



DENETİMDE “BAĞIMSIZLIK” KAVRAMI

Hasan ERKEN, CISA
İç Denetçi
Hazine Müsteşarlığı

ÖZET: Denetçi bağımsızlığı kavramı uzun yıllardan bu yana tartışılan bir kavram olmakla birlikte üzerinde uzlaşılmış bir tanım bulunmamaktadır. Bu makalede öncelikle denetimde “bağımsızlık” ile ilgili çeşitli tanımlar irdelenmiş ve sadeleştirilmiş bir tanımın ortaya konmasına çalışılmıştır. Ortaya konan bu tanım üzerinden gidilerek programlama, inceleme ve raporlama seviyelerinde bağımsızlığa ilişkin hususlar ele alınmıştır. Son olarak denetimde “bağımsızlığın” ne olmadığına ilişkin hususlar vurgu yapılarak, bu kavramla ilgili yanlış değerlendirmelere dikkat çekilmek istenmiştir. Bağımsızlığa ilişkin yapılan değerlendirmelerde mümkün olduğunca iç denetime özgü hususlara değinilmeye çalışılmıştır.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Programlama bağımsızlığı, inceleme bağımsızlığı, raporlama bağımsızlığı, etik kurallar

GİRİŞ

Denetimde “bağımsızlık” kavramının ilk olarak ortaya çıkışı mali tabloların denetimlerine dayanmaktadır. 19 uncu yüzyıldan itibaren Endüstri Devriminin yaygınlaşmasıyla birlikte, özellikle Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki şirketler, hissedarlarının ve kreditorlerinin güvenini kazanmak amacıyla mali tablolarını şirket dışındaki kişilere denetletmeye başlamışlardır. 1929 yılında yaşanan Büyük Buhran sonrasında ise şirketlerin dışarıdan denetiminin önemi daha bir artmış ve bu doğrultuda ABD’de 1933 ve 1934 yıllarında sermaye piyasasını düzenlemek amacıyla yayımlanan iki kanun ile denetime bağımsız olma şartı getirilmiştir. Zaman içerisinde, *bağımsızlık* mali tablo denetimleri denildiğinde akla ilk gelen kavram haline gelmiş ve bu denetimler “bağımsız denetim” olarak da adlandırılmaya başlanmıştır.

Mali tabloların şirket dışındaki kişiler tarafından denetlenmesiyle birlikte ortaya çıkan ve zaman içerisinde dış denetimin olmazsa olmaz haline gelen bağımsızlık kavramının, iç denetim açısından önem kazanması klasik iç denetimden modern iç denetime geçiş ile birlikte olmuştur. İç denetimin, muhasebe birimi içerisinde evrakların doğruluğunu kontrol etme faaliyetinden (klasik iç denetim) çıkarak tüm kuruma yönelik iç kontrol sistemlerine yönelik genel bir değerlendirme faaliyeti (modern iç denetim) halini almasıyla birlikte kaçınılmaz olarak iç denetimin ve iç denetçilerin bağımsızlığı gündeme gelmiştir. 1950'lilerden bu yana İç Denetim Enstitüsü tarafından yayımlanan sorumluluk bildirimleri ve mesleki uygulama standartları içerisinde bağımsızlığa ilişkin hükümlerin yer aldığı görülmektedir.

Denetçi bağımsızlığını kamu kesimi açısından ele aldığımızda ise ABD Sayıştay tarafından yayımlanan GAO-02-388G numaralı denetim standardı (*Government Auditing Standards Amendment No.3 Independence*), söz konusu kavramı kamu denetim birimleri ve denetçileri açısından ayrıntılı bir şekilde düzenlemesi nedeniyle ön plana çıkmaktadır. Ayrıca bağımsızlık kavramı, Birleşik Krallık Hazinesi tarafından yayımlanan 2 numaralı Kamu İç Denetim Standardında iç denetime özgü olarak ele alınmıştır. Ülkemizde ise kamu denetim elemanları tarafından oldukça sık dile getirilen bir konu olan denetçi bağımsızlığı kavramına ilk olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve alt düzenlemelerinde açıkça yer verilmiştir. Bu mevzuatta iç denetçiler için öngörülen hükümler dışında, diğer denetim birimlerine ilişkin mevzuatlarda denetim elemanlarının bağımsızlığına yönelik açık bir hükmün bulunmadığı görülmüştür.¹

1 Bu makalede denetçi bağımsızlığı kamu kesimi açısından ele alınırken kapsam dar tutulmuş ve kamu denetim elemanlarına yönelik düzenlemeler esas alınmıştır. Bu nedenle, şirketlerin dış denetimlerinin gerçekleştiren denetim firmalarının bağımsızlığının sağlanmasına ve korunmasına yönelik gerek ulusal (SPK, BDDK veya TÜRMÖB gibi) gerekse uluslararası (IFAC ve FEE gibi) düzeydeki düzenlemelere yer verilmemiştir. Bağımsız denetim firmalarına yönelik denetçi bağımsızlığı kavramı için bakınız. http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik/suzay/suzay_d1e.pdf (erişildi. 5 Ağustos 2008)

Denetçi Bağımsızlığının Tanımlanması

Denetçi bağımsızlığı kavramı 1930'lu yıllardan bu yana gerek kamu kuruluşları gerekse meslek kuruluşları tarafından oldukça sık ele alınan bir konu olmasına rağmen üzerinde uzlaşılmış, genel kabul gören bir tanım bulunmadığı görülmektedir. Birbirinden farklı bu tanımlar² incelendiğinde; bağımsızlık kavramı açıklanırken aşağıdaki kavramların sıkça kullanıldığı görülmektedir:

- Yetkinlik (competence),
- Azami mesleki özen ve dikkat (due care),
- Objektiflik (objectivity)
- Tarafsızlık (impartiality)
- Doğruluk-dürüstlük (integrity)

Her biri denetim mesleğinin profesyonel bir şekilde sunulabilmesi için gerekli olan bir hususa vurgu yapan bu kavramlar arasında zaman içerisinde ciddi anlam kaymaları ortaya çıkmış ve bir birleri yerine kullanılmaya başlanmıştır. Özellikle objektiflik, tarafsızlık, doğruluk-dürüstlük, ile bağımsızlık kavramları arasında ciddi bir etkileşim olmuştur. Hatta objektiflik ile tarafsızlık; dürüstlük ile objektiflik kavramları birbirleri yerine kullanılır hale gelmiştir. Kavramlar arasındaki bu etkileşimden en çok bağımsızlık kavramı etkilenmiş ve zaman içerisinde aşırı bir anlam yüklemesi yapılarak neredeyse tüm kavramları içerecek şekilde kullanılmaya başlanmıştır.

Denetçiler tarafından *bağımsızlık* kimi zaman “zihinsel bir tutum” veya “denetçinin karakteri ile ilgili bir husus” olarak ele alınmakta; kimi zaman ise doğruluk, dürüstlük ve objektiflik gibi çeşitli anlamlara geldiği kabul edilmektedir.³ Bu bağlamda, Amerikan

2 Denetçi bağımsızlığı ile ilgili olarak yapılan çeşitli tanımlamalar için bakınız.

Beattie, Vivien, and Stella Fearnley. “Auditor independence and non-audit services: a literature review.” *The Institute of Chartered Accountants*. 2002. http://www1.icaew.co.uk/viewer/index.cfm?AUB=TB21_63270 (erişildi. 3 Eylül 2007).

Ramsey, Ian. “Independence of Australian Company Auditors.” *Centre for Corporate Law & Securities Regulation*. Ekim 2001. <http://ccslr.law.unimelb.edu.au/research-papers/audit-ind-report/part8.pdf> (erişildi 25 Ağustos 2007).

3 Reiter, Sara Ann ve Williams, Paul F. *The History and Rhetoric of Auditor Independence Concepts*. Manchester : s.n., 2000. Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference.



Mali Müşavirler Birliği (AICPA) ve İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) gibi çeşitli meslek kuruluşlarının, *denetçi bağımsızlığını* birden çok kavramı içerecek şekilde tanımladığı da görülmektedir.

Dış denetim açısından bağımsızlığı ele aldığımızda genelde zihinsel bağımsızlık (*independence of mind*) ve görünüşte bağımsızlık (*independence in appearance*) olmak üzere ikiye ayrıldığı görülmektedir. Zihinsel bağımsızlık; denetçinin doğru, dürüst ve objektif olarak, profesyonel şüphecilik içerisinde hareket etmesine olanak sağlayacak şekilde **her türlü etkiden uzak olarak görevini yerine getirebilecek zihinsel tutuma** sahip olmasını ifade etmektedir. Görünüşte bağımsızlık ise denetçinin, basiretli bir kişinin bilmesi halinde objektiflik, doğruluk ve dürüstlük ile profesyonel şüphecilikten **ödün verdiği kanısına neden olacak her türlü olayın dışında bulunması hali** olarak tanımlanmıştır. İç Denetçiler Enstitüsü tarafından ise bağımsızlık, **objektifliği veya objektiflik görünümünü tehlikeye sokan durumların dışında olma hali**⁴ olarak tanımlanmış ve objektifliği tehlikeye sokan her türlü durumun denetçi, görev, birim ve kurum seviyesinde çözümlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Bu tanımlardan yola çıkarak bağımsızlığın, yukarıda belirtilen temel ilkelere (Yetkinlik, azami mesleki özen ve dikkat, objektiflik, tarafsızlık ve doğruluk-dürüstlük) uygun hareket edebilmek için gerekli bir araç olduğu söylenebilir. Denetimde bağımsızlığın sağlanması halinde bu ilkelere uyum oldukça kolaylaşacağı gibi bağımsızlığın sağlanamaması halinde de bu ilkelerden ciddi tavizler verilmesi durumu ile karşılaşılacaktır.

Bağımsızlık kavramının ilk kez denetçilerin kurum dışından sözleşme yapılmak suretiyle görevlendirildiğini belirtmek ve kurum içerisindeki denetçilerden ayırmak amacıyla kullanıldığı⁵ düşünüldüğünde *bağımsızlığın* anlamının ne denli genişlediği daha iyi anlaşılmaktadır. Hatta ironik bir şekilde bu kavram kurum içerisindeki iç denetçiler açısından da çok

4 Bu tanımlama, “independence in fact” ve “independence in appearance” kavramlarının objektiflik kelimesine uyarlanmış halidir. Literatürde daha çok bağımsızlığı veya bağımsızlık görünümünü tehlikeye sokan durumlardan bahsedilmektedir.

5 Reiter, Sara Ann ve Williams, Paul F., a.g.e

önem kazarak mesleki standartlarından biri haline gelmiştir.

Bağımsızlık kelimesinin sürekli geniş anlamıyla ele alınmasının ortaya çıkardığı kavram karmaşasını çözmek amacıyla Elliott ve Jacobson tarafından yeni bir model geliştirilmiştir. Bu model de bağımsızlık kavramından tüm ahlaki unsurlar ayrılarak objektiflik ya da doğruluk ve dürüstlüğün dışında ayrı bir kavram olarak ele alınmak istenmiştir. Bu modelde bağımsızlık bir çıkar meselesi, objektiflik zihinsel ya da fikrinsel bir kalite durumu, doğruluk ve dürüstlük ise ahlaki bir kalite durumu olarak ele alınmıştır.⁶ Bu modelde bağımsızlık, genel eğilimden ayrılarak zihinsel bir tutum ya da tavır olarak kabul edilmemiştir. Burada bağımsızlık her ne kadar Elliott ve Jacobson tarafından çıkar meselesi olarak ele alınmışsa da kanımızca tarafsızlığın bir çıkar meselesi olarak ele alınması daha yerinde olacaktır. Bu doğrultuda, bağımsızlığın ise denetim biriminin faaliyetlerini dışarıdan herhangi bir müdahale olmaksızın oluşturabilme yetisi olarak ele alınmalıdır.

Denetim literatüründe; bağımsızlık kavramına aşırı anlam yüklenmesi nedeniyle denetim bağımsızlığını ele alırken söz konusu kavramı kelime anlamı açısından irdelemek faydalı olacaktır. Kelime anlamı olarak bağımsızlık, “bağımsız” olma durumunu ifade etmektedir. “Bağımsız” kelimesi ise **“davranışlarını, tutumunu, girişimlerini herhangi bir gücün etkisinde kalmadan düzenleyebilen, özgür, hür”** ve **“müstakil”** olmak üzere iki anlama gelmektedir. Her iki anlam da denetim / denetçi bağımsızlığı açısından iki önemli hususa işaret etmektedir.

1. Herhangi bir gücün etkisi – müdahalesi olmaması
2. Müstakil - ayrı olma

Ancak İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan bağımsızlık tanımlamasında gerek **“herhangi bir gücün etkisinde kalmama ve özgür olma”** gerekse **“müstakil olma”** hususu yer almamaktadır. Genel itibarıyla değerlendirdiğimizde Enstitünün yapmış olduğu tanım bağımsızlık kavramını tam olarak anlatmamaktadır.

6 Elliott, Robert K. ve Jacobson, Peter D. *SEC Independence Concepts* Nisan 1998, The CPA Journal.

Öte yandan bağımsızlık kavramı Enstitü'nün yayınlanmış olduğu denetim standartları içerisinde ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

Uluslararası Sayıştaylar Birliği tarafından yayımlanan Kamu Kesimi İç Kontrol Rehberinde bağımsızlık ile ilgili olarak yer alan **“verilen denetim yetkisi doğrultusunda, denetim biriminin ve/veya denetçilerin dışarıdan herhangi bir müdahale olmaksızın hareket edebilmeleri özgürlüğü”** şeklindeki bir tanımlama bağımsızlık kavramının kelime anlamı ile de paralel ve daha anlaşılır bir ifadedir.

Bu tanım aslında çok önemli bir kavram olan denetim yetkisine de vurgu yapmaktadır. Denetim yetkisi; özel şirketlerde çoğunlukla, dış denetim uygulamalarında görevlendirme mektubuyla (engagement letter, terms of reference), iç denetim uygulamalarında ise denetim yönergesiyle (audit charter) sağlanmaktadır. Kamuda ise denetim yetkisinin gerek iç denetim gerekse dış denetim birimlerine doğrudan kanun ve ilgili mevzuat ile sağlandığı görülmektedir.

Denetçi Bağımsızlığına Üç Seviyeli Yaklaşım

Yukarıda belirttiğimiz tanımlarda yer alan “dışarıdan herhangi bir müdahale olmaksızın hareket etme” hususu ise bizi Mautz ve Sharaf'ın “Denetimin Felsefesi” adlı kitaplarında ortaya koymuş oldukları ve literatürde sıkça karşımıza çıkan 3 temel unsura götürmektedir:

Programlama seviyesindeki / aşamasındaki bağımsızlık (Programming Independence)

1. İnceleme seviyesindeki / aşamasındaki bağımsızlık (Examining Independence)
2. Raporlama seviyesindeki / aşamasındaki bağımsızlık (Reporting Independence)

Mautz ve Sharaf'ın ortaya koymuş olduğu bu çerçevede, bağımsızlık kavramının sistematik bir şekilde anlaşılmasında oldukça yararlı olmaktadır. Bu üç temel unsur dışında iç denetim açısından önemli olan bir unsur da bütçe bağımsızlığıdır. Dış denetim uygulamalarından farklı olarak iç denetim birimleri kurum bünyesinde yer almaları nedeniyle bütçe açısından

“Kamu İç Denetim Standardında yer alan ‘iç denetim faaliyeti, denetim konu ve kapsamının belirlenmesi ... hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır.’ ifadesi denetimin programlanması aşamasındaki bağımsızlığa vurgu yapmaktadır.”

belli bir özerkliğe sahip olmaları gerekmektedir. Ancak bu konunun iç denetime ilişkin düzenlemelerde yeterince ele alındığını söylemek mümkün değildir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayınlanan Kamu İç Denetim Standartları'nda, her ne kadar açık bir şekilde belirtilmemiş olsa da, bu ayrıma paralel bir düzenleme yapılmıştır.

1110.G1 - İç denetim faaliyeti, denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır.

1. Programlama bağımsızlığı

Kamu İç Denetim Standardında yer alan *“iç denetim faaliyeti, denetim konu ve kapsamının belirlenmesi ... hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır.”* ifadesi denetimin programlanması aşamasındaki bağımsızlığa (programming independence) vurgu yapmaktadır.

Denetimin programlanması aşamasındaki bağımsızlığa ilişkin üç önemli gösterge bulunmaktadır. Bunlardan ilki ve en önemlisi, **yönetimin denetimin programlanması sürecine müdahalesinin bulunmamasıdır**. Bu konuyla ilgili olarak mevzuatımızda yer alan hükümlere baktığımızda öncelikle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64 ncü maddesi karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu madde de *“Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.”* hükmü yer almaktadır. Burada iki önemli husus bulunmaktadır: Birincisi, “üst yöneticilerin önerilerinin



dikkate alınması”, ikincisi ise “üst yönetici tarafından onaylanması”. Programlama bağımsızlığı açısından üst yöneticinin önerilerinin dikkate alınması bir tehlikeye teşkil etmemektedir. Hatta yalnızca üst yöneticinin değil diğer kıdemli yöneticilerinde önerilerinin dikkate alınması hazırlanacak olan denetim plan ve programların kalitesini arttıracak bir husustur. Böylelikle kurumun amaç ve hedeflerini, önceliklerini daha iyi anlamak mümkün olacaktır. Ancak üst yönetici tarafından onaylanması hususu dikkat edilmesi gereken bir konudur. Üst yöneticinin iç denetim birimi tarafından hazırlanan denetim plan ve programlarını onaylamamasının önemli bir gerekçeye dayanması gerekmektedir. Örneğin üst yönetici, denetçiler tarafından yüksek riskli olarak bulunan bir denetim konusu denetim programından çıkarılmasını istemesi halinde ve söz konu husus çıkarılmadan denetim programını onaylamaması halinde denetimin programlanması aşamasında bağımsızlığın ortadan kalktığını kabul etmek gerekecektir. Kanunda yer alan bu onaylama mekanizmasını, tamamlanmış bir işlemin yürürlüğe girmesini sağlayan bir aşama olarak ele almak yerinde olacaktır.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13 ncü maddesinde; “*Yönergede plan ve program harici iç denetçilere yaptırılacak danışmanlık ve benzeri görevlerin nitelik ve süreleri standartlara uygun olarak açıkça belirtilir.*” hükmü yer almaktadır. Söz konu maddede “iç denetçilere yaptırılacak olan danışmanlık ve benzeri görevler” den bahsedilmektedir. Öncelikle “yaptırılacak olan” ifadesi iç denetçilerin bağımsızlığı açısından tehlike arz etmektedir. Çünkü iç denetçilerin herhangi bir danışmanlık veya benzeri görev ile görevlendirilebilmeleri için öncelikle Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64 ncü maddesinde sayılan görevlerden biri olması gerekmektedir. Aksi halde Kanunun “*iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz.*” hükmüne aykırı bir işlem olacaktır. İkinci olarak bu görevlendirmenin iç denetçilerin yapmış oldukları güvence sağlama hizmetini olumsuz etkilememesi (iç denetim birimi tarafından söz konusu görevi yapabilecek yeterli kaynağın bulunması), son olarak da iç denetçilerin yapmış oldukları risk değerlendirmeleri açısından belli bir önem arz etmesi gerekmektedir. Yönetmelikte yer

“Kamu İç Denetim Standardında yer alan ‘iç denetim faaliyeti, denetim[in] ... yürütülmesi ... hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır.’ ifadesi denetimin inceleme aşamasındaki bağımsızlığına vurgu yapmaktadır.”

alan “iç denetçilere yaptırılacak olan” ifadesi yerine “iç denetçilerin yapacakları” ifadesinin kullanılması daha yerinde olurdu. Bu amaçla iç denetim birimi yönergelerinde program dışı denetimlerin mevcut iş yükünün belirli bir kısmı ile sınırlandırılması önem arz etmektedir. Ayrıca iç denetçilerin iç denetim faaliyeti ile ilgili olmadığını düşündükleri görevleri iade edebilmeleri gerekmektedir. Denetçiler açısından da program dışı denetimlerin yönetimin ihtiyaçları ve talepleri doğrultusunda geldiği de düşünülürse denetim faaliyetlerinin yürütülmesi denetimle ilgili olarak yönetimin desteğini güvence altına almakla birlikte aynı zamanda programlama bağımsızlığını ciddi bir şekilde zedelemektedir. Program dışı denetimlerde yaşanacak bir artış ile iç denetçilerin kendi denetim faaliyetlerini programlayamaz hale gelmeleri söz konusu olabilecektir.

Bu doğrultuda Courtemanche’nin “the management Proxy” (yönetimin vekili) olarak nitelendirdiği kavramın ele alınması da yerinde olacaktır. Daha çok denetim elemanlarından ziyade yöneticilerdeki denetimi yönetimin vekili gibi görme anlayışıyla denetim elemanlığı, yönetimin sıkıntı yaşadığı ve ciddi sorunların bulunduğu konularda, idareye vekâlet eden yardımcı bir birim olarak görülmektedir. Yönetim, yapması gereken işleri, denetim elemanları tarafından hazırlanan rapora dayandırmak suretiyle sorumluluklarını ya da ileride yaşayacağını düşündüğü sorunları azaltma çabası içerisinde. Yukarıdaki anlayışa paralel olarak müfettişlerin yazmış oldukları raporlar, mahkeme kararı gibi uygulanması gereken bir karar gibi görülmektedir. Böylelikle denetim birimine sürekli program dışı inceleme talepleri iletilmektedir. Denetimin yönetim süreçlerinin bir parçası haline gelmesi dışında programlama bağımsızlığı ciddi bir şekilde zedelenmekte-

dir. Öte yandan yönetimin kendisini denetime bağlaması gibi oldukça garip bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu anlayışa bağlı olarak ilerleyen dönemlerde denetim raporlarının uygulamaya konulmaması halinde, yöneticilerin sorumluluğu da ortaya çıkabilmektedir. Bu durum ise ister istemez yöneticiler üzerinde bir baskı unsuru olmaktadır.

Programlama bağımsızlığıyla ilgili ikinci husus ise denetim plan ve programlarının hazırlanırken uygulanacak yöntemlerin belirlenmesinde denetçilere müdahale edilmesi halidir. Örneğin risk analizleri yürütülürken belli birimlerde yapılmamasının istenmesi, taşra birimlerinden denetime başlanmasının istenmesi ya da risk analizleri yapılırken bazı risk kriterlerinin değiştirilmesinin istenmesi denetçilere müdahale edilmesi anlamına gelmektedir.

Son olarak, hazırlanmış bir denetim plan ve programının yönetim kademesinde tekrar bir değerlendirmeye tabi tutulması, yöneticiler tarafından denetim konularının tartışmaya açılması denetim bağımsızlığını zedeleyen bir husus olacaktır. Özellikle de bu tip tartışmalar sonrasında denetim programında yapılacak değişiklikler bağımsızlığın yanı sıra denetçi yetkinliğinin de tartışılmasına neden olacaktır. Denetçiler atandıktan sonra, denetim faaliyetlerinin programlanması konusunda denetçilere belli bir esnekliğin sağlanması gerekmektedir.

Programlama bağımsızlığı olmaması ve denetçilerin olay bazında görevlendirilmesi zaman içerisinde kurum çalışanları tarafından iç denetçilerin, üst yöneticinin çalışanların faaliyetlerini öğrenmek amacıyla ajan gibi bir bilgi sunduğu kanısına neden olabilecektir.⁷ Bu da denetim faaliyetlerinden istenilen sonucun alınmasını zorlaştıracaktır.

2. İnceleme bağımsızlığı

Kamu İç Denetim Standardında yer alan “iç denetim faaliyeti, denetim[in] ... yürütülmesi ... hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır.” ifadesi denetimin inceleme aşamasındaki bağımsızlığına (examining independence) vurgu yapmaktadır.

7 Pickett, Spencer K.H. *The Internal Auditing Handbook*. Hoboken, NJ : Wiley, 2003.

İç denetim faaliyetleri yürütülürken denetçilerin çalışmalarına gerek kurum içerisinde gerekse iç denetim birimi içerisinde sınırlama getirilmemesi gerekmektedir. Kurum içerisindeki çalışmalarla ilgili olarak denetçilerin denetim konusuna ilişkin tüm kayıt, varlık ve personele erişebilme yetkisinin bulunması gerekmektedir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 16 ncı maddesinde iç denetçilerin yetkileri sayılmıştır. İç denetçiler görevleriyle ilgili olarak denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dâhil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etme; denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım alma, yazılı ve sözlü bilgi isteme yetkisine sahiptirler. Denetçilerin bu yetkisi kapsamında istenilen bilgi ve belgelerin sunulmaması halinde Kurum çalışanlarına yönelik disiplin cezaları söz konusu olabilecektir. Denetçinin, denetim ile ilgili olarak gerektiğinde kurum dışındaki aktörlerden de bilgi ve belgeye erişilebilmelidir.⁸ Kurum dışından da bilgi talep edilmesi hali ortaya çıktığında bu yetkinin Kanun ile verilmesi denetçinin elini güçlendirecektir.

Bu kapsamda inceleme bağımsızlığını etkileyecek bir hususta denetim yürütülürken ilgili çalışanların aktif işbirliğinin sağlanamaması halinde ortaya çıkabilecektir. Denetimler yürütülürken denetlenen birim çalışanları ile uyumun sağlanması, çeşitli gerilim unsurlarından olabildiğince uzak durmak yerinde olacaktır. Aksi halde denetçinin bağımsızlığını gerek görünüşte gerekse gerçekte kaybettiği şüpheleri ortaya çıkabilecektir. Bu ise denetime farklı denetim elemanları ile devam edilmesi sonucuna neden olabilecektir. İç denetçi sayılarının oldukça sınırlı olduğu da düşünülürse bu durum denetim birimini sıkıntıya sokabilecektir.

İnceleme bağımsızlığı açısından üçüncü önemli bir unsur da denetim elemanının denetim yürütülürken belirlemiş olduğu risklere, bu risklere ilişkin testlere denetlenen birim tarafından müdahale edilmesi ve

8 Sutton, Andy. *Freedom to Care*. [Çevrimiçi] 2005. [Alıntı Tarihi: 27 Ağustos 2007.] <http://www.freedomtocare.org/internalaudit1.htm>.



bazı konuları denetim dışında tutmak istenmesi durumudur. Bu bağlamda elde edilen bulgulara ilişkin delillerin tartışılmaya açılması durumudur. Bu konuda yönetimin müdahale edebilmesi oldukça sınırlıdır. Ancak iç denetim birimi içerisinde denetimin yönetimi kapsamında ciddi müdahaleler olabilir. Denetiminin gözetiminden sorumlu denetçiler ya da birim başkanı tarafından müdahaleler yapılabilir. Burada denetim süreci içerisinde yapılabilecek müdahaleler denetim bağımsızlığını ihlal olarak değerlendirilmesi için denetçilerin görüşlerini açıkça yazılı olarak sunması ve ilgili denetim yöneticilerinin görüşlerini açık bir şekilde yazılı olarak iletmeleri gerekmektedir. Bir anlamda sorumluluğu üstlenmeleri gerekmektedir. Sorumluluğu üstlenmeleri halinde ise diğer denetçilerin bağımsızlıklarının zedelendiğini iddia etmeleri mümkün değildir. Çünkü inceleme bağımsızlığı denetim süreci içerisinde değerlendirilmelidir. Her bir denetçinin mutlak bağımsızlığından bahsedilmesi mümkün değildir.

İnceleme bağımsızlığıyla ilgili olarak da denetim elemanının bazı kişisel çıkarlarının bulunması nedeniyle denetim kapsamına sınırlama getirmesi ve bazı konuları, hususları denetim kapsamı dışında tutması durumu ele alınmalıdır. Bu durum özellikle bir yakınının denetlenen birimde çalışması, denetçinin önceki dönemde denetlenen birimde çalışmış olması, ya da ilerleyen dönemlerde denetlenen birimde çalışmak istemesi gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 12 nci maddesi ile üst yöneticiye, iç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için uygun ortamı sağlama ve bağımsızlıklarının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda gerekli tedbirleri alma görevi verilmiştir. Aynı yönetmelik ile iç denetçilere, verilen görevin bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde, durumu iç denetim birimine veya üst yöneticiye yazılı olarak bildirme sorumluluğu verilmiştir. Bu hükümlerin dışında Kamu İç Denetim Standartları doğrultusunda denetçilerin, daha önce fiilen sorumlu olduğu veya yönetici olarak görev yaptığı faaliyetlere ilişkin denetim görevi yapmamaları gerekmektedir. Denetim görevlendirmelerinde aynı alanda veya konuda uzun süreli denetim yapılmaması ve denetçilerin denetim

görevleri arasında zaman zaman rotasyon yapılması gerekmektedir. Uygulamada her bir denetim konusuna ilişkin denetçinin bağımsızlığını tehlikeye sokan bir durumun olmadığına ilişkin bir form doldurulması da yerinde olacaktır. Son olarak denetçinin denetim yapmış olduğu bir alanda belirli bir süre geçmeden yönetim görevi alamaması gibi bir denetim standardının konulması yararlı olabilecektir.

3. Raporlama bağımsızlığı

Kamu İç Denetim Standardında yer alan “iç denetim faaliyeti, denetim [sonuçlarının] ... raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır.” ifadesi denetimin raporlama aşamasındaki bağımsızlığına (reporting independence) vurgu yapmaktadır. Raporlama bağımsızlığına ilişkin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda şu hükümler yer almaktadır:

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.(5018-64.md. son fıkr)

Kamuda iç denetimin bağımsızlığı ile ilgili tartışmaları anlamak için öncelikle yönetimin nerede son bulunduğu sorusuna açıklık getirmek gerekmektedir. 5018 sayılı Kanunun 11 inci maddesinde; iç denetçilerin, üst yöneticinin hesap verme sorumluluğunun gereğini yerine getirebilmesi için üst yöneticiye sunulmuş bir araç olduğu ifade edilmiştir. Öte yandan iç denetimin kapsamında görevli oldukları kamu idareleri bulunmaktadır. Bu kamu idarelerinde üst yöneticiler de ister istemez o idarenin içinde yer almaktadırlar. Birçok işlemin ise bu üst yöneticiler tarafından onaylandığı da göz önünde bulundurulduğunda üst yöneticiler ile iç denetim birimi arasında bir dengenin gözetilmesi çok önemlidir.

Aslında bu dengeyi sağlama açısından özel sektör uygulamalarında denetim komitesi geliştirilmiştir. Özellikle idari görevi bulunmayan kıdemli yöneticilerden

oluşan ve genel müdür ve benzeri üst yöneticilere bağlı olarak çalışmayan bir komite oluşturulmakta ve denetim raporlarının bu komiteye sunulması öngörülmüştür. Mevcut iç denetim sistemimizde ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu benzer bir görevi ifa etmek üzere oluşturulmuştur. Hazırlanan raporlar üst yöneticiyle sunulmaktadır. Bu raporlar ile bu raporlara istinaden yapılan işlemlere ilişkin bilgiler iki ay içerisinde Kurula gönderilir. Böylelikle dışarıdan bir gözün raporlardan haberdar olması ve değerlendirebilmesine imkân tanınmaktadır. Öte yandan iç denetçiler ile üst yöneticiler arasındaki görüş ayrılıklarının giderilmesine bu kurulun yardımcı olmasının da öngörülmesi, iç denetçilerin bağımsızlığının sağlanmasında önemli bir araç olarak değerlendirilebilir. Ancak İç Denetim Koordinasyon Kurulundan tam olarak yararlanabilmek için üye olarak görevlendirilenlerin asli görevlerinin sona ermesi oldukça faydalı olacaktır. Diğer bir husus ise tüm bir sisteme ilişkin işlemlerin yedi üyeli bir kurul tarafından kapsamlı bir şekilde değerlendirilebilmesi oldukça zor gözükmektedir. Kurulun tam olarak denetim komitesinden beklenen faydaları sağlaması bu yapısı ile gerçekçi olamamaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay tarafından yayımlanan Kamu Denetim Standartlarının 3.16 numaralı bölümünde iç denetim birimlerinin örgütsel bağımsızlıkları (organizational independence) için gerekli kriterler **raporlama bağımsızlığı** ile yakından ilgilidir. Bu kriterler;

1. İç denetim birimi başkanının sorumluluğunun, ilgili kamu idaresinin başkanına veya başkan yardımcısına karşı olması gerekmektedir.
2. Denetim raporları ve sonuçları, ilgili kamu idaresinin başkan veya başkan yardımcısının yanı sıra kurumun yönetiminden sorumlu kişilere de gönderilmelidir.
3. Denetlenen birim yöneticileri ve çalışanlarından ayrı bir örgütlenme sağlanmalıdır.
4. İç denetim birimi başkanı, ilgili kamu idaresinin yönetiminden sorumlu kişilerine ulaşabilmelidir.
5. İç denetim birimi başkanı, objektif bir şekilde denetimlerin yapılmasına ve bu denetimlerden elde edilen bulgu, kanaat ve sonuçların raporlanmasına yetecek düzeyde siyasi baskılardan ve siyasi misillemelerden uzak tutulmalıdır.

“Kamu İç Denetim Standardında yer alan ‘iç denetim faaliyeti, denetim [sonuçlarının] ... raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır.’ ifadesi denetimin raporlama aşamasındaki bağımsızlığına vurgu yapmaktadır.”

Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu yukarıdaki kriterler açısından değerlendirdiğimizde büyük ölçüde karşıladığı görülmektedir. Mevcut kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi içerisinde iç denetim birimlerinin / iç denetçilerin büyük ölçüde bağımsız oldukları söylenebilir. Ancak son kritere ilişkin ciddi tehditlerin bulunduğu göz önünde tutulmalıdır.

Ülkemiz geleneğinde, teftiş kurullarının bağımsızlığını güçlendirmek amacıyla idari yapı içerisinde bakana bağlı olarak görev yapmaktadırlar. Bu durum bağımsızlık açısından oldukça önemli bir kazanım olmakla birlikte, Bakanın gerek kurumun iç işleyişten belli ölçüde uzak olması ve esasen siyasi sorumluluğunun olması nedeniyle ister istemez denetim kurullarının belli bir makama karşı sorumlu olma anlayışını ve bağıını azaltmıştır. Burada teftiş kurulları başkanları idarenin en üst amiri olan müsteşara (vb.) karşı bir ikinci figur olarak öne çıkarmıştır. Örneğin özel sektördeki denetim komitelerinde denetime yönelik tecrübe sahibi kişilerin yer almasına yönelik zorunluluklar bu amaçla getirilmiştir.

Öte yandan denetim literatürümüzde sıklıkla karşılaşılan “bağımsızlık” kavramına yönelik ayrıntılı bir çalışma yapılmadığı gibi kamu denetim teşkilatlarında denetim ya da denetim elemanı bağımsızlığına yönelik açık herhangi bir hüküm de yer almamaktadır. Kurullar açısından “bakana bağlı” olarak görev yapmanın bağımsızlığı sağladığı yönünde bir anlayış olmakla birlikte bu bağımsızlığın sınırlarının ne olduğu ve sistematik bir şekilde kontrol edilmesine yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır.

Örgütsel bağımsızlık anlamında en çok gündeme getirilen konulardan biri iç denetim birimlerinin / iç



denetçilerin bakana bağlı olarak görev yapmalarının bu birimlerin bağımsızlığını ve işlevselliğini arttıracacağı yöndedir. Türk bürokrasisi açısından, “bakana bağlı” olarak görev yapma denetim birimlerinin / denetim elemanlarının oldukça önem atfettikleri ve prestij meselesi olan bir husustur. Mevcut teftiş kurulları açısından bile gerekliliği iyi düşünülmesi gereken bu konunun, iç denetim açısından pek gerekli olmadığı rahatlıkla söylenebilir. Bunun en önemli nedeni “iç denetim faaliyeti” 5018 sayılı Kanun ile üst yöneticinin bakana karşı sorumluluklarını yerine getirebilmesi için öngörülmuş bir araçtır. Doğrudan bakana bağlı bir birimin üst yönetici açısından çok etkin ve etkili bir şekilde kullanması mümkün olmayacaktır.

Denetim sonucunda ortaya konan bulguların ya da söz konusu bulguların etki veya önem derecesini değiştirme yönünde herhangi bir zorunluluk hissinin bulunmaması, önemli bulguların denetim raporlarından çıkarılması yönünde herhangi bir baskının ya da denetçinin raporunda yer alan tespitlerini veya görüşlerini değiştirmesi yönünde baskıya neden olacak bir eylemin bulunmaması gerekmektedir. Aslında bu tarz bir baskıyı tespit edebilmek oldukça güçtür. Bu kapsamda üst yöneticiye bağlı olmak yönetimden büyük ölçüde bir bağımsızlık sağlamakla birlikte üst yönetici tarafından bu tarz bir baskı yapıldığında durum ne olacaktır. Bu amaçla denetçi güvencesi geliştirilmiştir.

Sindirme veya yıldırma (*intimidation*) bağımsızlıkla ilgili olarak en sık karşılaşılan tehditlerden biridir. Genellikle iki şekilde ortaya çıkar. Birinci durumda; yönetim, denetçiye doğrudan veya dolaylı olarak denetçiye görevine son verileceğini hissettirmektedir. Denetçinin bu duruma karşı herhangi bir güvencesi bulunmaması halinde ise doğrudan kişisel çıkarları etkileneceğinden bağımsızlığını koruması oldukça güçleşecektir. İkincisinde ise yönetim ile denetçi arasında görüş ayrılıkları ortaya çıktığında yönetim vaziyeti kurtarma (face saving) çabası ile denetçiye karşı agresif bir tutum içerisine girmektedir. Yönetim almış olduğu yanlış ya da kötü kararların açıklanmaması ya da raporlanmaması için denetçiler üzerinde baskı kurmaya çalışmaktadır.⁹ Sindirme ve yıldırma dışında

9 Fearnley, Stella, Beattie, Vivien ve Brandt, Richard., a.g.e

bu baskının, ödül olarak da ortaya çıkabileceği unutulmamalıdır.

Bu tehdit ile başa çıkabilmek için kullanılacak temel yöntemlerden biri denetçi güvencesinin sağlanmasıdır.

Denetçi atandıktan sonra görevden alınması belli koşullara bağlanmalıdır. Yönetişim açısından bu görev denetim komitelerine verilmiştir. İç denetçiler arasında yapılan bir araştırmada denetçilerin işe alma ve işine son verme yetkisinin denetim komitesinde olması ya da komitenin onayının olmasının denetçi bağımsızlığını arttıracacağı, denetim komitesinin gözetim kapasitesini arttıracacağı ve denetim bulgularına işlem yapılmasının kolaylaştıracağı sonucuna ulaşılmıştır.¹⁰

Türk Kamu İç Denetim Sisteminde denetçi güvencesi yönetmelik ile sağlanmıştır. Ancak bunun kanun ile sağlanan bir güvence haline getirilmesi yerinde olacaktır. Kanunda aynı şekilde görevden alınır denilmektedir. Buna karşın üst yöneticiye iç denetim biriminin raporlarına güvenmemesi halinde kalite güvence gözden geçirilmesi isteme hakkı tanınmalıdır.

Denetçinin çeşitli baskılara maruz kalması halinde raporlarında; mevcut bir durumu, görüşü veya öneriyi ortaya koyarken, kasıtlı veya kasıtsız olarak belirsiz / birden fazla anlama gelebilecek (ambiguous) anlatım kullanabilmektedir. Bu durum ise denetime olan güveni zedeleyecek çok ciddi bir tehlike olarak karşımıza çıkmaktadır.

Son olarak denetim bulgularının, ilgili denetçilerin adı ve imzasıyla raporlanması zorunluluğunun olması nedeniyle denetçi bağımsızlığının zedelendiği de dile getirilmiştir.¹¹Bu nedenle bazı denetim birimlerinde raporlar yalnızca denetim yöneticisinin imzasıyla gönderilebilmektedir.

Denetçi Bağımsızlığıyla İlgili Yanlış Değerlendirmeler

Denetçi bağımsızlığının ne olduğunu değerlendirdikten sonra ne olmadığıyla ilgili olarak dikkat edilmesi gereken bazı hususlar da şunlardır.

10 McHugh, Joseph ve Raghunandan, K., *Hiring and Firing the Chief Internal Auditor*, Ağustos 1994, Internal Auditor, Cilt 51.

11 Sutton, Andy., a.g.e

1. *Denetçi bağımsızlığı, mutlak bir hak olmaktan ziyade yönetilmesi gereken bir ayrıcalıktır.*

Denetim elemanları arasında, pek de gerçekçi olmayan bir denetçi bağımsızlığı kavramı yaygındır. Mutlak bir denetçi bağımsızlığı anlayışıyla denetim elemanları, denetçi bağımsızlığını kendisi şahıslarından kaynaklanan bir hak olarak algılamaktadırlar. Oysaki mutlak bir bağımsızlıktan söz edilemeyeceği gibi bağımsızlık denetim işlevinin yerine getirilmesi için öngörülmüş ve yönetilmesi gereken bir ayrıcalıktır.¹² Bu ayrıcalığın yönetilebilmesi için etik kuralların, mesleki ilkelerin ve uygulama standartlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bunların belirlenmediği bir alanda mutlak bir bağımsızlıktan söz etmek aslında denetçilerin pervasızca hareket etmesine neden olan bir zemini hazırlamaktadır.

Ülkemizde ise denetçi bağımsızlığının ne olduğu ve nasıl olması gerektiği soruları aslında pek ele alınmamış bir konudur. Bu nedenle tutarlı bir denetçi bağımsızlığı anlayışımız olduğu söylenemeyeceği gibi denetçi bağımsızlığı çoğunlukla pragmatik bir yaklaşımla yorumlana gelmiştir. Bu anlayış özellikle klasik denetim yaklaşımında karşımıza çıkmaktadır.

Denetim uygulamalarında; mutlak bir bağımsızlık kavramından bahsetmek oldukça güçtür. İç denetim birimleri ile karşılaştırıldığında kurum içerisinde yer almamaları nedeniyle göreceli olarak daha bağımsız olduğu kabul edilebilecek bağımsız denetim firmaları dahi yapmış oldukları denetimlerde tam anlamıyla bağımsız olduklarını iddia edemezler. Denetim firmaları müşterileri olan kurum yönetimiyle yakın çalıştığı sürece ve ücretleri bu kurumlar tarafından ödendiği müddetçe tam bir denetçi bağımsızlığından söz etmek mümkün değildir. Denetim firmalarının kurum dışındaki paydaş, kreditor ve yatırımcılara bilgi sunmaları nedeniyle göreceli olarak daha yüksek bir bağımsızlık derecesini talep etmeleri gerekmektedir.¹³ Peki kurum içerisinde görev yapan iç denetim birimlerinin ya da iç denetçilerin bağımsızlığından bahsetmek mümkün müdür?

12 Courtemanche, Gil. *The New Internal Audit*. New York : John Wiley and Sons, 1986.

13 Whittington, O. Ray and Pany, Kurt. *Principles of Auditing and Other Assurance Services*. New York : Mc Graw Hill, 2004.

Zaten iç denetim, doğası gereği **kurum içerisinde ancak herhangi bir gücün etkisinde kalmadan, özgür bir şekilde** faaliyetlerini yerine getirebilecek bir yapıda olması gerekmektedir. Aksi takdirde güçlü bir bağımsız yapı sağlanmakla birlikte sunulan denetim hizmeti iç denetimden ziyade bağımsız denetime kaymaktadır. Bu ise işi anlamayı zayıflatacak ya da anlama sürecinin uzamasına, sağlanacak katma değer azalmasına neden olacaktır. Dolayısıyla dengeli bir yapı sağlanması gerekmektedir.

Aslında bu sorunun cevabını vermek oldukça güç olmakla birlikte, iç denetim faaliyetinin objektif ve tarafsız bir şekilde yürütülebilmesi için yeterli düzeyde bir bağımsızlığa sahip olması gerektiği yadsınamaz bir gerçektir. Ancak iç denetçinin bağımsızlıkla ilgili olarak yaşadığı çok temel bir ikilem bulunmaktadır. İç denetçi ile üst yönetim arasında ortaya çıkacak bir görüş ayrılığında; iç denetçi ya bağımsızlıktan ödün vererek çalışmak zorunda kalacak ya da işini kaybetme riskini göze alarak işine devam edecektir.¹⁴ Bu anlamda iç denetçilerin görevlendirilmelerine ilişkin denetçi güvencesinin sağlanması büyük önem taşımaktadır.

2. *Denetçi parçası olduğu kurumun yabancısıymış gibi davranarak bağımsızlığını sağlayamaz.*

Bağımsızlığı sağlamak amacıyla denetim elemanlarının kurum içerisindeki olaylara dışarıdan bir bakış açısıyla bakma eğiliminin zaman içerisinde bozularak denetçiyi kurumuna yabancılaştırması durumudur.¹⁵ Ülkemizde bilinçli veya bilinçsiz olarak birçok denetim birimi ile idareleri arasında, denetim elemanları ile yöneticileri arasında bağımsızlığı koruma güdüsüyle görünmez duvarlar çekilmiş durumdadır.

Bizde özellikle denetim elemanlarının kimi zaman savcı, kimi zaman hakim ve kimi zaman da avukat bakış açısıyla olaylara yaklaştıkları görülmektedir. Bu yaklaşım şeklinin kendi içerisinde ne kadar tutarlı olduğu bir yana onlardan beklenen yargı kararı, fezleke ya da savunma metni hazırlamalarından öte idarenin bir parçası olarak idareye değer katacak ve idarenin

14 Sawyer, Lawrence B., Dittenhofer, Mortimer A. ve Scheiner, James H. *Sawyer's Internal Auditing*. 5. Baskı. Florida : First Printing, 2003.

15 Courtemanche, Gil., a.g.e



faaliyetlerine yönelik güvence sağlayacak bir denetim raporunun hazırlanmasıdır. Denetim elemanının günlerini alan ve birkaç yüz sayfadan oluşan bir rapor idare ile sağlıklı bir iletişim kurulamaması nedeniyle idarenin ihtiyacını karşılamaması nedeniyle dikkate dahi alınmayabilmektedir. Sağlıklı bir iletişimin kurulabilmesi için de denetçilerin, denetimlerinde soruşturmacı yaklaşımdan uzaklaşarak idare ile iletişim mekanizmalarını geliştirmelidir.

3. *Bağımsızlık kavramı denetim birimlerinin sorumluluklarının kendi kendilerine olmasını sağlamaz.*

Yukarıda değindiğimiz yabancılaşma sürecinin bir ileri safhasında denetim birimleri tamamen idareden kopma yaşayarak otonom veya özerk (autonomist) bir yapıya dönüşmektedirler.¹⁶ Bu tarz bir bağımsızlık anlayışında denetim birimleri, özel bir misyon ve bilgeliğe sahip oldukları düşüncesiyle bilinçli ya da bilinçsiz olarak sorumluluklarının temelde kendi kendilerine olduğunu kabul ederler. Özellikle köklü bir geçmişe sahip denetim birimlerinde bu yaklaşıma yönelik emareler görülmektedir. Denetim faaliyetleri ile kurumun ihtiyaçları ve öncelikleri arasında bir kopma yaşanır ve bu zaman içerisinde derinleşir.

Bu yaklaşım içerisinde denetim elemanları da kurumun mevcut yapısının dışında kendi düşünce yapısında geliştirdikleri idealize edilmiş bir “nasıl olması gerektiği” modeline bağlı olarak görev yapmaya başlarlar. Özellikle bazı mevzuat hükümlerinin yorumlanmasında mevcut durumun gerektirdiği şartlardan oldukça uzak değerlendirmeler yapılabilmekte, ilgili mevzuat hükümleri ya da kanıtlar tevil ve yorumlarla üretilebilmektedir.

4. *Bağımsızlık denetim elemanlarının raporlarını doğruluğu tartışılmaz bir metin haline getirmez.*

Denetim bağımsızlığı anlayışının neden olduğu bir durum da denetçinin “raporumuzda tüm açıklığı ile yazdık” anlayışına bağlı olarak ortaya çıkan denetçi raporlarının doğruluğu tartışılmaz bir metin olarak kabul edilmesinin beklenmesidir. Burada ahlaki anlamda da doğruluk ve dürüstlük yerini gurur ve kibire

bırakır. Böyle bir yaklaşımda denetçi gerçekleri tüm çıplaklığı ile eksiksiz ve hatasız olarak yazdığı kabulüyle dışarıdan gelen her türlü açıklama ya da değerlendirmeyi bağımsızlığına bir tehdit olarak görmektedir. Oysa ki denetimin her aşamasında çeşitli bilgi ve değerlendirmeler denetçinin profesyonel şüphecilik süzgecinden geçirildikten sonra çalışma kağıtlarında, bulgularda ya da raporda değişiklik yapılmasına olanak sağlayabilir. Bu açıdan sunulan bilgi veya belgeler mutlaka değerlendirilmelidir.

5. *Denetçi bağımsızlığı denetçinin denetim uygulamalarında tamamen özgür olduğu anlamına gelmemektedir.*

Denetim elemanlarının bağımsızlığından daha çok denetim elemanlarının yazmış oldukları raporlarının / sunmuş oldukları denetim hizmetinin kalitesi önemlidir. Bağımsızlık denetimin bir amacı olmayıp, aslında kaliteli bir denetim hizmeti sunmak için ön bir koşuldur. Yalnızca bağımsızlığın sağlanmasıyla da denetimde kalitenin tesisi mümkün değildir.

Mevcut denetim sistemimizde, denetimler yürütülürken herhangi bir gözden geçirilme yapılmayıp en son kertede denetçi raporunu yazdıktan sonra kurul başkanı tarafından ya da rapor okuma – değerlendirme komiteleri tarafından yazılan raporlar değerlendirilmektedir. Bu durum aslında denetçinin raporuna dâhil ettiği belgelerle sınırlı bir değerlendirme olduğundan, kullanılan yöntemlerin anlaşılması mümkün olmadan maddilik üzerine bir değerlendirme ile sınırlı kalmaktadır. Oysa ki, denetimlerin en başından sonuna kadar sıkı bir şekilde etik kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Denetçinin yapmış olduğu tüm çalışmaların bu kurallar ve standartlar açısından gözden geçirilmesi gerekmektedir. Denetçiler, dışarıdan gelen bu tarz değerlendirmeleri de bağımsızlıklarına müdahale olarak algılayabilmektedir.

Burada unutulmaması gereken en önemli husus denetçiler elde ettikleri tüm bulguları çalışma kâğıtlarına aktarması gerektiğidir. Bu durumda her bir denetim elemanı görüşünü zaten ortaya koymuş olacaktır. Ancak her bir denetim elemanının denetim raporunda

¹⁶ a.g.e

mutlaka ortak görüşü olacak anlamına gelmemektedir. Aksi takdirde kalite güvencesi sağlanmadan raporlamaların ortaya çıkması söz konusu olacaktır. Denetim bağımsızlığının bir hak olmaması da aslında bu durum ile yakından ilgilidir. Aksi takdirde mutlak bir bağımsızlık anlayışı ile kaliteden ödün vermek kaçınılmaz hale gelecektir.

Bağımsızlık açısından baktığımızda denetim faaliyetinin ya da denetim biriminin bağımsızlığı denetçi bağımsızlığına nazaran daha öne çıkmaktadır. Aslında denetçi açısından bağımsızlık kendi görüşlerini ifade edebilmesi ve bunu çalışma kağıtlarına aktarabilmesi noktasında büyük önem kazanmaktadır. Bunun ötesinde kendi görüşlerini denetim raporuna aktarma ya da denetimi kendi belirlediği usul ve yöntemlere göre yapma özgürlüğü değildir. Denetçinin ortaya koymuş olduğu çalışmaların kalite güvence sistemi içerisinde daha deneyimli ve bilgili bir kıdemli denetçi tarafından değiştirilerek uygulanması ile bağımsızlığı zedelenmez. Önemli olan denetçinin değerlendirmelerinin yazılı olarak belgelendirilmesidir.

Öte yandan bağımsız olduğu sıklıkla vurgulanan birçok denetim birimlerinin yönetmeliklerinde denetim elemanlarının veya denetim biriminin bağımsızlığına ilişkin herhangi bir ifade yer almamaktadır. Denetçilerin birlikte çalışması ise tam olarak yazılı olmayan teamüller ile yürütülmektedir. Gurup içerisinde denetçilerin bağımsızlıklarının ne ölçüde sağlandığının izlenmesi pek mümkün olamamaktadır. Türk denetim sisteminde bağımsızlık kavramı oldukça önem atfedilmekle birlikte aslında hiçbir zaman teorik ya da uygulamaya dönük olarak etraflıca ele alınmamış olduğunun önemli bir göstergesidir. Örneğin denetim elemanı, denetimi yürüten üstadına, ya da yeterliliğini almamış bir denetim elemanı kurul başkanına karşı ne derece bağımsızdır. Ya da bağımsız olması gerçekten gerekli midir? Aslında denetim süreci içerisinde böyle bir bağımsızlıktan söz etmek modern denetim anlayışına çok uymamaktadır. Denetim tamamen bir süreç işidir. Ve hiyerarşik bir şekilde bir birine bağlı unvanlar altında yürütülmelidir. Ancak mevcut iç denetçi portföyü içerisinde bu durum pek mümkün görülmemektedir.

KAYNAKLAR

1. Courtemanche, Gil. *The New Internal Audit*. New York: John Wiley and Sons, 1986.
2. Elliott, Robert K., ve Peter D. Jacobson. «SEC Independence Concepts.» *The CPA Journal*, Nisan 1998.
3. Fearnley, Stella, Vivien Beattie, ve Richard Brandt. «Auditor independence and audit risk: a reconceptualisation.» *Journal of International Accounting Research*, 2005: 39-71.
4. Mautz, Robert K., ve Hussein Sharaf. *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association, 1982.
5. McHugh, Joseph, ve K. Raghunandan. «Hiring and Firing the Chief Internal Auditor.» *Internal Auditor* 51 (Ağustos 1994).
6. Pickett, Spencer K.H. *The Internal Auditing Handbook*. Hoboken, NJ: Wiley, 2003.
7. Reiter, Sara Ann, ve Paul F. Williams. «The History and Rhetoric of Auditor Independence Concepts.» *Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, Manchester, 2000.
8. Sawyer, Lawrence B., Mortimer A. Dittenhofer, ve James H. Scheiner. *Sawyer's Internal Auditing*. 5. Baskı. Florida: First Printing, 2003.
9. Sutton, Andy. *Freedom to Care*. 2005. <http://www.freedomtocare.org/internalaudit1.htm> (Ağustos 27, 2007 tarihinde erişilmiştir).
10. Uzun, Şaban. «Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı.» *The 1st Annual International Accounting Conference*. İstanbul: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, 2004. 435-485.
11. Whittington, O. Ray, and Kurt Pany. *Principles of Auditing and Other Assurance Services*. New York: McGraw Hill, 2004.