

**Citation:** Selimoğlu S. & Saldı M.H. (2018), Küresel Bir Bakış Açısıyla Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi, BMIJ, (2018), 6(4): 1395-1416 doi: <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v6i4.387>

## KÜRESEL BİR BAKIŞ AÇISIYLA TÜRKİYE’DE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ

Seval Kardeş SELİMOĞLU<sup>1</sup>

Mustafa Hakan SALDI<sup>2</sup>

Received Date (Başvuru Tarihi): 27/11/2018

Accepted Date (Kabul Tarihi): 16/12/2018

Published Date (Yayın Tarihi): 04/01/2019

### ÖZ

*Bu çalışmanın temel amacı, iç denetimin Türkiye’deki gelişimini gözlemlerken, aynı zamanda iç denetim mekanizmalarının küresel boyutta geçirdiği evrelerle de bu gelişimin etkileşimini incelemektir. Bu nedenle, akademisyenlerin, enstitülerin (İİA), iç denetim işini fiilen yapan kişilerin ve kurumların literatüre farklı açılardan bakmalarını sağlaması ve teori ile uygulama kapsamındaki faaliyetleri karma bir şekilde değerlendirmesi bakımından, çalışma ayrı bir önem taşımaktadır. Küresel ölçekteki iç denetim faaliyetlerinin dünden bugüne nasıl şekillendiği, temel nedenler ve varsayımlar ile yapılan literatür incelemelerinin ışığında derinlemesine bir yaklaşım ile araştırılmıştır. Örneğin, tarihte iç denetim faaliyetlerinin kökleri milattan önce üç bin beş yüz yılına kadar uzanmaktadır. Öte yandan, iç denetimin Türkiye’deki geçmişi ise, on altıncı yüzyılda Osmanlı İmparatorluğu’nun muhasebe kayıtlarını kontrol etmesine kadar dayanmaktadır. Daha sonraları, 1860 yılında Osmanlı İmparatorluğu’nda Mektup ve Telgraf Hizmetleri için ilk denetim birimi kurulmuştur. Sonuçta, Türkiye, son yıllarda pek çok alanda bir değişim ve gelişim süreci içine girmiş ve özellikle mali sistem alanında gelişmiş ülke düzeyine ulaşabilmek için gerekli yasal ve yapısal değişimleri gerçekleştirmek için büyük çaba sarf etmektedir. Bu durum, iç denetim alanında da sonuçlarını göstermiş ve iç denetim mevzuatında ve uygulamalarında önemli değişimler olmuştur. Özellikle, 2000’li yılların başında itibaren Türkiye, uluslararası alanda meydana gelen bu değişimlere ayak uydurmak ve değişimleri ulusal düzeye adapte etmek için, kurumlar seviyesinde iç denetim standartları geliştirmiş ve bu çerçevede yasal düzenlemelere gidilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü; Türkiye; 5018 Sayılı Yasa

**Jel Kodları:** M42, M48

## THE DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDIT IN TURKEY FROM A GLOBAL PERSPECTIVE

### ABSTRACT

*The main goal of this study is to observe the development of internal control in Turkey while also examining the interaction of this development through the phases of internal auditing mechanisms in the global dimension. Therefore, this study, in terms of ensuring that academics, institutes, individuals who actually do internal auditing profession and corporations, see the different perspectives of literature and evaluate the activities within the scope of both theory and practice in a mixed manner, has a distinct importance. It has been investigated with an in-depth approach in the light of the literature review, based on the fundamental reasons and assumptions of how internal audit activities were formed on a global scale from past to today. For example, the roots of internal auditing activities date back to three thousand five hundred years BC. On the other hand, the history of internal control in Turkey is based on the control of the accounting records of Ottoman Empire in sixteenth century. Later, in 1860, the first audit unit was established for the letter and telegraph services in Ottoman Empire. As a result,*

<sup>1</sup>Prof. Dr., Anadolu Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD Öğretim Üyesi [sselimoğlu@anadolu.edu.tr](mailto:sselimoğlu@anadolu.edu.tr)  
<http://orcid.org/0000-0003-1185-9980>

<sup>2</sup>Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İngilizce İşletme Doktora Programı Öğrencisi, [hamusaldi@hotmail.com](mailto:hamusaldi@hotmail.com)  
<https://orcid.org/0000-0001-5043-4606>

*in recent years, Turkey has entered into a change and development in many fields and is making great efforts to realize the necessary legal and structural changes in order to achieve the level of advanced country especially in the fiscal system. This situation also demonstrated the results in the internal audit field and there have been significant changes in internal audit legislation and applications. In particular, from the beginning of 2000s, Turkey developed internal auditing standards at the level of institutions to adapt to these changes that occurred internationally and adapted the changes to the national level and in this context the legal Regulations.*

**Keywords:** Internal Audit; IIA; Turkey; Law Numbered 5018

**Jel Kod:** M42, M48

## 1.GİRİŞ

Çalışmada iç denetimin tarihsel gelişimi konusu Türkiye ve küre bazındaki süreçler ile ilişkilendirilerek incelenmiştir. Geçmişte gerçekleştirilen çalışmaların konuları, hem yabancı hem de ulusal kaynaklardan elde edilen bulgular doğrultusunda araştırmanın literatür incelemesi kısmında tablolar ile gösterilmiştir. Üçüncü bölümde, iç denetim kavramının ortaya çıkmasında hangi faktörlerin ve ihtiyaçların rol oynadığını keşfetmek amacıyla uluslararası çalışmalar detaylı bir biçimde süzgeçten geçirilerek neden sonuç analizleri yapılmıştır. Dördüncü bölümde ise iç denetimdeki küresel gelişmelerin Türkiye'yi nasıl etkilediği açıklanmaya çalışılmıştır. Araştırma yapılırken Türkiye'de iç denetimin geçirdiği evreler özellikle yasal çerçeve içinde gerçekleşen gelişmeler ile desteklenmiştir.

## 2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Öncelikle, iç denetimin gelişimini değerlendirmeye alan akademik çalışmaların incelenmesi, iç denetimin kapsamını ve var oluşunu algılamada destekleyici rol oynamaktadır. İç denetimin tarihsel gelişimi ile ilgili yapılan akademik ve profesyonel yayınların sınırlı miktarda olduğu yapılan literatür çalışmasından da anlaşılmaktadır.

Konuyla ilgili uluslararası olarak yapılmış teorik çalışmalara ait bilgiler şu şekildedir;

**Tablo 1:** Küresel Ölçekte İç Denetimin Tarihsel Gelişimi Üzerine Yapılan Araştırmalar

YAZAR VE YIL	MAKALE ADI	KONU KAPSAM	SONUÇ
Lee(1971)	The Historical Development of Internal Control from the Earliest Times to the End of the Seventeenth Century(İç Kontrolün Tarih Öncesi Zamanlardan On yedinci Yüzyıla Kadarki Gelişimi)	İç denetimin milattan öncelere kadar uzanan geçmişi en kapsamlı biçimde açıklanmış ve 17. yüzyılın sonuna kadar geçirdiği evreler konu alınmıştır.	İç denetimin tarihsel gelişiminde rol oynayan eski medeniyetlerin yaklaşımları günün işletmelerine önemli birer bakış açısı sağlamıştır.
Boockholdt(1983)	A Historical Perspective On The Auditor's Role: The Early Experience Of The American Railroads(Tarih Perspektifinden Denetçinin Rolü: Amerikan Demiryolları Örneği)	İç denetim mesleğinin Birleşmiş Milletler'deki orijinleri incelenmektedir.	Denetim fonksiyonunun gelişimi 19. yüzyıl ortalarında Amerikan demiryollarındaki iç denetim raporlamaları ile ilişkilendirilmiştir.
Ramamoorti(2003)	Internal Auditing, History, Evolution, And Prospects(İç Denetim, Tarihi Gelişimi ve Beklentiler)	İç denetimin tarihsel gelişimi küresel olaylar ışığında aktarılmıştır.	İç denetimin tarihsel gelişiminden yola çıkılarak, iç denetimin fonksiyonlarına yönelik beklentiler keşifsel bir yaklaşımla açıklanmıştır.
Timea ve Szekely(2017)	The Evolution of the Internal Auditing Function in the Context of Corporate Transparency(İç Denetim Fonksiyonunun Kurumsal Şeffaflık Bağlamındaki Gelişimi)	Ekonomik resesyon dönemi ardından iç denetim mesleğindeki gelişmeler anlatılmaktadır.	İç denetim fonksiyonlarının gelişime açık olduğu ve ekonomik risklerden etkilendiği sonucuna varılmıştır.
Parker ve Johnson(2017)	The Development of Internal Auditing as a Profession in the U.S. During the Twentieth Century(20. Yüzyılda Birleşmiş Milletler'de İç Denetim Mesleğinin Gelişimi)	İç denetimin profesyonel bir meslek olarak algılanması için geçen süreçler Birleşmiş Milletler kapsamında aktarılmaya çalışılmıştır.	İç denetimin meslek olarak kabul edilmeye başlanmasıyla birlikte dış denetimden bağımsız bir kimlik kazandığı tespit edilmiştir.

Diğer yandan, iç denetimin Türkiye'deki tarihsel gelişimi ise çoğunlukla bağımsız denetim ve/veya bağımsız denetim mesleği içerisinde değerlendirilerek, denetçinin rolü ve fonksiyonları ile birlikte araştırılmıştır. Ülkemizde iç denetimin tarihsel gelişimine yönelik olarak yapılan çalışmalara ait bilgiler Tablo 2'de belirtilmiştir.

**Tablo 2:** Türkiye’de İç Denetimin Tarihsel Gelişimi Üzerine Yapılan Araştırmalar

YAZAR VE YIL	MAKALE ADI	KONU KAPSAM	SONUÇ
Uzay Ş. Tanç A. (2008)	Internal Auditing In Turkey: The Historical Development(Türkiye’de İç Denetim: Tarihsel Gelişimi)	İç Denetimin Türkiye'deki tarihsel gelişimi önemli olayların kronolojik sırasına göre anlatılmaktadır.	İç Denetim mesleğinin gelişimi tarihsel süzgeçten geçirilerek, gerek yasal düzenlemeler gerekse de uygulamalar bazında yeni öneriler sunulmuştur.
Bezirci ve Karasioğlu(2011)	Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi	Türkiye'de bağımsız denetim alanındaki gelişmeler tarihsel pencereden aktarılmaktadır.	Yapılandırılmış bir bağımsız denetim sistemi ile muhasebe ve iç denetim yolsuzluklarının önüne geçilebileceği kanısına varılmıştır.
Çevikbaş(2011)	Türkiye'de İç Denetim Kurumu	İç Denetime ilişkin devletteki yapılanma süreci ilgili mevzuat bağlamında anlatılmaktadır.	5018 sayılı kanun ile iç denetim sistemindeki sorunlar halledilmiş gibi gözükse de geleceğe yönelik birçok adımın atılması gerektiği çıkarılmıştır.
Güvemli, Sanlı, Toraman ve Yaz(2016)	The Evolution of The Auditing Profession in Turkey: The Union of Chambers of CPA'S And Sworn-In CPA'S History and Background(Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişimi: Serbest Mali Müşavirler Odası Tarihi)	Denetim mesleğinin tarihsel gelişimi Türk Ticaret Kanunu'nun artıları ve eksileri ile değerlendirilmektedir.	Bağımsız denetim mesleğinin gelişimi ekonomik olayların sonuçlarından etkilenmektedir, kanısına varılmıştır.

Tablo 2’den çıkarılacak sonuç ise Türkiye kapsamında yapılan çalışmaların sınırlı sayıda olmasıdır. Ayrıca, bu çalışmada, iç denetimin tarihsel gelişimi, sadece ulusal olarak değerlendirilmeyip, küresel olaylar ile bağlantılı bir biçimde araştırılmıştır.

### 3. ULUSLARARASI BOYUTTA İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ

Hem iç hem de dış denetime olan talep, organizasyonlarda ortaya çıkan kayıt hatalarını, varlıkların kötüye kullanımını ve hileli işlemleri önlemeye yönelik olarak ortaya çıkmıştır. Denetimin geçmişi çok eski tarihlere kadar uzanmaktadır. Tarihçiler, resmi kayıt sistemlerinin ilk bulgularına milattan önce 4000’li yıllarda Yakın Doğu’da rastlamışlardır. Benzer bulgulara milattan önce 1112 ve 256 yılları arasında Çin’de hüküm süren Zhao hanedanında da rastlanmıştır. Daha sonraları ise Avrupa’da finans sistemlerinde detaylı denetim mekanizmaları kurulmaya başlanmıştır. Özellikle çift taraflı defter tutmanın önemi ortaya çıkmaya başlamıştır. 18. yüzyılda Güney Denizi balonu ve lale skandalları ortaya çıkınca yöneticiler üzerindeki kontrol mekanizmaları da sıklaşmıştır.

Avrupa’da denetim uygulamaları kapsamındaki defter tutma sistemleri Birleşmiş Milletler’e adapte olmaya başlamıştır (Johnson et.al., 1987:p.28). Organizasyonların iş hacimleri ve yapılarındaki karmaşıklık arttıkça, iç denetim fonksiyonlarına ayrıca ihtiyaç doğmuştur. Yönetimler, sadece yapılan işin verimliliğini değerlendirmenin yeterli olmayacağını, aynı zamanda çalışanların dürüstlüğünü de dikkate almaları gerektiğinin bilincine erişmişlerdir.

İç denetim ortaya çıktığı ilk süreçte “yönetimler için denetim” olarak fonksiyonlarını sürdürürken, yaşanan değişimler ve skandallar sonucunda “yönetimlerin denetimi” halini almaya başlamıştır. Özellikle, iç denetimin uzak geçmişi değerlendirildiğinde içerdiği fonksiyonların sadece dış denetimin bir uzantısı olarak algılandığı göze çarpmaktadır. İç denetçilerin organizasyonlardaki rolü çok kısıtlı ve mütevazi olarak sürmekteydi. Ancak daha sonraları, özellikle yakın geçmişte gerçekleşen olaylar ve bu olaylar sonucunda iç denetimin önemine ilişkin artırılan önlemler sayesinde, iç denetim fonksiyonları daha kapsamlı hale getirilmiştir. Bilhassa, 1941 yılında Birleşmiş Milletler’de İç Denetim Enstitüsü’nün kurulması ile operasyonel denetim kavramı ortaya atılmış ve iç denetimin faaliyet alanı genişleme fırsatı bulmuştur (Brink, 1991:p.6; Courtemanche, 1991:p.6; Sawyer, 1996:p.7).

İç denetim mesleği organizasyonlar tarafından resmi olarak algılanmaya başlayınca yasal bazda regülasyonlara yeni talepler gelmeye başlamıştır; “Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Yasası” (Foreign Corrupt Practices Act) 1977 yılında yürürlüğe girmiştir. Daha sonraları, 1987 yılında “Hileli Finansal Raporlama üzerine Ulusal Komisyon Raporu” (Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting) yayınlanmıştır. Ardından, 1992 yılında Sponsorluk Organizasyonları Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations) raporu yayınlanmıştır. İç denetim mekanizmasındaki değişim 1992 yılında Birleşik Krallık’taki Cadbury Komitesi Raporu’nun yayınlanması ile devam etmiştir. Yakın geçmişte ise 2002 yılında gerçekleştirilen Sarbanes-Oxley Yasası düzenlemesi ile daha iyi operasyonel yönetim oluşturma faaliyetleri sürdürülmüştür.

Organizasyonlar geçen süreçlerde küresel rekabetin üst düzey yaşandığı günün koşullarında risk yönetimi ve değişim mühendisliği faaliyetleri ile birlikte tam zamanında, güvenilir ve geçerli enformasyon ile kararlar almak durumundadırlar. Bu koşullarda, daha verimli yönetim yapılarına ve süreçlerine ihtiyaç giderek artmaktadır. Sonuç olarak, bu nedenlerle birlikte, iç denetim fonksiyonu gün geçtikçe yönetim süreçlerinin performansını ve operasyonel verimliliğini ölçer bir duruma gelmiştir.

Denetim kavramının tarihi, milattan önce 4000-3500 yıllarında hüküm sürmüş Mezopotamya medeniyetine kadar uzanmaktadır (Ramamoorti, 2003:p.4; Sawyer, 1996:p.5). Denetim, resmi biçimde, hatalı olarak yapılabilen muhasebe işlemlerine yönelik ortaya çıkan endişeler sonucunda organize olmuş işletmeler ve hükümetler tarafından kayıt sistemlerinde uygulanmaya başlanmıştır (Ramamoorti, 2003:p.4). Denetime olan ihtiyaç, Babiller 'deki kamu finansmanı sistemindeki uygulamalarda belirgin bir şekilde hissedilirken, Yunanistan, Roma İmparatorluğu ve İtalya gibi medeniyetlerde ise muhasebe kayıtlarında ortaya çıkabilecek dolandırıcılık faaliyetlerine önlem almak amacıyla detaylı kontrol sistemlerinin kurulması faaliyetleri ile gözlemlenmiştir (Ramamoorti, 2003:p.4).

Avrupa'da denetim uygulamalarının ilk göstergeleri eski Roma'da bulunmaktadır. Sözlü duruşmalar doğrultusunda, muhasebecilere ve finansal hesaplarına karşı soruşturmalar yapılarak hilecilik hareketlerinden korunmak amaçlanmıştır (Sawyer, 1996:p.5). Bu sayede, Latince 'den *auditus* veya *audire* olarak denetim terimi literatüre girmiştir. Aslında denetim kavramının literatüre girmesinde sözlü duruşmalar önemli rol oynamıştır. Çünkü o zamanlarda birçok insan okuma ve yazma bilmemekteydi. Burada adı geçen sözlü duruşma tabiri aslında duyular olarak da literatürde yer almaktadır. Bu devirlerde, denetçiler toplum tarafından seçilmiş ve bilhassa hilecilik faaliyetlerini tespit etmede yetkin ve profesyonel kişilerdi (Dittenhofer, 1984:p.5).

13. yüzyılın başlarında, Pisa şehri için, devlet tarafından bir iç ve bir dış olmak üzere iki resmi denetçi atanmıştır (Filius, 1984:p.3). 1900'lü yıllara doğru ise denetim mesleği daha sistematik yaklaşımlarla gelişerek daha da kapsamlı hale gelmiştir.

16. yüzyılda ise Venedik, Bolonya ve Milan kapsamında profesyonel denetçiler birliği kurulmuştur. Bu tarihlerden önce ise, iç denetçiler daha çok kral veya devlet adına hareket eden kamu denetçileri rolündeydiler. 16. yüzyıldan 18. yüzyıla kadarki süreçte, denetimin çalışma alanı genişleyerek iş odaklı cemiyetlerin de uygulamaları denetim faaliyetleri kapsamına alınmıştır. Bu yüzyıllar arasındaki süreçte, denetim faaliyetlerinin odak noktası yine hilecilik işlemlerinin tanımlanması ve önlenmesi üzerinedir, ancak gerçekleştirilen bu faaliyetlerin öncekilerden farkları, yazılı kaynak kullanmaları ve ispata dayalı olmalarıydı (Gupta&Ray, 1992:p.9).

Günümüz tarihine en yakın zamanda gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin kökleri ise 19. yüzyıldaki Birleşmiş Milletler'in ve Birleşik Krallık'ın demiryollarına (Spraaakman, 2001,p:10) ve muhasebe sistemlerine (Johnson&Kaplan, 1987:p.15) kadar uzanmaktadır.



Demiryollarındaki farklı operasyonların işlerliğini gözlemleyebilmek ve lojistik faaliyetlerini koordine etmek için yönetim muhasebe sistemleri ve yeni prosedürler geliştirilmiştir (Johnson et al., 1987:p.15). 1840'lı yıllarda demiryolu firmaları farklı coğrafik bölgelere geniş ölçekli finansal işlemleri adapte etmiştir ve bu finansal işlemlerin (ödeme fişleri, cari hesap bakiyeleri, istasyon gelirleri) takiplerini yapacak iç denetçiler görevlendirmiştir. Bu tarihlerde iç denetimin odak noktası, şimdilerde finansal denetim adı altında kontrolleri yapılan finansal süreçlerdi. Bunlara ek olarak, o tarihlerde iç denetçiler stoklardaki ürünleri, çizelgeleri ve ürünlerin kalitelerini de takip ederlerdi (Ramamoorti, 2003:p.3).

1930'lu yıllardan itibaren, Birleşmiş Milletler Sermaye Piyasası Kurulu, borsaya girmek isteyen şirketlerden denetimi yapılmış mali raporlar talep etmeye başlamıştır (Gupta&Ray, 1992:p.3). Bu durum dış denetim firmalarının çalışmalarını artırmış ve çalışmaların sonucunda da bu tip firmalara olan talep artmıştır. Sürecin bu şekilde devam etmesi, dış denetim firmalarının çalışmalarını örneklem hacimleri ile yapmasına ve bu nedenle çalışmaların detaylarının sınırlanmasına yol açmıştır. Dış denetim firmalarının yaklaşımındaki bu değişim, şirketlerde iç denetim fonksiyonlarının egemen olmasına ve işlemlerin daha detaylı bir şekilde denetlenmesine olanak sağlamıştır. Bu bağlamda, iç denetim fonksiyonu aslında, dış denetçilerin çalışmalarındaki uzantıya benzetilmektedir.

Şirketlerin işleri büyüdükçe ve yapıları daha karmaşık hale geldikçe, yönetimlerin operasyonları denetlemeleri zorlaşmaya başlamış ve iç denetim fonksiyonlarının şirketlerdeki rolü giderek artmıştır (Sawyer, 1996:p.28). Birçok durumda, iç denetim fonksiyonu muhasebe işlemlerinin bir alt fonksiyonu olarak algılanmaktaydı (Brink, 1991:p.28). İç denetimin bir parça da olsa kalite kontrol fonksiyonu da bulunmaktaydı, örneğin, herhangi bir organizasyonun muhasebe operasyonlarının standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmesi gibi (Courtermanche, 1991:p.4). Öte yandan, iç denetimin yaklaşımlarında ve işleyişinde dış denetçilerin güçlü bir etkisi bulunmaya devam etmekteydi. Diğer perspektiften, dış denetçiler güvenilir mali raporların teminatı olarak algılanmaktaydılar.

İç denetimin küresel olarak profesyonelleşmesi 1941 yılında Birleşmiş Milletler'de İngilizce adı ile Institute of Internal Auditors, Türkçe adı ile İç Denetçiler Enstitüsü adlı organizasyonun kurulması ile başlamıştır (Brink, 1991:p.6; Courtermanche, 1991:p.6; Sawyer, 1996:p.7). 1941 yılında, iki iç denetçi, Robert B. Milne ve John B. Thurston, profesyonelleşmenin daha ileri boyutlara taşınması için iç denetimin odak noktalarının daha kapsamlı hale getirilmesi gerektiğini savunmuşlardır (Brink, 1991, p.6). 1945 yılında, İç Denetçiler Enstitüsünün amacı, kuruculardan Robert B. Milne tarafından;

*“Enstitü iç denetçilerin bir parçası olarak, Amerikan işletme yapısı kapsamındaki bir organizasyonun, iç denetimin profesyonel statüsünü geliştirmeye olan ihtiyacı üzerine kurulmuştur. Her ne kadar iç denetimin kökleri muhasebeciliğe dayansa da, anahtar rolü yönetimin komple bir yaklaşımla kontrolü olmaktadır. Bu nedenle, enstitü organizasyonlarda hem finansal hem de operasyonel işlemlerin kontrolünün sağlanmasından sorumludur.”* ifadesiyle açıklanmıştır (Flesher, 1996: p.1).

İç Denetçiler Enstitüsünün birincil amacı vizyon üzerine kuruluydu. Uygulamada, iç denetimin hala dış finansal denetçilerle güçlü bir bağının olmasını sağlayan muhasebe ile ilgili fonksiyonu vardı. İç denetimin profesyonelleşmesi için atılan bir sonraki adım ise İç Denetçinin Sorumlulukları Bildirisiydi (Statement of Responsibilities of the Internal Auditor) (Gupta et al., 1992:p.8; Sawyer, 1996, p:5). Bu bildirin amacı genel olarak iç denetimin sorumluluklarını, kapsamını ve amacını tanımlamaktı. 1947 yılındaki ilk bildiri de esas vurgu muhasebe ve finansman konuları üzerineydi. Daha sonra İç Denetçinin Sorumlulukları Bildirisi (1957, 1971, 1976, 1981, 1990) çeşitli adaptasyon süreçlerinden geçerek 2002 yılında Uluslararası Profesyonel Uygulamalar Çerçevesi (International Professional Practices Framework) (IPPF) kapsamına entegre olmuştur. 1947 ve 1971 yılları arasında bildirin odaklandığı başlıklar finansman ve muhasebe konularından daha çok operasyonel kontrol içerisindeki süreçleri kapsamaktadır. 1971’den itibaren ise, iç denetim, sadece muhasebe ve finansman fonksiyonlarının değil, tüm operasyonların değerlendirildiği bir meslek olarak açıklanmıştır. İç Denetçiler Enstitüsüne göre muhasebe ve finansman kavramları operasyonların birer parçası olarak görülerek, ayrı bir bölüm olarak incelenmemiştir.

İç denetimin yeni tanımında önerilen en temel değişiklik (İç Denetçiler Enstitüsü, IIA, 1999b; Krogstad, Ridley&Ritenberg, 1999): İç denetim, bir organizasyonun operasyonlarını geliştirmek ve onlara değer eklemek amacıyla tasarlanmış objektif danışmanlık aktivitesidir. İç denetim, bir organizasyonun amaçlarını gerçekleştirmesinde gerekli olan yönetim süreçlerinin ve risk yönetiminin verimliliğini değerlendiren, geliştiren sistematik ve disiplinli bir yaklaşımdır.

1999 yılındaki iç denetim tanımı hala kullanımda olsa da 2006 ve 2010 yıllarındaki çalışmalar anahtar faaliyetler olarak yönetim, operasyonel denetim, tüzel uygunluk, finansal denetim ve risk yönetimi kavramlarını değerlendirmektedirler (Allegrini, D’onza, Melville, Sarens, &Selim, 2011:p.7).



2006 ve 2010 yılları içerisinde İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan çalışmalar sayesinde iç denetimin fonksiyonlarına ve ilgi alanlarına ilişkin önemli bulgulara ulaşılmıştır (Allegrini et al., 2011:p.4; Burnaby&Hass, 2009:p.6). Bu bulgulardan ilki iç denetim fonksiyonunun neden ortaya çıktığına ilişkin sınırlı sayıda teorinin olmasıdır. Bu konu üzerine yapılan tek açıklama ise kanun (hükümet kararnamesi veya parlamento hareketleri) veya regülasyon (hisse kanunları veya merkez bankası hükümleri) olmaktadır (Allegrini et al., 2011: p.2). 2006 yılında İç Denetim Enstitüsü tarafından iç denetim fonksiyonlarındaki gelişmeleri takip etmek amacı ile yapılan ankette, katılımcıların %62'si, iç denetim faaliyetlerinin, kanunlar veya yasal düzenlemeler üzerine ortaya çıktığını savunmaktadır.

**Tablo-3:** 2006 Yılında En Çok Ve En Az Gelişen İç Denetim Aktiviteleri

2006 YILI İÇ DENETİM AKTİVİTELERİ		
Sıra	En çok gelişen 4 aktivite	En az gelişen 4 aktivite
1	Hileciliğin önlenmesi	Yönetici Tazminatı
2	Risk Yönetimi	Küreselleşme
3	Tüzel Uygunluk	Çevresel Sorumluluk
4	Kurumsal Yönetişim	Gelişmekte Olan Piyasalar

*Kaynak: IIA*

2010 yılında yapılan ankette ise bu oran %70'e varmakta ve gelecek yıllarda da bu oranın artacağı beklenmektedir.

**Tablo-4:** 2010 Yılında En Çok Ve En Az Gelişen İç Denetim Aktiviteleri

2010 YILI İÇ DENETİM AKTİVİTELERİ		
Sıra	En çok gelişen 5 aktivite	En az gelişen 5 aktivite
1	Operasyonel denetim	Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL) Entegrasyonu
2	Tüzel kod gereksinimleri ile uygunluk	Yönetici tazminatı değerlendirmeleri
3	Finansal risklerin denetimi	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş
4	Hileciliğin ve usulsüzlüğün teftişi	Sosyal ve sürdürülebilirlik
5	Kontrol faaliyetlerinin verimliliğinin değerlendirilmesi	Kalite/ISO denetimleri

*Kaynak: IIA*

Bunlara ek olarak, İç Denetim Enstitüsü'nün 2010 yılında yayınladığı rapora göre iç denetime yönelik eğilimler kurumsal yönetişim, kurumsal risk yönetimi süreçleri, strateji ve firma performansı arasındaki bağlantı, denetimde etik kavramı ile sosyal ve sürdürülebilir denetimler şeklinde olmuştur (Allegrini et al., 2011:p.2).

İç denetim mesleği daha resmi bir şekilde kabul gördükten sonra, regülasyonların ve yasaların taleplerinin yanı sıra uluslararası gelişmelere de daha hızlı bir biçimde adapte olmuştur: Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası'nın (Foreign Corrupt Practices Act, 1977)

geçışı ve iç kontroller üzerine olan vurgusu; Hileli Finansal Raporlama üzerine Ulusal Komisyon Raporu'nun (Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting) (Treadway Commission Report, 1987) yayınlanması; Sponsorlaşma Örgütleri Komitesi Raporu (Report of the Committee of Sponsoring Organizations(COSO) of the Treadway Commission, 1992); ayrıca Cadbury Komitesi Raporu'nda sunulan iç kontrol çerçeveleri ve yeni olarak Sarbanes-Oxley Yasası'nın 2002 yılında daha iyi bir yönetim çağrısı ile yürürlükten geçmesi, iç denetim mesleğinin şekillenmesinde etkili uluslararası olaylardır.

Ratliff ve Reding (2002, p. 11) 21. yüzyılın denetim profesyonellerini analitik, eleştirel düşünebilen, bireyi, organizasyonu ve sistemi algılayabilen verimli teknikler geliştiren, iç denetimin yeni kavramları, prensipleri ve teknikleri üzerine araştırmalar yapan, etik değerlere sahip çıkan, denetim teknolojisi uygulamalarını takip eden, uygulayan ve iç denetim kapsamında hayati rol oynayan risk yönetimi yaklaşımlarında yenilikler getiren bireyler olarak tanımlamışlardır.

Özellikle son 60 yıl içerisinde, yasal çerçeve kapsamındaki uluslararası çevrede meydana gelen gelişmeler sayesinde iç denetimin artan rolü gerek kamu birimlerinde gerekse de özel sektör de giderek artmaya devam etmiştir. Chapman ve Anderson (2002) iç denetimin yeni görüntüsünü objektiflik, proaktiflik, müşteri odaklılık çerçevesinde değer ekleyen, geliştiren, bütünsel yaklaşımları kapsayan, risk yönetimi ile kontrolü işlemlerinde yönetim tekniklerini içeren ve belirli standartlar çerçevesinde faaliyetler gösteren mekanizma şeklinde açıklamıştır.

En güncel haliyle, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan tanıma göre ise “*İç denetim*, bir *kurumun faaliyetleri geliştirmek ve onlara değer katmak amacını* güden bağımsız ve objektif *bir güvence ve danışmanlık* faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek *kurumun amaçlarına ulaşmasına* yardımcı olur.” denilmektedir.

#### 4. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ

Türkiye'de iç denetimin tarihçesi Osmanlı İmparatorluğu'nun 16. yüzyıldaki dönemine kadar uzanırken, 1860 yılında ilk iç denetim birimi Osmanlı Mektup ve Telgraf Hizmetleri için kurulmuştur. Bu zamanlarda, denetçiler bilhassa İngiltere ve Fransa gibi Avrupa ülkelerinden getirilmiştir. Bu denetçiler tecrübelerini ve yetkinliklerini Türk meslektaşlarına aktararak iç

denetimin Türkiye'deki gelişimi üzerinde önemli rol oynamışlardır. Denetçiler, Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulduğu 1923 yılından, girişimcilerin devlet kontrolündeki ekonomiye sert tepkiler verdiği 1970'li yıllara kadar, tetikte bekleyen kimseler rolündeydiler. 1970 ve 1980 yılları arasında özel sektöre yapılan girişimler Türk ekonomisinde baskın konumlardı. Kamu iştiraklerinin sayısında da belirgin bir artış gözlenince, verimliliğin ve performansın önemi daha da arttı. Bu gelişmelerle birlikte iç denetçilerin rolleri de yatırımcıların haklarının korunması doğrultusunda şekillenmeye başladı (Uzun, 1999: 19).

**Tablo 5: İç Denetimin Tarihsel Gelişimi**

İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	
Türkiye	Küresel
Osmanlı İmparatorluğu'nun 16. yüzyıldaki dönemine kadar uzanmaktadır.	İlk bulgularına milattan önce 4000'li yıllarda Yakın Doğu'da rastlanmıştır. Babiller'deki kamu finansmanı sistemindeki uygulamalarda gözlemlenmiştir.
1860 yılında ilk iç denetim birimi Osmanlı Mektup ve Telgraf Hizmetleri için kurulmuştur.	Yunanistan, Roma İmparatorluğu ve İtalya gibi medeniyetlerde muhasebe kayıtlarında ortaya çıkabilecek dolandırıcılık faaliyetlerini önlemek amacıyla kullanılmıştır.13. yüzyılın başlarında, Pisa şehri için, devlet tarafından bir iç ve bir dış olmak üzere iki resmi denetçi atanmıştır.
14 Ocak 1994 tarihinde iç denetimin Türkiye'de profesyonel bir meslek olarak tanınması için ilk adımlar atılmıştır.	16. yüzyılda İtalya'da profesyonel denetçiler birliği kurulmuştur.
19 Eylül 1995'te Ali Kamil Uzun başkanlığında Türkiye İç Denetim Enstitüsü kurulmuştur.	1941 yılında Birleşmiş Milletler'de IIA kurulmuştur. 1947 yılında İç Denetçinin Sorumlulukları Bildirisi yayınlanmıştır.
TİDE 1996 yılında IIA ve ECOIIA kuruluşlarına üye olmuştur.	1992 yılında Sponsorlaşma Örgütleri Komitesi Raporu yayınlamıştır. Sarbanes Oxley Yasası 2002 yılında yürürlükten geçmiştir.

İç denetim özellikle gelişmiş ülkelerde profesyonel uzmanlaşma alanı olarak kabul edilmiştir. Türkiye'de ise iç denetim, finans sektörü içerisinde büyük ölçekli kurumlar ve enstitüler için profesyonel bir iş sahası olurken, küçük ve orta ölçekli işletmelerde gereken önemi görememiştir (Uzay, 2003: 222). Türkiye'de iç denetim bilhassa özel sektörde yer alan kurumların ilgisini bir hayli çekerken, kamusal iç finansal kontrol sistemlerinin de tamamlayıcı bir parçası olmuştur.

Türkiye kapsamında iç denetimin gelişim süreçleri yakın geçmişte hız kazanmıştır, ancak batı medeniyetlerindeki yeniliklere ve uygulamalara erişebilmek için hem yasal hem de organizasyonel olarak ciddi mesafeler alınması gereklidir. Özellikle, teknoloji ile birlikte ortaya çıkan dijital sistemlerin gelecek yıllarda iç denetim alanındaki aktivitelere farklı yönler vereceği unutulmamalıdır.

#### 4.1. Türkiye’de İç Denetim Alanındaki Yasal Kurumlar

İç denetim faaliyetlerinin profesyonel organizasyonlar tarafından yürütülmesi için iki farklı kurum oluşturulmuştur. Bunlar; Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) (IIA-Türkiye) ve Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER).

14 Ocak 1994 yılında, sahalılarında uzman dört kişi (Ali Kâmil Uzun, Ersin Güneralp, Hüseyin Karaçalı ve Sinan Tanakol), Batı Avrupa İç Denetçiler Enstitüsü direktörü Giovanni Grossi ile bir toplantıda bulunarak, iç denetimin Türkiye’de profesyonelleşmesi için ilk adımı atmışlardır. Bu toplantının amacı, Türkiye’deki iç denetim faaliyetlerini uluslararası standartlarla uyumlu hale getirerek, iç denetim işini profesyonel olarak yapan kişilerin mesleklerindeki değişimlere daha hızlı adapte olmasını sağlayacak bir platform geliştirmektir. Bu girişim, 19 Eylül 1995 yılında Ali Kâmil Uzun’un başkanlığında 47 kurucu üye ile Türkiye İç Denetim Enstitüsü adı altında profesyonel bir organizasyona dönüşmüştür.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ,1995 yılı Eylül ayında kurulmuş bir dernek olup, merkezi İstanbul’da bulunmaktadır. Enstitüye üye olarak; değişik sektörlerde fiilen çalışan yükseköğretim mezunu iç denetçiler, denetim mesleğinden kendi isteği ile ayrılmış veya emekli olmuş profesyoneller ve denetim anabilim dalında çalışan üniversite öğretim görevlileri ile lisans ve lisansüstü eğitim çalışması yapan öğrenciler kabul edilmektedir.(www.tide.org.tr/)

Günümüzde, TİDE adı altında 23 yıldır aralıksız çalışmalarını bir çatı örgütü olarak sürdürmektedir. 2500’e yaklaşan üye sayısı ile, ülkemizin en önemli sivil toplum kuruluşlarından biridir. Enstitü 1996 yılı içerisinde merkezi ABD’de bulunan İç Denetçiler Enstitüsü’ne ve İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu’na(European Confederation Of Institutes Of Internal Auditing)(ECIIA) üye olarak uluslararası bir kuruluş haline gelmiştir.

Enstitünün başlıca amaçları Enstitü tanıtım bülteninde aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Uzay, 1999: 216):

- İç denetim ilkelerini, esaslarını, standartlarını oluşturmak ve geliştirmek,
- İç denetim mesleğinin niteliğini yükseltmek için teori ve pratiğin geliştirilmesine katkıda bulunacak araştırma ve geliştirme çalışmaları yapmak,
- Ulusal ve uluslararası alanda mesleki gelişmeleri izlemek ve üyelerin yararlanmasını sağlamak,
- Bireysel ve kurumsal deneyimleri paylaşarak iç denetim mesleğini ortak bir zeminde geliştirmek ve yaygınlaştırmak,
- Eğitim çalışmaları yaparak üyelerinin mesleki ilerlemelerine yardımcı olmak,

- İç denetçilerin mesleki verimlilik ve etkinliklerini artırmak amacıyla kitap, dergi ve benzeri yayınlar yapmak.

Enstitü amaçlarını gerçekleştirmek için çalışmalar başlatarak, iç denetimle ilgili bilimsel toplantılar organize etmiş ve iç denetim standartlarının Türkiye'ye uyarlanması için girişimlerde bulunmuştur.

İç denetçilerin kamu kurumlarındaki ilk görevleri, topluma iç denetim mesleğini benimseterek, denetim aktivitelerini geliştirecek, profesyonel bir örgütün olması gerektiğini göstermiştir. Bu çabaların sonucunda, amaçlar doğrultusunda KİDDER, 8 Mart 2007 tarihinde çeşitli kamu kurumlarında (bakanlıklar, belediyeler, üniversiteler ve diğer kuruluşlar) çalışan iç denetçiler tarafından kurulmuştur. Kamu İç Denetçileri Derneği, yeni bir girişim olarak, kamu yönetiminin aktivitelerine katkıda bulunmak ve değer eklemek için denetim faaliyetlerine başlamıştır.

#### **4.2. Türkiye'deki İç Denetime İlişkin Yasal Çerçeve**

Ticari kanunlar sadece ülkelerin ticari hayatlarına önderlik etmekle kalmaz kurumsal yönetişimin yasal çerçevesinin oluşmasında da rol oynar. Türkiye bu sahada Fransız geleneğine adapte olmuştur. Türk Ticaret Kanunu, 1926 ve 1956 yılları içinde Alman, İsviçre ve İtalyan yasal çerçevesine adapte olan 1850 yılındaki Fransız Ticari Kanun'unun dönüşümüdür. Kanun bazında görülen bu uyum Türkiye'deki iç, dış ve tüzel denetçiler tarafından da kabul görmüştür. Buna rağmen, iç denetim çerçevesinden Türkiye Ticaret Kanunu dolaylı yoldan tanımlanmıştır ve belli belirsiz tabirler kullanılmaya devam edilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nda denetçi adayları için lisans derecesine, muhasebe, finansman veya hukuk tecrübesine sahip olmak gibi özel gereksinimler bulunmamaktaydı (Akaraksu, 2000:32). Bu açıdan, iç denetçilerin profesyonel yetkinliklerinin değerlendirilmesindeki verimsizlik açık bir şekilde gözlemlenmekteydi. İç denetçilerin görevleri değerlendirmeye alındığında ise finansal süreçlerin denetimi üzerindeki yoğunluk dikkat çekmekteydi. Modern iç denetim kapsamında yer alan operasyonel denetim ve risk yönetimi konularına yeterince önem verilmemişti. Türk Ticaret Kanunu'nun ihtiyaçları karşılamaması nedeniyle 11 Ocak 2008 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Adalet Komisyonu yeni bir taslak oluşturmuştur.

Taslak kesinlikle denetim faaliyetlerine yeni bir bakış açısı kazandıracaktı. Bu bağlamda, taslak, şirketlerin denetiminin sadece bağımsız denetim firmaları ve muhasebe mesleği mensupları tarafından yapılacağını temin etmişti. Taslak, genel perspektiften kurumsal yönetişim prensipleri baz alınarak oluşturulduğu için ülkenin rekabet gücüne ve işletmelerin

kurumsal değerlerine yeni değerler eklemiştir (Uzun, 2006: 45). Bu taslak daha sonra 13 Ocak 2011 tarihinde onaylanarak kanun hükmünü almıştır.

1999 yılında Helsinki zirvesinde Türkiye'nin Avrupa Birliğine (AB) aday ülke olarak resmen kabul edilmesinin ardından, mali yönetim ve kontrol alanındaki mevcut yasal düzenlemelerin AB mevzuatıyla uyumlaştırılması yönünde çalışmalar başlamıştır. 2000'li yılların başından itibaren Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası ile sürdürülen anlaşmalar çerçevesinde bu alandaki çalışmalar ivme kazanmıştır. Bu çalışmaların sonucu olarak, kamuda iç denetim ihtiyacının farkına varılmış ve ilk olarak T.C. Merkez Bankası 2002 yılı sonunda İç Denetim Genel Müdürlüğü'nü kurup faaliyete geçirmiştir.

AB müktesebatına uyum sürecinde, üye ülkelerin bütçe faaliyetlerinde standart bir uygulama olan "Kamu İç Mali Kontrol" modelinin Türkiye'de de uygulanma hedefi, kamu maliyesi alanında bir reform niteliğinde sayılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve bütün hükümleriyle 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulmasını öngörmektedir. Anılan Kanun çerçevesinde, iç denetim faaliyetinin hayata geçirilmesi ve kamu idarelerinde uygulanabilmesi için gerekli çalışmalar yapılmış ve önemli adımlar atılmıştır.

Bu gelişmeler ışığında, 24 Aralık 2003 tarihinde, Türkiye'de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yönetime, maliyeye ve denetime ilişkin önemli düzenlemelere gidilmiştir (Kanca, 2017:5). 5018 sayılı kanun ile Türkiye'nin mali sistemi yeniden inşa edilmeye çalışılmıştır (Özkan, 2007). Ayrıca, bu kanun vasıtasıyla iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu). Kanunda, iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için iktisadi esasların değerlendirilmesi ve bu doğrultuda rehberlik yapılması amacıyla yürütülen bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve



Kontrol Kanunu ile iki tür denetim öngörülerek, iç denetimin iç denetçiler tarafından, dış denetimin ise sayıştay tarafından yapılacağı belirtilmiştir.

**5018 sayılı Yasa kapsamında iç denetçinin görevleri aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır;**

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek, olarak tanımlanmıştır.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır. İç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

Kanun iç denetçinin nitelikleri ve atanması ile ilgili mevzuatı da yenileyerek, en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş olmak, kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak, mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak, maddelerini eklemiştir.

Türkiye’de 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayınlanmış olup, söz konusu kanun metnine bakıldığında ana çerçevenin Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama

Standartları ile uyumlu olduğu görülmektedir. Kanun metninde kurumsal yönetim, iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerinin uluslararası ölçekte kamu kuruluşları ekseninde yapılandırıldığı, Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin (KİT) ise kapsam dışında bırakıldığı anlaşılmaktadır. Bu noktada KİT'lerin klasik kamu hizmeti gören kurumlar ile özel sektör teşebbüsleri arasında farklı bir yapı ve misyon üstlenmesi gibi şartlar nedeni ile kendine özgü koşullar çerçevesinde kurumsal yönetim, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimlerinin yapılandırılması gereksinimi ortaya çıkmaktadır. Nitekim dünya üzerinde KİT'lerin çok çeşitli ölçek ve organizasyon yapısı ile tek bir tipte yapılandırılmaması, sermaye, denetim, yönetim ve sahiplik fonksiyonları açısından farklı bir kulvarda değerlendirildiklerini ortaya çıkarmaktadır. Yine Türkiye örneğinde görüleceği üzere anılan konuların KİT'lerde yapılandırılması amacı ile çeşitli idari ve yasal düzenlemelerde tavsiye niteliğinde öneriler yapılmakta iken, Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2014 Yılına Ait Genel Yatırım ve Finansman Programının Tespiti Hakkında Kararın (08.11.2013 tarih ve 28815 sayılı RG) yayınlanması ile kurumsal yönetim, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimlerinin yapılandırılması bir zorunluluk hâline gelmiştir. Bu karar ile birlikte, Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin görevlerine risk yönetim sistem ve süreçlerinin kurulmasında, geliştirilmesinde ve iyileştirilmesinde yönetime danışmanlık yapmak, risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi sürecinde tavsiyelerde bulunmak, risklerin ve kontrol eksikliklerinin tanımlanması, değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi konusunda rehberlik yapmak, tanımları eklenmiştir.

Bu önemli mevzuatın haricinde ülkemizde iç denetim ile ilgili Bankacılık Kanunu'nda da çeşitli yasal düzenlemeler mevcuttur. 2000'li yıllardan itibaren ulusal bankacılık sektöründe iç denetim ile ilgili olarak yapılan yasal ve idari düzenlemelerle (kanun ve yönetmelikler) geleneksel teftiş anlayışından iç denetim anlayışına doğru bir değişim yaşanmıştır.

Bu konu da 08 Şubat 2001 tarihinde BDDK'nın yayımladığı "**Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik**" bir milat olurken, iç denetim konusu 01 Kasım 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'na girmiş ve bu kanuna istinaden BDDK tarafından yayımlanan 11 Temmuz 2014 tarihli "**Bankaların İç Sistemleri Ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik**" ile iç denetimle ilgili ileri düzeyde yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Bu yasal ve idari düzenlemelerde yönetim kuruluna bağlı olmak üzere ve denetim komitesinin gözetiminde iç denetim birimi oluşturulması ve bankalarda iç denetim görevinin iç denetim biriminde görevli iç denetçiler tarafından yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bankacılık sektöründe günümüzdeki iç denetim uygulamalarını şekillendiren ilk kanun maddeleri 4389 sayılı kanun yerine çıkarılan 01 Kasım 2005 tarih ve 25983 mükerrer sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda yer almıştır. İç Sistemler başlığı altındaki ikinci bölümde; 29. maddede bankaların, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlü oldukları hüküm altına alınırken, iç denetim sistemi başlıklı 32. maddede; “bankaların bütün birim, şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan bir iç denetim sistemi kurmak zorunda oldukları” belirtilerek “bu çerçevede faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye, iç düzenlemelere ve bankacılık ilkelerine uygunluğu, banka müfettişleri tarafından denetlenir” ifadesine yer verilmiştir. “İç denetim faaliyetlerinin, tarafsız ve bağımsız bir şekilde, gerekli meslekî özen gösterilerek, yeterli sayıda müfettiş tarafından yerine getirileceği” hüküm altına alınmıştır. İç denetimle görevli birimce veya yetkili müfettişlerce bu kanunun 29. maddesinin ikinci fıkrası kapsamında düzenlenecek iç denetim raporunun, en az üçer aylık dönemler itibarıyla ve denetim komitesi aracılığıyla yönetim kuruluna sunulmasının zorunlu olduğuna yer verilmiştir.(Ceran ,2009,170).

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda yer alan düzenlemelere dayanılarak BDDK tarafından hazırlanarak;

- 01 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve daha sonra
- 14 Haziran 2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “**Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik**”
- 30 Kasım 2008 tarih ve 27070 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “**Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik**” ile değiştirilen “**Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik**”
- 11 Temmuz 2014 tarih ve 29057 sayılı “**Bankaların İç Sistemleri Ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik**”

ile düzenleme anlamında bankacılıkta geleneksel teftiş anlayışı ile iç denetim arasındaki bağları büyük oranda koparması açısından da oldukça önemlidir (Ceran 2009,170).

Bankalarda iç denetim görevi, iç denetim birimi tarafından yürütülmektedir. İç denetim biriminde bankanın büyüklüğüne, faaliyetlerinin karmaşıklığına, yoğunluğuna, kapsamına ve risklilik düzeyine bağlı olarak, 5411 sayılı kanun ve ilgili mevzuat ile banka içi düzenlemelerde öngörülen denetim hizmetlerinin aksatılmadan ve bu hizmetlerin gerektirdiği seviyede yerine getirilmesi amacıyla yeterli sayıda müfettiş ve iç denetim elemanının çalıştırılması gerekmektedir (BDDK, 2006).

İç denetim biriminin yapacağı uygunluk ve performans denetimleri sayesinde bankalarda etkin bir iç kontrol sistemi oluşturularak, bankaların yasal ve kendi iç düzenlemelerine uygun faaliyet göstermeleri sağlanacak, yasal yaptırımlarla karşılaşmaları önlenmiş olacaktır. Böylece de gelir kayıplarının ve maddi kayıpların oluşmasına, engel olunarak, hile ve suiistimal girişimlerinden kaynaklanan riskler azaltılacak, bankanın itibarının korunmasına katkılarda bulunulacak, bankanın kar ve performans hedeflerine ulaşmasına olanak sağlanmış olacaktır.

## **5. SONUÇ**

Bu çalışma genel olarak iç denetimin tarihsel gelişimini hem küresel ölçekte hem de Türkiye bazında yansıtırken, kısmi olarak dikkat çeken gözlemler ve detaylar ile karşılaşmıştır. Öncelikle, iç denetimin çıkış noktasından da anlaşıldığı üzere, muhasebe ve finans denetimleri iç denetim fonksiyonunun kökenini oluşturmaktadır. Çok eski tarihlerde, iç denetim faaliyetleri sadece kayıtların ve hilecilik işlemlerinin kontrolünden ibaretti. Ayrıca, iç denetim aktivitelerinin muhasebe fonksiyonu ile ilişkilendirilmesi ve akabinde dış denetim faaliyetleri ile güçlü bir ilişkiye sahip olduğu algısı bulunmaktaydı. Bu dönemlerde, iç denetim fonksiyonlarının odak noktası finansal raporların kontrol edilmesi ile sınırlı kalmıştı. Bu durum 19. yüzyıldan itibaren firmaların iş hacimlerinin artması ve farklı coğrafik bölgelere yayılmaları ile değişmeye başlamıştı, çünkü firma yönetimlerinin sınırlı imkanları gerçekleştirilen tüm operasyonların kontrol edilmesini mümkün kılmamaktaydı. Bu nedenlerden ötürü, iç denetimin faaliyetleri kapsamlı hale gelerek, daha bütüncül yaklaşımlar öne sürülmeye başlandı.

Türkiye açısından ise iç denetim kavramının daha çok batıdan entegre olduğu gözlemlenmiştir. Özellikle, yasal çerçeve kapsamındaki birçok uygulamanın Avrupa'daki örnekler doğrultusunda yürürlüğe alındığı iç denetimin Türkiye tarihindeki gelişimi içerisinde anlaşılmaktadır. Ayrıca, iç denetimin küresel gelişimine paralel olarak Türkiye perspektifinden de iç denetim organizasyonlarının kurulması ve sosyo-kültürel çevre içerisindeki etkin rolleri, iç denetimin Türkiye tarihi içerisindeki önemli kilometre taşlarından olmuştur. Diğer taraftan

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte iç denetim kapsamında yer alan hükümler uluslararası standartlara daha uygun bir biçime getirilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda, 5018 sayılı kanun sayesinde iç denetimin fonksiyonu, iç denetçinin yetkinlikleri ve görevleri ile ilgili soru işaretleri kaldırılmaya çalışılmıştır. Ancak, iç denetim fonksiyonları teknolojinin ve küresel gelişmelerin de katkıları ile yeniliğe açık olduğundan, kanunlar da değişim eğilimindedir.

## KAYNAKÇA

- Bankacılık Kanunu, Kanun Numarası 5411, Kabul Tarihi 19.11.2005, Sayı 25983, Cilt 45, ss. 9537-9562
- BDDK [Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu] Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik, 11 Temmuz 2014, Sayı: 29057; erişim tarihi; 15.11.2018
- BDDK [Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu], “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik”, 26333 sayılı Resmi Gazete 2006, erişim tarihi; 15.11.2018
- Carey, J.L.(1969), The Rise of the Accounting Profession: From Technician to Professional (New York: American Institute of Certified Public Accountants).
- Ceran Y.(2009), “Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:2, Sayı: 2, s.168-178
- Chapman, C., and Anderson, U.(2002), Implementing the Professional Practices Framework (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors).
- Egin, H., Selimoğlu, S.K., Tolkun, A.(2016), “KİT’lerde Kurumsal Yönetim Etkinliğinin Arttırılmasında İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Rolü: Bir Araştırma” Sayı:49, ss. 1-28
- Eşkazan, A.R.(2002); “Sektör Reel, ya İç Denetim?”, İç Denetim, Sayı: 4, ss. 24-25.
- Eşkazan, A.R.(2003); “İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler”, Sayı: 6.
- Flesher, D.L., and E.R. McIntosh, 60 Years of Progress Through Sharing. 10-Year Supplement to 50 Years of Progress Through Sharing, 1991-2001 (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002).
- GÖK, M .(2015). “Türkiye’de Kamu İç Denetim Sistemi: Yapı Ve Performans Açısından Bir Değerlendirme.” Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 13 (3), 482-502.
- Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Kanun Numarası 5018, Kabul Tarihi 10.12.2003, Sayı 25326, Cilt 42, ss. 8659-8689
- Kepekçi, C.(1982); “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü”, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No. 251/171, Eskişehir.
- Krogstad, J., Ridley A.J., and Rittenberg L.E.(1999) “Where We’re Going,” Internal Auditor, pp. 28-33.
- Matyjewicz, G.; D’Arcangelo, J. R.(November/December 2004); “ERM-Based Auditing”, Internal Auditing, pp. 1-11.
- Mautz, R.K.(1964), Fundamentals of Auditing, 2nd Ed. (New York: John Wiley & Sons, Inc.).
- Mautz, R.K., and Sharaf, H.A.(1961), The Philosophy of Auditing (Sarasota, FL: American Accounting Association).
- McNamee, D., and G.M. Selim(1998) Risk Management: Changing the Internal Auditor’s Paradigm (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation).
- Porter, M.E.(1985), Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance (New York: Free Press).
- Porter, M.E.(1998), Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors: With a New Introduction (New York: Free Press).
- Ramamoorti S.(2003), Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects(The Institute of Internal Auditors)
- Ramamoorti, S., and R.O. Traver(1998), Using Neural Networks for Risk Assessment in Internal Auditing: A Feasibility Study (Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation).
- Rittenberg, L.E., and M. Covalleski(1997), The Outsourcing Dilemma: What’s Best for Internal Auditing (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation).
- Seviğ, V.(29 Ağustos 2006); “Türkiye’de İç Denetim Olgusu ve Kamusal İç Denetim”, Dünya Gazetesi.
- Smith, C.A.(1933), Internal Audit Control (Austin, TX: University Cooperative Society).
- Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002b) [Online] www.theiia.org.



Tillinghast-Towers Perrin Study. Enterprise Risk Management: Trends and Emerging Practices (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2001).

Uzay Ş.(1999), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara

Uzay, Ş., & Tanç, A.(2008), “Internal Auditing in Turkey: The Historical Development.” 12th World Congress of Accounting Historians. İstanbul.

Uzun, A.K.(2 Ekim 1995), “Açılış Konuşmaları”, Uluslararası İç Denetim Sempozyumu, İç Denetim Enstitüsü Türkiye Yayınları No: 1, İstanbul.

Uzun, A.K.(30 Temmuz 2007), “İç Denetim İle İlgili Düzenleme ve Uygulama Sürecinde Başarı İçin Yol Haritası”, Dünya Gazetesi.

Uzun, A.K.(Sonbahar 2006), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim”, İç Denetim, Sayı:16, pp. 44-45.

## Ekler

Tablo-6: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Tarihsel Olaylar

Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün Tarihsel Gelişimi	
1995	Ali Kâmil Uzun liderliğinde 19 Eylül 1995 yılında kuruldu
1996	Uluslararası bir statü kazanıldı. European Confederation of Institutes of Internal Auditors (ECIIA)'a üye olundu.
1997	İlk iç denetim kongresi "Yönetimin Geliştirilmesinde İç Denetim" başlığı altında yapıldı.
1998	Kabine kararı ile Türk İç Denetim Enstitüsü oldu. Uluslararası İç Denetim Standartları/Kırmızı Kitap Türkçe'ye çevrildi.
1999	Temmuz ayında www.tide.org.tr adı altında yeni bir platform oluşturuldu. IIA üyelik rekabetinde Türkiye'yi onurlandırarak 1. seçti.
2000	Avrupa' 2000 Avrupa İç Denetim Konferansı organize edildi. Mayıs ayında ilk 'CIA' sertifikasyon sınavları organize edildi.
2001	Eylül ayında "İç Denetim Dergisi", İç Denetim Mesleğinin sesi olarak yayına girdi.
2002	IIA için bir merkez ofis kuruldu. 6. ulusal İç Denetim Konferansı 30 ve 31 Mayıs tarihlerinde "Kurumsal Yönetişim ve İç Denetim" teması altında yapıldı.
2003	IIA 2002-2003 Yayın Yarışmasında haber bülteni kategorisinde Türkiye'ye onur derecesi verdi.
2004	Türkiye İç Denetim Enstitüsü İstanbul'da 28 ülkenin katılımı ile gerçekleştirilen Avrupa İç Denetim Kongresine ev sahipliği yaptı.
2005	Mayıs ayında CIA sınavı Türkçeye çevrildi. Türkiye İç Denetim Enstitüsü "Ulusal Statü" kazandı. 9 Eylül'de Ulusal İç Denetim Konferansında Türkiye'de İç Denetimin Yol Haritası teması işlendi
2007	IIA, tüm iç denetçileri temsil eden organizasyon, Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün iç denetim mesleğine yaptıkları yenilikçi katkılardan ötürü takdir etti.
2008	CIA sınavları bilgisayar destekli yapılmaya başlandı ve ilk denetim kulübü Marmara Üniversitesi'nde kuruldu.
2009	CCSA, CFSA, CGAP sınavları bilgisayar destekli yapılmaya başlandı.
2010	İlk akademik forum Marmara Üniversitesi'nde düzenlendi. TİDE yayıncılık sertifikası alarak mesleki yayıncılık faaliyetlerine başladı. TİDE yayınlarının ilk kitabı yayımlandı. TİDE akademi kuruldu.
2011	İç Denetim alanında farkındalık yaratan kişi ve kurumlara TİDE tarafından "İç Denetim Farkındalık Ödülleri" verilmeye başlandı.
2012	TİDE yayını ilk İç Denetim kitabı yayımlandı. TİDE Kurumsal Tarih kitabı yayımlandı.
2013	TİDE Gelecek Okulu-TİDE GO programı hazırlandı.
2014	Türkiye İç Denetim Enstitüsü Müzesi, TİDE resmi internet sayfasında sanal müze olarak izlemeye açıldı. TİDE Gelecek Okulu etkinlikleri başladı. TİDE, IIA tarafından ilk defa verilmeye başlanan Farkındalık Özel Ödülü ile ödüllendirildi. TİDE Akademik İlişkiler Komitesi faaliyetleri IIA tarafından tüm dünya ülkelerine örnek gösterildi. Ali Kamil Uzun Yaşam Boyu Meslek Üstün Hizmet Ödülü verilmeye başlandı. TBMM'de Kamu İç Denetim Konferansı düzenlendi.
2015	TİDE Gelecek Okulu etkinliklerinden ilk Gelecek Zirvesi gerçekleştirildi. IIA tarafından ikinci kez Farkındalık Özel Ödülü ile ödüllendirildi. Mayıs ayının ikinci haftası Ulusal Farkındalık Haftası olarak kabul edildi ve kutlanmaya başladı. ECIIA tarafından Enstitümüze Onur Ödülü(ECIIA Award of Honor) verildi. Türkiye İç Denetim Kongresi uluslararası olarak yapılmaya başlandı. İlk Uluslararası Türkiye İç Denetim Kongresi gerçekleştirildi.
2016	İlk Uluslararası Akademik Forum Boğaziçi Üniversitesi'nde gerçekleştirildi. TİDE, IIA tarafından üçüncü kez Farkındalık Özel Ödülü ile ödüllendirildi. Küresel temel mesleki yayınlar olan; Sawyer's İç Denetçiler için Rehber, COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve ve GLEIM CIA Online Türkçe olarak yayımlandı. Marmara Üniversitesi ile imzalanan protokol ile ilk defa lisans düzeyinde TİDE tarafından tasarlanan TİDE İç Denetim Seminerleri akademik eğitim programının 2016-2017 Eğitim-Öğretim döneminde başlatılması uygun görüldü. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetimi Yüksek Lisans Programı IIA-Internal Audit Education Partnership(IAEP) Programına Türkiye'den kabul edilen ilk akademik eğitim programı oldu. TİDE, Bağımsız bir kuruluşa yaptırdığı Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi sonucu ilk Kurumsal Yönetim Notunu açıkladı. TURCOMONEY Dergisi tarafından TİDE'ye "Türkiye'ye Değer Katanlar Ödülü" verildi.
2017	Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği tarafından Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi yaptıran STK'ları arasında en yüksek nota sahip sivil toplum kuruluşu olarak TİDE Kurumsal Yönetim Ödülü'ne layık görüldü.

(Kaynak: www.tide.org.tr)