

İÇ DENETLEYİCİNİN SORUMLULUKLARI
ve
İÇ DENETİM DÜZEYLERİNE DAYALI
RAPORLAMA TÜRLERİ

Müjdat ÜNLEN (*)

Ö Z E T

Günümüz işletme yöneticilerinin en önemli gereksinimi, karar alanları ile ilgili güvenilir bilgilerin istenilen zamanda ve ayrıntıda kendilerine sağlanmasıdır. Gereksinim duyulan bilgilerin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde üretilmesi kadar bu bilgilerin yöneticilere sunulması da ayrıca büyük önem taşımaktadır. Bu ise, işletmede etkin bir iç denetim ve iç raporlama sisteminin kurulması ile gerçekleştirilebilir. Gerçekten de, bir işletmede bilgiler ne kadar iyi üretilirse üretilsin, söz konusu bu bilgiler ilgili yöneticilere uygun biçimde raporlanmadıkça, yönetici karar alma konusunda yeterli bilgi ile donatılmamış olacak ve alınacak kararların taşıyacağı risk faktörü hiç bir zaman azaltılamayacaktır. Tüm bunların gerçekleştirilmesinde temel öge, kendi alanında üst düzeyde bilgi ve deneyime sahip, görev ve sorumlulukları belirlenmiş iç denetleyicidir.

I. GİRİŞ

İkinci Dünya Savaşından önce muhasebede iç denetim kavramı, adı bilinen ancak düzenleyici ve etkili hiçbir uygulama standardı bulunmayan basit düzeyde bir işletme fonksiyonu görünümünde idi. Bu nedenle, iç denetleyiciye verilen görevler konusunda işletmeler arasında çok az bir benzerlik ve tekdüzelik bulunmaktaydı. Sözü edilen dönemin bir başka özelliği de bilgi işlem kullanımının işletmelerde henüz varolmayışındır. Bilgisayarların gelişmesi, işletmelerde bilgi işlem kullanımının artması ve teşebbüslerin gelişmeleri ve büyümeleri ile birlikte muhasebe sistemleri daha karmaşık hale gelmiş ve muhasebe denetim sistemi ile iç denetimin

(*) Yard. Doç. Dr., D.E.Ü.İ.İ.B.F., İşletme Bölümü.

önemi gittikçe artmıştır. Bugün büyük işletmelerin pek çoğu kendi görüş düzeyleri paralelinde iç denetim sistemlerini geliştirmişler ise de halen bu çalışmalara ayak uyduramayan bazı işletmeler bulunmaktadır.

II. İÇ DENETİMİN KAYNAĞI VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

İç denetim, öncelikle işletmelerin muhasebe ve finansman alanlarında oluşturulmuştur. Bu nedenle genellikle işletmelerde iç denetim çalışmasını başlatan, yürüten ve denetleyen muhasebe bölümünün başındaki kişidir. Bunun nedeni iç denetim özellikle muhasebe etkinlikleri için acil bir gereksinimdir. Uzun yıllar iç denetim işlemi muhasebe ve finans alanı ile sınırlandığı için, öncelikle hataların ve hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesi gibi, tamamen koruyucu bir faaliyet olarak gözlemlenmiştir. O tarihlerde çok az sayıda işletme koruyucu hizmetlerin yanında yapıcı-üretici servislerin işlerinin yürütümünün kontrol edilmesinde iç denetimin değerini kabul etmekteydi. (Ünlen, v.d., 1987, S. 1)

İşletmelerin gelişme ve büyüme süreçlerinin yanında iç denetimin gelişmesini hızlandırmaya yardım eden diğer faktörler, son kırk-elli yıl içinde yığılmış bulunan sosyal ve ekonomik problemler ve İkinci Dünya Savaşının bir sonucu olarak ortaya çıkan yönetim problemleridir. Bu tarihten önce, yönetim tüm işletme etkinlikleri ile yakın ilişkide bulunarak sorunları çözebilmekteydi. Son yıllarda ise, bilgi işlem kullanımının yaygınlaşması ile birlikte 60'lı ve 70'li yıllarda geliştirilmiş ve belli bir takım standartlara dayandırılmış iç denetim ile ilgili genel ilke ve prensipler, bilgisayar destekli sistemleri kullanan işletmelerde de aynen uygulanmaya başlanmıştır. Diğer bir ifade ile; ister el ile, ister bilgisayar destekli olsun iç denetimin genel prensipleri daima geçerlidir. Her iki durumda da denetleyici uygulanan muhasebe sistemini anlamalı ve açıklamalı, işletmenin denetim yöntemlerini gözden geçirmeli ve değerlemeli ve daha sonra gerekli denetim testlerini uygulamalıdır. (Backer, 1963, S. 492-493)

A. İç Denetim Sisteminin Unsurları

İşletmeler hacim olarak büyüdüklerinde, bunun doğal bir sonucu olarak faaliyetlerin sayı ve karmaşıklığı artmakta ve dolayısıyla işletme çalışmalarını doğrudan doğruya denetleme olanağı azalmaktadır. İşletme yönetimi bakımından olumsuz olarak nitelendirilebilecek bu gelişme, ancak etkin bir iç denetim sistemi kurularak ve uygulanarak giderilebilir. (Gürbüz, 1982, S. 35)

İç denetim sistemi; işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak üzere yönetimce onaylanmış, işletme politikasına uyulması, işletme kayıt ve varlıklarının korunması, hata ve hilelerin saptanması ve önlenmesi yoluyla muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, finansal raporların zamanında ve eksiksiz olarak hazırlanması gibi düzenli, etkin ve uygulanabilir işlem ve yöntemlerle organizasyon planını içerir. (AICPA, 1983, S. 12265)

Tanımda amaçlarına da yer verilmiş olan iç denetim sistemi; muhasebe ve idari denetim olarak iki'ye ayrılmaktadır. İç denetim sisteminde böyle bir grupta yapılmasındaki amaç, denetim işlemini yapacak kişinin inceleme alanına bir sınırlama getirebilmektir. Kuşkusuz denetleyici temel olarak muhasebe denetimi ile ilgilidir. Ancak, herhangi bir etkisinin olacağına inanırsa, idari denetim ile de ilgilenebilecektir. (Vance, v.d., 1975, S. 18)

İşletme yönetimi işletmenin büyüklüğünü ve niteliklerini gözönüne alarak, muhasebe sistemiyle uyumlu bir iç denetim sistemi oluşturulmalıdır. Bunun içindir ki, tüm işletmeler için standart bir iç denetim sistemi bulunmamaktadır. Sağlayacağı yararlar ile getireceği maliyetlerin eşit olduğu noktaya kadar genişletilebilecek olan bir iç denetim sisteminde dikkate alınacak etkenler 3 başlık altında toplanmaktadır. (Ünlen, v.d., 1987, S. 3)

- İşletmenin Organizasyon Yapısı
 - İşletmenin Personel Durumu
 - İşletmenin Muhasebe Sistemi.
1. İşletmenin Organizasyon Yapısı

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi, yönetilmesi ve denetimi için bir temel oluşturan etkin bir organizasyon yapısında yetki ve sorumluluklar belirlenerek iş bölümü yapılır. Farklı işletme fonksiyonları için farklı bireyler görevlendirilir. Bu yapılmadığında hata ve usulsüzlükler artabilecektir.

2. İşletmenin Personel Durumu

Etkin bir iç denetim sistemi için belirlenen tüm faktörler, gerçekleştirilmiş olsalar bile yeterli sayıda yetenekli ve güvenilir personele sahip olmayan bir işletmede iç denetim sistemi kolaylıkla çökebilecektir. Bu nedenle, işin gerektirdiği özellikleri taşıyan, görevini özenle yürüten, sorumluluklarını bilen, önceden belirlenmiş işletme kurallarına uyan ve işletme amaçlarına hizmet eden bir personel yapısı etkili bir denetim sisteminin temel taşıdır.

3. İşletmenin Muhasebe Sistemi

Etkili bir iç denetim sisteminin kaçınılmaz bir diğer faktörü iyi bir muhasebe sisteminin varlığıdır. İyi bir muhasebe sisteminde ise uygun bir kayıt düzeninin yanısıra şu özellikler de bulunmalıdır. (Gürbüz, 1982, S. 37)

- Yetki ve Sorumluluk Alanlarına Göre Düzenlenmiş bir Hesap Planı,
- Muhasebe İşlemlerinin Akışını Ayrıntılı Olarak Düzenleyen bir Muhasebe El Kitabı,
- Etkin Bir Bütçe ve Standart Maliyet Sistemi,
- Etkin Bir Maliyet Muhasebesi Sistemi

Yukarıda sayılan bu üç etkenin sağlandığı bir işletmede bundan sonra yapılacak olan iş, tüm denetim sisteminin olayların oluşma ve işlem dönemlerine göre bölümlere ayrılması yoluyla işletmenin iç denetim sisteminin tanınması ve uygunluk testleri aracılığı ile iç denetim sisteminin önceden amaçlandığı ve planlandığı gibi çalıştığını saptamaktır. İç denetim sisteminin test edilmesinde genellikle şu noktalar araştırılmaktadır. (Arens ,v.d., 1980, S. 176)

- Kayıtları yapılmış işlemlerin geçerliliği,
- Etkinliklerin gerçekleştirilmesindeki yetki ve sorumluluk durumu,
- Mevcut işlemlerin tümünün kayıtlarının yapılıp yapılmadığı,
- İşlemlerin uygun olarak değerlendirilip değerlendirilmediği ve sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı,
- İşlemlerin zamanında kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin ilgili yardımcı ve büyük defterlere kayıtlarının yapılıp yapılmadığı.

III. İÇ DENETLEYİCİNİN SORUMLULUKLARI

İç denetimin gelişimine bakıldığında görülecektir ki, iç denetim çoğunlukla bir işletmenin belirli gereksinmelerini tatmin etmek için şekillendirilip model haline getirilmiş ismarlama bir proje niteliğini taşımaktadır. Bundan dolayı, görevlerin tanımlanmasında, sorumlulukların kapsamında, uygulamanın niteliğinde ve hatta benzer işletmeler arasında çok az bir tekdüzelik bulunmaktaydı. Yıllar boyunca, derece derece genişleyen ve büyüyen işletmeler, geliştirilmiş standartlar ve bazı kesin temel ilke ve prensipler sonucu fikirlerini değiştirmeye başladılar. Bugün uygulanmakta olan iç denetim konusundaki çağdaş görüşler, A.B.D.'deki İç

Denetleyiciler Enstitüsünün yayınladığı «İç Denetleyicilerin Sorumlulukları Raporu»nda yer almaktadır. Bu zamana kadar başka hiçbir yayın, modern anlamda iç denetimi gerektiğince tanımlayamamıştır. Bu raporda iç denetim şöyle tanımlanmaktadır (Brink, 1958, S. 431).

— İç Denetim; yönetime, koruyucu ve yapıcı hizmetler için bir kaynak olarak, muhasebe, finansman ve diğer işlemlerin yeniden gözden geçirilmesi için bir organizasyon yapısı içinde geliştirilen bağımsız değerlendirme faaliyetidir.

İç denetim, diğer kontrol türlerinin etkisini ölçen ve değerleyen işlevleri ile bir tür kontroldür. İç denetim, aslında muhasebe ve finansman konularına değinmekle beraber, haklı olarak ayrıca işletme içinde yürütülen diğer faaliyet konularına da değinebilmektedir.

İç denetimin tanımı içinde yer alan koruyucu ve yapıcı hizmetler üzerindeki iç denetleyicinin sorumlulukları aşağıda açıklanmıştır (Backer, 1963, S. 494-495).

Şekil: 1) İÇ DENETLEYİCİNİN SORUMLULUKLARI



A. Koruyucu Hizmetler Sorumluluğu

Etkin bir iç denetim faaliyetinde koruyucu hizmetlerin sorumluluğu, işletme yönetimini şu konulara karşı korumaktır.

- 1.) İsrar,
- 2.) Rizikolar ve Riziko Alanları,
- 3.) Hileler,
- 4.) Hatalar,
- 5.) Politikaların Bozulması,
- 6.) Yöntem ve Prosedürlerden Sapmalar,

7.) Yetersiz Kontroller,

8.) Dış Denetim'in Bozulması,

9.) Yanlış Düzenlenen Raporlar ve Diğerleri.

Takdir edileceği gibi kuşkusuz, iç denetleyici; israfı, riziko ve riziko alanlarını ve her türlü hile ve hataları ortaya çıkartamaz ve önleyemez. Ancak, işletme yönetimini yeterince bu olaylardan koruyabilir. Bu açıdan büyük bir sorumluluğa sahiptir ve bu türden bir koruyucu hizmetler sorumluluğunu yürütebilmek yüksek derecede bir uzmanlığa sahip olmayı gerektirir. Bu özellik ise iç denetleyicinin işletme içinde kurmay bir görevli olarak kabul edilmesini sağlar (Güredin, 1987, S. 10).

B. Yapıcı Hizmetler Sorumluluğu

Yapıcı hizmet deyimi, koruyucu hizmetlerin dışında kalan ve yönetime karar almada yardımcı olan faaliyetleri tanımlamada kullanılmaktadır. Örneğin, gider ve zaman tasarrufunu gerçekleştirmek için mevcut yöntem ve prosedürler üzerinde önerilecek pratik ve yararlı değişiklikler bir yapıcı hizmettir. İşletmede üretim sırasında ortaya çıkan hurda ve ıskarta maddelerin miktar ve maliyet açısından belirlenerek sonuçların muhasebede karşılaştırılarak doğrulanması bir koruyucu hizmettir. Ancak, hurda ve ıskarta maddeler, türlerine ve işe yaramazlık derecelerine göre sınıflandırılırsa bu bir yapıcı hizmettir. Bu tür bir hizmetin gerçekleştirilmesi ile söz konusu hurda ve ıskarta maddelerin tekrar üretime verilip verilemeyeceği ya da başka bir biçimde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği üzerinde bir karar alınmasına yardımcı olabilecek ve dolaylı olarak bu durum bir gider tasarrufunu sağlayacaktır.

Koruyucu hizmetler, iç denetim çalışmasının önemli bir aşamasını oluşturduğu halde, onun esas sorumluluğu yapıcı hizmetleri iyileştirmektedir. Bunun içindir ki koruyucu hizmetler yönetim için önem taşımaktadır. İşletme yönetimi; iç denetimi çeşitli özel yapıcı hizmetleri sağlamada kullanır. Bu son cümleden yola çıkıldığında, iç denetim ve iç denetleyicinin işletme yönetiminden tamamen ayrı bir idari otorite olduğu düşünülmemelidir. Ancak; iç denetleyici yoklama, gözden geçirme, değer biçme, önerme ve yönetimin gözönüne alacağı herhangi bir konuda rapor düzenleme yetkisine sahiptir. Kuşkusuz bu rapor düzenleme yetkisi konusunda da dikkat edilmesi gereken bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Örneğin; işletme faaliyetleri yeterince ve doğru olarak önceden raporlanmışsa, maliyet veri ve bilgileri, istatistiki değerler ve diğer muhasebe ve finansal

bilgiler ile yönetimi aydınlatma yoluna gitmemelidir. Bununla birlikte, iç denetleyici önceden düzenlenen bu raporları yoklama, gözden geçirme ve değer biçme yetkisine sahip olup, bu raporlarda ortaya çıkabilecek herhangi bir hatayı, sapmayı ve yönetimin çıkarı olacağına inandığı diğer konuları yönetime rapor etme sorumluluğu vardır.

C. Sistem, Yöntem ve Prosedürler Sorumluluğu

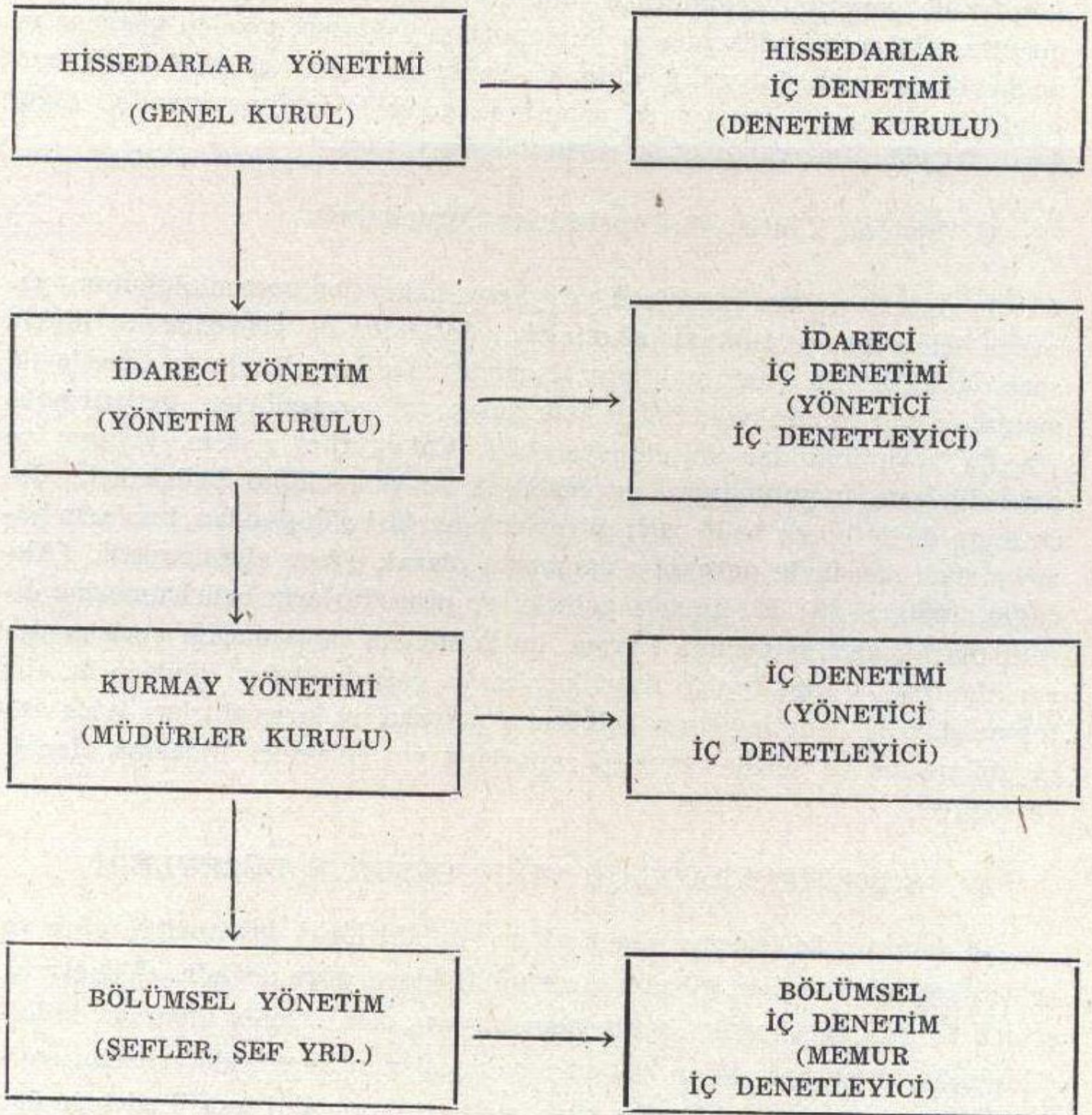
İç denetleyicinin koruyucu ve yapıcı hizmetler sorumluluğunun yanısıra işletmede uygulanan sistemler, yöntemler ve prosedürlere ilişkin sorumlulukları da bulunmaktadır. Normal koşullar altında iç denetleyici sistemler yaratmak, yöntemler belirlemek ve prosedürler geliştirmeye yönelik sorumluluklar üstlenmeyecektir. Fakat tüm sistem, yöntem ve prosedürlerin uygunluğunu, geçerliliğini ve yeterliliğini belirlemek, denetleyip değerlemek belli başlı görevlerinden biri olduğundan, bunların hazırlanması sırasında gerekirse danışman olarak görev alabilecektir. (Aktuğlu, 1986, S. 88) Bu amaçla politika ve prosedürlerin belirlenmesine direkt olarak katılmamasına karşın, bu konuların tartışılacağı ve sonuçların alınacağı bütün toplantılara katılmaya çağrılmalıdır. Böylece bu tür toplantılar, iç denetleyicinin belirlenen politika ve prosedürleri iyice anlayabilmesine ve ileride vereceği raporlara yol gösterici olmasına olanak verecektir.

IV. YÖNETİM ALANLARI VE İÇ DENETİM DÜZEYLERİ

İç denetim ile işletme yönetimi arasındaki ilişki, işletmelere göre ve iç denetleyiciye verilen görev ve sorumluluklara göre değişir. «Yönetim», çeşitli farklı çağrışımlara sahip olan bir deyimdir. Geniş anlamda kullanıldığında, yönetim; diğer kişilerin çalışmalarını sürdürebilmelerini sağlama sorumluluğuna sahip olan tüm işletme personelinin temsil eder ve üst yöneticiden ustabaşına kadar geniş bir alanı kapsar. Yönetimin alanı genelde 4 grupta toplanabilmektedir (Backer, 1963, S. 497-498).

- 1) Hissedarlar Yönetimi,
- 2) İdareci Yönetim,
- 3) Kurmay Yönetimi,
- 4) Bölümsel Yönetim.

Şekil: 2) YÖNETİM ALANLARI ve İÇ DENETİM DÜZEYLERİ



Hissedarlar yönetimi, işletmelerde bir finansal çıkara sahip bulunan bireyleri içerir ve genellikle işletme çalışmalarının yönetiminde az da olsa ufak aktif görevler alabilirler.

İdareci yönetim, üst yönetim olarak adlandırılır. Bu guruba giren bireyler ayrı ayrı ya da ortaklaşa politika belirlemekten ve işletmenin faaliyetlerinden dolayı hissedarlar yönetimine karşı doğrudan sorumludurlar.

Kurmay yönetimi, işletme çalışmalarını yürütmek ve sınırlı fonksiyonel faaliyetlerden sorumlu olmak üzere hissedarlar ya da idareci yöne-

timce atanan bireylerden oluşur. Başkan yardımcıları ve müdürler bu guruba girmektedir.

Bölümsel yönetim, bir işletmenin bölümlerinin yönetimi için atanmış olan bireyleri kapsar. Şefler v.b

Tüm bu yönetim düzeyleri aynı zamanda iç denetim çalışmasının düzeylerini de oluşturur. Diğer bir ifade ile, iç denetim sınıflandırılmış bir çalışma olup yönetimin düzeylerine göre sınıflandırılabilirler ve faaliyet alanları, görev ve sorumlulukları yaratılan düzeylere göre değişir.

- A) Hissedarlar İç Denetimi,
- B) İdareci İç Denetimi,
- C) Kurmay İç Denetimi,
- D) Bölümsel İç Denetim.

A. Hissedarlar İç Denetimi

Hissedarlar iç denetimi, iç denetimin en üst düzeyidir. Çünkü bu iç denetleyici, işletme sahiplerinin ya da hissedarların doğrudan temsilcisidir. Atama yoluyla gelen denetleyici, diğer tüm işletme personelinin tamamen bağımsız olup, hissedarlara doğrudan rapor verir. Çalışma alanı genellikle çok sınırlı olup, yönetim etkinliklerinin ve işlemlerinin sonuçları ile ilgilidir.

B. İdareci İç Denetimi

İç denetimin daha az basit bir düzeyidir. Bu durumda, iç denetleyici idareci yönetimin bir temsilcisidir ve bu nedenle başkana, başkan yardımcısına, yönetim kuruluna ya da aynı yönetim düzeyinde yer alan diğer yetkililere rapor vermelidir.

C. Kurmay İç Denetimi

Kurmay iç denetleyici genellikle personel müdürü tarafından atanan birisidir. Denetleyici aslında personel müdürü için ve onun yönetimi altında çalışır. Çalışma alanı çoğunlukla personel müdürünün sorumluluk alanı ile sınırlıdır. Personel müdürleri kendi sorumluluk alanları içinde görev yapmak üzere bir iç denetleyici yetiştirmek ve atamak yetkisine sahiptir. Örneğin; muhasebeden sorumlu bir muhasebe müdürüne yardımcı olmak üzere atanan bir iç denetleyici, muhasebe çalışmaları ve kayıtları ile diğer muhasebe etkinliklerinin ilgi alanıyla sınırlı olarak görev yapacaktır. Eğer, işletmede muhasebe bölümü idareci yönetimin bir üyesine bağlı ise, bu durumda iç denetleyici üst yönetim düzeyinden çalışmalarını sürdürmek üzere onaylanmış yetkiler alabilecektir.

D. Bölümsel İç Denetim

Bölüm iç denetleyicisi, bir bölüm şefinin yetkisi ile bölüm şefinin sorumluluk alanı içerisinde görev yapmak üzere atanır. Bu türe örnekler aşağıdaki gibi verilebilir (Backer, 1963, S. 499-500).

- Tahsilat ve Tediye Denetleyicisi,
- Borç ve Alacak Denetleyicisi,
- Ücret ve Bordro Denetleyicisi.

Bölümsel iç denetim, sınırlı görev ve sorumluluklarından dolayı yönetici bir iç denetimden çok memursal bir iç denetim olarak kabul edilmektedir.

Yönetim düzeylerine göre oluşturulan iç denetim türlerinden, uygulamaya bakıldığında, yasaların da zorlaması ile birlikte yalnızca hissedarlar düzeyinde bir iç denetim görülmektedir. Hissedarlar iç denetleyicisinin görev ve sorumlulukları, yasa ve yönetmeliklere bağlı olarak şirket ana sözleşmelerinde tanımlanmaktadır. Sermaye şirketlerinde görülen ve denetim kurulu adı verilen bu organ dışında, iç denetimin diğer yönetim düzeylerinde bulunması gereken iç denetim organları pek çok işletmede aynı derecede şekilsellik ile kurulamamakta ya da hiç görülmemektedir.

V. İÇ DENETİM DÜZEYLERİNE DAYALI RAPOR TÜRLERİ

İç denetleyici tarafından verilen raporların türü, uygulanan denetim düzeyine, yönetimin isteğine ve hizmetin amacına göre değişir. En çok kullanılan yaygın rapor türleri aşağıda sıralanmıştır (Backer, 1963, S. 501).

- A) Sözlü Rapor,
- B) Kısa Notla Rapor,
- C) Mektupla Rapor,
- D) Anketle Rapor,
- E) Resmi, Biçimsel Rapor.

A. Sözlü Rapor

Sözlü raporlar, denetleyicinin fikirleri ve bulgularının bir yazılı belgesini sağlayamadığından tatmin edici bir raporlama türü değildirler. Bu tür raporların belli başlı kullanım alanı, üzerinde acil olarak önlem almayı gerektiren konuların raporlanması ya da diğer bazı rapor türlerinin desteklenmesi ve tamamlanmasıdır.

B. Kısa Notla Rapor

Kısa notla rapor, genellikle iç denetleyicinin raporlama yetkisini derhal kullanma zorunluluğunu duyduğu olaylarda kullanılır. Bu durumda denetleyicinin yetkisi, sorumluluk alanı ile ilgili olan konuları aydınlığa kavuşturacak ve diğer yönetim düzeylerine gerekli olabilecek tüm bilgileri aktaracaktır (Aktuğlu, 1986, S. 35). Bu rapor şekli iç denetimin memursal nitelik taşıdığı durumlarda oldukça yaygındır. Rapor genellikle sıradan bir kağıt üzerinde verilebileceği gibi özel olarak düzenlenmiş formlar üzerinde de verilebilir.

C. Mektupla Rapor

Mektupla rapor, kısa notla rapordan daha yüksek düzeyde olarak düşünöldüğü halde resmi olmayan bir rapor türüdür. Çok kopyalı olarak düzenlenen bu raporun orjinali iç denetleyicinin rapor vermekle sorumlu olduğu yetkiliye, diğerleri ise raporda yer alan bulgularla ilgili olanlara verilir. Özellikle raporun kısa ve sık zaman aralıkları ile düzenlendiği durumlarda tercih edilir (Peker, 1983, S. 27-28).

D. Anketle Rapor

Anketle rapor türü, denetim faaliyetini belirtmek için «Evet» ya da «Hayır» ile ya da birtakım özel kontrol işaretleri eklemekle veya diğer cevap karakterleri ile cevaplandırılabilen, genellikle denetleyici bireylerce düzenlenen bir dizi uygun soruları içerir. Anketle raporlamanın en belirgin avantajı, elde edilen bilginin tekdüzeliğindedir. Ancak, yaratıcı düşünceyi sınırlı sorularla bastırmaya yönelik olduğundan, kullanımında bazı dezavantajlar bulunmaktadır.

E. Resmi, Biçimsel Rapor

Bu rapor türü genellikle profesyonel iç denetleyici tarafından kullanılır. Önceden hazırlanmış formlar üzerinde düzenlenen iç denetleyicinin resmi, biçimsel raporu, muhasebecinin hazırladığı raporlarla aynıdır, ancak kapsamı daha az şekilsel ve daha fazla detaylıdır. Uygun biçimde hazırlandığında üst yönetime bir güven veren ve iç denetleyicinin yeteneklerini de ortaya koyan bu rapor türü, yöneticiler tarafından resmi olmayan diğer rapor türlerine her zaman tercih edilmektedir.

Ayrıntılı olarak düzenlenen resmi, biçimsel raporlarda işletmenin uyguladığı muhasebe yöntemlerinin geliştirilmesi ve iyileştirilmesine, iç denetim işlevinin bir eleştirisinin yapılarak işletme yönetimine karar alma-

da yardımcı olabilecek bilgilerin verilmesine çalışılır. Bu raporların kapsamı çok farklı olabiliyorsa da genellikle aşağıdaki konulara yer verir özelliktedir. (Kotar, 1971, S.151-153).

- Giriş,
- İşletmenin Durumuna İlişkin Genel Bir Açıklama,
- Bilanço ve Gelir Tablosunun Analizi,
- Denetim İşleminin Niteliği ve Sonuçları,
- Genel Değerlendirme ve Sonuç.

Bilindiği üzere, Anonim Ortaklıkların dönemsel faaliyet raporlarında bulunması zorunlu bilgileri düzenleyen Sermaye Piyasası Kurulunun VIII/2 no'lu Tebliğine göre hazırlanacak yıllık faaliyet raporlarının kapsamı, yukarıda söz konusu edilen kapsama uygundur.

İç denetleyici bir yönetici değildir. Bu nedenle, yukarıda açıklanan raporlardan herhangi birini düzenleyen iç denetleyici, raporunda ileri sürdüğü konulara ilişkin alınması gereken önlemler ile yapılması gereken düzeltici çalışmaları gerçekleştirmek sorumluluğunda değildir. Büyük işletmelerde iç denetleyicinin raporlarını alan yöneticinin, bu raporları yeterince incelemeye zamanı olmayabilir. Böyle durumlarda bir yardımcı, raporlarda tartışılan konuları açıklığa kavuşturmak ile görevlendirilebilirken, iç denetleyici de soruşturulması gereken noktaları açıklamak ya da ilave bilgiler alınmak üzere bir toplantıya çağrılır.

VI. SONUÇ

İç denetim, muhasebecinin denetimi için çok geniş anlamda işletme yönetimine yeterli düzeyde yardımcı değildir. İç denetleyici ve muhasebecinin herbiri, görev ve sorumlulukları bir diğersince tam olarak yerine getirilemeyen, özellik taşıyan bir hizmet türü verirler. Ancak, bu iki bireyin görev ve sorumlulukları doğru ve uygun biçimde organize ve koordine edildiğinde, modern işletme yönetimi için tamamlayıcı bir gereksinimdir.

Uygun bir bağımsızlık derecesi ile oluşturulacak sağlam bir iç denetim departmanı, sadece işletme yönetimi için değerli bir etkinlik olarak kalmayıp muhasebe departmanı ve muhasebeci için de önem taşıyacaktır. Muhasebeci, işletmede yürütülen iç denetim çalışmasına karşı tam bir güven duyuyor ve bu denetim çalışmaları onu yeterince tatmin edebiliyorsa, önemli bir oranda kendi çalışmalarının kapsamını daraltabilecektir. Aksi durumda kendi departmanının iç denetimini kendisi yapabilecektir.

Bilgi ve deneyim konusunda herbiri belirli üstünlüğe sahip olduklarından, muhasebeci ve iç denetleyici kendi bireysel sorumluluklarının koordine edilmesi gerekliliğini kabul edeceklerdir. Bu, çalışmaların en iyi şekilde yerine getirilebilmesini sağlayacaktır. Kuşkusuz bu koordinasyon sağlanırken muhasebeci ve iç denetleyicinin birbirlerine karşı olan bağımsızlıkları zedelenmemelidir.

Bağımsızlık kriteri etkili bir iç denetim için esastır. Her ne kadar denetim çalışmasını yaratan ve yapılmasını isteyen yönetim için iç denetleyici ikinci derecede bir memur görünümünde ise de, tüm işletme çalışanlarından bağımsız bir yapıya sahip olmalıdır. İç denetleyicinin işletme organizasyonu içindeki statüsü ve işletme yönetiminin iç denetleyiciye duyduğu güven, işletmenin iç denetim çalışmasından sağlayacağı yarar ile aynı ölçüde olmalıdır.

İç denetleyici; işletmenin çeşitli alanlarında görev yaptığı için, işletme politikaları ve yöntemleri üzerinde olduğu kadar çeşitli işletme fonksiyonları ve işletme araçları üzerinde de bilgi sahibi olmalıdır. Ayrıca iç denetleyici olayları çözümlene yeteneğini geliştirmede yardımcı olacak konular ile iletişim ve halkla ilişkiler alanlarında da kendini yeterince geliştirmelidir. Aslında bu konular işletmede çalışan tüm bireyler için çok değerli ve yararlı konulardır. Ancak iç denetleyici için belki de daha fazla değer taşımaktadır.

İç denetleyicinin iyi bir eğitimden geçmiş olması istenilen bir özelliktir. İşin tüm aşamalarında uzman olması gerekemeyebilir, fakat muhasebe ve finans alanlarında oldukça üst düzeyde bilgi ve deneyime sahip bulunmalıdır. Diğer işletme fonksiyonları üzerinde yeterli bir temel bilgiye sahip olması, ona yönetime pratik öneriler sunabilme ve olaylar üzerinde daha gerçekçi değerlendirmeler yapabilme olanağını verir.

KAYNAKÇA

- AICPA, (1983); **International Auditing Guidelines**, AICPA Professional Standards, Vol. B, June.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali, (1986); **Denetleme ve Revizyon**, İzmir.
- ARENS, Alvin A. ve Leobbecke, James K., (1980); **Auditing-An Integrated Approach**, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey.
- BACKER, Morton, (1963); **Handbook of Modern Accounting Theory**, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey.
- BRINK, Victor Z. (1958); **Internal Auditing**, 2nd. Ed., The Ronald Press Co., New York.
- GÜRBÜZ, Hasan, (1982); **Muhasebe Denetimi I, Genel Esaslar**, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin, (1987); **Denetim**, İstanbul.
- KOTAR, Erhan, (1971); **Muhasebe Kontrolunda İş Kağıtları ve Revizyon Dosyasının Hazırlanması**, Ankara.
- PEKER, Alparslan, (1983); **Modern Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 3. Bası, İstanbul.
- ÜNLEN, Müjdat ve Ergun, Ülkü (1987); **Bilgi İşlem Kullanıldığında Muhasebe Denetim Sistemi ve İç Kontrolün Önemi**, Bildiri, Türkiye IX. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Bursa.
- VANCE, Lawrence L. ve Boutell, Wayne S., (1975); **Principles of Auditing**, The Dryden Press, Hinsdale, Illinois.

THE RESPONSIBILITIES OF INTERNAL AUDITOR AND THE KINDS OF REPORTING BASED ON INTERNAL AUDITING LEVELS

The crucial need of today's business managers is to obtain the reliable information related with their decisions in the desired time and in details.

The generation of that information in a healthy and in a reliable manner is quite important as communicating those to the managers. This can be realized only with the establishment of an effective internal auditing and an internal reporting system in the firm.

In fact, if those information are not reported in a convenient manner to the concerned managers, how perfect they are generated, the manager would not be equipped with sufficient information for making his decisions and by that, the risk factor on those decisions would never be reduced. The main element in accomplishing of all those abovementioned, is the internal auditor who has a high level of education and field experience, and has well-defined duties and responsibilities.