

İÇ DENETİM FONKSİYONUNUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİME ETKİSİ

Şaban UZAY*

Özet: Her işletmenin çok ayrıntılı ve yazılı olmasa bile kendine özgü bir iç kontrol sistemi (İKS) vardır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre bağımsız denetçinin denetimi planlaması için müşteri işletmenin İKS'sini tanınması ve değerlemesi gerekmektedir. Üç denetim fonksiyonu ise, İKS'nin önemli bir unsurudur. Üç denetim faaliyetleri bağımsız denetçinin uygulayacağı denetim yordamlarını etkileyebilir. Bu çalışmanın amacı, iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim faaliyetlerine etkisini araştırmak ve Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarındaki uygulamayı öğrenmektir.

I. Giriş

Bir işletmenin iç kontrol sistemi (İKS), özel amaçlara ulaşmak için uygun bir güven ortamının sağlanmasına ilişkin belirlenmiş olan her türlü politika ve yordamdan (prosedürden) oluşur. İç denetim fonksiyonu ise bu sistemin önemli bir unsurudur. Bir örgütte iç denetimin asıl amacı başta yöneticiler olmak üzere bütün çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır. Bağımsız denetçiler denetimlerinde iç denetçilerin çalışmalarından yararlanabilirler.

Bu çalışmanın amacı işletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim çalışmalarına etkisini açıklamaktır. Bu amaçla aşağıda öncelikle iç denetim fonksiyonu ana hatlarıyla tanıtılacak, daha sonra iç denetimin bağımsız denetimi nasıl etkileyeceği, bağımsız denetçilerin iç denetçileri nasıl değerleyebilecekleri ve konunun Türkiye uygulaması incelenmeye çalışılacaktır.

II. Genel Olarak İç Denetim

İç denetim kısaca "Yönetimin gözü ve kulağı şeklinde" nitelendirilebilmektedir (Guy vd.,1996: 856). Sawyer iç denetimi şöyle tanımlamıştır (Sawyer, 1988: 4):

* Dr. Erciyes Üniversitesi İİBF. İşletme Bölümü

"Bir örgütle aşağıdaki elemanların olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir. Söz konusu elemanlar:

- *Finansal ve faaliyetler bilginin doğruluğu ve güvenilirliği,*
- *İşletme için risklerin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi,*
- *Dış düzenlemelere ve kabul edilebilir iç politika ve yordamlara uyulması,*
- *Standartlara uygunluk,*
- *Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı,*
- *Örgütsel amaçların etkin şekilde başarılmasıdır".*

İç denetim ihtiyacı asıl olarak, büyük işletmelerin yöneticilerinin, bağımsız denetçiler tarafından yapılan yıllık finansal denetimlerinin yeterli olmadığını kabul etmeleriyle ortaya çıkmıştır. Yöneticiler hata ve yolsuzluklardan korunmak, zamanında ve doğru finansal bilgilere ulaşmak için bağımsız denetçilerin dışında sürekli elemanların işletmede yer almasını istemişlerdir. İç denetçilerin çalışmaları başlangıçta finansal ve muhasebe konuları ile sınırlı iken zaman içerisinde işletmenin ayrıntılı faaliyetleri ile ilgili politikaları ve yordamları kapsayarak genişlemiştir (Whittington vd., 1992: 778-779).

İç denetim fonksiyonu ABD'de kurumsallaşmış, daha sonra Avrupa'da gelişmiştir. İç denetim mesleğinin örgütlenme çalışmaları, 1940-1950 döneminde olmuştur. 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors) (IIA), mesleğin dış tanıtımının yanında meslek standartlarının oluşturulmasında da önemli rol oynamıştır (Autissier, 1997: 3).

ABD'de iç denetim mesleğinin gelişmesinde başlıca şu faktörlerin rolü olmuştur. Bunlar: Sermaye Piyasası Komisyonu ile menkul kıymet borsalarının bu konudaki istekleri, 1977 tarihli "Foreign Corrupt Practices Act"ın kabulü ve halka açık şirketlerde yeterli bir iç denetim fonksiyonu oluşturulmasını öneren özel raporlardır¹ (Whittington vd., 1992: 779). Günümüzde ABD'de büyük işletmelerin genelinde iç denetim bölümü bulunmaktadır. Avrupa'da ise, genellikle banka ve sigorta kuruluşları için söz konusudur. Ancak işletmelerin iç denetim bölümü oluşturmaları sürekli teşvik edilmektedir (Garitte, 1996: 7).

İç denetimin amacı, örgüt elemanlarının sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır. İç denetçiler bir yandan var

olan kontrollerin sürdürülmesine ve uygulanmasına çalışır (koruyucu iç denetim), diğer yandan var olan kontrollerin nasıl daha etkin hale getirilebileceği (yapıcı iç denetim) ile ilgilenirler (Yılancı ve Sevim, 1991: 138). Ayrıca örgüt faaliyetleri, stratejileri ve amaçlarının örgüt elamanlarınca anlaşılmasını sağlamak da iç denetçilerin amaçları arasında yer alır (Guy vd., 1996: 858).

İç denetimin faaliyet alanı genellikle birbirleriyle ilişkili dört rolden oluşur. Bunlar tavsiye edici (danışmanlık) rolü, uygulayıcı rolü, raporlama rolü ve düzenli test etme rolüdür. İç denetimin özellikle danışmanlık rolü yönetim için oldukça yararlıdır (Woolf, 1990: 93).

Bir örgütte iç denetçiler asıl olarak yönetim tarafından gerek duyulan bütün denetimleri gerçekleştirirler. İç denetçiler genellikle finansal, faaliyet ve uygunluk denetimlerinin her üçünde yerine getirirler. Bu denetim türlerini kısaca tanıyalım:

a) Faaliyet Denetimi: Faaliyet denetimi, işletmenin örgütsel başarısını, İKS'yi, iş akışlarını ve yönetimin başarısını araştırmaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir. Bu amaçla iç denetçi, işletme üzerinde yabancı kaynak maliyetlerin yükü, öz kaynakların verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığı, üretim maliyetlerinin standartlara uygunluğu gibi örnek verilebilecek bir çok konuda araştırmada bulunacak ve sapmalarla birlikte düzenli olarak yönetime rapor verecektir (Özer, 1997: 82). Kısaca iç denetçi işletmenin verimli bir şekilde çalışmasına katkıda bulunur. Son yıllarda iç denetçilerin çalışmalarının büyük kısmını faaliyet denetimi oluşturmaktadır.

b) Finansal Denetim: İç denetçilerin yerine getireceği finansal denetimin kapsamını şunlar oluşturur: Finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgilerin yer aldığı kayıt ortamını ve finansal raporları incelemek, hata ve yolsuzlukları bulmak ve önlemek, kayıtlarda yer alan varlıkların işletmede var olup olmadığını değerlemek (Güredin, t.y.15).

c) Uygunluk Denetimi: İKS'nin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi iç denetçilerin asıl uğraşları olup iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur. Bu kapsamda iç denetçi, işletme ile ilgili finansal veya finansal nitelikte olmayan tüm faaliyetlerin, iş ve işlemlerin önceden belirlenmiş ölçülere, yönetimin kararlarına, politikalara ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunu denetler (Özer, 1997: 81).

İç denetçilerin faaliyet alanı, doğal olarak örgütlerin büyüklüklerine yönetimin ihtiyaçlarına, işletmenin yapısına ve çalışan iç denetçilerin sayısına bağlı olarak önemli derecede değişebilmektedir (Arens ve Loebbecke., 1991: 7). Bilgisayarın gelişmesi iç denetçilerin sorumluluğuna yeni bir boyut katmıştır. İç denetçiler diğer denetimlerinin yanında bilgisayarlı denetimde yapmaktadırlar.

Bir araştırmada iç denetçilerin yönetime karşı sorumlu oldukları fonksiyonlardan bazıları şöyle sıralanmıştır (Deloitte, t.y. 8): ,alışanlar ile ilgili hile araştırmaları; kredi-borç verme incelemeleri; yasalara ve düzenleyici kurallara uygunluk; banka doğrulamaları; veri güvenliği; risk yönetimi; olasılık planlaması gibi.

Yönetim açısından baktığımızda iç denetçilerin faaliyetleri daha geniş kapsamlı ve ayrıntılıdır. İç denetçiler bütün örgütü etkileyen unsurları test ederler. Halbuki bağımsız denetçiler daha çok finansal tabloları etkileyen önemli olayları incelerler (Sawyer, 1988: 44). Bu iki farklı meslek mensubunu daha yakından tanımak, iç denetimin dış denetim üzerindeki etkisini anlamak açısından da gereklidir.

III. İç ve Dış Denetçi Arasındaki İlişki

İç denetimin bir meslek olarak zaman içerisinde tanınmaya başlaması ve denetim maliyetlerinden tasarruf etme zorunluluğu gibi faktörler iç ve dış denetçilerin birbirleriyle yakından ilişki kurmalarında etkili olmuştur. İç ve dış denetçiler arasındaki ilişki aktif veya pasif iş birliği olabilir. Pasif iş birliğinde; dış denetçi, işletme içinde etkin bir iç denetim olduğunu saptarsa işletmenin kayıtlarına daha fazla güven duyacaktır. Aktif iş birliğinde ise; dış denetçinin danışmanlığı altında iç denetim çalışmaları planlanarak iç ve dış denetçiler arasında bir iş bölümü yapılır (Gürbüz, 1995: 56).

İç ve dış denetçilerin denetim süresince karşılıklı görüş alış verişinde bulunmaları, birbirlerinin çalışmalarından, bilgi ve tecrübelerinden yararlanmalarının kendilerine olduğu kadar denetlenen işletmeyede sağlayacağı yararlar vardır. Bağımsız denetim açısından söz konusu ilişki denetimin kalitesinde bir artış yaratacaktır. ,ünkü, işletmeyle ilgili bir çok konuda iç denetçiler daha ayrıntılı ve sürekli bir bilgiye sahiptir. Dolayısıyla iç denetçilerin çalışmalarından yararlanan bağımsız denetim de daha nitelikli olacaktır (Edge ve Farley., 1991: 70).

Yeterli bir iç denetim bölümüne sahip olan bir işletmede bağımsız denetçi, faaliyet sonuçları hakkında daha rahat görüş bildirebilecektir. ,ünkü yararlandığı bilgiler güvenilirdir, hata, hile ve yolsuzluk olasılığı azdır. İç denetçilerin çalışmaları yoluyla bağımsız denetçiler, işletmenin finansal olmayan yönünü ve bunların finansal tabloları nasıl etkilediklerini daha iyi anlayabilirler. Ayrıca bağımsız denetçiler, iyi birer gözlemci olan iç denetçilerin bu konudaki deneyimlerinden yararlanabilirler.

İç ve dış denetçi arasındaki ilişkinin iç denetçi açısından başlıca faydası, değişik işletmelerde denetim yapan bağımsız denetçinin tecrübesinden yararlanmaktır. İki denetçi arasındaki ilişkinin denetlenen işletmeye sağlayacağı en büyük yarar ise, toplam denetim süresinin kısaltılması, dolayısıyla denetim maliyetlerinde bir azalmaya yol açması şeklinde olabilir. Nitekim Wallace (1984) tarafından ABD firmalarının denetim ücretlerinin analizine ilişkin olarak yapılan bir araştırmada, yönetim tarafından iç denetime yapılan her \$ 100'lık harcamanın, denetim ücretinde yaklaşık \$ 5'lik azalmaya yol açtığı belirlenmiştir (Thornton ve Moore., 1993: 334).

İç ve dış denetçilerin faaliyetleri, muhasebe kontrollerinin yeterliliğini araştırmak ve finansal denetimde kullandıkları teknikler açısından benzer olmakla birlikte, amaçları farklıdır (Sawyer, 1988: 21), dolayısıyla rolleri farklıdır. Bu iki tür denetçiyi daha yakından tanıyabilmek için aralarındaki başlıca farklılıklar karşılaştırmalı olarak tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1'de yer alan iç ve dış denetçilerin farklılıklarına karşılık, bu iki denetçinin ortak ilgi alanları da oldukça fazladır. Başlıcaları: İç kontrol ve değerlendirme, finansal raporlama, yönetim standartları ve bilgisayarlı denetimlerdir (Wilson ve Root., 1989: 8,34).

IV. İç Denetimin Bağımsız Dış Denetime Etkisi

55 nolu denetim standardı (Statement of Auditing Standards) (SAS), İKS'yi genel anlamda ele almakta ve bir işletmenin finansal ve finansal mülelikli olmayan özel amaçlarının başarılmasında uygun bir güven ortamını sağlamak için belirlenen her türlü politika ve yordamların tamamı olarak tanımlamaktadır. Örnek olarak; kasamın kilitli olması, kullanılmayan belgelere erişimin sınırlandırılması, satış faturası ve sevk irsaliyesinin karşılaştırıldıktan sonra kaydedilmesi, bilgisayar programlarını sadece yetkili kişilerin kullanabilmesi gibi.

Tablo 1: İç ve Dış Denetçi Arasındaki Temel Farklılıklar

	İç Denetçi	Dış Denetçi
1) İş Veren	İşletmeler ve kamu birimleri ve kâr amaçsız kuruluşlar	Dış denetim firmaları
2)Ulusal Örgütlenme	İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)	Amerikan Sertifikalı Kamu muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)
3) Belirlenmiş Sertifikalar	Sertifikalı İç Denetçi (CIA)	Sertifikalı Kamu Muhasebesi (CPA)
4) Lisans Gerekliği	Hayır	Evet
5) Asıl Sorumluluk	Tepe yönetim ve yönetim kuruluna	Üçüncü kişilere (Yatırımcılar ve borç vereuler)
6) Amaç	Örgütün ihtiyaçlarına hizmet eder	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişilere hizmet eder
7) Kapsam	Örgütte etkinlik, yeterlilik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler	Öncelikle bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.
8) Hataların bulunması ve önlenmesi	Herhangi bir faaliyetin denetiminde herhangi bir şekli veya kapsamdaki hatanın önlenmesi ile doğrudan ilgilidir	Şayet hata finansal tabloları önemli ölçüde etkiliyorsa doğrudan ilgilendirir.
9)Bağımsızlık	Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaçlarına, isteklerine uymak zorundadır.	Her bakımdan yönetim ve yönetim kurulundan bağımsızdır.
10)Denetim Zamanı	Faaliyetleri sürekli denetler	Finansal tablolara esas olan kayıtları dönemsel olarak genellikle yılda bir denetler.

Kaynak: Sawyer, 1988: 24-25; Kell vd., 1989: 806; Guy vd., 1996: 857.

Her işletmenin kendine göre, çok ayrıntılı ve yazılı olmasa bile bir İKS'si vardır. Bir işletmenin İKS'si asıl olarak yönetime yardımcı olmak için oluşturulmuştur. Ancak yönetim dışında bazı kişiler ve kurumlarda (ortaklar, bağımsız denetçiler, Sermaye Piyasası Kurulu gibi) işletmelerin İKS'si ile ilgilenirler.

Bağımsız denetçilerin müşteri işletmenin İKS'si ile ilgilenmelerinin asıl nedeni Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKDS) uygun olarak kaliteli bir denetim yapabilmek içindir. Bağımsız denetçinin İKS tanıma ve

değerleme çalışmaları genel olarak denetimin planlanması aşamasında gerçekleştirilir. Böylece bağımsız denetçi, denetim sürecinin geri kalan kısmında gerçekleştireceği destekleyici testlerin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını etkin şekilde planlayabileceği bir temel oluşturur. Örneğin, bağımsız denetçi müşteri işletmenin satış işlemlerine ilişkin etkin kontrol politikaları ve yordamlarına sahip olduğu sonucuna varmışsa, satış işlemlerine ilişkin kontrol riskini maksimumdan daha düşük düzeyde belirleyecek ve bu konuda uygulayacağı denetim testlerini de sınırlandırabilecektir.

Bağımsız denetçinin müşteri işletmenin İKS'sini değerlemesi bağımsız denetim sürecinin tamamı olmasa bile önemli bir kısmını oluşturur. İç denetim fonksiyonu ise, İKS'nin önemli bir unsurudur. İKS ile iç denetim arasında önemli bir ilişki vardır. İKS'yi oluşturan politikalar ve yordamlar iç denetçiler aracılığıyla yerine getirilir. Etkin bir İKS, iç denetimi olumlu yönde etkilerken, iyi bir iç denetim sisteminin oluşturulmasında İKS'nin etkinliğini olumlu yönde etkileyecektir (zer, 1997: 330).

SAS 55'e göre İKS'nin üç temel unsuru vardır. Bunlar:

- Kontrol ortamı,
- Muhasebe sistemi,
- Kontrol yordamlarıdır.

İç denetim fonksiyonu kontrol ortamının önemli bir parçasıdır. Bir işletmenin kontrol ortamı, o işletmede çalışan insanların kontrol bilincini etkileyerek örgütün niteliğine yön verdiği için İKS'nin de temelini oluşturur. Kontrol ortamının iyi tanınması uygun denetim planlaması ve kontrol riskinin belirlenmesi açısından da çok önemlidir (Kell vd., 1989: 154).

İç denetim fonksiyonu, bağımsız denetim çalışmalarını başlıca İç yolla etkileyebilir. Bunlar (Carmichael vd., 1996: 185): Kontrol riskinin belirlenmesinde, İKS'nin tanınmasında ve uygulanacak testlerin tasarlanmasındadır.

a) Kontrol Riskinin Belirlenmesinde: Etkin bir iç denetim sistemi, bağımsız denetçinin kontrol riski belirlemesini etkileyebilir. İşletmenin iç denetim fonksiyonu, gerek finansal tablo düzeyinde gerekse bütün olarak risk belirleme sürecini etkileyebilir. Yeterli niteliklere sahip ve uygun sayıda iç denetim personelinden oluşmuş olan bir iç denetim bölümü, yer aldığı işletmenin İKS'sinin etkin bir şekilde çalışmasına yardımcı olacaktır. Bu ise, bağımsız denetçi tarafından kontrol riskinin minimum düzeyde belirlenmesine yol açacaktır².

b) İKS'nin Anlaşılmasında: İç denetçiler İKS'yi daha ayrıntılı olarak tanır. Dolayısıyla İKS hakkında sahip oldukları bilgi ve belgeler, bağımsız denetçinin İKS'yi anlamasına yardımcı olabilir. Örneğin, iç denetçiler yeni bir bilgisayarlı satış ve alacak sistemi için akış şeması geliştirebilirler. Bağımsız denetçi, bu şemayı inceleyerek bu konudaki politika ve yordamlara ilişkin bilgi elde edebilir.

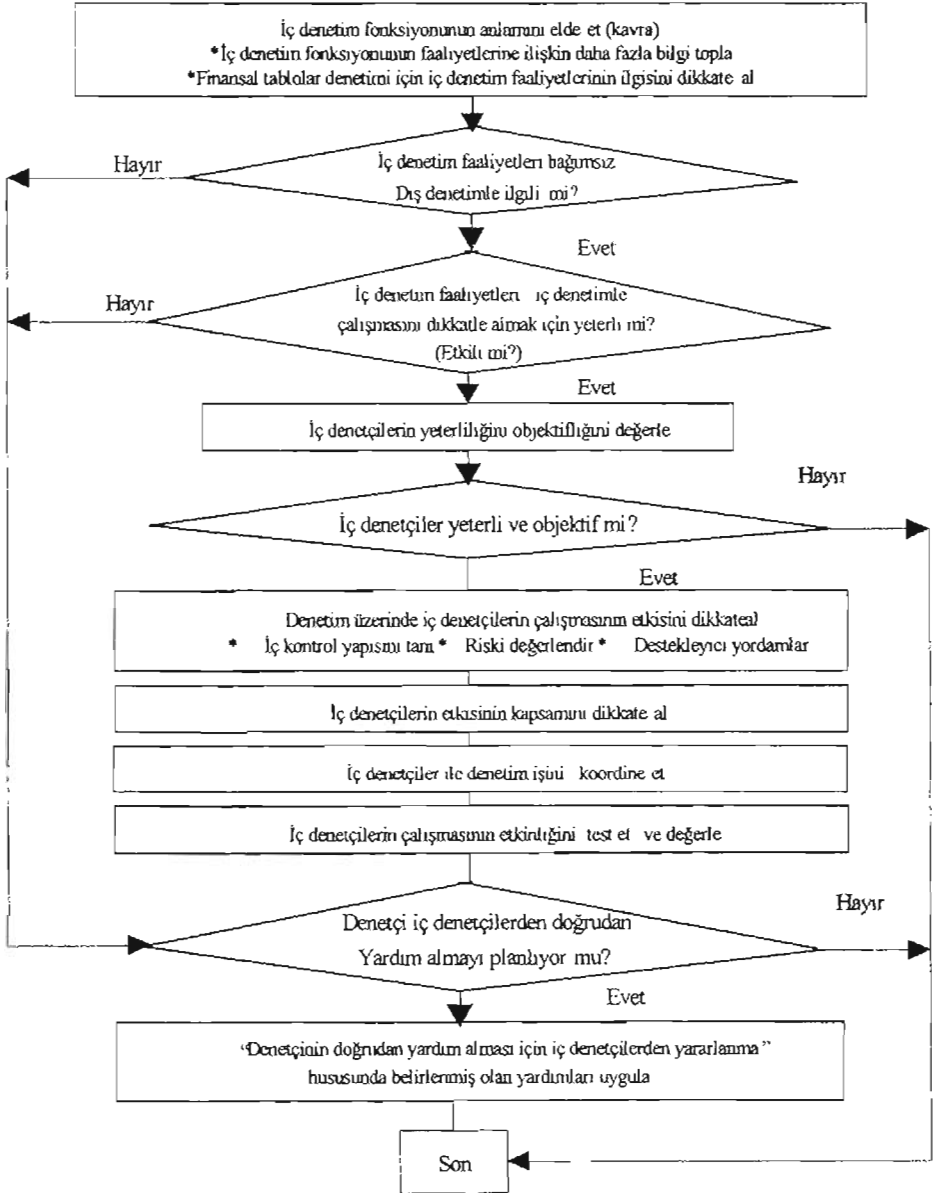
c) Denetim Testlerinin Tasarlanmasında: İç denetçiler, İKS'nin etkinliğini araştırmaya yönelik kontrol testlerini ve bağımsız denetçinin denetim görüşüne ulaşmasını sağlayan destekleyici testleri yaparak, bağımsız denetçiye doğrudan yardımda bulunabilir. Bağımsız denetçi kontrol testlerini tasarlar ve uygularken iç denetçiler tarafından planlanmış veya uygulanmış yordamların sonuçlarını dikkate almalıdır.

Bağımsız denetçi çeşitli şekillerde iç denetçilerden doğrudan yardım isteyebilir veya iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen bazı yordamlar, belirli hesap kalemleri ve işlem grupları için doğrudan kanıt sağlayabilir. Bunlara örnek olarak: Stok sayımında yardım etme, müşterilere doğrulama mektubu gönderme, büyük defter hesaplarının ayrıntılı analizinin iç denetçiler tarafından yapılması gibi. Ancak bağımsız denetçilerin, elde ettiği bilgilerin güvenilirliğini araştırması şarttır. Bağımsız denetçi, araştırması sonunda, müşteri işletmenin iç denetim fonksiyonunun bağımsız denetimle ilgisinin olmadığına, iç denetim fonksiyonunu anlamamanın ötesinde daha fazla önem vermenin gereksiz olduğu sonucuna da varabilir (Guy vd., 1996: 226).

Bağımsız denetçinin, denetim sürecinde iç denetim fonksiyonunu dikkate almasına ilişkin gerekli aşamalar SAS 65'de belirtilmiştir. Şekil 1, bu aşamaları şema halinde göstermektedir.

V. Bağımsız Denetçinin İç Denetim Fonksiyonunu Değerlemesi

Bağımsız denetçi, iç denetçinin faaliyetlerinin bağımsız denetimle ilgisinin olup olmadığını belirlemek için iç denetçilerin çalışmalarını anlamaya ve değerlemeye çalışır. Bu amaçla bağımsız denetçi iç denetim faaliyetleri ve denetim planları gibi hususlara ilişkin soruşturma yapar, geçmiş yıllarda gerçekleştirdiği denetimlerdeki tecrübelerini dikkate alır, iç denetim raporlarını okur.



Şekil 1: Finansal Tablo Denetiminde Dış Denetçinin İç Denetim Fonksiyonunu Dikkate Alması

Kaynak : SAS 65.

Bağımsız denetçi şayet bir işletmede uygulanan iç denetim faaliyetlerinin finansal tabloların denetimiyle ilişkili olduğu sonucuna varmışsa, iç denetçilere güven duymak ve onların çalışmalarından yararlanmak için öncelikle iç denetçilerin yeterliğini, tarafsızlığını ve daha sonrada iç denetim çalışmasının niteliğini değerlendirmelidir. Bağımsız denetçi, iç denetçiyi ve iç denetim çalışmalarını değerlerken SAS 65'e ek olarak İA tarafından oluşturulmuş olan iç denetim standartlarından³ da yararlanabilir.

A. İç Denetçilerin Yeterliğinin Değerlenmesi

İç denetim standartlarında da belirtildiği gibi iç denetçi, sorumluluklarını yerine getirebilecek teknik yeterliğe sahip olmalıdır. İç denetçi gerekli bilgi, beceri ve disipline sahip olmalıdır. İnsani ilişkiler ve iletişim konusunda yeterli olmalıdır. Sürekli eğitim ile teknik yeterliliğini sürdürmelidir.

Bağımsız denetçi, iç denetçilerin yeterliğini değerlerken şu faktörleri dikkate alır (Guy vd., 1996: 226):

- İç denetçilerin eğitim düzeyi, mesleki tecrübesi, meslek ruhsatı ve sürekli eğitim.
- İç denetçilerin faaliyetlerinin incelenmesi, gözlemlenmesi ve iç denetim personelinin görevlendirilmesine yönelik uygulamalar ile iç denetim politikaları, programları ve yordamları.
- İç denetim çalışma kağıtlarının, raporlarının ve önerilerinin niteliği ve iç denetçilerin çalışmasının değerlendirilmesi.

B. İç Denetçilerin Tarafsızlığının Değerlenmesi

İç denetim standartlarına göre tarafsızlık, iç denetçilerin bir denetimi yerine getirirken bağımsız düşünme mantığı içinde olmasıdır. Bağımsız denetçi, iç denetçinin tarafsızlığını değerlerken başlıca şu iki faktörü dikkate alır (Guy vd.,1996: 226-227): İç denetçilerin örgütsel statüsü ve denetim alanlarına ilişkin olarak iç denetçilerin tarafsızlığını sürdürmesi için oluşturulmuş politikalar.

Tarafsızlığın sağlanması ve sürdürülmesi için iç denetim bölümü müdürünün raporlarını tepe yönetime, yönetim kuruluna veya ABD ve İngiltere'de çok iyi bilinen denetim komitesine sunması ve bunlara doğrudan erişebilmesi gereklidir (Whittington vd.,1992: 254). Ayrıca iç denetçilerin hem

faaliyet hem de muhasebe bölümlerinden bağımsız olmaları şarttır. İç denetçilerin faaliyetlere ilişkin olarak çeşitli yetki ve sorumluluklara sahip olması, onların tarafsızlığını etkileyebileceği için iç denetçilerin görevlendirilmelerinde olası çıkar çatışmalarına izin vermemek gerekir (Guy vd., 1996: 861).

Bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunun örgütsel durumu hakkında elde ettiği bilgileri sürekli yenilemeli, yönetime bu konudaki düşüncelerini ve önerilerini bildirmelidir.

C. İç Denetçilerin Çalışmalarının Kalitesinin ve Geçerliliğinin Değerlenmesi

İç denetçilerin tarafsızlığının ve yeterliğinin değerlendirilmesinden sonra, bağımsız denetçi iç denetçilerin çalışmalarını kullanmaya niyetli ise, iç denetçilerin çalışmalarını test eder ve değerler (Guy vd., 1996: 227). İç denetim standartlarına göre, denetim çalışmasının etkin olabilmesi için onun yeterince planlanmış olması gerekir. Değerlemede bağımsız denetçi başlıca şu faktörlere dikkat eder: Bağımsız denetim amaçları için iç denetçilerin çalışma alanının genişliği, uygunluğu; iç denetçilerin denetim yordamlarının yeterli olup olmadığı; iç denetim çalışmalarının yeterince belgelendirilip belgelendirilmediği; iç denetçilerin raporlarında ulaştıkları sonuçların uygunluğu gibi (Carmichael vd., 1996: 186).

Bağımsız denetimin dış denetçiler için talep ettiklerine benzer şekilde iç denetimde, dürüstlük ve ahlaki sorumluluk gerektirir. İç denetçiler ne kadar profesyonel olurlarsa, tarafsız kalmaya ne kadar önem verirlerse çalışmalarına duyulan güvende o kadar fazla olacaktır.

Bağımsız denetçi iç denetim fonksiyonundan yararlı olsa bile, finansal tablolara ilişkin bir görüşe ulaşmak ve görüşünü açıklamak sorumluluğu kendisine aittir. Bu sorumluluk iç denetçilerle paylaşılabilir (Guy vd., 1996: 227). Ayrıca, bağımsız denetçi finansal tablolar hakkındaki görüşlerini desteklemek için yeterli kanıt elde etmek zorundadır. Bazı konuların doğrudan bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilmesi ve karar verilmesi gerekmektedir. Bunlar: Önemli, yanlışlık riski yüksek olan finansal tablo iddialarının doğrudan test edilmesi; doğal ve kontrol risklerinin belirlenmesi; hataların önemliliği; gerçekleştirilen testlerin yeterliliği ve denetim görüşünü etkileyen diğer hususlardır (Whittington vd., 1992:254).

VI. Türkiye'de İç Denetimin Bağımsız Dış Denetime Etkisi

Türkiye'de etkin İKS'ye ve dolayısıyla iç denetim bölümüne sahip işletmeler genel olarak şunlardır: Kamu iktisadi teşekkülleri, holdingler, bankalar ve yabancı sermayeli kuruluşlar (Shell, BP, Teletaş, Netaş gibi) dır. Genellikle yurt dışında eğitim görmüş olan veya yabancı yöneticilerin bulunduğu işletmelerde iç denetime önem verildiği gözlemlenmektedir. Genellikle başarılı işletmelerin, organizasyon, planlama, yürütme ve denetim sistemlerini çok iyi kurdukları ve işlettikleri görülmektedir. Bu konuda Marmara Üniversitesi'nin bazı işletmeler üzerinde yapmış olduğu araştırmanın sonucu şöyledir: "*Organizasyon yapılarında fonksiyonel denetim birimlerini kuramamış şirketlerde kontrolsüz grup ve elemanların yaptıkları çalışmalar, günlük çalışma ortamında görülmeyen maddi zararlara yol açmaktadır*" (Baş, 1995: 23).

Türkiye'de işletmelerin iç denetim bölümü kurmaları, iç denetçi istihdam etmelerine yönelik hukuki düzenlemeler dağınık haldedir. Bu düzenlemelerin başlıcası; Türk Ticaret Kanunu'na (TK) göre sermaye şirketleri ve kooperatiflerin denetçi (murakıp) seçmek zorunda olmasıdır. Türkiye'de faaliyet gösteren sermaye şirketlerinin büyük çoğunluğunu ilgilendiren bu denetim, bankalarda dahil günümüzde formalite gereği yapılan bir denetimin haline gelmiştir⁴.

Kamu İktisadi Teşebbüslerinde işletme ve şubelerin işlem ve hesaplarını incelemek üzere çeşitli adlar altında kontrol organları ve teftiş kurulları oluşturulmuştur. Teftiş kurulu elemanlarının atanmaları, özlük hakları, çalışma usul ve esasları yönetmelikle belirlenmektedir. Bankalarda ise 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun 25,26 ve 27. maddeleri gereğince; TK'ya göre seçilen iç denetçilerin⁵ yanında bankaların teftiş kurulları ve müfettişlerden oluşan kendi iç denetim bölümlerinin bulunması gerekmektedir.

Türkiye'de ağırlıklı olarak sermaye piyasası ile ilgili kuruluşların, faaliyet izni alabilmeleri için iç kontrol ve denetim sistemlerini kurmaları, personelin buna uygun görev tanımları ile yetki ve sorumluluklarının belirlenmiş olması gerekmektedir. Bu kapsamda etkin iç denetim bölümü kurmak zorunda olanlar şunlardır: Aracı kurumlar, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, portföy yönetim şirketleridir.

Türkiye'de iç denetçiler mesleki örgütlenme çalışmalarına da önem vermektedirler. Türkiye'de iç denetimin resmen bir meslek haline gelmesi ve tanınması, meslek mensuplarının sorunlarına çözüm bulunması amacıyla Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, 1995 yılında İstanbul'da kurulmuş olup

etkin şekilde faaliyetlerini sürdürmektedir. Dernek, kuruluşundan sonraki bir yıl içerisinde İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu'na ve merkezi Amerika'da bulunan İIA'ya üye olmuştur⁶.

Türkiye'de bağımsız denetimle ilgili olarak gerek Sermaye Piyasası Kurulu'nun (S.P.Kurulu) düzenlemelerinde gerekse 3568 sayılı yasa ile ilgili düzenlemelerde iç kontrol ve iç denetime ilişkin temel hususlar oluşturulmuştur. Bu düzenlemelerde⁷ özet olarak; bağımsız denetçinin, müşteri işletmenin İKS'sinin ve iç denetim fonksiyonunun etkinliğini değerlemek zorunda olduğu açıkça belirtilmektedir. Ayrıca bağımsız denetçiler İKS'den yararlanıp yararlanmadıklarını ve düşüncelerini çalışma kağıtlarında göstermek zorundadırlar.

Türkiye'de faaliyet gösteren yerli ve yabancı bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız dış denetimlerinde iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme faaliyetlerinin yerini belirlemek amacıyla 35 bağımsız denetim firmasına uygulanan anket çalışmasından konumuzla ilgili olarak ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir. Bunlar (Uzay, 1997: 247-253):

a) Ankete katılan bağımsız denetçilerin %63'ü denetim çalışmalarında iç denetçilerle koordinasyona çok önem vermektedir. Bağımsız denetçilerin %34'ü kısmen önemli bulmakta, %3'ü ise hiç önemli bulmamaktadır. Yapılan görüşmelerde bağımsız denetçiler genellikle iç denetim bölümü bulunan işletmelere daha çok güvendiklerini, bu tür işletmelerde iç denetim sayesinde iyi bir belge ve kayıt düzeninin olduğunu belirtmişlerdir.

b) İç denetim fonksiyonunun dış denetim üzerine etkili olduğu alanlara ilişkin olarak bağımsız denetçilerden alınan cevaplar ve yüzdeler tablo 2'deki gibidir.

Alınan cevapların %40'ı etkin bir iç denetim sisteminin bağımsız denetimde uygulanacak kontrol testlerini azaltacağını, %27'si iç denetçilerin çalışmalarına sınırlı güven duyulacağını, %13'ü yönetsel kontrollerin incelenmesi ve değerlendirilmesi çalışmalarının derinliğini artıracığını, %10'u iç denetçilerin yapmış olduğu çalışmalara güven duyulacağını ortaya koymuştur. Ayrıca gelen cevapların %10'unda ise; etkin bir iç denetim sisteminin yönetimin iç kontrole verdiği öneme göre farklılık gösterdiği, denetim çalışmalarına hız kazandırarak, belli ölçüde güven ve rahatlık sağladığı belirtilmiştir.

Tablo 2: İç Denetimin Dış Denetim Üzerinde Etkili Olduğu Olası Alanlar

Denetim Alanları	Sayı	Yüzde
Kontrol Testleri Azaltılacaktır	21	40
İç Denetçilerin Yapmış Olduğu ,alışmaları İkinci Kez Yapmaktan Kaçınılacaktır	5	10
Yönetmel Kontrollemlerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi , alışmalarının Derinliğini Arttıracaktır	7	13
İç Denetçiler Tarafından Yapılan ,alışmalara Sınırlı Güven Duyulacaktır	14	27
Diğer	5	10
TOPLAM	52	100

c) Bağımsız denetime tabi işletmelerin iç denetçilerinin dış denetçilerle iş birliği konusunda alınan cevapların %53'ü iç denetçi-dış denetçi koordinasyonunda işletme yönetiminin tutumunun etkili olduğunu, %29'u iç denetçilerin genellikle dış denetçilerle koordinasyon içinde çalışmak istediklerini, %10'u ise iç denetçilerin dış denetçilerle koordinasyon içinde olmak istemedikleri sonucuna ulaşılmıştır. Bu konuda alınan farklı cevaplar ise şöyledir: Koordinasyonun iç denetim biriminin yapısal zenginliğine bağlı olduğu ve iç denetçilerin denetim tekniklerinin genellikle uluslararası denetim standartlarına uymadığı yönündedir.

VII. Sonuç

İyi kontrol iyi işletme demektir. Bunu sağlamak için yönetim tarafından yapılacak her türlü politika ve yordam İKS'yi oluşturacaktır. İKS ve onun önemli bir unsurunu oluşturan iç denetim fonksiyonu asıl olarak örgüt yönetimine ve diğer çalışanlara yardımcı olmak amacıyla oluşturulmuştur. İç denetçilerin görev alanı içerisinde son yıllarda faaliyet denetimleri ağırlık kazanmıştır.

Bağımsız denetçi, etkin çalışan bir İKS'den yararlanmak suretiyle gereksiz ayrıntılarla ilgilenmekten kurtulur. İç denetçilerin çalışmalarının bağımsız denetim üzerindeki etkisi başlıca üç alanda olmaktadır. Bunlar: Bağımsız denetçinin müşteri işletmenin İKS'sini tanımada; kontrol riskini belirlemesinde; kontrol testleri ve destekleyici testleri uygulamada.

Müşteri işletmenin İKS'sinin ve iç denetim fonksiyonunun değerlendirilmesi, bağımsız denetim sürecinin tamamı değilse, önemli bir kısmını oluşturur. Ayrıca unutulmaması gereken husus; finansal tabloların denetimine ilişkin yeterli kanıt toplamak, bir görüşe ulaşmak asıl olarak bağımsız denetçinin sorumluluğundadır ve bu sorumluluk iç denetçilerle paylaşılabilir.

Türkiye'de fiilen bağımsız dış denetim yapan firmaların denetçilerine uygulanan anket sonuçlarına dayanarak, bağımsız denetçilerin genellikle iç denetçilerle iş birliğine önem verdikleri ve etkin çalışan bir iç denetim bölümünün çeşitli yollarla bağımsız dış denetimi etkilediğini söyleyebiliriz. Ancak, asıl problem, bağımsız denetime tabi işletmelerin genellikle iç kontrole ve iç denetime gereği kadar önem vermemeleridir. Bu eksikliğe ilişkin olarak; başta S.P.Kurulu olmak üzere ilgili kişi ve kurumların iş birliği ile işletme yöneticilerinin iç kontrol konusunda bilinçlendirilmesi ve eğitilmesine yönelik çalışmalar yapılması yararlı olur.

Summary: Each business has an internal control system (ICS), whether or not it is written and detailed. According to General Accepted Auditing Standards, auditor must recognize and assess entity's ICS to plan the audit. Internal audit function is an important part of ICS. Internal audit activities may influence auditor's procedures to be performed. The purpose of this study is to investigate the effects on external auditing activities made by internal auditing function and to learn applications in auditing firms in Turkey.

Kaynaklar

- Autissier D. (1997), Internal Auditing: A Control Process Of Thinking, Constructing, Implementing And Analyzing", IAAER 8th Congress, France-Paris, Ss.1-14.
- Arens A. And Loeddecke J.K. (1991), Auditing An Integrated Approach, Fifth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Baş. M. (1995), "İç Denetim", Tekstil İşveren Dergisi, Sayı: 193, Ss.23-24.
- Carmichael D.R., Willingham J.J., Schaller C.A. (1996), Auditing Concepts And Methods, A Guide To Current Theory And Practice, Sixth Edition, The McGraw-Hill Companies, Inc.
- Deloitte Touche Tohmatsu International, (T.Y.), Internal Audit In Leading Financial Institutions.
- Edge W.R., Farley A.A. (1991), "External Auditor Evaluation Of Internal Audit Function", Accounting And Finance, Ss.69-83.
- Garite J.P. (1996), "Position On Internal Auditing In Europe", Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, İstanbul, Ss.1-8.

- Guy D.M., Alderman C.W., Winters A.J. (1996), *Auditing, Fourth Edition*, The Dryden Pres.
- Gürbüz H. (1995), *Muhasebe Denetimi, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 4. Baskı*, Bilim Ve Teknik Yayınevi.
- Güredin E. (T.Y.), *Denetim, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 50*, Avcıol Matbaası, İstanbul.
- Kell W.G., Boyn Ton W.C., Zeigler R.E., (1989), *Modern Auditing, Fourth Edition*, John Wiley .Sons.
- Özer M (1997), *Denetim I*. Ankara.
- Sağlamlı M. (1995), “Almanya Ve Amerika’da Anonim Şirketlerde İç Denetimin Karşılaştırılması”, *Öneri 1 (3)*, Ss.35-40.
- Sawyer L.B. (1988), *Sawyer’s Internal Auditing, The Practice And Modern Internal Auditing, Revised And Enlarged*, The Institute Of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida.
- Thornton D.B., Moore G. (1993), “Auditor Choice And Auditor Fee Determinants”, *Journal Of Business Finance Accounting*, 20(3), Ss.333-349.
- “Türk Bankacılık Sisteminde Denetim Sistemi, Sorunlar Ve Çözüm Önerileri Sempozyumu”, *Uzman Gözüyle Bankacılık*, Yıl:3, Sayı: 10, Ss.24-55.
- Uzay, Ş. (1997), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Whittington O.R., Pany K., Meigs W.B., Meigs R.F. (1992), *Principles Of Auditing, Tenth Edition*, Irwin.
- Wilson J.D., Root S.J. (1989), *Internal Auditing Manuel, Second Edition*, New York.
- Woolf E. (1990), *Auditing Today, Fourth Edition*, Prentice Hall.
- Yılandı M. Ve Sevim Ş. (1991), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim Fonksiyonu”, *İşletmecinin El Kitabı (Management Texbook)*, BİAR Bilgi-İnceleme Araştırma A.Ş. Eğitim Yayınları Y.No:13, Ankara, Ss.125-146.

YENİ VE DİNAMİK BİR MALİYET YÖNETİMİ ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ

Fatih C. ERTAŞ*

Özet: Bu çalışmada, ilk olarak Japon şirketleri tarafından geliştirilmiş ve son yıllarda yeni bir maliyetleme yaklaşımı olarak tartışılan hedef maliyetleme yöntemi incelenmiştir. Hedef maliyetleme genel olarak, bir ürünün bütün olarak hedef maliyetle tanımlanmasını gerektirir. Başka bir ifadeyle, hedef maliyetleme yöntemi ürün maliyetlerini hedef fiyata yönelik olarak belirlemek amacıyla ürünü geliştirmeyi de kapsayan bir planlama ve kontrol aracıdır. Bu yönüyle hedef maliyetleme yöntemi aslında bir maliyet yönetim aracı olarak ifade edilebilir. Sonuç olarak hedef maliyetleme yöntemi günümüz işletmeleri için ürün maliyetlerini piyasa ile uyumlu hale getirmek amacıyla etkin bir maliyet yönetim aracı olarak kullanılabilir.

I. Giriş

Son yıllarda, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de artan rekabet ortamı karşısında işletme stratejileri değişim göstermektedir. Öyle ki, teknolojik alandaki gelişmelerle birlikte, işletmeler artık homojen üretimden, esnek üretim olarak ifade edilen heterojen ürün çeşitlenmesine geçerek müşteri isteklerine kısa sürede cevap verebilen, daha kaliteli ve daha etkin üretim yapabilen nitelikler kazanmaktadır.

Bu değişim karşısında işletme yönetimi de maliyet muhasebesinden yönetim aracı olarak yararlanma anlayışı üzerinde odaklanmıştır (Bilginöglü, 1994, s.3). Bir diğer ifade ile, küresel rekabet ortamındaki günümüz işletmeleri üretim maliyetlerini düşürme çabası doğrultusunda maliyet yönetimine büyük ölçüde önem vermeye başlamışlardır. Bu bağlamda, gerçek bir maliyet yönetiminin sağlanması için çeşitli yaklaşımlar ortaya çıkmış ve üretim maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlar önem kazanmaya başlamıştır. Nitekim, maliyet yönetimi yaklaşımı çerçevesinde, daha doğru birim maliyeti hesaplanabilmesi için, "Faaliyete Dayalı Maliyetleme (Activity-Based Costing)" ve "Hedef Maliyetleme (Target Costing)" adları altında iki yeni maliyetleme yaklaşımı son yıllarda tartışılmaya başlanmıştır (Bursal ve Ercan, 1994, s.490; Bilginöglü, 1994, s.5).

* Dr. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Tokat M.Y.O.