

# İÇ DENETÇİNİN ÖRGÜT İÇİNDEKİ YERİNİN DENETİM FAALİYETLERİ AÇISINDAN ÖNEMİ

**Prof.Dr. A.Kadir TUAN \***

**Dr. Jale SAĞLAR \*\***

## ÖZET

İç denetimin önem derecesini belirtmek için kısa ve anlamlı bir ifade olarak "iç denetim yöneticilerin gece rahat uyumasına yardımcı olur " denilmektedir. Bu ifade, iç denetimin işletme yönetimi açısından taşıdığı değeri açık bir biçimde vurgulamaktadır. Çünkü, iç denetim faaliyetleri, işletme içi uygulamaların işletme yönetimi tarafından belirlenen politika ve prosedürlere uygunluğunu araştırmak suretiyle daha etkin ve verimli bir yönetimin oluşmasına destek olabilmektedir. Ancak, iç denetimin örgüt yapısı içerisinde bulunduğu konum ve yönetim tarafından iç denetçiye verilen yetkilerin sınırları denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesine ve iç denetçilerin bağımsızlıklarını korumalarına engel teşkil edebilmektedir.

Ülkemizde iç denetçilere tanınan statüyü belirlemek için, iç denetim faaliyetlerinin büyük önem taşıdığı düşünülen 1000 büyük sanayi işletmesine yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Araştırma sonucunda ankete cevap veren işletmelerin önemli bir kısmında iç denetim yapılmadığı, iç denetim yapılan işletmelerin önemli bir kısmında ise iç denetçinin statüsünün yerine getirdiği işlevlerle uyumlu olmadığı tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler :** iç denetim, iç denetçi, iç denetçinin organizasyon içindeki yeri.

## ABSTRACT

### THE IMPORTANCE OF INTERNAL AUDITOR STATUS FOR AUDITING ACTIVITIES

To emphasize the importance of internal auditing it's said that "internal auditing helps management to sleep at night"<sup>1</sup>. This statement emphasize the value of internal auditing for management. Because, by the way of searching appropriateness between actions in business and politics or prosedures presented by management internal auditing can support to form more effective and productive management. However, the status of internal auditor in organizational structure and the limitation of authority given by management can prevent to fulfil activities effectively or to keep indedendence of internal auditor.

In order to determine the status of internal auditor in Turkey, the survey research has been conducted on the big 1000 industrial corporations becouse it's thought that internal auditing has huge importance on them. According to result of this reseach, the important portion of cooperations answered the questionnaires don't use internal auditing activity and also the auditors' status are inharmonious with their functions on the important portion of corporations that use internal auditing activity

**Key Words :** internal auditing, internal auditor, the place of internal auditor in organization

\* Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bil.Fak. İşletme Bl. Öğretim üyesi

\*\* Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bil.Fak. İşletme Bl. Arş.Gör. jsaglar@mail.cu.edu.tr

1 JOHNSON, Howard J. "The Internal Audit Widget" Internal Auditor, April 1992, p.47.

## 1. GİRİŞ

**İ**ç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin, uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi olarak ifade edilmekte ve işletmede bu amaçla çalışan kişilere de iç denetçi denilmektedir<sup>2</sup>. İç denetçilerin kendilerinden beklenen faaliyetleri güvenilir bir şekilde yerine getirebilmeleri bağımsızlıklarını koruyabilmelerine, organizasyon içerisindeki konumlarına ve kendilerine verilen yetkilere bağlı bulunmaktadır

Bu noktadan hareketle, çalışma içerisinde iç denetim faaliyetlerinin yönetim açısından önemi vurgulanmaya, bu faaliyetlerin istenilen ölçüde etkin olabilmesi için iç denetçinin statüsü ile ilişkisinin ortaya konulmasına ve bu bağlamda 1000 büyük sanayi işletmesindeki iç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve bu işletmelerde faaliyet gösteren iç denetçilerin statüsü ile ilgili genel bir durum değerlendirmesi yapılmaya çalışılmıştır

## 2. İÇ DENETİMİN ve İÇ DENETÇİNİN ÖNEMİ

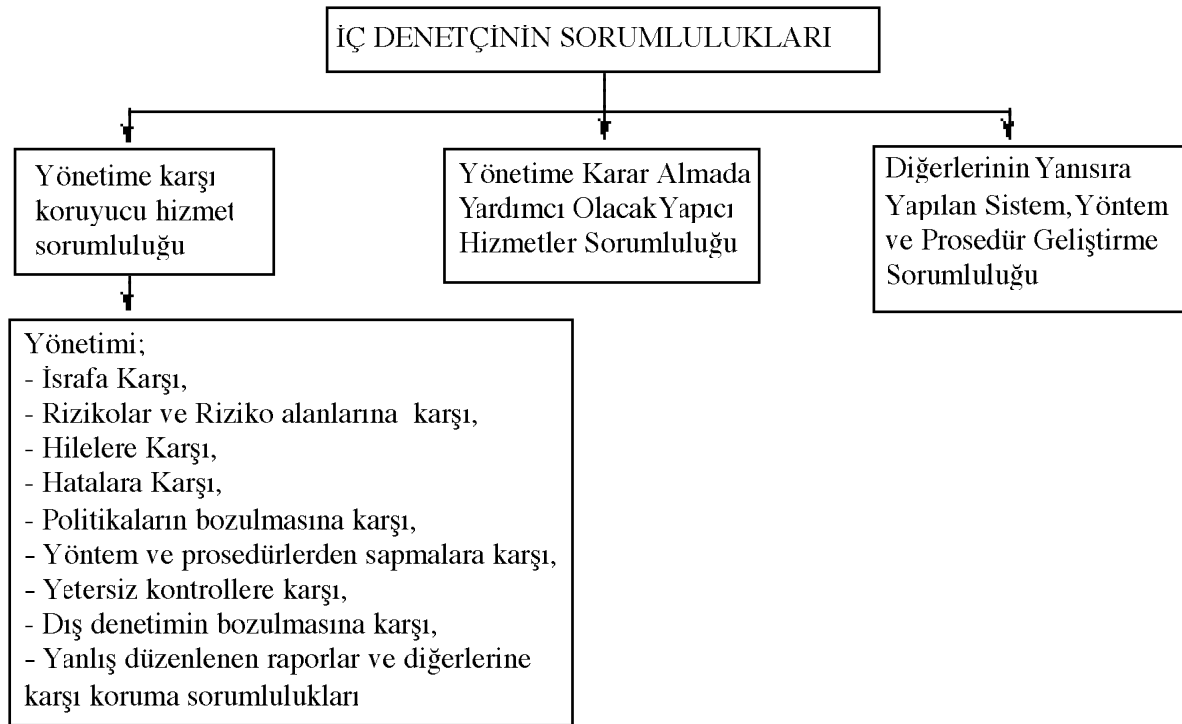
İç denetçiler, işletmenin iç bilgi sistemini incelemekte, sistemin yönetimin belirlediği direktiflerin yerine getirilip getirilmediği ile ilgili bilgileri toplamakta ve üretim faaliyetlerine ilişkin sonuçların yönetime raporlanmasında etkili bir düzenlemenin olup olmadığını tespit etmektedirler<sup>3</sup>. Bu, doğal olarak iç denetçilerin finansal verilerden ziyade personel politikası, pazarlama yaklaşımı, ürün kalitesi gibi işletme ile ilgili çok çeşitli faaliyetleri de yerine getirdiğine işaret etmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin kapsadığı bu geniş yelpaze ve yönetimin beklentileri iç denetim faaliyetlerinden elde edilecek sonuca duyulan güvenin önemini arttırmaktadır Çünkü; iç denetimin amacı; işletmenin amaçlarının ne olduğunu ve onları yerine getirmek için hangi süreçlerin takip edildiğini belirlemek; iç denetçinin rolü ise, belirlenen bu süreç içerisinde neyin çalışmakta neyin çalışmamakta olduğunu birini güdüleyecek, diğerini caydıracak şekilde ortaya koymaktır<sup>4</sup>. Bu yapılırken, iç denetçilerin görev ve sorumluluklarının kuruluşun organizasyon yapısına ve faaliyet alanına göre değişiklik göstereceği de doğaldır Şekil 1.1.'de iç denetçilerin sorumluluk alanlarının genişliği ve yönetim açısından taşıdığı önem açıkça ortaya konulmaktadır.

2 MALİYE Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim**, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999, s.8.

3 COOK, John W. ve Gary M. Winkle, **Auditing Revised**, Fourth Edition, Houghton Mifflin Company, USA, 1988, s.6.

4 STEELE, J. Douglas, "Matching Audit Objectives With Management Goals" **Internal Auditor**, June 1993, s.51.



Şekil 1.1. İç Denetçinin Sorumlulukları

**Kaynak :** ÜNLEN, Müjdat, "İç Denetleyicinin Sorumlulukları ve İç Denetim Düzeylerine Dayalı Raporlama Türleri" **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları no 0906, 1988, Cilt 3, Sayı 1, s.65-67.

İç denetim ve iç denetçiler tarafından Şekil 1.1.'de belirlenen bu görev ve sorumlulukları yerine getirecek olan personel belirli tecrübe ve yeteneğe sahip kişiler olmalıdır. Bu sorumlulukları yerine getirmede iç denetçinin belirli alanlarda yeteneği olması beklenmektedir. Albrecht tarafından 45 alanda detaylandırılan bu yetenekler<sup>5</sup> ana başlıklar halinde aşağıda sunulmuştur.

#### A. Genel Bilgi Yetenekleri

1. Sonuç çıkarma ve problemi çözme yeteneği,
2. Sözlü ve yazılı iletişim yetenekleri

#### B. Genel İşletme Bilgisi Yetenekleri

1. Çalışanları yönetme ve değerlendirme yeteneği
2. Bilgi işlem sürecini etkin kullanma ve uygulama yeteneği

#### C. Denetim Yetenekleri

1. Denetim faaliyetlerini planlama ve yürütme yeteneği
2. Denetim faaliyetlerini gerekli mesleki faaliyetler ışığında idare etme yeteneği
3. Verileri toplama ve değerlendirme yeteneği
4. Hileleri tespit etme ve önleme yeteneği

5 ALBRECHT, W. Steve, James D. Stice ve Kevin D. Stocks, "What Do Internal Auditors Need to Know?" **Internal Auditor**, October 1993, pp.56-59.

İç denetçinin sorumlulukları ve taşıması gereken vasıfları açıkça ortaya koymaktadır ki, iç denetim faaliyetlerinin sonucu en çok yönetim için önem taşımaktadır. Çünkü, daha önce de değinildiği gibi, iç denetim, işletme içerisinde kötü niyetli olsun veya olmasın hata ve hile gibi işletmeye zarar verebilecek nitelikteki fiillerin önlenmesi hususunda işletme bünyesinde yönetime bağlı olarak yürütülen denetimdir<sup>6</sup>. Böylece, yönetim karar alırken veya ilgili kişilere bilgi sunarken iç denetim sonuçlarına güven duyacaktır.

Aşağıda sayılan sebepler<sup>7</sup>, hem iç denetimin önemini hem de yönetimin iç denetimden beklentilerini yansıtmaktadır İç denetim;

a. Finansal denetim yönü açısından mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmakta, bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamı ve raporlama sistemini gözden geçirmekte, hata ve yolsuzlukları bulmakta ve önlemektedir.

b. örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara, programlara ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini değerlemektedir.

c. örgütün kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını, verimlilik standartlarının belirlenip belirlenmediğini, bu standartların personel tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlara göre belirlenen sapmaların analiz edilip ilgili kişilere raporlanıp raporlanmadığını değerlendirmektedir

İç denetçinin yönetimin istediği doğrultuda güvenilir bilgiler verebilmesi işletme içinde bulunduğu konuma bağlıdır İç denetçiler, daha önce de belirtildiği gibi, işletme amaçlarını yerine getirmede yönetime yardımcı olarak faaliyet gösteren, işletmeye bağlı kişilerdir (TTK'da yer

alan murakıplar burada ifade edilen iç denetçilerden ayrı tutulmaktadır). Bu kişilerin işletme personeli niteliğinde olmaları, görev ve sorumluluklarının da işletme politika ve prosedürleri ile belirlendiğini ortaya koymaktadır. Ancak, iç denetim "işletme faaliyetlerinin belirlenen kural ve düzenlemeler çerçevesinde yerine getirilip getirilmediğini incelemek" olarak değerlendirildiğinde iç denetçilerin bulunduğu konuma dikkat edilmelidir.

### 3. İÇ DENETÇİNİN ORGANİZASYON İÇERİSİNDEKİ YERİNİN DENETİM FAALİYETLERİ AÇISINDAN ÖNEMİ

İç denetimin işlem alanı, faaliyet denetimi, proje ve programların incelenmesi, yönetim denetlemeleri ve diğer ilgili görevlerdir<sup>8</sup>. Bütün bunlar doğrudan işletme içi görevleri ifade etmektedir. Ancak, bu görevlerin tüm işletme düzeyini kapsadığı dikkate alınırsa iç denetçilerin organizasyon içerisinde bu görevleri en iyi şekilde yerine getireceği bir konumda olması gerekli görülmektedir.

İşletmelerdeki iç denetim departmanları birbirinin aynısı olmamakla birlikte yönetim açısından öne çıkan özellikleri iç denetim birimlerinin gerekli bilgileri denetlemeleri, yönetim ile iletişim kurarak ve temel düzeyde etki yaparak, kalite ile doğru bağlantıları kurmalarıdır. Bununla birlikte, İşletmelerde iç denetim departmanlarının ortaya çıktığı ilk yıllarda aşağıda sıralanan üç neden, iç denetçinin yönetime daha fazla yarar sağlamasını engellemiştir<sup>10</sup>:

a. İç denetçi genellikle örgüt içerisindeki tüm alanlarda inceleme yapabilmek için yeterli yetkiye sahip değildi,

b. Bir çok iç denetçi oldukça düşük bilgi ve yeteneğe sahipti,

6 ÖZER, Mevlüt, **Denetim I.Cilt**, Özkan Matbaacılık Ltd.Şti., Ankara, 1997, s.79.

7 KEPEKÇİ, Celal, **Bağımsız Denetim**, 2.baskı, Cem Web Ofset Ltd.Şti., Ankara, 1996, s.3-4.

8 BUENGER, Erich ve Ahmad Zamir, "Managing Communications in Internal Auditing" **Internal Auditor**, June 1991, s.132.

9 INTERNAL AUDİTOR, "Quality Stands Out", **Internal Auditor**, April 1992, volume 49, number 2, s.3.

10 KEPEKÇİ, Celal, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları no 251/171, Eskişehir, 1982, s.41-42.

c. İç denetçinin raporunu sunduğu yönetim düzeyi örgüt hiyerarşisinde oldukça düşük düzeyde bulunmaktaydı.

Söz konusu nedenler, doğrudan doğruya, iç denetçinin organizasyon içerisindeki yerinin denetim faaliyetlerinin en iyi şekilde yerine getirilmesini engelleyici etkiler yapabileceğini göstermektedir. Bu nedenlerle, iç denetçinin bulunduğu statü açısından iki durum iç denetimin kalitesini etkilemektedir. Bunlar; (1) iç denetçilerin organizasyon içerisindeki konumu ve (2) yönetimin iç denetim bölümüne karşı tutumudur.

### 3.1. İç Denetçinin Organizasyon İçerisindeki Yeri

İç denetimin amacı, yükümlülüklerini etkili bir şekilde yerine getirme hususunda organizasyon üyelerine yardımcı olmak ve onları incelenen faaliyetlerle ilgili analiz, değerlendirme, tavsiye, fikir ve bilgilerle donatmaktır<sup>11</sup>. Bu faaliyetlerin yerine getirilmesi ve işletme faaliyetlerinin kontrol edilerek yönetime bilgi sunulması işlemlerinde iç denetçinin bulunduğu konunun büyük önem taşıdığı aşikardır

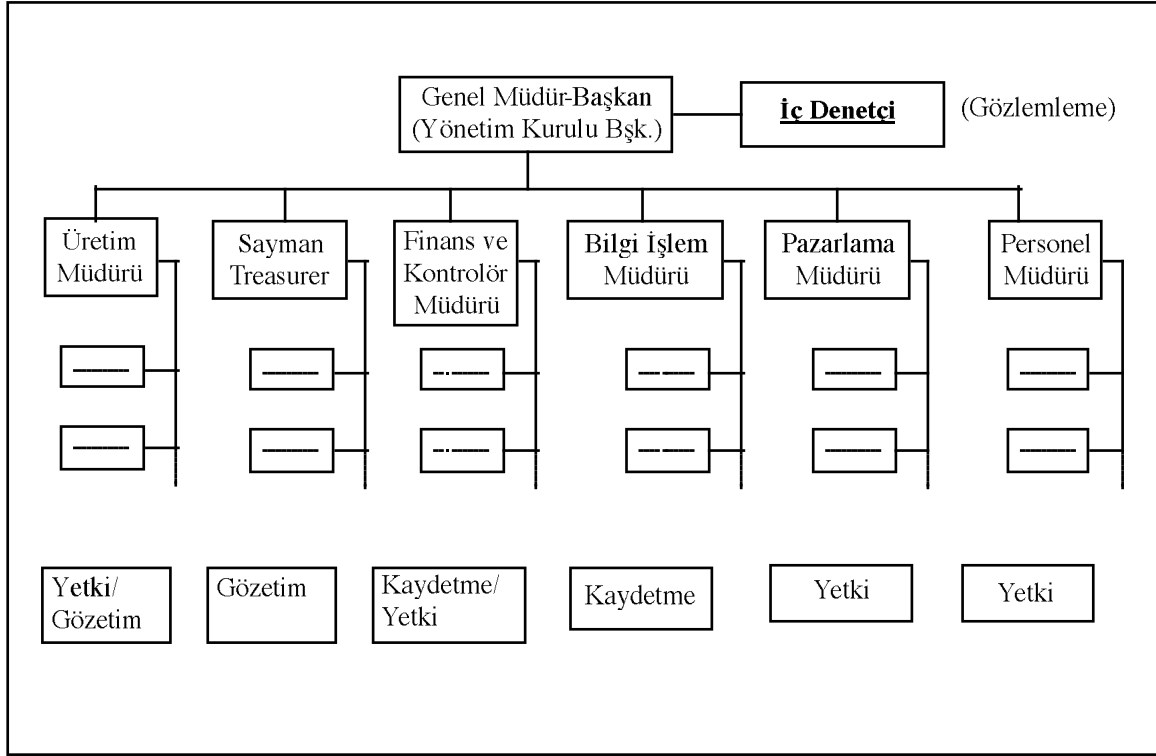
Yapılan incelemelerde iç denetçinin tarafsız davranması ve bulgularını dürüst bir şekilde raporlaması için İç Denetçiler Enstitüsünün açıkladığı iki bağımsızlık görüşüne (örgütsel statü ve tarafsızlık) sahip olması gerekmektedir<sup>12</sup>. Burada belirlenen örgütsel statü, iç denetçinin örgüt içerisinde bağımsızlığını tehlikeye düşürecek nitelikte olmayan bir konuma sahip olması gerekliliğini, diğer bir ifade ile doğrudan üst yönetime veya yönetim kuruluna bağlı olması gerekliliğini vurgulamaktadır. Tarafsızlık ise, işletmede sürekli çalışan personelin belirli bir aşamadan sonra bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruyamayacağından iç denetim personeli ihtiyacının işletme içerisindeki başka bir statüdeki personelden temin edilmemesi gerektiğini vurgulamaktadır.

İlk bağımsızlık görüşü olan örgütsel statü, iç denetçilerin organizasyon hiyerarşisi içerisindeki yerini vurgulamaktadır. İç denetçinin organizasyon içerisinde başkan ve yönetim kuruluna (president and chief executive officer) bağlı bulunması gerekmektedir<sup>13</sup>. İç denetçi elde ettiği bulgularını doğrudan bu kurula rapor etmelidir. Bu doğrultuda, iç denetçilerin organizasyon hiyerarşisindeki yerini şekil 1.2. yardımıyla göstermek mümkündür.

11 ROBERTSON, Jack C., **Auditing**, Eighth Edition, Irwin, USA, 1996, s.10.

12 DUNN, John, **Auditing Theory and Practice**, Prentice Hall, Great Britain UK, 1991, s.242.

13 KINNEY, William R. Jr., **Information Quality Assurance and Internal Control**, International Edition, McGraw Hill Com., USA, 2000, s.94.



Şekil 1.2. İç Denetçilerin Organizasyon İçerisindeki Yeri

Kaynak : KINNEY, William R. Jr., **Information Quality Assurance and Internal Control**, International Edition, McGraw Hill Com., USA, 2000, s.94.

1980-1989 yılları arasını kapsayan bir araştırmaya göre<sup>14</sup>, araştırmaya katılan denetçilerin 1980 yılında %39'u doğrudan doğruya üst yönetime/yönetim kuruluna rapor sunarken, bu oranın 1989 yılında % 52'ye çıktığını ifade etmektedir. Bu da iç denetime organizasyon yapısı içerisinde daha fazla önem verilmeye başlandığını göstermektedir. İç denetçinin organizasyon hiyerarşisi içerisinde üst yönetime bağlı olarak çalışması iç denetçinin işletme çalışanlarından bağımsız hareket etmesini sağlayacaktır.

İkinci bağımsızlık görüşü olan tarafsızlık ise, iç denetçilerin bağımsızlığını tehlikeye atabilecek durumlardan kaçınması gerektiğini vurgulamaktadır. Çünkü, iç denetim hiç kimsenin et-

kisi altında kalmadan inceleme yapmak suretiyle bilgilerin güvenilirliğini arttırmalı ve denetçi, denetim raporunu kullanan kişinin hiç kimsenin etkisi altında kalmadığından emin olmasını sağlamak için, denetlediği kişilerden yeteri derecede bağımsız olmalıdır<sup>15</sup>. Genellikle işletme personeli olarak faaliyet gösteren iç denetçilerin tarafsızlıklarını sağlaması çok da kolay olamaya caktır.

Bağımsızlığın sağlanabilmesi için iç denetim personelinin işletmedeki diğer bölümlerden temin edilmemesi, çıkar çatışması ile karşı karşıya kalan personelin kıdemli yöneticilere danışmasının teşvik edilmesi ve düzenli rotasyonlar

14 JOHNS, Graham F, "The Utilities Internal Auditor" **Internal Auditor**, June 1991, s.114.

15 KEPEKÇİ, Celal, 1982, a.g.e., s.245.

la personelin sıkı arkadaşlık ilişkisi içerisine girmesinin engellenmesi gerekmektedir<sup>16</sup>. İşletme içerisinde farklı bir konumdaki personelin doğrudan iç denetçi olması durumunda, işletme içi kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesinde bağımsızlık yeteri derecede sağlanamayabilecek ve iç denetçi bağımsızlığını koruyamayacak bir durumla karşı karşıya kalabilecektir.

İşletmelerin iç denetim faaliyetlerinin tümünün ya da bir bölümünün dış kaynaklardan yararlanma (outsourcing) kavramı çerçevesinde konusunda uzman bir denetim işletmesine yaptırılması da mümkündür<sup>17</sup>. Bu yaklaşım, iç denetçilerin çalışan personelden bağımsız bir konumda olmasını sağlayacak bir yaklaşım olarak ta değerlendirilebilir. Ancak, iç denetim faaliyetlerinin işletmeyi her yönüyle tanıyan ve tüm faaliyet alanını işletme içi çalışmalara ayırmış kişilerce yapılması iç denetimin kalitesini etkileyecek unsurlar olarak değerlendirildiği de göz ardı edilmemelidir.

### 3.2. İç Denetçi İle Yönetim Arasındaki İlişkinin Denetimin Kalitesine Etkileri

Mükemmel bir teknik temele oturtulan başarılı bir iç denetimin yapısı, bir yandan işletmenin tepe yönetimi tarafından kesin bir şekilde kabul ve destek görerek, diğer yandan yönetime sürekli, profesyonel ve yaratıcı hizmetler sunarak sağlam bir şekilde güçlendirilmelidir<sup>18</sup>. Başarılı bir denetim için öncelikle teknik/mesleki bilgi ve beceriye sahip denetçiler ve mesleki kurallarla desteklenmiş bir denetim politika ve prosedürleri gerekmektedir. Bu şekilde oluşturulacak denetim yapısı işletmenin üst düzey yöneticileri tarafından tam destek görmeli ve yönetime sürekli uzmanlık hizmetleri sunmalıdır.

İç denetçinin bir müşteriymiş gibi yönetime kaliteli hizmet sağlaması için aşağıdaki stratejileri göz önünde bulundurması gerekmektedir<sup>19</sup>:

A. *Bilgili olmalıdır* : İç denetçi denetlediği her alanda bulunduğu organizasyonun faaliyetlerini bilmelidir. Denetlenen fonksiyonların ilişkilerini anlamalı, denetlenenlerin "konuştuğu dili" (kısaltmalar, ifadeler gibi) öğrenmeli, organizasyonun içinde bulunduğu endüstri kolunda olanları bilmeli ve bunları denetlenenlerle tartışmalıdır.

B. *Atılgan ve önder olmalıdır*: Çalışmaların organizasyon için en faydalı olduğuna inandığı değişiklikleri yapmada önder olmalı ve birilerinin kendisine söylemesini beklememelidir. Eğer bir denetim aynı yoldan (çalışma alanı, planı, amacı) iki veya daha fazla şekilde yapılabiliyorsa, kontrol amaçlı olarak zaman zaman denetim yaklaşımı değiştirilmeli ya da denetimin tamamen elenmesi düşünülmelidir. Teknolojideki hızlı değişimler isteğe göre değil, sürekli değişimi gerektirmektedir.

C. *Dürüst olmalıdır*: Denetlenen her alanda kontrol çevresi ile ilgili oluşan fikirler açıkça söylenmelidir.

D. *Tamamen önde olmalıdır*: Yönetim ile ilişkilerinde bir sürprizle karşılaşmamaya gayret göstermelidir. Denetimin her alanında elde edilen sonuçlarla ilgili bilgileri ilgililere (denetlenen-yönetim) sunmalıdır.

E. *Az ve öz olmalıdır* : Aşırı bilgi yüklenilen iç denetim, problemleri fazlaştırmaktan ziyade onları çözmeye çalışan bir fonksiyon kurmalıdır. Yönetim ile iletişimde, sunulacak bilgileri detaylardan kaçınarak ve e-posta gibi elektronik ortamlardan yararlanarak daha kısa zamanda ulaştırmalıdır.

F. *Küresel olmalıdır*: Bazılarına göre iç denetim yönetimin geceleri uyumasına yardımcı olmaktır. İç denetçiler faaliyet ve uygunluk denetimlerine başlamak için zorlukların üstesinden gelmeden önce organizasyondaki kontrol yapısına global olarak bakmalıdır.

16 DUNN, John, a.g.e., s.242-243.

17 ATAMAN AKGÜL, Başak, "İç Denetim ve Outsourcing" **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2003, sayı 17, s.46.

18 SAWYER, Lawrence B. ve Glenn E. Summers, **Sawyer's Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors, Florida, 1988, 749.

19 JOHNSON, Howard J., a.g.e. s.46-47.

Yönetim tarafından iç denetçiye gerekli imkanların tanınması halinde bu stratejilerin uygulanması denetimde kaliteyi beraberinde getirecektir. Çünkü, iç denetçi organizasyonun değerini arttıran bir kişidir; iç denetçinin başarısı işletme başarısı ile birlikte hem denetlenenlerin (işletme personelinin) hem de yönetimin desteğine bağlıdır<sup>20</sup>. İç denetçi belirlenen kontrol zayıflıklarının düzeltilmesi için özel önerilerde bulunmalı ve bu konuda her bir organizasyonun kendine ait politikası olmalıdır; ancak, sistemin oluşturulmasında denetim personelinin dahil edilmesi nedeniyle denetim bağımsızlığı gelecekte tehlikeye düşebilir<sup>21</sup>. Denetimin bağımsızlığının dolayısıyla kalitesinin artırılması amacıyla yönetimin gerekli dikkati göstermesi gerekmektedir.

#### **4. 1000 BÜYÜK SANAYİ İŞLETME- SİNDEKİ İÇ DENETİM FAALİYETLERİ- NİN VE İÇ DENETÇİNİN BULUNDUĞU STATÜNÜN BELİRLENMESİNE YÖNE- LİK BİRANKET ÇALIŞMASI**

Araştırmanın amacı, işletmelerdeki iç denetim uygulamalarına yönelik genel durum değerlendirmesi olduğundan araştırma yöntemi olarak anket (survey-genel tarama) yöntemi uygulanmıştır. Yöntem, belirlenen hedef kitle hakkında genel bir kanaata varılmak istendiğinde hedef kitlenin tümü ya da seçilecek örneklem üzerinde yapılan genel bir incelemeyi kapsamaktadır<sup>22</sup>.

Çalışmada öncelikle araştırmanın amacı ile dayandığı hipotezler verilecek, daha sonra araştırma yöntemi açıklanacak, elde edilen bulgular sunulacak ve bu bulguların değerlendirilmesi yapılacaktır.

##### **4.1. Araştırmanın Amacı ve Dayandığı Hipotezler**

Araştırmanın amacı, 1000 büyük sanayi

kuruluşundaki iç denetim faaliyetlerini yerine getiren iç denetçilerin statüsünü ve işletme içi yetkilerini belirlemektir. İç denetim faaliyetlerinin bu işletmeler açısından büyük önem taşıdığı göz önüne alındığında, bu işletmelerde faaliyet gösteren iç denetçilerin bulunduğu konumun belirlenmesi araştırma için büyük önem arz etmektedir.

İç denetçilerin bağlı oldukları birimlerin tespiti yanı sıra araştırma amacına yönelik olarak hazırlanan ve elde edilen verilere göre test edilip analiz edilecek olan iki hipotez de oluşturulmuştur. Araştırmanın dayandığı hipotezler:

$H_1$  : İç denetçiler örgüt içerisinde tüm alanlarda yeterli yetkiyle donatılmıştır

$H_2$  : İşletmelerde iç denetçi mevcut personel arasından seçilmemektedir

Burada birinci hipotez iç denetçilerin organizasyon hiyerarşisi içerisindeki yetki derecesini tespit etmeye yönelik hipotezlerdir. Çalışma içerisinde, iç denetçilerin doğrudan üst yönetime bağlı olarak faaliyet göstermesi gerektiği ve faaliyetlerinin etkinliğinin iç denetçilere verilecek yetkilerle anlam kazanacağı ifade edilmektedir. Bununla birlikte, iç denetçilerin işletme personelinin ne kadar bağımsız olabilirse denetim faaliyetlerini o kadar etkin bir şekilde yerine getireceği de çalışma içerisinde vurgulanmaktadır. Bu durumun tespitine yönelik olarak ta ikinci hipotez oluşturulmuştur.

##### **4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları**

İşlem hacimlerinin genişliği, faaliyet konuları ve büyüklükleri iç denetimi gerektirecek unsurlar olarak kabul edildiğinden, İstanbul Sanayi Odasının ilan ettiği 2001 yılı 1000 büyük sanayi kuruluşu hedef kitle olarak belirlenmiştir.

20 HEASTON, Patrick H.; Robert W. Cooper ve Garry L. Frank "If Knowledge is Power, ..." **Internal Auditor**, June, 1993, s.19.

21 DUNN, John, a.g.e., s.244-245.

22 a. TANIŞ, Veyis Naci "Theoretical Background of Some Research Methods Applicable in Cost and Management Accounting" **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1997, cilt 12, sayı 2, s.181.  
b. DILLMAN, Don A., **Mail and Telephone Surveys: The Total Design Method**, John Wiley Inc. ABD, 1977, s.1



Araştırmanın internet aracılığı ile yapılması kararlaştırılmış ancak işletmelerin tamamının e-posta adreslerine ulaşamamıştır. Bu nedenle, işletmelere ait adres bilgileri çeşitli kaynaklardan elde edilmiş, elde edilen verilere göre işletmelere ulaşılmaya çalışılmıştır. Ağustos-Eylül 2002 tarihleri arasında, belirlenen hedef kitleye ait adres bilgileri <http://www.google.com> internet arama motorundan, <http://www.telekom.gov.tr> Türk Telefon İşletmesi web sayfasından ve Capital dergisinin yayınladığı Web Rehberi 2000 isimli kitapçıktan elde edilmiştir.

### 4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma 1000 büyük sanayi işletmesinde yerine getirilen iç denetim faaliyetlerinin ve iç denetçilerin statülerinin tespitine yönelik genel bir değerlendirmeyi kapsadığı için araştırma yöntemi olarak en uygun yöntemin anket yöntemi (genel tarama) olduğu düşünülmüştür. Araştırmanın ana kütlesi olarak ele alınan İstanbul Sanayi Odasının belirlediği ve ilan ettiği 2001 yılı 1000 Büyük Sanayi Kuruluşunun isimleri odanın web sayfası üzerinden <http://www.iso.org.tr> adresinden temin edilmiştir. Ana kütleden örnek seçilmeksizin tamamı araştırma kapsamı içerisine alınmıştır. Ancak, 22 işletme adının açıklanmasını istemediği için bu isimlere ulaşamamıştır.

Listeden isimleri alınan 978 işletmeden 703 işletmenin e-posta adresi, 45 işletmenin web adresi, 142 işletmenin posta adresi, diğer işletmelerin ise telefon ve faks bilgileri belirlenen çeşitli kaynaklardan elde edilmiştir. Adres bilgilerinin değişmesi, ulaşılan işletmelerin ula-

şılmak istenen işletmelerden farklı olması, ya da birkaç şirket için sadece holdingden cevap gelmesi gibi nedenlerle 88 işletmeye ulaşamamıştır.

Hazırlanan anketler birkaç defa gönderilmiş ve büyük çoğunluğu e-posta yoluyla olmak üzere toplam 138 firmadan yanıt gelmiştir. Bu cevap formundan dokuzu analize uygun olmadığından değerlendirme dışı bırakılmıştır. Anket formlarının ulaştığı hedef kitle dikkate alındığında %14,5 (129/890) dönüş oranı sağlandığı tespit edilmiştir. Türkiye açısından posta yolunun kullanıldığı araştırmalarda ancak %20 hatta %10 cevaplama oranı sağlanabilmektedir<sup>23</sup>. Türkiye açısından internet üzerinden yapılan araştırmalarda oranın hangi aralıklarda yer alabileceği belirlenememiştir. Bununla birlikte %14,5 geri dönüş oranının geçerli bir oran olduğu söylenebilir.

Cevap formlarından elde edilen bilgiler SPSS paket programıyla analiz edilerek frekans dağılımlarına ulaşılmıştır. Oluşturulan hipotezlerle ilgili olarak da normal dağılım test istatistiği kullanılmıştır.

### 4.4. Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular ve Bu Bulguların Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu kısmında, araştırmaya katılan büyük sanayi işletmelerinden elde edilen bilgiler, bu bilgilerin frekans dağılımları ve hipotezlerle ilgili analizler yer almaktadır.

**Ankete Katılan İşletmelerin İç Denetim Yaptırma Eğilimleri :** Ankete katılan büyük sanayi işletmelerinin iç denetim yaptırma eğilimleri Tablo 4.1.'de sunulmuştur.

23 KURTULUŞ, Kemal, **Pazarlama Araştırmaları**, genişletilmiş ve gözden geçirilmiş beşinci baskı, Avcıol Basın-Yayın, İstanbul, 1996, s.272.

**TABLO 4.1. İşletmelerin İç Denetim Faaliyetlerinden Yararlanma Eğilimleri**

İç Denetim Yapılıyor mu?	Sayı	%
- Evet	63	48,8
- Hayır	66	51,2
<b>TOPLAM</b>	<b>129</b>	<b>100</b>

Tablo 4.1.'e göre işletmelerin iç denetim yaptırma eğilimlerinin %48,8 gibi bir oranda kaldığı gözlenmektedir. İç denetim yaptırmadıklarını ifade edenler ise, %51,2 gibi bir oranı temsil etmektedirler. Çalışmanın hedef kitlesinin büyük sanayi işletmeleri olduğu dikkate alınır ve bu büyük işletmelerin karmaşık imalat sürecinde iç denetime ihtiyaç duyacakları düşünülürse, iç denetim yaptırmayanların oranının dikkate değer bir oran olduğu ve iç denetimi yaptıranların buna göre düşük düzeyde kaldıkları söylenilebilir.

**İşletmelerin İç Denetimden Yararlanma Şekilleri :** İç denetim yaptığını belirten 63 işletmenin bu denetimleri ne şekilde yerine getirdikleri Tablo 4.2.'de gösterilmiştir.

**TABLO 4.2. İşletmelerin İç Denetimden Yararlanma Şekilleri**

İç Denetimin Mevcut Yapısı	Sayı	%
- İşletmede farklı konumdaki bir personel görevlendirilir	24	38,1
- Bir iç denetim bölümü mevcuttur	23	36,5
- Konusunda uzman bir iç denetçi vardır	10	15,9
- İşletme dışı uzmanlıklardan yararlanılmaktadır	8	12,7
- Diğer	11	17,5

Tablo 4.2.'de de ifade edildiği gibi, işletmelerin %38,1 gibi bir oranla büyük bir bölümü işletme içerisinde farklı bir görevde bulunan personelin denetim görevini de yerine getirdiğini belirtmiştir. Çalışmanın teori bölümlerinde açıklandığı üzere bu durum iç denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran bir sonuç olarak değerlendirilmektedir. Bu da, iç denetimin kalitesini olumsuz etkileyebilecek bir etmen olarak görülmektedir.

İç denetim yaptıran işletmelerin %36,5'i bünyelerinde bir iç denetim bölümü bulunduğunu, %15,9'u ise konusunda uzman bir denetçi istihdam ettiklerini belirtmişlerdir. Böylece %52,4 (36,5+15,9) gibi bir oranla toplam 33 işletmenin konusunda deneyimli bir personelden yararlandıkları görülmektedir. Ancak ankete cevap veren işletmelerden yarıya yakın bir kısmının hiç iç denetim yaptırmaması, iç denetim yaptığını ifade eden işletmelerin de yaklaşık yarısının iç denetim faaliyetlerinden yeterince yararlanmadığının belirlenmesi büyük sanayi işletmelerinde iç denetime karşı gerekli önemin verilmediği izlenimini yaratmaktadır.

**İşletmelerde Bulunan İç Denetim Biriminin Bağlı Olduğu Üst Birim :** İç denetim yapan işletmelerde iç denetçi ya da iç denetim bölümünün bağlı olduğu bölüm ya da kurulla ilgili verilen cevapların dağılımı Tablo 4.3.'de gösterilmiştir.

**TABLO 4.3. İç Denetim Biriminin(Denetçisinin) Bağlı Olduğu Üst Bölüm/Kurul**

Bağlı Bulunulan Bölüm/Kurul	Sayı	%
- Genel Kurul	2	3,2
- Yönetim Kurulu / Genel Müdür	31	49,2
- Muhasebe / Finansman Bölümü	10	15,9
- Üretim Bölümü	1	1,6
- Diğer	19	30,2
<b>TOPLAM</b>	<b>63</b>	<b>100</b>

Tablo 4.3.'de de belirtildiği gibi, işletmelerin %49,2'si iç denetçilerinin veya denetim birimlerinin doğrudan yönetim kuruluna bağlı olduğunu ifade etmişlerdir. Bu, iç denetimin kalitesi ve etkinliği için gerekli olan bir durumdur. İşletmelerin %30,2 gibi önemli sayılabilecek bir bölümü bağlı bulunulan üst birim için diğer seçeneğini işaretlemiştir. Söz konusu 19 işletmenin büyük çoğunluğu bu durumla ilgili bir açıklama getirmemiş, sadece 3 işletme kalite bölümüne, 2 işletme de holdinge bağlı olduklarını belirtmiştir.

İç denetçilerinin genel kurula, yönetim kuruluna veya holding gibi bir üst yönetim di-

şında herhangi bir birime bağlı olarak faaliyet gösteren işletme sayısı 28, bu işletmelerin temsil ettiği yüzdelik dilimi ise %44,4'tür. Bu da, söz konusu işletmelerde faaliyet gösteren iç denetçilerin organizasyon hiyerarşisi içerisinde olması gereken konumda olmadığını, hatta işletme personelinden bağımsızlığını ortadan kaldıracak bir durumda bulunduğunu göstermektedir.

#### **İç Denetçilerin Örgüt İçerisindeki Yeri:**

İç denetçilerin örgüt faaliyetlerindeki etkinliğini ölçmeye yönelik yargılar ve bu yargılara verilen cevapların frekans dağılımları Tablo 4.4.'de sunulmaktadır

**Tablo 4.4. İç denetçilerin örgüt içerisindeki durumlarına ilişkin yargılara verilen cevaplar**

İç denetçi;	Evet		Kısmen		Hayır	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
1. Örgüt içerisindeki tüm alanlarda yeterli yetkiyle donatılmıştır.	38	60,3	15	23,8	10	15,9
2. Denetim mesleği ile ilgili yeterli eğitime sahiptir.	46	73,0	16	25,4	1	1,6
3. İşletme faaliyetleri ile ilgili yeterli bilgiye sahiptir.	42	66,7	20	31,7	1	1,6
4. Örgüt içerisinde yapılması gereken değişikliklerde önderdir.	14	22,2	29	46,0	20	31,7
5. Yönetim-personel ilişkilerinde tarafsızdır.	49	77,8	10	15,9	4	6,3
6. Yönetime özet bilgi sunar.	49	77,8	10	15,9	4	6,3
7. Mevcut personel içerisinde seçilir.	33	52,4	9	14,3	21	33,3

Tablo 4.4.'te işletmelerde faaliyet gösteren iç denetçilerin bağımsızlığı ve organizasyon içerisindeki durumu ile ilgili yargılara ilişkin verilen cevapların dağılımı yer almaktadır. Bu yargılardan özellikle birinci ve yedinci yargılar iç denetçinin işletme içi pozisyonunu göstermektedir. Yedinci yargıda verilen cevapların "hayır" cevabı üzerinde yoğunlaşması iç denetçinin işletme içi bağımsızlığını sağlaması açısından olumsuzluk olarak değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra ankete cevap veren ve iç denetim yaptığını ifade eden işletmelerin büyük çoğunluğunda faaliyet gösteren iç denetçilerin meslekleri ile ilgili yeterli eğitime sahip, bilgili, yönetim-personel ilişkilerinde tarafsız ve özet bilgi sunma konusunda etkin olduğu anlaşılmaktadır.

Üçlü likert ölçeğine göre değerlendirilen bu yargılardan, iç denetçinin işletme içi konumunu belirleme açısından önemli görünen iki yargı –birinci ve yedinci yargılar- oluşturulan iki hipotez için esas teşkil edecek yargılardır. Bu yargılara verilen cevaplar Z normal dağılım test istatistiğine göre test edilecektir.

**\*  $H_1$  Hipotezi İçin Normal Dağılım Test İstatistiği**

"İç denetçiler örgüt içerisinde tüm alanlarda yeterli yetkiyle donatılmıştır" hipotezi karşılaştırma hipotezi ( $H_0$ ) oluşturulduktan sonra Tablo 4.4.'de sunulan 1. yargıya verilen cevaplara göre test edilmiştir.

$H_0$ : İç denetçi örgüt içerisinde tüm alanlarda yeterli yetkiyle donatılmamıştır

$H_1$ : İç denetçi örgüt içerisinde tüm alanlarda yeterli yetkiyle donatılmıştır

$X$	:	3	2	1
$\text{Şıklar}$	:	Evet	Kısmen	Hayır
$F$	:	38	15	10
(Frekans)				

Buna göre :  $H_0 : \mu \leq 2$

$H_1 : \mu > 2$

$$1) \quad \bar{x} = \sum_{i=1}^n \frac{f_i \cdot x_i}{f_i} \Rightarrow \bar{x} = 2,4444$$

$$2) \quad \sigma^2 = \frac{\sum_{i=1}^n f_i (x_i - \bar{x})^2}{n - 1} \text{ ise } \sigma^2 = 0,5735 \Rightarrow \sigma = 0,7573$$

$$3) \quad Z = \frac{\bar{x} - \mu}{\sigma / \sqrt{n}} \text{ ise } Z = \frac{2,4444 - 2}{0,7573 / \sqrt{63}} \Rightarrow Z = 4,6577$$

Hesaplanan Z değeri  $\alpha = 0,01$  önem derecesinde sağ kuyruk testi karar kriterine göre Z'nin tablo değeri 2,33 ile karşılaştırılmıştır. Hesaplanan Z değeri tablo değerinden büyük olduğu için ( $4,6577 > 2,33$ )  $H_0$  hipotezi red edilmiştir. Bu da iç denetçilerin işletme içerisinde gerekli yetkilerle donatıldığını göstermektedir. Bu sonuç, Tablo 4.4.'de de sunulduğu gibi ankete cevap veren ve iç denetim yaptığını belirten işletmelerin %49,2'sinde iç denetçilerin yönetim kuruluna bağlı olduğunun belirtilmesi ile desteklenmektedir. Ancak, iç denetim yapan işletmelerin %50,8' gibi büyük bir oranı temsil eden kısmında iç denetçilerin yönetim kuruluna bağlı çalışmaması da, zıt yönde bir durumu ortaya çıkarmaktadır.

#### \* $H_2$ Hipotezi için Normal Dağılım Test İstatistiği

Tablo 4.4.'de sunulan yargılardan 7. yargıya göre hipotez test edilecektir. Bu, iç denetimde kalitenin sağlanması açısından önemli bir unsur olan tarafsızlık ile ilgili olan bir yargıdır. İç denetçinin mevcut personel arasından seçilmesi halinde iç denetçinin tarafsızlığını koruyamayacağı savunulmaktadır. Bu hipotezin testi için öncelikle karşılaştırma hipotezi olarak olumsuzluk hipotezi ( $H_0$ ) oluşturulmuştur.

$H_0$  : İşletmelerde iç denetçi mevcut personel arasından seçilmektedir.

$H_1$  : İşletmelerde iç denetçi mevcut personel arasından seçilmemektedir.

X	:	3	2	1
Şıklar	:	Evet	Kısmen	Hayır
F	:	33	9	21
(Frekans)				

Buna göre :  $H_0 : \mu \geq 2$

$H_1 : \mu < 2$

1)  $\bar{x} = 2,1905$

2)  $\sigma^2 = 0,8341 \Rightarrow \sigma = 0,9133$

3)  $Z = \frac{2,1905 - 2}{0,9133 / \sqrt{63}} \Rightarrow Z = 1,6556$

Hesaplanan Z değeri  $\alpha = 0,01$  önem derecesinde sol kuyruk kritik değerine göre belirlenen Z'nin tablo değeri olan  $-2,33$  ile karşılaştırılmıştır. Hesaplanan Z değeri tablo değerinden büyük olduğu için sol kuyruk kriterine göre  $H_0$  red edilememiştir ( $1,6556 > -2,33$ ). Bu sonuçta göre, işletmelerin iç denetim personelini mevcut personel arasından seçme eğilimi gösterdiği anlaşılmaktadır. Bu durum iç denetçinin bağımsızlığını ve işletme içi etkinliğini ortadan kaldıran bir durum olarak değerlendirilmektedir. Tablo 4.4.'de de ifade edildiği gibi işletmelerin %38,1'i farklı konumdaki bir personelin iç denetim faaliyetini de yerine getirdiğini belirtmişlerdir. Ancak, yine iç denetim yaptığını belirten işletmelerin, 5. yargıya göre, %77,8 gibi büyük bir bölümü iç denetçilerinin yönetim ile personel arasında tarafsız olduğunu ifade etmektedir. Bu durum, test edilen hipotez sonucuna ters düşen bir yaklaşım olarak ortaya çıkmaktadır.

### SONUÇ

İşletme faaliyetlerinin yönetimin belirle-

diği politika ve prosedürlere uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini denetleyen birim iç denetim birimidir. İç denetim faaliyetlerinin etkinliği ise iç denetçinin örgüt hiyerarşisi içerisindeki yerine ve yönetimin iç denetçiye verdiği desteğe bağlıdır.

İstanbul Sanayi Odasının ilan ettiği 2001 yılı 1000 büyük sanayi işletmesine yönelik olarak yapılan anket çalışmasına cevap veren işletmelerin önemli sayılabilecek bir kısmında iç denetçinin konumunun önerilen bir konumda olmadığı saptanmıştır. Büyük sanayi işletmesi olmalarına karşın bu işletmelerin yarıya yakın bir kısmının iç denetim yaptırmadığı, iç denetim yaptıran işletmelerin ise önemli bir kısmında iç denetçilerin doğrudan üst yönetime bağlı çalışmadığı tespit edilmiştir. Aynı zamanda iç denetçilerin, bağımsızlıklarını tehlikeye atabilecek bir konumda oldukları ve işletmelerin iç denetim sorumluluğunu işletme içi başka bir görevde bulunan kişi veya kişilere verme eğilimi gösterdikleri de belirlenmiştir.

**KAYNAKÇA**

- ALBRECHT, W. Steve, James D. Stice ve Kevin D. Stocks, "What Do Internal Auditors Need to Know?" **Internal Auditor**, October 1993, pp.56-59.
- ATAMAN AKGÜL, Başak, "İç Denetim ve Outsourcing" **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2003, sayı 17, s.46.
- BUENGER, Erich ve Ahmad Zamir, "Managing Communications in Internal Auditing" **Internal Auditor**, June 1991, pp.131-134.
- COOK, John W. ve Gary M. Winkle, **Auditing Revised**, Fourth Edition, Houghton Mifflin Company, USA, 1988.
- DILLMAN, Don A., **Mail and Telephone Surveys: The Total Design Method**, John Wiley Inc. ABD, 1977.
- DUNN, John, **Auditing Theory and Practice**, Prentice Hall, Great Britain (UK), 1991
- HEASTON, Patrick H.; Robert W. Cooper ve Garry L. Frank, "If Knowledge is Power, ..." **Internal Auditor**, June, 1993, pp.19-23.
- INTERNAL AUDİTOR, "Quality Stands Out", **Internal Auditor**, April 1992, volume 49, number 2, s.3.
- JOHNS, Graham F "The Utilities Internal Auditor" **Internal Auditor**, June 1991, pp.113-115.
- JOHNSON, Howard J., "The Internal Audit Widget" **Internal Auditor**, April 1992, s.46-47.
- KEPEKÇİ, Celal, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları no 251/171, Eskişehir, 1982.
- , Celal, **Bağımsız Denetim**, 2.baskı, Cem Web Ofset Ltd.Şti., Ankara, 1996.
- KINNEY, William R. Jr., **Information Quality Assurance and Internal Control**, International Edition, McGraw Hill Com., USA, 2000.
- KURULUŞ, Kemal, **Pazarlama Araştırmaları**, genişletilmiş ve gözden geçirilmiş beşinci baskı, Avcıol Basın-Yayın, İstanbul, 1996.
- MALİYE Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim**, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999.
- ÖZER, Mevlüt, **Denetim I.Cilt**, Özkan Matbaacılık Ltd.Şti., Ankara, 1997.
- ROBERTSON, Jack C., **Auditing**, Eighth Edition, Irwin, USA, 1996.
- SAWYER, Lawrence B. Ve Glenn E. Summers, **Sawyer's Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors, Florida, 1988.
- STEELE, J. Douglas, "Matching Audit Objectives With Management Goals" **Internal Auditor**, June 1993, pp.51-56.
- TANIŞ, Veyis Naci "Theoretical Background of Some Research Methods Applicable in Cost and Management Accounting" **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1997, cilt 12, sayı 2, yayın no 09.1600.0000.000.BY.97.35.180.
- ÜNLEN, Müjdat, "İç Denetleyicinin Sorumlulukları ve İç Denetim Düzeylerine Dayalı Raporlama Türleri" **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Dokuz eylül Üniversitesi Yayınları no 0906, 1988, Cilt 3, Sayı 1, s.61-74.

