

İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN KAPSAMINDA MEYDANA GELEN DEĞİŞİMLER

Mahmut DEMİRBAŞ*

ÖZET

Makalemiz iki bölümden oluşmaktadır. Makalemizin birinci bölümde; iç kontrol kavramına, amaçlarına ve standartlarına yer verilmiş ve bu standartlar kısaca açıklanmıştır.

İkinci bölümde; iç denetim alanındaki yeni yaklaşımlar ve iç denetim kavramının tanımında meydana gelen genişlemeye yer verilmiş, risk, risk denetimi kavramları tanımlanmış, risk denetimin kapsamı geleneksel muhasebe denetimi ile aralarındaki farkın ne olduğuna yer verilmiş, risk denetim raporunun hazırlanması süreci ve raporun içeriği belirtildikten sonra, riske dayalı iç denetimi açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler; İç Kontrol, İç Denetim, Risk, Risk Tabanlı Denetim, Risk Tabanlı Raporlama

CHANGES APPEARED IN ACTIVITIES OF INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDITING

ABSTRACT

Our article consist of 2 parts. In the first part; the concept, aim and standarts of Internal control are discussed and this standarts are explained.

In the second part; new approach about internal auditing and widness of concept of internal auditing are discussed; risk, risk based auditing, difference with general financial auditing and risk based auditing have been described, after determine process of risk auditing report and contents of report, risk based internal auditing in short way.

Keywords: Internal Control, Internal Auditing, Risk, Risk Based Auditing, Risk Based Report.

** Dr., Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Çaycuma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.*

1 GİRİŐ

Uluslararası alanda Şirket yönetiminden daha Őeffaf ve sorumlu bir davranış içinde olması, Őirketi tehdit eden olası risklere karşı tedbirli olması istenmektedir. Bu beklendiŐler Şirket yönetimi ve iç denetim alanında yeni yaklaşımları gündeme getirmiştir. Denetçilerin ilgi alanını oluŐturan kontrol ve yönetim dünyasında yaŐanan anlayıŐ ve kültür deŐiŐikliĐi, uluslararası alanda yapılan yasal düzenlemeler, iç kontrol, iç denetimin, denetim yaklaşımı ve i denetçinin profili üzerinde etkili olmaktadır.

2. İ KONTROL VE FAALİYET ALANINDAKİ DÜZENLEMELERİN GETİRDİĞİ DEĞİŞİMLER

Amerikan Sertifikalı kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Denetim Standartlar Kurulu (ASB) tarafından yayınlanan 78 no'lu ve "Bir Finansal Tabloda İ Kontrolün Gz nne Alınması (SAS.78 "Consideration of Internal Control in a Financial Statement)" başlıklı denetim standardında iç kontrol aşağıdaki gibi tanımlanmış bulunmaktadır.

"İç Kontrol Finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaŐılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir. (Doyrangöl, 2001:48)"

ABD'de 1982 tarihli Federal Yöneticilerin Mali Güvenilirliği Yasası (The Federal Manager's Act) kamuda iç kontrol standartları belirleme görevini ABD Sayıştay'ına vermiŐtir. Bu kurumun 1990 tarihli Mali İŐlerden Sorumlu st Düzey Yöneticiler Yasası (Chief Financial Officers Act), 1993 tarihli Kamusal Performans ve Sonuçlar Yasası (Government Performance and Results Act), Haziran 1995 tarihinde gözden geçirip deŐiŐtirdiĐi "Yönetimin Hesap Verme Sorumluluğu ve Kontrol" hakkındaki A-123 nolu genelgesi mali yönetim sistemlerinin iç kontrol standartlarıyla uyumlu olmasını gerektirmektedir. 1996 tarihli Mali Yönetimi GeliŐtirme Yasası i kontrolü mali yönetimin ayrılmaz bir parçası saymaktadır. Ayrıca beşeri sermayenin yönetimini i kontrolün önemli bir parçası olarak kabul etmektedir. Treadway Komisyonunu Destekleyen KuruluŐlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission-COSO) tarafından yayımlanan "İç Kontrol -Bütünleşik Sistemi (COSO, 1999: 35-47)" başlıklı doküman aracılığıyla özel sektör iç kontrol rehberini gncelleŐtirmiŐ ve bu güncel standartlar "Federal Devlette İç Kontrol Standartları'nın yerine geçmiŐtir. 2000 mali yılının başlangıcından itibaren de uygulanmaya baŐlanmıŐtır. COSO'ya ait doküman, Őirketler tarafından iç kontrol sisteminin oluŐturulmasında temel kaynak haline gelmiŐtir. Örneğin, ABD'de Őubat

2003'te yapılan bir araştırmaya göre büyük şirketlerin %63'ü iç kontrol sistemlerini COSO'nun "iç kontrol-bütünleşik sistemi" raporu (Integral Control-Integrated Framework) çerçevesinde şekillendirmiştir (Roth ve Espersen, 2003:3.). İlgili rapor doğrultusunda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1999 yılında iç kontrolün tanımını yeniden yapmıştır. Bu tanıma göre (Özeren, 11.03.2002:5.);

"İç kontrol bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır."

İç kontrol, hedefleri gerçekleştirmede yararlanılan planları, metotları ve prosedürleri kapsar ve bu suretle performansa dayalı yönetime katkıda bulunur. İç kontrol ayrıca varlıkları korumada, hataları ve yolsuzlukları önleme ve ortaya çıkarmada ilk savunma hattı olarak işlev görür.

Kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol yordamları olarak belirlenen iç kontrol standartlarına, işletme çevresinde meydana gelen ve işletmenin faaliyetlerini ve sürekliliğini etkileyen çeşitli risklerin varlığı ile risk değerlemesi, bilgi ile iletişim ve izleme standartlarını eklemesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu değişiklikler çerçevesinde iç kontrol standartlarının yeni yapısı aşağıda belirtildiği gibi gerçekleşmiştir (Demirbaş, 2003 :259-261).

2.1-Kontrol Ortamı; Yönetim ve çalışanlar, bütün bir organizasyon içinde, iç kontrole ve yönetime yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmalı ve sürdürmelidir. Ortamı etkileyen faktörler; yönetim ve çalışanlar tarafından dürüstlüğü ve etik değerlerin korunması ve sergilenmesi, yönetimin uzmanlığa olan bağlılığı, yönetimin felsefesi ve iş görme tarzı, organizasyonun yapısı, kuruluşun organizasyon içinde yetki ve sorumlulukların devredilme tarzı, etkili beşeri sermaye politikaları ve uygulamaları, gözetim kuruluşları ile olan ilişkilidir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü ve The IIA Research Foundation, 2004:15.). İç kontrollerin başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır(Doyrangöl, 2001:50).

2.2-Risk Değerlemesi; İç kontrol, kuruluşun hem dış hem de iç nedenler dolayısıyla karşılaştığı risklerin bir değerlemesini yapmalı, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler tanımlanmalıdır. Etkin bir risk değerlemesi riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkan vermelidir (Comptroller Of The Currency Administrator of National Banks (NB), 2001:8, 24). Risk değerlemesinin ön koşulu

kuruluş amaçlarının açık, net ve tutarlı biçimde belirlenmesidir. Açıklanan amaçların gerçekleştirilmesiyle bağlantılı olarak risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve bu risklerin nasıl yönetilmesi gerektiği hakkında kıstaslar oluşturulması gerekir. Kamusal, ekonomik, endüstriyel ve yasal faaliyetlerle ilgili koşulların sürekli değişmesinden dolayı yönetimin bu değişiklikler sonucu oluşabilecek herhangi bir spesifik risk var ise bu riski tanımlaması gereklidir (Wilson, January, 1998.). İşletme riskini değerlendirme, denetçinin finansal tablolarda hata olabileceği ihtimaline yönelik olarak yaptığı doğal¹ ve kontrol risklerini² değerlemesinden farklı olarak, işletmenin amaçlarını etkileyen risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve yönetiminden oluşan bir süreçtir (Doyrangöl, 2001:52).

2.3-Kontrol Faaliyetleri; Kontrol faaliyetleri kuruluşun risk yönetim faaliyetleri ile birlikte yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olacak politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyeti unsurlarından politika; ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, prosedür ise politikaların yerine getirilmesi olarak tanımlanır. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında oluşturulur (Frazier ve Spradling, 1996:40., Doyrangöl, 200:53). Bu faaliyetler arasında (Baran, 11.03.2002: 8-15., AB, 2001: 9-10);

- ❖ Yönetimce Fonksiyonel Ve Organizasyon Ait Düzeyde Yapılan İncelemeler,
- ❖ Beşeri Sermayenin Yönetimi; bir örgütün işgücünün –ki beşeri sermayesidir- etkin biçimde yönetimi sonuçlara ulaşılması açısından yaşamsal önemde olup iç kontrolün ayrılmaz bir parçasıdır. Yönetim beşeri

¹ **Doğal risk;** bir bölümdeki önemli hata (hatalar veya hileler) olma olasılığını, iç kontrolün etkinliğini göz önüne almadan önce belirleyen bir ölçüdür. Doğal risk finansal tabloların iç kontrolü yok sayıldığında önemli hatalardan kolayca etkilenmesi durumudur. Eğer denetçi iç kontrolü gözönüne almadan önce hataların yüksek olabileceği sonucuna varırsa, doğal riskin yüksek olacağını inanır. Doğal riski belirlerken iç kontrol yok sayılır¹, çünkü denetim risk modelinde kontrol riski ayrı olarak göz önüne alınmaktadır. Denetimin başlangıcında doğal riski değiştirmek için yapılacak pek bir şey yoktur. Bunun yerine denetçi riski ortaya çıkaran faktörleri belirlemeli ve denetim kanıtlarını bu faktörleri göz önüne alarak düzenlemelidir. Denetçi doğal riski belirlerken; işinin mahiyeti, finansal raporlardaki yolsuzluklardan kaynaklanan hatalarla ilgili faktörler, önceki denetimin sonuçları, ilk veya tekrarlanan denetim olması, ilgili taraflar, olağandışı işlemler, hesap bakiyelerinin ve işlemlerinin doğru olarak kayıt edilmesi için gerekli olan bilgi birikimi, varlıkların kötüye kullanılması şüphesi, örnek alınan kütlenin yapılanması gibi faktörleri göz önüne almalıdır (Walter William C., Kell G., **Modern Auditing**, John Wiley & Sons, Inc. USA, 1996, s.230-232., **Gregory Shailer, Margo Wade, Roger Willett, Kim Len Yap**, “ Inherent Risk and Indicative Factors: Senior Auditors’Perceptions” *Managerial Auditing Journal*, 13/8, 1998).

² **Kontrol risk;** denetçinin, iç kontrol sistemi tarafından bulunamayan veya bulunmuş olup da önlenemeyen katlanılabilir hata tutarını aşan hataların olabirliğini belirleyen ölçüdür. Denetçi iç kontrol sistemini değerlendirirken kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol sürecine önem vermektedir (Arens ve Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, Seventh Edition, 1997: 258-259.).

sermayeye bir maliyet olarak değil bir varlık olarak bakmalıdır. Faaliyetlerin başarısı yalnızca, işe doğru personel alınmasıyla, doğru eğitim, araçlar, sistem ve teşvikler sağlanmasıyla ve doğru sorumluluklar verilmesiyle mümkündür. Yönetim ihtiyaç duyulan becerileri süreklilik temelinde değerlendirmeli ve organizasyonun ana amaçlarını gerçekleştirebilmesi için gerekli becerilerle donatılmış işgücünü temin etmelidir. Beşeri sermayeyi planlamanın bir parçası olarak yönetim, değerli çalışanlarını en iyi şekilde elinde tutacağını, birbiri ardı sıra göreve gelmelerini nasıl planlanacağını ve gerekli becerilerin ve yeteneklerin sürekliliğinin en iyi şekilde nasıl sağlanması gerektiğini göz önünde bulundurmalıdır.

- ❖ Bilgi İşleme Üzerindeki Kontroller,
- ❖ Hassas Varlıklar Üzerindeki Fiziksel Kontrol,
- ❖ Performans Ölçütlerinin ve Göstergelerin Oluşturulması ve Gözden Geçirilmesi
- ❖ Görevlerin Ayrılması,
- ❖ İşlemlerin ve İşlerin Gerektiği Şekilde İcrası,
- ❖ İşlemlerin ve İşlerin Eksiksiz ve Vaktinde Kaydedilmesi,
- ❖ Kaynaklara ve Kayıtlara Erişim Sınırlamaları ve Bunlarla İlgili Hesap Verme Sorumluluğu,
- ❖ İşlemlerin ve İç Kontrollerin Uygun Biçimde Dokümanite Edilmesi, faaliyetleri yer alır.

2.4-Bilgi ile İletişimler; SAS 78'e göre bilgi sistemleri esas olarak bir çok kontrol faaliyetlerini devam ettirmek için gerekli bilgileri toplar. Finansal raporlamaya uygun bilgi sistemi, işlemleri ve koşulları tanımlamak, bir araya getirmek, analiz etmek, kayıt etmek ve raporlamak için oluşturulan yöntemlerle işletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir (Doyrangöl, 2001.:54). Bu yöntemlerin, bilişim teknolojilerindeki hızlı değişimler paralelinde etkinliklerin sürdürülmesi için geliştirilmesi gerekmektedir. Teknolojilerdeki değişiklikler ve bunun elektronik ticaret alanına uygulanması ve internet uygulamalarının yaygınlaşması yararlanılabilen ve uygulanması gereken spesifik kontrol faaliyetlerini değiştirmekteyse de, kontrole duyulan temel gereksinimler önemini korumaktadır.

İletişim, finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürlerle ilgili bireylerin nasıl alıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir. İletişim, kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir. Ayrıca, bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına girer. Tersine iletişim için iletişim kanallarının açık olması ve yönetimin problemleri başlangıç aşamasında çözmeye eğilimli olması gereklidir (Doyrangöl, 2001.:55).

Yöneticiler kurumlarının stratejik ve yıllık performans planlarının gerçekleşip gerçekleşmediği ve kaynakların etkin, verimli kullanılmasına yönelik hesap verme sorumluluğu amaçlarının karşılanıp karşılanmadığını tespit etmek bakımından hem finansal hem de finansal olmayan faaliyetlerle ilgili verilere ve raporlara ihtiyaç duyar. Faaliyetler hakkında karar vermek, performansı izlemek ve kaynakları tahsis etmek bakımından dışa dönük olarak düzenli bir biçimde rapor ve günlük bazda finansal tablo hazırlamak gerekir. Kalıcı nitelikteki bilgi tanımlanmalı, bu bilgi muhafaza edilmeli ve kişilerin görevlerini etkin olarak yapabilmelerine imkan verecek biçimde zaman dilimi içinde duyurulmalıdır (Yetiş, 2001:3).

2.5-İzleme; SAS 78'e göre, kurumdaki ve personeldeki değişimlere bağlı olarak, iç kontrollerin önceden belirlenen politika ve prosedürlere uygun şekilde devam ettirilip ettirilmediğini ve bu değerlemelerin işletmeyi yeni risklere sokup sokmadığını belirlemektir. Bir zaman temeline bağlı olarak yapılan izleme, iç kontrol kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken tavırların (karşı önlemlerin) değerlendirilmesinden oluşan süreçtir.

İç kontrol izlemesi performansın belli bir zaman içindeki kalitesini değerlendirmeli ve denetim ya da diğer incelemelerin bulgularının derhal çözüme bağlanmasını güvence altına almalıdır.

İzleme faaliyeti sürekli ve ayrı ayrı değerlendirme şeklinde olabileceği gibi her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de olabilir. Her iki yöntemde de yönetim, meydana gelen değerşikliklerin yapısını, bunlarla ilgili riskleri ve kontrolleri yürüten personelin beceri ve tecrübesini göz önüne almalıdır. (Doyrangöl, 2001.:55).

3. İÇ DENETİMİN FAALİYET ALANINDAKİ DEĞİŞİMLER

ABD İç Denetim Enstitüsünün "Yeni Uygulamalar Aracılığıyla İç Denetimin Güçlendirilmesi" başlıklı raporu, iç denetçilerin profilini değiştirecek ve mesleğin yeni rolüne işaret edecek nitelikte bir kaç eğilim belirlemektedir. Her bir eğilim iç denetim açısından çeşitli zorlukları beraberinde getirmekle birlikte yeni fırsatlar sunmaktadır. Bu fırsat ve zorluklar;

- Veri güvenliği yeni yüzyılın en önemli risklerinden biridir. İç denetim elemanları uzmanlıkları sayesinde bu alanda organizasyonlara yardımcı olabilirler.

► Küreselleşme ile birlikte uluslararası alanda genel kabul görmüş standartlara ihtiyaçlar gün geçtikçe artmaktadır. Uluslararası kalite standartları ve Uluslararası çevre standartları türünden standartlara uygunluğunun değerlendirilmesi bakımından denetçiler önemli roller üstlenecek konumda gözükmektedir.

► Kamusal alan ve yasal platformla bağlantılı olarak muhasebeyi ve denetimi ilgilendiren gelişmeler iç denetim elemanları açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. İç denetim birimleri istihdam, güvenlik ve çevre ile ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanmasında görevler üstlenebilirler.

► Mevcut ekonomik koşullar ve artan rekabet ortamı, danışma faaliyetlerinin kapsamının genişletilmesi ve muhasebe denetimlerin yerine getirilmesi sürecinde, iç denetim birimleri üzerinde baskı oluşmaktadır.

► Yeniden yapılandırma, şirket birleşmeleri gibi faaliyetler geleneksel hiyerarşik yapıları kırmakta, raporlama ilişkilerini ve yönetim sorumluluklarını değiştirmektedir.

İş dünyasındaki fırsatlara ve gelişmelere paralel olarak iç denetim birimlerinin çoğunun görev ve yetkileri ile ilgili tanımlamalar tüzüklerine yansımaktadır. İç denetim birimlerinin görev ve yetkilerini belirleyen tüzüklerinde özellikle aşağıdaki konulara açıkça yer verildiği gözlenmektedir (Özseren, Ağustos 2000:36.);

1. “Müşteri” ihtiyaçlarına yönelme,
2. Risk yönetimi üzerine odaklaşma,
3. İşe değer katma (performansın geliştirilmesine katkıda bulunma),
4. Diğer (eğitim, danışma- bilginin organizasyon bünyesindeki birimlerle paylaşılması-, yeni program ve sistem oluşturma aşamalarında tavsiyelerde bulunma, dış denetime yardımcı olma v.b.),.

ABD İç Denetim Enstitüsü mesleğin geleceğine bakışını kavrayacak biçimde ve daha üstün nitelikte bir denetim hizmetinin sunulabilmesi amacıyla iç denetime yeni boyutlar katarak aşağıdaki gibi tanımlamaktadır. *“İç denetim bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan faaliyettir. Bu fonksiyon risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşım getirmek suretiyle bir kuruluşun hedeflerini başarmasına katkıda bulunur ([www.theiia.org,File:///A/The IIA-Guadiance ethic.hm](http://www.theiia.org/File:///A/The%20IIA-Guadiance%20ethic.hm)).*

Tanımda yer alan “güvence” ve “danışma” ifadeleri günümüz iç denetiminin genişleyen uygulamalarını yansıtmaktadır. Tanım “değerleme” fonksiyonunu dışlamakta daha geniş olarak ele almaktadır. İç denetçilerin geleneksel değerlerini zedelemeksizin danışma ve tavsiyelerde bulunma türünden faaliyetler aracılığıyla ek değer yaratabileceği kabul edilmektedir. Tanım ayrıca iç denetimin kapsamı içinde kontrollere yer vermekte ve yenilere önem atfedilen “risk yönetimi” ve “yönetimle iletişim” kavramlarını içermektedir. Böylece iç denetim biriminin çalışmaları ve sunacakları raporlar, denetim kurulunun ve üst yönetimin önemli bir veri kaynağı olduğu kabul edilmekte ve bu konularla ilgili sorumlulukların paylaşıldığı görülmektedir (Özseren, 2000:37, Ali Rıza Eşkazan., 29.05.2003:6).”.

İç denetim yaklaşımında değişime duyulan ihtiyaç nedenleri aşağıdaki gibidir (Locatelli, 2002:16.);

● İç denetim elemanları organizasyonlarında değişen çalışma ortamını ve anlayışını dikkate alarak geleneksel denetim yaklaşımının fonksiyonel olmadığını fark etmektedir.

● Geçmişte iç denetim elemanları bağımsızlıklarını sürdürme ve kontrol adına kendilerini, firma içi yönetim kademelerinden ve sorumlulukları kapsamındaki diğer çalışmalardan, izole edebilirlerdi.

Genellikle uygulamada;

● Telafi edici veya informal kontrolleri ve risk yönetimi kavramını göz önüne almadan formal kontrol mekanizmalarını inceleme,

● Tavsiyelerin uygulanması ile ilgili mali ya da diğer etkileri dikkate almadan ve söz konusu riskleri gerektiği biçimde anlamadan formal kontrol süreçlerine ek tavsiyelerde bulunma,

● Raporlamada saptanan hataları ve başarısızlıkları yazma veya bir problemle ilgili birilerini veya bir şeyleri suçlama eğilimlerini göstermekte idiler.

Böyle bir yaklaşım, yönetici ile iç denetim elemanı arasındaki ilişkinin daralması, sınırlanması anlamına gelmektedir. Bu durum zamanla kriz yaratabilmekte, iç denetimin potansiyelini tam anlamıyla gerçekleştirilmesini zorlamaktadır. İç denetim elemanları gerçekleştirdikleri denetim fonksiyonunun organizasyon içinde farklılık yaratmasını ve bu farklılığın sürmesini istiyorlarsa bakış açılarını değiştirmek, yaklaşımlarını köklü bir biçimde yeniden inşa etmek durumundadır.

İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamada yeni yaklaşımları beraberinde getirmiştir. Bu yaklaşımlar (Uzay, 2003:228-232.);

1. Daha pro-aktif bir yaklaşımın benimsenmesi,
2. Denetlenene “müşteri” olarak yaklaşılması,
3. Risk yönetimi üzerinde daha fazla yoğunlaşmanın gereksinimi,
4. Denetim kalitesinin süreklilik temeline yükseltilmesi,
5. Teknolojik imkanlardan giderek artan biçimde yararlanılması şeklinde sıralanabilir.

3.1-Pro-Aktif Yaklaşımın Benimsenmesi

İç denetçiler daha pro-aktif bir yaklaşım (koruyucu hekim yaklaşımı) sergileyerek vizyonlarını genişletmelidir. Bu bağlamda iç denetçiler bünyesinde yer aldıkları organizasyonun iş süreçlerinin kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabilir. Bu katkılar “denetim esnasında kontroller, risk yönetimi ve uygulama örnekleri ile ilgili olarak elde ettikleri bilgileri yöneticilerle paylaşmak, kaynaklarının çoğunu karşılaşılan risklerle bağlantılı olarak yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak, tasarım aşamasındaki sistemlerin incelenmesi, denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarının sürekli olarak izlenmesi için ileri teknolojik araçlar geliştirmek” şeklinde olabilir.

3.2-Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşılması

Denetlenene müşteri olarak yaklaşılması, risklerin yönetimin de, risk unsurlarının belirlenmesi, organizasyona değer katan faaliyetlerin tavsiye edilmesi suretiyle katkı sağlamaktadır. İç denetim birimleri, denetlenen birimi iş ortağı olarak görmektedir. Bu birimler bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartları zedelemeyen denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabilirler. Değişim; organizasyonun kültüründe, iş önceliklerinde, risklerde ve yönetimle ilgili meselelerde meydana gelen değişiklik eğilimleri hakkında denetim personelinin sürekli olarak bilgi toplamasına yönelik olarak kuruluş bünyesinde ağ sistemleri ve bağlantılar oluşturmak, iç denetçinin denetlenen birimle denetim sürecinde daha yakın iletişim içinde bulunması şeklinde kendisini gösterebilir.

Denetlenenle geliştirilen iletişim kapsadığı unsurlar;

1. İncelemeye başlamadan önce denetim hedefleri, kapsamı, yaklaşımı ve raporlama stratejisi konusunda denetlenenin açık biçimde bilgilendirilmesi,
2. İş denetçilerden çok yönetimin bildiği varsayımından hareketle, planlama sürecine ve denetim sürecinin stratejik noktalarına yönetimin dahil edilmesi ve önemli iş süreçleri, ana riskler, trendler, sorunlar ve azaltılan kontroller hakkında yönetimin önerilerinin alınması,
3. Yönetimle, yönetimin belirlediği çeşitli konular hakkında görüşmelerde bulunulması, organizasyona değer katacak genel kabul görmüş çözüm yollarını araştırmak üzere yöneticilerle birlikte çalışılması,
4. Denetim raporlarında yer alan tavsiyelerin yerine getirilmesi bakımından daha yapıcı stratejilerin geliştirilmesi,
5. Denetlenene denetim bulgularının ayrıntılı biçimde raporlanmasının yanı sıra üst yönetime ve denetim kuruluna yalnızca önemli konuların bir özeti sunulması,
6. Denetimin tamamlanmasından sonra, yapılan denetimden tatmin olup olmadıkları, denetimden nasıl yarar sağladıklarının belirlenmesini,

kapsamaktadır.

3.3-Risk Denetiminde Yoğunlaşma

İç denetim birimi denetim süreci boyunca karşı karşıya kalınan riskler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Böyle bir durumda risk kavramı, risk denetimi ile geleneksel muhasebe denetimi ve faaliyet denetimi arasındaki farkların bilinmesi, risk denetim raporunun sahip olması gereken özellikleri, risk denetim raporunun hazırlanma süreci, raporun içeriğinin ayrıntılı incelenmesi gerekmektedir.

3.3.1. Risk Kavramı

Denetim Standartları Üzerine Raporlar (SAS-39)'da olasılık ve belirsizlikler denetim riski olarak belirtilir. Denetim riski; muhasebe işlemlerinin yerine getirilme sürecinde ortaya çıkacak önemli bir hata olma olasılığı ile, önemli bir hatanın denetçi tarafından maddi doğruluk testleri ile bulunamayacak olması olasılığının bileşimidir (Larry, 1995:10).

Risk kavramı; organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan faaliyetler ve mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal gereklerle çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkilemesidir(Özseren B., Ağustos 2000:48.). Başka bir ifade ile işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi veya belirlediği stratejileri başarılı bir şekilde uygulanmasını engelleyen olay ve davranışlar şeklinde ifade edilebilir.

Risk kavramını, sadece olumsuz olaylar veya davranış modelleri olarak algılamamak gerekir. Pozitif bir olayın gerçekleşmesi durumunda bundan yararlanamamak da risk kavramına dahildir.

3.3.2. Risk Denetimi

Risk denetimi; mali, idari sistem ve kontrol mekanizmalarının risk, hata ve zayıflıklarının belirlenmesi ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması yoluyla sistemlerin geliştirilmesine yönelik olarak, mevzuata uygunluk, yönetim ve davranış standartlarıyla, iç kontrollerin denetimi konularında yoğunlaşan denetim türüdür (Samsung, 2002.).

Geleneksel muhasebe denetimi mevzuata aykırı işlemleri, hata suistimal ve kayıpları takip eder. Bu olumsuz sonuçları ortadan kaldırmaya yönelir. Ancak bütün bu olumsuz sonuçlar mali, idari ve yönetim sisteminin bazı zayıflıklarından (risk) kaynaklanmaktadır. Sistemdeki riskler belirlenip, gerekli önlemler alınmadığı sürece hatalar ortaya çıkacaktır. Denetim birimleri de bu hataları (tespit edebildiklerini) ortaya çıkarmaya çalışacaktır. Risk denetimi de geleneksel muhasebe denetiminin bu yaklaşımına tamamlayıcı bir işlev üstlenerek hatalı sonuçlara değil, onları üreten sistemin zaafılarını belirleme ve yok etme üzerine odaklaşarak, sistemin hatalı çıktı üretmesini engellemeye çalışır.

İç denetim ise esas itibarıyla, kurulu iç kontrol sisteminin amaçladığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor veren bir birimdir. Amacı; üst yönetim kararlarının bir yansıması olan yönetmelik ve yazılı emirlere ne derece uyulduğunu tespit ve varsa olumsuz gelişmeleri rapor etmektir. Böylece üst yönetimde objektif ve tarafsız bilgilerin sayesinde gerekli önlemleri alma imkanına kavuşur. Ancak teknolojik gelişme ve özellikle bilişim alanındaki meydana gelen gelişmeler işletme yönetiminde risk algılama ve risklere karşı korunma gereğini doğurmuş ve bu durumda iç denetim birimlerinin görev alanlarını genişletmiş, rapor veren birim olmaktan çıkarak, alınacak kararlara destek veren birim haline getirmiştir (Kaval, 2003.:95).

Bu kapsamda iç denetim biriminin yapmış olduğu, İngiltere Sayıştayı (NAO)'nun "risk denetimi" veya "ek muhasebe denetimi", Avustralya Sayıştayı (ANAO)'nın "finansal kontroller ve idari denetim", Kanada Sayıştayı (OAG)'nin "finansal ve yönetimsel kontrollerin denetimi", Fransa Sayıştayı (Court Des Comptes)'nin "yönetim kontrolü" adını verdikleri, denetim, her ne kadar muhasebe denetimi alanındaki eksiklikleri gidermek gibi bir işlev biçilerek geliştirilmiş olsa da metodolojisi, kullandığı teknikler itibariyle faaliyet denetimiyle yakın benzerlikler taşımaktadır (Karabeyli, 1999: 12.).

Risk denetiminin denetim alanındaki yerini tartışırken, uygulandığı ülkedeki mali denetimin kapsamını, denetim kurumun yapılanmasını, denetim gelenek ve anlayışlarını göz önüne almak gerekebilir. Örneğin İngiltere Sayıştayı'nda denetimi (firmalar için bağımsız denetim veya uygunluk denetimi olarak algılayabiliriz) iç kontrollerin gözden geçirilmesi suretiyle inceleme alanını belirleyen ve mali tablolar hakkında görüş bildirmeyle sonuçlanan bir denetim yaklaşımı üzerine inşa edilmiştir. Parlamenteoya (firmalar için Genel Kurul) karşı daha kapsamlı olan sorumluluklarını karşılamak amacıyla farklı alanlar üzerine stratejik olarak planlanan risk denetimi ise tasdik denetimiyle birlikte mali denetim kapsamında değerlendirilmekte ve ek mali denetim olarak adlandırılmaktadır (Sayıştay, 11.02.2002.).

3.3.3.Risk Denetimi İle Geleneksel Muhasebe Denetimi ve Faaliyet Denetimi Arasındaki Farklar

Risk denetimi geleneksel muhasebe denetimi ve faaliyet denetimi arasında ancak her iki denetim türünün de dışındadır. Risk denetimi ile geleneksel muhasebe denetimi arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir;

Şekil 1: Risk Denetimi ve Geleneksel Muhasebe Denetimi

RİSK DENETİMİ	GELENEKSEL MUHASEBE DENETİMİ (BAĞIMSIZ DENETİM ve UYGUNLUK DENETİMİ)
Belirli tarihlerle sınırlanmaz. Esnek zamanlıdır.	Yıllık dönemler esastır.
Sistemler ve faaliyetlerle ilgilidir.	Mali işlem ve tablolarla ilgilidir.
Daha çok nitel öğeleri içeren anlamlılık kavramlarıyla ilgilidir.	Hem nicel, hem nitel öğeleri içeren önemlilik kavramıyla ilgilidir.
Denetlenen kurumun belirli faaliyetlerini inceler.	Denetlenen kurumun tüm faaliyetlerine ilişkin hesaplar üzerinde inceleme yapar.
Yönetim ve davranış standartları ile ilgilidir.	Yönetim ve davranış standartları tasdik (bağımsız) denetimin konusu değildir.
İç kontroller üzerinde odaklaşır.	İç kontroller araçtır. İncelenecek işlem ve sayısını etkiler.
Denetim her safhada yürütülür.	Sonuçlar üzerine denetim yapılır.
Kriterler kurumsal ve dinamikdir.	Kriterler statiktir.
Denetim bulgu, sonuçlar ve önerilerle sonuçlanır.	Kanaat belirtir.

Kaynak: Karabeyli Levent, "Risk Denetimi Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar", Sayıştay Hizmet İçi Yayınları, No:4, Haziran 1999, Ankara, s.14.

Şekil 2 : Risk Denetimi ve Faaliyet Denetimi Arasındaki Farklılıklar

RİSK DENETİMİ	FAALİYET DENETİMİ
Sistem ve kontrollerin etkinliğini inceler ve ciddi zayıflıkları ilgili kuruma ve parlamentoya (genel kurula) bilgi verir.	Yönetim faaliyetlerinin verimliliğini, tutumluluğunu ve etkinliğini inceler.
Kanunilik, yönetim davranış standartları ve iç kontroller üzerinde odaklaşır.	Faaliyetler, hedefler, durum sapması ve kriterler üzerinde odaklaşır.

Kaynak: Karabeyli Levent, "Risk Denetimi Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar", Sayıştay Hizmet İçi Yayınları, No:4, Haziran 1999, Ankara, s.15.

3.3.4. Risk Denetim Raporunun Sahip Olması Gereken Özellikler

Risk denetiminde raporlar, uzun ve birçok aşamadan geçen denetimin kamuoyuna ve hissedarlara yansıyan yüzüdür. Ancak denetimin başlangıcından raporun yazılmasına kadar yapılan çalışmaların boyutları ne kamuoyu ne de genel kurul tarafından bilinmemektedir. Bu nedenle elde edilen veriler raporda gereği gibi yansıtılmalıdır.

Başarılı bir raporun sahip olması gereken özellikleri aşağıdaki gibidir (Özeren., 2000: .22-24);

- Bulgular yeterli denetim kanıtlarıyla desteklenmelidir.
- Raporda bulgu ve sonuçlar tam olarak ve bağlantısı kurularak, yeterli bilgi ile desteklenerek yer almalı ancak gereksiz ayrıntılardan kaçınılmalıdır.
- Kurumun tarafsız olarak incelediğinin gösterilmesi için olumlu ve olumsuz durumlar ön yargısız ifadelerle sunulmalıdır. İyi uygulama örnekleri belirtilmelidir.
- Öneriler uygulanabilirlik, güçlüklerin aşılması ve bunların alacağı zaman konusunda gerçekçi olmalıdır.
- Rapor, konuların özünden fedakarlık etmeyecek kadar kısa olmalıdır. Raporda sade ve anlaşılır bir üslup kullanılmalıdır. Gerekli yerlerde sayısal ve grafiksel verilerle desteklenmelidir. Teknik ve anlaşılması zor sözcüklerden kaçınılmalı, zorunlu olarak kullanılıyor ise ne olduğu açıklanmalıdır.

3.3.5. Risk Denetim Raporunun Hazırlanması Süreci

Risk denetim raporunun hazırlanması süreci aşağıdaki gibidir.

♠ Denetim çalışması tamamlandıktan sonra, denetim ekibi bulguları birleştirme çalışmasına başlar. Denetim bildirimlerine gönderilen yanıtlar dikkate alınarak değerlendirilen denetim bulgularının, kurumun bütünü için doğru kanaatlere dönüşmesi çok önemlidir. Yetersiz ve zayıflıkların yanında olumlu işleyişler gösterilmelidir.

♠♠ Risk denetiminin özelliklerinden biri yapıcı ve uygulanabilir öneriler geliştirmesidir. Öneriler, zayıflıkların ve yetersizliklerin giderilmesine yönelik önlemlerin çerçevesini çizmeli ama teknik ve uzmanlık konusu detayları belirlemek

denetlenen kuruma bırakılmalıdır. Önerilerin, kurumun imkanları göz önüne alınmak suretiyle hazırlanması gerekir. Hiç bir kurum yönetimi, ulaşılması, anlaşılması mümkün olmayan önerileri gerçekleştirme yolunda motive olmaz.

◆◆◆◆ İnceleme aşamasının sonunda denetim ekibi kesin raporun formatı olabilecek taslak bir rapor hazırlar. Aksine gelişmeler olmadıkça rapor, ilk taslağa uygun olarak kaleme alınır. Yeni kanıtlar, değişen koşullar veya denetlenen kurumla görüşme sonuçları üzerine ilk taslak değişebilir. Taslak rapor, denetlenen kurumla tartışılmadan önce denetlenen kurumun yönetim kurulundan taslak rapor ve toplantıya çağrı için onay alınır.

◆◆◆◆◆ Denetim ekibi, taslak raporda yer alan denetim bulgu, sonuç ve önerilerini değerlendirmelerine imkan tanımak için denetlenen kuruma (genel müdürlüğe) makul bir süre öncesinde gönderir. Rapor üzerinde yapılacak tartışmaların nerede, hangi tarih ve saatlerde yapılacağı, hangi toplantılara kimlerin katılacağı gibi hususlar kurumun üst yöneticisiyle önceden planlanır. Toplantılarda bütün bulgu, sonuç ve öneriler, kurum yöneticileriyle tartışılır ve netleştirilir. Bulgular, sonuçlar ve öneriler kabul edildiğinde bu durum, kesin raporda belirtilir. Görüş farklılıkları var ise ve kanıtlar güçlü ise, idarenin yazılı görüşleri rapora yansıtılır ve denetçi tarafından idarenin görüşlerinin kabul edilmeme nedenleri belirtilir. Kanıtlar güçlü değil ise söz konusu bulgulara raporda yer verilmez. Taslak raporun idareyle görüşülmesi, denetim bulgularının doğrulanması niteliğini taşır. Yönetim kurulu ile görüşülmesinin ;

- Bulguların doğruluğundan emin olma,
- Denetim sürecindeki hatalı bilgi ve değerlendirmeleri son defa düzeltme imkanı verme,
- Yönetim kurulunun açıklamaları dikkate alma
- Raporun içeriğinin tutarlı olup olmadığı anlayabilme,
- Denetim ekibinin yönetim kuruluna yapabileceği önerilerin gerçekçi ve uygulanabilir bir nitelik taşımasına katkıda bulunma,

gibi yararları mevcuttur.

◆◆◆◆◆ Nihai rapor kurum yönetimiyle görüşüldükten ve yönetim kurulu ile risk denetim biriminin onaylamasından sonra denetlenen kurumun ita amirine (genel müdürüne) gönderilir.

3.3.6. Risk Denetim Raporunun İeriği

Raporun ieriği dört bölümden oluşmalıdır. Bu bölümler aşağıdaki gibi tasnif edilebilir. (Carpenter, 24.02.2003: 5-B);

- a) Giriş (genel bilgiler, ele alınan konular ve yaklaşım),
- b) Elde edilen bulgular
- c) Varılan Sonuç ve öneriler
- d) Ekler'den oluşmaktadır.

Rapor, kurumun görev, sorumlulukları, örgütlenmesi, idari, mali yapısı hakkında genel bilgiler ve raporun amacı, denetim programının hedefleri, denetim yönteminin açıklandığı "giriş" bölümüyle başlar.

Raporun ikinci bölümünde, elde edilen bulgular, denetim programındaki sırasıyla, konunun özünü zedelemeyecek kadar kısa bilgilerle aktarılır.

Son blmde, bulguların değerlendirilmesi sonucu, ilgili konu hakkında oluşan kanaat ve bulgulara ilişkin öneriler yer alır. Bu neriler sıralanırken ait olduğu bulguya referansta bulunulur.

Konular hakkında bazı detay bilgi ve belgeler, kurum hakkındaki bazı istatistiki bilgiler, denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi sürecinde denetlenen kuruluşlarla ilgili denetim bilgileri gibi bazı dökümanlara da raporun "ekler" bölümünde yer verilir.

◆◆◆◆◆◆ Denetlenen kurum, raporda yer alan bulgular, öneriler ve bazı önerilerin uygulanmasına ilişkin, denetim ekibiyle uzlaştıkları plan konularında görüşlerini yazılı olarak bildirdikten sonra, risk denetim ekibi tarafından yönetim kuruluna gönderilecek rapor hazırlanmaya başlanır. Kurumun yazılı yanıtı, bir anlamda kurumla konuların görüşülmesi ve varılan mutabakatın teyididir.

◆◆◆◆◆◆ Rapor nerilerinin uygulanması süreci, yönetim kurulunun uygun bulmasıyla başlar. Risk denetim biriminin yönetim kurulu adına görev yaptığı dikkate alındığında, uygulamanın izlenmesi konusunun gerçek sahibinin yönetim kurulu olduğu açıktır. Ancak yönetim kurulu bu sorumluluğunu risk denetim biriminin desteğiyle yapmak durumundadır. Risk denetim birimi önerilerin uygulanmasını, uygulama planı çerçevesinde gerçekleşip gerçekleşmediğini periyodik raporlarla yönetim kuruluna bildirerek, izleme için gerekli bilgileri verebilir. Denetimle başlayan diyalog ortamı önerilerin uygulanma aşamasında da

devam ettirilir. Gerektiğinde uygulamanın detayları, biçimi konusunda ve uygulamadaki tereddütlerde denetlenen kurumla işbirliği yapılır.

3.4-İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması

Denetim birimleri hızla değişen iş dünyasında ayakta kalmanın ve organizasyonlarının denetim ihtiyaçlarını karşılamayı sürdürmenin denetim uygulamalarını geliştirmekten geçtiğini kabul etmektedir. Farklı organizasyonların farklı uygulama çabaları birbirine benzer davranış şekilleri ortaya çıkmaktadır. Bu davranış şekilleri sonucunda iç denetim birimleri denetim fonksiyonlarını yerine getirme şekli aynı faaliyet alanında bulunan diğer firmaların denetim birimleriyle kıyaslanmaktadır. Kıyaslama benzer faaliyet alanlarında bulunan organizasyonlar arasında en iyi uygulama örneklerini ortaya çıkarmayı amaçlamakta olup, denetim sürecinde yer alabilecek temel uygulamaları ve metodolojileri belirleme sürecini kapsamaktadır. Böylece denetim birimlerine belirli alanda en iyi performansı gösterenlerin tutarlı ve önemli sayılabilecek denetim sonuçlarına nasıl ulaştıkları konusunda ayrıntılı bilgi sağlamaktadır. Denetim birimlerinin performansının ölçülmesi hem “müşteri” ile ilişkilerinin süreklilik temelinde geliştirilmesi ve denetimin olumlu bir değer yaratmasını sağlamak için gerekli görülmektedir.

İç denetim birimlerinin kendi performanslarını ölçmede yararlandıkları metotlardan bazıları aşağıdaki gibidir(Informations Systems Audit and Control Association 2000-2001 Standards Board : 2002.);

√) Denetim “müşteri”siyle denetimin yansımaları hakkında anket yapılması. Denetim müşterisi anketlerinde; denetçinin denetlenenle kurduğu ilişkinin kaliteli olup olmadığı, işin denetçi tarafından anlaşılıp anlaşılmadığı, denetlenenin ihtiyaçlarının ve beklentilerinin karşılanıp karşılanmadığı, denetim raporunun kaliteli ve yararlı bulunup bulunmadığı ve denetimin organizasyonca harcanan zamana ve paraya değer değmediği gibi hususlarla ilgili sorular bulunmaktadır.

√√) Diğer denetim birimlerinin performansları ve uygulamaları ile kıyaslama yapılması. Organizasyonlar arasında kıyaslamada varlıkların ve borçların yüzdesi olarak denetçi sayısı, organizasyonda çalışanların yüzdesi olarak denetçi sayısı, denetçi başına düşen ortalama ücret gibi göstergelerden yararlanılmaktadır.

√√√) Denetim kalitesinin ölçülmesi. Denetim sürecinin aşamalarına ilişkin ölçülebilir bazı performans hedefleri arasında denetim süresi, denetimin önemli aşamalarında geçen süre, denetim çalışmalarının tamamlanması ve raporun

yayınlanması arasında geçen gün sayısı, tavsiyelerden uygulananların sayısı, toplam kullanılabilir sürenin denetime ayrılan süreye oranı bulunmaktadır.

√√√√) Denetim personelinin memnuniyetinin ölçülmesi. İç denetim birimlerinin bazıları denetim elemanlarının, çalışma ortamının kalitesine, ödüllendirmeye ve takdir edilmeye, karar alma süreçlerinde müdahil olmaya, mesleğin gelişimine, eğitiminin yeterliliğine, birimin kalitesi ile etik değerlerine ve iletişimine ilişkin endişelerini ortaya çıkarmak üzere bilgi toplama tekniklerini geliştirmişlerdir. Düzenli olarak yararlanılan bu teknikler arasında denetim personeline uygulanan anketler, başarı değerlendirme süreci ve yuvarlak masa toplantıları sayılabilir.

√√√√√) İç denetim birimlerinin performanslarına ve yıllık faaliyetlerine ilişkin rapor yayınlamaları.

3.5-Teknolojik İmkanlardan Giderek Artan Biçimde Yararlanılması

Organizasyonların hemen her kademesinde bilgisayarlardan ve bilgisayar sistemlerinden yararlanmanın giderek artması risk denetimi kapsamındaki iç denetimin karmaşıklığını da arttırmaktadır. Ancak bilgisayarların gücünün ve hızının artması ve denetim yazılımlarının kolaylığı aslında denetim elemanına daha etkili denetim yürütme imkanı sağlamaktadır. Denetim birimlerinin risklerini izlemek, eğilimleri ve gereksiz işlemleri tespit etmek ve sapmaları ortaya çıkarmak üzere verileri analiz etmek ve denetim biriminin verimliliği arttırmak bakımından bilgisayarlardan yararlanılmaktadır. Bu yararlanma şekline; çok yıllık denetim planlarının güncelleştirilmesi, denetlenebilir özel faaliyetlerle bağlantılı olan risk değişikliklerin izlenmesi, on-line sistemi ile denetim el kitaplarına, raporlara, denetim programlarına ve talimatlara ulaşılması, çalışma kağıtlarının hazırlanması, denetim biriminin merkezi ve taşradaki diğer denetim elemanları ile iletişim kurulması örnek olarak verilebilir (Yetiş, 2001::3).

Sonuçta; riske dayalı iç denetim modelleri, hem işletme yönetiminin, hem de deneticilerin iç denetimin işletme içindeki fonksiyonunun ve konumunun yeniden tanımlanmasındaki önemini kavramalarını gerektirir. İç denetimin, risk yönetimi içerisinde merkezi fonksiyona yaklaşıp yaklaşmayacağına işletme yönetimi karar verir. İç denetim, gerekli uyumlarla bu süreci hızlandırabilir. Bunun için iç denetimi de işletmenin bir parçası olarak gören ve iç denetimin hedeflerinin işletme hedeflerinin dahilinde olduğunu benimseyen yeni bir felsefeye ihtiyaç vardır. İç denetimin amacı, olası risk durumlarını doğru tahmin etmek ve bundan doğabilecek şansları görmek olmalıdır (E.Bayer, 1999.).

Burada anlatılan süreçlerde, hep iç denetimden beklentilerin arttığına ve onlardan özel bilgilerin talep edildiğine yönelik eğilimler vurgulanmaktadır. Bu bilgilere ulaşmak ve onların doğruluğundan emin olmak, özellikle orta ve küçük işletmelerde daha zordur. Gelecekteki iç denetimin özelliklerini bir ortak paydada toplamak gerekirse; müşterinin taleplerine ilgi, iş yeri içindeki bağlantıları görebilme, farklı yönlerde düşünüp çalışabilme, olayları önceden görebilme, yenilikleri doğru zamanda fark etme ve iç danışman olarak kâr hedefleme olarak belirtebiliriz.

İç denetimin şirket kültüründe kısmen ya da tamamen yerleştiği durumlarda, dışarıdan danışmanlarla birlikte çalışma fikri, özellikle iç denetim beklenen özellikleri karşılayamayacak düzeydeyse öne çıkar. Şirket dışından bağımsız danışmanlarla birlikte çalışmanın avantajları aşağıdaki gibidir.

- Büyük danışmanlık şirketleri tüm önemli bölümler ve iş süreçleri hakkında kapsamlı bilgiyi sunabilir.
- Hedeflenen yatırım, maliyet optimizasyonu ile sağlanabilir.
- Denetimin tek tek çalışanlara bağlılığı ortadan kalkabilir.
- Bağımsız danışmanlar genelde daha yaratıcı olabilirler.
- Bağımsız danışmanlar merkezi geliştirilmiş metod ve sistemlere sahiptirler ve bunlar ayrı geliştirilmiş yöntemleri gereksiz kılabilir.
- Kıyaslamaya (Benchmarking) imkan verebilir.
- Bağımsız danışmanlar işletme körlüğü tehlikesi altında değillerdir ve diğer müşterilerinden çeşitli tecrübelerini de beraberinde getirilebilirler.

Çalışma ve üretim süreçlerindeki değişimler firmaları da radikal bir şekilde değiştirmiştir. Belgelerin denetimi (şirketin endüstriyel varlığını kanıtlamaya yönelik) günümüz iletişim çağında eski değerini kaybetmiştir. İşletme riskleri de işletme süreçleriyle aynı oranda değişmiştir.

İşletme risklerinin temelinde pazar, rekabet, müşteriler ve çevre gibi çeşitli faktörler yatar. Bu riskleri kontrol altına alabilmek işletmelerin önceliğidir. Bu durumları ve sonuçlarını görmenin ve kendi işlerine yansıtma işletme içerisindeki iç denetimin, şirketteki konumu açısından çok büyük önemi vardır. İç denetimin konumundaki değeri ve geleceği, onun şirket içinde gerekli bir kurum olup olmayacağını belirler (Ay, 2002:3-5.).

4. SONUÇ

İç kontrolün tanımındaki kapsam, işletmelerin sahip oldukları organizasyonların sürekliliğini sağlamasında önem arz etmektedir.

İç denetimin tanımın da yer alan **güvence** ve **danışma** ifadeleri iç denetimin **değerleme** fonksiyonunu genişletmekte ve kapsamında **risk yönetimi** ve **yönetimle iletişim** kavramlarının yer almasına neden olmaktadır.

Risk yönetimi kavramları, bünyesinde risk kavramını içermekte ve pozitif bir olayın gerçekleşmesi durumunda yararlanmamakta risk kavramına dahil edilerek kapsam genişletilmektedir. Bu kapsam dahilinde riske dayalı iç denetim modellerinin geliştirilmesini benimseyen bir felsefe ihtiyacı vardır.

Bu felsefe de, firmanın yönetimine ait ödevler daha kompleks hale gelir. Firma yönetiminin ;

- İç denetimin faaliyetleri ile ilgilenmesi
- İç denetimin incelediği olaylardaki riskleri tanıması,
- İç denetimin amaçlarını formüle etmesi,
- İç denetimin işlerini kontrol etmesi,
- İç denetimin personel donanımını değerlendirmesi,
- İç denetime gerekli desteği sağlaması,
- Faaliyet sonuçlarını içeren iç denetim raporlarını anlaması, gibi görevleri vardır.

Firma yönetimi muhtemel riskleri araştırdıktan sonra riske katlanma sınırlarını belirler ve bu şekilde iç denetimin talep profilini tanımlar. İç denetim ve iç kontrol bir sisteminin parçasıdır ve risklerin kontrolüne ve idare edilmesine katılmalıdır.

Denetimler, kurumlara ait hesapların mevzuata uygunluk açısından tümüyle incelenmesi, yargılama dairelerinde karara bağlanması gibi sorumluluk, müeyyide, hüküm kavramları ile bütünlük içindeki bir sistem dahilinde yürütülmesini sağlamaktan ziyade, kurumların faaliyetlerini, işlemlerini, sistemlerini incelemeyi, kişisel sorumlulukların değil, sistem zayıflıklarının peşinde olmalıdır.

Risklerin araştırılması ve yönetimiyle ilgili yeni beklentiler, firma yönetimi için sadece kendi düşünce ve hareket tarzına uyum zorunluluğu getirmemekte, firmanın yöneticilerini amaç, yöntem, organizasyon ve çalışma şekli hakkında yeniden düşünmeye itmektedir. İç denetimin bu yeni görünümü, firmanın risklerini kontrol etmek ve firmanın değerini korumak, yükseltmek için gereklidir. Bu açıdan bakıldığında, iç denetim artık kendi ihtiyaçlarını belirleyen, planlar yapan ve bunlar hakkında rapor veren, firmadan ayrı bir kurum değil, firma stratejilerini belirlenmesinde aktif rol oynayan bir faktördür.

Risk yönetimi kapsamında, **iç denetim normları**, sadece yönetim kurulunun belirlediği normlar ve iç denetim biriminin tüzüğünü değil, kurumun faaliyetin gerektirdiği ve içinde bulunduğu ülkenin yasal düzenlemelerin tamamını ve özellikle eğer iç denetim biriminin yer aldığı kurum bir üst kurul tarafından denetleniyor ise bu üst kurula ait normlarını kapsamalıdır. İç denetim biriminin, kurum faaliyetlerinin tüm yasal düzenlemelere uygunluğunu, üst kurullara karşı olan tüm sorumlulukların (gerekirse operasyonel) yerine getirildiğini, yönetim kurulunun belirlediği normlara uygunluğunu iç denetim raporunda belirtmeli ve bu rapor bağımsız denetim raporunun kaynağını teşkil etmelidir.

KAYNAKÇA

- 1-Arens ve Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, Seventh Edition,1997.
- 2-Alert Edition, “ Worldcom: Six Questions for Directors”Directors Montly, July 2,2002., p:1-4.
- 3- Ay İ., “Denetim Alanında Yeni Düzenlemeler ve Türkiye’ye Yansımaları”, İç Denetim Dergisi, 2002. s.3-5.
- 4-Bayer T. E., “ **Risk-Based Auditing: A New Approach**”, CFMA Building Profits, September/October 1999., p.1-3.
- 5- Carpenter A., “**Reporting By Auditors On Compliance With International Financial Reporting Standards**” Draft IAPS (Clean), IAASB Main Agenda Page 2003.149 Ajenda Item 5-B, 24.02.2003, p:1-21
- 6-Comptroller Of The Currency Administratör of National Banks, “ **Internal Control Comptroller’s Handbook**”, January 2001, s.1-46.
- 7-COSO, “**Internal Control Integrated Framework**”, Published by The Committed Sponsoring Organizaion (COSO) of The National Commission of Fraudulent Financial Reporting the (Treadway Commission), 1999, ss.35-47.
- 8-Demirbaş M. “**Denetimde Eğilimler ile Etkileşimle ve Türkiye’deki Mevcut Duruma Öneriler**”, 22. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Eğilim ve Etkileşimler, 21-25 Mayıs 2003, Antalya, s.251-266.
- 9-Doyrangöl N. C., “**Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**”, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul 2001, s.48.
- 10-Eşkazan A. R., “ **Denetimin Değişen Dünyası**”, VII.Türkiye İç Denetim Kongresi, 29.05.2003, İstanbul, s.1-19.
- 11-Frazier D. R., Spradling L.S. “ **The New SAS No:78.**”,CPA Journal, May 96, Vol.66, Issue 5, p.40.

- 12-Gregory S., Margo W., Roger W., Kim L. Y., “ **Inherent Risk and Indicative Factors: Senior Auditors’Perceptions**”, Mangerial Auditing Journal, 13/8, 1998.
- 13- Informations Systems Audit and Control Association 2001-2001 Standards Board “**IS Auditing Procedure#1- IS Risk Assessment Measurement**”, Informations Systems Audit and Control Association, 1April 2002.
- 14- Karabeyli L., “**Risk Denetimi Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar**”, Sayıştay Hizmet İi Yayınları, No:4, Haziran 1999, Ankara, s:1-54
- 15-Kaval H., **Muhasebe Denetimi**, Cem Web Ofset, Ankara, Ekim 2003, s.95
- 16-Larry P.B., **GAAS Guide 1995**, Harcourt Brace & Company, USA, 1995, s.10.
- 17-Locatelli M., “**Good Internal Controls And Auditor Independence**” , CPA Journal, 07328435, Vol. 72, Issue 10, Oct2002. s.16.
- 18-Özeren B., “**ABD Sayıştay Tarafından Yayınlanan “Federal Devlette İ Kontrol Standartları**” Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, eviri, 11.03.2002, Ankara, s:1-30
- 19-Özseren B., “**İ Denetim Standartları ve Mesleğın Yeni Aılımları**” İnceleme, Sayıştay Araştırma/İnceleme/eviri Dizisi, Sayıştay Yayın İşleri Mdrlğ, Birinci Basım, Ağustos 2000, s:1-61.
- 20-Roth J., Espersen D., “**Internal Auditor’s Role in Corporate Governance**”, The IIA Research Foundation, Florida 2003.
- 21-Samsun T. “**Risk-Based Auditing: The Way Forward**”, The FI Auditor, News from the IBBM – Internal Auditors Networking Group, August –September 2002.
- 22-Türkiye İ Denetim Enstitüsü, The IIA Researh Foundation, “**Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama erevesi**”, İç Denetim Enstitüsü, 2004, s.15.
- 23-Uzay ř., “**İç Denetimin Geleceğı ve Yeni Eğilimler**”, 22. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, 21-25 Mayıs 2003, Antalya, s.228-250.
- 24-Walter W. C., Kell G., **Modern Auditing**, John Wiley & Sons, Inc.USA, 1996.
- 25-Wilson G.P., “**Expanded Cooperation Between Internal and External Audit in Government**”, International Journal of Government Auditing , January,1998.
- 26-Yetiş A., “**Kurum apında Entegre Risk Yönetiminin Teknolojik Bileşenleri**”, Deloitte& Touche, Risk Yönetimi Haber Blteni, Mayıs/Haziran 2001, sayı:3
- 27- (www.theia.org/File://A/The IIA-Guadiance ethic.hm)