

## YÖNETİM ARACI OLARAK İÇ DENETLEME

E. H. WOOLF\*

Çeviren:

Öğr. Gr. Dr. Tuğrul DİRİMTEKİN

İşletmelerin büyüklüğü, bir çok işletmede, yönetim orununa doğrudan doğruya denetim olanağı vermemektedir. Böylece, yönetim orunu ile alt orunlar arasında devamlı bir boşluk oluşmaktadır. Yönetim orunu ile işgören arasındaki bu geniş boşluk yüzünden, işgörenin durumunu değerlemek zor olmakta ve bu değerlendirme için ilmi araştırmalar yapılamamaktadır. Günümüzde yönetim ile işgörenler arasında yeterli haberleşme (iletişim) kurulamadığından, yeni denetim araçlarına gereksinme duyulması, giderek önem kazanmaya başlamıştır. Aradaki bu boşluk nedeniyle de anlaşamamazlık, hatalı yorumlar, gecikmeler, hatalı değerlemeler v.b.g. arzu edilmeyen işlemler doğmaktadır.

Bu nedenle yönetim; uygulamak istediği politikanın ve düzenlemelerin doğru yolda olup olmadığını, bilmeli ve güvenmelidir. İç denetleme bölümü; yönetim ile alt orunlar arasında bir köprü oluşturarak, muhasebe ve diğer faaliyetler üzerindeki, serbest kontrolü ile yöneticilere bilgi vermelidir.

Denetçi, muhasebeyi ilgilendiren tüm işlemlerin muhasebe defterlerine belgeler yardımıyla kayıtları kayıtlı olmadığı hak-

---

(x) INTERNAL AUDİTING, «Internal Auditing As An Aid to Management» HFL LTD, London 1972 S. 176-185.

kında, iç kontrol (internal control) ilkelerine de bağlı kalarak ve yönetime bilgi verecek biçimde görev yapmalıdır.

## SAVURGANLIĞIN DENETİMİ

Bir çok iç denetçi, işgörenlere zimmetli olarak teslim edilen alet araç ve gereçlerin onlar tarafından kendi malları gibi kullanılmadığını görmektedirler. Dikkatsizlik nedeniyle aşırı ölçüde kırpıntı ve artıklara yol açan, artık maddeleri depoya geri göndermeyen, iş yerinin araç ve gereçlerini emanet olarak alan, büro malzemelerini yersiz ve aşırı kullanan, telefon giderlerini aşırı artıran; gider makbuzlarını yüklü gösteren; satınalma servisinde çalışan ihmalkâr ve dikkatsiz işgörenler; üretim saatini ve üretim hakkındaki bilgileri hatalı kayıtlayan gözlemciler; satınalmayı en uygun fiatla yapmayan görevli; müşteriye hatalı fiat veren satış memuru; üstlendiği görevin kontrolünü gerektiği gibi yapmayan teknik eleman; depodaki malzemenin korunması için yeterli güvenlik önlemini almayan depo memuru; malları teslim alan görevlinin sipariş edilenlere uygunluğundan emin olmak için gerekli karşılaştırmayı yapmayan; müstakil olarak malzemeleri depoya teslim etmeden elinde tutmak isteyen vb, verilen örnekler bu konudaki sınırsız işlemlerden sadece birkaçıdır. Her işgörenin işletmenin kârlılığına bir etkisi vardır ve eğer işgören normal bir davranış içinde ise, bu davranışı kârlılık üzerinde olumlu bir etki yapacaktır. Pek doğaldır ki; genel olarak gereksiz ve aşırı kullanma işlemlerinin hileden daha masraflı olduğu kabul edilir. Ancak bu gibi aşırı kullanma işlemleri gözönüne alınmamakta, yeterli olmayan kontrol sonucunda gözlenebilmektedir.

Şu da unutulmamalıdır ki, hile genellikle belirli işlemlerde yapılmaktadır. Fakat boşa harcama sürekli ve geniş işlemleri kapsar. Muhtemelen boşa harcama o andaki organizasyon sisteminin içerisindeki bazı bozukluklardan ileri gelmektedir. New York'ta yapılan Uluslararası Muhasebe Kongresinde Mr. Ian T. Morrow şöyle demektedir; «Büyük ölçüde gizli maliyetlerden bir tanesi üretim araçlarının noksan kapasite ile kullanılması altında gizlidir». Bu noksan kapasitede kullanma üst kademe yöneticilerinin sık sık üzerinde durdukları bir tür israftır, ki bu diğer bölümlerde yapılacak olan tasarrufla kısmen olsun ortadan kaldırılabılır.

Muhasebecilerin uyguladıkları yöntem ve ilkelerdeki olumlu davranışlar ve iç denetçilerin sıkı kontrol işlemleri, boşa harcamayı önleyici ve harcamamayı özendirici nitelikte olan çabalardır.

Bir çok hile işlemi kolayca ortaya çıkarılabilir; bazı hallerde de hile işlemi ne kadar karmaşık olursa olsun kontrol ilkeleri uygulanmadan da bulunabilir. Aksine, eğer büyük miktarda kayıp ve israf, kontrolsuzluktan ileri gelmişse bu durum, büyük tartışmalara yol açacaktır. Sonuç olarak, israfın kontrolü, (aynı kontrol sisteminden yararlanıldığında) normal olmayanı ortaya çıkarmak üzerinde toplanır. Bu sonuca ulaşmak için, önlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- (1) Boşa harcamadan doğan zarar muhasebe ve maliyet raporlarında ayrı gösterilmeli ve normal işlemler içinde kaybolmamalıdır.
- (2) Performans standartları aracılığı ile normal kayıpları saptayarak, ortaya çıkan fazla zarar bulunmalıdır.

#### **KULLANILAN TEKNİKLER**

Denetime başlangıç noktası olarak öncelikle finansal alan alınır. Aşağıdaki teknikleri kullanarak bu alandan, diğer faaliyet alanları içine girebilmek mümkündür.

- a) Normal denetim süreci içinde etraftaki çeşitli olaylar gözlenebilir;
- b) Denetçi, iç kontrol sisteminden yararlanarak aktif servisleri inceleme olanağı bulur. Aktif bir servisi herhangi bir şekilde daha derinlemesine inceleme fırsatı elde edildiğinde, denetime dahil edilmeme durumu olan hususlar iç kontrol ilkeleriyle ortaya çıkarılabilir ki, buda yönetim için beklenmeyen bir durum olabilir.
- c) Faaliyet sonuçları üzerindeki kıyaslama işlemleri; örneğin; maliyet raporu, hasılat vbg. değişik zaman dilimlerinde ve değişik faaliyet noktalarında sürdürülmelidir.
- d) Sözleşmelerin incelenme olanağı yaratılır.

Önemli olan şudur ki, soruşturma yapmak iç denetçi için normal görev dışında ek bir iştir. Sözü geçen sistem özellikle iç kont-

rol sistemi olmakta, denetçi topladığı bilgileri tekrar değerlendirmekte ancak yönetimin etkinliğine girmemektedir.

Bazen, muhasebe dışı işlemler veya işletme fonksiyonlarının faaliyeti hakkında uygulanan yöntem, kontrol ve faaliyet sonuçlarının analizi ile sınırlandırılabilir. Kapsam itibariyle bu tür araştırmalar özellikle tedarik, taşıma, reklâm gibi fonksiyonların incelenmesi bakımından yararlıdır.

Bu konuların incelenmesinde iç denetim tekniklerinden yararlanılır. Ayrıca, işletme müşavirlerinin de bulgularından yararlanmak yerinde olur. İç denetim ekibi olağan denetim görevini icra edecekse, bu ekipte görevli elemanlar ya profesyonel muhasebe bürolarında eğitilmiştir veya geniş ölçüde örgütlerin muhasebe usulleri hakkında bilgi sahibidirler. Ayrıca görevin güçlüğü muhasebe dışı bir konuya girmiş olmaktadır. Bu giriş hem denetim görevleri yönünden, hem de denetim raporunun sunulacağı kişiler bakımından güven eksikliğini doğurmuş olabilir. Bu durumlarda iç denetimde özel sorgulama yöntemi konusundaki bilginin denetçiye verilmesi kaçınılmaz bir zorunluluk haline gelmiştir. Eğer, bilgi vermek olanaksız ise veya arzu edilmiyorsa yine görev denetçiye düşmekte o da kendi bilgi sınırları içinde çalışmalarını ilgililere sunmak durumundadır. Bu çalışmalarda sunulacak olan bilgiler; daha çok stokların durumu, yüksek kapasite ile çalışmayan veya modası geçmiş makinalar, vbg. üzerinde olabilir.

### **ARAÇLARA ÖRNEKLER**

Buraya kadar tanımlamaya çalıştığımız iç denetleme bölümünün yönetimde nasıl bir araç olacağına ilişkin bazı örnekler aşağıda verilmiştir.

### **FİNANSAL TABLOLARIN DOĞRULUĞU**

Modern yönetim, yerinde karar verebilmek için finansal tablolardan büyük ölçüde yararlanmaktadır. İç denetçi de hazırlanan tabloları esas alarak rapor düzenlemektedir.

1) Standart maliyetin uygulandığı yerde standartlar zamanında sıhhatli olarak saptanmalıdır. Denetim; işletme kapasitesiyle ilgili olan satış tahminlerini, geçmiş gözönüne alınarak gider bütçelerinin gelecekteki koşullara göre düzenlenmesini, maliyet masraflarının dağıtımını yöntemi vbg. konuları da içermelidir

2) Saptanan standartlardan doğan sapmaların, neden meydana geldiği hakkında verilen açıklamanın doğrulanması işlemi (Bu işlem muhasebe elemanlarınca üstlenilmediği zaman.) sırasında sapma nedenleri araştırılırken tesisat bozuklukları, bozuk malzeme, malzemenin aşırı kullanımı, madde ve malzeme stoklarının durumu, üretime gönderilme zamanı, faaliyet düzeyinin yükselmesi veya düşmesi ile genel üretim giderlerinin dağıtımı, gözönüne alınmalıdır. Ayrıca standartlar belirlenirken teknik kişilerle, muhasebe elemanlarının işbirliği yapmaları sağlanmalıdır.

3) Finansal durumun saptanmasında yararlandığımız ilk kayıt belgeleri defterlere yeterli ve doğru olarak geçirilmelidir. Bu doğruluk, belgeler içinden alınan örneklerin defterlerle karşılaştırmasının yapılması ile, kısmen sağlanabilir.

Ayrıca, iç denetçi maliyetlerdeki değişmelerin nedenini sık sık araştırmalıdır.

## **DEPOLAR**

Stokların denetimi, iç denetçinin kontrolü altında yapılmalıdır. Kayıtlarla fiili durumun kıyaslaması yanında depodaki; kıymetten düşmüş (paslanma ve fire gibi olaylar sonucu) yeterinden fazla bulunan, modası geçmiş, satış yeteneği az, stoklar üzerinde incelemeler yapılmalıdır. Yapılan bu inceleme sonucu listeler halinde saptanan bu tip stoklar, teknik bir konu olduğundan, yetkili kişiye sorularak bu stokların ne yapılacağı hakkında onların fikirlerini almak gereklidir.

Yetkili olmayan işgörenler tarafından yapılan depo girişleri ve özellikle depo memurunun normal çalışma saatleri dışında depoya ilgilenmesi denetim ilkeleri ile bağdaşmaz.

Denetim sırasında depolamanın genel şartlarının aşağıdaki gibi yerine getirilip getirilmediğinin de kontrolü gerekir:

- 1) Deponun temizlik veya genel bakım durumu,
- 2) Kıymetten düşmeyi önlemek için gerekli ısıнын sağlanması,
- 3) Yangına karşı gerekli önlemin alınıp alınmadığı, yağların, akaryakıtın ve kolay tutuşur maddelerin ayrı yerde olup olmadığının saptanması,

- 4) Depoların, kullanımı çok olan malzemelere ve kullanımı az olan malzemelere göre düzenlenmesi.

İncelemeler, bazen fiyat değişimleri yönünden büyük miktarda yapılan stokçuluğun sorun yarattığını ve iyi bir satınalma politikası uygulanmadığından dolayı sermayenin gereksiz yere stoklara bağlandığını da ortaya çıkarmıştır. Belirli zamanlarda stoklar üzerinde yapılan çalışma sonucu dönem içindeki stokların devir süratinin ilginç sonuçlar verdiği de görülmektedir.

### **SATINALMA YÖNTEMLERİ**

İyi bir satınalma politikasının uygulanmayışı işletmelere büyük miktarlarda para kaybettirir. Bu yüzden satınalma işleminde aşağıdaki yöntemler, yönetim için yararlı olacaktır.

- 1) Sipariş emrine göre sipariş verilmeden piyasa fiyat durumu öğrenilmelidir. Örneğin; değişik satıcı firmalardan teminat olarak yazılı teklifler edinmeli ve mallar en ekonomik miktar ve fiatta satın alınmalıdır.
- 2) Sipariş emrinin bir nüshası ile, gelen faturalı mallar fiyat, kalite ve miktar yönünden tekrar kontrol edilmelidir.
- 3) Satınalma kayıtları bilginin kaynağını teşkil edeceği gibi, satınalma düzeyinde herhangi bir satıcının kayıtlarında açıkça görülecektir.
- 4) Siparişler minimum düzeyde bile olsa, siparişler için yetkinin kime ait olduğu bilinmelidir.

### **VARLIKLARIN KORUNMASI**

Yönetimin en önemli görevlerinden biri de işletmenin varlıklarının korunmasıdır. Varsayalım ki, yetersiz emniyet önlemi yüzünden işletmede ufak bir hırsızlık vuku buldu, yönetim olayı küçümsememeli, üzerinde önemle durmalı ve gerekli güvenlik önlemini derhal alarak bu tür olayların yinelenmemesi için çaba harcamalıdır. İç denetim raporlarında, varlıkların korunması ile ilgili olan bilgiler yeterince bulunmaktadır. Ne zaman bu bilgilere ihtiyaç duyulursa iç denetimle görevli bulunanlar hemen gereken bilgileri verebilirler.

## **İŞGÖREN İLİŞKİLERİ**

Denetim sırasında, daha çok bordroların yardımı ile işgören değişim çabukluğunun yüksek olduğu bir bölümle diğer bölümler arasındaki kıyaslama işlemine yer verilir. İşgörenin devamlı olarak değişmesi herhangi bir işletmeyi ve yönetimi fevkalâde ilgilendiren bir konu olmaktan daha çok bu değişimin nedenlerinin araştırılması ve çareler bulunması gerekli olmalıdır. İç denetim raporlarında bu konunun eleştirilmesi gerekir ve rapor; Örneğin fazla çalışmanın temel nedenlerinin neler olduğu, gelecekte bunun etkilerin ne olacağı, nasıl önlenebileceği gibi konuları kapsayarak yönetime yol gösterici olmalıdır.

## **MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ**

Uygun bir satıcı - müşteri ilişkisi bütün işletmeler için çok önemlidir. Denetim ilkelerine uymayan bazı pazarlama veya satış işlemleri müşteri ilişkilerini etkileyebilir. Örneğin; fatura kopyelerinin incelenmesi sırasında düzeltilmiş, üzerinde tahrifat yapılmış, büyük miktarda faturaya rastlanabilir. Müşterilerin ileride zarar görmemeleri ve mağdur duruma düşmemeleri için denetim raporunda istatistiki rakamlar verecek biçimde toplam faturalar üzerinde hata oranının ne olduğunun analizi yapılmalıdır.

## **İŞGÖRME STANDARTLARININ KORUNMASI - DEVAM ETTİRİLMESİ**

İç denetçinin, bir işletme içindeki değişik bölümlerde aynı tür işin kayıtlara nasıl geçirildiğini inceleme olanağı vardır. İş görmenin etkili olmasında genel standartlar ancak iç denetçinin düzenlediği ilişki kurallarının uygulanması ile kurulabilir.

## **İŞ YÜKÜNÜN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ**

Belirli bir bölüme ödenen ücrete karşılık alınan verimin diğer bir bölümden alınan verimle kıyaslaması oldukça zordur. Yönetici ve işgörenin sayısal olarak doğrudan karşılaştırılması çoğu kez yanlış eğilimlere neden olabilir. Durumun incelenmesinden önce, işgörenlerin yaş, cinsiyet teknoloji kullanımı ve işletme örgütünün iş dağılımının bilinmesi gerekir. İç denetim bölümü elemanları her zaman bu araştırmalarla görevlendirilemezler. Çünkü, de-

gişik bölümlerin iş yükleri hakkında bilgileri olduğundan işyükünü çeken yetenekli elemanları da tanımaktadırlar.

Bu tür gözlemler, yönetime yol göstererek personelin çalışmalarına göre yerinde tahsis ve dağıtımını sağlar. Ayrıca örgütün daha iyi düzenlenmesine ve yerine göre mekanik gücün kullanılmasına da yardımcı olmaktadır.

## **TERFİ İÇİN SEÇİM**

Büyümekte olan bir işletmede yönetim terfi için devamlı olarak işgörenin yeteneğini gözönüne almalıdır. Büyük işletmelerde tehlike şudur ki bazı yetenekli işgören belirli yerde bağlanıp kalır ve sonuç olarak kendilerini gösteremedikleri için lâıyk oldukları düzeye terfi fırsatı elde edemezler. Bazen yetenekli işgörene gereksinme duyulduğu halde bazı üstlerin kaprisleri yüzünden işgörenin terfi olanağı da engellenebilmektedir. Bazı hallerde de üstler, yerinde olan bazı terfi taleplerini üst yönetime iletmeyi veya talebin onayını reddedebilirler. Sonuç olarak ta talep sahibi hüsrana uğrar ve çalışma etkinliği azalır. İç denetçi üstler ve işgören arasındaki bu gibi durumları gözönüne alarak raporunda, terfi edebilecek olan yetenekli işgörenler lehindeki gerekli bilgiyi yansıtmalıdır. Terfi etmeye lâıyk görülen adaylar arasında tercih için bilgi edinilmek istenirse, iç denetim servisi amiri bu adayların görevleri ve kişilikleri hakkındaki bütün ön verileri sağlayabilir.

## **HABERLEŞME (bilgi) KANALININ ETKİNLİĞİ**

İç denetçi haberleşmede görülen kusurlu tarafları saptayarak bunların düzeltilmesinde yardımcı olmalıdır. Bazen haberleşme kanalının bozukluğundan işletmede mevcut belirli bir politika hakkında bilgi sahibi olunmayabilir. Bundan dolayı yöneticiler kesinlikle bilgi ve talimatlar hakkında aydınlatılmalıdır.

## **VERGİLENDİRME**

Bir çok gider işlemlerinin, gelirin düşürülmesi amacıyla, fazla gösterilmesi, vergi matrahı hesaplamalarında vergi kanunlarına uygun olmayan bir amacı yaratır.

Büyük işletmelerde, vergi işlerine bakacak bir eleman istihdam edilirse; gerekli olan bilgiler servislerden tam ve doğru ola-



rak alınabilecek, böylece, eğer varsa kabul edilmeyen kalemlerin farkına kaynağında varılacak ve gerekli önlemler alınarak vergilendirme amacına ulaşacaktır. Vergilendirme işleri ile ilgili memurun istihdam edilmediği takdirde bu görevi iç denetçi yüklenmeli ve denetim görevi sırasında rastlandığı kanunca kabul edilmeyen işlemleri liste halinde vergi hesaplarını yapan servise bildirmelidir.

## **İÇ DENETÇİNİN ARABULUCULUK GÖREVİ**

Eğer iç denetçi, işgörenlerce hoş karşılanmayan bir olaydan haberdarsa, bunu açıklığa kavuşturacak olan bilgileri vererek bu işlemin doğruluğunu anlatmalıdır. Büyük işletmelerin çoğundaki zayıflık, yönetim orununun kararlarının alt basamaklar tarafından anlaşılabilmesidir. İç denetçi işletmenin politikasının sapmaması için elindeki bütün olanakları yerinde kullanmalıdır.

## **GENEL OLARAK**

İç denetçi yönetime çeşitli yollarla yarar sağlar, doğal olarak bu yollar için bir çok örnekler verilebilir. Özet olarak, işletme hakkındaki genel eleştirilerini yönetime ulaştırarak, işletmenin varlıklarının, işletmenin kârlılığının ve işletmenin çevredeki durumunun korunması için çaba harcar.

## **İÇ DENETÇİNİN DAYANAĞI**

İç denetleme bölümünün işletme içinde fonksiyonunun ne olduğunun etraflıca işgörenlerce anlaşılabilmesi için girişimlerde bulunmak yönetimin sorumluluğudur. Bundan başka, iç denetleme bölümünün başarısının işgörenlerin işbirliğine bağlı olduğu açıkça ortaya konulmalıdır.

Eğer iç denetçinin çalışması, muhasebe ve finansal fonksiyonlarla sınırlanırsa, diğer bölümler durumun bağımsız analizi ve değerlendirilmesi sonucu elde olunan bilgileri temin edemeyecekler ve hatta bu işlemleri kendi servis elemanlarına yaptırmak zorunluluğunu duyacaklardır. Genellikle sistemli bir inceleme işlemi muhasebe kayıtlarını ayrıntılı olarak gözden geçirmekle başlar ve dolayısıyla iç denetlemenin sahasına doğal olarak girilmiş olur. Bundan başka, iç denetçinin özel ihtisası dolayısıyla işletmenin durumu açık ve toplu olarak özetlenebilir.

Şu unutulmamalıdır ki, genel olarak, iç denetçi raporunda kullanmak için fazlası ile bilgi toplar ve bunları saklar ki, yönetime gerekli olan ek raporlara ihtiyaç duyarsa bu fazla bilgiler bu raporlara temel teşkil eder.

Her ne kadar iç denetçi, yönetim üst orununa rapor vermekte ise de, alt orunlardaki müdürlere, bölümlere hizmet etmek için her zaman hazır olmalıdır.

İç denetçinin en son fonksiyonu ise, yönetime yardımcı olup, mümkün olduğu kadar işletme faaliyetinin objektif sınırlar içinde sürdürülmesini sağlamaktır. Bu amaca da ulaşabilmek için Rudyard Kipling'in (x) aşağıdaki belirli sorularından yola çıkmalıdır:

'Elimde altı dürüst adamım var

(Ne biliyorsam onlardan öğrendim),

Adları şöyle; Ne, Niçin, Ne zaman, Nasıl, Nerede ve Kim?

Kuşkusuz, iç denetçi bu yolla bütün öğrenmek istediği sorulara yanıt bulabilecektir .

---

(x) The Elephant's Child.