi olarak çalıştırılmak üzere 771 iç denetçi istihdam edilmiştir. Bu iç denetçilerin ataması -geçiş dönemi sebebiyle- sınavsız olarak geçici 5. madde hükümleri uyarınca gerçekleştirilmiştir (Memiş, 2010: 210). Bu tarihten sonraki atamalar ise yukarıda açıklanan kriterle doğrultusunda, eğitim sonrası iç denetçi sertifikası almış iç denetçiler arasından yapılmaktadır.

### **2.1.2. Özel sektördeki iç denetçilerin işe alımı**

Uygulamaya baktığımızda özel sektörde istihdam edilecek iç denetçiler, firmalar bazında işe alındığından tüm sektörü kapsayan ortak sınavların ya da kanuni düzenlemelerin olmadığını görmekteyiz. Daha önce de belirtildiği gibi özel sektördeki iç denetçinin hangi vasıflara sahip olması gerektiği, öncelikle Uluslararası İç Denetim Standartları ve uygulama önerileri bağlamında değerlendirilecektir.

Uluslararası iç denetim standartları işe alınması gereken iç denetçilerin özellikleriyle ilgili genel bir profil çizmektedir. Nitelik Standartlarından 1200 No'lu "Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat Standardı" iç denetçilerin görevlerini icra edebilmeleri için gerekli bilgi, beceri ve vasıflara sahip olmaları gerektiğini belirtmiştir. Standart bu bilgi, genel olarak yeterlilik olarak isimlendirdiği bu özelliği "sıklıkla karşılaşılan durumlara bildiklerini uygulayabilme ve bu durumlarla teknik araştırma ve yardımdan yoğun olarak yararlanmadan baş edebilme yeteneği" olarak tanımlamaktadır.

Uygulama Önerilerinde ise yeterliliğe ilişkin olarak iç denetçinin sahip olması gereken bilgi beceri ve vasıflar arasında (Uygulama Önerisi 1210-1: Yeterlilik, md.1) ;

- Mali kayıt ve raporlarla çalışan iç denetçiler için *muhasabe ilkeleri ve teknikleri* hakkında bilgi,
- İş uygulamalarından sapmaların önemini ve etkilerini anlamak ve değerlendirmek için, *yönetim ilkeleri* hakkında bilgi,
- *Muhasebe, ekonomi, ticaret hukuku, vergilendirme, finans, kantitatif yöntemler ve bilgi teknolojisi* gibi konularda temel bilgi ve *idrak etme kabiliyeti* olması gerektiğini belirtmektedir.

Yine aynı uygulama önerisinde (Uygulama Önerisi 1210-1: Yeterlilik) iç denetçilerin kişisel özellik olarak *insanlarla çalışma ve etkin iletişim kurma becerilerine* (md.2), *gereken sözlü ve yazılı iletişim yeteneklerine* (md.3) sahip olması gerektiği belirtilmiştir. Standartlar iç denetim birimi yöneticilerinden, işe alımlarda pozisyonların yetki ve gerekliliklerini göz önüne alarak uygun eğitim ve tecrübe kriterleri belirlemelerini talep etmektedir (Uygulama Önerisi 1210-1: Yeterlilik, md.4). Ancak özel sektör kuruluşlarında iç denetçilerin her işletmede farklı kriterlere dayanılarak istihdam edilmesi, iç denetim uygulamalarında büyük farklılıklar oluşmasına neden olabilecektir. Standartları hazırlamış olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, bu farklılaşmayı önlemek, dolayısıyla denetim faaliyetlerinde uluslar ve sektörler arası bir yeknesaklığı sağlamak amacıyla 1974 yılından beri iç denetçilere CIA (Certified Internal Auditor) unvanını alma olanağı sağlamaktadır. Sertifika verme sürecinin ortaya çıkışının altındaki temel neden, iç denetçilerin görevlerini yapma konusundaki yeterliliklerinin belgelenmesini ve herkes tarafından tanınmasını sağlamaktır (Stettler, 1975: 905). Günümüzde de CIA sertifikası, iç denetim mesleği için tüm dünyada yeterliliği ve geçerliliği kabul edilmiş en önemli sertifikası olup; bu sertifikaya sahip iç denetçilerin dünyanın hangi ülkesinde olursa olsun, iç denetim mesleğini yapabilecek asgari standartlara ve mesleki yeterliliğe sahip olduğu kabul edilmektedir<sup>1</sup>. Nitelik standartlarından 1210-Yeterlilik Standardı'nın yorumunda da iç denetçilerin, CIA unvanı gibi mesleki unvan sertifikaları edinerek yeterliliklerini ispatlamaya teşvik edildikleri belirtilmektedir.

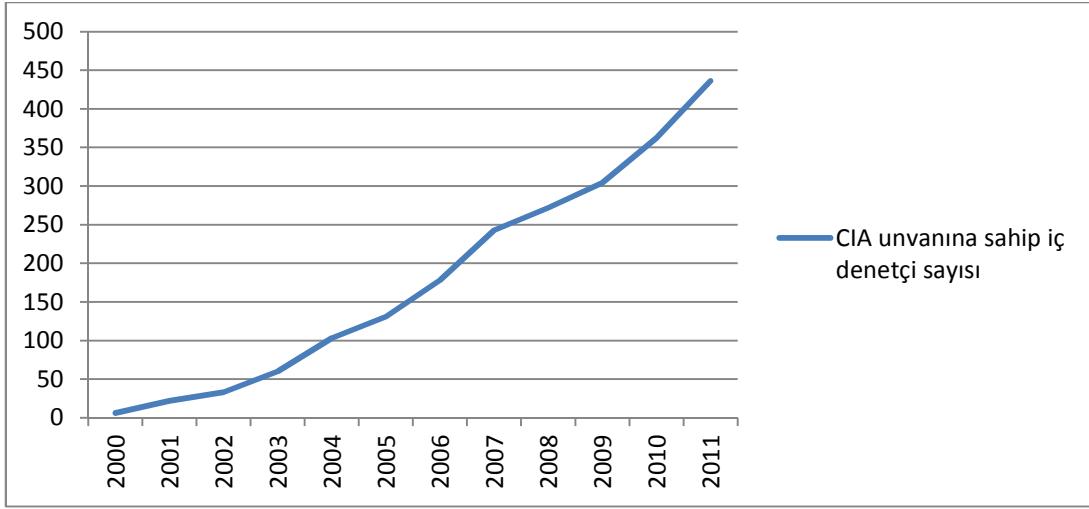
<sup>1</sup> (<http://www.tidemuze.org/sertifikasyon.html>; erişim:12.10.2011)

Ülkemizde CIA sınavları 2000 yılından beri Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü tarafından uygulanmakta olup, 2008 yılında bilgisayar ortamında yapılmaya başlanmıştır. Sınav genel olarak 4 bölümden oluşmaktadır. Her bölüm çoktan seçmeli 100 soru içerir ve süresi 2 saat 45 dakikadır. Birinci bölüm İç Denetim Birimi'nin Yönetişim, Risk ve Kontrol Konularında Rolü, ikinci bölüm İç Denetim Görevinin Yürütülmesi, üçüncü bölüm İş Analizi ve Bilgi Teknolojisi, dördüncü bölüm ise İş Yönetim Becerileri hakkında sorulardan oluşmakta olup, CIA olabilmek için sınavların her birinden başarılı olmak gerekmektedir. Sınavları geçmek sertifikasyon için gerekli ama yeterli değildir. CIA unvanını alabilmek için sınavları başarılı olarak tamamlamaya ek olarak<sup>2</sup>;

- Üniversite lisans derecesi,
- 24 aylık denetim tecrübesi (iç kontrol, dış denetim, kalite güvence kontrolü, uygunluk denetimi gibi konularda yüksek lisans derecesi 12 aylık tecrübe yerine sayılmaktadır).
- CIA olan biri ya da adayın amiri tarafından verilecek referans yazısı
- Etik Kuralları'nın kabul edilmesi gerekmektedir.

Her ne kadar iç denetim faaliyetlerinin CIA unvanına sahip iç denetçiler tarafından yürütülmesinin iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini ve iç denetim standartlarıyla uyumunu artıracak muhakkaksa da, unvanın dünyada olduğu gibi ülkemizde de iç denetçi olmak için zorunlu bir koşul olmayışı, iç denetçiler arasında bu belgeye sahip olanların henüz azınlık olmasının sebebidir. Fakat uluslararası çevrelerde iç denetim birimi yöneticilerinin bu sertifikaya sahip olmasının kimi şirketlerce bir zorunluluk haline getirilmesi (Minder vd., 2011: 54); bu unvana sahip iç denetçilerin maaşlarının, yükselme olanaklarının ve güvenilirliklerinin unvanı olmayanlara oranla yüksek olması (Brondy ve Frank; 2000: 215; Oxner ve Oxner 2004:61) ve uygulama önerilerinde de iç denetçilerin yöneticiler tarafından CIA unvanı almaya teşvik edilmesi gerektiğinin belirtilmesi (Uygulama Önerisi 1230-1: Sürekli Mesleki İlerleme, md:2) ülkemizde de bu sertifikaya olan talebin büyük bir ivmeyle artmasına neden olmaktadır. Grafik 1 ülkemizde CIA unvanına sahip iç denetçilerin yıllar içindeki artışını göstermektedir. Ülkemizde 2011 yılı sonu itibarıyla CIA unvanına sahip kamu sektöründe ve özel sektörde çalışan 436 iç denetçi bulunmaktadır (TİDE; 2012: 36).

<sup>2</sup> ([www.tide.org.tr/page.aspx?nm=cia](http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=cia); erişim:12.10.2011)



*Grafik1. Türkiye'deki CIA unvanına sahip iç denetçilerin sayısı*

**Kaynak:** Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2010 Faaliyet Raporundaki verilerden derlenmiştir.

Özel sektör iç denetçi alımlarında bir başka göze çarpan kriter ise CIA (Certified Internal Auditor), belgesine ek olarak, SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir), CCSA (Certification İn Control Self Assessment- kontrol öz değerlendirme sertifikası), CPA (Certified Public Accountant-yeminli mali müşavir) gibi belgelere sahip olan adayların tercih ediliyor olmasıdır. İşletmeler tarafından bu belgelerinin istenmesi, iç denetçilerin yeterliliğini ispatlamış olması açısından önemlilik arz etmektedir. Yine bu belgelere sahip kişilere emanet edilen bir iç denetim birimi dış denetçilerin ve üçüncü kişilerin gözünde olumlu izlenim yaratmak açısından önemlidir.

BDDK düzenlemelerinde ise müfettiş olarak bahsedilen iç denetçilerin yeterlilikleri için aranan öğrenim durumu, deneyim, bilgi ve beceri seviyeleri ile diğer niteliklerin neler olması gerektiği bankalara bırakılmış olup, bu kriterlerin iç denetim yönetmeliklerinde belirtilmesi zorunlu kılınmıştır (Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 2006: md.23). Yönetmelikte iç denetçi özellikleri ile ilgili olarak sadece bilgi teknolojileri denetimini yapacakların, bilgi teknolojileri ile bilgi teknolojilerine dayalı denetim teknikleri konularında öğrenim alanları itibariyle veya aldıkları eğitim sertifikalarıyla kanıtlanabilir asgari bilgi ve beceriye sahip olmaları zorunlu tutulmuştur (Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 2006: md.23).

SPK mevzuatına bakıldığında müfettiş olabilmek için en az 4 yıllık üniversite mezunu olma, bunun yanında sermaye piyasaları, muhasebe, vergi, banka ve kambiyo, bilgi sistemleri denetimi, işletme analizi, organizasyonu, denetimi veya hukuk konularında en az 3 yıllık mesleki tecrübe şartı aranmaktadır (Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, 2008: md. 16). Ayrıca bankalarda olduğu gibi müfettişlerden bilgi teknolojisi denetimi yapacak olanların bilgi teknolojileri ile bilgi teknolojilerine dayalı denetim teknikleri konularında öğrenim alanları itibarıyla veya aldıkları eğitim sertifikalarıyla kanıtlanabilir asgari bilgi ve beceriye sahip olmaları zorunlu kılınmıştır ( Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, md. 16). Yine müfettişlerin yeterlilikleri için aranan öğrenim durumu, deneyim, bilgi ve beceri seviyeleri ile diğer niteliklerin bankalarda olduğu gibi iç kontrol dokümanlarında yer alması gerekmektedir (Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, 2008: md. 16).

### **2.1.3. Kamu ve özel sektördeki iç denetçilerin işe alım süreçlerinin karşılaştırılması**

Kamu sektörü ve özel sektör iç denetçileri istihdam açısından karşılaştırıldığında, farklardan biri kamu sektöründeki kurum ve kuruluşlar da iç denetçi olmak isteyen herkes için ortak kriterlerin olmasına karşılık; özel sektördeki iç denetçi kriterlerinin kurumlar arasında farklılık göstermesi olarak ifade edilebilir.

Özel sektör için standartlarda ve uygulama önerilerinde CIA belgesine sahip olmak teşvik edilmektedir. Ancak SPK ve BDDK tebliğleri de dâhil olmak üzere özel sektörde herhangi belgeye sahip olmak konusunda bir zorunluluk getirilmemiştir. Kamu sektöründe ise Kamu İç Denetçi Sertifikası alma zorunluluğu mevcuttur.

Kamu ve özel sektördeki önemli ayrımlardan biri ise kamu sektöründe sınavların bilgi odaklı olmasına karşılık; standartların bilginin yanında daha fazla kişilik özelliklerine vurgu yapmasıdır. İç denetimi ilgilendiren konularda “idrak etme kabiliyetine” vurgu yapılması, sözlü ve yazılı iletişim yeteneklerinin gerekliliğinden bahsedilmesi özel

sektörde iç denetçinin kişiliğine ve becerilerine yapılan vurgulardandır. Ayrıca CIA sınavında iş yönetim becerileri, yönetim gibi konuların olması da kamudaki düzenlemelerden farklı olarak standartların liderlik, yönetim ve iletişim gibi konulara değindiğini göstermektedir.

Kamu sektöründeki ve özel sektördeki iç denetçi istihdam sürecinin benzer noktalarına bakıldığında ise tecrübe, üniversite mezunu olmak, deneyim gibi kriterler dikkat çekmektedir. Gerek kamu sektöründeki gerek özel sektördeki iç denetçi olma şartlarında iç denetimi ilgilendiren konularda belirli bir süre iş deneyimi olanlar tercih edilmektedir. Yine kamuda hiç disiplin cezası almamış olma, özel sektörde ise “denetim mesleğinin gerektirdiği etik ilke ve kurallara uyma” şartları denetimi etik bir çerçevede yürütebilecek, tarafsız, bağımsız adayların her iki sektörde de tercih edildiğinin bir göstergesidir. Ayrıca kamu kuruluşları gerek sertifikalandırma aşamasında, özel sektör işletmeleri ise işe alım sürecinde ve daha sonraki aşamalarda bir hizmet içi eğitim programı vermekte, ayrıca iç denetçilerin sürekli bir gelişim içinde olmalarını desteklemektedirler.

## **2.2. Kamu Özel Sektördeki İç Denetçilerin Kurum İçindeki Pozisyonlarının İncelenmesi**

### **2.2.1. Kamu sektöründeki iç denetçilerin kurum içindeki yeri**

Kamu kurumlarında çalışan iç denetçilerin bağlı buldukları yöneticiler hakkında 5018 sayılı Kanun’da “... doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir” (5018 sayılı Kanun, md.63) ifadesi başta olmak üzere çeşitli hükümlerde iç denetçinin bağlı olduğu birim olarak “üst yönetim” işaret edilmektedir.

Uygulamaya baktığımız zaman, günümüzde kamu idarelerinde kurulan iç denetim başkanlıklarının bağlı oldukları birimin kamu idaresinin cinsine göre değişiklik gösterdiği görülmektedir. Tablo 2’de bazı kamu idarelerindeki iç denetim birimlerinin bağlı oldukları birimler gösterilmektedir.

Tablo2. Bazı Kamu Kuruluşlarındaki İç Denetim Birimlerinin Bağlı Oldukları Yöneticiler<sup>3</sup>

KAMU İDARESİ	İÇ DENETİM BİRİMİNİN BAĞLI OLDUĞU YÖNETİCİ
Bakanlıklar <sup>4</sup>	Bakanlık Müsteşarı
Üniversiteler	Rektör
Belediyeler	Belediye Başkanı
Yüksek Öğretim Kurulu	Başkanlık Özel Kalem Müdürlüğü
Tübitak	Başkan
Kara Yolları Genel Müdürlüğü	Genel Müdür
Su ve Kanalizasyon İdareleri (ESKİ, ASKİ, İSKİ vb.)	Yönetim Kurulu
Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu	Genel Müdür
İl Özel İdareleri	Vali
Diyanet İşler Başkanlığı	Başkan

Görüldüğü gibi kamu idarelerinde iç denetim birimleri doğrudan idarenin en üst yöneticisine bağlanmıştır. İç denetim birimi başkanlarının doğrudan kurum yöneticisine rapor vermesi, iç denetim faaliyetlerinde bağımsızlığı sağlamanın iyi bir yolu olmasının yanında (Sterck ve Bouckoert, 2006: 50); böyle bir kurum içi pozisyon iç denetim birimlerinin yönetim ve çalışanlarla iş birliği içinde olmasını ve tüm faaliyetlere, kayıtlara, varlıklara ve yönetim kademesi de dâhil personele ulaşabilme ve haklarında bilgi toplayabilme özgürlüğü sağlamaktadır (INTOSAI, 2009: 6).

### 2.2.2. Özel sektördeki iç denetçilerin kurum içindeki yeri

Uluslararası İç Denetim Standartları, bu standartların yorumları ve uygulama önerileri ile birlikte ele alındığında iç denetçilerin kurum içindeki pozisyonlarını net bir şekilde ifade etmektedirler. Nitelik Standartları 1000: Amaç, Yetki ve Sorumluluklar standardının yorumunda; bir kurum içerisindeki iç denetim faaliyetinin konumunun iç denetim yönetmeliğinde yer alması gerektiği belirtilmektedir. İç denetim yönetmeliğinin en üst onay mercii yönetim kurulu olduğundan, iç denetim birimlerinin kime bağlı olacağına yönetim kurullarının karar verdiği sonucu çıkartılabilir.

<sup>3</sup> Tablo, kurumlardaki teşkilat şemalarından yola çıkılarak hazırlanmış olup iç denetim daire başkanlıkları incelenmiş, teftiş kurulu başkanlıkları göz ardı edilmiştir.

<sup>4</sup> Bazı bakanlıklarda da iç denetim birimlerinden ayrı olarak doğrudan bakana bağlı bir teftiş kurulu bulunmaktadır.

1100 Bağımsızlık ve Objektiflik Standardında, iç denetim yöneticisinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir pozisyona bağlı olması gerektiği ifade edilmektedir. Aynı maddenin yorumunda iç denetim yöneticilerinin üst seviye yönetime ve yönetim kuruluna doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkânına sahip olması gerektiği vurgulanmıştır. Bunu bir adım daha netleştiren Uygulama Önerisi 1110-1; “İdeal olan, İç Denetim Yöneticisinin işlevsel olarak denetim komitesi ve yönetim kuruluna, idarî olarak da kurumun başkanına bağlı ve sorumlu olmasıdır” (Uygulama Önerisi 1110-1 Kurum İçi Bağımsızlık, md.3) ifadesiyle iç denetim biriminin yerini doğrudan göstermektedir. Aynı önerinin bir sonraki maddesi de iç denetim birimi yöneticisinin denetim komitesi ve yönetim kuruluyla doğrudan iletişimi bulunması gerektiğini ancak böyle olursa iç denetimin bağımsızlığının güvence altına alınabileceğini ve komite ve kurul ile İç Denetim Yöneticisinin karşılıklı ilgi alanlarına giren konularda birbirlerini haberdar edebileceklerini ifade etmiştir (Uygulama Önerisi 1110-1 Kurum İçi Bağımsızlık, md.4).

İç denetim yöneticisinin dolayısıyla iç denetçinin kurum içi pozisyonu hakkındaki en detaylı bilgi Uygulama Önerisi 1110-2: İç Denetim Yöneticisi Hiyerarşik İlişkiler’de yer almaktadır. Öneri, iç denetim yöneticisinin işletme içi hiyerarşideki yeri konusunda ayrıntılı önerilerde bulunmuştur. Bu öneride öne çıkan önemli nokta, “Kurum içi bağımsızlığın sağlanabilmesi için, İç Denetim Yöneticisi işlevsel olarak denetim komitesine veya dengi bir yönetim kademesine (işlevsel hiyerarşi), çoğu durumda da doğrudan işletmenin başkanına (idari hiyerarşi) bağlı olması gerektiğidir” (Uygulama Önerisi 1110-2 İç Denetim Yöneticisi Hiyerarşik İlişkiler, md.1). İç denetim birimi yöneticisinin işlevsel hiyerarşide bağlı olduğu kademenin görev ve yetkileriyle, idari hiyerarşideki kademenin görev ve yetkileri, üst yönetimle ilişkiler bölümünde açıklanmaktadır.

Aynı uygulama önerisinde iç denetim biriminin kurum içindeki pozisyonunun kurumun niteliğinden, her ülkenin yaygın uygulamalarından, kurumların karmaşık yapısından ve müşterileriyle ilgili önceliklerinden ve iç denetim gruplarına yönelik eğilimden etkilendiği kabul edilmekte ve uygun tedbirler alınması halinde başka türde bir

yapılanmada (işlevsel olarak denetim komitesine, idari olarak kurum başkanına bağlı olmanın dışında) da bulunabileceği belirtilmektedir (Uygulama Önerisi 1110-2 İç Denetim Yöneticisi Hiyerarşik İlişkiler, md.3).

Bankacılıkta iç denetim biriminin de dahil olduğu iç sistemler kapsamındaki bütün birimlerin yönetim kuruluna bağlı olarak kurulması gerektiği düzenlemelerde belirtilmiştir (Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 2006: md.4).

Aracı kurumlarda iç denetimin sistemi iç kontrol sistemi ve teftiş sisteminden oluşan bütünleştirilmiş bir süreç olduğundan (Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, 2008: md.3) teftiş biriminin kurum içindeki pozisyonunu incelemek yeterli olacaktır. Diğer düzenlemelere paralel olarak aracı kurumlarda da teftiş birimlerinin doğrudan yönetim kuruluna bağlı ve sorumlu olması uygun görülmüştür (Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, 2008: md.12).

### **2.2.3. Kamu ve özel sektördeki iç denetçilerin kurum içindeki pozisyonlarının karşılaştırılması**

Her iki sektörde de iç denetim birimleri doğrudan üst yönetimle muhatap olmaktadır. Ancak, kamu sektöründe iç denetim birimi doğrudan kurumun yöneticisine bağlıyken, özel sektörde işlevsel olarak denetim komitesine veya dengi bir yönetim kademesine, idari olarak ise doğrudan işletmenin başkanına bağlıdır.

Düzenlemelerde ve önerilerde her iki sektördeki denetçilerin kurum içi pozisyonlarının, bağımsızlıklarını zedelemeyecek, görev ve sorumluluklarının yerine getirmelerini kolaylaştıracak bir noktada olmasının önemine vurgu yapılmış bu sebeple en üst kademelerle ilişkinin optimal olduğu sonucuna varılmıştır.

## 2.3. Kamu ve Özel Sektördeki İç denetçilerin Görev, Yetki ve Sorumluluklarının İncelenmesi

### 2.3.1. Kamu sektöründeki iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları

Kamu sektörü iç denetçilerinin görev, yetki ve sorumlulukları kanun ve yönetmeliklerde açıkça belirtilmiştir. Düzenlemelerde görev olarak belirtilen maddeler iç denetçilerin yapmakla yükümlü oldukları işleri açıklarken, sorumlulukları bu işleri yaparken uymaları gereken kuralları ve takip edecekleri prosedürleri özetlemektedir. Kamu iç denetçilerin verilen yetkiler ise en genel ifadeyle, denetim faaliyetini yürütürken iç denetçilerin hangi haklara sahip olduğunu ve nelerden yararlanabileceğini göstermektedir.

#### 2.3.1.1. Kamu sektöründeki iç denetçilerin görevleri

Kamu sektörü iç denetçilerinin görevleri birincil düzey mevzuat olan 5018 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Kanunun 64. maddesine göre iç denetçilerin görevleri;

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmektir.

Sözü edilen kanun maddesinde ayrıca iç denetçilerin bu görevleri yerine getirirken bağımsız oldukları ve asil görevleri dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılmayacağı ifade edilmiştir (5018 sayılı Kanun, md.64).

Yolsuzluk veya usulsüzlüğü gerçekleştirenlerin sorumluluklarının ortaya konulması, bunların disiplin hükümleri yönünden analiz edilip suçun belirtilmesi, verilmesi gerekli cezanın önerilmesi yahut suç konusu fiillerin tahlillerinin yapılıp soruşturma izni verilip verilmemesi gerektiği konularında görüş beyan edilmesi gibi hususlar iç denetçilerin görevleri kapsamında değildir. Bu görevler, ilgili mevzuat çerçevesinde idarelerin yöneticileri veya bu konuda özel görev verilmiş teftiş veya diğer denetim elemanları tarafından yapılabilir (Midyat, 2007: 5-6).

### ***2.3.1.2. Kamu sektöründeki iç denetçilerin yetkileri***

Kamu sektörü iç denetçilerinin yetkileri, ikincil düzey mevzuatlardan olan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te açıklanmıştır. Bu yönetmeliğe göre iç denetçiler, yukarıda ifade edilen görevlerini yerine getirirken (İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: md.16);

- Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dâhil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etme,
- Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım alma, yazılı ve sözlü bilgi isteme,
- Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkânlardan yararlanma,
- Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirme yetkilerine sahiptirler.

### **2.3.1.3. Kamu sektöründeki iç denetçilerin sorumlulukları**

Her meslekte olduğu gibi iç denetçiler de görevlerini yerine getirirlerken yetkilere sahip oldukları kadar, bu yetkilerden doğan sorumluluklarına uygun hareket etmek zorundadırlar. Kamu sektöründe çalışan iç denetçilerin sorumlulukları (İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: md.17);

- Mevzuata, belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek,
- Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek,
- İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarda iç denetim birimini haberdar etmek,
- Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde, durumu iç denetim birimine bildirmek,
- Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde objektif olmak,
- Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumak olarak ifade edilmektedir.

Bu maddelere göre sorumlu olarak nitelendirebileceğimiz bir iç denetçi iç denetimin kurallara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamakta, mesleki anlamda kendisini sürekli geliştirmekte, denetim faaliyetlerinin bağımsızlığı, objektifliği ve gizliliği için gerekli önlemleri almakta, aynı zamanda yetkilerinin dışına çıkmamaktadır.

### **2.3.2. Özel sektördeki iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları**

Uluslararası İç Denetim Standartları'nın ilk maddesi, Nitelik Standartları-1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluklar, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının denetim komitesi ve denetim kurulunca onaylanan bir yönetmelikle tanımlanması gerektiğinden bahsetmektedir. Bir başka ifade ile standartlarla uyumlu olması şartı ile iç denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarının kesin olarak belirlenmesi işletmelere bırakılmıştır.

### 2.3.2.1. Özel sektördeki iç denetçilerin görevleri

Standartlarla ilişkin metinler incelendiğinde iç denetçilerin, görevlerine ilişkin ifadelerin pek çok maddede mevcut olduğu görülmektedir. Örneğin, iç denetçilerin danışmanlık ve güvence hizmeti (denetim) olmak üzere iki temel görevi vardır (Nitelik Standardı 1000: Amaç, Yetki ve Sorumluluklar, A1, C1). Eğer işletmede danışmanlık faaliyetleri güvence faaliyetlerinden bağımsız olarak yürütülüyorsa yönetmelikte danışmanlık faaliyetinin kapsadığı alanın da ayrıntılarıyla belirtilmesi esastır Uygulama Önerisi 1000.C1-3: İdarî Kurumsal Düzenlemelerdeki Danışmanlık Görevlerine İlişkin Ek Hususlar).

Güvence hizmetlerinin yürütülüşüne ilişkin olarak iç denetçinin risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerini değerlendirmesiyle bağlantılı görevleri Performans Standartları'ndan 2100 İşin Niteliği Standardında ve bu standardın diğer alt maddelerinde açıklanmıştır.

Risk yönetimi sistemini ve risk maruziyetlerini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak amacıyla standartlar bağlamında iç denetçi aşağıdaki görevleri yerine getirir (Performans Standardı 2110: Risk Yönetimi):

- Kurumun risk yönetim sisteminin etkinliğinin gözlenmesi ve iyileştirilmesi,
- Kurumun maruz kaldığı risklerin finansal güvenilirlik ve bütünlük, verimlilik ve etkinlik, varlıkların korunması ve hukuksal çerçeveye gözetilerek değerlendirilmesi,
- Danışmanlık görevinden elde edilen risk bilgilerinin riskleri belirlerken ve değerlendirirken kullanılması.

Kontrollerin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilerek sürekli gelişiminin sağlanmasına ve kurumun etkin kontrollere sahip olmasına ilişkin olarak standartlar bağlamında iç denetçi aşağıdaki görevleri yerine getirir (Performans Standardı 2120: Kontrol) :

- Yapılan risk değerlendirmelerinin sonuçlarına göre işletmeden yürütülen kontrollerin yeterliliğinin ve etkinliğinin finansal güvenilirlik ve bütünlük,

verimlilik ve etkinlik, varlıkların korunması ve hukuksal çerçeve gözetilerek değerlendirilmek.

- Faaliyet ve programların hedef ve amaçlarının ve bunların yürütülüş sürecinin kurumun hedef ve amaçlarıyla uyum derecesini değerlendirmek,
- Yönetim tarafından belirlenen ve hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını gösteren kıstasları değerlendirerek yeterli bulunmaması halinde yeni kıstaslar eklemek,
- Danışmanlık görevi yerine getirilirken kontrolleri ele almak ve kontrol zafiyetlerine karşı uyanık olmak,
- Kontrol bilgilerini risk belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmak.

İşletmede iç denetçinin yönetim sürecinin iyileştirilmesi bağlamında kurumun etikle alakalı olan amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımının, uygulanmasının ve etkinliğinin değerlendirmesi beklenir. Ayrıca iç denetim faaliyetleri, kurum içinde etik değerlerin, hesap verebilirliğin, kurumsal performans yönetiminin oluşmasına ve gelişmesine katkı sağlarken iç, dış denetçiler ve yönetim arasında eşgüdüm sağlanmasına yardımcı olur (Performans Standardı 2130: Yönetişim).

Risk yönetimi, kontrol ve yönetim bağlamında açıklanan iç denetçi görevlerine diğer standartlarda yer alan ifadeler doğrultusunda aşağıdaki maddeler de eklenebilir:<sup>5</sup>

- Risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerinin planladığı gibi çalışıp çalışmadığını değerlendirerek buna ilişkin makul güvence vermek ve örgütün amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak.
- Risk yönetimi ile ilgili sorunları ve iç kontrol sistemindeki aksaklıkları doğrudan denetim komitesine raporlamak ve örgütün faaliyetlerini gerek etkinlik gerekse verimlilik yönünden geliştirmeye yönelik önerilerde bulunmak.
- Bilgi güvenliğini ve bilgi güvenliği ile ilgili maruz kalınabilecek riskleri değerlendirmek
- Hukuki danışmanlarla iş birliği içerisinde işletme içerisinde yürütülen düzenleyici uygunluk programlarını değerlendirmek.
- İş kesintisi durumlarına karşın örgütün ne kadar hazır olduğunu değerlendirmek

<sup>5</sup> ([http://www.deloitte.com/view/en\\_CN/cn/services/corgov/ic/iarr/index.htm](http://www.deloitte.com/view/en_CN/cn/services/corgov/ic/iarr/index.htm), Erişim Tarihi:10.01.2011)

- Yönetim ve denetim komitesiyle açık iletişimi korumak
- Gerektiğinde diğer iç ve dış kaynaklarla takımlar oluşturmak
- Sürekli eğitim ve personel iyileştirmesini yürütmek
- İşletmenin sahtekârlıkla mücadele programlarına gereken desteği vermek.

Ayrıca standartlara göre iç denetim birimi;

- E- Ticaret faaliyetlerinin denetimi (Uygulama Önerisi 2100-6)
- Çevresel risklerin tanımlanmasında ve rapor edilmesi (Uygulama Önerisi 2100),
- Uygulama ve Bilişim Sistemlerinin değerlendirilmesi (Uygulama Önerisi 2100-9, 2100-11)
- Kurumun Gizlilik politikasının Değerlendirilmesi (Uygulama Önerisi 2100-8),
- Finansal Raporlama, Üç Aylık Finansal Raporlama, Özel Durum Açıklamaları ve Yönetim Onaylarının Alınması (Uygulama Önerisi 2120.A1.3, 2120.A1.4) gibi konularda görev yaparlar.

BDDK mevzuatındaki iç denetim düzenlemelerinde de iç denetçilerin görevleri standartlarla paralellik göstermektedir. Standartlara ek olarak iç denetçilerin görevleri arasında “yönetim kurulu ve denetim komitesine yapılan raporlamalar ile yasal raporlamaların doğruluğu, güvenilirliği ve zaman kısıtlamalarına uygunluğu denetlenmesi” de yer almaktadır (Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 2006: md.21). Bir başka ifade ile bankalardaki iç denetçiler yönetime iletilen raporları da denetlemektedirler. Yönetmelik ayrıca risk ölçüm modellerine ilişkin verilerin, testlerin incelenmesi konusundaki görevlere de vurgu yapılmaktadır (Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 2006: md.21).

SPK düzenlemelerinde müfettiş olarak anılan iç denetçilerin temel görevleri (Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, 2008: md.12);

- Aracı kurumun merkez ve merkez dışı örgütlerinin faaliyetlerinin sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili mevzuat hükümleri yanında, aracı kurum esas sözleşmesi ve iç kontrole yönelik yazılı prosedürler çerçevesinde yürütülmesinin kontrol ve denetimi,

- Aracı kurum içinde tüm varlıkların, hesap ve kayıtların, belgelerin, personelin ve aracı kurumun güvenliğini etkileyebilecek diğer tüm unsurların yerinde incelenmesi,
- Aracı kurum yapısı ve faaliyetlerinin özelliğine göre merkezden inceleme ve denetleme faaliyetlerinde bulunulması, gerektiğinde soruşturma yapılması, ifade alınması, savunma istenmesi, belge ve bilgilere el konulması, gerekli görülmesi halinde sorumlu personelin inceleme sonuçlandırılıncaya kadar işten uzaklaştırılmasının aracı kurum yönetim kuruluna önerilmesi gibi eylemleri de kapsar.

Görüldüğü gibi diğer özel sektör iç denetçilerinden farklı olarak aracı kurum iç denetçi olarak nitelendirilen müfettişler soruşturma sürecinde de görev almaktadırlar.

#### ***2.3.2.2. Özel sektördeki iç denetçilerin yetkileri***

Standartlar, iç denetçilere verilecek yetkilerin sınırlarının bağımsızlığını zedelemeyecek ve sorumluluklarını tam olarak yerine getirmesine imkân verecek ölçüde olması gerektiğini söylemektedir (Nitelik Standardı 1110: Kurum İçi Bağımsızlık). Bir başka maddeye göre ise iç denetçilerin değerlendirmelerine yön veren ve yönetim tarafından geliştirilen kıstasları yeterli bulmamaları halinde, yeni kıstaslar geliştirilmesine yönelik talepte bulunma hakları mevcuttur (Performans Standardı 2120: Kontrol). Ayrıca iç denetçilerin, iç denetimin kapsamının tayin edilmesi, iç denetimin yapılması ve sonuçları raporlama konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olması gerektiğinden bahsedilmiştir. Standart önerilerinde yetki konusunda dikkat çeken önemli noktalardan biri, iç denetçilere belgelere ulaşma konusunda sınırsız yetki verilmemiş olmasıdır. Bahsi geçen öneriye göre (Uygulama Önerisi 1110.A1-1: Bilgi Talebinin Sebebinin Açıklanması), denetlenenler veya üçüncü şahıslar, iç denetçiden talep ettiği bir belgenin görevle ne tür bir ilgisi olduğuna açıklık getirmesini istediği takdirde iç denetçi denetleme faaliyeti sırasında ya da sonrasında belgelerin talep edilmesinin sebeplerini açıklamakla yükümlüdür.

Bankalara ait düzenlemelerde ise etkin bir iç denetimi sağlamak amacıyla bankanın tüm bölüm ve birimlerinde inisiyatif kullanabilme, bankanın herhangi bir personelinden bilgi alabilme ve bankanın tüm kayıt, dosya ve verilerine ulaşabilme yetkilerinin yönetim kurulunca iç denetçilere (müfettişlere) verilmesi gerektiği belirtilmiştir (Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 2006: md.23). Maddeden anlaşıldığı üzere bankacılık alanındaki iç denetçiler oldukça geniş yetkilere sahiptirler.

Aracı kurumlardaki müfettişler de banka iç denetçileri gibi görevlerini yerine getirirken her türlü belgeye erişim yetkisine sahiptirler. Bu yetkinin yazılı düzenlemelerde açıkça belirtilmesi zorunlu kılınarak, kısıtlanması önlenmiştir (Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, 2008: md. 12).

### ***2.3.2.3. Özel sektördeki iç denetçilerin sorumlulukları***

Standartlardan yola çıkılarak genel bir sonuç oluşturulduğunda iç denetçinin, görevleri yerine getirirken en temel sorumluluğunun risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerini göz önüne almak ve bunlar ışığında değerlendirme yapmak olduğu söylenebilir. İç denetçinin bu temel sorumluluk dışında standartlarda belirtilen sorumluluklarından bazıları;

- Tüm denetim faaliyetlerinde bağımsız ve objektif olmak eğer bağımsızlığı bozan bir durum oluşması halinde ilgili taraflara açıklama yaparak gerekirse denetim işinden çekilmek (Nitelik Standardı 1100: Bağımsızlık ve Objektiflik)
- Denetim faaliyetleri sırasında azami mesleki özen ve dikkati göstermek, kişisel sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmek; sürekli bir mesleki gelişim içerisinde olmak (Nitelik Standardı 1200 :Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat) olarak ifade edilebilir.

Bu standartlara paralel olarak ülkemiz bankacılık sektöründe faaliyet gösteren iç denetçilerin de bağımsızlık ve mesleki özen ve dikkate sahip olmaları ve bu hususta dikkat etmeleri gereken noktalar (risk belirleme yeteneğine sahip olmak, iç kontrol

sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini ölçebilmek, bilgisayar destekli denetim teknikleri ve veri analiz tekniklerini bilmek vb.) belirtilmiştir (Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 2006: md.24).

Aracı kurumlarda ise iç denetçilerin (müfettişlerin) sorumlulukları olarak; mesleki olarak yeterli bir düzeyde olmak, tarafsızlık ve sır saklama sayılabilir. (Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, 2008: md. 16, 18, 19).

### **2.3.3. Kamu ve özel sektördeki iç denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarının karşılaştırılması**

Standartlarla kamudaki düzenlemeler karşılaştırıldığında göze çarpan en büyük fark, kamu sektöründeki iç denetçilerin görevlerinin kontrol ağırlıklı olmasına karşılık özel sektördeki iç denetçilere risk yönetiminin ön planda olduğu, risk belirleme ve bu risklere çözüm üretme ağırlıklı bir görev tanımı yapılmasıdır. 5018 sayılı kanunda yer alan maddeler ve standartlar açıklamaları ve önerileriyle bu durumu ortaya koymaktadırlar.

Özel sektör iç denetçilerinden yaptıkları her türlü güvence ve danışmanlık hizmeti sırasında etik değerlere uymanın yanı sıra bu değerleri çalışanlara da yaymak gibi bir sorumluluklarının olduğu pek çok maddede belirtilmiştir. Ancak kamu sektörü denetçilerinin böyle bir görevleri olduğuna dair bir düzenleme yer almamaktadır.

Her iki sektördeki iç denetçilerin soruşturma yürütme görevlerinin olmaması, görevlerini bağımsız bir şekilde yürütmelerinin esas oluşturması, yaptıkları denetimler sonucunda önerilerini ortaya koymalarının beklemesi, belgelere ulaşma konusunda suiistimale mahal vermeyecek çerçevede geniş bir alana erişimlerinin olması ortak noktalarından bazılarıdır.

## 2.4. Kamu ve Özel Sektördeki İç Denetçilerin Üst Yönetimle İlişkilerinin İncelenmesi

### 2.4.1. Kamu sektöründeki iç denetçilerin üst yönetimle olan ilişkileri

Kamu sektöründe çalışan iç denetçilerin üst yöneticilerle olan ilişkileri ve üst yöneticilere iç denetim faaliyetleri adına düşen görevler 5018 sayılı Kanun'da, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te, Kamu İç Denetim Rehberi'nde, İDKK tarafından hazırlanan Üst Yönetici Rehberi'nde yer almaktadır. Bu düzenlemeler tüm kamu idareleri için genel bir çerçeve çizmektedirler. Uygulamada her kamu kuruluşu için üst yönetici ve iç denetçi ilişkileri; yönetmelikler, tüzükler, kamu kuruluşunun özellikleri, üst yöneticinin görev ve yetkileri gibi etkenlere bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir.

Düzenlemelerde hemen her aşama için üst yöneticilerin görev ve sorumlulukları ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Örneğin; 5018 sayılı Kanun'da iç denetim programının oluşturulması sırasında üst yöneticilerin de fikrinin alınması gerektiği ve programın son halinin yönetici tarafından onaylanması gerektiği belirtilmiştir (5018 sayılı Kanun, md.64). Yine aynı kanunda denetim faaliyeti sonunda hazırlanan raporların doğrudan üst yöneticiye iletileceği, üst yöneticinin bu raporları değerlendirdikten sonra ilgili birimlere ve mali hizmetlere, iki ay içinde de İDKK'ya iletmesi gerektiği ifadesi yer almaktadır (5018 sayılı Kanun, md.64). Bu açılardan bakıldığında iç denetim biriminin hesap verme açısından sadece üst yönetime bağlı olduğu, işletme içi diğer birimlerle ve işletme dışı kurumlarla herhangi ast-üst ilişkisinin olmadığı anlaşılmaktadır.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te, üst yönetimin iç denetim faaliyetleri açısından sorumlulukları 12.maddede açıklanmıştır. Bu maddeye göre üst yöneticiler; iç denetçilerin kurum içinde bağımsız hareket etmelerini, kurum içi bölümlerden gerekli bilgi ve belgelere ulaşmalarını, mesleki anlamda gelişmelerini, iç denetimin kalitesinin yükselmesini sağlamakla yükümlüdür. Ayrıca üst yönetici denetim raporlarının kalitesinin ve etkinliğinin artırılmasından, iç denetim kaynaklarının etkin kullanılmasından sorumludur ve iç kontrol ve iç denetim sonuçlarını karşılaştırarak iç

denetçilere daha optimal bir denetim süreci için fikir verebilir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: md.12).

Üst yönetimin iç denetçilerle ve iç denetim faaliyetiyle olan ilişkisini düzenleyen bir başka düzenleme ise Kamu İç Denetim Rehberi'dir. Rehberde, üst yöneticilerin iç denetçiler ve denetlenen birim arasındaki görüş ayrılıklarını çözmeye yetkili olduğu belirtilmiştir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2008: III. Bölüm: Raporlama). Bir başka ifade ile nihai karar üst yöneticiye aittir. Eğer iç denetçiler ve üst yönetim arasında bir anlaşmazlık meydana gelirse anlaşmazlık İDDK'ya iletilir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2008: III.Bölüm: Raporlama). Bu durum iç denetçi üst yönetime bağlı olarak çalışsa da faaliyetlerinin bağımsızlığının ve etkinliğinin İDDK tarafından güvence altına alındığının bir göstergesidir. Rehberin izleme ve değerlendirme bölümünde ise iç denetim raporunda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığından üst yöneticilerin sorumlu olduğu, üst yöneticinin isterse bu görevi denetim birimine devredebileceği belirtilmiştir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2008: İzleme ve Değerlendirme).

Kamu sektöründeki üst yöneticilerin iç denetim hakkındaki yetki ve sorumluluklarına ışık tutan bir kılavuz niteliğinde olan Üst Yönetici Rehberi, hem üst yöneticilerin iç denetim kavramını tanımasını ve anlamasını sağlamakta hem de üst yöneticilerin iç denetime yönelik yetki ve sorumluluklarına açıklamaktadır. Bu rehber üst yöneticiye iç denetimle ilgili yapılmış bütün düzenlemeleri özetlemekte, iç denetime üst yöneticinin açısından bakılmasını sağlamaktadır. Rehberde üst yöneticilerin iç denetim adına yapmaları gereken işler (Üst Yönetici Rehberi, 2006: 16-18);

- İç denetçileri atama,
- İç denetim birimi kurma,
- Uygun çalışma ortamı sağlama,
- Denetim programını onaylama,
- Düzenleme yapma,
- İç denetim raporlarının gereğini takip etme,
- İç denetçilere eğitim imkânı sağlama,
- İDDK ile iletişim kurma olarak özetlenmiştir.

Görüldüğü gibi ülkemiz kamu etkin bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasındaki ve yürütülmesindeki sorumluluk üst yöneticilere bırakılmıştır.

#### **2.4.2. Özel sektördeki iç denetçilerin üst yönetimle olan ilişkileri**

İç Denetim yöneticisi kurum içi pozisyon bölümünde de belirtildiği gibi idari olarak işletmenin başkanına (CEO vb.), işlevsel olarak da denetim kuruluna veya benzeri bir yapıya bağlı olduğundan, her iki yönetici ile ilişkilerinin ve yöneticilerin denetim faaliyetleri açısından yetki ve sorumluluklarının ayrı ayrı incelenmesi daha açıklayıcı olacaktır. Zira, İç Denetim Yöneticisinin bağlı olduğu üst yöneticilerle olan ilişkileri, raporlamada ve risk değerlendirmesinde önemli etkisi bulunan bilgi akışının sağlanması ve anahtar yöneticiler ve müdürlere erişimin sağlanması açısından hayati öneme sahiptir (Uygulama Önerisi 1110-2: İç Denetim Yöneticisi- Hiyerarşik İlişkiler, md.2).

##### **2.4.2.1. Özel sektördeki iç denetçilerin idari yöneticiler ile ilişkileri**

İdari Yönetici, iç denetim biriminin günlük iş ve işlemlerini kolaylaştıran hiyerarşik yöneticidir. İç denetim birimi, genellikle icra kurulu başkanı (CEO) unvanını taşıyan idari yöneticilerine (Uygulama Önerisi 1110-2: İç Denetim Yöneticisi- Hiyerarşik İlişkiler, md.1);

- Bütçeleme ve yönetim muhasebesi,
- Personel değerlendirmeleri ve ücretleri de dâhil insan kaynakları yönetimi,
- İç haberleşme ve bilgi akışları
- Kurumun kendi iç politikaları ve prosedürlerinin yönetimi konularında bağlıdır.

İdari yöneticilerin iç denetçilere karşı olan görev ve sorumluluklarını şöyle özetlemek mümkündür (Uygulama Önerisi 1110-2: İç Denetim Yöneticisi- Hiyerarşik İlişkiler, md.7):

- İdari yönetici, iç denetim yöneticisine günlük faaliyetlerini yürütme konusunda destek vermelidir. Bu destek, birimin ve İç Denetim Yöneticisinin örgüt şemasında uygun bir şekilde konumlandırılmasını da kapsmalıdır.

- İç denetim birimi faaliyetlerinin kapsamı veya faaliyet sonuçlarının raporlanması konusunda nihai yetki, bu idarî hiyerarşik kademedede olmamalıdır.
- İç Denetim Yöneticisi, CEO da dâhil her düzeyden yönetim kademesiyle doğrudan iletişim kurabilmelidir.
- İdarî hiyerarşik ilişkiler; kurum faaliyetleri, planları ve iş inisiyatifleri hakkında İç Denetim Yöneticisine ve iç denetim birimine gerekli ve yeterli bilgi akışını ve iletişimi sağlamalı; bütçe kontrolleri ve düşünceleri, iç denetim biriminin görevlerini yerine getirmesine engel olmamalıdır.

Standartlardan 2600: Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenme Kararı'nın, üst yönetimin iç denetim biriminin onaylamadığı çeşitte veya düzeyde bir risk üstlenmesi halinde iç denetçilere bu konuyu üst yönetimle tartışma; gerektiği takdirde yönetim kuruluna taşıma hakkını vermesi iç denetim yöneticisinin idari yöneticilerine karşı bağımsızlığını korumasını sağlayan önemli bir düzenlemedir. İç denetim biriminin, denetim planı kapsamı uygun gördüğü takdirde, kurumun idarî işler yöneticisine de bağlı olan faaliyetleri denetlemekte ve denetim sonuçlarını rapor etmekte serbest olmasını öngören uygulama önerisi de idari yöneticilere karşı bağımsızlığın korunmasını sağlamaktadır. Önerinin devamında bu denetimler sırasında herhangi bir kısıtlamayla karşılaşıldığı takdirde, durumun denetim komitesinin dikkatine sunulması gerektiğini belirtmektedir (Uygulama Önerisi 1110-2: İç Denetim Yöneticisi-Hiyerarşik İlişkiler, md.5).

BDDK mevzuatında idari yöneticilerden üst düzey yöneticiler olarak bahsedilmiş ve bu yöneticilerin iç denetime ilişkin görev ve sorumlulukları şu şekilde sıralanmıştır (Bankaların İç Sistemleri Hakkındaki Yönetmelik, 2006: md.8);

- Görev ve sorumlulukları kapsamındaki işlerin gereklerine göre yerine getirilmesi, etkinliğinin sağlanması ve geliştirilmesi için ihtiyaç duyulan uygulamalar konusunda öneriler geliştirmek,
- Sorumlu oldukları birimlerde görev yapan banka personelini koordine etmek, yeterliliklerini gözeterek görev dağılımı yapmak ve görev ve sorumluluklarını etkin olarak yerine getirip getirmediğini izlemek,

- Sorumlu oldukları birimlerde ortaya çıkan eksiklik veya hataları çözümlmek ve bunları ya da alınması gerekli görülen tedbirleri ilgili iç sistemler sorumlusuna raporlamak,
- Beklenmedik durumların ortaya çıkması halinde kendilerine tanınan yetki çerçevesinde inisiyatif kullanmak,
- Bankanın karşı karşıya olduğu önemli riskler konusunda yönetim kuruluna zamanında ve güvenilir raporlama yapmak,
- Yönetim kurulunca verilen diğer görevleri yerine getirmek.

#### **2.4.2.2. Özel sektördeki iç denetçilerin işlevsel yöneticiler ile ilişkileri**

İç Denetçiler Enstitüsü, İç Denetim Yöneticisinin işlevsel yöneticisinin; denetim komitesi, yönetim kurulu veya uygun başka bir yönetim birimi olmasını tavsiye etmektedir (Uygulama Önerisi 1110-2: İç Denetim Yöneticisi- Hiyerarşik İlişkiler, md.1). Bu yöneticinin görev ve sorumlulukları da çeşitli standartlarla açıklanmaktadır.

İç denetim birimi ile işlevsel yönetici arasında bir ast- üst ilişkisinden ziyade birbiriyle sürekli iletişim içinde olan iş ortakları düzeyinde bir ilişkinin bulunması iç denetim faaliyetlerinin özellikle risk yönetiminin etkinliği açısından gereklidir. Standartlara göre; iç denetim biriminin yöneticisi Yönetim Kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır (Nitelik Standardı 1111: Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim). 1110-1: Kurum İçi Bağımsızlık başlıklı uygulama önerisinin 4.maddesi; denetim birimi yöneticisi ve yönetim kurulu arasındaki direkt iletişimin denetçilerin bağımsızlık seviyelerini artırdığını ve her iki tarafın da düzenli bilgi akışı sayesinde karşılıklı çıkarlarının korunduğunu belirtmektedir. Aynı önerinin 5.maddesi ise denetçilerin gerek yöneticilerle gerek yönetim kuruluyla en az yılda bir kere özel görüşmeler yapmasını uygun görmektedir (Uygulama Önerisi 1110-1: Kurum İçi Bağımsızlık, md.5).

Uygulama Önerileri, denetim komitesi veya bağlı olduğu yönetim kurulu olan işlevsel hiyerarşi yetkilisinin (Uygulama Önerisi 1110-2: İç Denetim Yöneticisi- Hiyerarşik İlişkiler, md.1):

- İç denetim faaliyetinin yönetmeliğini onaylama,
- İç denetim risk değerlendirmelerini ve ilgili denetim planını onaylama,
- İç Denetim Yöneticisi ile yönetimin bulunmadığı özel toplantılar yapmak da dâhil, iç denetim faaliyetlerinin sonuçları hakkında ya da İç Denetim Yöneticisinin gerekli gördüğü başka konularda İç Denetim Yöneticisinden raporlar alma,
- İç Denetim Yöneticisinin tayini veya azliyle ilgili tüm kararları onaylama,
- İç Denetim Yöneticisinin yıllık ücretini ve ücret ayarlamalarını onaylama,
- İç denetim faaliyetinin sorumluluk ve görevlerini yerine getirmesine engel olan kapsam veya bütçe kısıtlamaları olup olmadığını tespit etmek amacıyla, İç Denetim Yöneticisi ve yönetim nezdinde uygun inceleme ve araştırmaları yapma yetkilerine sahip olması gerektiğini söylemektedir.

Aynı önerinin bir başka maddesi iç denetçinin ve denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını şöyle ifade etmektedir (Uygulama Önerisi 1110-2: İç Denetim Yöneticisi- Hiyerarşik İlişkiler, md.7):

- İç Denetim Yöneticisi, hiyerarşik ilişkisinin bağımsızlığını ve karakterini güçlendirmek için, denetim komitesiyle, yönetimden hiç kimsenin katılmadığı özel toplantılar yapmalıdır.
- Yıllık denetim planını ve bu planda yapılan bütün önemli değişiklikleri inceleme ve onaylama konusunda son yetki, denetim komitesinde olmalıdır.
- İç Denetim Yöneticisi, denetim komitesinin başkanına ve üyelerine veya gerekirse yönetim kurulu başkanına ve tüm üyelerine her zaman açık ve doğrudan erişim olanağına sahip olmalıdır.

İşlevsel yöneticilerle ilgili diğer düzenlemelere bakacak olursak; ülkemizde SPK düzenlemeleri hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklara (bankalar hariç); yönetim kurulu üyeleri arasından ve yine yönetim kurulu tarafından seçilen en az iki üyeden oluşan denetim komitesi kurmak zorunluluğu getirmiştir. Yasal zorunluluğu bulunmayan diğer işletmeler ise isteğe bağlı olarak, denetimden sorumlu komite oluşturabilirler (Seri X, No. 22 Tebliğ / Bölüm 6; md.25). Bu komiteler, sadece iç denetimin biriminin işleyişinden sorumlu olmayıp, ortaklığın muhasebe sistemi,

finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetiminin, yapılması; bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarından da sorumludur (Seri X, No. 22 Tebliğ / Bölüm 6; md.25).

İç Denetçiler Enstitüsü de denetim komitelerinin yönetim kurulu, iç denetçiler, dış denetçiler ve finansal yönetim arasında bir bağlantı noktası olduğunu, başta halka açık şirketler olmak üzere kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve kamu kurumları da dâhil bütün örgütlerde denetim komitelerinin oluşturulmasını önermiştir<sup>6</sup>.

BDDK mevzuatında da denetim komitesi kavramı geniş yer bulmuş; komite, iç denetim faaliyetlerinin de dâhil olduğu iç sistemlerin etkinliği ve yeterliliği ile ilgili faaliyetlerden ve düzenlemelerden sorumlu tutulmuştur. Denetim komitesinin Bankaların İç Sistemleri hakkında Yönetmelik'te belirtilen iç denetimle ilgili görevlerinde bazıları (Bankaların İç Sistemleri hakkında Yönetmelik, 2006: md.7);

- İç denetim biriminin yönetmelik ve iç politikalarla belirlenen yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini gözetmek,
- Birim personelinin doğrudan kendisine ulaşabilmesini sağlayacak iletişim kanallarını oluşturmak,
- İç denetim sisteminin bankanın mevcut ve planlanan faaliyetlerini ve bu faaliyetlerden kaynaklanan risklerini kapsayıp kapsamadığını gözetmek, iç denetime ilişkin banka içi düzenlemeleri incelemek,
- Banka içi usulsüzlüklerin doğrudan kendisine veya iç denetim birimine ya da müfettişlere bildirilmesini sağlayacak iletişim kanallarının tesis edilmesini sağlamak,
- Müfettişlerin görevlerini bağımsız ve tarafsız şekilde yerine getirip getirmediğini izlemek,
- İç denetim planlarını incelemek,
- İç denetim raporlarında tespit edilen hususlar konusunda üst düzey yönetimin ve bunlara bağlı birimlerin aldığı önlemleri izlemek,

<sup>6</sup> <https://na.theiia.org/about-us/about-ia/Pages/frequently-asked-questions.aspx>, erişim tarihi:12.03.2012

- Mufettişler ve bağımsız denetçiler ile düzenli aralıklarla yılda dört defadan az olmamak üzere görüşmelerde bulunmak,
- İlgili üst düzey yönetimin, iç kontrol ve iç denetimde çalışan personel ve bağımsız denetim kuruluşunun görüş ve değerlendirmeleri hakkında yönetim kurulunu bilgilendirmek şeklindedir.

SPK mevzuatında denetim kurulundan söz edilmemekle birlikte; standartlarda ve bankalara yönelik düzenlemelerde denetim kuruluna verilen görev, yetki ve sorumluluklar yönetim kuruluna ve yönetim kurulunun iç kontrolden sorumlu üyesine yüklenmiştir. Bu kurumlarda yönetim kuruluna iç denetimle ilgili olarak (Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, md. 6);

- İç denetim sisteminin kurulması, iç denetim programının oluşturulması ve sürdürülmesini sağlamak,
- İç ve dış yetkili mercilerin iç denetim sistemi hakkındaki değerlendirmelerini düzenli olarak incelemek ve iç denetim biriminin güçlendirilmesine yönelik önerileri değerlendirilerek öneri ve taleplerin üst yönetim tarafından dikkate alındığına emin olmak,
- Mesleki ve etik standartların geliştirilmesini ve bu standartların kurumun tamamında uygulanması sağlamak gibi sorumluluklar addedilmiştir.

İç kontrolden sorumlu yönetim kurulu üyesi ise iç kontrol sisteminin ve risk yönetiminin etkinliğinin sağlanması amacıyla yönelik olarak çeşitli görevler almaktadır.

#### **2.4.3. Kamu ve özel sektördeki iç denetçilerin üst yöneticiler ile ilişkilerinin karşılaştırılması**

Kamu sektöründeki iç denetçilerin bağlı oldukları yöneticilerle ilişkileri ile özel sektördeki ilişkiler pek çok noktada farklılık göstermektedir. Bunlardan ilki ve de en önemlisi kamu sektöründeki iç denetçiler, tek bir amire bağlı iken standartlar gereğince özel sektördeki iç denetçiler idari ve işlevsel olarak iki amire bağlı çalışmaktadırlar. Her ne kadar iç denetçilerin idari yöneticisi olan denetim komitesine yönelik sorumlulukları

çok daha fazla olsa da günlük iş yapıları ve diğer departmanlarla ilişkilerini düzenlemelerini kolaylaştırma bakımından işlevsel amirlerine karşı olan sorumlulukları da göz ardı edilemez. Kamu sektöründe ise iç denetim yöneticisi genellikle muhatap olarak sadece kurumdaki en üst yetkiliyle görüşmektedir.

Kamu sektörü ve özel sektör iç denetçilerinin ayrıldıkları bir başka nokta ise, üst yönetimle olan anlaşmazlıklarında izleyecekleri yoldur. Kamu iç denetçileri üst yöneticiyle anlaşamamaları halinde İDKK'ya başvurabilmektedirler. Buna karşılık; özel sektör iç denetçileri idari amirleriyle anlaşamadıkları durumları denetim komitesine, denetim komitesiyle olan anlaşmazlıklarını ise yönetim kuruluna bildirebilmektedirler.

İç denetçilerin ister kamu ister özel sektör olsun yöneticiyle olan ilişkileri, iç denetim faaliyetlerini ve sonrasındaki yaptırımları olduğu kadar işletmenin yönetim, risk yönetimi gibi diğer faaliyetlerini de doğrudan ilgilendirmektedir. Bu sebeple her iki sektöre ait düzenlemelerde de bu konudan diğer konulara oranla daha detaylı bahsedilmiş, konunun her iki taraf açısından da anlaşılması önemsenmiştir.

## **2.5. Kamu ve Özel Sektördeki İç Denetçilerin Dış Denetçilerle İlişkilerinin İncelenmesi**

### **2.5.1. Kamu sektöründeki iç denetçilerin dış denetçilerle ilişkileri**

Önceki bölümlerde belirtildiği gibi kamu sektöründe dış denetim faaliyetleri Sayıştay tarafından yürütülmektedir. Bu denetimler, harcamalardan sonra yapılmakta olup amacı; “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır”(5018 sayılı Kanun, md.68).

5018 sayılı Kanunda iç denetçi dış denetçi ilişkisi ile ilgili olarak sadece talep edilmesi halinde iç denetim raporlarının Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulacağı belirtilmiştir (5018 sayılı Kanun, md.68). Kamu İç Denetim Rehberi'nde ise iç denetçilerin planlama

aşamasında dış denetim ve diğer denetim birimlerince yazılmış raporları kullanarak denetlenecek birimle ilgili bilgilere ulaşabilecekleri belirtilmiştir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2008: Denetimin Yürütülmesi).

Kamu sektöründeki iç ve dış denetçilerin ilişkileri hakkında en detaylı bilgiyi içeren düzenleme, Kamu İç Denetim Birimi Yönergesi'dir. Yönergenin "Diğer Hususlar" adlı altıncı bölümünde "Dış Denetim ve Diğer Denetim Birimleri İle İlişkiler" adlı bir başlık bulunmaktadır. Bu maddede yer alan hükümlere göre, iç denetçilerin dış denetçilerle iş birliği yapacakları konulardan bazıları şunlardır (Kamu İç Denetim Birimi Yönergesi, 2007: md.37):

- Denetimin planlanması ve koordinasyonu,
- Mükerrer denetimin önlenmesi,
- Denetimde verimliliğin artırılması,
- Ortak eğitim olanakları,
- Karşılıklı olarak denetim faaliyetine ilişkin çalışma bilgilerine ulaşılması.

Aynı maddede kamu sektöründeki iç denetçiler ve Sayıştay arasındaki ilişkilerin temel yürütülüş prensipleri de açıklanmıştır. Buna göre iki birim arasındaki iletişim ve koordinasyonun sağlanmasından iç denetim yöneticisi sorumludur (Kamu İç Denetim Birimi Yönergesi, 2007: md.37). Ancak Sayıştay yetkilileri, iç denetim biriminin hazırlayıp üst yöneticilere sunduğu raporları üst yöneticiden talep edebilmekte, bir başka ifade ile bu raporların sorumluluğu üst yöneticiye ait olmaktadır (Kamu İç Denetim Birimi Yönergesi, 2007: md.37). Ayrıca Sayıştay denetçilerinin iç denetçileri denetlemek gibi bir görevi de olsa, iç denetim biriminin çalışma kâğıtlarına erişimler sadece Sayıştay başkanının emriyle olmaktadır.

Konuya dış denetçiler açısından bakacak olursak Sayıştay, yerine getirdikleri görevlerin benzerlik gösterdiği durumlarda iç denetimden, dış denetim prosedürlerinin zamanlaması, türü ve kapsamının belirlenmesinde konularında faydalanabileceklerini belirtmiştir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2011: 82). Bu faydalanmanın düzeyi, denetimden denetime geçmekte olup; dış denetçinin yaptığı iç denetimin değerlendirme sonuçlarına göre iç denetçilerin bulguları doğrudan denetim kanıtı olarak kullanılabilir, iç

denetçilerin incelediği işlemleri tekrar incelenebilir veya benzer işlemler incelenebilir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2011: 82).

Dış denetçi denetim faaliyetlerini sürdürürken mali tablolardaki önemli hata riskini belirlemek ve ilave denetim prosedürlerinin gerekli olup olmadığına karar verebilmek için, iç denetim faaliyetleri hakkında yeterli düzeyde bilgi edinmelidir. Bu bağlamda yapılan bir iç denetim değerlendirilmesi; iç denetim çalışmasının kapsamının yeterliliğini, yürütülen denetim prosedürleri ve ulaşılan sonuçların uygunluğunun değerlendirmesini içerir (T.C. Sayıştay Bakanlığı, 2011: 83).

### **2.5.2. Özel sektördeki iç denetçilerin dış denetçilerle ilişkileri**

Performans standartlarından Eşgüdüm, iç denetim yöneticisinin hem tekrarlardan kaçınmak hem de işin kapsamını belirlemek amacıyla güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla bilgileri paylaşması ve bunlarla eşgüdümlü bir çalışma yapılması gerektiğini belirtmiştir (Performans Standardı 2050: Eşgüdüm). Buradan anlaşılacağı üzere standartlarda, iç denetim birimi ile dış denetçiler arasındaki bilgi alışverişi ve koordinasyondan iç denetim birimi yöneticisi sorumlu tutulmaktadır. 2110- Yönetişim/Kurumsal Yönetim Standardı da yönetim kurulu, denetim kurulu, iç ve dış denetçiler ve üst yönetim arasında bir eşgüdümün olmasının yönetişim sürecinin bir parçası olduğunu belirtmekte ve bu sürecin iyileştirilmesinin iç denetim faaliyetlerinin tavsiyeleri sonucunda oluşacağını ifade etmektedir.

Eşgüdüm standardı hakkındaki uygulama önerileri, işletmenin iç ve dış denetçilerinin ilişkilerini iç denetçi gözüyle inceleyerek tavsiyelerde bulunmuştur. Bu standarda göre her ne kadar eşgüdümünden denetim kurulu ve/veya yönetim kurulu sorumlu olsa da fiili eşgüdümü sağlamaktan iç denetçi sorumludur (Uygulama Önerisi 2050-1: Eşgüdüm, md.2). Bu bağlamda iç denetim yöneticisi, dış denetçiler tarafından yürütülmüş olan denetim faaliyetlerinin tekrar iç denetimin konusu olmasını engellemelidir. Zira dış denetçinin yaptığı iş Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre güvenlidir (Uygulama Önerisi 2050-1: Eşgüdüm, md.3). Eşgüdümü sağlamak ve iş tekrarını engellemek için (Uygulama Önerisi 2050-1: Eşgüdüm, md.10);

- İç Denetim Yöneticisi, dış denetçilerle planlanan denetim faaliyetleri ve denetimin kapsamı konularında düzenli toplantılar yapmalı,
- İç ve dış denetçilerin birbirlerinin çalışmalarının güvenilir olduğundan emin olabilmeleri için denetim programlarına ve çalışma kâğıtlarına erişim olanakları bulunmalı,
- İç denetimin rapor ve yazıları, yönetimin verdiği yanıtlar ve iç denetim faaliyet takibi incelemeleri, dış denetçilere, dış denetçilerle ilgili idarî yazışmalar da iç denetçilere açık olmalı,
- Her iki taraftaki denetçiler kullandıkları tekniklerin, yöntemlerin ve terminolojinin karşı taraf tarafından anlaşıldığından emin olmalı, denetim işlerinin kapsamı hakkında şüphe duymamalıdır.

Dış denetçiler tarafından yapılan işlerin tekrar iç denetim birimi tarafından yapılmasını önlemek dışında, iç denetim yöneticisinin dış denetçilerle ilişkiler konusundaki görevleri ve dış denetçinin iç denetim yöneticisinden talep edebilecekleri şunlardır:

- Dış denetçilerin yıllık mali tabloların denetlenmesiyle ilgili iş ve görevlerini yapmak (Uygulama Önerisi 2050-1: Eşgüdüm, md.4) ,
- İki ekibin ilişkileri konusunda başta eşgüdüm olmak üzere toplam denetim maliyeti, iç ve dış denetim işlevlerinin genel etkinliği ve verimliliği gibi konularda değerlendirmeler yapmak (Uygulama Önerisi 2050-1: Eşgüdüm, md.5),
- Denetim komitesi ve yönetim kurulunun isteğine bağlı olarak dış denetçilerin performansı hakkında (Bağımsızlık, eşgüdüm, mesleki bilgi ve deneyim, sektör hakkında bilgi, taahhütlerin yerine getirilmesi, kurum ihtiyaçlarına cevap verilmesi vb.) değerlendirmeler yapmak (Uygulama Önerisi 2050-1: Eşgüdüm, md.6-7)
- Kontrol zayıflıkları, hatalar, usulsüzlükler, yasadışı işlemler, denetim sırasında karşılaşılan güçlükler vb. gibi dış denetçinin denetim komitesi ve yönetim kuruluna rapor vermelerini gerektiren konularda dış denetçilerle iletişim kurmak ve bilgi alışverişi yapmak (Uygulama Önerisi 2050-1: Eşgüdüm, md.7-8).

Nitelik standartları, dış değerlendirmelerin nitelik ve niceliği hakkındaki kararların (sıklığı, dış denetçilerin vasıfları, bağımsızlıkları, olası menfaat çatışmaları) iç denetim yöneticisi ile yönetim kurulu ve denetim kurulu arasında tartışılıp değerlendirilmesinin bir zorunluluk olduğunu ifade etmiştir ( Nitelik Standardı 1312-Dış Değerlendirmeler). Bu maddede kast edilen dış değerlendirmeler, iç kontrol ve iç denetim sistemlerini değerlendirerek yapılan bir denetim olarak yorumlanabilir. Zira önerilere göre bu değerlendirmelerin kapsamı iç denetim faaliyetlerinin standartlara, etik kurallara ve diğer düzenlemelere uyumu, kurumun yönetim süreciyle bütünleştirilmesi, Yönetim kurulu, icra kurulu ve işletme müdürlerinin iç denetim faaliyetinden beklentilerinin değerlendirilmesi gibi unsurlarını içermektedir. (Uygulama Önerisi 1312-1: Dış Değerlendirmeler, md.10). Bu dış değerlendirme çalışmalarının ilk sonuçları, iç denetim yöneticisi ve dış denetim yetkilileri tarafından tartışılmalıdır (Uygulama Önerisi 1312-1: Dış Değerlendirmeler, md.11). Başka bir ifade ile bu değerlendirmelerin her aşamasında iç ve dış denetçi arasında sürekli bir iletişimin olması esastır.

Ülkemizde iç denetçiler ile dış denetçilerin ilişkilerini yönlendiren bir başka düzenleme ise SPK'nın 22No'lu Tebliği'dir. Söz konusu ilişkiye dış denetim açısından yaklaşan tebliğin yirmi yedinci kısmı “Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması” başlığını taşımakta olup, işletmenin iç denetim çalışmalarının kavranmasına, değerlendirilmesine ve bağımsız denetçinin bu çalışmalardan bağımsız denetim sürecinde yararlanmasına ilişkin hükümler içermektedir (Seri X, No. 22 Tebliğ / Bölüm 27; md.2).

Anılan tebliğde iç ve dış denetçilerin, denetim faaliyetleri sırasında benzer yöntemleri kullanılması sayesinde, iç denetim uygulamalarının bağımsız denetim prosedürlerinin içeriği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde yararlı olabileceği belirtilmiştir (Seri X, No. 22 Tebliğ / Bölüm 27; md.4).

SPK'ya göre, iç denetim faaliyetlerinin dış denetim prosedürlerini etkileme düzeyi, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğine bağlıdır. Etkin bir şekilde yürütülen iç denetim faaliyetleri sayesinde bağımsız denetçiler, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskini

değerlendirebilmek için, denetim prosedürlerinin içeriğine ve zamanlamasına etkinlik kazandırabilirler (Seri X, No. 22 Tebliğ / Bölüm 27; md.5).

Ayrıca standartlara paralel olarak SPK da iç denetçilerle belirli aralıklarla toplantı yapılmasını, iç denetim raporlarından haberdar olmayı, iç denetçilerin dikkatini çeken bağımsız denetim çalışmasını etkileyebilecek önemli olaylar hakkında dış denetçilerin bilgi edinmesini, aynı şekilde dış denetçilerin karşılaştığı iç denetim çalışmalarını etkileyebilecek önemli hususları iç denetçilerle paylaşması gerektiğini söylemektedir. (Seri X, No. 22 Tebliğ / Bölüm 27; md.6).

Görüldüğü gibi özel sektörde iç denetçiler, dış denetim tarafından ortaya konulan sonuçları güvenilir kabul edip kendi çalışmalarında kullanırken, dış denetçilerin iç denetim biriminin gerek hizmetlerinden gerekse çıktılarından yararlanması iç denetim biriminin etkinliği, örgüt içindeki bağımsızlığı ve iç denetim yöneticisinin iletişim becerileriyle doğrudan alakalıdır.

Yukarıda belirtilen düzenlemelere ek olarak bankacılık sektöründe Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik iç denetçiler ve dış denetçiler arasındaki ilişkilere yön veren bir başka düzenlemedir. Adı geçen yönetmelikte bu ilişkiye ilgili olarak (2010);

- Denetlenen kurum, bağımsız ve iç denetçiler arasındaki işbirliğinin sağlanması için gerekli tedbirleri alır, iç denetçilerin bağımsız denetçiler tarafından yöneltilen soruları zamanında yanıtlamalarını ve açıklık getirmelerini sağlar, (md. 19)
- Bağımsız denetçi, bilgi sistemleri genel kontrolleri ve bankacılık süreçleri üzerindeki kontrollerle sınırlı olmak üzere denetlenenin iç kontrol ve iç denetim sistemleri bünyesinde yürüttüğü çalışmalarını önemlilik kriteri çerçevesinde değerlendirir (md. 26),
- Bilgi Sistemleri Denetimi (BSD) stratejisi ve planı oluşturulurken, iç denetim raporları, BSD denetim raporları ile denetlenen ve Kurum arasında gerçekleşen yazışmalar dikkate alınır (md. 28),

- Bağımsız denetçi, denetim çalışmasında, denetlenenin iç sistemlerinin yeterliliği ve bağımsızlığı hakkındaki kanaatine bağlı olarak, denetlenenin iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerini göz önünde bulundurarak mümkün olduğunca tekrardan kaçınmaya özen gösterir (md. 37),
- Denetlenenin iç denetçileri ve iç kontrol faaliyetlerinden sorumlu olanlar, kendi raporları dâhil ihtiyaç duyulan bütün bilgileri denetçilere vermekle yükümlüdürler (md. 37) ifadeleri yer almaktadır.

Ayrıca ülkemizdeki bazı aracı kurumların iç kontrol sistemlerinin işleyişi ve prosedürlere uyumu ile ilgili olarak düzenlenecek özel amaçlı bağımsız denetim raporunu SPK'ye göndermeleri zorunlu kılınmıştır (Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, 2008: md.20). Anılan tebliğ iç ve dış denetçilerin ilişkileri hakkında bir düzenleme getirmemiş olup; sadece iç denetim faaliyetinin dış denetçiler tarafından denetlenmesini zorunlu kılmaktadır.

### **2.5.3. Kamu ve özel sektördeki iç denetçilerin dış denetçiler ile ilişkilerinin karşılaştırılması**

İç ve dış denetçi ilişkileri her iki sektörde de oldukça benzerlik göstermektedir. Her iki sektörde de ilişkilerin yürütülmesinden İç Denetim Yöneticisi sorumludur ve yönetici, mükerrer denetimlerin yapılmamasını, bilgi belge alışverişini, üst yönetimin bilgi sahibi olmasını ve her iki taraf için de etkin bir denetim ortamının oluşmasını sağlar. Bir başka benzerlik ise her iki sektörde de dış denetçilerin iç denetim faaliyet sonuçlarından yararlanma oranlarının iç denetim biriminin etkinliğine bağlı olarak değişmesidir. Dış denetçiler denetim planlarını yaparlarken, iç denetimin etkinliğini göz önüne alırlar ve buna bağlı olarak risk düzeyi belirleyip, kanıt toplarlar. Etkin bir iç denetim söz konusuysa kanıtların bir kısmı doğrudan iç denetçiden istenerek elde edilebilir ya da hiç kanıt ihtiyacı duyulmayabilir.

Özel sektörde iç ve dış denetçiler arasındaki ilişkinin bir başka olumlu yanı ise, dış denetim için yapılan giderlere etkisidir. Yapılan çalışmalar, iç denetim faaliyetlerini iyileştirmeye yönelik olarak yapılan harcamaların bağımsız dış denetim faaliyetlerinin

zaman ve para açısından maliyetlerini düşürdüğünü göstermektedir (Scheider, 2009: 42). Kamu sektöründe ise etkin bir iç denetimin her ne kadar dış denetim zamanına yönelik faydaları açıksa da maliyet açısından her hangi bir etkisi yoktur.

## **2.6. Kamu ve Özel Sektördeki İç Denetçilerin Raporlama Faaliyetlerinin İncelenmesi**

### **2.6.1. Kamu sektöründeki iç denetçilerin raporlama faaliyetleri**

Kamu sektöründe iç denetim faaliyetlerinin sonucunda oluşturulan raporların nasıl hazırlanacağı, kimlere iletileceği ve kapsamı gibi konulardan bazılarında 5018 Sayılı Kanun'da, Kamu İç Denetim Rehberi'nde ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te genel hatlarıyla değinilmiş; Kamu İç Denetim Raporlama Standartları'nda ise raporlama süreci tüm detaylarıyla örneklendirilerek açıklanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64. Maddesi'nde yer alan "İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir" (5018 sayılı Kanun, md.64) ifadesinden anlaşılacağı üzere iç denetçiler raporlarını sadece üst yönetime iletmekle yükümlüdürler. Raporun, ilgili diğer birimlere ve İDDK'ya iletilmesinden üst yönetim sorumlu tutulmuştur.

Kamu İç Denetim Rehberi ise raporlama sürecini kanundan biraz daha detaylı olarak açıklamaktadır. Rehber, taslak ve nihai olarak iki çeşit iç denetim raporundan söz etmektedir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2008: III. Bölüm: Raporlama). Buna göre taslak denetim raporu, iç denetçinin, denetlenen birim yöneticisine yönelik olarak hazırladığı geçici rapordur. Bu rapor, belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetlenen birim yöneticisine bir yazı ekinde verilir. Raporun hazırlanışındaki amaç, iç denetçi ve denetlenen birim yöneticisi arasında risklerin önemi ve düzeyi konusunda görüş birliğinin sağlanması ve gerekli önlemlerin alınmasına yönelik anlaşmanın sağlanmasıdır.

denetlenen birimin eylem planına dâhil edilmesidir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2008: III. Bölüm: Raporlama). Bir başka ifade ile iç denetçi taslak denetim raporunu hazırlayarak, denetimleri sırasında tespit ettiği riskleri ve açıklama beklediği konuları denetlenen birime iletir ve sonucunda aldığı görüş ve önerilerle nihai raporunu oluşturur. Eğer denetlenen birimin yöneticisi ve iç denetçi riskler konusunda anlaşma sağlayamazlarsa bu durum nihai denetim raporunda belirtilmektedir.

Rehberde söz edilen nihai denetim raporu ise belirtildiği gibi, denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmeleri de kapsamakta ve iç denetçi tarafından üst yöneticiye sunulmaktadır. Üst yönetici tarafından değerlendirilen rapor, raporda belirtilen birimlere ve strateji geliştirme birimine iletilir. Üst yönetici ile iç denetçi arasında görüş ayrılıkları olması halinde ise durum, İDDK'ya iletilir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2008: III. Bölüm: Raporlama).

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in sekizinci bölümü raporlamaya ilişkin olarak "Raporlama İlkeleri, Raporların Sunulması, İç Denetim Raporlarının Dayanılarak Yapılacak İşlemler ve Birimi Faaliyet Raporu" başlıklı maddeleri içermektedir. Yönetmelik, 5018 sayılı Kanun ve rehberden farklı olarak iç denetim raporunun üslubuna da değinmiştir. Madde 43'e göre iç denetim raporu "kısa, açık, kolay anlaşılır ve tekrara yer vermeyecek bir tarzda" yazılmalıdır. Ayrıca rapor, standartlara uygun olmasının yanında yeterli, kanıtlara dayalı ve tutarlı olmalıdır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: md.43). Yine rehberin diğer düzenlemelerden farklı olarak değindiği bir başka rapor türü ise iç denetim birimince hazırlanan birim faaliyet raporudur. Yıllık faaliyet raporu olarak bahsedilen bu rapor, denetim sonrası bir rapor olmayıp genel olarak;

- bir yıllık faaliyet döneminde yapılan iç denetim faaliyetleri,
- iç denetim biriminin performansı, tespit ve önerileri,
- önerilerden onaylanmayan ve uygulanmayanlar varsa onaylanmama ve uygulanmama nedenleri,
- iç denetçilerin eğitimi,

- yönetime verilen danışmanlık hizmetleri ve diğer faaliyet sonuçları ile ilgili bilgileri içermektedir. (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: md.46).

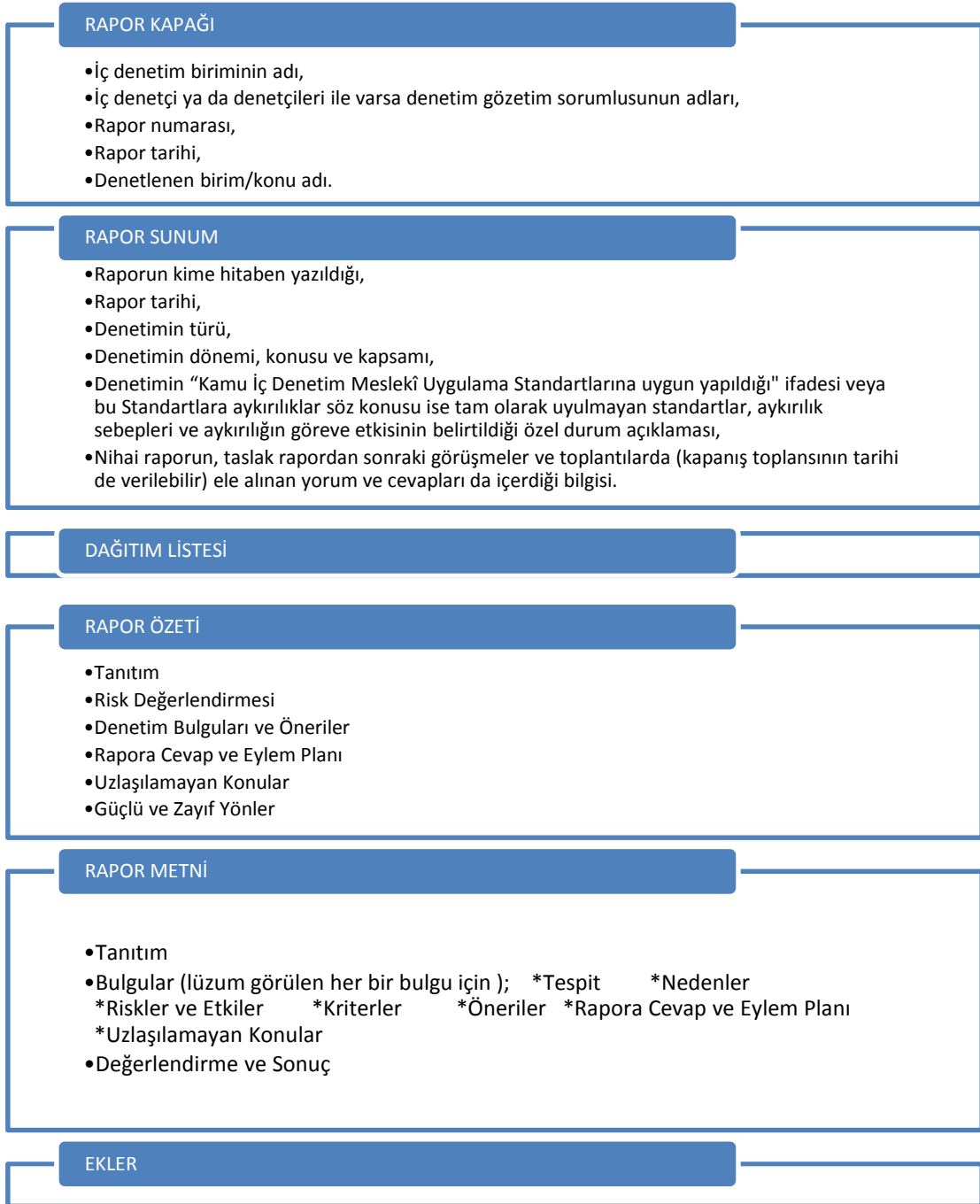
Raporda ayrıca iç denetçilerin eğitimi, yönetime verilen danışmanlık hizmetleri ve diğer faaliyet sonuçları ile ilgili bilgiler de yer alır. İç denetim biriminin yıl boyunca sürdürmüş olduğu çalışmaların genel bir özeti olan rapor, birimin faaliyetlerinin üst yönetim ve İDDK tarafından değerlendirilmesine yönelik olup şubat ayı sonuna kadar Kurula gönderilir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: md.46).

Kamu sektöründeki iç denetim raporlarına yönelik en açıklayıcı düzenleme Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarıdır. Standartlarda detaylı açıklamalara ek olarak raporlamanın neredeyse her safhası için düzenlenmiş örnekler bulunmaktadır. Standarda göre rapor çeşitleri; “denetim raporu, inceleme raporu ve iç denetim faaliyet raporu” olarak üç tanedir (Kamu İç Denetim Raporlama Standartları, 2007: Rapor Çeşitleri). Denetim raporu; her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda hazırlanırken, inceleme raporu danışmanlık faaliyetleri sonunda hazırlanmaktadır. İç denetim faaliyet raporu da yukarıda açıklandığı gibi yıllık faaliyet sonuçlarının genel bir değerlendirmesini içermektedir (Kamu İç Denetim Raporlama Standartları, 2007: Rapor Çeşitleri).

Standartların bir sonraki kısmında belirtilen raporlama ilkeleri genel olarak bir iç denetim raporu nasıl bir üslupla yazılacağı ve içeriğinin neler olması gerektiği hakkında ipuçları vermektedir. Yazım ilkeleri ise doğru, tarafsız, açık, ölçülebilir, kısa (öz), yapıcı, tam, zamanlı, kararlı bir rapor oluşturulması gerektiğini ve bu ifadelerden nelerin kastedildiğini özetlemektedir (Kamu İç Denetim Raporlama Standartları, 2007: Denetim Raporu).

Standartların “Rapor Kapsam ve Biçimi” adlı bölümüne göre bir denetim raporu şekil 7’deki kısımları içermelidir. Bu rapor kısımlarının her birine ait açıklamalar ve örnekler Kamu İç Denetim Standartlarında ve eklerinde yer almaktadır.

Standartların son kısmında belirtilen önemli noktalardan biri de raporların iç denetim birimi yöneticisinin izni olmaksızın kurul dışına verilemeyeceğidir (Kamu İç Denetim Raporlama Standartları, 2007: Raporların Sunulması ve İzleme). Bu maddeden anlaşılacağı üzere iç denetim yöneticisinin rapor üzerindeki hak ve sorumlulukları raporu teslim ettikten sonra da devam etmektedir.



Şekil 7. Kamu sektöründe iç denetim raporu içeriği

**Kaynak:** Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarından (2007) derlenerek düzenlenmiştir.

## 2.6.2. Özel sektördeki iç denetçilerin raporlama faaliyetleri

Uluslararası İç Denetim Standartları ve Mesleki Uygulama Yönergeleri, iç denetim raporlarının içeriği ve hazırlanışlarında dikkat edilmesi gerekenler hakkında bilgi vermektedir.

Nitelik standartlarında; raporlamanın her türlü müdahaleden uzak ve serbest bir şekilde yapılması (Nitelik Standardı 1110 Kurum İçi Bağımsızlık) ve raporlama sırasında iç denetçilerin azami dikkat ve mesleki özeni göstermeleri gerektiği (Nitelik Standardı 1220 Azamî Meslekî Özen ve Dikkat) belirtilmektedir. Bu standartlar ile ilgili olan uygulama önerilerinde ise raporlamanın genel olarak iki başlık altında ele alındığını söyleyebiliriz. Bu başlıklardan ilki, iç denetçilerin danışmanlık hizmeti vermeleri durumunda hazırlayacakları rapora ilişkin önerileri içermektedir. Bu önerilerde; üst yönetime raporlama hakkının iç denetim yöneticisinde olduğu (Uygulama Önerisi 1000.C1-1: İç Denetçilerce Danışmanlık Faaliyetlerinin Yürütülmesine İlişkin İlkeler, md.11) ve raporu hazırlama sürecinde iç denetçilerin yöneticilerin talep ve önceliklerini anlamaları gerektiği (Uygulama Önerisi 1000.C1-2: Resmî Danışmanlık Görevlerine İlişkin Ek Hususlar, md.9) belirtilmiştir. Ayrıca iç denetçilerin tespit ettikleri riske maruz kalınabilecek durumlar hakkında, önemli kontrol zayıflıklarının raporlarında belirtmeleri önerilmiştir (Uygulama Önerisi 1000.C1-3: İdarî Kurumsal Düzenlemelerdeki Danışmanlık Görevlerine İlişkin Ek Hususlar, md.14). Öneriler, danışmanlık faaliyetlerine ilişkin raporların şeklinin, içeriğinin ve gereklerinin görevin niteliğine ve ihtiyaçlara bağlı olarak değişeceğini ve bunların genellikle danışmanlık hizmetini talep eden kişiler tarafından tespit edileceğini; vurgulamıştır. (Uygulama Önerisi 1000.C1-2: Resmî Danışmanlık Görevlerine İlişkin Ek Hususlar; md:15). Ayrıca önerilerde, raporların görev türlerinin uygun bir tanımını ve önemli tavsiyeleri içermesi gerektiği belirtilmektedir (Uygulama Önerisi 1000.C1-2: Resmî Danışmanlık Görevlerine İlişkin Ek Hususlar; md:17).

Nitelik standartları hakkındaki uygulama önerilerinin ikinci başlığı ise yürütülen iç denetim faaliyetleri sonucu (danışmanlık hizmetleri hariç) hazırlanan raporların genel özelliklerini kapsamaktadır. Bu bağlamda önerilerin pek çok maddesinde,

- raporlamanın bağımsız ve objektif bir şekilde yürütülmesinin önemi,
- rapor hazırlanırken iç denetçinin gerekli mesleki özen ve dikkati göstermesinin önemi,
- raporların ilgili kişilere iletilmesinin önemi,
- raporlama sırasında ortaya çıkan kısıtlamaların denetim komitesine bildirilmesi gerekliliği,
- iç denetçiler tarafından yürütülen denetim dışı işlerin raporda yer alması gibi konulara genel hatlarıyla değinilmiştir.

Bunların dışında iç denetçilerin suiistimal olaylarının raporlanmasında ve bu raporların ilgili taraflara açıklanması sırasında dikkat edilmesi gereken kapsam, hukuki düzenlemeler, şekil şartları gibi konular da ayrıntılı olarak açıklanmıştır (Uygulama Önerisi 1210.A2-2: Suiistimalin Soruşturulması, Raporlanması, Çözümüne Kavuşturulması ve İletişim ile İlgili Denetçinin Sorumlulukları). Yine bu önerilerde değinilen bir başka konu ise Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT) kullanıldığında denetçilerin raporlamada nasıl bir yöntem izleyeceğidir. (Uygulama Önerisi 1220-2: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT'ler), Raporlama). Nitelik standartlarına ilişkin uygulama önerilerinin son kısımlarında ise kalite güvence ve geliştirme programları hakkında hazırlanan raporlara da değinilmiştir (Uygulama Önerisi 1320-1: Kalite Programı Hakkında Raporlama). Fakat burada rapor dışı değerlendiriciler tarafında hazırlanmakta, iç denetçilerden ise bu raporda açıklanan önemli yorum ve tavsiyelere cevaben yazılı bir eylem planı hazırlamaları beklenmektedir.

Performans standartlarında da raporlamadan söz edilmektedir. 2060 Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar Standardında genel olarak bir denetim raporunda hangi başlıkların olması gerektiğinden söz edilmiştir. Bu başlıklar;

- iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı,
- önemli riskler,
- kontrol sorunları,
- kurumsal yönetim sorunları,

- denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konular olarak ifade edilmiştir (Performans Standardı 2060 Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar).

Raporlamaya ilişkin en açıklayıcı ve detaylı standart 2400 Sonuçların Raporlanması standardıdır. Bu standartta sırasıyla “2410- Raporlama Kıstasları, 2420- Raporlamaların Kalitesi, 2430- Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması, 2440- Sonuçların Raporlanması” başlıkları bulunmaktadır.

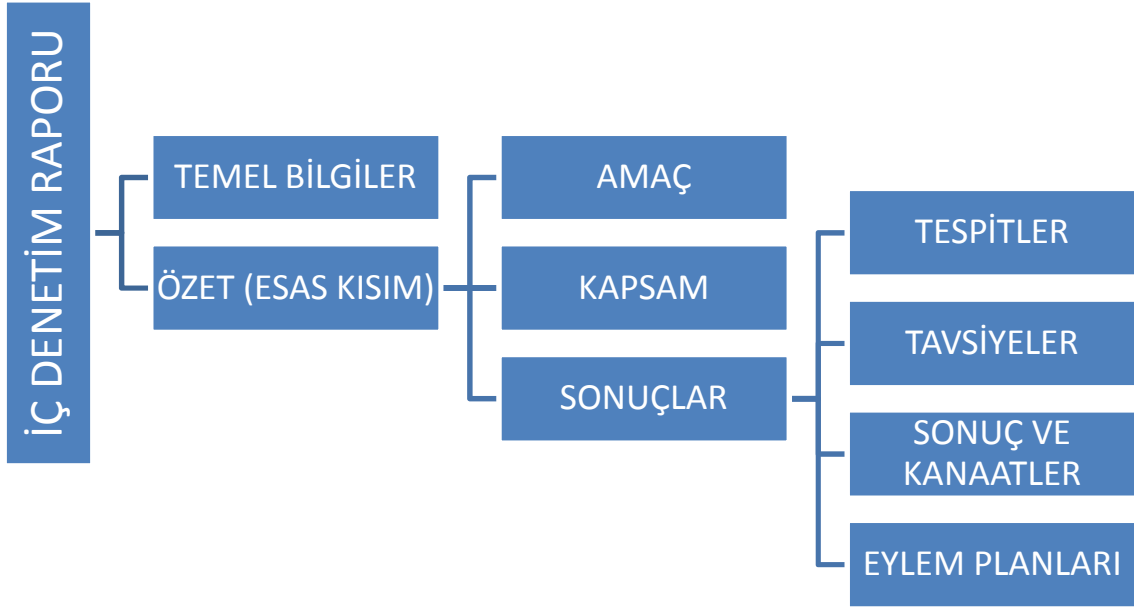
2410 Raporlama Kıstasları Standardı ve ilgili uygulama önerisinde (Uygulama Önerisi 2410-1: Raporlama Kıstasları) yer alan ifadelerle göre genel olarak bakıldığında bir nihai rapor temel (arka plan) bilgiler ve özet adlı iki kısımdan oluşabilir. Temel bilgiler, denetlenen birimi tanıttıcı ifadelerin yanında gerekli bilgi ve verileri içerir. Bu kısım, daha önceki raporlarda bulunan tespitlere, sonuçlara ve tavsiyelere ek olarak; raporun önceden programlanmış bir görevin sonucu mu, yoksa talep üzerine yapılan bir denetimin sonucu mu olduğunu bildirir. Özet olarak adlandırılacak ikinci kısım ise raporun esasını oluşturan iç denetim faaliyetini özetlemektedir. Bu kısım amaçlar, kapsam ve sonuçlar başlıklarını içerir (Uygulama Önerisi 2410-1: Raporlama Kıstasları, md.1-8):

*Amaçlar:* “görev neden yapıldı?”, “görevden beklentiler nelerdi?” sorunlarını cevaplayan kısımdır.

*Kapsam:* “hangi faaliyetler denetlendi?” “denetim ne kadar zamanda yapıldı?” “ kaç iç denetçi görev aldı?” gibi görevin sınırlarını çizmeye yönelik olan soruları cevaplayan kısımdır. Gerekirse bu kısımda hangi faaliyetlerin denetimin kapsamı dışında kaldığı sorusu da cevaplanır.

*Sonuçlar:* tespitler, kanaatler, tavsiye ve eylem planı bölümlerinden oluşur. Tespit kısmı; iç denetçinin vardığı sonuçları ve tavsiyelerini desteklemek ve yanlış anlaşılmasını önlemek için maddi olay ve olgularla ilgili olarak yaptığı açıklamalardır. Tavsiyeler kısmı ise tespit kısmında belirtilen “olanlar” ile “olması gerekenlerin” karşılaştırılmasını içerir. Sonuç ve kanaatler ise iç denetçinin tespit ve tavsiyelerinin genel etkilerini açıklayıp; faaliyet veya program hedeflerinin ve amaçlarının kurumun hedef ve

amaçlarına uyup uymadığını, kurumun hedef ve amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığını ve inceleme konusu olan faaliyetin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığı gibi bilgileri de kapsayabilir. Bütün bu kısımlar Şekil 8’de özetlenmiştir.



Şekil 8. Özel sektör iç denetçileri tarafından hazırlanan iç denetim raporunun kısımları

İç denetçinin isteğine bağlı olarak rapora; denetlenenlerin son denetlemeden bu yana sağladığı gelişmeler, sürdürdüğü faaliyetlerin üzerinde iyi bir kontrol sistemi kurması gibi başarıları; iç denetçinin vardığı sonuç, kanaat ve tavsiyeleri hakkında denetlenenlerin ne düşündüğüne yer verilebilir. (Uygulama Önerisi 2410-1: Raporlama Kıstasları, md.10-11).

Standartlar ve uygulama önerileri bir raporun neler içermesi gerektiğinin yanında nitelik itibariyle de nasıl olması gerektiğini tanımlamışlardır. Raporlamaların Kalitesi başlıklı maddeye göre bir rapor; doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmalı ve zamanında sunulmalıdır (Performans Standardı 2420: Raporlamaların Kalitesi). Öneriler bütün bu kavramları tanımlayarak raporlamanın kalitesi hakkında detaylı bilgi sunmuşlardır.

Performans Standartlarıyla ilişkili diğer uygulama önerilerinde, bir iç denetçinin denetim faaliyetleri sırasında doğrudan ya da dolaylı olarak sahip olduğu ve önceki bölümlerde bahsedilen görev ve sorumluluklarıyla (çevresel risklerin denetimi, kaynak

kullanımı, bilişim sistemlerinin kontrolü, üç aylık raporlama ve özel durum açıklamalarında iç denetçinin rolü vb.) ilişkili olarak hazırlayacağı raporlara da değinilmiştir. Önerilerde bu raporlarda bulunması gereken farklı noktalar ve yöneticilere iletiliş şartlarıyla ilgili ayrıntılar yer almaktadır.

Performans standartlarının raporlama konusunda en çok değindiği noktalardan biri iç denetçi tarafından hazırlanmış raporların kimlere nasıl iletileceğidir. Özellikle uygulama önerilerinde bu konu detaylarıyla anlatılmış, kurum içine ve kurum dışına yapılan raporlamalarda nelere dikkat edileceği, hassas bilgilerin hiyerarşi içine ve dışına nasıl raporlanacağı detaylı olarak açıklanmıştır.

Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik de raporlama konusuna değinmiş ve hazırlanan raporun asgari olarak (Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 2006: md.31);

- a) Tespit edilen sorunlar ve sonuçlara ilişkin özete,
- b) Denetimin kapsam ve amaçlarına,
- c) Detaylı denetim sonuçlarına (tespit edilen hususlar çerçevesinde denetlenen konuya verilen önem derecesi ve ayrıntılı nedenleri),
- ç) Varsa önerilere ve bunların faydalarına,
- d) Üst yönetim tarafından ihtiyaç duyulabilecek diğer bilgilere, yer vermesi gerektiğini vurgulamıştır. Hazırlanan taslak rapor ilgili birimle yapılan nihai görüşmeler sonunda son halini almaktadır.

Adı geçen yönetmelikte en az üç ayda bir iç denetim birimlerinin hazırlayarak denetim komitesine sunduğu faaliyetlere ilişkin rapor da geniş yer tutmaktadır. En az 10 iş günü içinde denetim komitesi tarafından yönetim kuruluna sunulan bu rapor asgari olarak (Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 2006: md.31);

- a) Tamamlanan, devam eden, ertelenen ve iptal edilen denetim faaliyetleri ve yıllık denetim planına uyum düzeyi,
- b) Müfettişlerin raporlama döneminde aldıkları eğitimler,
- c) Önemli muhasebe sorunları ile Kuruma yapılan raporlamalara ve denetim bulgularına ilişkin tereddütlü hususlar,

- ç) Bilgi sistemlerine ilişkin yapılan denetimlerin özeti,
- d) Risk değerlendirmeleri ve bunların özeti,
- e) Denetime ve iç kontrollere ilişkin hata raporları,
- f) Düzeltici önlemleri almaya yetkili yöneticilere intikal ettirilen önemli zayıflıkların giderilmesine yönelik görüşler,
- g) Denetim komitesi ve iç denetim birimi tarafından yer alması uygun görülen diğer konular hakkında bilgiler içermektedir.

Bankalar ayrıca “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi” hakkındaki yönetmeliğin 19. ve 33. maddeleri uyarınca bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri üzerindeki iç kontrolleri hakkında denetim dönemi itibariyle yönetim kurulunca düzenlenecek “Yönetim Beyanı” hazırlayarak bağımsız denetçiye sunmakla yükümlüdürler. Her ne kadar bu konu hakkında iç denetçilere yasal bir görev atfedilmemişse de uygulamaya ve banka içi iç kontrol mekanizmasını en iyi bilen birim olarak bu raporun hazırlanmasında rol almaları muhakkaktır.

### **2.6.3. Kamu ve özel sektördeki iç denetçilerin raporlama faaliyetlerinin karşılaştırılması**

Kamu kuruluşlarındaki düzenlemelere göre iç denetçiler raporu sadece üst yöneticiye sunmakla yükümlüdürler, diğer taraflara ve üst makamlara iletiminden üst yönetici sorumludur.

Özel sektörde ise iç denetçi raporlarını hazırlarken kurum içi ve kurum dışı tarafları göz önüne almak zorundadır. Ayrıca aksi kanunlarda veya kurum içi düzenlemelerde belirtilmediği sürece iç denetim raporu gerekli tedbirleri alabilecek veya alınmasını sağlayabilecek pozisyondaki çalışanlara, denetlenen faaliyetin yönetimine verilmelidir (Uygulama Önerisi 2440-1:Görev Sonuçlarının Raporlanacağı Taraflar, md.5). Özel sektörde kurum içindeki daha üst düzey yetkililere ise sadece özet bir rapor sunulabilir. Raporlar, dış denetçiler, denetim komitesi ve yönetim kurulu gibi diğer ilgili veya etkilenen taraflara da dağıtılabilir.

Kamu sektöründe çalışan iç denetçiler denetim hizmetleri dışında yıllık faaliyet raporu hazırlayarak iç denetim faaliyetleri, iç denetim biriminin performansı, tespit ve önerileri, önerilerden onaylanmayan ve uygulanmayanlar varsa onaylanmama ve uygulanmama nedenleri, iç denetçilerin eğitimi, yönetime verilen danışmanlık hizmetleri ve diğer faaliyet sonuçlarını üst yönetime sunmaktadırlar. Özel sektörde ise standartlar bu değerlendirmelerin Kalite Programı uyarınca dış denetçiler tarafından yapılmasını öngörmektedir. Standartlar, iç Denetim Yöneticisinin, dış değerlendirme raporunda açıklanan önemli yorum ve tavsiyelere cevaben yazılı bir eylem planı hazırlayıp, bu eylem planını uygun bir şekilde takip etmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Her iki sektörde de bir raporda hangi kısımların yer alması gerektiği, rapor hazırlanırken nasıl bir üslup kullanılması gerektiği, raporda hangi özelliklerin bulunması gerektiği gibi özelliklerden bahsedilirken kamuya yönelik olarak hazırlanan raporlama standartlarında örneklere de yer verilmiştir. Özel sektör de raporlamanın iş kolu, şirketin büyüklüğü, raporun sunulacağı taraflar gibi pek çok değişkenden etkilendiği düşünülürse kamuda daha net açıklamaların yer alması oldukça beklenen bir durumdur.

Son olarak kamu kesiminde denetçilerin üst yönetime rapor vermesi gereken konular daha az sayıda ve kesin olarak belirtilmişken, özel sektörde iç denetçilerin önemli olarak addedecekleri her konuda üst yönetime bir rapor hazırlaması önerilmektedir. Örneğin denetim faaliyetleri sırasındaki kaynak kullanımı, yeterli delil toplanamaması, bilişim sistemleri, kontrol süreçleri, çevresel riskler üç aylık raporlamaların etkinliği gibi iç denetçileri ilgilendirebilecek her türlü konuda ne tür raporlar hazırlanması gerektiği ve bu raporların genel içeriği ilgili uygulama önerilerinde açıklanmaktadır.

### 3. Araştırma: Türkiye’de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması

#### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışma, Türkiye’deki iç denetimin, özel sektör ve kamu sektörü uygulamalarını karşılaştırmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda; farklı sektörlerde çalışan iç denetçilerin işe alımlarında, kurum içi pozisyonlarında, üst yönetimle olan ilişkilerinde, görev, yetki ve sorumluluklarında ve raporlamalarında ne gibi farklılıklar veya benzerlikler bulunduğu tespit edilmesi, hangi sektörün hangi konularda daha üstün olduğunun belirlenmesi bu çalışmanın nüvesini oluşturmaktadır.

Ayrıca çalışmada, kamu sektörü iç denetçileriyle özel sektör iç denetçileri arasındaki farklar belirlenen kriterler açısından karşılaştırılarak; gerek teorik alt yapıyla gerek anketlerin incelendiği kısımla denetim literatürüne yeni bir bakış açısı kazandırılması veya en azından var olan bakış açılarının etkin bir şekilde yorumlanması amaçlanmaktadır.

Çalışma, iç denetçilerin istihdam edildikleri sektörün, iç denetim faaliyetlerine nasıl bir etkisi olduğunu ve yasal düzenlemelerin bir iç denetçiyi nasıl etkilediğini görmek açısından önem arz etmektedir. Araştırmanın sonucunda elde edilen bulgular sayesinde, özel sektördeki iç denetimin temelini oluşturan Uluslararası İç Denetim Standartları bağlamında kamu sektöründeki iç denetim uygulamaları değerlendirilecek, çeşitli eleştiri ve öneriler getirilecektir. Her iki sektördeki uygulamaların ikinci bölümde açıklanan düzenlemelerle olan tutarlılığının incelenmesi de iç denetime yönelik mevcut düzenlemelerinin etkinliği ve uygulanabilirliği konusunda fikir verecektir.

Mevcut çalışmalardan çoğu iç denetimi bir süreç olarak incelerken, bu tez çalışması süreçten ziyade iç denetçilerin özelliklerine, bağımsızlıklarına, kurum içindeki konumlarına ve raporlamalarına odaklanmayı amaçlaması bakımından da önem arz etmektedir. Ülkemizdeki sektörler arası mevcut farklılıkları ve benzerlikleri ele alan bu

şekildeki bir çalışmaya rastlanmamış olması çalışmayı özgünlüğü bakımından da önemli hale getirmektedir.

### 3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtlılıkları

Araştırma, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri doğrultusunda istihdam edilen iç denetçilerden Kamu İç Denetçileri Derneği'ne (KİDDER) üye olan 556 kamu iç denetçisini ve İstanbul Sanayi Odası'na belirlenen Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşu ve bu listede yer almayıp İMKB 100 endeksine kote olmuş sanayi dışı kuruluşlarında çalışan (bankalar, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, hizmet işletmeleri) özel sektör iç denetçilerini kapsamaktadır.

Ülkemizde kamuda sektöründe istihdam edilmiş iç denetçi sayısı 2012 yılı Mayıs ayı itibarıyla 728'dir<sup>1</sup>. Sayılardan anlaşılacağı üzere KİDDER'e üye olmamakla birlikte kamu sektöründe görev yapan iç denetçiler mevcuttur. Ancak bu iç denetçilerin isim ve adreslerine ulaşmak oldukça zor olduğundan KİDDER'e üye olan iç denetçilerin bulunduğu evren araştırma kapsamına alınarak daha rahat iletişime geçilmesi ve bu sayede daha çok veri toplanması hedeflenmiştir. Kamu sektöründeki mevcut iç denetçilerin yaklaşık %76'sının derneğe üye olduğu göz önüne alındığında kısıtın doğurabileceği olumsuzlukların büyük ölçüde önüne geçildiği söylenebilir.

Özel sektörde istihdam edilen iç denetçilerin de sayılarının belirlenememesi ve buna bağlı olarak tümüne ulaşma imkânı olmaması bir kısıttır. Çalışmada ulaşılan 500 büyük sanayi kuruluşundaki ve İMKB 100 endeksine kote olmuş şirketlerdeki iç denetçilerin yanı sıra, borsaya kote olup İMKB 100 endeksine girememiş ya da borsaya kote olmamış pek çok özel kuruluşta da iç denetçilerin olduğu muhakkaktır. Gerek globalleşen pazar, gerek SPK, BDDK gibi kurumlar tarafından ortaya konulan düzenlemeler ve yeni Ticaret Kanunu'nun hükümleri sayesinde bu 555 şirketin diğerlerine oranla daha etkin bir iç denetim fonksiyonuna sahip olduğu tahmin edildiğinden bu şirketler seçilmiştir. İkinci bölümde bahsedilen tüm düzenlemelere

<sup>1</sup> <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=67&lst=DuyurularListesi> adresindeki dolu iç denetçi kadroları listesinden 08.08.2012 tarihinde elde edilmiştir.

yönelik şirketler (üretim işletmeleri, bankalar, aracı kurumlar vb. ) bulunduğundan bu örneklemin tüm evreni yansıtan sonuçları barındırdığı düşünülmektedir.

İç denetçi sayıları yanında, taraflara gönderilen anketin iç denetim faaliyetleriyle ilgili olarak sadece belirli noktalara değiniyor olması da iç denetim uygulamalarının geneli ilgili yorumlar yapmak konusunda bir başka kısıttır. Ancak anketlerin kapsadığı konuların buna bağlı olarak da ayrılması gereken zamanın artması, anketlerin eksiksiz ve doğru bir şekilde cevaplanmasında olumsuz bir etkiye sahip olacağından sadece belirli başlıkların alınmış olması daha gerçekçi sonuçların çıkmasını kolaylaştıracaktır.

Çalışmanın bir başka kısıt ise değerlendirmelerin iç denetçilerin bakış açısına göre gerçekleştirilmesidir. Kurum içi pozisyon, işe alım gibi konularda iç denetçi görüşlerinin önemi büyük olsa da, dış denetçilerle ve üst yönetimle ilişkiler, raporlama gibi konularda iç denetçilerin yaptıkları değerlendirmelerin tarafsız bir tutum içinde olamaması mümkündür. Anket çalışmasında, iç denetçilerden kendi işlerinden ziyade genel olarak kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerini göz önünde bulundurmaları istenerek daha objektif bir tutumla hareket etmelerini sağlamak amaçlanmıştır.

### **3.3. İç Denetim Literatürü**

#### **3.3.1. Dünya’da iç denetim literatürü**

İç denetimin gerek teorik çerçevesi gerekse uygulamaları hakkındaki çalışmalar muhasebe alanında son yıllarda oldukça popüler durumdadır. Özellikle 2000’li yılların başında ortaya çıkan muhasebe skandalları sonrası iç denetim uygulamalarını düzenleyen kurum ve kuruluşlar gibi akademisyenler de bu konuya eğilmiş ve iç denetimin etkinliği, maliyetleri, iç denetçi özellikleri gibi konularda pek çok çalışma ortaya koymuşlardır. Bu kısımda sadece araştırma konusunu ilgilendiren güncel çalışmalara değinilecektir.

İç denetimin kamu sektörü ve özel sektördeki durumunu karşılaştıran iki önemli çalışma bulunmaktadır. Bunlardan ilki 1985 yılında Gary Sprakman tarafından Kanada'daki özel sektör ve kamu sektör iç denetim uygulamalarının karşılaştırıldığı çalışmadır. Karşılaştırma sonucunda iç denetimin kamuda hem daha yaygın olduğu hem de daha çok önemsendiği sonucuna varılmıştır (Sprakman,1985: 95). Aynı şekilde Avustralya ve Yeni Zelanda'daki iç denetim uygulamalarını kamu ve özel sektör olarak karşılaştıran Goodwin (2004: 648), yürütülen iç denetim faaliyetlerinin, dış kaynak kullanımının ve dış denetçilerle ilişkilerin her iki sektörde de aynı olduğunu gözlemlemiştir. Fakat çalışmada, kamu iç denetçilerinin kurum içi pozisyonların özel sektördekilere göre daha iyi olduğunu ve kamuda özel sektöre nazaran iç denetçiliğin bir geçiş mesleği olarak görülmediği tespit edilmiştir.

Cohen ve Sayag da (2010: 304) çalışmalarının bir kısmında kamu ve özel sektör karşılaştırması yaparak, üst yönetim desteğinin her iki sektör için de çok önemli olduğunu saptamışlardır.

Uluslararası alanda kamu sektörüne yönelik olarak yapılan pek çok çalışma bulunmaktadır. Davies (2009: 60); Galler ülkelerindeki kamu kurumlarında denetim komitesi ve iç denetim arasındaki ilişkinin kişisel özelliklere, bürokrasiye ve siyasi konjonktüre bağlı olduğu ve her kurum için standart olan bir denetim komitesi yapısının henüz oluşmadığı sonucuna varmıştır.

Dünya Bankası ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 2004 yılında 27 Afrika ülkesinin kamu iç denetçilerinin katılımlarıyla gerçekleştirilen Danışma Forum'unda yapılan anketin sonuçlarını ortaya koyan Van Gansberghe (2005), pek çok önemli noktaya değinmiştir. Katılımcılar, iç denetimi en çok önemseyenlerin muhasebeyle ve finansla ilgili kurum ve bakanlıklar olduğunu, iç denetimin asli görevinin uygunluğu sağlamak ve işlemlerin doğruluğunu denetlemek olduğunu belirtmişler ayrıca iç denetçilerin tavsiyelerinin kuruluşlarca uygulanmasının ülkeden ülkeye hatta kurumdan kuruma farklılık göstermekte olduğunu vurgulamışlardır. Mesleğin profesyonelleşmesini ve iç denetim hakkında yasaların oluşturulması gerektiğini savunan iç denetçiler, ayrıca iç denetimin bağımsızlığının korunması, kalitesinin artması ve denetim komitelerinin özel

ya da kamu her kuruluş için zorunlu hale gelmesini sağlamak amacıyla kamuda üst düzey bir iç denetim kurulunun oluşturulması gerektiğini savunmuşlardır. Ayrıca foruma katılanlar, standartların hem kamu hem de özel sektörde uygulanabilirliğini artırmak açısından, İç Denetim Enstitüsü'nün Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin her iki sektöre göre uyumlaştırılmasını ve her alanda kabul görmesini istemişlerdir (Van Gansberghe, 2005: 70-73).

Vijayakumar ve Nagaraja (2012: 6-7), Hindistan'ın Karnataka eyaletindeki kamu iç denetçilerinin, muhasebe ve denetim faaliyetlerini iş sırasında öğrendiklerini ve sertifikalandırma olanaklarını (CIA vb.), ek ücret ve yükselme olanakları için tercih ettiklerini tespit etmişlerdir. Araştırmaya katılan iç denetçiler, üst yöneticilerin iç denetim faaliyetleri hakkında yeterli bilgilerinin olmadığını ifade etmişlerdir. (Vijayakumar ve Nagaraja,). Ayrıca yazarlar iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin doğrudan stratejik yönetimle bağlantılı olduğunu, iç denetçilerin denetim yaptıkları konulardaki bilgi ve tecrübe eksiklerinin, hata ve hile tespitlerini olumsuz olarak etkilediğini ifade etmişlerdir.

Bangladeş'te yapılan bir araştırmada ise kamuda iç denetim raporunu hazırlayanlar ile raporu kullananların raporlama süreci, denetçi bağımsızlığı ve yeterliliği, hesap verebilirlik, denetim kanıtları ve performans denetimi konularına bakış açılarının ve beklentilerinin farklı olduğu sonucuna varılmıştır (Chowdhury ve Kouhy, 2005: 905).

Malezya'da yapılan çalışmada ise kamudaki iç denetçi sayısının az olması etkin iç denetimi engelleyen en önemli neden olarak tespit edilirken diğer nedenler ise; iç denetim ortamındaki kalite, objektiflik ve iç denetçilerin yetkinliği olarak sıralanmıştır (Ahmad vd., 61: 2009).

Ürdün'deki iç denetim düzenlemelerini inceleyen Rahahleh (2010: 177-178), iç denetim uygulamalarına yeknesaklık ve düzenleme getirecek faktörleri; iç denetim standartlarının uygulamasının artması, iç denetimin uygulanması için neler gerektiğinin belirlenmesi, diğer kişiler tarafından iç denetimin profesyonel bir şekilde algılanması ve yasal düzenlemeler oluşturması şeklinde sıralanmıştır.

Etiyopya'daki kamuya ait bir telekomünikasyon işletmesindeki iç denetim birimini değerlendiren Mihret ve Woldeyohanis (2008: 587-588), değer katan bir iç denetimi biriminin, örgütün hedefleri, stratejileri ve karşılaştığı risk faktörlerinden etkilendiğini belirtmişler ayrıca; değer katan bir iç denetim birimi için örgüt içinde denetim biriminin pazarlamasının yapılması ve stratejik planlamaya dâhil edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Nijerya'da kamu sektörü için yapılan bir çalışmada ise standart denetim rehberlerinin eksikliğinin, konusunda eğitim almamış iç denetçilerin, raporlama yapısının, mesleki bağımsızlığın olmayışının, çalışma alanının net olmayışının, çalışanlara ayrımcılık yapılmasının ve iç denetçinin maruz kaldığı tehditlerin iç denetimin etkinliğini engellediği belirtilmiştir. (Unegbu ve Kida, 2011: 307).

İç Denetçiler Enstitüsü'nün Fransa'daki kolu olan "Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne" tarafından 2005 yılında yapılan araştırmada, iç denetimin hem üst yönetime hem de denetim komitesine rapor vermesinin bağımsızlık ve objektifliği garanti altına aldığı, iç denetçilerin çalışmalarının büyük bir kısmını iç kontrol değerlendirmesi ve uygunluk denetimini kapsayan güvence hizmetlerinin oluşturduğu ve iç denetim birimlerinin yeni düzenlemelerin kurumlarca benimsenmesinde önemli bir rolü olduğu gibi bulgulara varılmıştır (D'onza ve diğerleri, 2006: 846). Bu çalışmadan ilham alan bir başka çalışmada, Belçika'daki İç Denetçiler Enstitüsü danışmanlık faaliyetlerinin güvence hizmetlerine oranla oldukça az olduğu, iç denetçilerin üst yönetimle ilişki düzeylerinin ise yeterli bulunduğu gibi sonuçlara varılmıştır (D'onza ve diğerleri, 2006: 846).

Denetim komitesi ve iç denetçiler arasındaki ilişkiyi inceleyen Goodwin (2003: 274), Avustralya ve Yeni Zelanda'da komitenin iç denetçilerle ilişkilerini belirleyen faktörlerin başında komitenin bağımsızlığı ve muhasebe tecrübeleri olduğunu vurgulamıştır. Malezya'da yapılan başka bir çalışmada da benzer sonuçlara ulaşılmış, bağımsız komite üyelerinin sayısı ile üyelerin mesleki bilgi ve tecrübeleri ve denetim programlarını, bütçelerini, çalışma kağıtlarını gözden geçirme oranları arttıkça iç

denetçilerin finansal tablo denetimlerine katkılarının arttığına dair bir görüş ortaya konulmuştur (Zain vd., 2006: 14).

İç denetçiler ve yöneticiler arasındaki ilişkiyi inceleyen Sarens ve De Beelde (2006: 238), yönetimin beklentilerinin denetçiler üzerinde büyük bir etkisi olduğunu ve iç denetçilerin bu beklentileri karşılamak için yöneticilerin desteğine ihtiyaç duyduklarını belirlemişlerdir. Çalışmada ayrıca CEO'ların iç denetçilerden, örgütün karmaşıklaşmasından doğan kontrol zayıflıklarını telafi etmelerini bekledikleri belirtilmiştir.

İç denetim raporlarının yatırımcı güvenine ve yatırım kararlarına etkisini araştıran Holt ve DeZoot (2009: 71), kamuya açıklanan yönetimle ilgili raporlara (finansal tablolar, dış denetçi raporu, kurumsal yönetim raporları vb.) iç denetim raporlarının da eklenmesinin yatırımcıların gözlemledikleri başarıyı ve güvenilirliği artırdıklarını öne sürmüşlerdir. Ayrıca iç denetim raporlarının finansal raporlamaya olan güveni, hile riski fazla olan şirketlerde hile riski az olan şirketlere nazaran daha fazla etkilediğini belirtmişlerdir (Holt ve DeZoot, 2009: 71).

Özel sektöre dair yapılan çalışmalarda da iç denetimle ilgili pek çok konu aydınlatılmaya çalışılmıştır. Goodwin-Stewart ve Kent (2006: 401), işletmelerde denetim komitesinin varlığının, denetim komitesinin sık aralıklarla toplantı yapmasının, denetim komitesindekilerin uzmanlık seviyelerinin artmasının, dış denetime harcanan paranın yüksekliğiyle doğru orantılı olduğunu savunmakla beraber; yüksek dış denetim ücretlerinin iç denetim düzeyinin yüksek olduğu firmalarda görüldüğünü savunmuşlardır. Bir başka ifade ile denetim komitesi, iç denetim ve dış denetimi yönetim açısından birbirini tamamlayan bir mekanizma olarak görmüşlerdir.

Sırbistan'da yapılan bir çalışma ise, iç denetimin öneminin özel kuruluşlar tarafından fark edilmesine rağmen iç denetçilerin görevlerinin tam olarak anlaşılmadığını ve iç denetimin görev ve sorumluluklarıyla, raporlamasının işletmenin yasal yapısına bağlı olduğunu tespit etmiştir (Ljubisavljevic ve Jovanovic, 2011: 139).

Avustralya'daki iç denetim birimlerinin diğer çalışanlar tarafından nasıl algılandığını, etkinliğini ve etkinliğin ölçülmesini araştıran Soh ve Martinov-Bennie (2011: 618), kurumsal açıdan iç denetim faaliyetlerinin çalışma alanı ve yetkileri itibarıyla genişlediğini ayrıca öneminin arttığını ifade etmişlerdir. Ancak araştırmaya göre iç denetimin etkinliğini ölçmede henüz ortak bir paydada birleşilememiş olduğundan, iç denetimi değerlendirme faaliyetlerinin iç denetimle aynı oranda gelişmediğini söylemişlerdir (Soh ve Martinov-Bennie, 2011: 618 ).

Van Peurse 2004 ve 2005 yıllarında Yeni Zelanda'daki iç denetim faaliyetlerine ilişkin iki önemli çalışma yapmıştır (Cooper ve diğerleri, 2006: 828). Bunlarından ilkinde iç denetçilerin görev ve otoriteleri incelenmiş, iç denetçilik mesleğinin getirdiği nitelikleri ve sorumlulukları taşıyan iç denetçilerin mevcut fakat az sayıda olduğu bulunmuştur. Ayrıca, bağımsız çalışan (outsourced) ve deneyimli iç denetçilerin yönetim üzerindeki etkilerinin daha fazla olduğu ve muhasebe eğitimi almış iç denetçilerin daha üst kademelerde yer aldığı sonuçlarına varılmıştır (Van Pursuem, 2004: 388-390). İkinci çalışmada ise "iç denetçi, yönetim hakkında raporlama yapabilecek düzeyde yöneticilerden uzak kalırken aynı anda yönetimin performansını artırmaya yönelik çalışmalarda bulunmanın gerginliğiyle nasıl başa çıkabilir?" sorusunda cevap aranmıştır (Van Pursuem, 2005: 489-512). Çalışmanın sonucunda yönetimle ve diğer çalışanlarla resmi ve gayri resmi iletişim ağlarının varlığının, iç denetçinin rolünün belirlenmesinde iç denetçinin kendisinin ne kadar etkisi olduğunun ve iç denetçinin başta İç Denetçiler Enstitüsü olmak üzere mesleki kuruluşlarla bağlantılarının bu gerginliğin düzeyini belirleyen faktörler olduğu tespit edilmiştir.

Arena ve Azzone (2009: 54-57), İtalyan özel sektöründe iç denetimin etkinliğine yön veren örgütsel unsurları: 1- iç denetim ekibinin özellikleri, 2- denetim süreci ve denetim faaliyetleri, 3- örgütsel bağlantılar olarak tanımlamışlardır. Ayrıca denetim etkinliğinin çalışan başına düşen iç denetçi sayısı arttıkça, iç denetim yöneticisinin İç Denetçiler Enstitüsü ile bağları çoğaldıkça, kurumdaki risk değerlendirme uygulamaları ilerledikçe ve denetim komitesinin etkinliği yoğunlaştıkça arttığını gözlemlemişlerdir.

CIA belgelerinin iç denetçiye ve denetim faaliyetlerine etkilerini inceleyen Myers ve Gramling (2007: 76-77), bu sertifikanın iç denetim birimi içinde yükselmeye ve diğer işletmelere transferde kolaylık sağladığını belirtmekle birlikte bu sertifikaya sahip olmanın işe alımda ya da denetim dışı alanlarda ilerlemede bir etkisi olmadığını saptamışlardır.

Dış denetçilerle ilişkiyi araştıran güncel çalışmalardan birinde ise iç denetim biriminin danışmanlık hizmeti vermesi durumunda dış denetçilerin iç denetçilerin yaptıkları çalışmalara daha az önem verdikleri ve yardımlarını daha az kullandıkları belirlenmiştir (Munro ve Stewart, 2010: 353-384).

### **3.3.2. Türkiye’de iç denetim literatürü**

Ülkemizde iç denetim alanında yapılan akademik çalışmaların bir kısmı teorik bir çerçevede hazırlanmış olup, herhangi bir araştırma içermemektedir. Fakat son dönemlerde özellikle kamu sektöründeki denetim faaliyetlerine ilgi çoğalmış, bu konuda yapılan araştırmaların sayısında da bir artış meydana gelmiştir. Özel sektöre ilişkin yapılan araştırmalar da ülkemizdeki iç denetim faaliyetleri hakkında genel bir profil çizmektedir.

116 iç denetçinin cevapladığı anket sonuçlarına göre Türkiye’deki iç denetim profili hakkında genel bir çerçeve çizen Memiş’in araştırmasında dikkate alınması gereken noktalardan bazıları şunlardır: iç denetçilerin sadece yaklaşık %15’lik kesimi ülkemizde iç denetime yeterli önemin verildiğini düşünmektedirler, %70’lik kesimi iç denetimin yasal olarak zorunlu olması gerektiğini düşünmektedirler, iç denetçilerin büyük bir kısmı bağımsız (%75) olduğunu ve üst yönetimin desteğini aldıklarını (%60) düşünmektedirler (Memiş, 2007: 474-476).

Yılcı (2006: 183), 2002 yılında iç denetim alanında yapılmış ilk kapsamlı çalışmalardan birini gerçekleştirmiş; 500 büyük sanayi kuruluşunun 169’undan elde edilen verilerden yararlanarak denetim departmanının varlığı ve iç kontroldeki kontrol

risk düzeyi arasındaki ilişkiyi onaylamış, iç kontrol ve iç denetimde karşılaşılabilecek temel sorunlara değinmiştir.

Uluslararası iç denetim standartlarının Türkiye uygulamasını araştıran Karcıoğlu ve Yanık (2010: 240), Yılcı gibi ilk 500 sanayi kuruluşunu hedef almış ve yanıtlanan 316 anket sonucunda; bazı iç denetim standartlarına uyumun, çalışan sayısı ve sektöre göre farklılık gösterdiği sonuçlarına varmıştır.

İMKB- İmalat Sanayi Endeksi'ne kayıtlı şirketlerde risk odaklı iç denetimin, şirketlerin finansal risk düzeyi üzerindeki etkisine ilişkin bir araştırma yapan Kara ve Yereli(2012: 84), şirketlerin finansal risklerden korunmaya ve daha etkin bir iç denetime ihtiyaç duymaları sebebiyle risk yönetimini benimsediklerini, iç denetim biriminin risk yönetiminde önemli bir rol oynadığını, risk odaklı iç denetim anlayışının oldukça yaygın olduğunu tespit etmişlerdir. Araştırmadan çıkan başka bir önemli sonuç ise katılımcı şirketlerin %74'lük kısmında sertifikalı iç denetçi bulunmayışının görülmesidir.

Kurumsal yönetim anlayışında iç denetimin rolünü inceleyen Abdioğlu (2008: 204-205), İMKB 100 şirketlerinde yaptığı araştırma sonucunda 47 şirketin anket cevaplarından yararlanarak, kurumsal yönetim anlayışının söz konusu şirketlerde uygulanmasında iç denetimin olumlu ve önemli bir rolü olduğunu tespit etmiştir. Bu anlamda iç denetim, güvence hizmeti sağlayarak kurumsal yönetim anlayışının uygulanmasını sağlamakta, bağımsız bir kontrol mekanizması olarak ve kurumsal yönetim mekanizmaları arasında iş birliği sağlayarak bu anlayışın etkinliğini artırmaktadır.

Mandacı ve Kahyaoğlu (2012: 61) ise iç denetimin ve kurumsal yönetimin, kurumsal risk yönetimindeki rolünü incelemişlerdir. İMKB'deki finansal olmayan şirketler üzerinde yapılan araştırmanın sonuçlarına göre, denetim komitesinin varlığıyla, kayıtlı sermaye, halka açıklık oranı, yoğunlaşmış sahiplik arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.

Ülkemizdeki şirketlerde faaliyet gösteren denetim komitelerinin iç denetimin etkinliğine katkılarını İMKB-100 şirketleri üzerinde inceleyen Sevim ve Eliuz (2007: 69), denetim komitelerinin bütçe hedeflerini tutturma düzeyleri açısından mali sektör ve hizmet sektörünün, diğer sektörlere oranla daha etkin olduğunu gözlemlemiştir.

Bankacılık sektöründeki iç denetim faaliyetlerine ilişkin çalışmalar da bulunmaktadır. Bankalardaki denetim komitelerine yönelik bir araştırma yapan Kurt ve Akyüz (2009: 254-255), iç denetim ve iç kontrol personelinin denetim komitesinin görev ve sorumluluklarını etkin olarak yerine getirdiklerini düşündüğünü tespit etmişlerdir. Etkinliğin artırılması konusunda da, denetim komitesi üyelerine performans kriterleri oluşturulması, iletişim kanallarının etkinliğinin artırılması, yasal düzenlemelerin artırılması gibi öneriler getirmişlerdir. Kamu bankalarındaki iç denetim faaliyetlerini araştıran Kiracı ve Çorbacıoğlu (2008: 345-349) ise Ziraat Bankası'nı incelemiştir. Çalışmada banka içi ve dışı düzenlemelerle kontrol faaliyetlerinin risk odaklı denetimlere dönüşümü ortaya konmuş, örgüt kültürünün ve teknolojinin etkileri vurgulanmıştır.

Aracı kurumlardaki iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine yönelik olarak ise Özbilgin (2010: 235-241), ülkemizdeki mevcut düzenlemeleri ile uluslararası standartları karşılaştırmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkartılan “Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” ile uluslararası standartlar (COSO vb.) arasında iç kontrol ve iç denetim tanımları başta olmak üzere pek çok uyumsuzluk olduğu tespit edilmiş ve bu konuda çeşitli önerilere yer verilmiştir.

Özellikle 5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra kamu sektöründeki iç denetim faaliyetlerine yönelik çalışmaların sayısı artış göstermiştir. Çalışmaların büyük bir kısmı anket aracılığıyla iç denetçi görüşlerinden yararlanılarak ortaya konmuştur. Bahsedilen kanunun üniversitelerdeki iç denetim faaliyetlerine etkilerini araştıran Tektüfekçi (2011: 108), 2009 yılında henüz üniversitelerin sadece %36'sında iç denetim biriminin var olduğunu tespit etmiştir.

5018 sayılı Kanun'dan sonra kamudaki iç denetim uygulamalarındaki geçiş sürecini ve karşılaşılan sorunları araştıran Güner (2009: 224-225), iç denetim ile ilgili farkındalık düzeyinin oldukça düşük olduğunu, paydaşların iç denetimin güncel işlevleri ve rolleri hakkında bilgi sahibi olmadıklarını, üst yönetimin gerekli desteği sağlamadığını 174 iç denetçiden aldığı bilgiler ışığında ortaya koymuştur. İç denetimin kamu için yeni bir uygulama olduğunu belirten Güner zaman geçtikçe bu anlayışın değişeceğini savunmaktadır.

Üniversitelerdeki muhasebe eğitimi, iç denetçilik mesleği açısından üniversitelerde görevli iç denetçilerin değerlendirmesini sağlayan Özbek (2011: 73-80), iç denetçilerin genel muhasebe ve finansal tablolar analizi bilgilerinin genel olarak lisans eğitiminde kazanılması gerektiği kanısında olduklarını tespit etmiştir. Ancak araştırmaya katılan üniversitelerde görevli 71 iç denetçinin büyük bir kısmı tarafından devlet muhasebesi, denetim, risk analizi, teknoloji tabanlı denetim etik davranış, tarafsızlık takım çalışması gibi becerilerin meslek içi eğitimde kazanılacağı cevabı verilmiştir.

Memiş (2010: 210), kamu iç denetçi adaylarının eğitim programlarına yönelik bir inceleme yapmıştır. 81 iç denetçi adayının görüşlerine göre; eğitim programı yeterli olup, program henüz çok yeni olduğundan ortaya çıkan aksaklıkların zamanla düzeltilebileceği savunulmuştur.

Kamu sektöründeki iç denetim faaliyetlerinin daha iyi bir noktaya ulaşabilmesi için neler yapılması gerektiğini 90 iç denetçiye soran Gerekan (2010: 14), “iç denetimin farkındalığının artırılması”, “bağımsızlığın sağlanması”, “İDKK'nın güçlendirilmesi”, “iç denetimde yeknesaklığın sağlanması”, “iç denetçi sayısının artırılması”, “iç denetçilerin görev sınırlarının net bir şekilde belirlenmesi” önerilerini almıştır. Gerekan 2009 yılında ise Pehlivanlı ile bir çalışma yaparak kamu kurumlarında denetim komitelerinin kurulması ile ortaya çıkabilecek sonuçları belirlemek amacı ile iç denetçi görüşlerine başvurmuştur. 71 iç denetçi, denetim komitelerinin finansal raporların etkili bir şekilde incelenmesini ve iyi bir kurumsal yapıya sahip olunmasını sağlayacağını belirtmiş, kurum kültürünün uygun olmaması ve yasal zorunluluk olmaması nedenleriyle denetim komitelerinin kurulmadığını ifade etmişlerdir. Ayrıca denetim

komitelerinin varlığının finansal tablolara güveni artıracaklarını düşünen iç denetçilerin ufak bir yüzdesi denetim komitelerinin etkin olarak çalışamayacağını düşündüklerini ifade etmişlerdir (Gerakan ve Pehlivanlı, 2009: 144-145). Aynı yazarlar bir başka çalışmalarında ise kamu iç denetçilerinin tatmin düzeylerini belirlemeye yönelmişler, kamu iç denetçilerinde elde ettikleri 103 anketin sonucunda kamu iç denetçilerinin cinsiyetleri ve yaşları açısından iş tatmin düzeylerini etkileyen ücret faktöründe istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulmuşlardır. (Gerakan ve Pehlivanlı:2010: 40-52).

Kamu iç denetçilerine yönelik yapılmış en kapsamlı çalışmalardan biri de Bilge ve Kiracı'nın iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörleri tespit etmeyi amaçladıkları çalışmadır. 361 iç denetçinin verdiği cevaplar doğrultusunda; iç denetimin gelişimini ve yaygınlaşmasını önleyen faktörler: iç denetimin yanlış kavranması ve öneminin anlaşılmaması, üst yönetimin yeterli desteği vermemesi, iç denetimin farkındalığını sağlayacak faaliyetlerin yetersizliği, kurumdaki direnç ve ön yargının giderilmemesi, İDKK'nın iç denetim sistemi içindeki mevcut konumu olarak belirlenmiştir (Bilge ve Kiracı, 2010: 204).

İl özel idarelerindeki iç denetim sistemlerini kuruluş aşamalarında değerlendirmeye yönelik bir araştırma yapan Koçak ve Kavakoğlu (2010: 143-145), erkek iç denetçi sayısının çok fazla olduğunu, iç denetçilerin büyük bir kısmının önceki görevinin vergi denetmenliği olduğunu, iç denetime yeterince önem verilmediğini düşündüklerini, üst yöneticinin farkındalık düzeyinin yüksek olmadığı ancak üst yöneticilerin karar verme konusunda serbest oldukları düşüncesini paylaştıklarını tespit etmişlerdir.

İç denetim etiğinin kamu iç denetçiler tarafından algılanışına ilişkin bir çalışma yapan Özdemir (2010: 15-16), meslek etiği eğitimlerinin ve sıklıklarının yeterli olmadığını, iç denetçilerin etik kuralların kaynağı olarak meslek standartlarını, toplumsal değerleri, kişi vicdanını ve yasaları gördüğünü, ayrıca iç denetçilere göre etik değerlerin denetim faaliyeti üzerinde son derece etkili olduğunu 47 kamu iç denetçisine yaptığı anket neticesinde tespit etmiştir.

### 3.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmadaki ideal evren Türkiye'deki bütün iç denetçileri oluştursa da yukarıdaki kısıtlılıklar doğrultusunda gerçekçi evren (hedef veya soyut evren) KİDDER'e üye olan kamu iç denetçilerinden ve Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşunda ve İMKB 100'e kote olmuş sanayi dışındaki alanlarda faaliyet gösteren özel sektör işletmelerindeki iç denetçilerinden oluşmaktadır.

Araştırma, kamu ve özel sektördeki iç denetim uygulamaları arasındaki farklılıkları ortaya koymayı amaçlayan, tanımlayıcı ve durum saptayıcı bir çerçevede yürütülmektedir.

Veri analizini kolaylaştırması, hızlı geri dönüş ve evrendeki kişilere ulaşmayı kolaylaştırması gibi üstün yönleri sebebiyle araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Genel olarak iç denetçilere e-posta ve kargo yoluyla ulaştırılan anketler, kimi zaman da iç denetçilere elden teslim edilmiştir.

Çalışmada kullanılan anket formunun hazırlanmasında, ilgili literatürden, daha önce yapılmış ulusal ve uluslararası anket çalışmalarından, kamuya ait düzenlemelerden ve Uluslararası İç Denetim Standartları'nda yer alan ifadelerden yararlanılmıştır. Hazırlanan anket formu, denetim alanında uzmanlaşmış akademisyenlere ve 3 iç denetçiye gösterilmek suretiyle pilot bir çalışmaya tabi tutularak son halini almıştır.

Anket formu toplam 38 sorudan oluşmaktadır. İlk bölümde yer alan 8 soru; tecrübe, eğitim, yaş, sertifika sahipliği gibi iç denetçilerin kişisel özelliklerini ve çalıştıkları kurumlarda yürütülen iç denetim faaliyetlerinin türlerini belirlemeye yöneliktir. İlgili anket çalışmanın ekinde yer almaktadır.

İkinci bölümdeki sorularda ise işe alım ve iç denetçilerin nitelikleri (5), kurum içi pozisyonları (2), iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları (10), üst yönetimle ilişkiler (3), dış denetçilerle ilişkiler (4), raporlama (3) ve genel olarak iç denetime bakış (3) ile ilgili toplam 30 soru yer almaktadır. Bu sorular 5'li Likert ölçeğine göre

hazırlanmış olup; 1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4- Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum ifadelerini içermektedirler.

Gönderim sırasında anketlerin konulduğu zarflara veya e-posta metinlerine iç denetçilerin bu çalışmaya katılımlarının önemi, anketlerin doldurulması ve iletişim adreslerini içeren ve gizlilik konusunda taahhütte bulunulan bir kapak yazısı da eklenmiştir. Bu kapak yazısı katılımcılara doğrudan hitap etmek için isimlerine özel olarak gönderilmiş olsa da anketten bağımsız olmasından dolayı herhangi bir öznel yargıya varılmasına veya gizliliğin zedelenmesine sebep olmamıştır.

E-postayla gönderilen anketlerdeki kapak yazısında, anketin olduğu internet adresini içeren bir link bulunmaktadır. İlgili internet sitesinden alınan hizmet sayesinde, anketi dolduran katılımcıların aynı IP'ye sahip başka bir bilgisayardan anketi tekrar görmeleri veya doldurmaları söz konusu olmamaktadır. Bu durum anketin mükerrer doldurulmasını engellemekte ve güvenilirliğini artırmaktadır. Kargoyla gönderilen anketlerin de araştırmacılara alıcı ödemeli olarak geri gönderilmesi istendiği belirtilmiş böylelikle katılımın artırılması amaçlanmıştır.

KİDDER'in web sayfasından alınan üye listesinden, kamu kuruluşlarına ve işletmelere ait internet sayfalarından, Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun internet sitesinde yer alan şirket bilgilerinden yola çıkılarak 283 kamu, 338 özel sektör olmak üzere toplam 621 iç denetçinin isim ve iletişim adresleri belirlenmiştir. Gönderilen 621 anketin toplam 265 (123 kamu ve 142 özel sektör) tanesi tarafımıza ulaşmış, 13 tanesi eksik cevaplandığından analize dâhil edilmemiştir. Sonuç olarak elde edilen 252 (119 kamu ve 133 özel sektör) anketle, geri dönüş oranı yaklaşık %41 olarak tespit edilmiştir. Literatür kısmında da özet olarak bahsedilen ülkemizde iç denetçilere uygulanmış mevcut araştırmalardaki anket sayısı ve geri dönüş oranı incelenerek bu oranın değerlendirme açısından yeterli ve evreni temsil edecek nitelikte olduğuna karar verilmiştir.

Araştırma sonucunda elde edilen cevaplar SPSS 16 paket programı kullanılarak gerçekleştirilmiş olup; yapılan istatistiksel tüm analizlerde anlam düzeyi %5 olarak alınmıştır.

### **3.4.1. Güvenilirlik**

Yapılan anket çalışmasının içsel tutarlılığının ölçümünde, yaygın olarak kullanılmakta olan ve Cronbach Alfa olarak bilinen alfa katsayısından yararlanılmıştır. Toplam 30 sorunun yer aldığı Likert Ölçeği'ne göre hazırlanmış ikinci bölümün Cronbach Alfa katsayısı SPSS programı yardımıyla 0,86 olarak hesaplanmıştır. 0,5 ve üzerindeki değerlerin anlamlılık ifade ettiği bilgisinden yola çıkılarak bireylerin ifadelerine ilişkin değerlendirmelerinin kendi içerisinde tutarlı olduğu sonucuna varılabilir.

### **3.5. Bulgular**

Bu bölümde ankete verilen yanıtların genel bir özeti sunulacak ve bu yanıtlardan bazıları çeşitli analizlere tabi tutularak istatistiksel temellere dayanan değerlendirmeler ortaya konmaya çalışılacaktır. Bu çalışmanın amacı gereği en önemli nokta kamu ve özel sektör iç denetçileri karşılaştırması olduğundan bulgular bu sektörel ayırım ışığında sunulacaktır.

Bulguların yüzdeler dağılımları yapılırken boş bırakılan cevaplar göz ardı edilmiş, genel toplam için değil (252 iç denetçi) o soruya verilen toplam yanıt sayısına göre yüzdeler alınmıştır.

### 3.5.1. Demografik özellikler

Ankete katılan iç denetçilerin yaş aralığı, denetim tecrübesi, eğitim durumu ve mezun olunan bölüm sorularına verdikleri yanıtların frekans dağılımları Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo 3. Ankete katılan iç denetçilerin demografik özellikleri

Yaş Aralığı	Sayı	Yüzde	Eğitim Durumu	Sayı	Yüzde
25-35	110	45,1	Lisans	174	69,3
36-45	84	34,4	Yüksek Lisans	67	26,7
46-55	45	18,4	Doktora	10	4
56-65	5	2	<b>Mezun Oldukları Bölümler</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Denetim Alanındaki Tecrübe</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>	Ekonometri	1	0,4
0-5 yıl	70	27,8	Endüstri Mühendisliği	3	1,2
6-10 yıl	76	30,2	İktisat	89	35,3
11-15 yıl	45	17,9	İşletme	76	30,2
16-20 yıl	32	12,7	Kamu Yönetimi	28	11,1
21-25 yıl	17	6,7	Maliye	25	9,9
26 yıl ve üstü	12	4,8	Diğer	30	11,9

Ankete katılan iç denetçilerin büyük bir kısmı (%79,5) 25-45 yaşları arasındadır. Buna bağlı olarak katılımcıların yarısından fazlasının (%58) denetim alanındaki tecrübeleri 0 ila 10 yıl arasında dağılmıştır. %70'e yakın bir kısmı üniversite mezunuyken kalanları yüksek lisans (%26,7) ve doktora (%4) derecesine de sahiptir.

İktisat (%35,3) ve işletme (%30,2) bölümleri mezunları ankete katılan iç denetçilerin büyük bir kısmını oluştururken diğer iç denetçiler maliye, kamu yönetimi, endüstri mühendisliği, ekonometri gibi bölümlerden mezun olmuşlardır. 30 iç denetçi (%11,9) ise listede yer almayan bir bölümden mezun olmuştur.

Yöntem kısmında da bahsedildiği gibi anketi yanıtlayan 252 iç denetçinin 119 tanesi (%47,2) kamu sektöründe, 133 tanesi (%52,8) özel sektörde çalışmaktadır. Kamu sektörü iç denetçilerinin yaşları, denetim alanındaki tecrübeleri, eğitim dereceleri ve bitirdikleri bölümler Tablo 4'te özetlenmiştir. Tablo 5'de ise özel sektör iç denetçilerinin demografik özellikleri gösterilmektedir.

Tablo 4. Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin demografik özellikleri

Yaş Aralığı	Sayı	Yüzde	Eğitim Durumu	Sayı	Yüzde
25-35	28	25	Lisans	87	72,9
36-45	51	45,5	Yüksek Lisans	29	24,6
46-55	28	25	Doktora	3	2,5
56-65	5	4,5	<b>Mezun Oldukları Bölümler</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Denetim Alanındaki Tecrübe</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>	Ekonometri	-	-
0-5 yıl	19	16	Endüstri Mühendisliği	-	-
6-10 yıl	26	21,8	İktisat	41	34,5
11-15 yıl	27	22,7	İşletme	29	24,4
16-20 yıl	23	19,3	Kamu Yönetimi	20	16,8
21-25 yıl	14	11,8	Maliye	15	12,6
26 yıl ve üstü	10	8,4	Diğer	14	11,8

Tablo 5. Araştırmaya katılan özel sektör iç denetçilerinin demografik özellikleri

Yaş Aralığı	Sayı	Yüzde	Eğitim Durumu	Sayı	Yüzde
25-35	82	62,1	Lisans	88	66,2
36-45	33	25	Yüksek Lisans	38	28,6
46-55	16	12,9	Doktora	7	5,3
56-65	-	-	<b>Mezun Oldukları Bölümler</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Denetim Alanındaki Tecrübe</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>	Ekonometri	1	0,8
0-5 yıl	51	38,3	Endüstri Mühendisliği	3	2,3
6-10 yıl	50	37,6	İktisat	48	36,1
11-15 yıl	18	13,5	İşletme	47	35,3
16-20 yıl	9	6,8	Kamu Yönetimi	8	6
21-25 yıl	3	2,3	Maliye	10	7,5
26 yıl ve üstü	2	1,5	Diğer	16	12

İç denetçilerin yaşları hakkında genel bir değerlendirme yapıldığında özel sektöründeki iç denetçilerin kamu sektöründekilere oranla daha genç bir profil çizdiği söylenebilir. Zira özel sektörden ankete yanıt verenlerin büyük bir kısmı (%62,1) 25-35 yaşları arasındayken kamu sektöründekiler, çoğunluğu (%45,5) 36-45 yaş arası olmak üzere 25-55 yaş arasındadırlar.

Tablo 4 ve 5'e bakıldığında yaş dağılımına bağlı olarak özel sektör iç denetçilerinin tecrübelerinin kamu sektöründeki iç denetçilere oranla daha az olduğu görülmektedir. Kamu sektöründeki iç denetçilerin tecrübelerinin çoğunluğu (%63,8) 6 ila 20 yıl

arasında dağılmışken, özel sektör iç denetçilerinin çoğunluğu (%75,9) 0 ila 10 yıl arasında tecrübe sahibidirler.

Eğitim durumlarına baktığımızda, özel sektördeki iç denetçilerin lisansüstü eğitim almış olma oranlarının kamu sektöründekilerin oranlarına yakın olmakla beraber bir miktar daha yüksek olduğu görülmektedir. Kamu sektöründeki iç denetçilerin %33,9 yüksek lisans ya da doktora mezunuyken kamu sektöründe bu oran %27,1'dir.

Mezun olunan bölümler ele alındığında özel sektörde kamu sektörüne oranla daha değişken bir tablo göze çarpmaktadır. Ankete katılan kamu iç denetçileri iktisat başta olmak üzere (34,5), işletme (%24,4), kamu yönetimi (%16,8) ve maliye (%12,6) mezunuyken, özel sektörde iktisat (%36,1) ve işletme (%35,3) ağırlıklı olmak üzere, kamu yönetimi (%6) ve maliye (%7,5) mezunlarının yanı sıra ekonometri (%0,8) ve endüstri mühendisliği (%2,3) mezunları da dikkat çekmektedir. Bunun yanında her iki sektörden de diğer seçeneğini işaretleyen kişilerin sayısı birbirine oldukça yakındır (Kamu=%11,8, Özel=%12).

Yukarıda bahsedilen parametrik olmayan değişkenler arasındaki farkların istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadığını incelemek için Ki-kare testinden yararlanılmak istenmiştir. Ancak testin sağlıklı sonuç verecek şekilde uygulanması için analiz yapılan değişkenlere ilişkin oluşturulan çapraz tablolarda yer alan alanlardaki bazı frekans sayılar beşin altına düşmemelidir (Altunışık, 2005: 197). Bu sebeple verilen cevaplardan bazıları gruplanarak frekans sayıları 5'in üzerine çıkartılmıştır. Gruplamalar 46-55 ve 56-65 yaş gruplarının, 21-25 ve 26 ve üstü denetim tecrübelerinin, yüksek lisans ve doktora gruplarının birleştirilmesi şeklindedir.

Yaş değişkenine ilişkin hipotez ve Ki-kare testi sonucu aşağıdaki gibidir:

$H_0$ : İç denetçilerin çalıştıkları sektör ile yaşları arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_1$ : İç denetçilerin çalıştıkları sektör ile yaşları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 6. Yaş ve sektöre ilişkin Ki-kare testi sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
<b>Pearson Chi-Square</b>	34,076	2	,000*
<b>Likelihood Ratio</b>	35,149	2	,000
<b>Linear-by-Linear Association</b>	29,239	1	,000
<b>N of Valid Cases</b>	244	-	-

Pearson Chi-Square değerine ilişkin anlamlılık düzeyi 0,05'ten küçük olduğundan  $H_0$  hipotezi reddedilmiş yaş ve çalışılan sektör arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Bu durum özel kesimde iç denetçilik görevini ifa edenlerin, kamu kesimi iç denetçilerine göre daha düşük bir yaş ortalamasına sahip olduğunu ispatlar niteliktedir.

Tecrübe değişkenine ilişkin hipotez ve Ki-kare testi sonucu aşağıdaki gibidir:

$H_0$ : İç denetçilerin çalıştıkları sektör ile tecrübeleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_1$ : İç denetçilerin çalıştıkları sektör ile tecrübeleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 7. Tecrübe ve sektöre ilişkin Ki-kare testi sonuçları

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
<b>Pearson Chi-Square</b>	35,532	4	,000*
<b>Likelihood Ratio</b>	36,749	4	,000
<b>Linear-by-Linear Association</b>	33,698	1	,000
<b>N of Valid Cases</b>	240	-	-

Pearson Chi-Square değerine ilişkin anlamlılık düzeyi 0,05'ten küçük olduğundan  $H_0$  hipotezi reddedilmiş; tecrübe ve çalışılan sektör arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Nitekim yukarıda da belirtildiği gibi kamu kesiminde çalışan iç denetçilerin, özel kesimde çalışan iç denetçilere göre tecrübeleri daha fazladır.

Eğitim değişkenine ilişkin hipotez ve Ki-kare testi sonucu aşağıdaki gibidir:

$H_0$ : İç denetçilerin çalıştıkları sektör ile almış oldukları eğitimin düzeyi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_1$ : İç denetçilerin çalıştıkları sektör ile almış oldukları eğitimin düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 8. Eğitim ve sektöre ilişkin Ki-kare testi sonuçları

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
<b>Pearson Chi-Square</b>	1,326	1	,249	-	-
<b>Continuity Correction</b>	1,029	1	,310	-	-
<b>Likelihood Ratio</b>	1,331	1	,249	-	-
<b>Fisher's Exact Test</b>	-	-	-	,274	,155
<b>Linear-by-Linear Association</b>	1,321	1	,250	-	-
<b>N of Valid Cases</b>	251	-	-	-	-

Pearson Chi-Square değerine ilişkin anlamlılık düzeyi 0,05'ten büyük olduğundan  $H_0$  hipotezi kabul edilmiş; eğitim düzeyi ve çalışılan sektör arasında anlamlı bir ilişkinin tespit edilememiştir.

Özetlenecek olursa kamu sektörü iç denetçilerinin yaşları ve tecrübeleri istatistiksel olarak da özel sektör iç denetçilerinden farklıdır (büyüktür). Ancak iç denetçilerin eğitim düzeyleri çalıştıkları sektöre göre istatistiksel açıdan bir farklılık göstermemektedir.

### 3.5.2. Sertifikalandırma ve denetim faaliyetleri

Ankete katılan 252 iç denetçinin 188 tanesi sahip oldukları sertifikaları belirtmişlerdir. Bu sertifikaların dağılımı Tablo 9'da gösterilmiştir:

Tablo 9. Ankete katılan iç denetçilerin sertifika dağılımı

	Sayı	Yüzde
<b>CIA- Sertifikalı İç Denetçi</b>	29	15,4%
<b>YMM- Yeminli Mali Müşavir</b>	3	1,6%
<b>SMMM- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir</b>	59	31,4%
<b>CGAP- Sertifikalı Finans Hizmetleri Denetçisi</b>	9	4,8%
<b>SPK- Sermaye Piyasası Faaliyetleri Lisansı (temel ya da ileri düzey)</b>	28	14,9%
<b>CCSA- Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı</b>	5	2,7%
<b>Diğer</b>	114	60,6%
<b>TOPLAM</b>	247	131,4%

Ankete katılan iç denetçilerin %31'lik kısmı SMMM sertifikasına sahiptir. %15,4'ü Sertifikalı İç Denetçi iken %14,9'unun ise Sermaye Piyasası Faaliyetleri lisansı

bulunmaktadır. Bu soruya cevap veren 188 kişi toplam 247 sertifikaya sahiptir ki bu durum iç denetçilerin büyük bir kısmının birden fazla seçeneği işaretlediğini göstermektedir. Belirtilen sertifikalar dışında sertifikası olan ve “diğer” seçeneğini işaretleyen iç denetçiler soruya cevap verenlerin en büyük dilimini (%60,6) oluşturmaktadır.

Sertifika dağılımının kamu ve özel sektör olarak ayrılmış hali Tablo 10’da özetlenmektedir.

*Tablo 10. İç denetçilerin çalıştıkları sektörler ve sahip oldukları sertifikalar*

	<b>CIA</b>	<b>YMM</b>	<b>SMM</b>	<b>CGAP</b>	<b>SPK</b>	<b>CCSA</b>	<b>Diğer</b>	<b>TOPLAM</b>
<b>Kamu</b>	9	2	20	9	4	2	63	109
<b>Özel</b>	20	1	39	0	24	3	51	138
<b>TOPLAM</b>	29	3	59	9	28	5	114	247

CIA sertifikasına sahip olan iç denetçilerin %69’a yakın kısmı özel sektörde çalışmakta iken, yine Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin de %66’sı özel sektörde çalışmaktadır. Bu tablodaki diğer önemli bir nokta ise beklenenin aksine Sertifikalı Finans Hizmetleri Denetçisi olanların tamamının kamu sektöründe çalışıyor olmasıdır. Tabloya genel olarak bakıldığında sertifika sahibi olmanın özel sektörde daha yaygın olduğu ancak aradaki farkın büyük olmadığı sonucuna varılabilir.

Anketi yanıtlayan iç denetçilerin kurumlarında hangi tür iç denetim hizmeti sağladıklarını tespit etmeyi amaçlayan 7. soruya verilen cevaplar Tablo 11’de özetlenmiştir. Buna göre iç denetçilerin %24,6’sı sadece denetim hizmeti ve %4,8’i sadece danışmanlık hizmeti verdiklerini; %70,6’sı ise hem denetim hem danışmanlık hizmeti verdiklerini beyan etmişlerdir.

Tablo 11. İç denetçiler tarafından sağlanan iç denetim hizmetlerinin dağılımı

	Sayı	Yüzde
<b>Denetim (Güvence) Hizmeti</b>	62	24,6
<b>Danışmanlık Hizmeti</b>	12	4,8
<b>Denetim &amp; Danışmanlık Hizmeti</b>	178	70,6
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

İç denetçilerce yürütülen denetim hizmetlerinin sektörlere göre dağılımı ise Tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12. Sağlanan iç denetim hizmetlerinin sektörlere göre dağılımı

	Denetim(Güvence)	Danışma	Denetim&Danışma	Toplam
<b>Kamu</b>	17	5	97	119
<b>Özel</b>	45	7	81	133
<b>TOPLAM</b>	62	12	178	252

Tablo 12’de görüldüğü gibi sadece denetim hizmeti sağladıklarını söyleyen iç denetçiler kamu sektöründe yaklaşık %14’lük kesimi oluştururken özel sektörde bu oran %34’e yükselmektedir. Sadece danışma hizmeti sağlayanlar kamu kesiminde %0,4, özel kesimde ise %0,5’tir. Kamu sektöründeki iç denetçilerin %82’si hem denetim hem danışmanlık hizmeti verdiği söylerken özel sektörde bu oran %61’dir.

İç denetçilerin çalıştıkları sektörler ile sağlanan iç denetim hizmetleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığına dair oluşturulan hipotez aşağıdaki gibidir.

$H_0$ : İç denetçilerin çalıştıkları sektör ile sağladıkları iç denetim hizmeti arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_1$ : İç denetçilerin çalıştıkları sektör ile sağladıkları iç denetim hizmeti arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Yukarıda bahsedilen hipotezleri test etmek amacıyla yapıla Ki-kare testinin sonuçlarının yer aldığı Tablo 13’teki Pearson Chi-Square değerine ilişkin anlamlılık düzeyi 0,05’ten küçük olduğundan  $H_0$  hipotezi reddedilmiş; sağlanan iç denetim hizmeti ile çalışılan sektör arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 13.İç denetim hizmeti ve sektöre ilişkin Ki-kare testi sonuçları

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
<b>Pearson Chi-Square</b>	13,681	2	,001
<b>Likelihood Ratio</b>	14,111	2	,001
<b>Linear-by-Linear Association</b>	13,625	1	,000
<b>N of Valid Cases</b>	252	-	-

İç denetimin faaliyet alanlarından hangilerinin iç denetçilerin çalışma alanlarına girdiği Tablo 14'te özetlenmiştir. Bu faaliyet alanlarının sektörlere göre dağılımı ise Tablo 15'tedir.

Tablo 14. İç denetçilerin faaliyet alanları

	Sayı	Yüzde
<b>Kontrol Faaliyetleri</b>	73	29,0
<b>Risk Yönetimi</b>	7	2,8
<b>Yönetişim Faaliyetleri</b>	1	0,4
<b>Kontrol &amp; Risk Yönetimi</b>	66	26,2
<b>Kontrol &amp; Yönetişim</b>	18	7,1
<b>Risk Yönetimi &amp; Yönetişim</b>	0	0
<b>Kontrol &amp; Risk Yönetimi &amp; Yönetişim</b>	87	34,5
<b>TOPLAM</b>	252	100

Görüldüğü gibi iç denetçiler arasında sadece kontrol faaliyetlerini icra etmek oldukça yaygınken (%29), kontrol faaliyetleri ve risk yönetimini icra eden iç denetçilerin sayısı azımsanmayacak ölçüdedir (%26,2). Ancak bütün alanlarda faaliyet gösteren iç denetçilerin sayısı toplam içinde en büyük yüzdeye sahiptir (%34,5).

Tablo 15. İç denetçilerin faaliyet alanlarının sektörlere göre dağılımı

	Kontrol	Risk Yönetimi	Yönetişim	Kontrol & Risk Yönetimi	Kontrol & Yönetişim	Risk Yönetimi & Yönetişim	Kontrol & Risk Yönetimi & Yönetişim
<b>Kamu</b>	51	6	1	35	9	0	17
<b>Özel</b>	22	1	0	31	9	0	70
<b>TOPLAM</b>	73	7	1	66	18	0	87

Kamu da çalışan iç denetçilerin büyük bir kısmının faaliyetleri kontrol ağırlıklıyken (%43), kontrol ve risk yönetimini birlikte yürütenler de azımsanmayacak ölçüdedir (%30). Her üç faaliyeti de yerine getirenlerin oranı ise % 14 civarındadır.

Özel sektördeki iç denetim faaliyetleri ise kamudakinden oldukça farklı bir dağılım izlemektedir. Kontrol, risk yönetimi ve yönetim faaliyetlerinin üçünü de yerine getiren iç denetçiler çoğunluğu oluşturmaktayken (%53), bunu kontrol ve risk yönetimine yönelik çalışanlar (%23) ve sadece kontrol faaliyetinde bulunanlar izlemektedir (% 17).

### 3.5.3. İşe alım ve iç denetçi nitelikleri

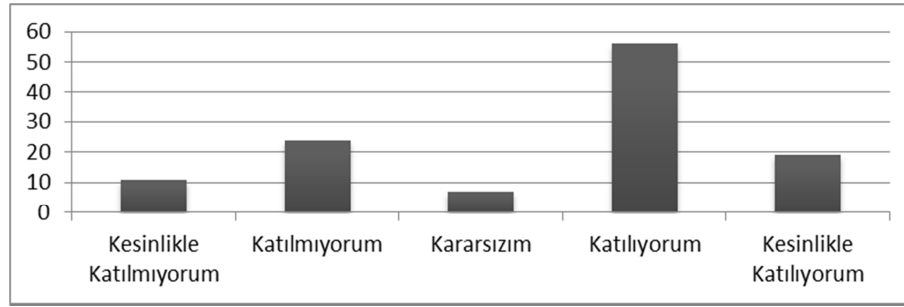
Anketin Likert Ölçeği'ne göre hazırlanmış ikinci kısmında yer alan değerlendirmelerden ilk beş tanesi iç denetçilerin işe alımları ve iyi bir iç denetçinin sahip olması gereken niteliklere yöneliktir.

*1.değerlendirme:* Ankette yer alan değerlendirmelerden ilki iç denetçilerin işe alım sürecinin mesleğin gereklerini yansıtır yansıtmadığına ilişkin olup verilen cevapların dağılımı Tablo 16'daki gibidir.

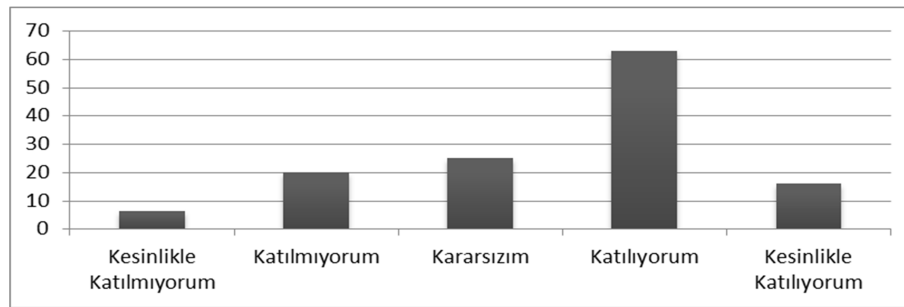
Tablo 16. İşe alım sürecine ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetçi işe alımında uygulanan süreç, mesleğin gereklerini yansıtmaktadır</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	18	7,2
<b>Katılmıyorum</b>	45	18,1
<b>Kararsızım</b>	32	12,9
<b>Katılıyorum</b>	119	47,8
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	35	14,1
<b>TOPLAM</b>	249	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %61,9'luk kısmı işe alım sürecinin, denetim mesleğinin gereklerini yansıtacak doğrultuda şekillendiğini ifade etmektedir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 2 ve Grafik 3'te gösterilmiştir.



Grafik 2. Kamu iç denetçilerinin işe alım konusundaki görüşleri



Grafik 3. Özel Sektör iç denetçilerinin işe alım konusundaki görüşleri

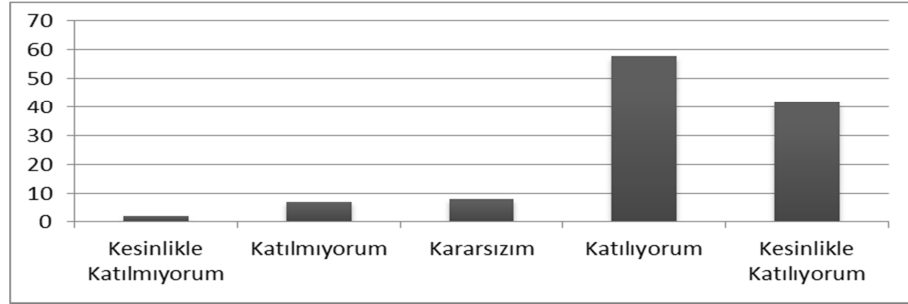
Grafiklerden görüldüğü üzere özel sektörde kararsızım yanıtı verenler, kamuya oranla daha büyük bir dilimi oluşturmaktadır.

2.değerlendirme: Likert tipi değerlendirmelerden ikincisinde iç denetçinin kişisel özelliklerinin mesleki bilgi kadar önemli olup olmadığı yer almaktadır. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 17'deki gibidir.

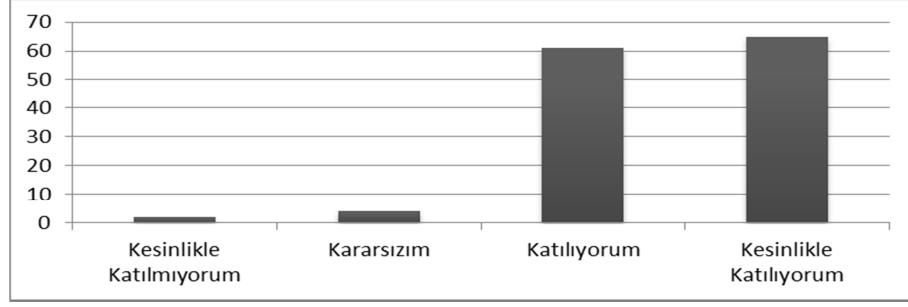
Tablo 17. Kişilik özelliklerinin önemine ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetim faaliyetlerinin başarılı olmasında, iç denetçinin kişilik özellikleri mesleki bilgisi kadar önemlidir.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	4	1,6
<b>Katılmıyorum</b>	7	2,8
<b>Kararsızım</b>	12	4,8
<b>Katılıyorum</b>	119	47,8
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	107	43,0
<b>TOPLAM</b>	<b>249</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %90,8'lik kısmı kişilik özelliklerinin mesleki bilgi kadar önemli olduğunu ifade etmiştir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 4 ve Grafik 5'te gösterilmiştir.



Grafik 4. Kişilik özelliklerinin önemine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 5. Kişilik özelliklerinin önemine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

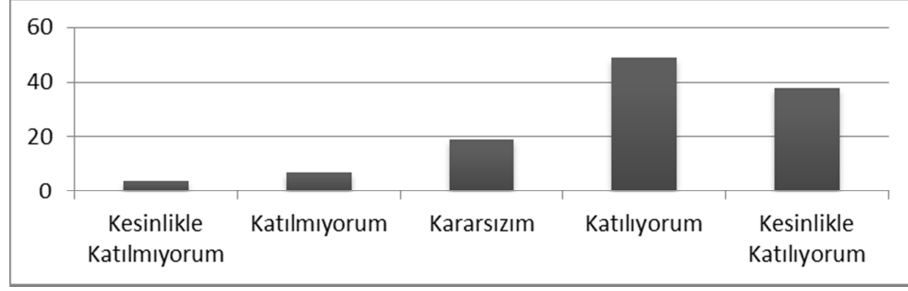
Grafiklerden görüldüğü gibi özel sektör iç denetçilerinden hiç biri katılmıyorum cevabını işaretlememiş, her iki sektör de olumlu bir yaklaşım izlemiştir.

*3.değerlendirme:* Üçüncü değerlendirme ise sertifika sahibi olmanın iç denetçinin çalışmalarına olumlu bir etkisinin olup olmadığı ile ilgilidir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 18'deki gibidir.

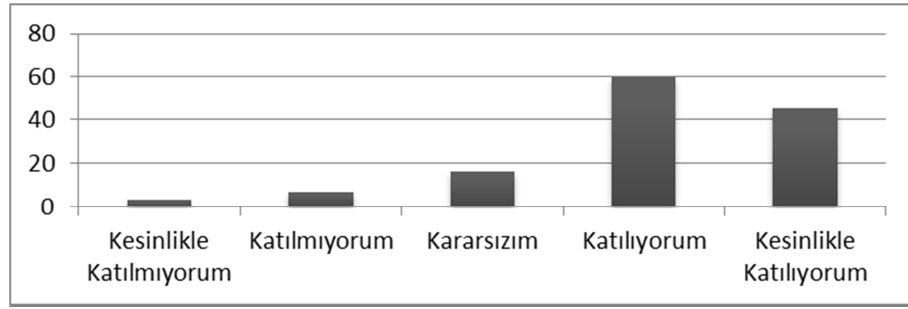
Tablo 18. Sertifika sahibi olmanın önemine ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>Sertifika (SMM, CIA vb.) sahibi olmak, iç denetçilerin çalışmalarını olumlu olarak etkilemektedir</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	7	2,8
<b>Katılmıyorum</b>	14	5,6
<b>Kararsızım</b>	35	14,1
<b>Katılıyorum</b>	109	44,0
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	83	33,5
<b>TOPLAM</b>	<b>248</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %77,5'lik kısmı sertifika sahibi olmanın iç denetim çalışmalarına olumlu katkıda bulunduğunu ifade etmiştir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 6 ve Grafik 7'de gösterilmiştir.



Grafik 6. Sertifika sahibi olmanın önemine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 7. Sertifika sahibi olmanın önemine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

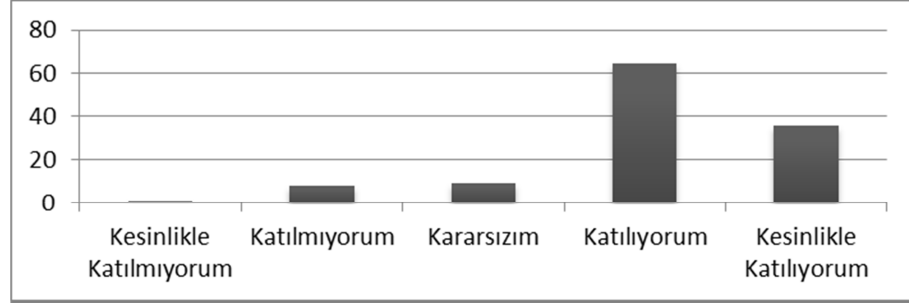
Grafiklerden görüldüğü iki her iki sektörde de dağılımlar benzer özellikler göstermektedir.

4.değerlendirme: Dördüncü değerlendirme iç denetçi tecrübesi ve iç denetimin başarısına ilişkin iç denetçi görüşlerini öğrenmeyi amaçlamaktadır. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 19'daki gibidir.

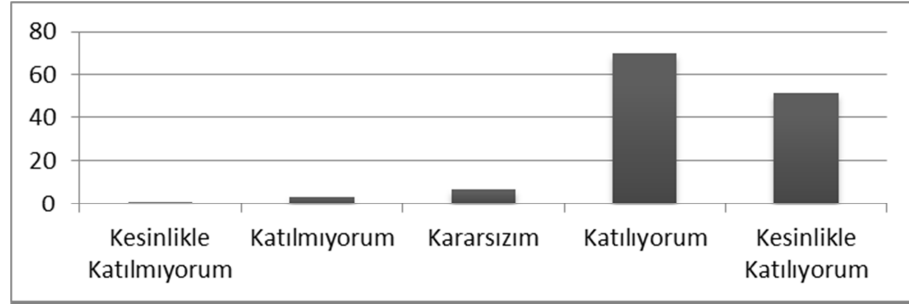
Tablo 19. Tecrübe ve başarılı iç denetim ilişkisine yönelik iç denetçi görüşleri

<i>İç denetçilerin tecrübesi arttıkça, iç denetimin başarısı artar.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	2	,8
<b>Katılmıyorum</b>	11	4,4
<b>Kararsızım</b>	16	6,3
<b>Katılıyorum</b>	135	53,6
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	88	34,9
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

Tablo 19’den görüldüğü gibi iç denetçilerin %88,5’lik kısmı iç denetçinin tecrübesi arttıkça iç denetimin başarısının artacağını düşünmektedir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 8 ve Grafik 9’da gösterilmiştir.



Grafik 8. Tecrübe ve iç denetimin başarısına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 9. Tecrübe ve iç denetimin başarısına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

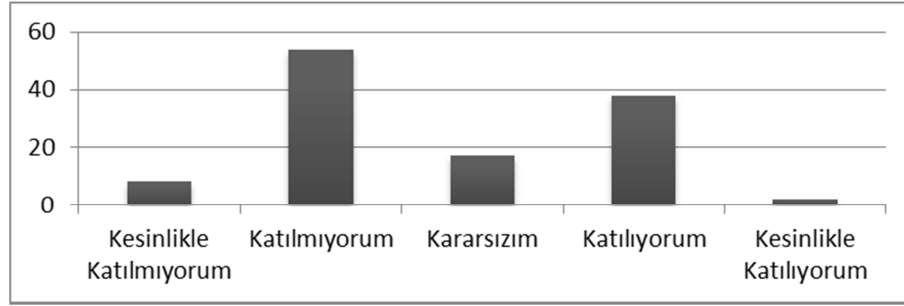
Grafiklerden özel sektörde katılmıyorum ve kararsızım şıklarını işaretleyenlerin kamuya oranla daha az olduğu görülmektedir.

**5.değerlendirme:** Beşinci değerlendirmede, iç denetçilerin yeterli olup olmadıkları saptanmaya çalışılmıştır. Bu anlamda İç Denetim Standartları’nda yer alan “yeterlilik” tanımı sadeleştirilerek iç denetçilere yöneltilmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 20’deki gibidir.

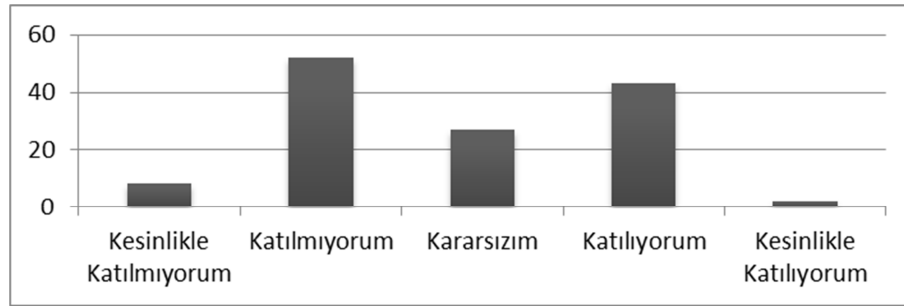
Tablo 20. Yeterliliğe ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetçiler sıklıkla karşılaştıkları durumları, teknik araştırma ve yardımdan yoğun olarak yararlanmadan çözebilirler.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	16	6,4
<b>Katılmıyorum</b>	106	42,2
<b>Kararsızım</b>	44	17,5
<b>Katılıyorum</b>	81	32,3
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	4	1,6
<b>TOPLAM</b>	<b>251</b>	<b>100,0</b>

Tablo 20’de de görüldüğü gibi iç denetçilerin %48,6’sı iç denetçilerin yeterli olmadığını düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 10 ve Grafik 11’de gösterilmiştir.



Grafik 10. Yeterliliğe ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 11. Yeterliliğe ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

Grafiklerden görüldüğü üzere her iki sektördeki iç denetçilerin verdiği cevaplar arasında yakın bir dağılım bulunmaktadır.

**İşe Alım ve İç Denetçi Nitelikleri ile ilgili Bağımsız Örneklem T-Testi:** Farklı sektörlerde çalışan iç denetçilerin verdikleri yanıtların istatistiksel olarak farklı olup olmadıklarını test etmek için; iki ayrı grubun ortalamalarını karşılaştıran Bağımsız Örneklem T-Testi'nden yararlanılmıştır. İşe alım ve iç denetçi niteliklerini değerlendiren bu bölüme ilişkin hipotezler ve t-testi sonuçları aşağıdadır.

$H_0$ : İç denetçilerin çalıştıkları sektör açısından, işe alım ve iç denetçi özellikleri ile ilgili değerlendirmelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark yoktur.

$H_1$ : İç denetçilerin çalıştıkları sektör açısından, işe alım ve iç denetçi özellikleri ile ilgili değerlendirmelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo21. İşe alım ve sektörlere ilişkin T- testi sonuçları

t-test for Equality of Means							
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Diff.	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
İşe alım süreci	-,536	246	,592	-,078	,145	-,364	,208
Kişilik özellikleri	-2,831	249	<b>,005*</b>	-,286	,101	-,486	-,087
Sertifika sahipliği	-,649	248	,517	-,081	,125	-,327	,165
Tecrübe	-2,043	250	<b>,042*</b>	-,203	,100	-,400	-,007
Yeterlilik	-,593	249	,554	-,076	,128	-,329	,177

\*Anlamlılık düzeyi (p değeri) < 0.05

Levene testi yardımıyla varyansların eşit olup olmadığı değerlendirilmiş ve varyanslarının aynı oluşu tespit edilmiştir (Sig.>0,05). Dolayısıyla “varyansların eşit olması” durumunda dikkate alınan T-Testi Sig. 2-tailed değerlerine bakılarak sadece tecrübe (p değeri: 0,042) ve kişilik özellikleri (p değeri: 0,005) arasındaki ilişki açısından sektörlere göre verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark bulunmuştur.

### 3.5.4. Kurum içi pozisyon

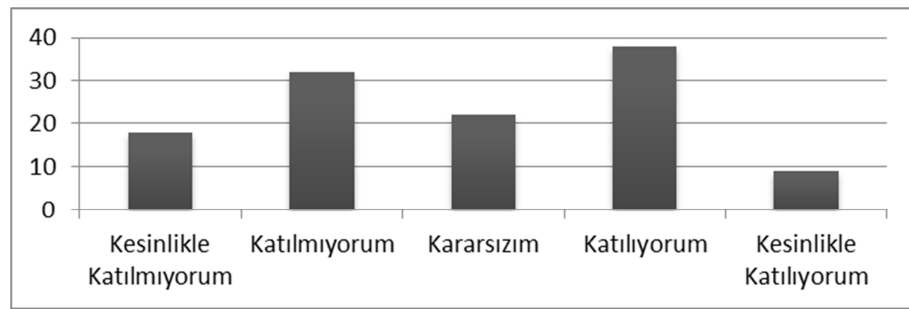
Bu bölümde, iç denetim biriminin kurum içi pozisyonunun etkin ve bağımsız bir iç denetim için yeterli olup olmadığını tespit etmek amacıyla denetçilere iki değerlendirme yöneltilmiştir;

6.değerlendirme: Bu değerlendirmede, iç denetim biriminin kurum içindeki pozisyonun etkinliği tartışılmıştır. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 22'deki gibidir.

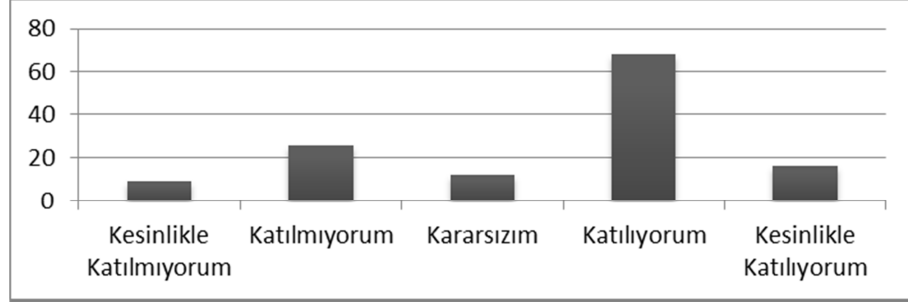
Tablo 22. Kurum içi pozisyon ve iç denetimin etkinliğine ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetim biriminin kurumunuzdaki pozisyonu etkin bir iç denetim için yeterlidir.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	27	10,8
<b>Katılmıyorum</b>	58	23,2
<b>Kararsızım</b>	34	13,6
<b>Katılıyorum</b>	106	42,4
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	25	10,0
<b>TOPLAM</b>	250	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %52,4'lük kısmı, birimlerinin kurum içi pozisyonunun etkin bir iç denetim için yeterli olduğunu ifade etmişlerdir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 12 ve Grafik 13'de gösterilmiştir.



Grafik 12. Kurum içi pozisyon ve iç denetimin etkinliğine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



*Grafik 13. Kurum içi pozisyon ve iç denetimin etkinliğine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri*

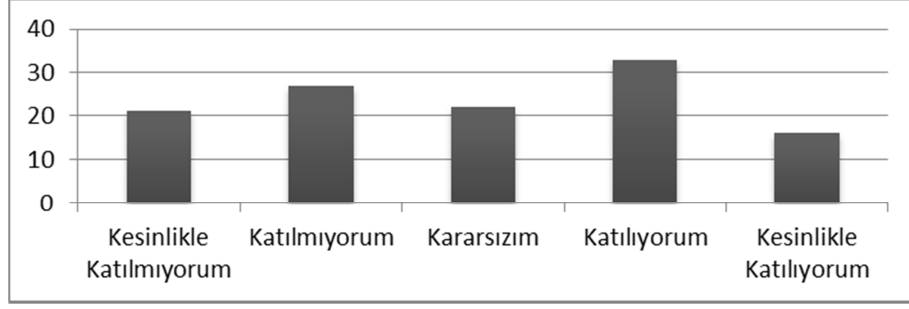
İki grafik incelediğinde kamu sektöründe olumsuz cevap verenlerin sayısının özel sektöre göre oldukça fazla olduğu görülmektedir.

*7.değerlendirme:* Bu değerlendirme ile iç denetim biriminin kurum içindeki pozisyonun bağımsızlık açısından yeterli olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 23'teki gibidir.

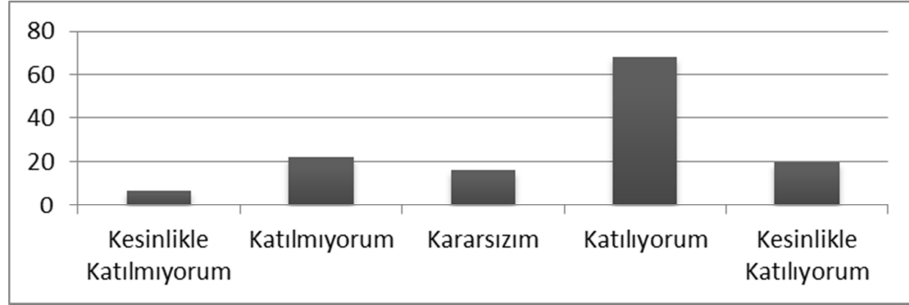
*Tablo 23. Kurum içi pozisyon ve iç denetimin bağımsızlığına ilişkin iç denetçi görüşleri*

<i>İç denetim biriminin kurumunuzdaki pozisyonu bağımsız bir iç denetim için yeterlidir.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	28	11,1
<b>Katılmıyorum</b>	49	19,4
<b>Kararsızım</b>	38	15,1
<b>Katılıyorum</b>	101	40,1
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	36	14,3
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %54,4'lük kısmı birimlerinin kurum içi pozisyonunun bağımsız bir iç denetim için yeterli olduğunu ifade etmişlerdir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 14 ve Grafik 15'te gösterilmiştir.



Grafik 14. Kurum içi pozisyon ve iç denetimin bağımsızlığına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 15. Kurum içi pozisyon ve iç denetimin bağımsızlığına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

Grafiklerde görüldüğü gibi iç denetçilerin kurum içi pozisyon ve bağımsızlık hakkındaki görüşleri özel sektörde daha olumlu bir cevaplama dağılımı ortaya çıkmıştır.

**Kurum İçi Pozisyon ile ilgili Bağımsız Örneklem T-Testi:** Farklı sektörlerde çalışan iç denetçilerin verdikleri yanıtların istatistiksel olarak farklı olup olmadıklarını test etmek için; iki ayrı grubun ortalamalarını karşılaştıran Bağımsız Örneklem T-Testi'nden yararlanılmıştır. Kurum içi pozisyonu değerlendiren bu bölüme ilişkin hipotezler ve t-testi sonuçları aşağıdadır.

: İç denetçilerin çalıştıkları sektör açısından, kurum içi pozisyona ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

: İç denetçilerin çalıştıkları sektör açısından, kurum içi pozisyona ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 24. Kurum içi pozisyon ve sektörlere ilişkin T- testi sonuçları

t-test for Equality of Means							
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Diffr.	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
Etkinlik	-3,528	248	,000*	-,528	,150	-,823	-,233
Bağımsızlık	-3,761	250	,000*	-,575	,153	-,876	-,274

\*Anlamlılık düzeyi (p değeri) < 0.05

Levene testi yardımıyla varyansların eşit olup olmadığı değerlendirilmiş ve varyanslarının aynı olduğu tespit edilmiştir (Sig.>0,05). Dolayısıyla “varyansların eşit olması” durumunda dikkate alınan T-Testi Sig. 2-tailed değerlerine bakılarak her iki değerlendirmeye verilen cevap için de anlamlı farklar bulunmuş ve  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir. Bir başka ifadeyle; iç denetçilerin çalıştıkları sektörler kurum içi pozisyonları hakkındaki değerlendirmeleri açısından bir fark yaratmıştır.

### 3.5.5. Görev, yetki ve sorumluluk

#### 3.5.5.1. Görev

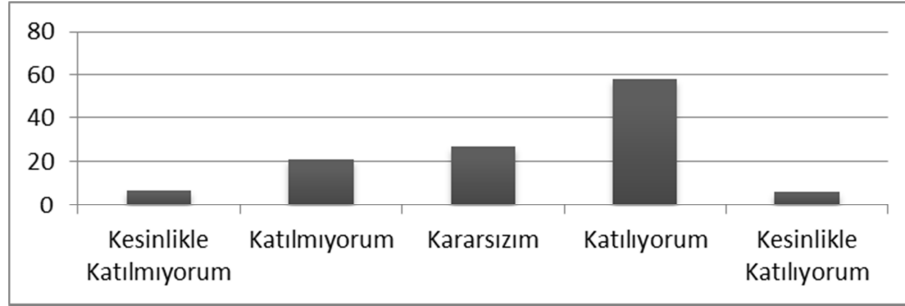
İç denetçilere kendilerine verilen görevleri ifade edebilmeleri için iki değerlendirme yapılmıştır;

*8.değerlendirme:* Görevle ilgili olarak yöneltilen ilk değerlendirmede iç denetçilerin görevlerinden biri olan denetim planı yapılmasına değinilmiş ve düzenlemelerde sıklıkla “geçen gelişen dünya ve mevcut risklere yönelik denetim planı” yapılıp yapılmadığı araştırılmıştır. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 25’teki gibidir.

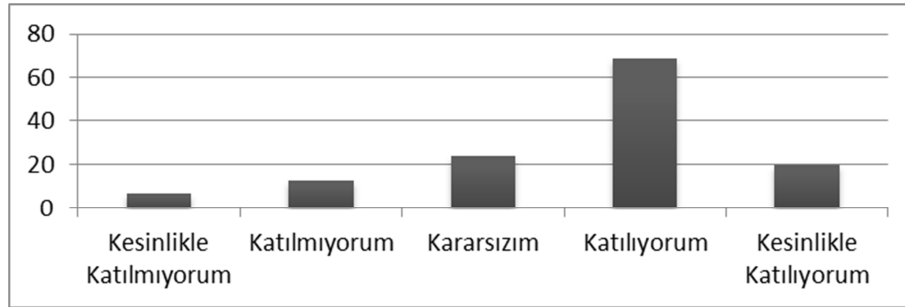
Tablo 25. Denetim planına ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>Kurumunuzda iç denetim planları yapılırken, gelişen dünya ve mevcut riskler göz önünde bulundurulmaktadır.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	14	5,6
<b>Katılmıyorum</b>	34	13,5
<b>Kararsızım</b>	51	20,2
<b>Katılıyorum</b>	127	50,4
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	26	10,3
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %60,7'lik kısmı iç denetim planlarının gelişen dünya ve mevcut riskler göz önüne alınarak yapıldığını düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 16 ve Grafik 17'de gösterilmiştir.



Grafik 16. Denetim planına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 17. Denetim planına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

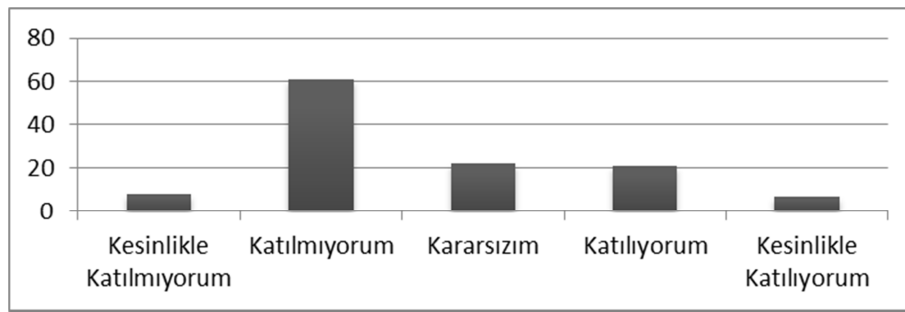
Grafiklerde görüldüğü gibi iç denetçilerin iç denetim planına ilişkin görüşleri iki sektör için de benzer bir dağılım izlemiştir.

*9.değerlendirme:* Bu değerlendirmede doğrudan iç denetçilere verilen görevlerin fazla olup olmadığı tespit edilmek istenmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 26'daki gibidir.

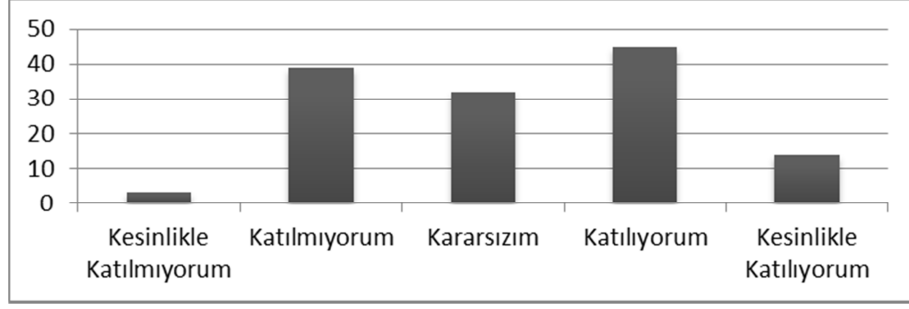
*Tablo 26. Görev yüküne ilişkin iç denetçi görüşleri*

<i>İç denetçilere verilen görevler fazladır.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	11	4,4
<b>Katılmıyorum</b>	100	39,7
<b>Kararsızım</b>	54	21,4
<b>Katılıyorum</b>	66	26,2
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	21	8,3
<b>TOPLAM</b>	<b>252</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %44'1'lik kısmı görevlerinin fazla olduğunu düşünmemekte ancak %35'e yakın bir kesim de fazla olduğunu düşünmektedir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 18 ve Grafik 19'da gösterilmiştir.



*Grafik 18. Görev yüküne ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri*



Grafik 19. Görev yüküne ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

Grafiklerde görüldüğü gibi iç denetçilerin iç denetim planına ilişkin görüşleri iki sektör için oldukça farklı bir dağılım izlemiştir.

**İç Denetçilerin Görevleri ile ilgili Bağımsız Örneklem T-Testi:** Farklı sektörlerde çalışan iç denetçilerin görevlerine ilişkin verdikleri yanıtları test etmek için; yararlanılan Bağımsız Örneklem T-Testi'nin hipotezleri ve sonuçları aşağıdaki gibidir.

: İç denetçilerin çalıştıkları sektör açısından, görevlerine ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

: İç denetçilerin çalıştıkları sektör açısından, görevlerine ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo27. Görev ve sektörlere ilişkin T- testi sonuçları

t-test for Equality of Means							
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Diff.	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
Denetim Planı	-2,505	250	,013*	-,322	,129	-,576	-,069
Görev yükü	-4,271	250	,000*	-,563	,132	-,823	-,304

\*Anlamlılık düzeyi (p değeri) < 0.05

Levene testi yardımıyla varyansların eşit olup olmadığı değerlendirilmiş ve varyanslarının aynı olduğu tespit edilmiştir (Sig.>0,05). Dolayısıyla “varyansların eşit olması” durumunda dikkate alınan T-Testi Sig. 2-tailed değerlerine bakılarak her iki

değerlendirmeye verilen cevap için de anlamlı farklar bulunmuş ve  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir. Bir başka ifadeyle; iç denetçilerin çalıştıkları sektörler görevleri hakkındaki değerlendirmeleri açısından bir fark yaratmıştır.

### 3.5.5.2. Yetki

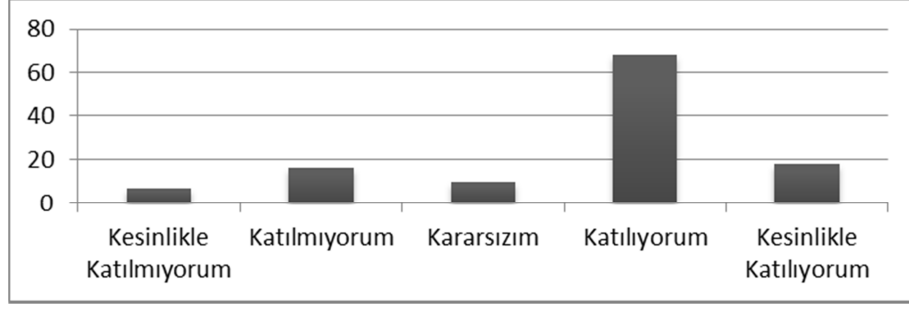
İç denetçilere kendilerine verilen görevleri ifade etmeleri için dört değerlendirme yöneltilmiştir;

*10.değerlendirme:* Yetkiyle ilgili olarak yöneltilen ilk değerlendirmede iç denetçilerin denetimler sırasında belge, rapor ve kayıtlara ulaşmakta sıkıntı çekip çekmedikleri araştırılmıştır. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 28'deki gibidir.

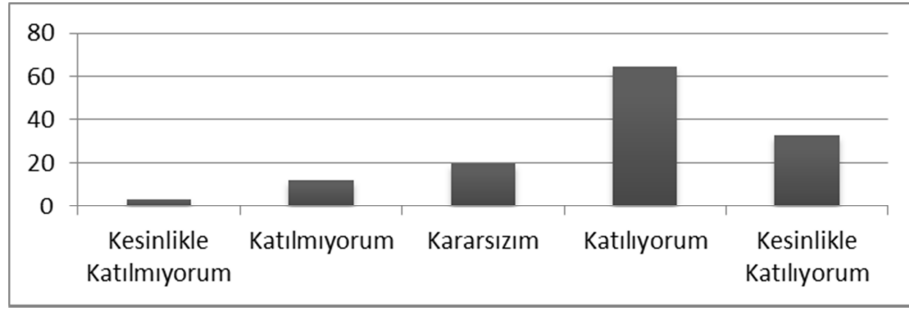
Tablo 28. Yetkilerine ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>Kurumunuzdaki iç denetçiler, denetimler sırasında belge, rapor ve kayıtlara ulaşmakta sıkıntı çekmezler.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	10	4,0
<b>Katılmıyorum</b>	28	11,1
<b>Kararsızım</b>	30	11,9
<b>Katılıyorum</b>	133	52,8
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	51	20,2
<b>TOPLAM</b>	<b>252</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %73'lük kısmı kendilerine gerekli dokümanlara ulaşmakta sıkıntı yaşamadıklarını düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 20 ve Grafik 21'de gösterilmiştir.



Grafik 20. Yetkilerine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 21. Yetkilerine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

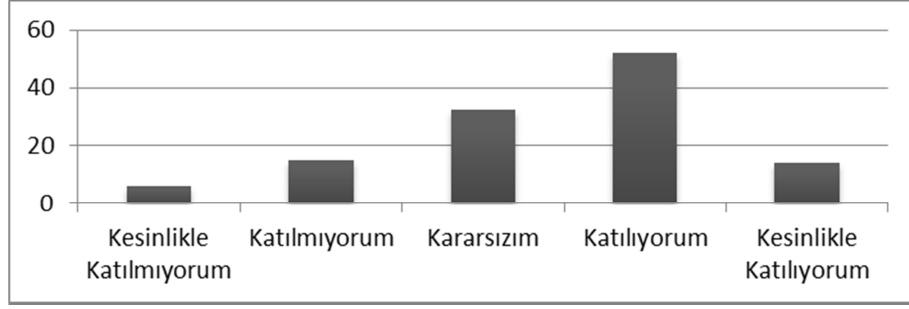
Grafiklerde görüldüğü gibi iç denetçilerin yetkilerini kullanmalarına ilişkin görüşleri iki sektör için benzer bir dağılım izlemektedir.

*11.değerlendirme:* Bu değerlendirmede ise iç denetçilerin diğer çalışanlar üzerindeki yetkileri araştırılmış ve nasıl bir destek gördükleri tespit edilmek istenmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 29'daki gibidir.

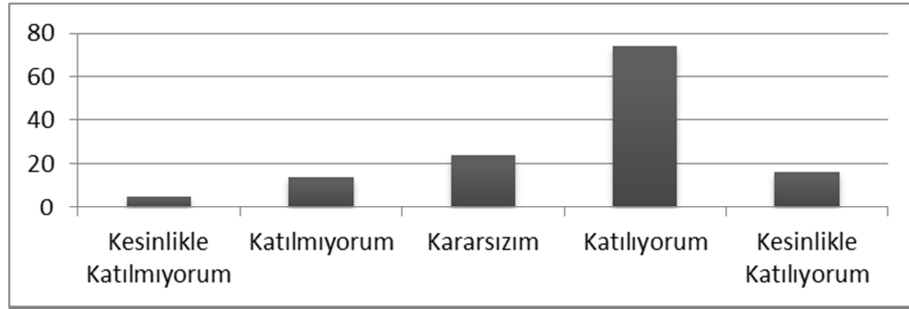
Tablo 29. Çalışanlar üzerindeki yetkilerine ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetçiler, denetimler sırasında diğer çalışanlardan gerekli desteği görürler.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	11	4,4
<b>Katılmıyorum</b>	29	11,5
<b>Kararsızım</b>	56	22,2
<b>Katılıyorum</b>	126	50,0
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	30	11,9
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %61,9'luk kısmı çalışanların kendilerine gerekli desteği sağladıklarını düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 22 ve Grafik 23'de gösterilmiştir.



Grafik 22. Çalışanlar üzerindeki yetkilerine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 23. Çalışanlar üzerindeki yetkilerine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

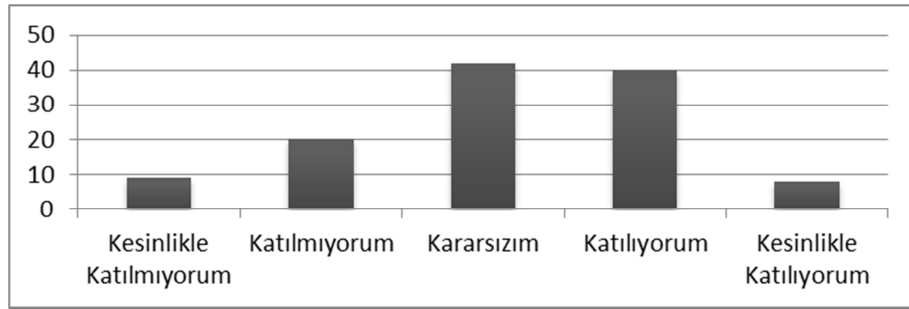
Grafiklerde görüldüğü gibi iç denetçilerin çalışanların desteğine ilişkin görüşleri iki sektör için benzer bir dağılım izlemektedir.

*12.değerlendirme:* Bu değerlendirmede ise iç denetçilerin yetkilerini kullanmakta sıkıntı çektikleri zamanlarda yönetimin tutumu incelenmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 30'daki gibidir.

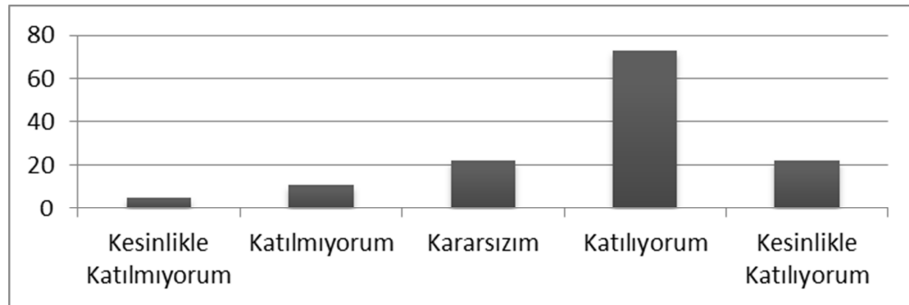
Tablo 30. Yetki kullanımında üst yönetimin desteğine ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>Bir iç denetçi yetkilerini kullanmakta sıkıntı çektiğinde üst yönetimin gerekli desteği görmektedir.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	14	5,6
<b>Katılmıyorum</b>	31	12,3
<b>Kararsızım</b>	64	25,4
<b>Katılıyorum</b>	113	44,8
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	30	11,9
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %56,7'lik kısmı yetki kullanımını konusunda üst yönetimin yeterli desteği gördüklerini düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 24 ve Grafik 25'te gösterilmiştir.



Grafik 24. Yetki kullanımında üst yönetimin desteğine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 25. Yetki kullanımında üst yönetimin desteğine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

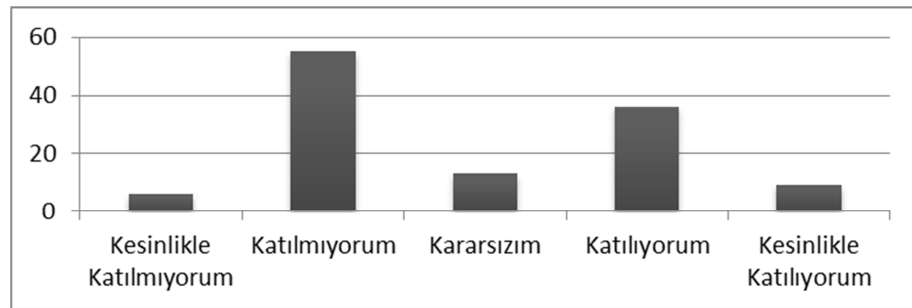
Grafiklerde görüldüğü gibi iç denetçilerin üst yönetimin desteğine ilişkin görüşleri kamu sektöründe daha kararsız ve olumsuz bir eğilime sahipken özel sektörde daha olumludur.

*13.değerlendirme:* Bu değerlendirmede ise iç denetçilerden genel olarak sahip oldukları yetkilere ilişkin görüşleri ele alınmak istenmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 31'deki gibidir.

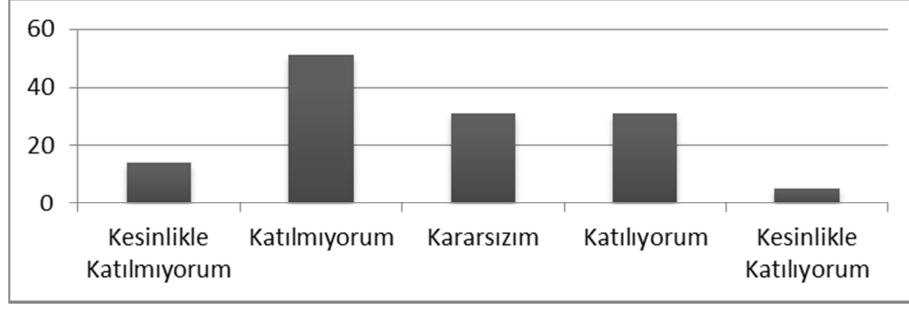
*Tablo 31. Yetki seviyesine ilişkin iç denetçi görüşleri*

<i>İç denetçilere verilen yetkiler azdır.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	20	8,0
<b>Katılmıyorum</b>	106	42,2
<b>Kararsızım</b>	44	17,5
<b>Katılıyorum</b>	67	26,7
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	14	5,6
<b>TOPLAM</b>	<b>251</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin 50,2'lik kısmı yetkilerinin az olmadığını düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 26 ve Grafik 27'de gösterilmiştir.



*Grafik 26. Yetki seviyesine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri*



Grafik 27. Yetki seviyesine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

Grafiklerde görüldüğü gibi iç denetçilerin yetkilerine ilişkin görüşleri özel sektörde daha kararsız ve olumsuz bir eğilime sahipken kamu sektöründe ise özel sektöre göre daha olumludur.

**İç Denetçilerin Yetkileri ile ilgili Bağımsız Örneklem T-Testi:** Farklı sektörlerde çalışan iç denetçilerin yetkilerine ilişkin verdikleri yanıtları test etmek için; yararlanılan Bağımsız Örneklem T-Testi'nin hipotezleri ve sonuçları aşağıdaki gibidir.

: İç denetçilerin çalıştıkları sektör açısından, yetkilerine ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

: İç denetçilerin çalıştıkları sektör açısından, yetkilerine ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 32. Yetki ve sektörlere ilişkin T- testi sonuçları

t-test for Equality of Means							
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Diff.	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
Dokümanlara erişim	-1,760	250	,080	-,228	,129	-,483	,027
Diğer çalışanlar	-1,371	250	,172	-,171	,125	-,417	,075
Üst yönetim	-4,540	250	,000*	-,571	,126	-,818	-,323
Yetki Seviyesi	1,295	249	,197	,179	,138	-,093	,450

\*Anlamlılık düzeyi (p değeri) < 0.05

Levene testi yardımıyla varyansların eşit olup olmadığı değerlendirilmiş ve varyanslarının aynı oluşu tespit edilmiştir. (Sig.>0,05). Dolayısıyla “varyansların eşit olması” durumunda dikkate alınan T-Testi Sig. 2-tailed değerlerine bakılarak dört değerlendirmeden sadece “yetkiyi kullanamama durumunda üst yönetimin desteği” değerlendirmesine verilen cevap için anlamlı farklar bulunmuş (p değeri: 0,000) ve bir tek bu değerlendirme için  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir. Bir başka ifadeyle; iç denetçilerin yetkilerini kullanmakta sıkıntı çektiklerinde üst yönetimden gördükleri destek açısından sektörler arasında anlamlı bir fark bulunmaktadır.

### 3.5.5.3. Sorumluluk

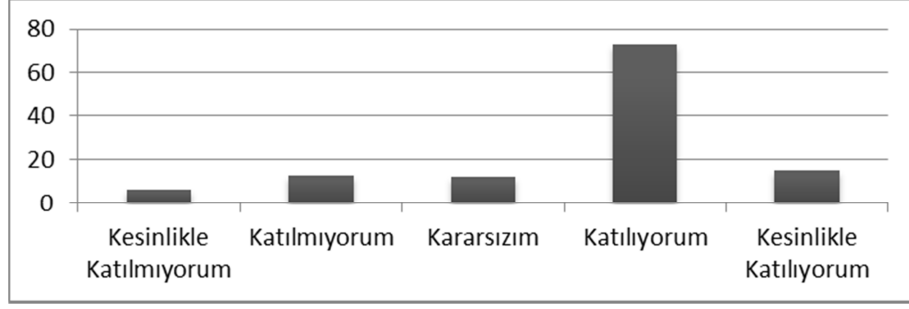
İç denetçilere sahip oldukları sorumlulukları betimlemeleri için dört değerlendirme yöneltilmiştir;

*14.değerlendirme:* Konuyla ilgili olarak yöneltilen ilk değerlendirme, iç denetçilerin en önemli sorumluluklarından biri olan bağımsızlık ve tarafsızlıkla ilgilidir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 33’teki gibidir.

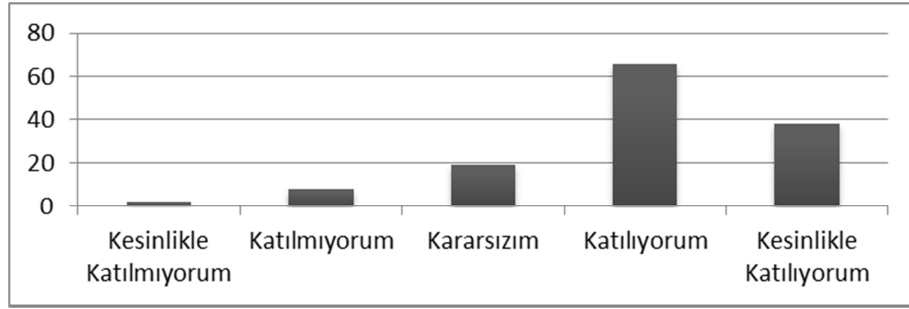
Tablo 33. Bağımsızlıklarına ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetçiler bağımsız ve tarafsızdırlar.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	8	3,2
<b>Katılmıyorum</b>	21	8,3
<b>Kararsızım</b>	31	12,3
<b>Katılıyorum</b>	139	55,2
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	53	21,0
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %76,2’lik kısmı bağımsız ve tarafsız olduklarını düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 28 ve Grafik 29’da gösterilmiştir.



Grafik 28. Bağımsızlıklarına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 29. Bağımsızlıklarına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

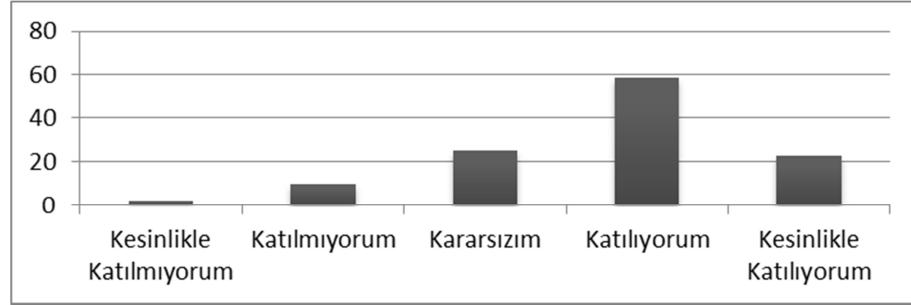
Grafiklerden görüldüğü gibi bağımsız ve tarafsız olduğuna kesinlikle katılan her iki sektörde de çoğunluktadır.

15.değerlendirme: Sorumluluklarıyla ilgi olarak iç denetçilere yöneltilen ikinci değerlendirme, etik değerlere ve meslek ahlakına ilişkin görüşlerini tespit etmeyi amaçlamaktadır. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 34'teki gibidir.

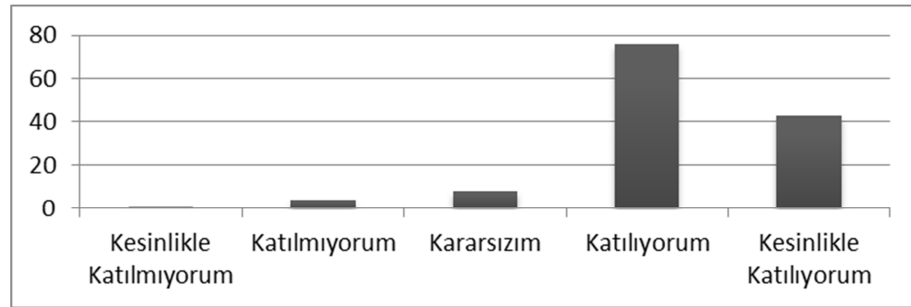
Tablo 34. Meslek ahlakına ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetim çalışmalarında, meslek ahlakı ve etik ilkelere gereken önem verilmektedir.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	3	1,2
<b>Katılmıyorum</b>	14	5,6
<b>Kararsızım</b>	33	13,1
<b>Katılıyorum</b>	135	53,8
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	66	26,3
<b>TOPLAM</b>	<b>251</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %80,1'lik kısmı meslek ahlakı ve etik ilkelere gereken önemin verildiğini düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 30 ve Grafik 31'de gösterilmiştir.



Grafik 30. Meslek ahlakına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 31. Meslek ahlakına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

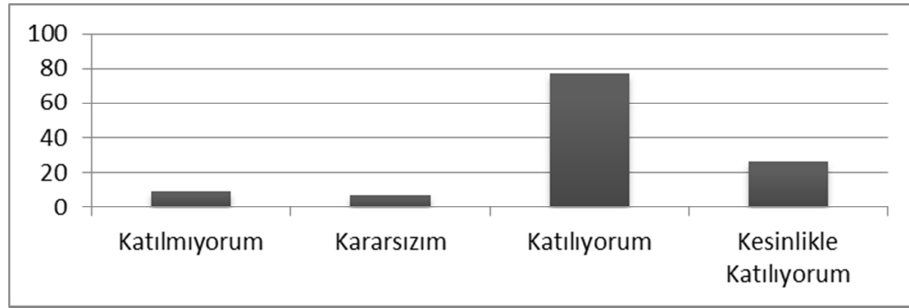
Grafiklerden görüldüğü gibi meslek ahlakı ve etik ilkelere gereken önemin verildiğine katılan ve kesinlikle katılan özel sektör iç denetçileri kamu ya göre daha fazla bir yüzdeye sahiptirler.

*16.değerlendirme:* Bu değerlendirme iç denetçilerin kendilerini geliştirme, denetim faaliyetleriyle ilgili güncel gelişmeleri takip etme sorumluluklarını incelemektedir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 35'teki gibidir.

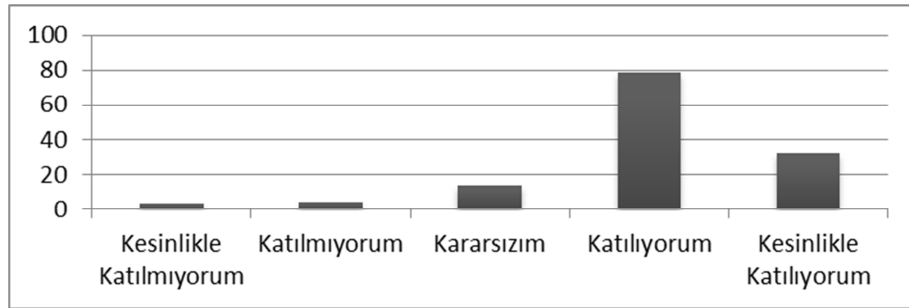
Tablo 35. Kişisel gelişime ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetimle ilgili gündemi, yeni yaklaşımları, haberleri, düzenlemeleri vb. yakından takip ediyorum.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	3	1,2
<b>Katılmıyorum</b>	13	5,2
<b>Kararsızım</b>	21	8,4
<b>Katılıyorum</b>	156	62,2
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	58	23,1
<b>TOPLAM</b>	<b>251</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin %85,3'lük kısmı iç denetimle ilgili gelişmeleri yakından takip etmektedir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 32 ve Grafik 33'de gösterilmiştir.



Grafik 32. Kişisel gelişime ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 33. Kişisel gelişime ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

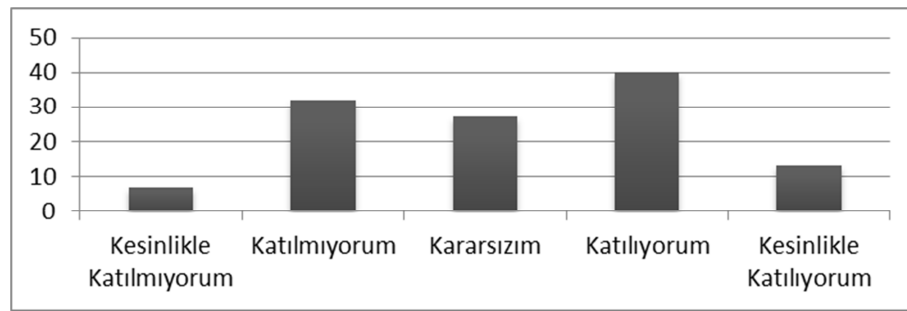
Grafiklerden görüldüğü gibi genel olarak her iki sektörün iç denetçileri de meslekleriyle ilgili gelişmeleri yakından takip ettiklerini düşünmektedirler.

*17.değerlendirme:* Bu değerlendirme ile iç denetçilerin kendilerine yüklenen sorumluluklara yönelik görüşleri belirlenmek istenmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 36'daki gibidir.

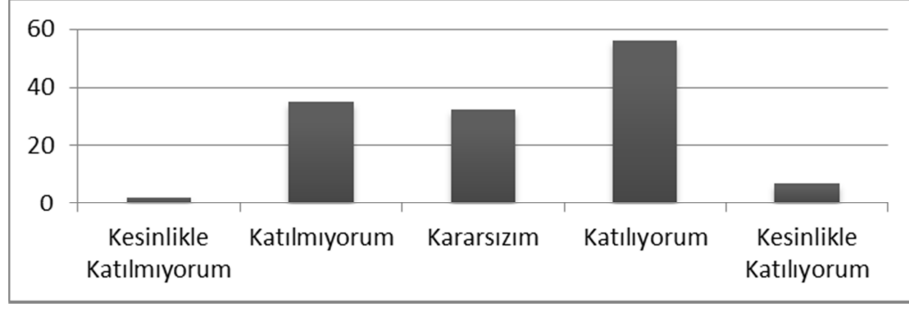
*Tablo 36. Sorumluluk miktarına ilişkin iç denetçi görüşleri*

<i>İç deneticilere yüklenen sorumluluklar fazladır.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	9	3,6
<b>Katılmıyorum</b>	67	26,7
<b>Kararsızım</b>	59	23,5
<b>Katılıyorum</b>	96	38,2
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	20	8,0
<b>TOPLAM</b>	<b>251</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin yaklaşık %46'sı sorumluluklarının fazla olduğunu düşünmekte; %30'luk kısmı da buna katılmamaktadır. %23,5'lik kesim ise bu konuda kararsızdır. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 34 ve Grafik 35'de gösterilmiştir.



*Grafik 34. Sorumluluk miktarına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri*



Grafik 35. Sorumluluk miktarına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

Grafiklerden görüldüğü gibi genel olarak her iki sektörün iç denetçilerinin sorumluluklarına ilişkin görüşleri benzer bir dağılım göstermektedir.

**İç Denetçilerin Sorumlulukları ile ilgili Bağımsız Örneklem T-Testi:** Farklı sektörlerde çalışan iç denetçilerin sorumluluklarına ilişkin verdikleri yanıtları test etmek için yararlanılan Bağımsız Örneklem T-Testi'nin hipotezleri ve sonuçları aşağıdaki gibidir.

: İç denetçilerin çalıştıkları sektör açısından, sorumluluklarına ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

: İç denetçilerin çalıştıkları sektör açısından, sorumluluklarına ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 37. Sorumluluk ve sektörlere ilişkin T- testi sonuçları

t-test for Equality of Means							
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Diff.	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
Bağımsızlık	-2,685	250	,008*	-,322	,120	-,558	-,086
Etik ilkeler	-3,937	226,6	,000*	-,417	,106	-,626	-,208
Güncel gelişmeler	,008	249	,993	,001	,101	-,197	,199
Sorumluluk derecesi	-,509	249	,611	-,067	,131	-,325	,192

\*Anlamlılık düzeyi (p değeri) < 0.05

Levene testi yardımıyla varyansların eşit olup olmadığı değerlendirilmiş ve etik ilkelerle ilgili değerlendirme hariç varyanslarının aynı oluşu tespit edilmiştir (Sig.>0,05). Dolayısıyla bahsedilen değerlendirme için “varyansların farklı olması”; diğer değerlendirmeler için ise “varyansların eşit olması” durumunda dikkate alınan T-Testi Sig. 2-tailed değerlerine bakılarak bağımsızlık (p değeri: 0,008) ve etik ilkeler (p değeri: 0,000) ile ilgili sorumlulukları ifade eden değerlendirmelere verilen cevap için anlamlı farklar bulunmuş ve bu değerlendirmeler için  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir. Bir başka ifadeyle; iç denetçilerin bağımsız olduklarına ve etik ilkelere gereken önemin verildiğine dair görüşleri açısından sektörler arasında anlamlı bir fark bulunmaktadır.

### 3.5.6. Üst yönetimle ilişkiler

İç denetçilere üst yönetimle olan ilişkilerini ve üst yönetimin iç denetime bakış açısını ifade edebilmeleri için üç değerlendirme yöneltilmiştir;

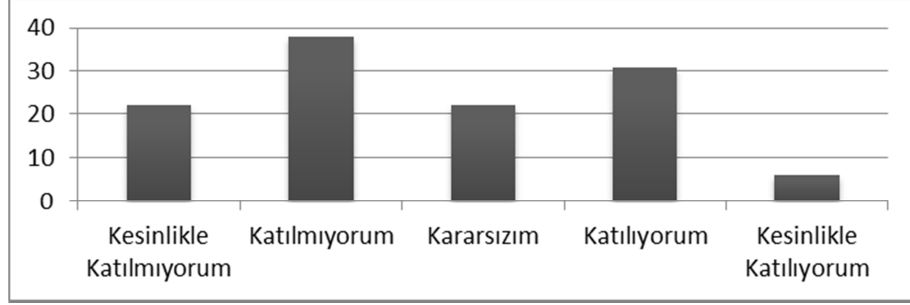
*18.değerlendirme:* İlk değerlendirmede iç denetçilerin, üst yönetimle görüşme sıklıklarını yeterli bulup bulmadıkları tespit edilmek istenmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 38’deki gibidir.

Tablo 38. Üst yönetimle görüşme sıklığına ilişkin iç denetçi görüşleri

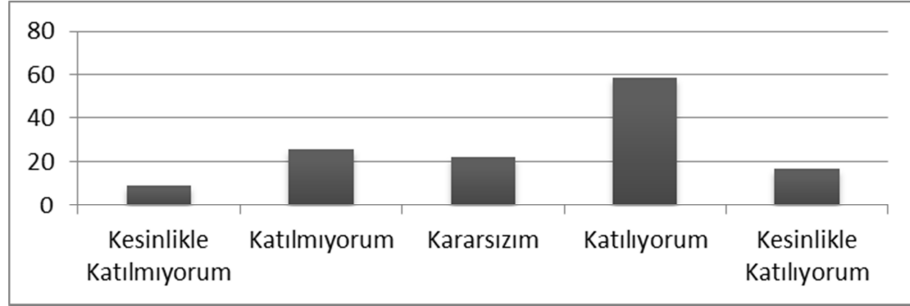
<i>İç denetçiler üst yönetimle yeterli sıklıkta görüşebilmektedir.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	31	12,3
<b>Katılmıyorum</b>	64	25,4
<b>Kararsızım</b>	44	17,5
<b>Katılıyorum</b>	90	35,7
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	23	9,1
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin büyük bir kısmı (%49) üst yönetimle görüşme sıklıklarını yeterli bulsa da böyle düşünmeyenlerin yüzdesi de azımsanmayacak ölçüdedir (%38). Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin

verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 36 ve Grafik 37’de gösterilmiştir.



Grafik 36. Üst yönetimle görüşme sıklığına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 37. Üst yönetimle görüşme sıklığına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

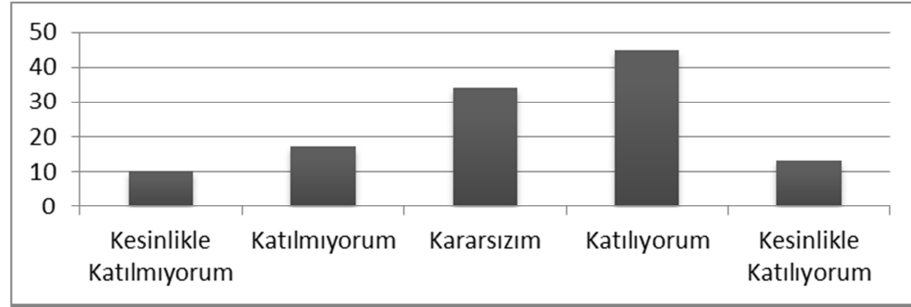
Grafiklerden görüldüğü gibi üst yönetimle yeterli sıklıkta görüşmediğini belirten iç denetçilerin büyük bir kısmı kamuda çalışanlardır. Özel sektör iç denetçilerinin görüşme sıklıklarını kamu iç denetçilerine oranla daha yeterli bulduğu görülmektedir.

*19.değerlendirme:* Bu değerlendirmede üst yönetimin iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı için gerekli özeni gösterip göstermediğini belirlemek istenmiştir. Başka bir ifade ile amaç üst yönetimin iç denetime gösterdiği hassasiyeti tespit edebilmektir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 39’deki gibidir.

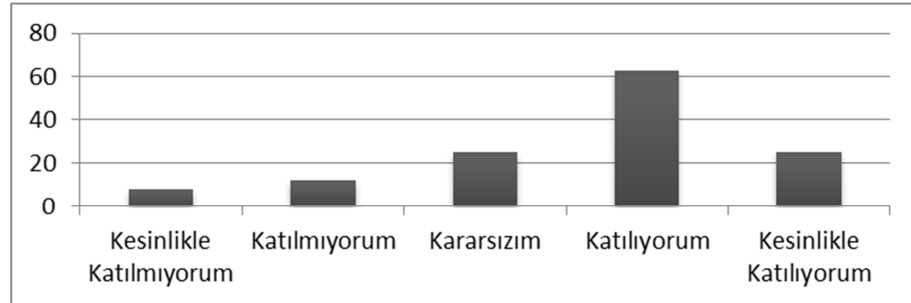
Tablo 39. Üst yönetimin gösterdiği özene ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>Kurum yöneticileri iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda gerekli özeni göstermektedir.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	18	7,1
<b>Katılmıyorum</b>	37	14,7
<b>Kararsızım</b>	50	19,8
<b>Katılıyorum</b>	115	45,6
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	32	12,7
<b>TOPLAM</b>	252	100

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin büyük bir kısmı iç denetimin bağımsızlık ve tarafsızlık için üzerine düşeni yaptığını düşünmektedir. Ancak %20'lik kısım ise kararsız kalarak görüş bildirmemiştir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 38 ve Grafik 39'da gösterilmiştir.



Grafik 38. Üst yönetimin gösterdiği özene ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 39. Üst yönetimin gösterdiği özene ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

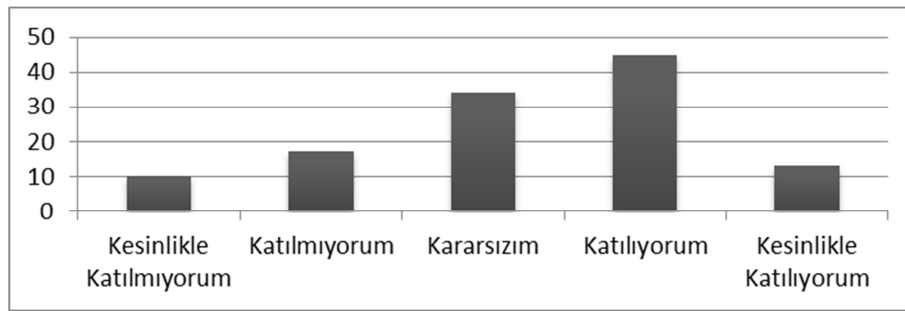
Grafiklerden görüldüğü gibi özel sektör iç denetçileri üst yönetimin bağımsızlık ve tarafsızlık konusundaki tavrını kamu sektöründekilere göre daha olumlu bulmaktadır.

20.değerlendirme: Üst yönetimle ilgili son değerlendirmede iç denetçilerin üst yöneticileri denetleme konusundaki özgürlüklerini değerlendirmek amaçlanmıştır. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 40'teki gibidir.

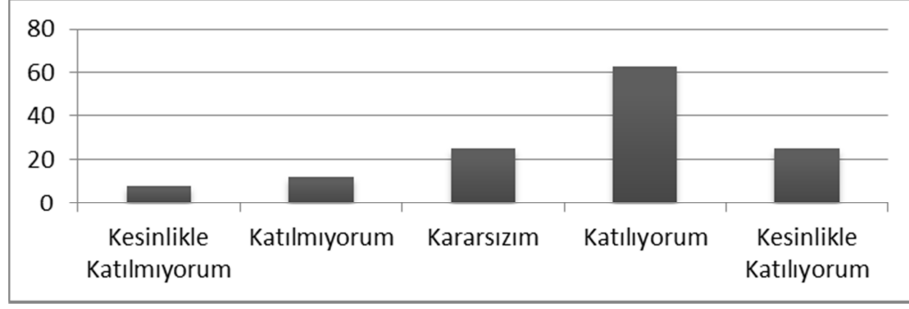
Tablo 40. Üst yönetimi denetlemeye ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetim birimleri kurum yönetimlerini bağımsız bir şekilde denetleyebilmektedir.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	18	7,1
<b>Katılmıyorum</b>	29	11,5
<b>Kararsızım</b>	59	23,4
<b>Katılıyorum</b>	108	42,9
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	38	15,1
<b>TOPLAM</b>	<b>252</b>	<b>100</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin büyük bir kısmı üst yönetimi bağımsız bir şekilde denetlediklerini düşünmektedir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 40 ve Grafik 41'de gösterilmiştir.



Grafik 40. Üst yönetimi denetlemeye ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 41. Üst yönetimi denetlemeye ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

Özel sektör iç denetçilerinin üst yönetimi bağımsız bir şekilde denetleme konusunda kamu denetçilerine göre daha olumlu bir bakış açısına sahip olduğu grafiklerden görülmektedir.

**İç Denetçilerin Üst Yönetimle İlişkileri ile İlgili Bağımsız Örneklem T-Testi:** Farklı sektörlerde çalışan iç denetçilerin üst yönetimin iç denetim faaliyetlerine etkisine ilişkin verdikleri yanıtları test etmek için; yararlanılan Bağımsız Örneklem T-Testi'nin hipotezleri ve sonuçları aşağıdaki gibidir.

: Çalıştıkları sektör açısından, iç denetçilerin üst yönetime ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

: Çalıştıkları sektör açısından, iç denetçilerin üst yönetime ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 41. Üst yönetim ve sektörlerle ilişkin T- testi sonuçları

t-test for Equality of Means							
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Diff.	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
Görüşme sıklığı	-4,737	250	,000*	-,696	,147	-,986	-,407
Üst yönetimin özeni	-3,958	231,2	,000*	-,542	,137	-,812	-,272
Üst yönetimi denetleme	-2,570	250	,011*	-,353	,138	-,624	-,083

\*Anlamlılık düzeyi (p değeri) < 0.05

Levene testi yardımıyla varyansların eşit olup olmadığı değerlendirilmiş ve üst yönetimin bağımsızlık ve tarafsızlık konusundaki özenini betimleyen değerlendirme hariç varyanslarının aynı oluşu tespit edilmiştir (Sig.>0,05). Dolayısıyla bahsedilen değerlendirme için “varyansların farklı olması”; diğer değerlendirmeler için ise “varyansların eşit olması” durumunda dikkate alınan T-Testi Sig. 2-tailed değerlerine bakılarak üst yönetimle ilgili bütün değerlendirmelere verilen cevaplar için anlamlı farklar bulunmuş ve  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir. Bir başka ifadeyle; iç denetçilerin üst yönetime ilişkin değerlendirmeleri açısından sektörler arasında anlamlı bir fark bulunmaktadır.

### 3.5.7. Dış denetçilerle ilişkiler

İç denetçilerin dış denetime bakış açılarını ve dış denetçilerle olan ilişkilerini belirleyebilmek için dört değerlendirme yönetilmiştir;

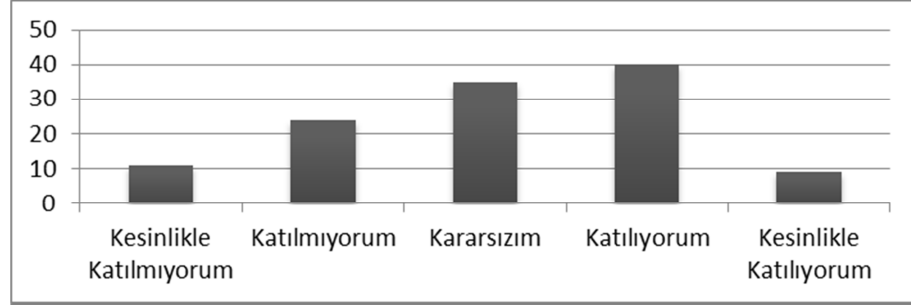
*21.değerlendirme:* İlk değerlendirmede dış denetim faaliyetlerinin iç denetim üzerindeki etkisi irdelenmektedir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 42’deki gibidir.

Tablo 42. Dış denetimin iç denetime etkilerine ilişkin iç denetçi görüşleri

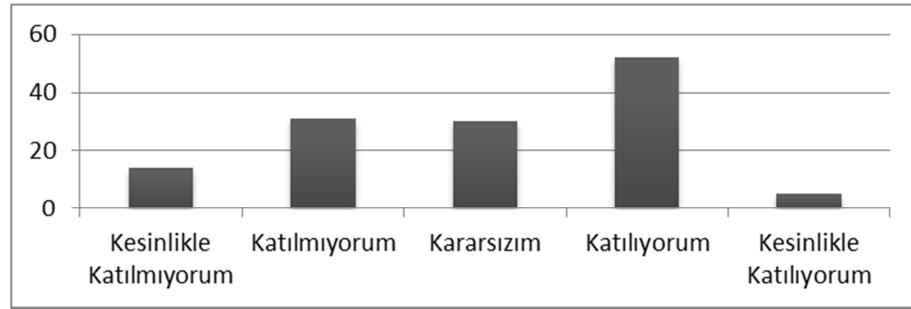
<i>Dış denetimler gelecekteki iç denetim çalışmalarına yön vermektedir.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	25	10,0
<b>Katılmıyorum</b>	55	21,9
<b>Kararsızım</b>	65	25,9
<b>Katılıyorum</b>	92	36,7
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	14	5,6
<b>TOPLAM</b>	<b>251</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin dış denetimin etkileri konusundaki düşünceleri olumlu bir eğilime sahip olsa da dış denetimin iç denetimi etkilemediğini düşünenlerin sayısı oldukça fazladır (%32). Ayrıca kararsızların oranı da yüksektir (%26). Bu

değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 42 ve Grafik 43'te gösterilmiştir.



Grafik 42. Dış denetimin iç denetime etkilerine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 43. Dış denetimin iç denetime etkilerine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

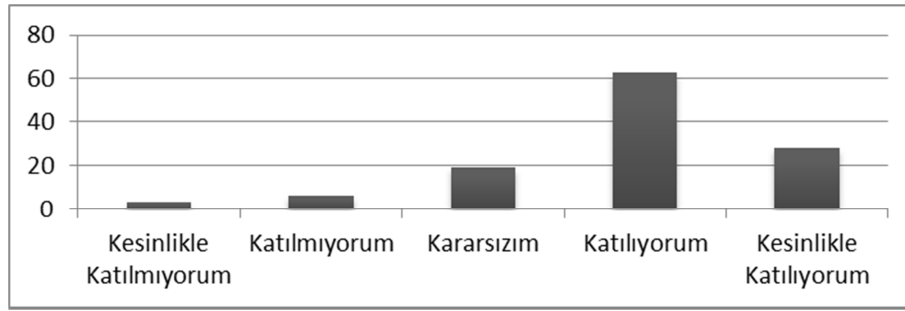
Grafiklerden görüldüğü üzere gibi her iki sektörün de dış denetimin etkilerine ilişkin değerlendirmeye verdikleri cevaplar benzer bir dağılım göstermektedir.

22.değerlendirme: Bu değerlendirmede iç denetçilerin, gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerinin dış denetime olumlu etkisini ifade etmeleri istenmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 43'teki gibidir.

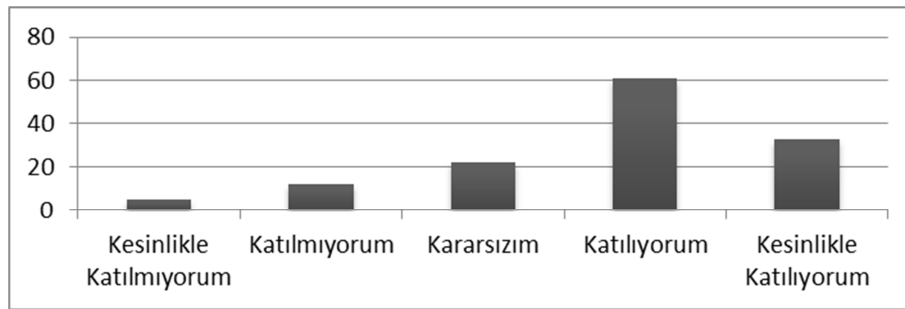
Tablo 43. İç denetimin dış denetime etkilerine ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetim faaliyetleri dış denetçilerin çalışmalarını kolaylaştırmaktadır.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	8	3,2
<b>Katılmıyorum</b>	18	7,1
<b>Kararsızım</b>	41	16,3
<b>Katılıyorum</b>	124	49,2
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	61	24,2
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin yaklaşık %73'ü iç denetimin dış denetimi kolaylaştırdığı kanaatindedir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 44 ve Grafik 45'te gösterilmiştir.



Grafik 44. İç denetimin dış denetime etkilerine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 45. İç denetimin dış denetime etkilerine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

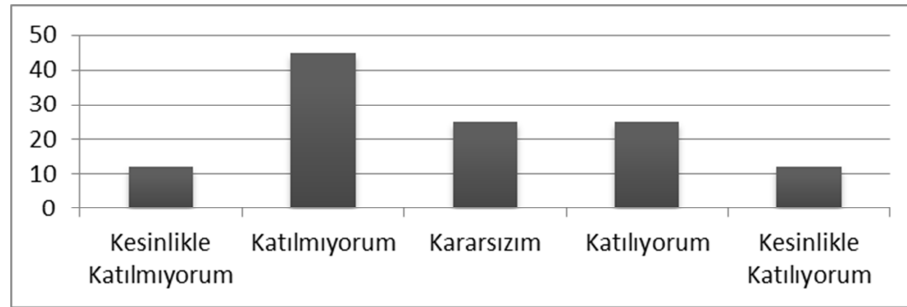
Grafiklerden görüldüğü üzere gibi her iki sektörün de iç denetimin dış denetimi kolaylaştırdığına dair verdikleri cevaplar benzer bir dağılım göstermektedir.

*23.değerlendirme:* Bu değerlendirmede dış denetimin, iç denetimin kurum içi pozisyonuna herhangi bir olumsuz etkisinin olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 44'teki gibidir.

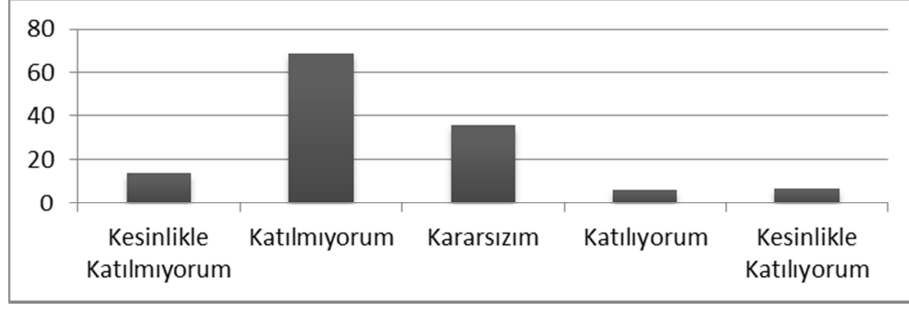
*Tablo 44. Dış denetimin iç denetçilerin kurum içi pozisyonuna etkilerine ilişkin iç denetçi görüşleri*

<i>Dış denetçilerin iş yapış biçimleri, iç denetçilerin kurum içindeki pozisyonunu olumsuz etkilemektedir.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	26	10,4
<b>Katılmıyorum</b>	114	45,4
<b>Kararsızım</b>	61	24,3
<b>Katılıyorum</b>	31	12,4
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	19	7,6
<b>TOPLAM</b>	<b>251</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin çoğunluğu dış denetim faaliyetlerinin olumsuz bir etkisinin olduğunu düşünmemektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 46 ve Grafik 47'de gösterilmiştir.



*Grafik 46. Dış denetimin iç denetçilerin kurum içi pozisyonuna etkilerine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri*



*Grafik 47. Dış denetimin iç denetçilerin kurum içi pozisyonuna etkilerine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri*

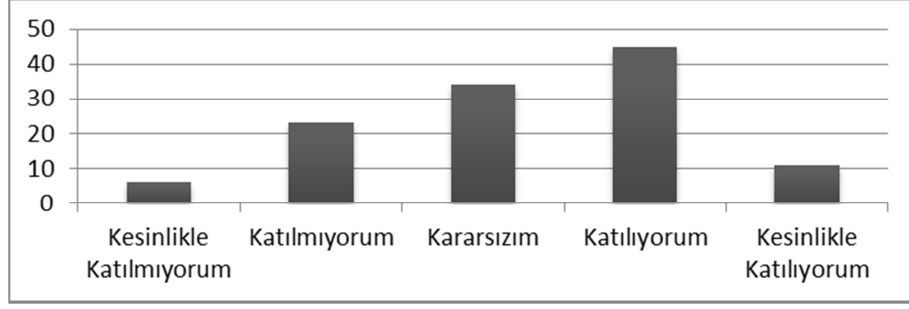
Grafiklere bakıldığında kamu iç denetçilerinin dış denetim faaliyetlerinin olumsuz etkileri olduğun konusundaki düşüncelerinin özel sektöre göre daha fazla olduğu sonucuna varılabilir.

*24.değerlendirme:* Dış denetim faaliyetleriyle ilgili son değerlendirmede, dış denetçilerin iç denetçilere yaklaşımı hakkındaki iç denetçi görüşü araştırılmaktadır. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 45’deki gibidir.

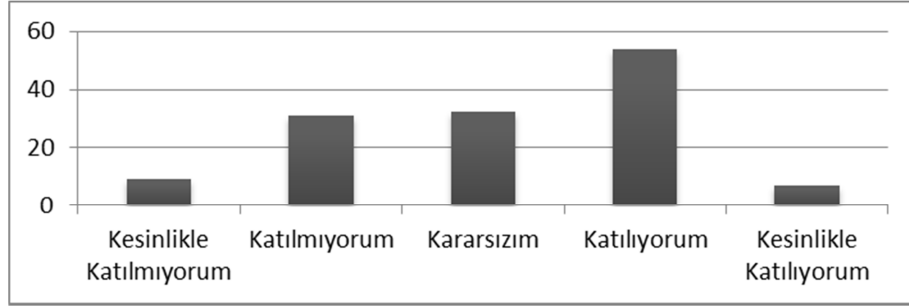
*Tablo 45. Dış denetçilerin iç denetçilerle işbirliğine ilişkin iç denetçi görüşleri*

<i>Dış denetçiler, iç denetçilerle iş birliği yapmaktadırlar.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	15	6,0
<b>Katılmıyorum</b>	54	21,4
<b>Kararsızım</b>	66	26,2
<b>Katılıyorum</b>	99	39,3
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	18	7,1
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin çoğunluğu dış denetçilerin iç denetçilerle bir işbirliği içerisinde olduğunu düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 48 ve Grafik 49’da gösterilmiştir.



Grafik 48. Dış denetçilerin iç denetçilerle işbirliğine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 49. Dış denetçilerin iç denetçilerle işbirliğine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

Grafiklere bakıldığında her iki sektördeki cevap dağılımları birbirine benzemekle beraber özel sektörde dış denetçilerin iş birliği hakkında olumsuz görüşe sahip olanların oranının kamuya göre bir miktar daha fazla olduğu sonucuna varılabilir.

**İç Denetçilerin Dış Denetçilerle İlişkileri ile İlgili Bağımsız Örneklem T-Testi:** Farklı sektörlerde çalışan iç denetçilerin dış denetçilere ilişkin verdikleri yanıtları test etmek için; yararlanılan Bağımsız Örneklem T-Testi'nin hipotezleri ve sonuçları aşağıdaki gibidir.

: Çalıştıkları sektör açısından, iç denetçilerin dış denetime ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

: Çalıştıkları sektör açısından, iç denetçilerin dış denetime ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 46. Dış denetim ve sektörlerle ilişkin T- testi sonuçları

t-test for Equality of Means							
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Diff.	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
İç denetime etki	,561	249	,575	,078	,139	-,196	,352
İç denetimin dış denetime etkisi	,896	249,8	,371	,110	,122	-,131	,351
Kurum içi pozisyona etkisi	3,080	224,9	<b>,002*</b>	,415	,135	,150	,681
İşbirliği	,955	250	,341	,126	,132	-,134	,386

\*Anlamlılık düzeyi (p değeri) < 0.05

Levene testi yardımıyla varyansların eşit olup olmadığı değerlendirilmiş ve iç denetimin dış denetime etkisi ve kurum içi pozisyona etkisi konularını betimleyen değerlendirmeler hariç varyanslarının aynı olduğu tespit edilmiştir (Sig.>0,05). Dolayısıyla bahsedilen değerlendirmeler için “varyansların farklı olması”; diğer değerlendirmeler için ise “varyansların eşit olması” durumunda dikkate alınan T-Testi Sig. 2-tailed değerlerine bakılarak yalnızca dış denetimin kurum içi pozisyona olumsuz bir etkisi olduğunu ifade eden değerlendirme için anlamlı fark bulunmuş (p değeri: 0,002) ve bu değerlendirme için  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir. Bir başka ifadeyle; dış denetçilerin iş yapış biçimlerinin kurum içindeki pozisyona etkileri hakkındaki görüşler açısından sektörler arasında anlamlı bir fark bulunmaktadır.

### 3.5.8. Raporlama

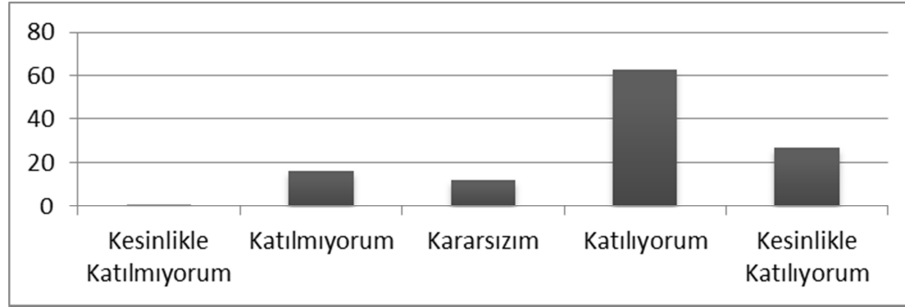
İç denetçilerin raporlama faaliyetleri hakkındaki görüşlerini öğrenmek amacıyla üç değerlendirme yöneltilmiştir;

25.değerlendirme: Raporlama ile ilgili ilk değerlendirmede, iç denetçilerin hazırladıkları raporların ilgili tüm kişilere ulaşip ulaşmadığını ifade etmeleri istenmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 47'deki gibidir.

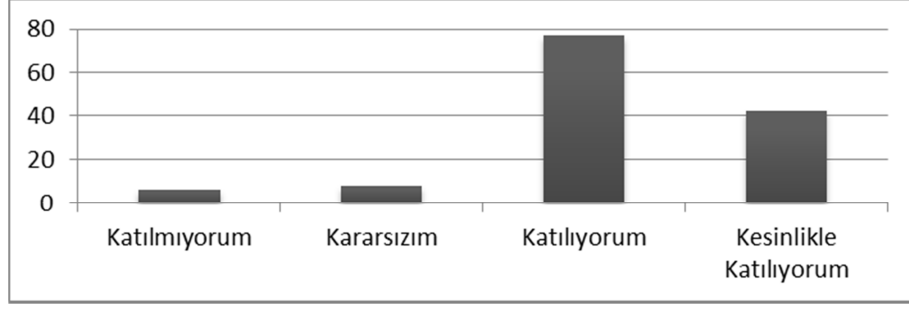
Tablo 47. Raporların iletimine ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetim raporları ilgili tüm kişilere ulaşmaktadır.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	1	,4
<b>Katılmıyorum</b>	22	8,7
<b>Kararsızım</b>	20	7,9
<b>Katılıyorum</b>	140	55,6
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	69	27,4
<b>TOPLAM</b>	<b>252</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin çok büyük bir kısmı (%83) iç denetim raporlarının ilgili yerlere iletilildiğini düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 50 ve Grafik 51'de gösterilmiştir.



Grafik 50. Raporların iletimine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 51. Raporların iletimine ilişkin özel kesim iç denetçilerinin görüşleri

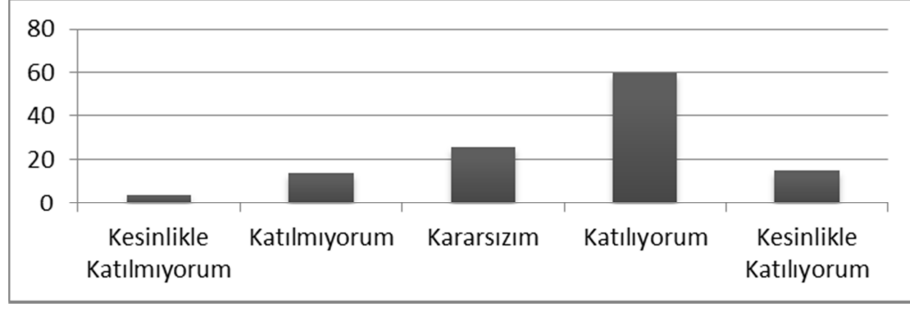
Grafiklere bakıldığında her iki sektördeki iç denetçilerin, raporların iletimine ilişkin olumlu görüş belirttiklerini, ancak özel sektör iç denetçilerinin kamu iç denetçilerine göre daha iyimser bir görüş içerisinde olduğu sonucuna varılabilir.

26.değerlendirme: Raporlamaya ilişkin olarak yöneltilen bu değerlendirmede ise iç denetçilerden üst yönetimin raporlara bakış açısını belirtmeleri istenmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 48'deki gibidir.

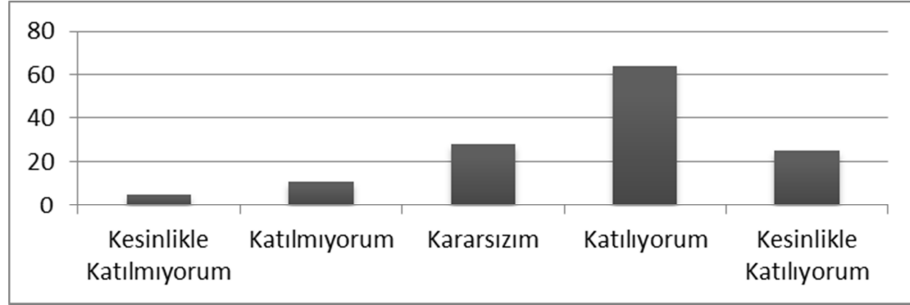
Tablo 48. Üst yönetimin raporlara bakış açısına ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>Tepe yöneticiler, iç denetim raporlarında belirtilen görüş ve önerileri önemser.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	9	3,6
<b>Katılmıyorum</b>	25	9,9
<b>Kararsızım</b>	54	21,4
<b>Katılıyorum</b>	124	49,2
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	40	15,9
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin çoğunluğu iç denetim raporlarının üst yönetimce önemsendiğini düşünmektedir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 52 ve Grafik 53'te gösterilmiştir.



*Grafik 52. Üst yönetimin raporlara bakış açısına ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri*



*Grafik 53. Üst yönetimin raporlara bakış açısına ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri*

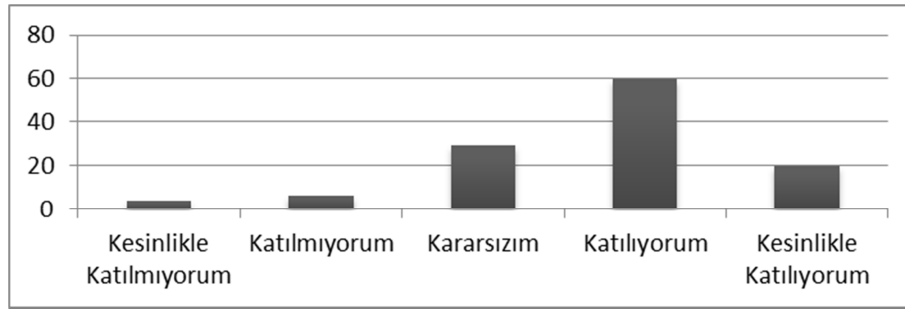
Grafiklerden her iki sektördeki iç denetçilerin de üst yönetimin raporlara gösterdiği ilgi konusunda benzer fikirlerde olduğu sonuca varılabilir.

*27.değerlendirme:* Raporlamaya ilişkin olarak yöneltilen son değerlendirmede ise iç denetçilerden kurum içindeki diğer çalışanların faaliyetlerine olan etkisini ifade etmeleri istenmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 49'daki gibidir.

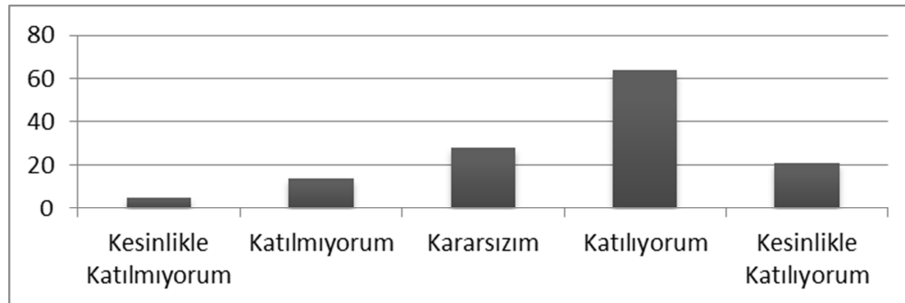
Tablo 49. Raporlamanın diğer çalışanlara etkisine ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>İç denetim raporları kurumdaki diğer çalışanların faaliyetlerine yön vermektedir.</i>	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	9	3,6
<b>Katılmıyorum</b>	20	8,0
<b>Kararsızım</b>	57	22,7
<b>Katılıyorum</b>	124	49,4
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	41	16,3
<b>TOPLAM</b>	<b>251</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin çoğunluğu iç denetim raporlarının diğer çalışanların faaliyetlerini etkilediğini düşünmektedir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 54 ve Grafik 55'te gösterilmiştir.



Grafik 54. Raporlamanın diğer çalışanlara etkisine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 55. Raporlamanın diğer çalışanlara etkisine ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

Grafiklerden her iki sektördeki iç denetçilerin de raporların diğer çalışanların faaliyetlerine etkisi konusunda benzer fikirlerde olduğu sonuca varılabilir.

***İç Denetçilerin Raporlama ile İlgili Görüşlerine İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi:*** Farklı sektörlerde çalışan iç denetçilerin raporlamaya ilişkin verdikleri yanıtları test etmek için; yararlanılan Bağımsız Örneklem T-Testi'nin hipotezleri ve sonuçları aşağıdaki gibidir.

$H_0$ : Çalıştıkları sektör açısından, iç denetçilerin raporlamaya ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

$H_1$ : Çalıştıkları sektör açısından, raporlamaya ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 50. Raporlama ve sektörlere ilişkin T- testi sonuçları

t-test for Equality of Means							
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Diffr.	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
İlgili taraflara iletim	-3,077	219,3	,002*	-,333	,108	-,547	-,120
Üst yönetim	-1,031	250	,303	-,128	,124	-,372	,116
Diğer çalışanlara etki	1,719	,191	,834	249	,405	,101	,122

\*Anlamlılık düzeyi (p değeri) < 0.05

Levene testi yardımıyla varyansların eşit olup olmadığı değerlendirilmiş ve raporun ilgili tüm taraflara iletilip iletilmediğini yönelten değerlendirme hariç varyanslarının aynı oluşu tespit edilmiştir (Sig.>0,05). Dolayısıyla bahsedilen değerlendirme için “varyansların farklı olması”; diğer değerlendirmeler için ise “varyansların eşit olması” durumunda dikkate alınan T-Testi Sig. 2-tailed değerlerine bakılarak yalnızca “raporların ilgili tüm taraflara iletilmediğini” ifade eden değerlendirme için anlamlı fark bulunmuş (p değeri: 0,002) ve bu soru için  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir. Bir başka

ifadeyle; iç denetim raporunun ilgili tüm taraflara iletildiği hakkındaki görüşler açısından sektörler arasında anlamlı bir fark bulunmaktadır.

### 3.5.9. Türkiye’de iç denetim

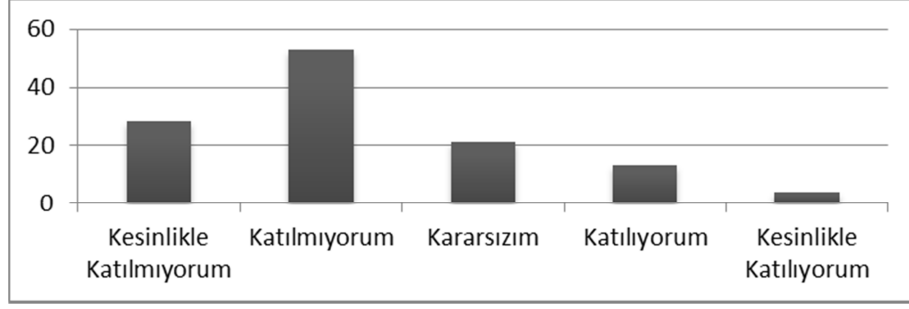
Anketin sonunda yer alan üç değerlendirmede ise iç denetçilere Türkiye’de iç denetçiliğin bulunduğu konum ile ilgili düşünceleri tespit edilmek istenmiştir.

*28.değerlendirme:* Bu değerlendirmede iç denetçilerden ülkemizde hak ettikleri konumu kazanıp kazanmadıklarını ifade etmeleri istenmiştir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 51’deki gibidir.

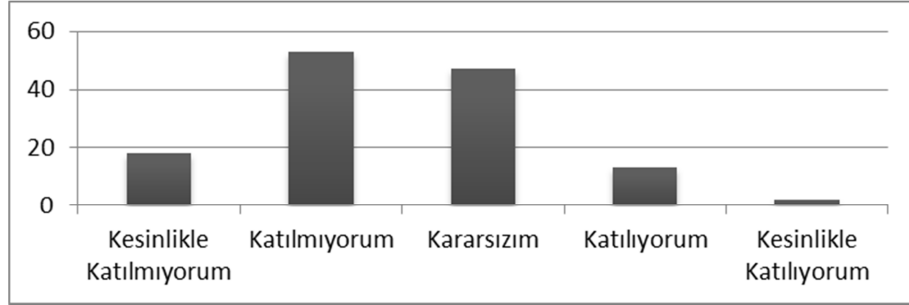
Tablo 51. Ülkemizdeki iç denetçilerin konumuna ilişkin iç denetçi görüşleri

<i>Ülkemizde iç denetçiler hak ettikleri konumu kazanmıştır.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	46	18,3
<b>Katılmıyorum</b>	106	42,1
<b>Kararsızım</b>	68	27,0
<b>Katılıyorum</b>	26	10,3
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	6	2,4
<b>TOPLAM</b>	<b>252</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin çoğunluğu iç denetçilik mesleğinin hak ettiği konumda olmadığını düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 56 ve Grafik 57’de gösterilmiştir.



*Grafik 56. Ülkemizdeki iç denetçilerin konumuna ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri*



*Grafik 57. Ülkemizdeki iç denetçilerin konumuna ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri*

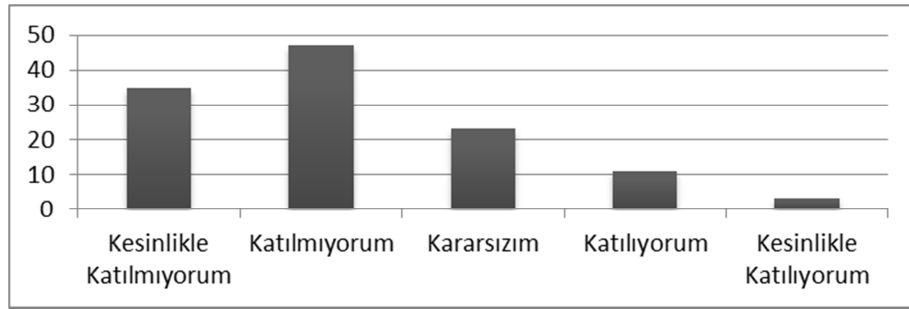
Her iki sektörde de olumsuz bir görüş olduğu ancak özel sektördeki iç denetçilerden kararsız olanların da yadsınamayacak sayıda olduğu grafiklerden görülmektedir.

*29.değerlendirme:* Bu değerlendirmede ise iç denetim faaliyetlerine gereken önemin verilir verilmediğine ilişkin iç denetçi görüşleri araştırılmaktadır. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 52'deki gibidir.

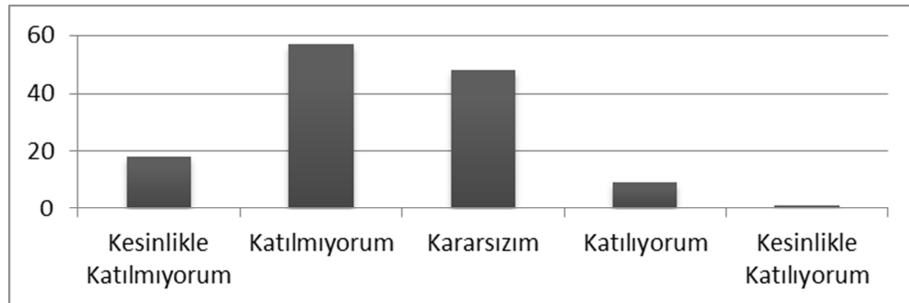
Tablo 52. Ülkemizdeki iç denetim faaliyetlerinin konumuna ilişkin iç denetçi görüşleri

Ülkemizde iç denetim faaliyetlerine gereken önem verilmektedir.	Sayı	Yüzde
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	53	21,0
<b>Katılmıyorum</b>	104	41,3
<b>Kararsızım</b>	71	28,2
<b>Katılıyorum</b>	20	7,9
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	4	1,6
<b>TOPLAM</b>	252	100,0

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin çoğunluğu iç denetim faaliyetlerine gereken önemin verilmediğini düşünmektedirler. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 58 ve Grafik 59’da gösterilmiştir.



Grafik 58. Ülkemizdeki iç denetim faaliyetlerinin konumuna ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri



Grafik 59. Ülkemizdeki iç denetim faaliyetlerinin konumuna ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

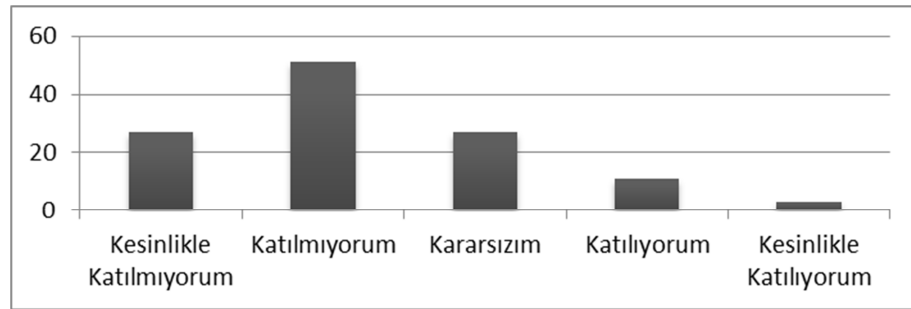
Grafiklerden her iki sektördeki iç denetçilerin de iç denetim faaliyetlerine gereken önemin verilmediğini düşündükleri görülmektedir. Ancak özel sektör iç denetçilerinden kararsız olanlar da oldukça fazladır.

*30.değerlendirme:* Anketin son değerlendirmesi iç denetim faaliyetine ilişkin yapılan düzenlemelerin yeterliliğiyle ilgilidir. Değerlendirmeye verilen cevapların dağılımı Tablo 53'teki gibidir.

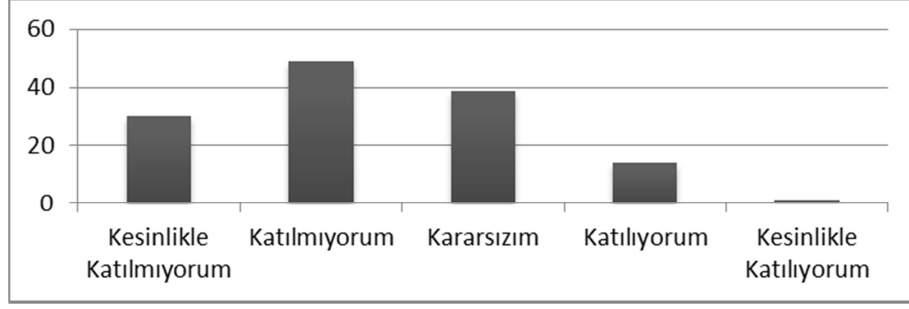
*Tablo 53. Ülkemizdeki iç denetimle alakalı düzenlemelere ilişkin iç denetçi görüşleri*

<i>Ülkemizde iç denetim faaliyetleriyle ilgili yapılmış düzenlemeler yeterlidir.</i>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	57	22,6
<b>Katılmıyorum</b>	100	39,7
<b>Kararsızım</b>	66	26,2
<b>Katılıyorum</b>	25	9,9
<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	4	1,6
<b>TOPLAM</b>	<b>252</b>	<b>100,0</b>

Tablodan görüldüğü gibi iç denetçilerin çoğunluğu iç denetimle ilgili düzenlemelerin yetersiz olduğu görüşündedir. Bu değerlendirmeye ilişkin kamu ve özel sektör iç denetçilerinin verdikleri cevapların dağılımları ayrı ayrı sırasıyla Grafik 60 ve Grafik 61'de gösterilmiştir.



*Grafik 60. Ülkemizdeki iç denetimle alakalı düzenlemelere ilişkin kamu iç denetçilerinin görüşleri*



Grafik 61. Ülkemizdeki iç denetimle alakalı düzenlemelere ilişkin özel sektör iç denetçilerinin görüşleri

Grafiklerden her iki sektördeki iç denetçilerin de iç denetim hakkındaki düzenlemeleri yeterli bulmadıkları görülmektedir.

**Türkiye’de İç Denetim ile İlgili Bağımsız Örneklem T-Testi:** Farklı sektörlerde çalışan iç denetçilerin ülkemizde iç denetimin bulunduğu konuma ilişkin düşüncelerini test etmek için; yararlanılan Bağımsız Örneklem T-Testi’nin hipotezleri ve sonuçları aşağıdaki gibidir.

: Çalıştıkları sektör açısından, iç denetçilerin iç denetim ülkemizdeki konumuna ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

: Çalıştıkları sektör açısından, iç denetçilerin iç denetim ülkemizdeki konumuna ilişkin değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 54. Türkiye’de İç Denetim ve sektörlerle ilişkin T- testi sonuçları

t-test for Equality of Means							
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Diff.	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
İç denetçilerin konumu	-1,246	243	,214	-,155	,125	-,401	,090
İç denetim	-1.736	243	,084	-,211	,122	-,451	,028
Mevzuatın yeterliliği	-,377	243	,707	-,048	,126	-,296	,201

Levene testi yardımıyla varyansların eşit olup olmadığı değerlendirilmiş ve tüm değerlendirmelerin varyanslarının aynı oluşu tespit edilmiştir (Sig.>0,05). Dolayısıyla tüm sorular için “varyansların eşit olması” durumunda dikkate alınan T-Testi Sig. 2-tailed değerlerine bakılarak hiçbir soruda anlamlı bir fark bulunamamış ve  $H_0$  hipotezi reddedilememiştir. Bir başka ifadeyle; ülkemizde iç denetimin bulunduğu konumla ilgili görüşler açısından sektörler arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

### **3.6. Araştırma Sonuçlarının Yorumlanması**

#### **3.6.1. Demografik özellikler**

İç denetçilerin demografik özelliklerinden yaş ve tecrübenin sektörler arasında istatistiksel olarak da farklılık göstermesi beklenen bir durumdur. Kamu sektöründe iç denetçi olma şartlarından biri; denetçi olarak beş yıl ya da diğer alanlarda da sekiz yıl çalışmak olduğundan özel sektöre oranla daha yaşlı ve daha tecrübeli bir iç denetçi profili normaldir.

Eğitim düzeylerinin ve mezun olunan bölümlerin iki sektör için benzerlik göstermesi ve iç denetçilerin çok büyük bir kısmının iktisadi ve idari bilimler fakültelerindeki bölümlerden (iktisat, işletme, maliye, vb.) mezun olması meslektekilerin muhasebe, işletme gibi alanlarda belirli bir temel eğitime ihtiyaç duyduklarının bir göstergesi olabilir. İki sektörde de lisans üstü eğitim almış iç denetçilerin %30-35 civarında olması hem iç denetçilerin nitelikli olduklarının ve mesleğin kişisel gelişime açık olduğunu işaret etmektedir.

#### **3.6.2. Sertifikalandırma ve denetim faaliyetleri**

İç denetçilerin yaklaşık %31’ni Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olduğu halde CIA unvanına sahip olanların %15’ler civarında kalması, sertifikanın ülkemizdeki iç denetçiler açısından olmazsa olmaz bir nitelik taşımadığının göstergesidir. Bunun dışında anketlerin dağıtıldığı şirketler göz önüne alındığında katılan iç denetçilerden

özellikle özel sektördeki SMMM ve SPK lisanslarına sahip olması, iç denetçilerin işlerinin gerektirdiği ve işletmelerde aranan sertifikalara yöneldiğini göstermektedir.

Ankete katılan 252 iç denetçiden 188 tanesinin (%75) en az bir adet sertifikasının olması ve sertifikaya sahip olma oranlarının her iki sektörde de aynı seviyelerde olması iç denetçilerin mesleki gelişimleri ve hizmet içi eğitimleri açısından oldukça olumlu bir durumdur. Bu durumun iç denetim faaliyetlerinin kalitesini yükselteceği ve nitelikli iç denetçilerin de birimlerinin kurumlardaki imajını güçlendireceği muhakkaktır.

İç denetim hizmetleri, sektörlere göre beklenenden oldukça farklı bir dağılım göstermiştir. Kamu sektöründen farklı olarak, standartlar başta olmak üzere, özel sektördeki iç denetim faaliyetlerine yön veren uygulamalarda danışmanlık hizmetlerine yapılan vurgulara rağmen hem denetim (güvence) hem danışmanlık hizmeti sağlayan iç denetçilerin kamuda %82, özel sektörde %61 olması uygulamayla düzenlemeler arasındaki farkların açık bir örneğidir. Bu durumun sebeplerinden biri olarak kamuda Sayıştay denetçileri tarafından gerçekleştirilen uygunluk denetimlerinde herhangi bir sorunla karşılaşmamak adına kamu kurumu yöneticilerinin iç denetçilere başvurarak danışmanlık hizmeti aldığı söylenebilir. Özel sektörde ise iç denetim birimlerinin önerilerini denetim sonuçlarından yola çıkarak sunmasına bağlanabilir.

İç denetim faaliyetlerine ilişkin olarak verilen cevaplarda ise beklenen bir durum ortaya çıkmıştır. Kamu sektörüne yönelik düzenlemelerde de ağırlık verildiği gibi iç denetçilerin %43'lük kısmı sadece kontrol faaliyetlerinde bulunduğunu söylemiş, özel sektörde ise %53'lük kesim kontrol faaliyetleri, risk yönetimi ve yönetim hizmetlerini beraber yerine getirdiklerini belirtmişlerdir. Kamuda kontrol faaliyetleri ve risk yönetimini beraber yürüttüklerini söyleyenlerin oranının %30'lar civarında olması bu sektörde de proaktif denetime geçilmesi açısından oldukça olumludur. Bu bağlamda özel sektördeki denetim faaliyetlerinin de standartlara uygun bir dağılıma sahip olduğu ve bu durumun denetimin sağladığı fayda ve öneminin artması açısından istenen bir durum olduğu söylenebilir.

### 3.6.3. İŖe Alım ve i denetçi nitelikleri

Anket sorularından iŖe alım ve i denetçi nitelikleriyle ilgili olan beŖ sorudan iki tanesinde sektörler arası istatistiki olarak anlamlı bir fark ortaya ıkmıŖtır. Bunlardan ilkinde, özel sektör i denetçilerden, kiŖilik özelliklerinin mesleki bilgi kadar önemli olduğunu dŖünenlerin sayısı kamudakilerden daha fazladır. Aslında bu durum düzenlemelerde de dikkat çeken bir noktadır. 5018 sayılı Kanun ve bu kanuna bağlı olarak gerekleŖtirilen düzenlemelerin i denetçi nitelikleri ile ilgili kısımlarında mesleki olarak ne gibi Ŗartlar taŖınması gerektiğinden ve hangi alan bilgilerine sahip olunması gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Standartlar ise i denetçinin sahip olması gereken özelliklerden biri olarak idrak yeteneğini de saymıŖ ve uygulama önerilerinde i denetçilerin insanlarla alıŖma, etkin iletiŖim kurma becerisi, sözlü ve yazılı iletiŖim yeteneğine sahip olması gerektiğine vurgu yapmıŖtır. Uygulamada da iŖe alımlarda kamuda mülakat gibi kiŖilik özelliklerinin değerlendirilebileceği bir ortam oluŖmaması buna karŖılık özel sektörde mülakatların çoğu kez birden fazla olması ve pek çoğunda kiŖilik özelliklerini belirlemeye yönelik testlerin yapılması kiŖilik özelliklerine verilen önemin sektörlerdeki birer göstergesidir. Tüm bu kriterlere bağlı olarak özel sektördeki i denetçilerin kiŖilik özelliklerine daha fazla önem vermesi de normal olarak yorumlanabilir.

İ denetçi nitelikleriyle ilgili olarak istatistiksel farklılığın ortaya çıktığı diğer soru ise denetçi tecrübesi ve iç denetimin baŖarısının doğru orantılı olduğu ifadesidir. Her ne kadar bir önceki bölümlerde ifade edildiği gibi ankete katılan kamu iç denetçilerinin gerek yaŖları gerekse tecrübeleri özel sektrdekilerden fazla olsa da özel sektördeki i denetçiler tecrübenin iç denetim faaliyetinin baŖarısı üzerindeki etkisine daha fazla inanmaktadırlar. Bu durum özel sektördeki i denetçilerin gerekleŖtirdikleri denetim faaliyetlerinin iŖ dünyasındaki ekonomik ve politik deėiŖimlerden dolayı daha riskli bir yapıda olduğu ve bu deėiŖken yapıya ayak uydurmanın da zamanla mümkün olacağını dŖnmeleriyle iliŖkilendirilebilir. Ayrıca zel sektörde tüm alanlarda olduğu gibi i denetim alanında da terfi ve promosyonların daha fazla olduğu ve bunların tecrübe ve baŖarıyla doğru orantılı olduğu dŖnlrse özel sektör i denetçilerinin tecrübeye verdikleri önem bu boyutla da açıklanabilir.

İç denetçilerin sektörler arası fark göstermeyen fakat üzerinde durulması gereken cevaplarından biri işe alım sürecine duydukları güvendir. Her iki sektördeki iç denetçilerin %60'ından fazlası işe alım süreçlerinin mesleğin gereklerine uygun olduğunu belirtmektedirler ki bu oldukça olumlu bir durumdur.

İç denetçi nitelikleri ile ilgili üzerinde durulması gereken bir başka konu ise yeterliliklerdir. Bu kavram ankette iç denetçilere doğrudan sorulmamış ancak standartlardaki yeterlilik ifadesine yer verilmiştir. Cevaplar her iki sektörde de benzer bir dağılım göstermemekle beraber iç denetçilerin yaklaşık %49'luk bir kesimi kendilerini veya çevrelerindeki iç denetçileri yeterli olarak görmediklerini belirtmişlerdir. Bu durum oldukça düşündürücü ve üzerinde durulması gereken bir noktadır. İç denetçilerin böyle bir cevap dağılımına sahip olması teknik araştırma ve yardımdan yararlanmalarını gerektirecek durumlarla karşılaşmalarından dolayı olabileceği gibi gerçekten iç denetçileri yetersiz görmelerinden veya sorunun farklı anlaşılmasından dolayı da olabilir.

#### **3.6.4. Kurum içi pozisyon**

Kamu ve özel sektör iç denetçileri, birimlerinin kurum içinde bulunduğu yeri birbirlerinden oldukça farklı değerlendirmişlerdir. Özel sektör iç denetçileri genel olarak iç denetim biriminin kurum içindeki pozisyonunun etkin ve bağımsız bir iç denetim için yeterli olduğu görüşüyle kamu sektörü iç denetçileri yeterli olmadığını belirtmişlerdir.

Her iki sektörde de iç denetim birimleri üst yönetime bağlı olarak çalışsalar da özel sektörde yönetim kurulunda ayrıca doğrudan iç denetçilerle ilgilenen bir denetim komitesinin bulunması ve iç denetim biriminin idari ve işlevsel olarak iki yöneticinin bulunmasının bağımsızlığı artıracaktır. Kamu da ise kurumların başındaki en üst yöneticiye doğrudan bağlı olan iç denetçiler bu durumun yeterli ve etkin bir denetim için yeterli olmadığı görüşündedirler.

Yüz yüze yapılan anketlerde ve iç denetçilerden anketle ilgili olarak alınan geri bildirimlerde kamu iç denetçileri, İDKK'nın tamamen özerk bir yapıya geçmesi halinde iç denetim birimlerinin kurumlarda özgür ve bağımsız bir konuma geleceğini belirtmiş, her ne kadar üst yönetime bağlı olsalar da uygulamada diğer daire başkanlıklarına eş bir konumda yer aldıklarını belirtmişlerdir. Bu durum kamudaki düzenlemelerin uygulamada eksik kaldığının bir göstergesidir.

Özel sektörde ise gerek Standartlar, gerek SPK ve BDDK gibi kuruluşlar iç denetim biriminin bağımsızlığı ve etkinliği için sadece pozisyonlarını belirtmekle kalmayıp diğer birimlere karşı üstünlüğünü de bir anlamda koruma altına aldıklarından kurum içindeki pozisyonlarından memnun bir iç denetçi profili ortaya çıkmaktadır.

### **3.6.5. Görev, yetki ve sorumluluk**

İç denetçilerin görevlerine ilişkin olarak kendilerine yönetilen sorulara verdikleri cevaplar sektörler bazında istatistiksel olarak farklılık göstermektedir. Özel sektördeki iç denetçiler, denetim planları yaparken gelişen dünya ve mevcut risklerin göz önünde bulundurulduğuna kamu iç denetçilerine oranla daha fazla katılmaktadırlar. Bu tür faktörlerin, özel sektördeki her faaliyeti doğrudan ya da dolaylı olarak etkilediğinden iç denetçiler için daha önemli olduğu bir gerçektir. Ayrıca kamu sektöründeki işlerin dolayısıyla denetim planlarının daha statik bir yapıda olduğu ve gelişmelerden etkilenme oranının daha az olduğu gerçeğiyle de denetim planlarının yapılış biçimi bir anlamda tutarlıdır. Bununla birlikte her ne kadar cevaplar arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark çıksa da kamu sektöründe de bu faktörlerin göz önünde bulundurulduğunu söyleyenlerin sayısı oldukça fazladır.

Görev yüklerinin fazla olduğunu düşünen iç denetçi sayısının kamuya oranla özel sektörde daha fazla çıkması da beklenen bir durumdur. Daha uzun ve değişken mesai saatleri, şehirlerarası denetim faaliyetleri, değişen ekonomik, hukuki ve siyasal faktörler özel sektör iç denetçilerinin iş yüklerini artırmaktadır ki ankete verilen cevaplar da bu doğrultudadır. Dikkat ve özenin bu kadar önemli olduğu bir mesleğe mensup kişilerin böyle düşünmesi; iş yüklerinin azaltılması, mesai saatlerine belirli kısıtlar konması gibi

düzenlemelerin şart olduğunu düşündürmektedir. Zira bankalar hariç olmak üzere araştırmaya katılan özel sektör işletmelerindeki ortalama iç denetçi sayısının üç ila beş arasında olması ve buna bağlı olarak çalışan başına düşen iç denetçi sayısının çok az olması bu konudaki düşüncelerinde haklı olduklarını göstermektedir.

Gerekli belgelere ve kayıtlara ulaşmada sıkıntı çekmediğini, diğer çalışanların kendilerine gereken desteği verdiğini ve yetkilerinin yeterli olduğunu söyleyen iç denetçilerin sayısının her iki sektörde de çoğunluğu oluşturması olumlu bir durumdur. Yetkilendirme ile ilgili yapılan düzenlemelerin uygulamada yeterli olduğunu göstermektedir. Ancak iç denetçinin yetkilerini kullanmakta sıkıntı yaşadığı durumlarda üst yönetimden gerekli desteği gördüğü ifadesine özel sektördekinin %71'i katılırken kamuda bu oranın sadece %40 olması kamu iç denetçilerinin üst yönetimle yaşadığı sıkıntılara bir başka örnektir. Kurum içi pozisyonda belirtildiği gibi diğer birimler üzerinde herhangi bir üstel güçlerinin olmadığını sözlü olarak da belirten iç denetçiler, yetkilerini kullanamadıklarında üst yönetimden gereken desteği görmediklerini de bu soruya verdikleri cevapla onaylamışlardır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik'te üst yönetime atfedilen iç denetçilere destek sağlama konusundaki görevlerin yerine getirilmemesi, bu düzenlemelerin yaptırım gücü ve yeterliliğinin sorgulanmasına sebep olmaktadır.

Her iki sektördeki iç denetçiler de bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak ve sürekli mesleki gelişim içinde olmak adına iç denetimle ilgili gündemi, haberleri ve düzenlemeleri yakından takip etme sorumluluklarını yerine getirdiklerini belirtmişlerdir. Sorumluluk konusunda iki sektörün bulunduğu paydalardan birisi de kendilerine yüklenen sorumluluğun miktarıdır. Verilen cevaplara göre kendilerine fazla sorumluluk yüklendiğini düşünenlerin sayısı böyle düşünmeyenlerinkine oldukça yakındır.

Her iki sektörde de iç denetçilerin toplamda yaklaşık %75'lik kesimi iç denetçilerin bağımsız ve tarafsız olduğunu düşünseler de, özel sektörde bu soruya kesinlikle katılıyorum cevabını verenler yaklaşık %30'luk kesimken kamuda bu oran %13'lere kadar düşmektedir. Bu durum kamu iç denetçilerinin bağımsızlık ve tarafsızlıkla ilgili

bazı şüphelerinin olduğunu ortaya koymaktadır ki bu durum kurum içi pozisyonlarına ilişkin verdikleri cevaplarla tutarlıdır.

Etik ilkeler ve meslek ahlakına gereken önemin verildiğini düşünen özel sektör iç denetçiler %90'lık bir oran oluştururken kamu da bu oran %69'a düşmektedir. Her meslek açısından büyük önem arz eden ve iç denetim gibi sosyal sorumluluğu olan meslekler için ayrı bir önemi olan bu ilkelere verilen önemde iki sektör arasında bu kadar fark olması oldukça olumsuzdur. Kamu kurumlarında bu yönde verilen eğitimlerin ve bilgilendirme çalışmalarının artırılması, iç denetçilerin meslek ahlakı konusunda bilinçlendirilmesi ve işe alım sürecinden itibaren bu konuya özen gösterilmesi gerektiği muhakkaktır.

### 3.6.6. Üst yönetimle ilişkiler

Üst yönetimle ilişkiler, iki sektörün cevaplarda en çok ayrıldığı başlıklardan birisidir. Diğer bölümlerde vurgulandığı gibi genel olarak kamu iç denetçilerinin üst yönetimle ilgili görüşlerine negatif bir eğilim hâkimdir. Bu bölümde üst yönetimle ilgili olarak sorulan soruların hepsine özel sektör iç denetçilerinden istatistiksel olarak anlamlı fark oluşturacak derecede olumsuz yanıtlar vermişlerdir.

Bu bölümdeki ifadeler için yapılan değerlendirmelere genel olarak bakıldığında kamu iç denetçilerinin üst yönetimle görüşme sıklıklarını az bulduğu, üst yönetimin iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda gerekli özeni gösterdiği ve iç denetçilerin üst yönetimi bağımsız bir şekilde denetleyebildiği konularında iç denetçiler arasında farklı görüşler bulunduğu görülmektedir.

Üst yönetimle görüşme sıklığı aslında her iki sektördeki iç denetçiler için de yeterince memnun olunmayan konulardan birisidir. Özel sektördekinin toplamda %57'si kamudakilerin ise %37'si üst yönetimle yeterli sıklıkta görüştiklerini belirtmişlerdir. Kamuya ait incelenen düzenlemelerde de görüşme sıklığı ile ilgili herhangi bir yaptırımın bulunmaması bu konunun yöneticilerce de ihmal edilmesinin bir sebebi olabilir. İç denetim birimiyle yeterli sıklıkta görüşülmemesi iç denetimin etkinliği ve

bağımsızlığı başta olmak üzere pek çok konuda problemlerle karşılaşılmasına sebep olabilmektedir. Özel sektöre ilişkin olarak standartlarda verilen yılda asgari bir kere görüşme ifadesinin de yeterli olmadığı anket sonuçlarından görülmektedir. İşletmelerdeki yönetim kurullarının da bu görüşmelerin sıklığını artırması gerekmektedir. Ancak bu şartla iç denetçiler de problemleri, önerileri ve görüşlerini gereken zamanda aksettirebilirler.

Kamu iç denetçilerinin yaklaşık %54'ü yöneticilerin iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı için gerekli özeni gösterdikleri konusunda olumsuz düşünmektedirler ya da kararsızdırlar. Görüşme sıklıklarından memnuniyetsizlikleri de ele alındığında iç denetçinin böyle düşünmesinin gerçekten özen gösterilmemesinden kaynaklanıyor olabileceği gibi yönetimin kendileriyle bilgi alışverişi yapmamasından da kaynaklanabiliyor olabileceğini de akıllara getirmektedir. Özel sektörde ise iç denetçilerin büyük bir kısmının (%70) üst yönetimin bu konudaki tutumu hakkında olumlu bir görüşü vardır. Bu durum denetim komitelerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı güvence altına almada önemli bir faktör olduğu fikrini güçlendirmektedir.

Üst yönetimlerin denetlenmesi belki de kurumlarda yürütülen en hassas denetim faaliyetidir. Üst yönetimini etkin ve bağımsız olarak denetleyemeyen bir iç denetim biriminin görevini tam olarak yerine getirdiğini söylemek imkânsızdır. Bu bağlamda bakılacak olursa, üst yönetimi bağımsız bir şekilde denetleyebildikleri ifadesine kamudaki iç denetçilerin sadece %23'ünün özel sektördeki ise %15'inin katılmaması olumlu bir durum olsa da bu konuda kararsız olanların oranının kamuda %29, özelde %19 olması birimlerin bağımsızlığının ve etkinliğinin başta kamu olmak üzere bir kez daha sorgulanmasını gerektirmektedir. İç denetçilerin bu önemli görevi yerine getirirken bağımsızlıkları konusunda şüphe duymaları iç denetimin hem kurum içi ve hem de yasal düzenlemelerle desteklenmesi ve korunmasının gerekliliğini göz önüne sermektedir.

### 3.6.7. Dış denetçilerle ilişkiler

Dış denetçiler ve dış denetimin etkileri konusunda genel olarak her iki sektördeki iç denetçilerin aynı fikirleri paylaştığı görülmektedir. Dış denetimlerden çıkan sonuçların gelecekteki iç denetim faaliyetlerine yön verdiğinin, iç denetimin dış denetim çalışmalarını kolaylaştırdığının ve iç ve dış denetçiler arasında bir iş birliğinin olduğunun düşünülmesi her iki sektördeki ilişkilerin Kamu İç Denetim Birimi Yönergesinde ve uygulama önerilerinde belirtilen esaslara uygun bir şekilde devam ettiğine dair bir göstergedir.

Ancak kamu sektöründeki iç denetçilerin yaklaşık %31'inin dış denetçilerin iş yapış biçimlerinin iç denetçilerin kurum içi pozisyonunu olumsuz etkilediğini düşünmesi, iç ve dış denetçiler arasında ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkların göstergesidir. Sayıştay denetçilerinin yaptırımlarının ve üst yönetim üzerindeki gücünün iç denetçilere oranla çok daha fazla olması iç denetçilerin kurum içindeki itibarlarını düşürebilir. Ancak bunun en önemli sebebi daha önce de tekrar edilen iç denetimin kamu kurumlarındaki pozisyonu ve aldığı destektir. Zira dış denetim raporları aynı şekilde özel sektör açısından da oldukça önemli hatta karlılığı etkileyen bir pozisyonda olmasına rağmen iç denetçilerin kurum içindeki durumlarıyla alakalı herhangi bir kaygı taşımıyor olmaları kendilerinin kurum içinde bir eşit güvence altında olduğunu göstermektedir. Bu güvence yönetimden, kurum içi pozisyondan, yasal veya şirket içi düzenlemelerden ileri geliyor olabilir. İç denetçileri kendi itibarları için tehdit olarak gören bir kısım kamu denetçisinin bu anlayıştan kurtarılmasının her iki denetime de pek çok katkı sağlayacağı muhakkaktır.

### 3.6.8. Raporlama

Her iki sektördeki iç denetçilerinde yaklaşık %65'inin iç denetim raporlarının tepe yöneticiler tarafından dikkate alındığını düşünmeleri olumlu bir tablo olarak yorumlanabilir. %20'lik kesim bu konuda kararsız kalsa da raporların önemsenmediğini düşünenlerin sayısının az olması iç denetimin faaliyetlerinin nihai ürünü ve iç denetim biriminin kurum içine açılan penceresi olan iç denetim raporlarının etkileri, birimin

faaliyetleri, kurumlardaki iç kontrol sistemleri, iç denetçilere bakış açısından oldukça olumludur. Kamu iç denetçilerinin büyük bir kısmının raporlarının dikkate alındığını düşünmesi de üst yönetimle olan ilişkilerinin de en olumlu kısmıdır. Genel bir tablo oluşturulduğunda üst yönetimin denetim faaliyetlerine katkısını az bulan kamu denetçilerinin bu soruya olumlu cevap vermesi iç denetim sonuçlarının amacına ulaştığına bir kanıt niteliğindedir.

Aynı şekilde iki sektördeki iç denetçilerin de raporlarının diğer çalışanların faaliyetlerine yön verdiğini düşünmesi oldukça önemli ve istenen bir durumdur.

Raporlama konusunda ortaya çıkan olumsuz sonuç ise kamu sektöründeki iç denetçilerin bir kısmının raporların ilgili tüm kişilere iletiğinden emin olmamasıdır. Raporların tamamının olmasa bile ilgili kısımlarının denetimden etkilenen taraflara iletilmesi iç denetimin etkinliği açısından da önemli olduğundan bu duruma ilişkin bir düzenleme de yararlı gözükmemektedir.

### **3.6.9. Türkiye’de iç denetim**

Genel olarak bakıldığında denetim faaliyetleri ve denetçilik mesleğinin ülkemizdeki konumuyla alakalı görüşler oldukça olumsuzdur. İç denetçiler ülkemizde iç denetim faaliyetlerine gereken önemin verilmediği ve iç denetim faaliyetleriyle ilgili düzenlemelerin yetersiz olduğu konularında hem fikirdirler. Kamu sektöründe önceki bölümlerde anlatıldığı gibi pek çok kanun, yönetmelik ve rehber olmasına karşın kamu iç denetçilerinin de düzenlemeleri az bulması bu düzenlemelerin uygulamada yetersiz kaldığını göstermektedir.

İç denetçilerin ülkemizde hak ettikleri konumda olmadığı konusunda daha fazla hemfikir olan kamu iç denetçilerin de böyle düşünmesinin önemli sebepleri, kurum içindeki pozisyonları ve genel olarak kamuda iç denetim faaliyetlerinin henüz gelişme aşamasında olması olarak açıklanabilir.

## Sonuç

İç denetim hızla değişen ekonomik, politik ve sosyal dünyada işletmelerin iç kontrol mekanizmalarının en önemli güvencesi haline gelmiştir. Başlangıçta muhasebe kayıtlarına yönelik bir evrak kontrolü olan iç denetim, günümüzde başka görevler de üstlenmiştir. İşletmelerin değişen koşullara uyum sağlamasına ve bir anlamda geleceği tahmin etmesine yardımcı olan risk yönetimi ve işletmenin en üst kademesiyle en alt kademesinin uyum içinde çalışmasını, yönetimin belirlediği stratejilerin işletmedeki her çalışan tarafından izlenmesini sağlayan yönetim faaliyetlerini de iç denetim birimleri koordine etmektedir. Bu bağlamda iç denetim işletmenin geçmişte ne yaptığını, bugün neler yapmakta olduğunu ve yarın neler yapacağını bilmesini sağlamaktadır.

Öncelikli olarak kaynakların etkin ve verimli kullanımı olmak üzere ülkemizde kamu idarelerinin asli görevleri dışında pek çok sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sorumlulukların ne oranda yerine getirildiğinin yalnızca başka kurumlar tarafından denetlenmesi hem mevcut dış denetçi sayısı hem de verimlilik açısından oldukça zor ve masraflıdır. Bu bağlamda 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında kurulan kamu idarelerinde kurulan iç denetim birimleri bir anlamda kamunun kendi kurumlarındaki temsilcisi olmuştur. Kanunun asli amaçlarından bazıları hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı, kaynakların etkin kullanımını sağlamak ve performans esaslı bütçeleme sistemine geçmektir. Bu bağlamda belirtilen kanunun uygulanabilirliğini artırmak için denetçiler istihdam edilmeye başlanmış ve pek çok yönetmelik ve rehber hazırlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, kamuda ve özel sektörde iç denetime yön veren faktörlerin uygulanmasındaki farklılıkları araştırmaktır. Bu bağlamda birinci bölümdeki genel bilgilerden sonra ikinci bölümde; kamudaki iç denetim için 5018 sayılı Kanun ve buna bağlı olarak çıkartılan yönetmelik ve uygulama rehberleriyle özel sektördeki iç denetim için başta İç Denetim Standartları olmak üzere ülkemiz ekonomik hayatına yön veren SPK, BDDK gibi kurumların iç denetim alanındaki düzenlemeler karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma, işe alım, görev, yetki ve sorumluluk, kurum içi pozisyon, üst yönetimle ve dış denetçilerle ilişkiler, raporlama konularına ilişkin bir çerçeveden sunulmuştur. Üçüncü bölümde ise literatürden ve bu düzenlemelerden yola çıkılarak hazırlanan

sorular iç denetçilere yöneltilmiş ve verdikleri cevaplar karşılaştırılarak hangi konularda istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunduğu belirlenmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre konu başlıkları kapsamında sorulan sorulardan T-Testi sonuçlarına göre anlamlı farklılık gösterenler Tablo 55’te özetlenmiştir.

*Tablo 55. Anket sonuçlarında sektörler arası farklılık gösteren sorular*

Demografik özellikler	İç denetçi yaşları
	İç denetçi tecrübeleri
İşe alım	Kişilik özelliklerinin önemi
	Tecrübenin önemi
Kurum içi pozisyon	Pozisyonun etkin bir iç denetim için yeterliliği
	Pozisyonun bağımsız bir denetim için yeterliliği
Görev	Denetim planının gelişen iş çevresine uyumu
	İş yükünün fazlalığı
Yetki	Üst yönetimin yetki kullanmadaki desteği
Sorumluluk	Bağımsızlık ve tarafsızlık
	Meslek ahlakı ve etik ilkelere verilen önem
Üst yönetim	Görüşme sıklığı
	Destek
	Üst yönetim denetiminin etkinliği
Dış denetim	İç denetçilerin kurum içi pozisyonuna etkisi
Raporlama	Raporum tüm ilgili taraflara iletimi

İç denetçilerin verdikleri cevapların birbirinden en çok ayrıldığı konuların üst yönetimle ilişkiler ve kurum içi pozisyon olduğu söylenebilir. Düzenlemeler açısından da birbirinden oldukça farklı olan bu iki konuda genel olarak kamu iç denetçilerinin memnuniyetsizliği söz konusudur. Kamuda tespit edilen memnuniyetsizliğin giderilmesi için denetim alanında güncel bir konu olan ve pek çok ülkede de uygulanan kamuda denetim komitelerinin kurulması konusunun ayrıntılı olarak irdelenmesi olumlu olacaktır. Bununla birlikte kamu sektöründe iç denetim faaliyetlerini düzenlemekten

sorumlu olan İDKK'nın Maliye Bakanlığı'ndan ayrılarak tamamen bağımsız bir yapı haline gelmesi İDKK'nın olduğu kadar iç denetçilerin de kurumlardaki bağımsızlığını ve etkinliğini artıracaktır ki daha önceki bölümlerde bahsedildiği gibi iç denetçiler kamu iç denetiminin en üst basamağı ve kurumlardaki bağımsızlığının koruyucusu olan İDKK'nın iç denetim birimlerine yeterli bir etkisi olmadığını çünkü zaten bu yapının kendisinin özerk bir kuruldan çok Maliye Bakanlığı'na bağlı bir müdürlük gibi çalıştığını belirtmişlerdir. İç denetçilerin, böyle bir yapılanmanın diğer bakanlıklar ve kurumlar üzerinde iç denetime yönelik etkisinin yeterli olmadığını savunmaları da durumun hassasiyetini ortaya koymaktadır.

Üst yönetimle ilişkiler konusunda hizmet içi eğitimlere büyük rol düşmektedir. Ayrıca ülkemiz kamu kurumları için hala yeni bir olgu olan iç denetim konusundaki uygulamaların denetlenmesi ve yaptırımların artırılması iç denetimin kurum içinde gerekli yeri kazanmasına yardımcı olabilir.

Yapılan araştırma sonuçlarına göre özel sektör iç denetçileri hakkında yapılabilecek eleştirilerden bir tanesi iç denetim standartlarının uygulanmasının bir teminatı olarak değerlendirilebilecek CIA sertifikasına sahip iç denetçilerin sayısının azlığıdır. Bu konuda işletmelerin ve ülkemizde bu sertifikasından sorumlu olan TİDE'nin teşvik edici çalışmalar yapmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Her iki sektördeki katılımcıların hem fikir olduğu konu iç denetimin ülkemizdeki konumudur. İç denetçiler yapılan düzenlemeleri yetersiz bulmakta, iç denetçilik mesleğinin hak ettiği konumda olmadığını ve iç denetime gereken önemin verilmediğini düşünmektedirler. Özel sektör için yasal düzenlemelerin yapılması, kamu sektörü iç denetçileri de iç denetimin tüm personele tanıtılması ve düzenlemelere herkesin uyum sağlaması için yaptırımlar uygulanması bu sorunların bir kısmını çözecektir. Ayrıca TİDE ve KİDDER sürekli eğitim ve sertifikalandırma faaliyetlerinin tüm denetçi ve yöneticilere pekiştirilmesini ve iç denetçinin özlük hakları için çalışmalar yapılmasını sağlayarak desteklerini göstermelidirler.

Sonuç olarak globalleşen dünyadaki değişimlere ayak uydurmanın ve iş yaşamındaki tüm tarafları korumanın önemli bir yolu olan iç denetim, ülkemiz kamu ve özel sektöründe her geçen gün daha iyi bir konuma gelmektedir. Bu faaliyetler kamuda henüz yeni bir oluşum olduğundan iç denetçilerin olumsuzluklarının özel sektöre göre daha fazla olması oldukça normaldir. Ülkemizdeki iç denetim faaliyetlerini sektörler arası karşılaştıran bu çalışma sayesinde yasal düzenlemelere ihtiyaç olduğu kadar iç denetimi etkileyen ve iç denetimden etkilenen tarafları bilinçlendirmek için de çalışmalar yapılması gerektiği bir kez daha ortaya konmuştur.

**Ek 1: Anket****ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, BİLİMSEL ARAŞTIRMA PROJESİ- ESKİŞEHİR**

Sayın İç Denetçi,

Aşağıda "Türkiye'de İç Denetimin Özel Sektör ve Kamu Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması" başlıklı projemiz kapsamında değerlendirilecek sorular yer almaktadır. Cevaplarınız bilimsel çalışma haricinde **hiçbir kurum veya kişiyle paylaşılmayacaktır**. Lütfen aşağıdaki soruları okuyarak sizin için en uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

<b>1. Çalıştığınız sektör:</b> <input type="checkbox"/> ÖZEL <input type="checkbox"/> KAMU
<b>2. Denetim alanındaki tecrübeniz:</b> <input type="checkbox"/> 0-5 YIL ARASI <input type="checkbox"/> 6-10 YIL ARASI <input type="checkbox"/> 11-15 YIL ARASI <input type="checkbox"/> 16-20 YIL ARASI <input type="checkbox"/> 21-25 YIL ARASI <input type="checkbox"/> 26 YIL VE ÜSTÜ
<b>3. Yaşınız:</b> <input type="checkbox"/> 25-35 <input type="checkbox"/> 36-45 <input type="checkbox"/> 46- 55 <input type="checkbox"/> 56-65 <input type="checkbox"/> 66 ve üstü
<b>4. Eğitim durumunuz:</b> <input type="checkbox"/> LİSANS <input type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS <input type="checkbox"/> DOKTORA
<b>5. Lisans eğitiminde mezun olduğunuz bölüm:</b> <input type="checkbox"/> EKONOMETRİ <input type="checkbox"/> ENDÜSTRİ MÜHENDİSLİĞİ <input type="checkbox"/> İKTİSAT <input type="checkbox"/> İŞLETME <input type="checkbox"/> KAMU YÖNETİMİ <input type="checkbox"/> MALİYE <input type="checkbox"/> DİĞER (LÜTFEN BELİRTİNİZ.....)
<b>6. SAHİP OLDUĞUNUZ SERTİFİKALAR</b> <input type="checkbox"/> CIA - SERTİFİKALI İÇ DENETÇİ <input type="checkbox"/> YMM – YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR <input type="checkbox"/> SMMM – SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR <input type="checkbox"/> CGAP - SERTİFİKALI FİNANSAL HİZMETLER DENETÇİSİ <input type="checkbox"/> SERMAYE PİYASASI FAALİYETLERİ LİSANSI (temel ya da ileri düzey) <input type="checkbox"/> CCSA - KONTROL ÖZDEĞERLENDİRME UZMANLIĞI <input type="checkbox"/> DİĞER (LÜTFEN BELİRTİNİZ.....)
<b>7. Kurumunuzda uygulanmakta olan iç denetim hizmetlerini işaretleyiniz.</b> <input type="checkbox"/> GÜVENCE HİZMETLERİ <input type="checkbox"/> DANIŞMANLIK HİZMETLERİ
<b>8. Aşağıda verilen iç denetim faaliyeti alanlarından kurumunuzda yürütülmekte olanları işaretleyiniz.</b> <input type="checkbox"/> KONTROL FAALİYETLERİ <input type="checkbox"/> RİSK YÖNETİMİ <input type="checkbox"/> YÖNETİŞİM FAALİYETLERİ

AŞAĞIDAKİ HER SORU İÇİN, **SEKTÖRÜNÜZDEKİ (KAMU YA DA ÖZEL SEKTÖR) UYGULAMALAR** İLE İLGİLİ GÖRÜŞÜNÜZÜ EN İYİ YANSITAN SAYIYI YUVARLAK İÇİNE ALINIZ.

Soru	ÖNEM ÖLÇEĞİ				
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. İç denetçi işe alımında uygulanan süreç, mesleğin gereklerini yansıtmaktadır.	1	2	3	4	5
2. İç denetim faaliyetlerinin başarılı olmasında, iç denetçinin kişilik özellikleri mesleki bilgisi kadar önemlidir.	1	2	3	4	5
3. Sertifika (SMM,CIA vb.) sahibi olmak, iç denetçilerin çalışmalarını olumlu olarak etkilemektedir.	1	2	3	4	5
4. İç denetçilerin tecrübesi arttıkça, iç denetimin başarısı artar.	1	2	3	4	5
5. İç denetçiler sıklıkla karşılaştıkları durumları, teknik araştırma ve yardımdan yoğun olarak yararlanmadan çözebilirler.	1	2	3	4	5
6. İç denetim biriminin kurumunuzdaki pozisyonu <b>etkin</b> bir iç denetim için yeterlidir.	1	2	3	4	5
7. İç denetim biriminin kurumunuzdaki pozisyonu <b>bağımsız</b> bir iç denetim için yeterlidir.	1	2	3	4	5
8. Kurumunuzda iç denetim planları yapılırken, gelişen dünya ve mevcut riskler göz önünde bulundurulmaktadır.	1	2	3	4	5
9. İç denetçilere verilen görevler fazladır.	1	2	3	4	5
10. Kurumunuzdaki iç denetçiler, denetimler sırasında belge, rapor ve kayıtlara ulaşmakta sıkıntı çekmezler.	1	2	3	4	5
11. İç denetçiler, denetimler sırasında diğer çalışanlardan gerekli desteği görürler.	1	2	3	4	5
12. Bir iç denetçi yetkilerini kullanmakta sıkıntı çektiğinde üst yönetimden gerekli desteği görmektedir.	1	2	3	4	5
13. İç denetçilere verilen yetkiler azdır.	1	2	3	4	5
14. İç denetçiler bağımsız ve tarafsızdırlar.	1	2	3	4	5
15. İç denetim çalışmalarında, meslek ahlakı ve etik ilkelere gereken önem verilmektedir.	1	2	3	4	5
16. İç denetimle ilgili gündemi, yeni yaklaşımları, haberleri, düzenlemeleri vb. yakından takip ediyorum.	1	2	3	4	5
17. İç deneticilere yüklenen sorumluluklar fazladır.	1	2	3	4	5
18. İç denetçiler üst yönetimle yeterli sıklıkta görüşebilmektedir.	1	2	3	4	5

19. Kurum yöneticileri iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda gerekli özeni göstermektedir.	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

AŞAĞIDAKİ HER SORU İÇİN, **SEKTÖRÜNÜZDEKİ (KAMU YA DA ÖZEL SEKTÖR) UYGULAMALAR** İLE İLGİLİ GÖRÜŞÜNÜZÜ EN İYİ YANSITAN SAYIYI YUVARLAK İÇİNE ALINIZ.

Soru	ÖNEM ÖLÇEĞİ				
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
20. İç denetim birimleri kurum yönetimlerini bağımsız bir şekilde denetleyebilmektedir.	1	2	3	4	5
21. Dış denetimler gelecekteki iç denetim çalışmalarına yön vermektedir.	1	2	3	4	5
22. İç denetim faaliyetleri dış denetçilerin çalışmalarını kolaylaştırmaktadır.	1	2	3	4	5
23. Dış denetçilerin iş yapış biçimleri, iç denetçilerin kurum içindeki pozisyonunu olumsuz etkilemektedir.	1	2	3	4	5
24. Dış denetçiler, iç denetçilerle iş birliği yapmaktadırlar.	1	2	3	4	5
25. İç denetim raporları ilgili tüm kişilere ulaşmaktadır.	1	2	3	4	5
26. Tepe yöneticiler, iç denetim raporlarında belirtilen görüş ve önerileri önemser.	1	2	3	4	5
27. İç denetim raporları kuruluşlardaki diğer çalışanların faaliyetlerine yön vermektedir.	1	2	3	4	5
28. Ülkemizde iç denetçiler hak ettikleri konumu kazanmışlardır.	1	2	3	4	5
29. Ülkemizde iç denetim faaliyetlerine gereken önem verilmektedir.	1	2	3	4	5
30. Ülkemizde iç denetim faaliyetleriyle ilgili yapılmış düzenlemeler yeterlidir.	1	2	3	4	5

Verdiğiniz cevaplara ek olarak belirtmek istediğiniz konuları bu bölüme veya ayrı bir kâğıda yazabilirsiniz (lütfen isminizi yazmayınız)

## Kaynakça

- Abdioğlu, H. (2008). İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetimin rolü: İMKB-100 şirketleri üzerine ampirik bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(4), 185-208.
- Ahmad, H. N.; Othman, R.; Othaman R. ve Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53-62.
- Akpınar, Y. (2010). 610 nolu uluslararası denetim standardı hükümleri ile Türkiye uygulamaları çerçevesinde iç denetim ve iç denetim çalışmaları. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 12(2), 174-200.
- Alptürk, E. (2008). *İç denetim rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Altunışık, R.; Coşkun, R.; Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2005). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. Sakarya: Sakarya Kitabevi
- Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ. (2008). 18.07.2011 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/MevzuatGoster.aspx?nid=14139>
- Arena, M. ve Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Arslan, I. (2008). Kurumsal risk yönetimi. *Maliye Bakanlığı Uzman Yardımcılığı Araştırma Raporları*.

Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik. (2010). 10.11.2011 tarihinde şu adresten erişilmiştir: [http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yasal\\_Duzenlemeler/Bagimsiz\\_Denetim\\_Kurullarınca\\_Gerceklestirilecek\\_Banka\\_Bilgi\\_Sistemleri\\_ve\\_Bankacilik\\_Sureclerini\\_n\\_Denetimi\\_Hakkinda\\_Yonetmelik/Bilgi\\_Sistemleri\\_ve\\_Bankacilik\\_Surecleri\\_Denetimi\\_Yonetmeligi\\_13\\_01\\_2010.pdf](http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yasal_Duzenlemeler/Bagimsiz_Denetim_Kurullarınca_Gerceklestirilecek_Banka_Bilgi_Sistemleri_ve_Bankacilik_Sureclerini_n_Denetimi_Hakkinda_Yonetmelik/Bilgi_Sistemleri_ve_Bankacilik_Surecleri_Denetimi_Yonetmeligi_13_01_2010.pdf)

Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik. (2006). 09.12.2011 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/27231.html>

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (2011). Yıllık Faaliyet Raporu. 17.03.2012 tarihinde şu adresten erişilmiştir: [http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum\\_Bilgileri/Yillik\\_Raporlar/1075\\_9yfr2011internet2.pdf](http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Yillik_Raporlar/1075_9yfr2011internet2.pdf)

Basu, S. K. (2007). *Auditing: principles and techniques*. (2. Baskı). Delhi: Dorling Kindersley, Pearson Education.

Basu, S. K. (2009). *Fundamentals of auditing*. Delhi: Dorling Kindersley, Pearson Education.

Başpınar, A. (2006). Kamuda iç denetim ve merkezi uyumlaştırma fonksiyonu. *Maliye Dergisi*, (151), 23-42

Bilge, S. ve Kiracı, M. (2010). *Kamu sektöründe iç denetim ve iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörler*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe denetimi*. (5. Baskı). İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.

- Brody, R. G. ve Frank, K. E. (2000). The future of the certified internal auditor and the internal auditing position. *Journal of Education for Business*, 85(4), 215- 218.
- Cangemi, M. P. ve Singleton, T. W. (2008). *Managing the audit function: Corporate Audit Department Procedures Guide*. (3.Baskı). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Chowdhury, R. R.; Innes, J. ve Kouhy, R. (2005). The public sector audit expectations gap in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 893-908.
- Cohen, A. ve Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an emprical examination of its determinants in Israel organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Cooper, B. J.; Leung, P.; Wong, G. (2006). The Asia Pasific literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 822-834.
- Cömert, N. (2008). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol. İç Denetim Dergisi, 21, 30.05.2011 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/ttkicdenetimmurancomertmakale.pdf>
- Çömlekçi, F.; Kepekçi ,C. ve Eroğdan, M. (1993). *Muhasebe denetimi*. Eskişehir: Birlik Ofset.
- Çömlekçi, F. (2001). *Muhasebe denetimi*. Eskişehir: Birlik Ofset.
- Davies, M. (2009). Effective working relationship between audit committees and internal audit- the cornerstone of corporate govaernance in local authoriteis, a Welsh perspective. *Journal of Management and Governance*, 13(1), 41-73.
- Erdoğan, M. (2001). *Denetim*. Eskişehir: Etam.

- Erdoğan, N. (2004). Bilginin doğruluğu, güvenilirliği ve bağımsız denetim. *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. (Ed: F. Çömlekçi). Eskişehir: Açıköğretim Yayınları.
- Gereken, B. (2010). Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine ve önemine ilişkin kamu iç denetçilerine yönelik bir durum değerlendirme çalışması. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 1(1), 1-17.
- Gereken, B. ve Pehlivan, A. (2009). Türkiye’deki kamu kurumlarında kurulabilecek denetim komitelerinin kamu iç denetim elemanlarının bakış açısıyla değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(1), 123-148.
- Gereken, B. ve Pehlivan, A. (2010). Kamu iç denetim elemanlarının iş tatmin düzeylerinin belirlenmesine yönelik bir araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi* 12(1), 29-54.
- Goodwin, J. (2003). The relationship between the audit committee and the internal audit function: evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7(3), 263-278.
- Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.
- Gönülaçar, Ş. (2008). İç denetimin bürokratik serencamı. *Mali Hukuk Dergisi*, 135. 20.08.2011 tarihinde şu adresten erişilmiştir: [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/ic denetimin burokratik serencami Sener GONULACAR 2008.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/ic%20denetimin%20burokratik%20serencami%20Sener%20GONULACAR%202008.pdf)

Güner, F. (2009). Kamu yönetiminde iç denetime geçiş süreci ve karşılaşılan sorunlar: kamu iç denetiminin değişimi üzerine bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 209-227.

Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (2010). *Denetim ve güvence hizmetleri*. (13. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Holt, T. P. ve DeZoort, T. (2009). The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decisions. *International Journal of Auditing*, 13(1), 61-77.

Iacob, D.; Calota ,G. ve Iana T. (2010). Retrospect and perspective in the internal audit's evolution. *Metalurgia International*, 15(8), 180-186.

İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği. (2005). 20.09.2011 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=7.5.9510&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C3%A7%20denet%C3%A7i>

İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2006).

İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2010). *Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi (2011-2013)*. 02.12.2011 tarihinde şu adresten erişilmiştir: [http://www.idkk.gov.tr/SiteAssets/Lists/DuyurularListesi/EditForm/kamu\\_ic\\_denetimi\\_strateji\\_belgesi.pdf](http://www.idkk.gov.tr/SiteAssets/Lists/DuyurularListesi/EditForm/kamu_ic_denetimi_strateji_belgesi.pdf)

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2005). 20.03.2012 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/23399.html>

İlbaşı, K. A.; İnan, A. ve Şahbenderoğlu, V. (2006). *Açıklamalı - Gerekeçeli Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*. Ankara: Teknik Yayınevi.

Institute of Internal Auditors. (1971). *Statement of responsibilities of internal auditing*.

Institute of Internal Auditors. (2004). *The role of internal audit in enterprise-wide risk management*. Florida.

Institute of Internal Auditors (2009). *The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.

Kamu İç Denetim Birimi Yönergesi. (2007).

Kamu İç Denetim Standartları. (2006).

Kamu İç Denetim Raporlama Standartları. (2007).

Kamu İç Denetim Rehberi. (2008).

Kara, S. ve Yereli, A. N. (2012). İç denetimde risk yönetimi ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası- imalat sanayi sektöründe bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 65-86.

Karcıoğlu, R. ve Yanık, R. (2010). Uluslararası iç denetim standartları ve Türkiye'nin ilk 500 büyük sanayi kuruluşunda bir uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(4). 229- 241.

Kaval, H. (2008). *Muhasebe denetimi*. (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaya, H. A. (2005). İç Denetim, *20.Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale*, 23-27 Mayıs 2005.

- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız denetim*. (4. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kıracı, M. (2003). Faaliyet denetimi ve iç kontrol ilişkisi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(2), 67-78.
- Kıracı, M. ve Çorbacıoğlu, S. (2008). Kamu bankalarında iç denetimin yeniden yapılandırılması: Ziraat Bankası teftiş kurulunda yaşanan örgütsel, teknik ve kültürel değişim. *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 32(2), 331-349.
- Koçak, S. Y. ve Kavaklıoğlu, T. (2010). İl özel idarelerinde iç denetim sisteminin değerlendirilmesine ilişkin bir araştırma. *Sayıştay Dergisi* (77), 119-148.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda iç denetim-I. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Kumar, R. ve Sharma, V. (2005). *Auditing: principles and practice*. Delhi: Prentice-Hall of India.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu T. (2010). *İç denetim: güncel yaklaşımlar*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kurt, G. ve Akyüz, B. (2009). Banka denetim komitelerinin görev ve sorumluluklarını yerine getirmedeki etkinliklerine yönelik bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(4), 233-258.
- Ljubisavljevic, S. ve Jovanovic, D. (2011). Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia. *Economic Annals*, 56(191), 123-141.
- Mandacı Evrim, P. ve Kahyaoğlu Bozkuş, S. (2012). The role of internal auditing and corporate governance in enterprise risk management: empirical evidence on non-financial firms listed in İstanbul Stock Exchange. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(1), 43-66.

Memiş, M. Ü. (2007). Türkiye’deki iç denetim profilinin belirlenmesine ilişkin bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 461-478.

Memiş, M. Ü. (2010). Kamuda iç denetçi istihdam süreci: iç denetçi adaylarının eğitim programlarının değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 12(3). 183-211.

Midyat, C. S. (2007). Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler, 120.06.2011 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://www.kidder.org.tr/php/content/view/68/63/>

Mihret, D. G. ve Woldeyohannis, G. Z. (2008). Value-added role of internal audit: Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 567- 595.

Minder, S. W.; Ostrosky, J. A.; Leinicke, L. M. (2011). Raising the stature of internal auditing. *Internal Auditor*, Şubat 2011.

Moeller, R. (2004). Sarbanes-Oxley and the new internal auditing rules. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Moeller, R. (2009). *Brink’s modern internal auditing: a common body of knowledge*. (7.Baskı). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Munro, L. ve Stewart, J. (2010). External auditors’ reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting and Finance*, 50(2), 371-387.

Myers, P. M. ve Gramling, A. A. (1997). The perceived benefits of certified internal auditor designation. *Managerial Auditing Journal*, 12(2), 70-79.

Oxner, T. ve Oxner, K. (2004). A good time to be an internal auditor. *Internal Auditor*, June 2004.

Özbek, Y. C. (2011). Kamu iç denetçilerinin muhasebe eğitiminden beklentileri: devlet üniversiteleri örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 10(33), 65-83.

Özbilgin, İ. G. (2010). Aracı kurumların iç kontrol sistemi ve ilgili düzenlemenin değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(2), 219-242.

Özdemir, S. (2011). İç denetim etiği ve kamu iç denetçileri tarafından algılanışı. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3(2), 150-168.

Padilla, A. (2002). Can agency theory justify the regulation of insider trading? *The Quarterly Journal of Australian Economics*, 5(1), 3-38.

Pehlivanlı, D. (2010). *Modern iç denetim: güncel iç denetim uygulamaları*. İstanbul: Beta.

Pickett, S. (2004). *The internal auditor at work: a practical guide to everyday challenges*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Pickett, S. (2010). *The internal auditing handbook*. (3. Baskı). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Pricewaterhousecoopers. (2007). *Internal audit 2012*. 22.03.2012 tarihinde şu adresten erişilmiştir: [http://www.utsystem.edu/aud/ReferenceDocs/pwc\\_ias\\_2012.pdf](http://www.utsystem.edu/aud/ReferenceDocs/pwc_ias_2012.pdf)

Rahahleh, M. Y. (2010). Regulating the profession of internal auditing in Jordan. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 20, 162-180.

- Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution, and prospects. Ed: Bailey Jr., A. D.; Gramling, A. A. , Ramamoorti, S., *Research opportunities in internal auditing*. (s. 2-23). Florida: Institute of Internal Auditors.
- Russel, J. P. (2005). *The internal auditing pocket guide*. Wisconsin:ASQ Quality Press.
- Saltık, N. (2007). İç kontrol standartları. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(26), 58-69.
- Sarens, G. ve De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.
- Schneider, A. (2009). The nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13(4), 41-53.
- Selimoğlu, S. (1999). Faaliyet denetimi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1-2), 193-206.
- Selimoğlu, S. (2008). Denetimin genel çerçevesi. *Muhasebe Denetimi*. (Ed: S. K. Selimoğlu, Ş. Uzay). Ankara: Gazi Kitabevi, 1-11.
- Sermeye Piyasası Kurulu. (2006). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22).
- Sevim, Ş. ve Eliuz, A. (2007). Denetim komitelerinin iç denetimin etkinliği üzerindeki rolleri ve İMKB’de bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 60-70.
- Silvaso, J.A. (1972). Report of committee on basic auditing concepts. *The Accounting Review*, 47(47.cilde ek),15-74.

- Soh, D. S. B. ve Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622.
- Sterck, M. ve Bouckaert, G. (2006). Interanational audit trends in the public sector. *Internal Auditor*, Ağustos 2006.
- Stettler, H. F. (1975). Certificate programs: certified internal auditor. *The Accounting Review*, 50(4), 904-907.
- Stewart-Goodwin, J. ve Kent, P. (2006). Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting and Finance* 46(3), 387-404.
- Şahin, Ü. (2008). 5018 Sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda iç denetim sistemi. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(15), 289-302.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2011). *Düzenlilik Denetimi Rehberi*. 15.02.2012 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/d%C3%BCzenlilik/rehber.asp>
- Tektüfekçi, F. (2008). İç denetimin değişen rolü: değer yaratmak. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(2), 79-108.
- Tektüfekçi, F. (2011). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu çerçevesinde üniversiteler bünyesinde kurulan iç denetim birimi (başkanlığı)'nın incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(1), 85-118.
- The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2009). Internal audit independence in the public sector. 16.08.2011 tarihinde şu

adresten erişilmiştir: [http://www.issai.org/media\(801,1033\)/INTOSAI\\_GOV\\_9140\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(801,1033)/INTOSAI_GOV_9140_E.pdf)

Türk Dil Kurumu. (2011). *Büyük Türkçe Sözlük*. 05.08.2011 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://tdkterim.gov.tr/bts/>

Türkiye Büyük Millet Meclisi. (2005). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2011). Faaliyet Raporu. 18.10.2011 tarihinde şu adresten erişilmiştir: [http://www.tide.org.tr/uploads/news/tide\\_2010\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/news/tide_2010_faaliyet_raporu.pdf)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2012). Faaliyet Raporu. 05.07.2012 tarihinde şu adresten erişilmiştir: [http://www.tide.org.tr/uploads/news/tide\\_2011\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/news/tide_2011_faaliyet_raporu.pdf)

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (Türkçe), 2009.

Unegbu, A. O. ve Kida, M. I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public sector management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 2(4), 304-309.

Uzay, Ş. (2006). Denetçilerin denetiminde yeni bir model olarak kamu gözetim kurulu ve Türkiye’de uygulanabilirliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(4), 176-210.

Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol Ve İç Denetim Rehberi. (2006).

Van Gansberghe, C. N. (2005). Internal auditing in the public sector. *Internal Auditor*, 62(4), 69-73.

Van Peurseem, K. (2004). Internal auditors’ role and authority: New Zealand evidence. *Managerial Auditing Journal*, 19(3), 378-393.

Van Peurse, K. A. (2005). Conversations with internal auditors: the power of ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 489-512.

Vijayakumar, A. N. ve Nagaraja N. (2012a). Internal control systems: effectiveness of internal audit in risk management at public sector enterprises. *BVIMR Management Edge*, 5(1), 1-8.

Yıllancı, M. (2006). *İç denetim: Türkiye'nin 500 büyük sanayii işletmesi üzerine bir araştırma*. (2. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Yurtsever, G. (2009). *Teftişten denetime banka müfettişliği*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

Zain, M. M.; Subramaniam, N. ve Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: the relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), 1-18.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003).

<http://www.deloitte.com>

<http://icdenetim.net/standartlar>

<http://www.kidder.org.tr/index.php?Sayfa=740728389>

<http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=1077>

<http://www.tidemuze.org/standartlar.html>

<http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=umuc>

[http://www.intosaiitaudit.org/india\\_generalprinciples.pdf](http://www.intosaiitaudit.org/india_generalprinciples.pdf)

[http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=h\\_kilometre\\_taslari](http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=h_kilometre_taslari)

<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0&submenueader=-1>

<http://www.kidder.org.tr/index.php?Sayfa=740728389>

<http://www.tidemuze.org/sertifikasyon.html>

<http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=cia>