

HOLDİNGLERDE RİSK ODAKLI İÇ DENETİM YAPISI VE BİR ARAŞTIRMA*

Risk Based Internal Audit In Holding Companies

Ampirik Bulgulara Dayanan Bir Araştırma

Başak ATAMAN GÖKÇEN, Ruhi YELKEN*****

Gönderim Tarihi: 27.01.2019

Kabul Tarihi: 19.03.2019

ÖZ: Bu çalışmanın amacı, holding işletmelerde iç denetim sistem ve uygulamalarını araştırmaktır. Holding işletmeleri farklı faaliyetler, sektörler ve düzenlemelerle karmaşık bir yapıya kavuşmuştur. Bu karmaşık yapıdaki kontrollerin mevcudiyetini değerlendirmek ve etkinliğini sağlamak için iç denetim önemli bir araçtır. İç denetim; holdinglerin faaliyetlerini geliştirmekte, iyileştirmekte ve değer katmakta; muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini, faaliyetlerin mevzuata uyumunu, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamaktadır. Risk odaklı iç denetim yaklaşımı; işletmenin riskleri ve bu risklerin yönetimi ve denetimi üzerine odaklanan bir süreçtir. Bu kapsamda; kurumsal risk yönetimine dayanarak risk yönetiminin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını tespit etmeye çalışmaktadır. Bu çalışmada; holding işletmelerde risk odaklı iç denetim sistemi açıklanmaya çalışılmış ve yapılan çalışmanın etkinliğini değerlendirmek için holdinglerin iç denetim yapısı ve uygulamalarının anket yoluyla analizi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Kontrol, Risk Odaklı İç Denetim, Holdinglerde Risk Odaklı İç Denetim

JEL Sınıflandırması: M40, M41.

ABSTRACT: The purpose of this study is to investigate the internal audit system and practices of holding companies. Holding companies have a

* Bu çalışma, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Programı'nda hazırlanan "Holdinglerde Risk Odaklı İç Denetim ve Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

** Prof. Dr., Marmara Üniversitesi/İşletme Bölümü/Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı,
bataman@marmara.edu.tr,

ORCID: 0000-0003-2065-6800

*** Marmara Üniversitesi/İşletme Bölümü/Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, ryelken@hayat.com.tr,
ORCID: 0000-0001-8399-6218

complicated structure with different operations, sectors and regulations. Internal audit is an essential tool to evaluate existence and ensure effectiveness of the controls in the complicated structure. Internal audit is an essential activity to develop and improve corporate activities and adds value to the holdings. Furthermore, internal audit ensures accurate and reliable accounting information, compliance with legislation and effective, economic and efficient usage of the resources. The risk-based internal auditing approach is a process which focuses on the risks of the enterprises as well as managing and the auditing of these risks. For these purpose, the system is mainly based on corporate risk management and tries to determine whether the risk management is applied efficiently or not. In this study, the risk-based internal auditing system has been described and to evaluate the efficiency of the studies, risk-based internal auditing structure and application analysis has been carried out in holding companies with a survey.

Key Words: Internal Audit, Internal Control, Risk Based Internal Audit, Internal Audit in Holding Companies

JEL Classification: M40, M41.

GİRİŞ

Küreselleşme ile başlayan ekonomideki hızlı değişim, teknolojik gelişmeler, ekonomik ve operasyonel bütünlük ihtiyacı, risklerin paylaşımı, finansman imkanı, uluslararası yayılma, artan rekabet koşullarıyla mücadele, vergi kolaylıkları gibi bir takım nedenler işletmelerin holdingleşmesini kaçınılmaz hale getirmiştir. Sürekli artan rekabet ortamı işletmelerin yurt içinde ve dışında faaliyetlerini çeşitlendirmeye yöneltmiştir. Bu durum, holding işletmelerinin faaliyet ve operasyonlarının karmaşıklaşması sonucunu doğurmuştur.

İşletmelerin karmaşıklaşan operasyonları; varlıklarını koruma, olası hata ve hileleri önleyerek finansal bilgilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla iç denetim sisteminin kurulması gereksinimini artırmıştır. İç denetim sistemleri; işletmenin varlıklarını korumak, işletmede meydana gelebilecek her türlü kayıpları önlemek, verilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinlik ve kalitesini artırmak, yönetim uygulamaları ve mevzuata uyumu gerçekleştirmek üzere oluşturulan yapılardır. Bu kapsamda; holdinglerin iç denetim ekipleri, yönetimin genel kurallarına uyulup uyulmadığını inceleyerek, sistemi değerlendirmekte ve mevcut riskleri ortadan kaldıracak öneriler geliştirmektedirler.

Holdinglerin; artan risklerini etkin şekilde yönetme istekleri, iç denetimden katma değer beklentisini artırmıştır. Bu doğrultuda iç denetim fonksiyonu; geçmiş ve rutin kontrollere dayalı geleneksel denetim yöntemlerinden

ayrılarak; bilgi teknolojileri ve yaratıcılık temeli gelecekteki potansiyel risklere odaklanan risk odaklı denetim yaklaşımına odaklanmaktadır. Böylece, denetimin etkinliğinin artırılması, zaman ve maliyet tasarrufları sağlanmaktadır.

Risk odaklı iç denetim, kurumsal yönetim anlayışının hayata geçirilmesinde önemli ve pozitif rol oynamakta; süreçlerin iyileştirilmesi, verimlilik ve performansın artırılması, katma değer yaratılması ve insan kaynağının gelişimini sağlamaktadır.

HOLDİNG

Holding kelimesinin birçok kaynağa göre İngilizce “to hold” kökünden türediği ileri sürülmektedir. “Elde tutmak, sahip olmak” anlamındadır. Bu kapsamda; holding şirket kavramı, yönetime hakim olma temeline dayanmaktadır (İpekçi, 2000: 2).

Holding şirketler için, çeşitli kaynaklarda farklı tanımlamalara yer verilmiş olmakla birlikte; genel anlamıyla ticari hayatta bir takım avantajlar elde etmek amacıyla bir araya gelmiş şirketler topluluğu olarak tanımlanabilir (Büyükkışık, 2000). Holding şirket denetim odaklı yaklaşıma göre; bir grubun yeterli hisse senedini elinde bulundurarak grubun diğer şirketlerini denetleyen şirket olarak da tanımlanabilir (Şimşek, 2003: 81).

Türkiye’de holdingleşme oluşumunun temeli, 1950’lerde meydana gelen iktidar değişikliğinin ülkemize getirdiği imkanlardır. 1950’li yıllarda gelişme gösteren özel teşebbüs anlayışı 1960’lı yıllarla birlikte büyüme eğilimine girmiş ve holdingleşme hareketlerinin başlanmasına vesile olmuştur (Soydan ve İldır, 2002: 253).

RİSK YÖNETİMİ VE RİSK ODAKLI İÇ DENETİM

Risk Yönetimi ve Amacı

Risk yönetimi; kurumsal faaliyetlerin yerine getirilmesinde işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyen potansiyel risklerin tanımlanmasını, risk seviyesinin değerlendirilmesini ve riskin ortaya çıkması durumunda verilecek yanıtın/tepkinin belirlenmesini içeren bir sistemdir (Bauer vd., 2008: 236). Risk yönetimi sadece belirlenen bir çevrede potansiyel risklere göre iş süreçlerini risk odaklı yapılandırmak ve yönlendirmek değil, aynı zamanda risklerin amaçlara uygun şekilde yönetilmesidir.

Risk yönetiminin ilk amacı, sürprizlerden kaçınmaktır. İyi bir risk sınıflandırması yönetimin dikkatini ve denetim planlarını klasik anlamdaki denetim anlayışı ile ortaya çıkarılamayacak en önemli risklerin üzerine odaklanmasını sağlayabilir (Roth ve Espersen, 2002: 18).

İşletmeler, kabul edebilecekleri risk seviyesine göre uygulayacakları risk yönetim tekniklerini politika ve prosedürleri ışığında belirlerler. Belirlenen bu risk yönetim politikası ile istenmeyen riskler elimine edilir. Risk yönetim politikaları işletme stratejilerini, bu politikaları uygulayacak personelin niteliklerini, yönetim için belirlenen risk tolerans ilkelerini, risk yönetim grubunun görev ve sorumluluklarının kapsamını, risk limitlerinin saptanmasını ve limit aşımalarında izlenecek yolları, oluşturulacak ihbar, bildirim usullerini ve işleyiş şekillerini ve risk ölçüm usullerini içerir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 88).

İşletmelerin karşılaştıkları riskleri; sistematik risk, sistematik olmayan risk ve sistemik risk olarak üç kategoride toplamak mümkündür (Akgüç, 1998: 867).

Sistematik riskler; tüm piyasaları ve işletmeleri etkileyen ekonomik, politik ve sosyal riskleri kapsamaktadır. Sistematik riskler, genelde krizlerin ardından oluşan olası zararları kapsar. Bu riskleri ölçmek ve yönetmek güçtür. Bu risklerin yönetiminde, yüksek oranda likidite elde bulundurulmalıdır (Kishalı ve Pehlivanlı, 2006: 77). Sistematik olmayan risk; işletmenin faaliyette bulunduğu sektöre ait özelliklerden kaynaklı risklerdir. Sistemik risk ise; mali piyasalarda oluşarak tüm mali sistemi etkileyebilecek nitelikteki ödeme sistemleri ve sermaye hareketlerini tehlikeye sokacak finansal riskleri ifade etmektedir (Alp, 2002: 184).

Risk yönetiminin ana amacı işletmenin varlığını sürdürebilmek ve başarısını korumaktır. Diğer tüm amaçlar ana amaca paralel olarak gelişirler. Risk yönetiminin diğer temel amaçları şu şekilde sıralanabilir (Spira ve Page, 2004: 640).

- İşletmenin yaşamının sürekliliğinin sağlanması,
- Yöneticilere düşünme ortamı sağlanması,
- Düşük harcamalara karşı yüksek kazanç hedefi,
- Gelir istikrarı sağlanması,
- Faaliyetlerin kesilmesinin önlenmesi,
- Sürekli büyüme fırsatlarının yakalanması,
- Sosyal sorumluluk ödevinin yerine getirilmesi ve itibar kaybının önlenmesi.

Risk yönetimi yapılırken fayda-maliyet analizi yapılmalı ve risk maliyetlerinin kabul edilebilir sınırlarda olması amaçlanmalıdır (Klaus, 2003: 49).

Risk yönetimi bir yönetim yaklaşımı olup diğer yaklaşımlarla bir bütünlük içinde uygulanması gerekir. Tek başına ve bağımsız uygulanması mümkün

değildir. Doğru bir biçimde yönetilen risk yönetimi, problemlerin doğmadan önlenmesini sağlayarak işletmenin etkinlik göstergelerini olumlu etkileyecektir. Risk yönetiminde doğru bir stratejinin geliştirilmesi ve iş birliğinin sağlanması için üst yönetimin katılımcı yönetiminin benimsemesi önemlidir. Üst yönetim risk stratejisini belirleyerek, tüm faaliyetlerin bu stratejiye uygun olarak gerçekleştirmelidir. Risk stratejisi, işletme stratejileri ile uyumlu ve tutarlı olmalı, en üst düzeyden en alt düzey faaliyet nedenlerine kadar entegre edilmelidir (Balıkçı, 2009: 269).

HOLDİNGLERDE RİSK ODAKLI İÇ DENETİM

Holdinglerde İç Denetim Birimlerinin Organizasyon Yapısı

İşletmelerin holding kimliği kazanması ile karmaşıklaşan işler artık işletme sahibinin kontrolü dışına çıkarak holdinglerde iç kontrol ve iç denetim önem kazanmaktadır. Bu sebeple, holdinglerin genel kuralları çerçevesinde işletmenin kendi kurallarına uyumu incelenerek, mevcut sistem değerlendirilmekte ve önerilerle süreçler geliştirilmektedir (Söyler ve Çolak, 2012: 145).

Holdinglerin iç denetim fonksiyonu, doğrudan yönetim kurulunun bir parçası olarak denetim kuruluna bağlı olarak yerine getirilir. Organizasyon yapısında iç denetimin yeri yukarıdan aşağıya şu şekildedir (Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, 2010: 335):

- Yönetim Kurulu,
- Denetim Komitesi,
- Denetim Direktörü,
- Denetim Müdürü,
- Denetim Sorumlusu,
- Kıdemli Denetçiler ve Denetçiler

Holdinglerde iç denetim birimi üç aşamalı bir çalışma sonucunda oluşturulur. Birincisi, mevzuat çerçevesinde yönetim kurulu ve üst yönetimin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemine ilişkin değerlendirmeleri, denetim politikası ile kurumsal risk ve kontrol politikasının oluşturulması ve bunlara paralel ve uyumlu iç denetim politikasının belirlenmesi, denetim komitesinin kurulması, iç denetimin süreçler içerisindeki rolünün belirlenmesi, denetim komitesi ve iç denetim yönetmeliğinin hazırlanması, yıllık iç denetim planının hazırlanması da dahil olarak denetim metodolojisinin belirlenmesi ve bunların sonucunda iç denetim biriminin faaliyetlerine ilişkin rehberlerin açıklanmasıdır. İkinci aşama, iç denetim birim başkanı ve yöneticilerinin

seçilerek atanması, iç denetçi kadrolarının oluşturulması ve insan kaynakları uygulamaları kapsamında denetim ekibinin eğitim, performans, değerlendirme, özlük hakları, tayin ve terfi usullerinin belirlenmesidir. Üçüncü aşama ise, iç denetim biriminin faaliyet göstereceği fiziki koşulların sağlanmasıdır (Özbek, 2012: 626).

Bu yapıya sahip olan holdinglerde iç denetim süreci; şirketlerin faaliyetlerinin operasyonel incelenmesi, mali işler, satın alma, pazarlama ve satış, insan kaynakları, kalite faaliyetlerinin kontrolü ve yönetim kurulunun ihtiyaç duyduğu özel inceleme ve soruşturma hizmetlerinin yerine getirilmesini kapsar (Arens, Elder ve Beasley, 2008: 289).

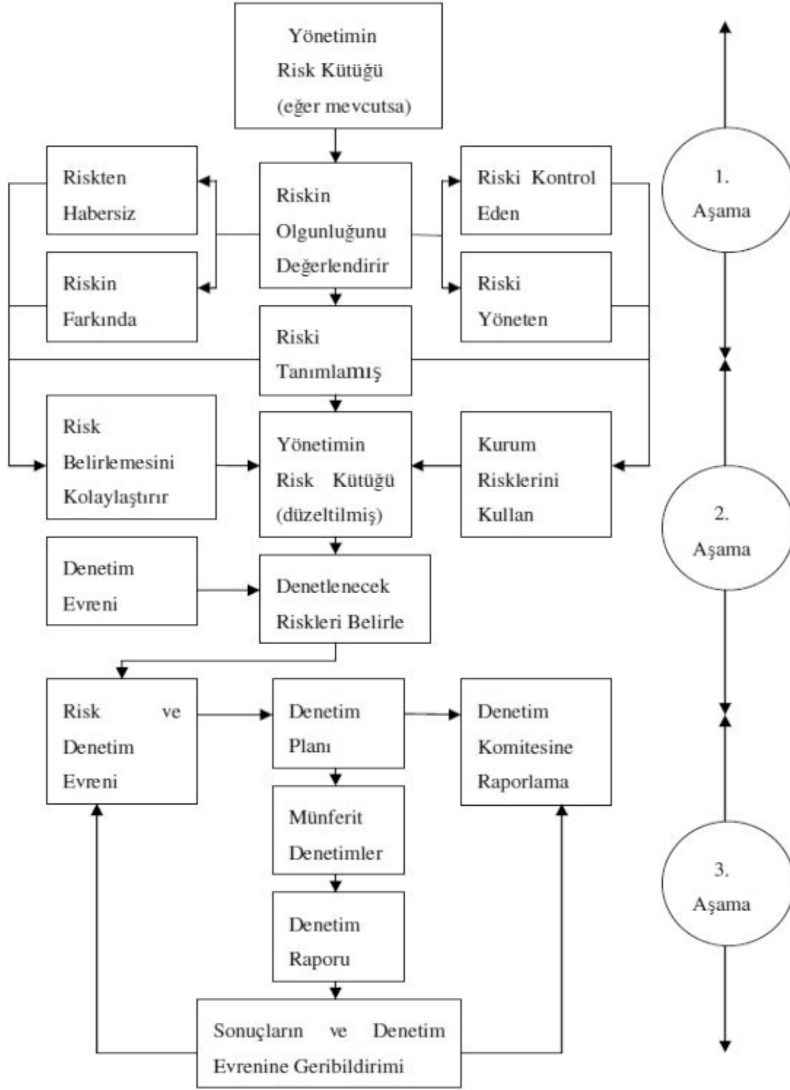
Holdinglerde Risk Odaklı İç Denetimin Uygulama Süreci

Risk odaklı iç denetim sürecinin uygulama ve sürdürülebilirliğinin üç aşaması bulunmaktadır (Griffiths, 2017):

- İşletmenin risk olgunluğunun değerlendirilmesi,
- Risklerin yönetimi için risk evreninin ve yıllık risk odaklı denetim planının hazırlanması,
- Bireysel risk odaklı denetimler planlanması ve denetim sonuçlarının raporlanması.

Kapsamlı risk odaklı iç denetim sürecinin ana görevleri aşağıdaki şekilde gösterilmektedir (Griffiths, 2017):

Şekil 1. Risk Odaklı İç Denetim Süreci



Kaynak: <http://www.internalaudit.biz>

Risk odaklı iç denetim süreci yukarıdaki şekilde kapsamlı şekilde aşamalar halinde gösterilmiştir. Bunlar dikkate alındığında risk odaklı iç denetimi yönetmek için özetle şu süreçler izlenebilir:

- İşletmenin faaliyette bulunduğu alanda bilgi edinme ve risk olgunluğunun değerlendirilmesi,
- Ayrıntılı bir risk değerlendirilmesinin yapılması ve risklerin kaydedilmesi,
- Risk odaklı iç denetim planının hazırlanması,
- Risk odaklı iç denetimin yürütülmesi,
- Risk odaklı iç denetim sonuçlarının raporlanması.

HOLDİNGLERDE İÇ DENETİM YAPISINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Bu araştırmanın amacı, Türkiye'de faaliyet gösteren holdinglerin merkez ve iştiraklerindeki iç denetim sistemini ne şekilde yapılandığını ve çalışma sistemleri arasındaki benzerlik ve farklılıkları ile iç denetim faaliyetinin öneminin artması için katılımcıların görüşlerini ortaya koyarak kaynak niteliğinde istatistiksel bir bilgiye ulaşmaktır.

Araştırmanın Kapsamı, Veri ve Analiz Metodu

15.01.2019 tarihinde İstanbul Ticaret Odası'na farklı meslek gruplarına ait toplam 555 adet holding kayıtlıdır. Araştırmanın ana kütlesini, İstanbul'da yerleşik holding işletmeleri oluşturmaktadır. Ana kütlenin İstanbul'da yerleşik holdinglerden oluşturulmasının nedeni; anket katılımcıları ile yüz yüze görüşerek anketin uygulanmasının soruların yanlış anlaşılmasını engelleyerek daha gerçekçi sonuçlar elde etmektir. Bu kapsamda; anket, 50 holding şirketine gönderilerek anket konuları üzerinde görüşme talep edilmiş; ancak 20 holding görüşme ve anket talebine olumlu yanıt vermiştir.

20 holdingin çeşitli seviyeden yönetici ve denetim ekip üyeleri ile görüşme gerçekleştirilerek ankete cevap alınmıştır. Anket ile toplanan verinin excelex girişi sağlanmış ve verilerin analizi SPSS programı aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Verilerin değerlendirilme aşamasında, tanımlayıcı (ortalama ve standart sapma) istatistiksel metodların yanı sıra niteliksel verilen karşılaştırılmasında Pearson Ki-Kare testi ve Fisher's Exact test kullanılmıştır.

Ankette, iç denetim faaliyetinin öneminin artması için katılımcıların görüşlerini ortaya koyduğu bölümde güvenilirlik ve geçerlilik analizi Cronbach's Alpha katsayısı üzerinden yapılarak ankette yer alan k sorunun türdeş bir yapıyı açıklamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamaya yardımcı olmaktadır.

İlgili bölümde 7 adet soru üzerinden yapılan analizde, Cronbach's Alpha değeri 0.665 olarak ölçülmüştür. Bu sonuç anketin ilgili bölümünde kullanılan ölçeğin orta güvenilirlikte olduğunu göstermektedir.

Anket Soruları ve Cevapların Değerlendirmesi

Anket katılımcıları; mevcut uygulamalarını daha etkin şekilde ortaya koyabilmek adına bazı sorulara birden fazla seçenek işaretlemiştir.

Holdinglerin İç Denetim Organizasyonu

Anket Katılımcısının Özellikleri:

Çalışmaya katılanların 4'ü (%20) 20-29 yaş aralığında, 12'si (%60) 30-39 yaş aralığında, 3'ü (%15) 40-49 yaş aralığında, 1'i (%5) 50-59 yaş aralığındadır.

Katılımcıların 12'si (%60) üniversite mezunu, 8'i (%40) lisansüstü eğitim mezunudur.

Çalışmaya 3 (%15) direktör, 7 (%35) grup müdürü/müdür, 2 (%10) müdür yardımcısı/yönetici/şef ve 8 (%40) kıdemli uzman/ uzman katılmıştır.

Katılımcıların 5'i (%25) 1-5 yıl arası, 7'si (%35) 6-10 yıl arası, 5'i (%25) 11-15 yıl arası, 2'si (%10) 16-20 yıl arası, 1'i (%5) 20 yıldan uzun süredir denetim mesleğini icra etmektedir.

Çalışanların 9'u (%45) SMMM, 7'si (%35) CIA, 2'si (%10) CPA, 3'ü (%15) CFE, 2'si (%10) CFSA, 1'i (%5) CICA, 3'ü (%15) CRMA sertifikasına sahiptir.

Sonuç olarak; her pozisyonundan ve kıdemden çalışanın ankete katılmış olduğu görülmekle birlikte, ankete katılan 15 çalışanın (%75) denetim mesleğinde 6 yıl ve üzeri deneyim ile yeterli tecrübeye sahip olduğu görülmektedir.

Holdinglerin Yapısal Özellikleri

Holdinglerin 2'sinin (%10) faaliyet konusu ticaret, 4'ünün (%20) üretim, 3'ünün (%15) hizmet olmakla beraber 13'ünün (%35) faaliyet konusu ticaret-üretim ve hizmettir.

Holdinglerin faaliyet alanları incelendiğinde; en fazla enerji (%60), ardından inşaat (%50) olduğu görülmektedir.

Holdinglerin çalışan sayısı incelendiğinde; 2'sinin (%10) 100'den az, 2'sinin (%10) 100-500 arası, 1'inin (%5) 501-1000 arası, 2'sinin (%10) 1001-2000 arası, 13'ünün (%65) 2000 üzerinde çalışanı olduğu görülmektedir.

Holdinglerin 9'u (%45) BIST 100'de faaliyet göstermemekte iken, 11'i (%55) faaliyet göstermektedir. BIST 100'de faaliyet gösteren 11 holdingin 2'si (%18) 0-2 yıl ve 9'u (%82) 9 yıl ve daha uzun süredir borsada faaliyet göstermektedir.

İç Denetimde İstihdam Edilen Personel Sayısı ve Sahip Olunan Sertifikalar:

Holdinglerin 4'ünün (%20) iç denetimde 0-3 arası personel, 4'ünün (%20) 4-6

arası personel, 2'sinin (%10) 7-9 arası personel, 10'unun (%50) ise 10 ve üzerinde personel istihdam ettiği görülmüştür.

İç denetim departmanı personelinin 13'ünün (%80) SMMM, 12'sinin (%60) CIA, 4'ünün (%20) CPA, 4'ünün (%20) CFE, 3'ünün (%15) CFSA sertifikası bulunmakta olup, 8'inin (%40) çeşitli Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) sertifikalarına sahip olduğu görülmüştür.

İç Denetim Birimine Personel Alımı:

İç denetim birimine personel alımını esnasında; holdinglerin 2'si (%10) mesleki yeterlilik sınavı, 14'ü (%70) yabancı dil bilgisi yeterlilik sınavı, 16'sı (%80) kişilik envanteri, 19'u (%95) mülakat, 2'si (%10) grup mülakatı, 1'i (%5) tüm yöntemleri de kullanmaktadır.

Holdinglerin 19'u (%95) iç denetim birimi personel istihdamını; bağımsız denetim/ vergi danışmanlık, 11'i (%55) banka ve kamu teftiş kurulları, 16'sı (%80) diğer şirketlerin iç denetim birimleri, 9'u (%45) iç kaynaktan yetiştirme, 2'si (%10) bunlar dışında alternatif kaynaklar kullanarak sağlamaktadır.

İç Denetim Birimi Yapılanması ve Bağlı Olduğu Yönetim Organı:

“Holdinginiz ve şirketlerinde iç denetim birimi yapılanması aşağıdakilerden hangisine yakındır?” sorusuna katılımcıların 12'si (%60) holding denetim ekibi tarafından şirketlerin merkezi denetimi cevabını, 8'i (%40) şirketler bünyesinde denetim personeli istihdamı ve holding denetim ekibi ile koordinasyonu cevabını vermiştir.

Holdinglerin 13'ünde (%65) iç denetim birimi yönetim kurulu/icra kuruluna, 1'inde (%5) genel müdüre, 6'sında (%30) denetim komitesine bağlıdır.

İç Denetim Raporları Sunulduğu Birim ve Toplantı Sıklığı:

Gözden geçirmeden toplantısı, denetim raporlarındaki bulgu ve aksiyonların üst yönetim tarafından birimlerce ne ölçüde hayata geçirildiğinin ve birimlerin performansının takip edildiği toplantılardır. Denetim raporlarının sunumu ise; raporların denetlenen birimlerin de katılımıyla üst yönetime aktarılması ile riskler ve önerilerin tartışılmasıdır.

Holdinglerin 4'ünde (%20) gözden geçirme toplantıları ayda 1 kez, 9'unda (%45) 3 ayda 1 kez, 2'sinde (%10) 6 ayda 1 kez, 2'sinde (%10) yılda bir kez yılda 1 kez yapılmakta olup, 3'ünde (%15) her denetim çalışması sonunda yapıldığı görülmektedir.

Holdinglerin 12'sinde (%60) iç denetim raporları CEO'ya, 11'inde (%55) yönetim kurulu/ icra kuruluna, 9'unda (%45) denetim komitesine, 4'ünde (%20) CFO'ya, 19'unda (%95) diğer birimlere sunulmaktadır.

Denetim raporları holdinglerin 7'sinde (%35) aylık, 11'inde (%55) 3 aylık, 2'sinde (%10) yıllık olarak üst yönetime sunulmaktadır.

Holdinglerde İç Denetim Biriminin Çalışma Şekli

Yıllık Denetim Planı Temelleri:

Katılımcı 20 holdingin 18'inde (%90) denetim planı risk odaklı, 6'sında (%30) üst yönetim talepleri doğrultusunda, 12'sinde (%60) suistimal odaklı, 6'sında (%30) finansal, 3'ü (%15) görev bazlı olarak oluşturulmaktadır.

İç Denetim İşlevleri ve Önem Düzeyi:

Holdinglerde iç denetim işlevlerinin önem dereceleri incelendiğinde; en önemli bulunan işlevin bilgi teknolojileri denetimleri olduğu görülmüştür. Güncel teknolojik yaklaşımlar sürekli denetim gibi teknoloji temelli, sistemsel ve uzaktan kontrolleri ön plana çıkartmaktadır. Holdingler de farklı alanlardaki faaliyetlerini bilgi teknolojileri yatırımları ile kontrol altında tutmaya çalışmaktadır.

İç Denetim Biriminin Değerlendirdiği Faaliyetler:

“Holding iç denetim biriminiz aşağıdakilerden hangisi / hangilerini değerlendirmektedir?” sorusuna katılımcıların 18'i (%90) kontrol ortamının ve yönetimin risk bilincinin oluşturulması, 11'i (%55) stratejik analiz, 17'si (%85) kontrol ve risk kültürünün oluşturulması, 16'sı (%80) veri bazlı denetim ile problemlerin önlenmesi, 10'u (%50) büyük verilerin analiz edilmesinin sağlanması, 9'u (%45) performans yönetiminin geliştirilmesi, 6'sı (%30) iş performansı ile risk yönetimi arasındaki ilişki kurulması, 5'i (%25) denetim performansının ölçülmesi, 12'si (%60) iş birimleri ile birlikteliklerin artırılması cevabını vermiştir.

İç Denetim Uygulama Süreçleri:

Holdinglerde iç denetim uygulama adımlarının birçoğunun uygulanmakta olduğu görülmüştür. Ankete kapsamında incelenen holdinglerde farklılaşan bir uygulama; bulgu ve öneriler için taslak rapor üzerinden denetlenen birim yöneticilerin yazılı görüşlerinin alınmamasıdır. Bunun nedeninin ise; kapanış toplantısı ile denetlenen birim ile mutabakat sağlanması ve yazılı bir görüşe ihtiyaç bulunmadığı şeklinde belirtilmiştir. Ancak, yazılı görüşlerin, yaşanacak olası görüş farklılıklarına karşı savunma aracı olacağı da unutulmamalıdır.

Ankete katılan holdinglerin 19'u (%95) denetim kapsamının oluşturulması ve denetlenecek birim ile paylaşılması, 17'si (%85) şirket/ birim yöneticileri ile açılış toplantısı gerçekleştirilmesi, 18'i (%90) şirket/ birim yöneticileri ile

kapanış toplantısı gerçekleştirilmesi, 16'sı (%80) nihai raporun birimlerle paylaşılması, 6'sı (%30) sadece yüksek riskli bulguların yönetimle paylaşılması / sunulması ve 3'ü (%15) her denetim sonunda nihai raporun üst yönetime sunulması adımlarını hayata geçirmektedir.

Denetim Öncesi Bildirim Süresi:

Katılımcı holdinglerin 8'in (%40) 1 hafta, 6'sında (%30) 2 hafta, 2'sinde (%10) 1 ay, 2'si (%10) bildirimsiz ve 2'si (%10) farklı bir süre önce denetlenen birime denetim rutin bildirimleri yapılmaktadır. Rutin denetimler dışındaki özel inceleme ve soruşturmalarda ise; bildirimde bulunmaksızın konular denetim ekiplerince incelenmektedir.

Denetim Uygulamalarında İstatistiki Yöntemler ve Örneklem Metodolojisi:

Katılımcı holdinglerden 10'unda (%50) denetim ekipleri tarafından denetimler istatistiki örneklem yöntemleri kullanılarak bir örneklem metodolojisi ile gerçekleştirmektedir. Diğer 7 holding (%35) ise istatistiki örneklemekten kısmen yararlanırken; 3 holding (%15) istatistiki örneklem uygulamamakta ve örneklem metodolojisi kullanmamaktadır. Dolayısıyla, iradi örneklem kullanım oranı %50'dir. İstatistiki örneklem; iradi örneklemenin sakıncalarını ortadan kaldırarak daha sistematik, bilimsel ve objektif örneklem yapılmasını sağlamaktadır.

Risk Yönetim Uygulaması:

Katılımcı holdinglerin tümünde risk yönetim uygulaması /birimi bulunmaktadır. Holdinglerin 6'sında (%30) risk yönetim uygulaması iç denetim birimi altında, 4'ünde (%20) stratejik yönetim birimi altında, 11'inde (%55) risk yönetimi birimi altında yer almakta olup, 1'inde (%5) danışman / şirket dışından ve 1'inde (%5) diğer birimlerden sağlanmaktadır.

Risk Yönetimi ve İç Denetim İlişkisi:

Katılımcı holdinglerin 7'sinde (%35) iç denetim birimi, risk yönetim çalışmalarını kendisi yapmaktadır, 9'unda (%45) iç denetim birimi, risk yönetimi birimi tarafından kendisiyle paylaşılan risklere ilişkin aksiyonların uygulanmasını ve kontrolünü gerçekleştirmektedir, 1'inde (%5) iç denetim birimi, danışmanlar desteğiyle risk yönetimi çalışmalarını yürütmektedir. 5'i (%25) farklı yöntemler uygulamaktadır.

Uzmanlık Ayrımı:

Uzmanlık ayrımı, denetim faaliyetinin denetim ekibinin niteliklerine göre bölümlendirilmesi olarak değerlendirilmektedir Katılımcı holdinglerin yalnızca 7'sinde iç denetim birimi içinde uzmanlık ayrımı söz konusudur.

Ancak bu oran (%35) oldukça düşüktür. Holdinglerde yaygın uygulama uzmanlık ayrımı olmaksızın insan kaynağının tüm süreçlerde ve olaylarda denetim yapabilmeleridir. Uzmanlık ayrımı bulunan holding denetim ekipleri ise genel olarak denetim türü bazında ayrılmaktadır.

Bilgi Teknolojileri Denetim Yöntemleri:

Katılımcı holdinglerin 8'inde (%40) iç denetim biriminde bilgi teknolojilerine hakim yetişmiş personel istidam edilmektedir. Bilgi teknolojileri denetimleri; 5 (%25) holdingte bilgi teknolojileri ekibi ile iş birliği içinde iç denetim ekibince yapılmaktadır. 3 (%15) holdingte, bilgi teknolojileri riskleri için iç denetimden ayrı bir denetim ekibi bulunmakta ve 3 (%15) holdingte ise bilgi teknolojileri denetimleri tamamen dış kaynaktan sağlanmaktadır.

Suistimal Vakaları Ortaya Çıkma, Bildirim ve İncelemesi:

Suistimal vakalarının holdinglerde ortaya çıkma ve bildirimi incelendiğinde; katılımcı holdinglerin %65'inde (n=13) ile bir ihbar hattı bulunmakta iken %15'inde (n=3) ihbar hattı bulunmamakta suistimal vakalarının telefon, yazışma ve şikayetler yoluyla ortaya çıkmaktadır. İşletmelerde suistimalin engellenmesinde iç kontrol mekanizmalarının iyi bir şekilde tasarlanması can alıcı nokta olduğu gibi suistimalin ortaya çıkartılmasında da ihbar hattı aynı öneme sahiptir. Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) tarafından yayınlanan Reports to Nations 2018 Global Study on Occupational Fraud and Abuse çalışmasında 125 ülkeden 23 farklı sektörden 2.690 suistimal eyleminin bulguları yer almaktadır. Çalışma kapsamında incelenen suistimal eylemlerinin %40'ı ihbar hattı üzerinden ortaya çıkmıştır. İlgili çalışmada yine, suistimale maruz kalan kuruluşların %46'sı ihbar hattı kullanmaktadır. Bu durum, ihbar hattı kurmanın tek başına yeterli olmadığını ortaya koymaktadır. Çalışma ortaya çıkan diğer önemli bir sonuç ise; ihbar hattı bulunan kuruluşlarda suistimal eylemlerinin neden olduğu finansal zararın ihbar hattı bulunmayan kuruluşlarda gerçekleşenin yarısı kadar olduğudur (Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), 2018).

Suistimal vakalarının bildirimi sonrasında incelenmesi konusu incelendiğinde; katılımcı holdinglerin 4'ünde (%20) bu vakalar uzman/sertifikalı denetçiler (CFE) tarafından gerçekleştirilmekte iken 12'sinde %60 suistimal vakaları uzmanlaşma olmaksızın denetim ekibindeki denetçilerin bilgi birikimleri ışığında incelenmektedir.

Son olarak, holdinglerde suistimal vakalarının önlenmesinde iç denetim birimi rutin denetim çalışmalarıyla etkili olduğu görüşü ön plana çıkmıştır.

Denetim Bulgu ve Aksiyonlarının Takip Performansı, Üst Yönetime Sunumu ve Üst Yönetimce Takibi:

Denetimler ve özel amaçlı incelemeler sonucunda ortaya çıkan bulgu ve aksiyonların takip performansı katılımcı holdinglerin 18'inde (%90) üst yönetime sunulmakta ve üst yönetim tarafından takipçi olunmaktadır. Üst yönetim tarafından takipçi olunması; iç denetimin saygınlığını artırmakla birlikte, sistem ve süreçlerdeki risklerin azaltılması adına üst yönetim iç kontrol sisteminin etkinliği desteklemektedir.

Aksiyon Takip Denetimleri:

Holdinglerde gerçekleştirilen denetimler sonucu tespit edilen bulgulara ait öneriler birimlere aksiyon planı olarak atanmaktadır. Dolayısıyla; ilgili aksiyonların alınıp alınmadığının denetim ekiplerince takibi önem arz etmektedir. Aksiyonların alınmasını sağlayan denetim fonksiyonu risklerin bertaraf edilmesine yardımcı olmaktadır.

Katılımcı holdinglerin; 11'i (%55) bu aksiyonları denetimlerden bağımsız aksiyon takip denetimleri yaparak takip ederken, 10 holding (%50) ise aksiyonları izleyen denetimler esnasında takip etmektedir. Birbirine yaklaşık bir dağılım söz konusu olmakla birlikte; iki yaklaşımın birlikte kullanımı da söz konusudur.

Katılımcı holdinglerin 5'i (%25) ise; aksiyonların takibini zaman planına (termin) bağlı olarak gerçekleştirmektedir. Buradaki amaç; birimlere atanan aksiyon planlarının bir sonraki denetim periyodu beklenmeden takip edilmesidir. Sistemsel olarak aksiyonların takip edilmesi yaklaşımı da; zaman planına bağlanan aksiyonların yine denetim periyodu beklenmeksizin sistem üzerinden uzaktan takibidir. Bu yaklaşımı uygulayan holding sayısı 7 (%35)'dir.

Güncel Yaklaşımlara Uyum

Güncel yaklaşımlar başlığı altında; iç müşteri anketi, denetim maliyet azaltma yöntemleri ve kalite güvence değerlendirmesi gibi uygulamalar incelenmiştir.

Güncel Yaklaşımlara Uyuma İlişkin Sorulara Verilen Cevaplar:

Katılımcı holdinglerin yalnızca 9'unda (%45) iç müşteri memnuniyet anketi uygulaması gerçekleştirilmektedir. Memnuniyet anketi; holdinglerin 1'inde (%14) iki yılda bir kez, 2'sinde (%29) dört yılda bir kez ve 4'ünde (%57) her denetim sonunda uygulanmaktadır. İki holdingte, memnuniyet anketi için kesin bir periyod belirlenmemiştir.

Katılımcı holdinglerin, 8'i (%40) iç denetim faaliyetlerinin maliyetini azaltmak

için sürekli denetim (continious auditing) yaklaşımına başvurmaktadır. Bu yöntem ile, belirlenen senaryolar / olaylar üzerinden faaliyetler sistemsel ve uzaktan kontrol edilerek bir takım operasyonel maliyetler ile zaman kayıplarının önüne geçilmektedir. Katılımcı holdinglerin 13'ü (%65) denetim öncesinde birimlerden bir takım çalışmalar talep ederek incelemelerde bulunduklarını belirtmektedirler. Böylece, saha çalışma sürelerinin azaltılması hedeflenmektedir.

Bağımsız ve uzman bir kuruluş tarafından iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirildiği Kalite Güvence Değerlendirmesinin / Quality Assessment Review (QAR) katılımcı holdinglerin 12'sinde (%60) uygulanmaktadır. Bu çalışmaların ağırlıklı uygulama periyodunun ise (%75) 5 yıl olduğu görülmüştür.

Holdinglerde İç Denetimin Öneminin Değerlendirilmesi:

Bu bölüm; cevaplayıcının iç denetim faaliyetinin artması amacıyla iç denetimle ilgili görüşlerini ve iç denetime olan bakış açısını belirttiği 7 soru için alınan cevapların değerlendirildiği bölümdür. Bu bölümdeki sorular için “Likert Ölçeği” kullanılmıştır.

Ankette, iç denetim faaliyetinin öneminin artması için katılımcıların görüşlerini ortaya koyduğu bölümde güvenilirlik ve geçerlilik analizi Cronbach's Alpha katsayısı üzerinden yapılarak ankette yer alan k sorunun türdeş bir yapıyı açıklamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamaya yardımcı olmaktadır.

İlgili bölümde ankette bulunan 7 adet sorunun geçerlik-güvenirlik analizi sonucunda güvenilirlik katsayısı Cronbach's alpha 0.665 olarak hesaplanmış olup, anketin orta güvenilirlikte olduğu saptanmıştır. Anketteki soruların her birinin alfa katsayısına bakıldığında tümünün 0.60-0.80 aralığında olduğu görülmektedir.

Holdinglerde İç Denetim Faaliyetinin Öneminin Artmasına Yönelik Görüşler:

Ankete katılan tüm holdingler holdinglerde iç denetim uygulamalarını gerekli olduğunu düşünmektedir. Dağılım; 16'sı (%80) kesinlikle katılıyorum ve 4 (%20) katılıyorum şeklindedir.

Holdinglerde iç denetim uygulamalarına iş birimleri tarafından direnç gösterildiğini düşünenlerin oranı kesinlikle katılıyorum (%15) ve katılıyorum (%45) olmak üzere toplamda %60 olup 12 katılımcıdır. Kararsızların oranı ise %15 olup bu görüşe katılmayanların oranı toplamda %25'tir. Yapılan görüşmelerde bu durumun temel nedeni; iş birimlerindeki personelin risk algısının gelişme ihtiyacının bulunması ve personelin denetim aksiyonların

kendilerine operasyonel iş yükü yarattığını düşünmeleri olduğu belirtilmiştir.

Holdinglerde yetişmiş iç denetim personeli bulmanın güç olduğu yargısına dağınık bir katılım olmuştur. Personel bulmanın güç olduğunu düşünen katılımcı sayısı 4 (%20) iken bu görüşü paylaşmayan katılımcı sayısı 9 (%45)'dur. 7 katılımcı (%35) kararsız olduğunu belirtmiştir.

Holdinglerde iç denetim birimi sonuçlarının değer yaratan uygulamalar ortaya çıkarttığını düşünen katılımsı sayısı 9 (%45) iken kararsız olduğunu belirten sayısı 11 (%55)'dir.

Holdinglerde iç denetim, hata, hile ve uygunsuzlukların başarılı bir şekilde ortaya çıkartılmasını sağladığını düşünen katılımcı sayısı 15 (%75)'tir. 5 katılımcı (%25) ise kararsız olduğunu belirtmiştir.

Holdinglerde iç denetim faaliyetlerinin modern teknikler ve istatistikî yöntemlerle gerçekleştirilmekte olduğu görüşüne sahip katılımcı sayısı 10 (%50)'dur. 9 katılımcı (%45) kararsız olduğunu belirtirken 1 katılımcı (%5) bu görüşü paylaşmamaktadır.

Holdinglerde iç denetim yapısının bulunmamasının ciddi maddi kayıplara neden olacağını görüşüne sahip katılımcı sayısı 18 (%90)'dir. 1 katılımcı (%5) kararsız olduğunu belirtirken 1 katılımcı (%5) karşıt görüşü savunmaktadır.

SONUÇ

Küreselleşme ile başlayan ekonomideki hızlı değişim, teknolojik gelişmeler, ekonomik ve operasyonel bütünlük ihtiyacı, risklerin paylaşımı, finansman imkanı, uluslararası yayılma, artan rekabet koşullarıyla mücadele, vergi kolaylıkları gibi bir takım nedenler işletmelerin holdingleşmesini kaçınılmaz hale getirmiştir. Sürekli artan rekabet ortamı işletmelerin yurt içinde ve dışında faaliyetlerini çeşitlendirmeye yöneltmiştir. Bu durum, holding işletmelerinin faaliyet ve operasyonlarının karmaşıklaşması sonucunu doğurmuştur.

İşletmelerin karmaşıklaşan operasyonları; varlıklarını koruma, olası hata ve hileleri önleyerek finansal bilgilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla iç denetim sisteminin kurulması gereksinimini artırmıştır. İç kontrol sistemleri, hedeflere ulaşmak adına daha güvenilir bilgi, işletme kaynaklarının etkin kullanımı ve yasalara uygun faaliyette bulunma gibi olumlu sonuçlar sağlamakla birlikte kesin sonuçlar getirmez. Etkin bir iç kontrol sistemi; güvenilir, bağımsız ve yetkin bir iç denetim birimi oluşturulması ile sağlanır. İç denetim; faaliyetlere değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanan, bağımsız ve objektif güvence ve danışmanlık fonksiyonudur. İç denetim birimi aracılığıyla iç kontrol sisteminin sürekli takibi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır.

Holdinglerde; iç kontrol ve denetimin önem kazanmasının başlıca sebebi şirketlerin holding yapıları kazanmasıdır. Faaliyetlerin karmaşıklaşması işletme yönetiminin kontrolü kaybetmesine neden olmaktadır. Bu sebeple; holdinglerin iç denetim ekipleri, yönetimin genel kurallarına uyulup uyulmadığını inceleyerek, sistemi değerlendirmekte ve mevcut riskleri ortadan kaldıracak öneriler geliştirmektedirler.

Holding şirketlerin iç denetim fonksiyonu, doğrudan yönetim kuruluna ya da denetim komitesine bağlı olarak bağımsız şekilde faaliyetlerini yerine getirmektedir. İç denetim birimleri holdinglerin faaliyetlerinin operasyonel olarak incelenmesiyle birlikte; mali işler, satış, pazarlama, tedarik zinciri, satın alma, insan kaynakları, bilgi teknolojileri faaliyetleri ve yönetim kurulunun ihtiyacı olan özel inceleme ve soruşturma hizmetlerinin yerine getirilmesinden sorumludur.

Holdingler fırsatlar nedeniyle farklı alanlarda büyümeyi tercih etmektedirler. Araştırmalar, son dönemde holdinglerin ilişkili sektörel yatırımlarla büyüme yoluna gitmekte olduklarını göstermektedir. Holdinglerde büyüme trendi, önce farklı sektörlerle girmek ve sonrasında bu sektörlerde uzmanlaşmak şeklindedir. Bu süreç, şirketleri karışık bir yapı ile karşı karşıya bırakmaktadır. Uluslararası holdingler ise; önce uzmanlık alanlarını geliştirmekte sonra uzmanlık alanlarını kullanabilecekleri diğer yan alana girmeyi tercih etmektedirler. Plansız ve hızlı büyüme sorunu holdingleri çeşitli risklerle karşı karşıya bırakmaktadır. Holdinglerde; bu risklerin tespit edilmesi ve yönetilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple; risk odaklı bir denetim anlayışına ihtiyaç bulunmaktadır. Söz konusu denetim anlayışı, şirket değerinin artırılmasının amaçlandığı kurumsal yönetim anlayışına dayanır. İç denetim, kurumsal yönetim anlayışının hayata geçirilmesinde önemli ve pozitif rol oynamakta; süreçlerin iyileştirilmesi, verimlilik ve performansın artırılması, katma değer yaratılması ve insan kaynağının gelişimini sağlamaktadır. İç denetim fonksiyonu, holdinglerin kurumsal yönetim ve risk yönetimi konularında güvencesidir.

Holdinglerin; artan risklerini etkin şekilde yönetme istekleri, iç denetimden katma değer beklentisini artırmıştır. Bu doğrultuda iç denetim fonksiyonu; geçmiş ve rutin kontrollere dayalı geleneksel denetim yöntemlerinden ayrılarak; bilgi teknolojileri ve yaratıcılık temeli gelecekteki potansiyel risklere odaklanan risk odaklı denetim yaklaşımına odaklanmıştır. Bu çalışma ile; holdinglerin operasyon bazında potansiyel riskleri ortaya konmaya çalışılmıştır.

Uygulanan anket çalışması ile holdinglerin denetim organizasyonu, denetim biriminin çalışma şekli, güncel yaklaşımlar ve denetimin öneminin

değerlendirilmesi başlıkları altında holdinglerin iç denetim yapısı ve çalışma sistemi ortaya konmuştur. Holdinglerde iç denetim biriminin risk yönetimi ile bilgi teknolojileri birimleriyle iş birliği ve çalışma şekli, iç denetim ve aksiyonların takip süreçlerinin ortaya konarak ihbar hattı, suistimal uygulamaları, iç müşteri memnuniyet anketi ve kalite güvence değerlendirmesi gibi güncel yaklaşımların uygulama düzeyi test edilmiştir.

Türkiye'nin ileri gelen holdinglerinde görevli farklı kademeden denetim mesleği profesyonelinin ankete cevap verdiği cevaplarla, aşağıda yer alan sonuç ve yorumlara ulaşılmıştır:

- Ankete katılan holdinglerin tamamı etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmaya önem vermektedir. Bu sebeple; etkin iç kontrol sistemini tesis etmek adına iç denetim birimleri oluşturmuşlardır.

- Holdingler organizasyon büyüklüğüne paralel olarak iç denetim personeli istihdam etmeye özen göstermektedirler. Bu durumun bir sonucu olarak; 2000 üzeri personele sahip holdinglerin toplam içinde oranı %65 olup iç denetim biriminde istihdam edilen personel sayısı 10 ve üzeri olarak %50'dir. Böylece; holding işletmelerinin iç denetim fonksiyonuna önem verdikleri görülmüştür.

- Ankete katılan holdinglerin iç denetim biriminde bu mesleği icra etmekte olan personelin sahip oldukları sertifikalar ve adetleri ile ciddi anlamda mesleki gelişime önem verdikleri görülmüştür. İç denetim mesleğinin dünya çapında yeterlilik belgesi niteliğindeki Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından verilen Sertifikalı İç Denetçi (CIA) belgesi ile birçok alandaki mesleki yeterlilik ve donanımı belgeleyen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Birliği tarafından verilen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatına holding denetim ekip üyelerinin yoğunlukla sahip olduğu görülmektedir. Ankete katılımcılarının 16'sı (%80) SMMM, 12'si (%60) CIA olmak üzere bu sertifikalara sahiptir.

- Holdingler iç denetim biriminde personel istihdamında birçok yönteme başvurmak suretiyle ciddi bir işe alım süreci takip etmektedir. Mesleki deneyim, yabancı dil bilgisi ve kişilik envanteri, yazılı ve sözlü mülakatlar yoluyla ölçülmekte ve nitelikli ekip üyelerinin seçimine özen gösterilmektedir. Ayrıca, doğrudan yönetim kurulu ve denetim komitesi gibi üst birimlere bağlı olarak holding merkez departmanlarının ve iştiraklerinin tepe yöneticilerinin uygulamalarının denetiminden sorumlu olan iç denetçiler için mesleki donanım oldukça önemli olduğundan genellikle mesleki deneyime sahip personel istihdam edilmektedir. Ankete katılan holdinglerin %95'i iç denetim ekip üyelerinin bağımsız denetim ve vergi danışmanlık şirketlerinde; %80'i ise diğer şirketlerin iç denetim birimlerinde iş deneyimi aramaktadırlar.

- Ankete katılan holdinglerin %60'ı merkezi bir denetim ekibi ile holding ve şirketlerinin denetimini gerçekleştirmektedir. %40'ı ise, holding şirketlerinde faaliyetlerin yakından incelenmesi görevini üstlenen denetim personeli istihdam etmektedir. Bu denetçilerin genelde şirket yönetimine idari olarak bağlı olduğu görülmüştür. Dolayısıyla, bu denetçiler için tam bir bağımsızlıktan söz edilemediğinden merkezi denetim ekiplerinin çalışmaları ayrıca önem arz etmektedir. Bu denetçiler, merkezi denetimlerde holding denetim ekiplerinin saha çalışmalarına katılarak koordine çalışmalar yürütmekte ve holding iç denetim birimine çeşitli raporlamalar yapmaktadır.

- Ankete katılan holdinglerin iç denetim fonksiyonu, doğrudan yönetim kuruluna ya da denetim komitesine bağlı olarak bağımsız şekilde faaliyetlerini yerine getirmektedir. Yapılan çalışmada; iç denetim biriminin denetim komitesi bulunan holdinglerde; denetim komitesine (%30), denetim komitesi bulunmayan holdinglerde ise yönetim kurulu / icra kuruluna (%65) bağlı olduğu görülmüştür.

- Holding iç denetim ekipleri tarafından tespit edilerek denetim raporları yoluyla işletme yönetimi ile paylaşılan riskli konular üst yönetim nezdinde en geç 3 ayda bir kez olmak üzere gözden geçirilerek değerlendirilmektedir (%80). Bu durum, üst yönetimin denetimler sonucu tespit edilen risklerin takipçisi olduğunun bir göstergesi olup iç denetime olan bakış açısını da ortaya koymaktadır.

- Ankete katılan holdinglerde mevcut riskler ve olası suistimal konuları odaklı olarak yıllık denetim planları oluşturulmaktadır. Yıllık denetim planları, holding yönetimi ile paylaşılmakta ve görüş ve öneriler ışığında nihai halini almaktadır.

- Holding iç denetim ekiplerinden beklenti; bilgi teknolojileri ve suistimal riskleri odaklı olarak çalışmalarını yürüterek danışmanlık fonksiyonunu yerine getirmeleri yönündedir. Holdingler, güncel teknolojik yaklaşımları yakından takip etmekte sistemsel ve sürekli denetimler yoluyla iç denetim ekipleriyle risklerin takipçisi olmaktadır. Holding iç denetim ekipleri; işletmede iç kontrol ortamının ve risk bilincinin oluşturulması ve sistemsel veri bazlı analizlerle risklerin tespiti ve önlenmesi faaliyetlerine ağırlık vermektedir.

- Ankete katılan holdinglerde mevcut iç denetim uygulama sürecinin ideal sürece paralel olduğu tespit edilmiştir. Denetim kapsamı oluşturularak denetlenen birim ile paylaşılmakta, açılış toplantısı ile denetim amaç ve çalışma kapsamı ilgililere aktarılmakta ve kilit personelin tespiti sağlanmakta, saha çalışması akabinde kapanış toplantısı ile riskli konular konusunda denetlenen birime aktarılmaktadır. Bulgu ve öneriler denetlenen birime sunulurken yazılı görüşleri alınmak suretiyle tam bir mutabakat sağlanmakta ve

olası yanlış anlaşılmalara önüne geçilmektedir. Nihai rapor, tüm ilgililerle paylaşılmakta ve alınacak aksiyonlar zaman planına bağlanarak bu planlar kapsamında takipçi olunmaktadır.

- Holding iç denetim ekipleri rutin denetimleri konusunda denetlenecek birime bildirimde bulunarak birimlerin işlerini aksamayacak şekilde organize olmalarına imkan tanımaktadır. Rutin denetimler dışındaki özel inceleme ve soruşturmalarda ise; bildirimde bulunmaksızın konular denetim ekiplerince incelenmektedir.

- Ankete katılan holdinglerin %50'sinde iradi örneklemeden ziyade istatistikî örnekleme yöntemleri kullanılmaktadır. Dolayısıyla, incelenen konuların risk düzeylerine göre incelenmesi gereken örneklem sayısı ve oranlarının belirlenmiş olduğu bir örneklem metodolojisi kullanılmaktadır. İrada örneklem yöntemi kullanılan holdingler ise; incelenen konulara ait örneklem sayılarını denetim ekibinin bilgi ve tecrübeleri ışığında belirlemektedir.

- Ankete katılan holdinglerin tamamında bir risk yönetimi birimi bulunmaktadır. Yaygın uygulamada; risk yönetim birimi iç denetim biriminden bağımsız olarak yapılmıştır (%55). Holding iç denetim ekipleri; risk yönetimi birimi tarafından kendisiyle paylaşılan risklere ilişkin testler yapmakta (%45) ya da risk yönetimi çalışmalarını kendisi de yapabilmektedir (%35).

Ankete katılan holdinglerin; yaygın olarak uzmanlaşmaya gitmediği görülmektedir (%65). Bunun nedeni; mevcut insan kaynağının farklı alanlarda gelişimi sağlamaktır.

- Gelişen teknolojilerle birlikte bilgi teknolojilerinin artan önemi holdingleri iç denetim faaliyetlerini de yakından etkilemektedir. Ankete katılan holdinglerin %40'ında bilgi teknolojileri denetçisi bulunmaktadır. Ayrıca; denetimlerde bilgi teknolojileri ekipleriyle işbirliği içinde çalışmalar da yürütülmektedir.

- Suistimalin ortaya çıkartılmasında da ihbar hattı ayrı öneme sahiptir. Ankete katılan holdinglerin (%65)'inde suistimal vakalarının ortaya çıkartılmasında destek almak adına ihbar hattı uygulaması bulunmaktadır. Toplanan ihbar ve şikayetler, holding iç denetim birimlerinde değerlendirilmektedir. Ankete katılan üç katılımcının Sertifikalı Hile Denetçisi - Certified Fraud Examiner (CFE) olduğu görülmüştür. Ayrıca, katılımcılar holding iç denetim biriminin suistimal vakalarının önlenmesinde rutin denetim çalışmalarıyla etkili olduğu görüşünü paylaşmaktadır.

- Ankete katılan holdinglerin %90'ında ortaya çıkan bulgu ve aksiyonlar üst yönetim tarafından takipçi olunmaktadır. Üst yönetim tarafından riskler konusunda takipçi olunması; iç denetimin saygınlığını artırmakla birlikte,

sistem ve süreçlerdeki risklerin azaltılması adına iç kontrol sisteminin etkinliği desteklemektedir.

- Ankete katılan holdingler, iç müşteri memnuniyeti anketi ve gerçekleştirilen denetim faaliyetleri için kalite güvence değerlendirmesi gibi güncel uygulamalara başvurumaktadırlar. Bu uygulamalar, iç denetim faaliyetinin geliştirilmesi adına geri bildirimler sağlamaktadır. Ayrıca, holdingler iç denetim ekiplerinin kaynak kullanımını azaltmak için sistemsal, uzaktan ve sürekli denetimler gerçekleştirerek etkin ve verimli bir iç kontrol yapısı desteklenmektedir.

- Anket katılımcılarından holding iç denetim faaliyetlerinin önemini ortaya koymak adına alınan görüşlerde; holdinglerde iç denetimin gerekli bir uygulama olduğu, değer yaratan uygulamaların hayata geçirilmesine ve hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasına katkı sağlayarak ciddi maddi kayıpların önüne geçilmesini sağladığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca, riskleri ortadan kaldırmak adına iç denetim ekiplerince oluşturulan kontrol noktalarına zaman zaman iş birimleri direnç gösterebilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akgüç, Ö. (1998). Finansal Yönetim, 8. Baskı, İstanbul, Avcıol Basım Yayın.
- Alp, A. (2002). Uluslararası Mali Piyasalardaki Gelişmeler ve Türkiye, IMKB Yayınları, 1. Basım, Ankara.
- Arens, A. A., Elder, J. R. ve Beasley, S. M. (2008). Auditing and Assurance Services. New Jersey, Pearson Prentice Hall.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2018). <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/>.
- Balıkçı, Y. (2009). İşletmelerde Risk Yönetimi. İstanbul, Cinius Yayınları.
- Bauer, R., Frijns, B., Otten, R. ve Tourani-Rad, A. (2008). The Impact of Corporate Governance on Corporate Performance: Evidence from Japan”, Pacific - Basin Finance Journal. No: 16 , <https://www.journals.elsevier.com/pacific-basin-finance-journal>.
- Büyükkışık, E. (2000). Holdinglerde Dönemsonu İşlemleri ve Konsolide Mali Tablolar, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2367>.
- Griffiths, D. (2017). Risk Based Internal Auditing - Tree Views of Implementation, <http://www.internalaudit.biz>.
- İpekçi, N. (2000). Holding Şirketler, İstanbul, İpekçi Yayıncılık.
- Kishalı, Y. ve Pehlivanlı D. (2006). Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 30.
- Klaus, W. (2003). Risikomanagement im Kontext der Wertorientierten Unternehmensführung, 1. Basım, Wiesbaden.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar. Kocaeli, Umuttepe Yayınları.
- Roth, J. ve Espersen, D. (2002). Riskin sınıflandırılması, İç Denetim Dergisi. Sayı: 4.
- Soydan, H. ve Ildır, A. (2002). Şirketler Muhasebesi, 1. Baskı, Alfa Yayınları.
- Söyler, İ. ve Çolak, M. (2012).Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama, Maliye Dergisi, Sayı: 162.
- Spira, F. L. ve Page, M. (2004). Risk Management: The Reinvention of Internal Control and The Changing Role of Internal Audit, Accounting, Auditing and Accountability Journal. Vol: 16, No:4
- Şimşek, M. Ş. (2003). İşletme Birimine Giriş, Konya, 20. Baskı, Yelken Basım-

Yayım.

Özbek, Ç. (2012). İç Denetim/Kurumsal Yönetim/Risk Yönetimi/İç Kontrol, İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.

Özoğlu, B., Mercan, C. ve Çakıroğlu, S. (2010). Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim. İstanbul, İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları.