

A

i

D

Ç

I

D

M

E

N

TEORİSİ ve UYGULAMASI

A

E

D

T

I

i

M

M

Dr. Fırat Coşkun Güçlü ♦ Babür Kaan Şener CIA, CISA, CRMA ♦ Mustafa Kocameşe YMM, CIA, CRMA

İSTANBUL 2023



## YAZARLAR HAKKINDA

### **Dr. Fırat Coşkun GÜÇLÜ**

Yıldız Holding Kontrol ve Murakabe Biriminde 2004 yılında başladığı denetim görevini 2013 yılına kadar sürdürmüş daha sonra Bilkent Holding İç Denetim Biriminde görev almıştır. 2015- 2017 yılları arasında Golf Dondurma Üst Yönetiminde CFO olarak yer almıştır. 2017 sonrasında kurucusu olduğu Seta Partners şirketinde çalışmalarına devam etmenin yanı sıra 2020'den bu yana Centrum Türkiye ve TrueNord Global'de ortak olarak görev almaktadır. Aynı zamanda çeşitli üniversitelerde Denetim ve Muhasebe alanında dersler vermekte olup hali hazırda Bahçeşehir Üniversitesinde görev yapmaktadır. Bilkent Üniversitesinde Executive MBA ve İstanbul Üniversitesinde Muhasebe- Finansman alanında doktora dereceleri bulunmaktadır. Michigan Ross Business School ve Cornell Üniversitesi sertifikalı programlarını tamamlamış, Japon Sanayi ve Ticaret Odası tarafından desteklenen AOTS Executive Program on Corporate Management programına katılmıştır.

### **Babür Kaan ŞENER; CIA, CISA, CRMA, MSc, ISO 27001 LA, ITIL FC**

2006 yılından bu yana iç denetim mesleğiyle iştigal etmekte olup lisans eğitimi Marmara Üniversitesi İngilizce İktisat Bölümünde, yüksek lisans eğitimi ise Bahçeşehir Üniversitesi Bilgi Teknolojileri bölümünde tamamlamıştır. Yıldız Holding, Golf Dondurma ve İttifak Holding'de süreç, bilgi sistemleri ve suistimal başta olmak üzere denetimin hemen her alanını deneyimleyerek birim yöneticiliği de dahil olmak üzere yönetsel seviyelerde farklı görevler üstlenmiştir. CIA, CISA, CRMA, ITIL FC, ISO 27001 LA ve İTÜ Büyük Veri ve İş Analitiği Uzmanlığı sertifikalarına sahip olup halen Türk Hava Yolları'nda İştiraklerden Sorumlu Denetim Müdürü olarak görev yapmaktadır.

### **Mustafa KOCAMEŞE; YMM, CIA, CRMA**

2003'te Marmara Üniversitesi İşletme Bölümünden sonrasında aynı üniversitenin Muhasebe Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programından mezun olmuştur. İstanbul Üniversitesi Muhasebe Bilim Dalında doktora eğitimine devam etmektedir. Meslek hayatına 2005'te Altınbaş Holding'de denetçi olarak başlamıştır. 2008-2013 yılları arasında Yıldız Holding'de denetçi, kıdemli denetçi ve Holding iştiraki Turyağ'da 1 sene Dış Ticaret Müdürü görevlerinde bulunmuştur. 2013-2021 döneminde Özak Global Holding'de denetim müdürü olarak çalışmıştır. 2021 yılından itibaren Yıldırım Holding'de Denetim Direktörü olarak görev yapmaktadır. YMM, CIA, CRMA, SPK Düzey 3 ve KGK Bağımsız Denetçi lisanslarına sahiptir. Çeşitli mesleki dergilerde; denetim, vergi mevzuatı, mali işler ve muhasebe alanlarında yayımlanmış makaleleri bulunmaktadır.

---

## SUNUŞ

---

### *İç Denetim, Şeffaflığı Sağlayarak İtibarı Artırır*

*Dr. Fırat Coşkun Güçlü, Babür Kaan Şener ve Mustafa Kocameşe tarafından yazılan İç Denetim kitabının benim açımdan önemi üç yazarın da yolunun Yıldız Holding'den geçmesi. Böylesine önemli bir fonksiyonla ilgili, böylesine hacimli bir kitabı, bizim şirketlerimize de dokunan arkadaşlarımızın yazmış olmaları beni çok memnun etti. Ben hem okuyup hem de belli ölçüde çalıştığım üniversite yıllarında en çok Denetim ve Maliyet Muhasebesi departmanlarında çalışmayı sevmiştim. Hatta lisans yaparken son sene Yeni Ürün Yönetimi, Mali Kontrol Teknikleri gibi bazı yüksek lisans derslerini de dinleyici olarak almıştım. Konumuzla ilgili diye belirtiyorum Denetim dersinden notum "AA" idi. Ama lisans öğrencisi olduğum için ortalamayı etkilememiş sadece şanı olmuştu.*

*Aynı yıllarda imalat defteri tutmak zorunlu idi. Bir keresinde imalat defterindeki bazı bilgilerle, Maliyenin denetimi sırasında elde ettiği bilgiler arasında ihtilaf yaşandı. Böylece şirketimizde İç Denetim Başkanlığı kuruldu. Yani Yıldız Holding'de yazar arkadaşlarımızın da bir zamanlar yollarının geçtiği "Denetimin" geçmişi 40 yıl önceye dayanır.*

*Dahası da var, yine aynı yıllarda dünyaca ünlü global denetim şirketinin de içinde olduğu, dünyada büyük yankıları olan Enron skandalı yaşandı. Aynı denetim şirketinin bizim de kurucusu ve ortağı olduğumuz Nasaş şirketindeki benzer yetersiz denetim uygulamaları, aile olarak bizim bu konuyu ciddi olarak benimsememize sebep oldu. İşte bu yüzden de şu anda okuduğunuz sunuşu yazmayı kabul ettim.*

*İç denetim bir şirketin faaliyetlerini, iş süreçlerini ve finansal kayıtlarını objektif bir şekilde inceleyen ve değerlendiren bir işletme fonksiyonu. Amacı da denetimi denetim yapmak için değil daha etkili daha verimli çalışmaya neden olmak.*

*İç denetimde şirket riskleri değerlendirilir, iç kontrol ve yönetim süreçleri değerlendirilir. İç denetim, şirketin dış dünyaya yönelik şeffaflığını arttırarak itibarına katkıda bulunur. Çünkü her şirketin finansal, operasyonel, hukuki,*

itibari ve diğer birçok alanda riskleri bulunabilir. Bu riskler Şirket varlıklarını koruma açısından çok önemlidir. Şirketin faaliyetlerinin sürdürülebilirliği bu nedenle de iç denetime bağlıdır desem yeridir.

İç denetim, Şirketin tüm performansını tarafsız bir Şekilde denetlemelidir. İç denetim, kurumsal yönetimin de en önemli fonksiyonlarındanır.

İç kontrol sistemi; kaynakların doğru kullanılmasını, hataların ve dolandırıcılığın önlenmesini, finansal raporlarımızın doğruluğunu ve yasal açıdan “uyumluluğun” sağlanmasını amaçlar. Bu sistem bizler tarafından belirlenen hedeflere ulaşmak için riskleri yönetmek için tasarlanır. Őirketten Şirkete göre de kültürel farklılıklar içerebilir.

İç kontrol sisteminde söz konusu olan prosedürler ise Şirketin faaliyetlerinin bir standartta yapılmasını ve iş süreçlerinin doğru bir Şekilde yürütülmesini sağlar. Dünya yüzeyinde çok sayıda Şirkette, onlarca fabrikada ve 70 binden fazla çalışanla bir sistemi yürütmeye çalışan dev bir holding olunca haliyle bu tür standartlarda çalışmak, dolayısıyla da İ Denetim çok önemli oluyor. Yasal zorunlulukların ötesinde; demiyorum ki daha küçük, tekil Şirketler için bu fonksiyon önemsizdir ama bizim için neredeyse önemi varoluşsaldır

Dolandırıcılık, Şirketler için önemli konulardan biri olmaya devam ediyor. Bu tespitleri yapmak için de iç denetimde bazı göstergelere bakılır. Şirket içinde yetki-onay matrislerinde yer almayan insanların finansal kaynakları kullanımı, belirli çalışanlara özel muamele, finansal kayıtların tutarsızlığı, fatura işleme ve ödeme süreçlerindeki tutarsızlıkların hepsi bu göstergelerden olabilir ve yönetime sunulan raporlarda yer alabilir.

Yazarlar, kitabın amacını “... sürekli gelişen iç denetim mesleğinin uluslararası çerçevesini göz önünde bulundurarak, i denetimden etkilenen, denetleyen ve denetlenen taraflara, masanın her iki tarafında yer alanlara iç denetim uygulamasının teorisi ve uygulama pratikleri hakkında bilgi vermek, daha ideal ve doğru bir uygulamaya yönlendirmek, bilgi eksikliklerini gidermek ve yol göstermek” diye belirtiyorlar. Dolayısıyla yukarıda iç denetim adına ifade ettiğim ne varsa kitabın içeriğinde onların olduğu görülüyor. Kitap; İç Denetimin Teorisi, Uygulaması ve Soru Cevaplar olmak üzere üç temel bölüm ve on üç başlıktan oluşuyor. Her bölüm oldukça detaylı olarak iç denetimin tüm kavram ve süreçlerini anlatıyor. Ayrıca iç denetimin yapay zekâ ve robot çağına yönelik uygulamalarıyla da bağı kuruyor. Kitapta etraflıca

*değ inilmeyen bir konu belki de bir şirketin en önemli yatırımlarının olduğu pazarlama bütçesi ve iç denetim bağlantısı. Tabii ki iç denetim pazarlama faaliyetlerini de içerir ama en önemlisi pazarlama bütçesinin doğru kullanılıp kullanılmadığına bilgi vererek süreçlerin iyileştirilmesine ve şirketin tüm pazarlama faaliyetlerinin optimizasyonuna büyük etkisi olur. Bu konuyu ayrı olarak vurgulamak da fayda var.*

*Ben bu kitabı tüm ilgili çalışanların, tüm yöneticilerin, tüm kurumların istifade edebilecekleri el kitabı olarak ele alıyorum. Şirketteki tüm yöneticilere iç denetim bilincini aşılatabilecek iç denetimin lüzumu ve gereklerini izah ederken neyin ne miktarda yapılabileceğini izah eden detaylı bir kitap olduğunu gördüm, mutlu oldum.*

*Dr. Fırat Coşkun Güçlü, Babür Kaan Şener ve Mustafa Kocameşe'yi bu hacimli çalışmaları için kutluyor, çalışmalarının iç denetim sektörünün gelişimine ve bu alanda insan yetiştirmeye katkısı olacağını düşünüyorum. Tekrar kutlarım.*

**Murat ÜLKER**

Küresel rekabetin kendini hissettirdiği son yıllarda, şirketlerin de kazançlarını sürekli hale getirme çabaları artmış ve şirketlerin yatırımları bu amaca odaklanmıştır. Sürdürülebilirlik kavramını sıkça kullanmaya başladığımız ve daha da fazla kullanmamız gereken iş yaşamı içerisinde şirketler önce sürekliliklerini sağlamaya çalışmaktadır. Süreklilik için sadece kazançların devamlı hale getirilmesi yeterli olmamaktadır. Bunun yanında şirketlerin sağlıklı olması yani kurumsallaşmaları gerekmektedir. Kurumsallaşmayı şirketlerin sağlıklı olmaları diye tanımlarsak, şirketlerin bağımsızlık sistemlerinin de güçlü tutulmasını şirketlerde kurumsal yönetim, etik, uyum uygulamalarının başarısı olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır. İç denetim mekanizması ise bu uygulamalarda şirket yönetimlerine en iyi rehberliği sağlayan araçların başında gelmektedir.

İç denetim konusunda başta uluslararası ve ulusal meslek kuruluşlar olmak üzere, birçok yayında iç denetimin şirketlere nasıl, hangi tekniklerle ve hangi aşamalarla rehberlik edeceği hem mesleki standartlarda hem de çalışmalarda dile getirilmiştir. Ancak kabul etmek gerekir ki iç denetim uygulamalarının dayanağında meslek standartları olmasına rağmen; iç denetimin şirketlerde kurulması, uygulanması ve raporlanması gibi aşamalar şirketlere özgü olabilmekte bu da iç denetimin her şirket için ayrı projelendirilmesi gereken bir mekanizma olduğu fikrini desteklemektedir.

İç denetim alanında standartlar, yayınlar dışında iç denetçiye ve şirkete rehberlik edecek uygulamalara ihtiyaç duyulmaktadır. Sunuş yazısını yazma keyfini taşıdığım “Adım Adım İç Denetim Teorisi ve Uygulaması” isimli bu kitap iç denetim alanında yıllarca tecrübe edinmiş ve bu tecrübelerini konu ile ilgilenenler ile paylaşmaya karar vermiş değerli uygulamacı meslektaşlarımız Dr. Fırat Coşkun Güçlü, Babür Kaan Şener ve Mustafa Kocameşe tarafından kaleme alınmıştır.

Yazarlar kitapta kavramsal tanımlarla başlayarak ilerleyen bölümlerdeki kavram kargaşalarını önlemeye çalışmış, iç denetim ve şirket kültürü üzerine tecrübelerini aktarmış ve adım adım iç denetimin nasıl yapıldığını tablolar ile açıklamışlardır. Son bölümde ise önemli sorulara cevaplar arayarak anlatımı zenginleştirmişlerdir. Kitapta bolca tablo ve şekil kullanılması da özellikle uygulamacı okurlar için okuma ve anlama kolaylığı sağlayacaktır.

İç denetim alanında uygulamaya odaklanan bu kitabın hem iç denetçiler için hem de konu ile ilgili tüm kesimler için bir boşluğu dolduracağına

*inanmaktayım. Kuşkusuz kitaplar okuyucusundan gelen bildirimlerle daha da zenginleşmektedir. Değerli yazarların kaleme aldığı bu çalışmanın önümüzdeki yıllarda ve baskılarda bu bildirimleri de dikkate alan temel bir uygulama kaynağına dönüşeceğine olan inancım tamdır.*

*Kitabın yazarları olan Dr. Fırat Coşkun Güçlü, Babür Kaan Şener ve Mustafa Kocameşe'yi bu kapsamlı çalışmaları için kutluyorum, çalışmalarının konu ile ilgilenenlere faydalı olmasını diliyorum.*

**Prof. Dr. Volkan Demir**  
Galatasaray Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanı

*Meslek insanı olmak, bir insanın bilgi ve becerileri ile ifade bulmasıdır. Değer yaratarak verici olmasıdır. Bu nedenle mesleki birikimlerin paylaşılacak mesleki kültürün zenginleştirilmesi her meslek insanının sorumluluğudur.*

*Kitabın yazarları genç meslektaşlarının bilgi ve tecrübelerini paylaştıkları kitap çalışmalarlarıyla bu sorumluluğun bir gereğinin yerine getirilmesine örnek teşkil eden bir eser ürettiklerine inanıyorum.*

*Mesleğin uzun ve köklü geçmişi içinde yakın tarihinde yaşanan gelişmelere bakıldığında, gece gündüz farkı gibi bir değişimin yaşandığını ifade edebiliriz. Değişimin odağı olan mesleğin yakın tarihinde görev alan meslektaşlarının analiz, gözlem ve tecrübelerini paylaştığı bu çalışmalarını, birikimlerinin değişimin dinamikleri ile çağdaş mesleki açılıma dönüştürülmesinde, iş ve meslek dünyasıyla birlikte değer yaratılmasında değerlendireceği yazılı bir kaynak olarak kabul edebiliriz.*

*Dünya yeni teknolojilerin, dijitalleşmenin ve yapay zekânın iş dünyasını çarpıcı biçimde değiştirdiği bir süreçten geçiyor.*

*Kurumlar teknoloji ve inovasyon odaklı, yıkıcı değişimin yaşandığı bu dönemde fırsatlarla birlikte yeni risklerle karşı karşıya kalıyor.*

*Tüm bu gelişmeler, iç denetimin güvence ve danışmanlık işlevinin etkililiği için yeni bir vizyon geliştirmesini zorunlu kılıyor.*

*Bugün, iç denetim mesleği, analitik teknolojilerden faydalanan, robotik süreç otomasyonu, yapay zekâ kullanan, gerçek zamanlı izleme ve raporlama sağlayan stratejik bir iş ortağına dönüşüm sürecini yaşıyor.*

*Bu yeni dönemde, farklı beceri ve yeteneklere sahip meslek insanlarına ihtiyaç duyuluyor. Kendini yenileyen, paydaşların yeni ihtiyaç ve beklentilerini anlayarak, güvence sağlamanın yeni yaklaşımlarını sunabilen, robotik süreç otomasyonu ve yapay zekâ uygulamalarının yarattığı riskleri anlayabilen meslek insanlarının kurumlarımızda daha çok yer alacağı öngörülüyor.*

*Küresel olarak yaşanan değişim ve dönüşüm sürecinde, geleceğe ortak olmak için yarınlara hazır olmak gerekiyor.*

*Bu kapsamda, Dr. Fırat Coşkun Güçlü, Babür Kaan Şener ve Mustafa Kocameşe tarafından kaleme alınan “Adım Adım İç Denetim Teorisi ve Uygulaması” adlı kitabın iş ve meslek insanları için bilgilendirici ve farkındalıklarını artırıcı bir kaynak olarak fayda ve değer sağlayacağını umuyorum.*

*Değerli meslektaşlarımı, gönüllerindeki meslek sevgisinin somut ifadesi, özverili ve özenli emeklerinin ürünü olan bu çalışmalarından ötürü kutluyorum.*

*Bu çalışmanın mesleğimize, mesleğimizin modern gelişimine katkı sağlayacağına, bu konuda iş ve meslek dünyası için değer yaratacağına olan inancımı ifade ederek, meslek ailemize tüm paydaşlarımıza sevgi ve saygılarımı sunuyorum.*

**Ali Kamil UZUN**

*Türkiye İç Denetim Enstitüsü  
Kurucu ve Onursal Başkanı*

---

## ÖNSÖZ

---

*İç denetimin temel kural ve prensipleri özü itibarıyla değişmemekle birlikte, zamanla teori ve uygulama tarafında gelen güncellemeler, iç denetim mesleğinin sürekli bir gelişim ve değişime tabi olduğunu bizlere göstermektedir. Öte yandan çalışma hayatı, kurumlar, çalışanlar tarafında da her geçen gün değişim ve dönüşüm sesleri artarak duyulmaktadır. Değişikliklere uyum yeteneği yüksek olan canlıların daha uzun hayatta kaldıkları gibi meslekler için de değişime adapte olabilenleri daha uzun ömürlü olmaktadır.*

*Teftiş ve murakabe birimleri ile başlayıp, bir taraftan kendi görgü, gelenek ve iş yapma biçimlerini koruyup diğer taraftan da zamanın değişikliklerine adapte olan iç denetim mesleği, günümüzde prestijli bir konuma sahip önde gelen meslekler arasındaki yerini almıştır. Uzun yıllar teftiş, kontrol ekseninde kurum faaliyetlerinin iç ve dış kurallara uygunluğunu denetleme görevini ifa etmiş olmakla birlikte; geçmişe odaklanan bu denetim bakışının yönü zamanla geleceğe ve risk odaklı bir denetim bakış açısına evrilmiştir.*

*Kitabın yazarları olarak teorik ve pratik açıdan iç denetim her zaman hayatlarımızın merkezinde yer almaktaydı. İç denetim mesleğinin geçen zaman zarfındaki değişim ve gelişimine de yakından tanıklık ettik. Bu zaman zarfında eksikliğini hissettiğimiz, teorik bilgiye sahip olanların uygulamaya ilişkin, uygulama tecrübesine sahip olanların ise teorik bilgi açısından eksikliklerini bir bütün halinde gidermeyi amaçlayan uygun bir kaynak ihtiyacı, teori ve uygulama açısından bir bütün halinde iç denetim faaliyetlerini açıklamaya çalışan bir kitap oluşturulması projesinde de bu şekilde hayat buldu.*

*Bu çalışmayı planlarken; özellikle iç denetim alanında eksikliği hissedilen uygulamaya yönelik adımlara bilgi, birikim ve tecrübelerimiz doğrultusunda yer vermeye çalıştık. Meslek mensupları ve uygulayıcılar açısından da bir başucu kitabı ve temel referans kaynak olması amacıyla çalışmalarımızı şekillendirdik. Kitabın yazımı sırasında standartlar ve uygulamalara ilişkin en güncel düzenleme ve versiyonlar ile sadece ülkemizde değil, globalde de yer alan uygulamalardan örnekler aldık.*

*Kitabın amacı sürekli gelişen iç denetim mesleğinin uluslararası çerçevesini göz önünde bulundurarak, iç denetimden etkilenen, denetleyen ve denetlenen taraflara, masanın her iki tarafında yer alanlara iç denetim uygulamasının teorisi ve uygulama pratikleri hakkında bilgi vermek, daha ideal ve doğru bir uygulamaya yönlendirmek, bilgi eksikliklerini gidermek ve yol göstermektir. Kitap, iç denetimin teorisi, uygulaması ve soru cevaplar olmak üzere üç temel bölüm ve on üç başlıktan oluşmaktadır. İlk bölümde; iç denetim kavram ve yaklaşımları ile başlayıp, iç denetim standartları, iç denetim unsurları ve türlerine yer verilmiştir. İç denetimin prosedürel ve organizasyonel yapısı ile iç denetimde verimlilik kısımlarına değinilmiştir. İkinci bölümde ise; İç Denetim Biriminin kurulması, denetim faaliyetlerinin planlanması ve iç denetimin gerçekleştirilmesi, örnek formatları ile birlikte detaylandırılmıştır. Son kısımda ise iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesine yönelik uygulamalar açıklanmıştır.*

*Mesleki anlamda yetişmemizde üzerimizde ödenemez emekleri olan değerli Yönetici ve Üstatlarımıza, zamanlarından çaldığımız ailelerimiz ve sevdiklerimize, bizi teşvik edip destekleyen dostlarımıza, kitabımızın sunuş kısmına katkı sağlayarak güzel dilek ve temennilerini esirgemeyen büyüklerimize teşekkürü bir borç biliriz.*

*Fırat, Babür, Mustafa*

# İÇİNDEKİLER

SUNUŞ.....	iii
ÖNSÖZ.....	x
İÇİNDEKİLER.....	xii
TABLolar.....	xiv
ŞEKİLLER.....	xv
KISALTMALAR.....	xvii
<b>BÖLÜM I: İÇ DENETİM TEORİSİ.....</b>	<b>18</b>
1. İÇ DENETİM KAVRAMI.....	19
1.1. İÇ DENETİMİN TANIMI.....	19
1.2. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ.....	24
1.3. İÇ DENETİMİN AMACI.....	25
1.4. İÇ DENETİME İHTİYAÇ DUYULMA NEDENLERİ.....	30
1.5. İÇ DENETİMİN İŞLETMEYE YARARLARI.....	36
2. İÇ DENETİM YAKLAŞIMLARI VE GÜNÜMÜZDE İÇ DENETİM.....	38
2.1. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	38
2.2. İÇ DENETİM HİZMETLERİNİN DÖNÜŞÜMÜ.....	47
2.3. İÇ DENETİM MESLEĞİNİN GELECEĞİ.....	53
3. İÇ DENETİM STANDARTLARI VE ETİK İLKELER.....	55
3.1. İÇ DENETİMİN ETİK KURALLARI.....	55
3.2. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI.....	58
4. İÇ DENETİMİN UNSURLARI.....	62
4.1. KURUM FAALİYETLERİNİN GELİŞTİRİLMESİ VE DEĞER KATMA.....	65
4.2. SİSTEMATİK VE DİSİPLİNLİ BİR FAALİYET OLMASI.....	67
4.3. GÜVENCE VE DANIŞMANLIK KAVRAMLARI.....	68
4.4. BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK.....	71
5. İÇ DENETİMİN KAPSAMI.....	75
5.1. KURUMSAL YÖNETİM.....	79
5.2. RISK YÖNETİMİ.....	85
5.3. İÇ KONTROL.....	93
5.4. İA'NIN ÜÇLÜ HAT MODELİ.....	106
5.5. HİLE VE SUİSTİMAL.....	111
6. İÇ DENETİM TÜRLERİ.....	119
6.1. SÜREÇ DENETİMİ.....	120
6.2. MALİ DENETİM.....	122
6.3. UYGUNLUK (UYUM) DENETİMİ.....	123
6.4. BİLGİ SİSTEMLERİ (TEKNOLOJİLERİ) DENETİMİ.....	124
6.5. SUİSTİMAL DENETİMİ.....	125
6.6. PERFORMANS DENETİMİ.....	126
7. İÇ DENETİM FAALİYETİNİN PROSEDÜREL VE ORGANİZASYONEL YAPISI.....	128
7.1. İÇ DENETİM BİRİMİNİN KURULMA NEDENLERİ.....	128
7.2. İÇ DENETİM BİRİMİNİN ORGANİZASYONEL YAPILANMASI.....	131
7.3. İÇ DENETİM BİRİMLERİNDE PERSONEL PLANLAMASI.....	137
7.4. YÖNETİM KURULU ve DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİME YÖNELİK ROL VE SORUMLULUKLARI.....	142
7.5. İÇ DENETİMİN YAPILANDIRILMASINDA ŞİRKET KÜLTÜRÜNÜN ETKİSİ.....	146
7.6. ÇEŞİTLİ ŞİRKET YAPILARINDA İÇ DENETİM KURGUSU.....	148
8. İÇ DENETİM BİRİMİNİN KURUM İÇİ İLETİŞİMİ.....	153
8.1. BİREBİR İLETİŞİM.....	153
8.2. KURUMSAL İLETİŞİM.....	157

9. İÇ DENETİMDE OTOMASYON VE VERİMLİLİK.....	159
9.1. BÜYÜK VERİ (BIG DATA) VE DENETİM ANALİTİĞİ .....	159
9.2. ÇEVİK (AGILE) DENETİM.....	170
9.3. SÜREÇ MADENCİLİĞİ.....	174
9.4. ROBOTİK SÜREÇ OTOMASYONU .....	177
9.5. UZAKTAN DENETİM.....	178
9.6. İÇ DENETİM YAZILIMLARI.....	181
<b>BÖLÜM II: İÇ DENETİM UYGULAMASI.....</b>	<b>188</b>
1. BİRİNCİ ADIM: İÇ DENETİM BİRİMİNİN KURULMASI .....	189
1.1. İÇ DENETİM FAALİYETİNİN KURULMA AMACI.....	190
1.2. İÇ DENETİMDE STRATEJİ VE HEDEFLERİ BELİRLEMEK .....	193
1.3. KURUM İÇİ KONUM VE ORGANİZASYON YAPISI.....	195
1.4. TEMEL PROSEDÜREL YAPI.....	214
1.5. İÇ DENETİM BİRİMİ BÜTÇESİ.....	220
2. İKİNCİ ADIM: İÇ DENETİMİN PLANLAMASI.....	225
2.1. İÇ DENETİM EVRENİ.....	228
2.2. İÇ DENETİM METODOLOJİSİ ve SÜRECİ.....	235
2.3. DENETİM PLANI .....	238
3. ÜÇÜNCÜ ADIM: İÇ DENETİMİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ   Süreç Denetimi Örneği.....	259
3.1. DENETİME BAŞLAMA VE BİLGİLENDİRME .....	260
3.2. ÖN HAZIRLIK ÇALIŞMALARI .....	266
3.3. SAHA ÇALIŞMASI.....	274
3.4. DENETİM SONUÇLARININ RAPORLANMASI .....	327
3.5. DENETİM ÇALIŞMASININ SONUÇLANDIRILMASI .....	354
3.6. DENETİMİ İZLEME VE PERFORMANS.....	360
3.7. DENETİM SONRASI HİZMETLER, İZLEME VE TAKİP .....	367
3.8. İÇ DENETİM BİRİMİNİN YÖNETSEL RAPORLAMASI.....	376
4. DÖRDÜNCÜ ADIM: İÇ DENETİMİ GELİŞTİRMEK.....	384
4.1. ÖLÇME ve DEĞERLENDİRME.....	384
4.2. MESLEKİ VE KİŞİSEL GELİŞİM.....	403
4.3. İÇ DENETİM YETKİNLİK ÇERÇEVESİ.....	408
<b>BÖLÜM III: SORU &amp; CEVAP .....</b>	<b>412</b>
1. İç denetçi neyi denetler?.....	413
2. İç denetim ve teftiş aynı şey midir? .....	414
3. İç denetçileri kim denetliyor?.....	415
4. İç denetim ve iç kontrol ilişkisi nedir?.....	416
5. İç Denetim Birimini varlığı iç kontrole ilişkin sorumlulukları ortadan kaldırır mı? .....	417
6. Neden İç Denetim Birimi kurmalıyız?.....	418
7. İç denetçiler, mali müşavir olmak zorunda mıdır? .....	419
8. Mesleki sertifika almadan ideal iç denetçi olunamaz mı? .....	420
9. Bağımsız Denetim ve İç Denetim arasında ilişki var mıdır?.....	421
10. Başarılı bir bağımsız denetçinin, iç denetçi olarak da başarılı olacağı varsayılabilir mi? .....	422
11. Bağımsız denetçinin iç denetim yapması daha mı kolaydır? .....	423
12. Yeminli Mali Müşavir (Vergi odaklı) bakış açısıyla iç denetim yapılır mı?.....	424
13. İç denetime atfedilen değer ile iç denetim faaliyeti performansı arasındaki ilişki nedir?.....	425
14. İç denetim mesleği neden tercih edilmektedir? .....	426
15. İç denetim ne kadar icra edilebilir? İdeali, bir süre sonra "sabit" göreve mi geçmektir?.....	427
16. İç denetçilerin kariyer yolu nasıldır? .....	428
17. İç denetçilerin özlük hakları nasıl belirlenir? .....	429
18. İç denetçinin programı nasıl olmalıdır? .....	430
19. İç denetim teoride mi yoksa pratikte mi daha iyi öğrenilebilir? .....	431
20. İç denetim faaliyetlerine verilen tepkiler nelerdir?.....	432
21. Denetçiler her zaman haklı mıdır? .....	433
22. Her iç denetim raporunda yönetici özeti olmalı mıdır? .....	434
23. İç denetimde otomasyon şart mıdır? .....	435
KAYNAKÇA.....	436
KİTAP ve MAKALELER.....	436
DİĞER KAYNAKLAR.....	442

## TABLOLAR

Tablo 1.	İç Denetim ve Teftiş Arasındaki Farklar .....	78
Tablo 2.	ERM ve İç Denetim Rollerini .....	89
Tablo 3.	Kontrollerin Değerlendirilmesi .....	95
Tablo 4.	Kontrollerin Sınıflandırılması .....	99
Tablo 5.	Denetim Komitesinin İç Denetimle İlgili Görev ve Sorumlulukları .....	145
Tablo 6.	Denetçi Giyim Kodu .....	155
Tablo 7.	Yapılarına Göre Veri Sınıfları .....	161
Tablo 8.	Süreç Madenciliği Örnek Kullanım Alanları .....	176
Tablo 9.	Yerinde ve Uzaktan Denetim Metodoloji Farkları .....	181
Tablo 10.	İç Denetim Birimi Planlaması .....	195
Tablo 11.	Küresel Şirketlerin Denetim Komitesi Yapıları.....	199
Tablo 12.	İç Denetim Birimi Unvanları .....	202
Tablo 13.	İç Denetçi Görev Tanımı Örneği.....	204
Tablo 14.	Denetim Birimi Büyüklüğünü Etkileyen Faktörler.....	206
Tablo 15.	Denetim Ekibi Büyüklüğü .....	206
Tablo 16.	İç Denetçi İşe Alım İlanı İçeriği Örneği .....	213
Tablo 17.	Örnek İç Denetim Yönetmeliği Ana Başlıkları .....	216
Tablo 18.	İç Denetim Birimi Bütçesi .....	221
Tablo 19.	Süreç Evreni Örneği.....	233
Tablo 20.	Denetlenebilir Yerleşkeler .....	234
Tablo 21.	Bilgi Sistemleri Evreni Örneği .....	234
Tablo 22.	Uyum Evreni Örneği .....	235
Tablo 23.	İç Denetim Süreç ve Alt Süreçleri.....	237
Tablo 24.	Makro Risk Değerlendirme Kriterleri Örneği.....	244
Tablo 25.	Makro Risk Değerlendirme Seviyeleri ve Önceliklendirme.....	244
Tablo 26.	Makro Risk Değerlendirme Hesaplama Örneği .....	245
Tablo 27.	Risk Değerlendirme Etki Seviyeleri Örneği.....	246
Tablo 28.	Olasılık Seviyeleri – İç Kontroller .....	247
Tablo 29.	Olasılık Seviyeleri – Suistimal ve Hata Geçmişi .....	247
Tablo 30.	Olasılık Seviyeleri – Personel Yeterliliği .....	247
Tablo 31.	Olasılık Seviyeleri – Süreçlerin ve İşin Karmaşıklığı .....	248
Tablo 32.	Olasılık Seviyeleri – Otomasyon ve Entegrasyon .....	248
Tablo 33.	Risk Değerlendirme Örneği - Etki Seviyesi Hesaplama .....	249
Tablo 34.	Risk Değerlendirme Örneği - Olasılık Seviyesi Hesaplama .....	250
Tablo 35.	Risk Değerlendirme Örneği - Risk Puanı .....	251
Tablo 36.	Risk Seviyeleri .....	251
Tablo 37.	Denetim Kaynak Tahsisi Örneği .....	253
Tablo 38.	Denetim Büyüklükleri.....	253
Tablo 39.	Denetim Kapasitesi .....	254
Tablo 40.	Denetim Kaynak İhtiyacı.....	254
Tablo 41.	İç Kontrol Sorgu Formu Örneği.....	285
Tablo 42.	Kontrol Terminolojisi.....	286
Tablo 43.	Risk ve Kontrol Matrisi İçeriği .....	288
Tablo 44.	Analizlerde Kullanılabilecek Rasyolar .....	305
Tablo 45.	Benford Kanunu İlk Hane Olasılıkları .....	306
Tablo 46.	Erken Uyarı Sinyalleri.....	307
Tablo 47.	Örneklem Büyüklüğü .....	314
Tablo 48.	Denetim Kayıtlarının Saklanma Sürelerine İlişkin Örnek .....	320
Tablo 49.	Denetim Projesi Kontrol Listesi Örneği.....	359
Tablo 50.	Denetim Talep Takip Listesi Örneği.....	361
Tablo 51.	Proje Değerlendirme Anketi Örneği- Denetlenen.....	364
Tablo 52.	Likert Ölçeğiyle Anket Soruları Puanlama Örneği.....	364
Tablo 53.	İzleme Statü Örneklere.....	372
Tablo 54.	Takip Denetiminin Farkları .....	375
Tablo 55.	İç Denetim Süreci Riskleri.....	386
Tablo 56.	İç Denetim Anahtar Performans Göstergeleri (KPI).....	396
Tablo 57.	Denetçi Zaman Çizelgesi Örneği .....	398

## ŞEKİLLER

Şekil 1. İç Denetimin Odakları .....	20
Şekil 2. Vekalet Teorisi .....	33
Şekil 3. İç Denetim Fonksiyonunun Değişimi .....	44
Şekil 4. IIA Etik Kuralları .....	56
Şekil 5. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) .....	60
Şekil 6. UMUÇ ve İç Denetim Standartlarında Değişim (2023) .....	61
Şekil 7. Kurumsal Yönetim İlkeleri .....	81
Şekil 8. COSO ERM Bileşenleri .....	90
Şekil 9. COSO Kurumsal Risk Yönetimi .....	92
Şekil 10. COSO İç Kontrol Unsurları .....	98
Şekil 11. COSO Küpü .....	100
Şekil 12. IIA'nın 3 Hat Modeli .....	107
Şekil 13. Suistimal Üçgeni .....	113
Şekil 14. İç Denetim Birimi Logo Örnekleri .....	158
Şekil 15. Büyük Veri ve Denetim Anahtar Kelimeler .....	159
Şekil 16. Veri Analitiği .....	163
Şekil 17. Çevik Manifesto .....	171
Şekil 18. Çevik Denetim Manifestosu .....	171
Şekil 19. Geleneksel ve Çevik Geliştirme Süreçleri .....	172
Şekil 20. Geleneksel ve Çevik Denetim Metodolojisi .....	173
Şekil 21. İç Denetim Birimi Plan Örneği .....	194
Şekil 22. Dünyada Denetim Komitesi Kavramının Tarihi .....	197
Şekil 23. Türkiye'de Denetim Komitesi .....	198
Şekil 24. İç Denetim Biriminin İdeal Organizasyonel Konumu .....	200
Şekil 25. İç Denetçinin Özellikleri .....	212
Şekil 26. İç Denetim Rehberi İçerik Örneği .....	220
Şekil 27. Denetim Planlama Adımları .....	226
Şekil 28. İç Denetim Planlama Alt Süreci Akış Şeması Örneği .....	227
Şekil 29. İç Denetim Evreni Örneği .....	230
Şekil 30. Denetim Metodolojisi Örneği .....	236
Şekil 31. İç Denetim Süreci Akış Şeması Örneği .....	237
Şekil 32. Risk Haritası Örneği .....	251
Şekil 33. Süreç Bazlı Yıllık İç Denetim Planı Örneği .....	255
Şekil 34. Departman Bazlı İç Denetim Planı Örneği .....	255
Şekil 35. Denetim Planı Onay Talebi Örneği .....	257
Şekil 36. Denetim Bilgilendirme Yazısı Örneği .....	262
Şekil 37. Satın Alma Denetimi İçin Örnek Ön Talep Listesi .....	263
Şekil 38. Açılış Sunumu İçerik Örneği .....	265
Şekil 39. Açılış Sunumu Süreç Gösterim Örneği .....	266
Şekil 40. Denetim Projesi Klasörü Örneği .....	267
Şekil 41. İç Denetim Ön Çalışma Alt Süreci Akış Şeması Örneği .....	268
Şekil 42. Görev Planı Örneği .....	271
Şekil 43. Saha Çalışması Süreç Akış Şeması .....	275
Şekil 44. Satın Alma Faaliyetlerindeki Kontrollerin Temel Amaçları .....	277
Şekil 45. Satın Alma Faaliyetlerindeki "Anahtar" Kontroller .....	278
Şekil 46. Satın Alma Faaliyetlerindeki "Detay" Kontroller .....	279
Şekil 47. Görüşme Notu Örneği .....	281
Şekil 48. Akış Şeması Temel Şekilleri .....	283
Şekil 49. Örnek Süreç Akış Şeması (AR-GE Süreci) .....	284
Şekil 50. Risk Kontrol Matrisi Örneği .....	287
Şekil 51. Kontrollerin Değerlendirilmesi .....	289
Şekil 52. Test Yöntemi Belirleme Süreci .....	292
Şekil 53. Test Prosedürü Güvence Seviyeleri .....	293
Şekil 54. Test Prosedürleri ve İnceleme Yöntemleri .....	293
Şekil 55. Veri Analiziyle Tespit Edilebilecek Anormallikler .....	304
Şekil 56. Çalışma Kâğıdı Örneği .....	317
Şekil 57. Bulgu, Risk, Öneri .....	321
Şekil 58. Risk'e Cevap Alternatifleri .....	327
Şekil 59. İç Denetim Raporlama Alt Süreci Akış Şeması Örneği .....	328
Şekil 60. İç Denetim Raporu İçeriği .....	335
Şekil 61. Denetim Raporu Örneği- Kapak .....	336
Şekil 62. Denetim Raporu Örneği- İçerik, Ekip, Dönem .....	337
Şekil 63. Denetim Raporu Örneği- Yaklaşım ve Risk Seviyeleri .....	338
Şekil 64. Denetim Raporu Örneği- Yönetici Özeti .....	340
Şekil 65. Denetim Raporu Örneği - Giriş Bölümü .....	342

Şekil 66.	Bulgu Risk Seviyeleri Örneği.....	344
Şekil 67.	Denetim Raporu Örneği- Bulgu Risk, Öneri ve Aksiyon Planı .....	351
Şekil 68.	Sorumluluk Reddi Beyanı Örneği.....	352
Şekil 69.	Kapanış Sunumu Örneği- İçerik.....	355
Şekil 70.	Kapanış Sunumu Örneği- Risk Kategorileri.....	356
Şekil 71.	Kapanış Sunumu Örneği- Genel Görünüm .....	356
Şekil 72.	Kapanış Sunumu Örneği- Öne Çıkan Bulgular .....	357
Şekil 73.	Kapanış Sunumu Örneği- Sonraki Adımlar.....	357
Şekil 74.	Denetçi Proje Performansı Değerlendirme Formu Örneği .....	366
Şekil 75.	İç Denetim İzleme ve Takip Alt Süreci Akış şeması Örneği .....	371
Şekil 76.	Aksiyon İzleme E-posta Örneği.....	373
Şekil 77.	Aksiyon İzleme Rapor Özeti Örneği .....	374
Şekil 78.	Faaliyet Raporu Örneği- İçerik.....	379
Şekil 79.	Faaliyet Raporu Örneği- Projeler .....	379
Şekil 80.	Faaliyet Raporu Örneği- Plana Uyum.....	380
Şekil 81.	Faaliyet Raporu Örneği- Bütçeye Uyum .....	380
Şekil 82.	Faaliyet Raporu Örneği- Bulgu İstatistikleri .....	381
Şekil 83.	Faaliyet Raporu Örneği- Bulgu Aksiyon Durumu .....	381
Şekil 84.	Faaliyet Raporu Örneği- Gelişime Açık Süreçler .....	382
Şekil 85.	Faaliyet Raporu Örneği- Risk İstatistikleri .....	382
Şekil 86.	Faaliyet Raporu Örneği- Kontrollerin Yeterliliği .....	383
Şekil 87.	Faaliyet Raporu Örneği- Taslak Denetim Planı.....	383
Şekil 88.	İç Denetim Birimi SWOT Analizi Örneği .....	387
Şekil 89.	IIA İç Denetim Yetkinlik Çerçevesi .....	409
Şekil 90.	İç Denetim Yetkinlikleri Bilgi Alanları .....	410

---

## KISALTMALAR

---

IIA: The Institute of Internal Auditors  
BIS: Bank for International Settlements  
ECIIA: European Confederation of Institutes of Internal Auditing  
GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri  
ABD: Amerika Birleşik Devletleri  
UİDMUS: Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları  
SOX: Sarbanes:Oxley  
SEC: Securities and Exchange Commission  
FCPA: Foreign Corrupt Practices Act  
COSO: Committee of Sponsoring Organizations  
NCFE: National Commission on Fraudulent Financial Reporting  
UMUÇ: Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi  
SAS: Statements of Auditing Standards  
AICPA: Association of International Certified Professional Accountants  
AAA: American Accounting Association  
IMA: Institute of Management Accountants  
FEI: Fédération Equestre Internationale  
TİDE:Türkiye İç Denetim Enstitüsü  
OECD: Organization for Economic Co:Operation and Development  
TTK: Türk Ticaret Kanunu  
BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu  
CEO: Chief Executive Officer  
İDY: İç Denetim Yöneticisi  
ERM: Enterprise Risk Management  
CoCo: Criteria of Control Framework  
COBIT: Control Objectives for Information and Related Technology  
ISACA: Information Systems Audit and Control Association  
BT: Bilgi Teknolojileri  
ACFE: Association of Certified Fraud Examiners  
SPK: Sermaye Piyasası Kurulu  
CFO: Chief Financial Officer  
ERP: Enterprise Resource Planning  
CPM: Critical Path Method  
CCPM: Critical Chain Project Management  
RPA: Robotic Process Automation  
COVID:19: Coronavirus Disease  
KPI: Key Performance Indicator  
GRC: Governance: Risk: Compliance  
CIA: Certified Internal Auditor  
CRMA: Certification in Risk Management Assurance  
SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
RCM: Risk Control Matrices  
ICQ: Internal Control Questionnaire  
BDDT: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri  
SWOT: Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats  
CPE: Continuing Professional Education

# BÖLÜM I: İÇ DENETİM TEORİSİ

# 1. İÇ DENETİM KAVRAMI

## 1.1. İÇ DENETİMİN TANIMI

“Denetim”, “Bir işin doğru ve uygun olarak yapılp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır. Denetim kelimesinin İngilizce karşılığı “Audit” ve Fransızca karşılığı “Audire” kelimelerinin kökeni, “Duymak, işitmek” anlamına gelen Latince “Auditus” kelimesine dayanır.<sup>1</sup> Eski çağlarda; görevlilerin işlerindeki hatalar seçilmiş uzmanlar tarafından dinleme yöntemiyle bulunmaya çalışıldığından “Denetim” kelimesi de “Dinlemek” eyleminden türemiştir.<sup>2</sup>

Muhasebe açısından “denetim”; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.<sup>3</sup>

“İç Denetim”, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The IIA; The Institute of Internal Auditors) tarafından aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

*“İç Denetim Faaliyeti; kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için tasarlanan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık hizmeti ile bunları sağlayan birim, bölüm, danışman ekibi veya diğer uygulamacılardır. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”<sup>4</sup>*

<sup>1</sup> Adiloğlu Burcu, İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2010, s.10.

<sup>2</sup> Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittmhofer, James H Scheiner, Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, 5th. Edition, IIA, Florida, USA, 2003, s.4.

<sup>3</sup> Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13.Baskı Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008, s.11.

<sup>4</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları Terimler Sözlüğü, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>



İç denetimin tanımında dikkat çeken temel faktörler şu şekilde sıralanabilir:<sup>5</sup>  
6 7 8

- İç denetimin kurum içinde kurgulanması veya kurum dışından destek alınması gözetilmeksizin denetim alanında ve alınacak kararlarda bağımsız ve objektif davranılması.<sup>9</sup>
- Güvence ve danışmanlık faaliyetleri de dahil edilerek iç denetimin kapsamının genişletilmesi<sup>10</sup>, böylece iç denetimin proaktif ve müşteri odaklı hale gelmesi. Ayrıca kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim sorunları hakkında yönetime danışmanlık ve güvence hizmeti vermeye başlanması.<sup>11</sup>
- “Kurum faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak” ifadesi ile iç denetimin kuruma yapacağı katkılarla kurumun amaçlarına ulaşmasında denetimin etkinliğinin artırıldığı vurgulanması.
- Hem iç denetimin hizmet alanının genişletilmesi hem de organizasyonun bir bütün olarak ele alınması.

<sup>5</sup> The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Research Opportunities in Internal Auditing, Sridhar Ramamoorti, Internal Auditing: History, Evaluation, and Prospects, Chapter 1, The Institute of Internal Auditors, USA, 2003, s. 12.

<sup>6</sup> Burcu Adiloğlu, İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s. 6-7.

<sup>7</sup> Spencer Pickett K. H., The Internal Auditing Handbook, John Wiley & Sons, USA, 2003, s. 239.

<sup>8</sup> Chapman Christy and Anderson Urton, Implementing the Professional Practices Framework, The Institute of Internal Auditors, USA, 2002, ss. 2-5.

<sup>9</sup> Reding, F.K. Sobel, P. J. Anderson, L. U. Head, M. J. Ramamoorti, S. Salamasick, M. & Riddle, C. (2013). *Internal Auditing: Assurance&Consulting Services*. Altomonte Springs: The IIA Research Foundation, s.42.

<sup>10</sup> Thomas Asare, “Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement”, International Journal on Governmental Financial Management, Vol. 9, No. 1 (2009), s. 16.

<sup>11</sup> Uzun, A. K. (2012). İç Denetim. M. Erdoğan (Ed.) *Denetim* içinde, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, s. 79-80.

- Profesyonel standartları bulunan, en iyi uygulamaların geliştirildiği ve yaygınlaştırıldığı, iç denetçinin mesleki becerilerini kaybetmeden iç denetim uygulamalarının standartlaştırıldığı, sistemli ve disiplinli bir yaklaşım haline gelmesi<sup>12</sup>.
- Gerçekleşmiş işlemlere güvence vermenin yanı sıra gerçekleşmemiş işlemlerin değer yaratacak şekilde yürütülmesini sağlayacak tavsiyeler veren proaktif bir yapı kazanması.
- Sübjektif yargıların büyük ölçüde sınırlandırıldığı, sistematik ve standartlaştırılmış prosedürlere göre ve riskin öngörülme çalışıldığı bir yaklaşımla yürütülmesi.

İç denetim, kurum faaliyetlerinin önceden belirlenen standartlara uygunluğunun kurum içi birimlerce araştırılması, sapmaların tespit edilmesi ve düzeltilmesi sürecidir<sup>13</sup>. Başka bir ifadeyle kurumun iç kontrollerinin tatmin edici düzeyde işlediğini teyit etmek amacıyla kendi yararına sürdürdüğü bir denetimdir<sup>14</sup>. 21. Yüzyılda Büyük finansal skandallar, büyük ölçekli birçok şirketin iç kontrol sistemlerindeki zayıflıklar; iç denetim kavramının ve modern organizasyonlardaki rolü üzerinde dikkatlerin artmasına neden olmuştur. İç denetim; Yönetime, Yönetim Kuruluna ve Denetim Komitesine kurumun risk yönetim sistemi süreçlerinin incelenmesi, değerlendirilmesi, raporlanması ve etkinlik ve yeterliliğinin artırılmasına yönelik önerilerin sunulması konularında destek vermektedir<sup>15</sup>.

İç denetim, yönetim hizmeti olarak bir organizasyonda operasyonların incelendiği bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir. Amacı, kurum varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır<sup>16</sup>. Diğer kontrollerin etkinliğini ölçerek ve değerlendirerek işlev gören yönetsel bir kontroldür<sup>17</sup>. İç denetim, sorunların önlenmesi ve potansiyel risklerin belirlenmesi yoluyla, kurum faaliyetlerine sürekli değer katmaktadır. İç denetim, bir kurumun risk yönetim sürecini, kontrol ve yönetişim süreçlerini değerlendirmek ve aksaklıkları iyileştirmek için

<sup>12</sup> Chapman C. & Anderson U., a.g.e. s. 34-37.

<sup>13</sup> Münevver Yılancı, İç Denetim, Osmangazi Üniv. Yayınları No:86, Eskişehir, 2003, s.9.

<sup>14</sup> Jack Kiger ve James H E.-Scheiner, Auditing, Houghton Mifflin Company, 1994, s.864.

<sup>15</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), COSO Enterprise Risk Management Framework (Draft), AICPA, USA, 2006, s. 1-15.

<sup>16</sup> Adiloğlu Burcu, a.g.e., s.12.

<sup>17</sup> Jeffrey Ridley, Cutting Edge Internal Auditing, England: JohnWiley&SonsLtd., 2008, s. 20.

sistematiik ve disiplinli bir yaklaşıim ile hedeflerine ulaşıilmasına yardımcı olmaktadır<sup>18</sup>.

İç denetim, mali hesapların incelenmesinden yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine doğru bir geçiş süreci yaşıamakla birlikte gelişim sürecinin iki aşamadan oluştuğu söylenebilir.

- İlk aşamada iç denetimin temel işlevi, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek yönetime kontrol sisteminin ve ekonomik etkinliğin sağlanmasında dolaylı yoldan yardım etmektedir<sup>19</sup>. Buna göre iç denetim, kontrol mekanizmasının bir parçası olarak “kontrol üzerinde kontrol” şeklinde ifade edilmiştir.
- İkinci aşamada ise iç denetim alanının yönetsel faaliyetlerle yoğunlaşması ile birlikte faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği doğrudan değerlendirme kapsamına alınmış; etkisizliğin tespit edildiği alanlarda acil önlemlerin alınması için öneriler geliştirilmeye başlanmıştır<sup>20</sup>.

Amerikan Muhasebe Birliği, iç denetimi, “bir kurumun ekonomik faaliyet ve olaylar ile bunların sonuçlarına ilişkin olarak ortaya koyduğu iddiaların, önceden oluşturulmuş bazı kriterlere uygunluğunun tarafsız bir biçimde araştırılması ve ortaya çıkan sonuçların ilęililere duyurulmasını sağlayan sistematiik bir süreç” olarak tanımlamıştır<sup>21</sup>. Basel Bankacılık Gözetim Komitesi ise; “bir işletmenin/kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesi ve katma değer yaratılması için tasarlanmış bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olup risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve artırmak için sistematiik ve disiplinli bir yaklaşıim sunarak işletme/kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur” şeklinde tanımlamıştır<sup>22</sup>.

Önceleri daha çok kontrol sisteminin bir unsuru olarak kabul edilen iç denetim, günümüzde risk yönetimi ve kurumsal yönetim gibi yönetsel

---

<sup>18</sup> Sunita S. Ahlawat, D. Jordan Lowe, “An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House Versus Outsourcing”, *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, Vol. 23, No. 2, 2004, s. 148.

<sup>19</sup> Acar, İ.A. ve E.A. İahin. (2009). Plan ve Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim. *Maliye Dergisi*. Ocak-Haziran. s.91.

<sup>20</sup> Sawyer, L.B. vd., ag.e., s. 10.

<sup>21</sup> Sawyer vd. a.g.e., s. 8.

<sup>22</sup> Bank for International Settlements Basel Committee on Banking Supervision, “Internal Audit in Banks and the Supervisor’s Relationship with Auditors: A Survey”, August 2002, [www.bis.org/publ/bcb92.pdf](http://www.bis.org/publ/bcb92.pdf), (09 Ocak 2005), s.3.

fonksiyonların geliştirilmesi ve değerlemesini amaçlayan ve yönetimle daha yakın ilişki içerisine girmeyi gerektiren bir faaliyet haline gelmiştir<sup>23</sup>.

İç denetim; Yönetimin gözetim işlevini devretmesine imkân tanır. Genişleyen organizasyon yapılarla birlikte kurum Yönetimleri aşağıda örnekler verilen çeşitli nedenlerle gözetim işlevini kendi başına gerçekleştiremez.

- Artan teknoloji, otomatik veri işleme yöntemleri ve işlemlerin artan karmaşıklığı,
- Fiziksel konum ve karar alma süreçlerinde ademimerkeziyetçilik,
- Karmaşıklaşan iş yapış şekilleri ile birlikte etkili ve kaliteli denetimler için gereken uzmanlık.<sup>24</sup>

İç denetim faaliyeti genel olarak; finansal bilgilerin sağlıklı şekilde üretilmesi, muhasebe kayıtlarının standartlara uygun şekilde yapılması, varlıkların ve değerlerin korunması, faaliyetlerdeki riskli alanların tespiti ve kontrolü, muhasebe temel hile ve yolsuzlukların tespiti, hata ve kötü niyetli işlemlerin önüne set konulması, yönetim tarafından tesis edilen kural ve ilkelere uygunluk ile kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacak diğer çalışma, inceleme ve raporlama süreçlerini kapsamaktadır<sup>25</sup>. İç denetim, esas itibarıyla, organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında kurumun üst yönetimine bağımsız ve tarafsız bir görüş sunmaktadır<sup>26</sup>.

İç denetim fonksiyonu birçok durumda, yönetimin kurmakla yükümlü olduğu iç kontrol sisteminin ölçülmesi amacıyla yerleştirilir. Kontrollerin gerçekleştirilmesi yönetimlerin sorumluluğunda olduğundan iç denetçiler kontrolleri yapmazlar ancak onların görevi, yönetime ve Denetim Komitesine kontrollerin etkin olduğunun güvencesini vermektedir. İç denetim, sunduğu güvence ve danışmanlık hizmetleriyle kuruma değer katarak gelişime katkıda bulunma amacındadır.

<sup>23</sup> Mehmet Ali Aktuğlu, Denetleme ve Revizyon, İzmir, 1983, s.6.

<sup>24</sup> Henning Kagermann, William Kinney, Karlheinz Küting, Claus-Peter Weber, Internal Audit Handbook, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, 2008, s.71..

<sup>25</sup> Kartal, Fikret (2013), "Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları," Maliye ve Finans Yazıları, Cilt:27, Sayı:99, s.9.

<sup>26</sup> K.H. Spencer Pickett, The Essential Handbook of Internal Auditing, Wiley&Sons Ltd., 2006, s.22- 24.

İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkının, sağlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin bir arada yürütülmesi olduğu görülmektedir. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsız olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim, işlem odaklı olmak yerine süreç odaklı bir yaklaşımla doğru işin doğru şekilde yapılmasına yönelik önerilerde bulunarak kurumlara katma değer sağlayan bir role sahiptir.

## 1.2. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

Rekabet kaynaklı piyasa koşullarının zorlaşması, satış hacmindeki daralma trendi ve buna bağlı olarak oluşan fiyat düşürme baskıları, işsizliğin sürekli artması ve kritik personelin işten ayrılması sonucu “görevler ayrılığı ilkesinin” ihlaline yol açan durumların oluşması, her şeye rağmen performans kriterlerini ve hedeflerini gerçekleştirme çabası gibi zorlu koşullar altındaki kurumlar; suistimal, iç kontrol zafiyetleri ve mevzuat uyumsuzlukları ile baş etmeye çalışmaktadır. Bu nedenle, kurumların operasyonel faaliyetlerini yürütürken gerekli tedbirleri almaları, bağımsız ve makul güvence sağlayarak yola devam etmeleri büyük önem taşımaktadır. Bu noktada, uluslararası standartlardaki iç denetimin sağlayacağı yararlar ve hissedarlara sunacağı stratejik bilgiler kritik öneme sahiptir<sup>27</sup>.

Kısa bir dönem öncesine kadar iç denetim, gerçekleşen risklerin etkilerini azaltmaya yönelik iken, bugün gerçekleşmesi öngörülen risklerin önceden belirlenip, önleyici kontrollerin organizasyon içinde yerleştirilmesini hedeflemektedir. Güçlü bir iç denetim, kurumdaki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunmaktadır. Bu durum, kurumu etkileyen risklerin, dolandırıcılığın ve gelir kaybının oluşmasını engelleyerek verimliliği ve rekabet gücünü artırmaktadır. Kurumlar büyüyüp kompleks bir hal aldıkça ilave riskler ve problemler doğmakta ve bunların çözümü için iç denetim birimlerine başvurulmaktadır<sup>28</sup>.

2000’li yıllarda Enron ve World.com gibi büyük şirketlerin, denetim eksikliğinden kaynaklı sebeplere bağlı olarak iflas etmeleri, iç denetimin

---

<sup>27</sup> Bozkuş, S., 2010, “Kriz Ortamında Modern İç Denetimin Artan Önemi”, KPMG Gündem-02: Risk Yönetimi ve Uyum Hizmetleri Özel Sayısı, Nisan-Haziran, s. 3.

<sup>28</sup> Abdioğlu, H. 2007, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü Ve İmkb-100 Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İST, s. 108.

önemini belirgin bir şekilde artırmıştır. Aynı zamanda yaşanan büyük finansal skandallar, birçok şirketin iç kontrol sisteminin ve iç denetim fonksiyonunun üstleneceği rollere odaklanmasına neden olmuştur. Bu durum da bazı ülkelerde bu konu ile ilgili yasal düzenlemelerin yapılmasını hızlandırmıştır<sup>29</sup>.

Rekabet şartlarının giderek ağırlaşması ve gelecek için yenilik arayışının artması, kurumların hem var olan durumlarını korumak açısından hem de gelecekte olmak istedikleri yeri tahmin etmeleri bakımından doğru bilgiye ulaşmalarının önemini artırmaktadır. İhtiyaç duyulan bilginin istenilen miktar ve kalitede elde edilememesi, rekabet şartlarının geliştirilmesinde ve Üst Yönetimin karar mekanizmalarının etkinleştirilmesinde doğru bir şekilde kullanılmaması önemli riskleri beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda arzu edilen bilginin sağlanması, analizi ve somut önerilere dönüştürülmesi için denetim önemli bir rol üstlenmiştir. Bu sebeple denetime, örgüt içerisinde daha fazla önem atfedildiği, ulusal ve uluslararası alanda geliştirilmesine yönelik çabaların artarak devam ettiği gözlenmektedir<sup>30</sup>.

### 1.3. İÇ DENETİMİN AMACI

IIA, iç denetimin amacını, *“Kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik, sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, kurumların amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak.”* şeklinde açıklamaktadır.

IIA'ya göre iç denetçiler; çalıştıkları kurumların sistemleri, yönetim süreçleri ve kültürünü derinlemesine analiz edip çözümleyerek, yönetim süreçlerinin sağlam ve güvenilir ve yürürlükteki iç kontrollerin riskleri azaltmak için yeterli olduğuna ilişkin üst yönetime güvence sağlamaktadırlar. Aynı zamanda iç denetçiler, yeni geliştirilen teknolojiler hakkında danışmanlık hizmeti sunarak fırsatları analiz etmekte ve kurumsal gelişim için çeşitli önerilerde bulunmaktadırlar<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson, K. Raghunandan, “Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing”, Accounting Horizons, Vol: 19, No: 2, June 2005, s.69.

<sup>30</sup> Aslan, Bayram (2010), “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi, Sayı:77, s.64.

<sup>31</sup> İnternet: Web: [https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IIA\\_Ic\\_Denetimin\\_Paydaslar\\_Icin\\_DegeriDetay.pdf](https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IIA_Ic_Denetimin_Paydaslar_Icin_DegeriDetay.pdf) adresinden 8 Aralık 2018'de alınmıştır.

İç denetimin amacı, yönetimin tüm üyelerine, incelenen faaliyetlerle ilgili analiz, değerlendirme, tavsiyeler ve yorumlar sunarak sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. Bu genel hedefin başarılması, aşağıdaki faaliyetleri içermektedir<sup>32</sup>;

- Muhasebe, mali ve diğer kontrollerin sağlamlığının, yeterliliğinin ve uygulanmasının gözden geçirilmesi, değerlendirilmesi ve etkili kontrolün makul maliyetle teşvik edilmesi.
- Belirlenen politika, plan ve prosedürlere uyum derecesinin saptanması.
- İşletme varlıklarının muhasebeleştirilme ve her türlü kayıptan korunma derecesinin belirlenmesi.
- Görev verilen sorumlulukların yerine getirilmesindeki performans kalitesinin değerlendirilmesi.
- İşletme faaliyetlerinde iyileştirmelerin tavsiye edilmesi.

Bank for International Settlements (BIS)'e göre, genel bir bakış açısıyla, iç denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır<sup>33</sup>:

- İç kontrol sistemlerinin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetim ve değerlendirme metodolojilerinin, uygulamalarının ve etkinliğinin gözden geçirilmesi,
- Elektronik bilgi sistemleri ve hizmetleri dâhil, yönetim ve finansal bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi,
- Muhasebe kayıtları ile finansal raporların doğruluk ve güvenilirliğinin gözden geçirilmesi,
- Varlıkların muhafazasının nasıl sağlandığının gözden geçirilmesi,
- Kurumun risk tahminine göre kendi sermayesini değerlendirme sisteminin gözden geçirilmesi,
- Faaliyetlerin verimliliğinin ve ekonominin değerlendirilmesi,
- Belirli iç kontrol yapısı işlemlerinin ve işleyişinin test edilmesi,
- Yasalara, düzenleyici kurallara, talimatlara, politika ve usul uygulamalarına uygunluğu sağlayan sistemlerin gözden geçirilmesi,
- Yasal raporlamaların güvenilirliğinin ve zamanının test edilmesi,

---

<sup>32</sup> Ridley, a.g.e., s.20.

<sup>33</sup> Bank for International Settlements Basel Committee on Banking Supervision, "Internal audit in banks and the supervisor's relationship with auditors", August 2001, <http://www.bis.org/publ/bcbs84.pdf>, (09 Ocak 2005), s.3-4.

İç denetçiler, kurum içinde çeşitli faaliyetler ve kontrollere ilişkin sistematik ve objektif değerlendirme yapmaktan sorumludur. İç Denetim Biriminin amaçları kurumun yapısına ve büyüklüğüne, yönetimin ve yönetimden sorumlu olanların isteklerine ve gereksinimlerine bağlı olarak değişmektedir. İç denetimin asıl amacı, kuruma değer katmak amacıyla denetim faaliyetlerini sürdürmek ve çalışanların görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır.

ECIIA'a göre<sup>34</sup> iç denetimin temel amaçlarından biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olduğu konusunda Üst Yönetime objektif bir güvence sağlamaktır. Bu işin bir parçası olarak iç denetim faaliyeti, Üst Yönetime; sorumluluklarını yerine getirme görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak için danışmanlık yapmakta, yol göstermekte ve faaliyetlerin yürütülmesine yönelik imkân sağlamaktadır. İç denetimin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz<sup>35 36 37</sup>:

- Finansal olmayan kontroller de dâhil olmak üzere faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve yeterliliğinin sağlanması, kurum faaliyetlerinin sağlıklı ve verimli bir şekilde yürütülmesi, tatmin edici düzeyde operasyonel ölçütlere ulaşılması,
- İşlemlerin önceden saptanmış kurum politikalarına uygunluğu ve doğruluğunun kontrol altında tutulması, işlemlerin amaçlara, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanması ve yürütülmesi,
- İşletme varlıklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasının sağlanması, varlıkların güvence altına alınması,
- Bilgilerin güvenilirliğinin, bütünlüğünün ve zamanında elde edilebilirliğinin sağlanması,
- Muhasebe ve iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve risklerin asgariye indirilmesi,
- Muhasebe sürecinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) doğrultusunda devamının sağlanması, finansal ve operasyonel

<sup>34</sup> ECIIA, (2005), Avrupada İç Denetim, Görüş Raporu, şubat, TİDE tarafından Türkçeye çeviri, sayfa 27.

<sup>35</sup> Uyar, S. (2009). İç kontrol ve iç denetim: 5018 sayılı kanun açısından değerlendirme, Ankara: Gazi Kitabevi, s.61.

<sup>36</sup> Ducu, C. M. (2013). Importance of Internal Audit within An Entity. Management Strategies Journal, 22 (Special), s.112.

<sup>37</sup> Uzay, Ş. (2003). İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler. 22. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sunulan bildiri. Antalya: 21-25 Mayıs, s.210.

- bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, ölçülmesi ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu araştırılması,
- İşletmede meydana gelen veya gelebilecek olan hata ve hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesi,
  - Varlıkların fiziki durumlarıyla defter kayıtları arasındaki ilişkinin kontrol altında tutulması,
  - Yönetime yardımcı olunması ve Üst Yönetime danışmanlık yapılması,
  - Risk yönetimi süreçlerinin geliştirilmesine destek olunması, kurumda uygulanan risk yönetimi metodolojisinin sektördeki en iyi uygulamaları sağlayacak yetkinlikte olup olmadığını değerlendirmek amacıyla sektörel ve kurumsal her türlü bilginin değerlendirilmesi,
  - İç denetim standartları, süreçleri ve teknikleriyle ilgili gelişmelerin sürekli takip edilmesi ve iç denetim faaliyetleriyle ilgili bilgi ve tecrübenin artırılması için çaba gösterilmesi,
  - Yolsuzluk eylemlerini takip amacıyla, yolsuzluğun önlenmesi konusunda araştırma yapılması ve kurumda yolsuzluğu önlemeye yönelik kontrollerin incelenmesi ve geliştirilmesi,
  - Bağımsız denetçilerle iletişimin ve koordinasyonun sağlanması, iki taraf açısından da uygun görüldüğünde iş birliği yapılması,
  - İşletmeyi, amaçlarına en iyi biçimde ulaşmayı sağlayacak uygun politika ve prosedürlerin kontrol altında tutulması,
  - İşletmede tüm yönetici ve çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmedikleri hususunda bilgi sağlanması ve denetim faaliyetlerinin sürdürülmesi,
  - En uygun maliyetle kontrolün özendirilmesi<sup>38</sup>,
  - Örgüt içinde kurumsal yönetimin desteklenmesi; hesap verebilir, şeffaf, sorumlu ve adil bir yönetim anlayışının teşvik edilmesi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini artırmaya yönelik önerilerde bulunulması,
  - İşletmenin rekabet gücünün artırılması<sup>39</sup>,
  - Yöneticilerin kaynak kullanım etkinliğinin belirlenmesi.

---

<sup>38</sup> Abdioğlu, H., 2007, s.108;

<sup>39</sup> Seçkin Gönen ve Muhsin Çelik, "Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı", Ege Akademik Review, Vol.5, No.No.1303099X, 2005, s. 41.

İç denetimin amacı, gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak, kurum sorumluluklarının etkili bir biçimde yerine getirilmesine yardımcı olmaktır. İç denetim yönetsel bir kontrol olup kurumdaki diğer kontrollerin etkinliğini ölçüp değerlendirmektedir. İç denetim, yönetim hedeflerinin gerçekleştirme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır<sup>40</sup>. İç denetim faaliyeti, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmektedir. Bu değerlendirme<sup>41</sup>; mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini, varlıkların korunmasını, kanunlara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyum konularını da kapsamaktadır<sup>42,43</sup>. Yönetimin İç Denetim Biriminden beklentisi sadece süreçlerin etkinliği hakkında bilgi vermek değil aynı zamanda süreçlerin geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunarak kuruma değer katmasını sağlamaktır<sup>44 45</sup>.

İç denetim, suistimal durumları haricinde, yönetimin karşısında değil, yönetime destek olan ve değer yaratan bir anlayışla yürütüldüğünden, kurumların sürekli gelişimini hızlandıran bir fonksiyondur. İç denetim, kurumun karşılaştığı risklerin doğru belirlendiğini ve değerlendirildiğini, risk yönetimi sistemlerinin düzenli olarak çalıştırıldığını, önemli riskler ve alınan tedbirlerle ilgili bilgilerin kurumsal yönetim sistemi içinde değerlendirildiğini belirlemek üzere görev yapmaktadır<sup>46</sup>.

<sup>40</sup> Ali Kamil Uzun, "İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:43 Nisan-Mayıs-Haziran 1998, s.3.

<sup>41</sup> Sarens, G; De Beelde, I. "The Relationship Between Internal Audit and Senior Management: An Analysis of Expectations and Perceptions", International Journal of Auditing, Volume:10, No:3, s.219.

<sup>42</sup> IIA, Performance Standards, 2130-Control (Kontrol), 2130.A1 Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standardsites/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.

<sup>43</sup> IIA, Practice Advisory (Uygulama Önerisi) 2110-3:Governance: Assessments (Yönetişim Değerlendirmeleri), Practice Advisory 2120-1:Assessing the Adequacy of Risk Management Processes (Risk Yönetim Süreçlerinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi), Practice Advisory 2130- 1:Assessing the Adequacy of Control Processes (Kontrol Süreçlerinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi) Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.

<sup>44</sup> Bruce Turner, "Internal Audit and Partnering with Senior Management", Çevrimiçi, <http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/internal-audit-and-partnering-with-senior-management?page=1>, 24.09.2010.

<sup>45</sup> Allegrini, M.; D', Onza G., "Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: An Empirical Survey", International Journal of Auditing, Volume:7, No:3, s.191.

<sup>46</sup> Niyazi Kurnaz, Tansel Çetinoğlu, İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Umutepe Yayınları, Kocaeli 2010, s.33

## 1.4. İÇ DENETİME İHTİYAÇ DUYULMA NEDENLERİ

İç denetim faaliyeti, kurum ve ilişkili taraflara karşı güvence sağlamak ve yönetime danışmanlık yapmak suretiyle, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve ortaya çıkabilecek riskleri azaltarak kuruma değer katmaktadır. Bu nedenle iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>47</sup>. Yönetimin bir parçası olmasına rağmen, fonksiyonel bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak iç denetim, kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesinde önemli bir rol üstlenmektedir. Bununla birlikte iç kontrol sistemlerinin ürettiği bilgilerin güvenilir olup olmadığının tespiti, risk yönetimi ve danışmanlık hizmetleri ile üstlendiği sorumluluklar, kurum amaçlarının başarılması ve sürdürülebilir büyümenin sağlanmasına son derece önemli katkılar sağlamaktadır<sup>48 49</sup>.

Kurumlar için iç denetimin önemini ve kurum içindeki gerekliliğini artıran sebepler; yaşanan önemli gelişmeler, sahiplik ve sermaye yapılarının değişmesi, iş ve işlemlerinin karmaşıklaşması ve gitgide zorlaşan çetin rekabet koşulları, sınırlı kaynakları daha verimli ve etkin kullanma ihtiyacı, hileli işlem ve suistimallerin ortaya çıkması, iflaslar ve büyük kurumsal skandallar olarak sayılabilir<sup>50</sup>. Ek olarak büyük kurumlarda hissedarlar ve Yönetim Kurulu üyeleri, çalışanların faaliyetlerinin etkinliğinden haberdar olmak ve onları gözlemlemek istemektedirler<sup>51</sup>. İç denetimin uygulanma gereksinimlerini aşağıdaki başlıklar altında sınıflandırmak mümkündür.<sup>52 53 54 55</sup>

---

<sup>47</sup> Aslan, a.g.e.,s.77: 73.

<sup>48</sup> Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 35.

<sup>49</sup> Dominic S.B. Soh and Nonna Martinov-Bennie, "The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation", Managerial Auditing Journal, Vol. 26. Iss. 7 (2011), s. 606.

<sup>50</sup> Gürdoğan Yurtsever, "İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri", Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt. 52, Sayı. 602 (2015), s. 90.

<sup>51</sup> Biçer, A.A. (2006). İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü ve bir uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, 66-70.

<sup>52</sup> L. B. Sawyer, S. Sawyer Internal Auditing;The Practices Of Modern Internal Auditing, The Institute Of Internal Auditors, Almond Springs, Florida,1988, s.11-19

<sup>53</sup> Sawyer, L.B., a.g.e., (1988), sayfa 9-21.

<sup>54</sup> Gönen, S., Çelik, M., a.g.e., s.s. 41-46.;

<sup>55</sup> Aslan, S., 2003, Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim, Avırcı Basım-Yayın, İST., s. 8-10

- Sorumluluk ve Hesap Verebilme
- Vekalet/Temsilci Teorisi
- Yönetime Danışmanlık ve Yardım
- Tasarruf İhtiyacı
- Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

### 1.4.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme

İşletmelerde, üst düzey yöneticiler de dahil olmak üzere her kademedeki yöneticiler, sahip oldukları yetki ve sorumlulukların bir kısmını diğer çalışanlara devredebilirler<sup>56</sup>. İşletmenin etkin ve verimli bir şekilde faaliyetlerini sürdürebilmesi, karar almada hantallıktan uzaklaşılması için yöneticilerin yetki ve sorumluluklarının bir kısmını çalışanlar arasında paylaşması önem arz etmektedir<sup>57</sup>. Tüm yöneticilerin çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve kurum hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşım ulaşılmadıklarını bilmesi gereklidir. Bu bilgilendirme faaliyetinde var olan çıkar çatışması sebebiyle ister yöneticilerin bireysel çabaları ister astların yapmış olduğu faaliyetleri raporlamaları beklenen faydayı sağlamayabilir<sup>58</sup>. Sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve verimliliği ile hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesinde, iç denetçiler bilgi toplama, problemleri tanımlama ve analiz etme konularındaki mesleki yeterlikleri nedeniyle belirtilen kontrolleri yöneticilere vekâleten yapmaktadırlar. Bununla birlikte söz konusu değerlendirme görevi ölçme, onaylama ve tavsiyelerle sınırlı olup iç denetçiler temel olarak üst düzey yöneticiler de dâhil olmak üzere her kademedeki yöneticilerin görevlerini yerine getirmekteki performanslarını Yönetim Kurulu adına incelemektedirler<sup>59 60</sup>.

<sup>56</sup> Ercan Alttürk, Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008, 29-30.

<sup>57</sup> Korkmaz, Umut (2007). Kamuda İç denetim. Bütçe Dünyası Dergisi, 2(25), s.6.

<sup>58</sup> Adiloğlu, Burcu, a.g.e., s.22.

<sup>59</sup> Levent Sezal, Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, 2006, s.44.

<sup>60</sup> Seçkin Gönen ve Muhsin Çelik, a.g.e., s. 42.

### 1.4.2. Vekâlet/Temsilci Teorisi

Şirket yöneticisi olarak da görev yapan şirket sahipleri zaman içinde yöneticilik görevlerini bu işi profesyonel olarak yapan kişilere yani profesyonel yöneticilere devretmeye başlamışlardır<sup>61</sup>. Yönetici ve hissedar hedefleri arasındaki farklar, uyuşmayan strateji ve eylemlere dönüşebilmektedir. Bu bağlamda yöneticilere tahsis edilen kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığına ve yöneticilerin görevlerini yerine getirip getirmediğine dair değerlendirme ihtiyacı doğmaktadır<sup>62</sup>. Yönetici ve sahipliğin ayrılması çıkarları büyük ölçüde çatışan bu iki grup arasında vekâlet teorisi temelli temsilci maliyetlerine sebep olmuştur. Çünkü hissedarlar öncelikle kurumsal riskleri yönetmekle ilgilenirken, yöneticiler daha çok kendi çıkarları doğrultusunda hareket etme eğilimi gösterirler<sup>63</sup>. Yöneticilerin uzun vadede daha fazla kazanç sağlama istekleri, riske karşı tutumlarının sahipler ile büyük ölçüde farklılaşması, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne derece etkin ve verimli, sahiplerin menfaatlerinin gözetilerek yönetildiğinin denetlenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu anlamda iç denetim vekil konumundaki yöneticilerin kurum varlıklarının yönetilmesi ve sorumluluklarını yerine getirmesi noktasındaki muhtemel düzensizlikleri izleme, kontrol etme ve raporlama fonksiyonu üstlenerek, kurum sahiplerinin endişelerini ortadan kaldırmaktadır<sup>64</sup>.

İşletme sahipliği (Asil) ile yöneticiler (Vekil) arasındaki bu çıkar çatışmaları, vekâlet teorisinin temel odağını oluşturmaktadır. Bu bağlamda, vekil olarak görev yapan yöneticilerin söz konusu anlaşmanın hükümlerini yani üzerlerine düşeni yerine getirip getirmediğine dair güvence ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. İşletme sahipleri yöneticilere emanet ettikleri kaynakların etkin ve verimli olarak kullanımı hususunda endişe duymakta olup yöneticilerin görevlerinin yerine getirip getirmediği hususlarında yeterli değerlendirmeleri yapacak zamanları ya da teknik ve metodolojik yetenekleri yoktur. İşletme sahipleri ve yöneticiler arasındaki bu ilişki “vekâlet akdine” benzetilmiştir<sup>65</sup>. Bu kapsamda bir vekil olarak görev yapan yöneticinin, söz konusu ilişkiden doğan yükümlülüklerini yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkındaki kurum sahibinin

---

<sup>61</sup> Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 27.

<sup>62</sup> Alptürk, a.g.e, 30.

<sup>63</sup> Claire E. Crutchley and Robert S. Hansen, “A Test of the Agency Theory of Managerial Ownership, Corporate Leverage, and Corporate Dividends”, *Financial Management*, Vol. 18, No. 4 (Winter, 1989), s. 37.

<sup>64</sup> Adiloğlu, a.g.e. s. 23.

<sup>65</sup> Alptürk, a.g.e, s.30.

şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biri, yapılacak olan iç denetimlerdir<sup>66</sup>. Vekâlet teorisi kapsamında iç denetçiler; Yönetim Kurulundan aldıkları yetki ile kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kurum yararına kullanıp kullanılmadığını denetlerken, genel anlamda pay sahipleri ve Üst Yönetim arasındaki ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarını minimize etmektedirler<sup>67</sup>.



### 1.4.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

İdeal bir iç denetçi yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve deneyime sahip olup kurumdaki hata ve hileleri açığa çıkarmak yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasında için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilmektedir<sup>68</sup>. İşletme içi süreçlerden haberdar olan ve kurum kültürü hakkında fikir sahibi iç denetçiler tarafından yürütülen iç denetim faaliyetleri, rekabette ön plana çıkmak ve devamlılığını sürdürmek isteyen kurumlar açısından çok önemli bir yere sahiptir. Yönetim fonksiyonları bağlamında geniş bilgiye sahip iç denetçiler, denetimleri sırasında kuruma zarar verecek hususların ortaya çıkarılmasında, hilelerin önlenmesinde ve bu hatalı süreçlerin bir daha vuku bulmaması doğrultusunda Üst Yönetime yardım etmektedirler<sup>69</sup>. İç denetçilerin danışmanlık hizmetlerine olan talep genellikle iç denetimin tanımında yer alan kontrol, risk yönetimi ve yönetim kavramları dahilinde olmaktadır. Bu bağlamda Yönetim Kurulu ve Üst Yönetim iç denetçilerden risk yönetimi ve/veya iç kontrol sistemleri kurulumu, risk yönetimi stratejileri geliştirilmesi, iç kontrol rehabilitasyonu

<sup>66</sup> İsmail Cığerci, Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar Ağustos 2007, 44.

<sup>67</sup> Sezal, a.g.e., s.45-46.; Akarkarasu, a.g.e., s.12

<sup>68</sup> Cığerci, a.g.e. s. 44.

<sup>69</sup> Aksoy, M. (2008). Kamuda İç Kontrol & İç Denetim. Muhasebat Kontrolörleri Derneği, s.74.

veya kurumsal yönetim süreçlerinin geliştirilmesine dair danışmanlık talep edebilirler<sup>70</sup>.

#### 1.4.4. Tasarruf İhtiyacı

Profesyonel anlamda yürütülen iç denetim faaliyetleri ile ortaya çıkartılan eksiklikler düzeltildiğinde kuruma maddi anlamda tasarruf sağlanabilmektedir. Bu bazen bir giderin minimize edilmesi bazen de bir gelir unsurunun artırılması şeklinde cereyan edebilmektedir. İç denetim, kurumlarda faaliyetlerin en etkin ve verimli şekilde gerçekleştirilmesinin önündeki aksaklıkları ve eksiklikleri tespit etme, bu aksaklıkları gidermek üzere düzeltici eylemlerin belirlenmesi ve bu eylemleri harekete geçirme noktasında kurum yönetimine tavsiyelerde bulunmakta ve maliyet tasarrufu sağlanmasına yardımcı olmaktadır<sup>7172</sup>. İç denetçiler, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken ortaya çıkabilecek gereksiz süreçleri sistem dışına iterek operasyonun daha verimli ve etkin hale getirilmesi için çalışmaktadırlar. Geniş perspektiften bakıldığında küçük gibi görünen ve denetçiler tarafından raporlanarak Üst Yönetime aktarılan aksaklıklar, toplamda kurum açısından büyük tasarrufları beraberinde getirebilmektedir. Ortaya çıkabilecek bu durum kurum maliyetlerinin azaltılması için de önemli imkânlar sağlarken, piyasa rekabetinde kuruma ciddi avantajlar sağlayabilmektedir.

Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonucunda tespit edilen hata, aksaklık veya problemlerin düzeltilmesi, pek çok kez kurum açısından önemli maliyet avantajları yaratabilmektedir. Özellikle hizmet ve üretim sektörlerinde faaliyet gösteren firmaların operasyonel denetimleri esnasında verimliliğe etki eden pek çok hususun tespit edilmesi muhtemeldir. Pek çok kurum operasyonel süreçlerinde verimsizlikler ve kurum içi hileli işlemlerden kaynaklanan kayıplar nedeni ile maddi zarara uğramaktadır.

---

<sup>70</sup> Vefa Toroslu, Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim, Şubat 2014, 1.Baskı, Vedat Kitapçılık, s. 121.

<sup>71</sup> Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca ve Mustafa Kılı, "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt. 9, Sayı. 20 (2012), s. 170.

<sup>72</sup> Sawyer, a.g.e., s.17.

### 1.4.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

Finansal tablolarda meydana gelebilecek önemli yanlışlıklar muhasebe açısından iki temel gruba ayrılmakta olup hata ve hilelerden kaynaklanmaktadır:

1. Hatalar, finansal tablolardaki kasti olmayan yanlışlıklardır. Bunlar, kaydedilmesi gereken bir ekonomik olayın, bir tutarın veya açıklamanın finansal tablolara dahil edilmemiş veya yanlış bir işlemin veya tutarın finansal tablolara dahil edilmiş olmaları sonucu meydana gelmektedirler.
2. Hile, sahtekarlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi düzensizlikler; kurum personeli, yönetimden sorumlu kişiler ya da üçüncü kişiler tarafından bilinçli olarak menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunulmasıdır. Hile, sahtekarlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi düzensizlikler, çıkar sağlamak amacıyla kurum içinden kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olabileceği gibi kurum dışından kişilerce de gerçekleştirilebilir.

Kurumların giderek büyümesi ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak gerçekleştirilen işlerin ve işlemlerin sayıca artması ve karmaşılaşması, kurumlarla ilgili çıkar gruplarının büyük bir çoğunluğunun kurum dışında olması ve bilgi sağlayıcılar olarak yöneticilerin çeşitli sebeplerle gerçek bilgileri yansıtma eğiliminde olmaması gibi sebepler kurumlarda muhasebe sistemi içerisinde ortaya çıkan hata ve hileleri çeşit ve sayı olarak daha da artırmıştır. Gerek kurum içinde gerekse kurum dışındaki çıkar gruplarının alacakları kararlarda yanılmalarına sebep olacak gerçeği yansıtmayan bu bilgilerden hareketle alınacak kararlar kurum amaçlarına ulaşılmasını mümkün kılmadığı gibi, kurum varlıklarının kaybolmasına da yol açmaktadır<sup>73</sup>.

Kurumlarda meydana gelen hileli işlem ve eylemler (İngilizce karşılığı: Fraud), özellikle tüm hissedarların ortaklık hakları ile kurumların itibarlarını ciddi boyutta tehdit eder hale gelmiştir. Günümüzde, özellikle halka açık şirketlerde küçük pay sahiplerinin kâr payı alma gibi ortaklık haklarını tehdit eden en büyük tehlike kurumlarda meydana gelen hileli işlem ve eylemlerdir<sup>74</sup>. İç denetim birimlerinin bir diğer önemli görevi de kurum

<sup>73</sup> Hatunoğlu, Koca ve Kılıç, s. 169-170.

<sup>74</sup> Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetiminde Yeni Bir Alan "Adli Muhasebecilik", Yaklaşım, Sayı:94, Ekim 2000, s.59.

bünyesinde; çalışanlar, yöneticiler ve hatta Yönetim Kurulu Üyeleri tarafından yapılabilecek hileleri tespit etmek ve bunların meydana gelmesinin önlenmesi için tavsiyelerde bulunmaktadır<sup>75 76</sup>.

## 1.5. İÇ DENETİMİN İŞLETMEYE YARARLARI

Modern iş yapış şeklini benimsemiş ve etkin bir iç denetimin kuruma kattığı değerleri ve faydaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz<sup>77 78</sup>:

- Daha az maliyetli, zamanında ve güvenilir bilgi sağlanması ve böylece daha sağlıklı yönetsel kararların alınması.
- Uygun kontroller ile kurum varlıklarının ve kayıtlarının korunması.
- Faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması.
- Çalışanların belirlenmiş politikalara, kurallara, kanun ve yönetmeliklere uygun davranmalarının sağlanması.
- İşletmelerde denetim kültürünün gelişmesinin sağlanması.
- Bulgu ve önerileriyle yönetim etkinliğinin artmasının sağlanması.
- Otokontrolü sağlayarak iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için öneriler sunulması.
- Yönetimin doğru karar almasına katkıda bulunulması.
- İşletmenin israfa, riske, hilelere, hatalara karşı korunması.
- İşletmenin güvenilir bilgi sağlama ihtiyacının karşılanması.
- İşletme hedeflerinin belirlendiği şekilde kurum amaçlarına uygun yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi.
- İşletmenin stratejik olarak belirlediği hedeflerine ulaşmasında ortaya çıkabilecek risklerin detaylı olarak değerlendirilmesine yardımcı olunması.
- Bağımsız denetçiler ile İç Denetim Biriminin uyumu ile denetim faaliyetlerinin etkinliğinin en üst seviyeye çıkarılması, kurumun ceza vb. yaptırımlardan korunması.

---

<sup>75</sup> Kurnaz, Çetinoğlu, a.g.e. s. 28.

<sup>76</sup> Sarı, Aslı (2013), "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.168.

<sup>77</sup> The Institute of Internal Auditors. (2013). Model Internal Audit Activity Charter, Florida, ABD. <https://global.theiia.org>, (03.12.2017)

<sup>78</sup> Biçer, a.g.e., s. 54-55.

İç denetim çalışmaları; bir kurumun genel kontrol sisteminin bir parçasıdır. Denetimler kuruma aşağıda sıralanan kontrol işlevleri açısından katkı sağlayabilir;

- Ortaya çıkartıcı /tespit edici kontrol mekanizması olarak
- Hataların, yanlış raporlamaların ve hilelerin ilk aşamada meydana gelmeyeceği şekilde önleyici bir kontrol mekanizması işlevi olarak
- Denetim sonucunda olası iyileştirme alanlarını belirlemek ve düzeltici öneriler getirmek suretiyle süreçlerdeki kontrollerin geliştirilmesi olarak

Aşağıda, son dönemlerde oldukça popüler olan çevrimiçi yapay zekâ sohbet robotu ChatGPT<sup>79</sup>'nin, “iç denetimin önemi hakkında bir hikaye” talebimize istinaden hazırladığı kısa hikaye ve sonundaki yorum; iç denetimin kurumlara katkısı hakkında yapay zekanın yaklaşımını da gözler önüne seriyor:

*“Bir iç denetçi olan Maria, yeni bir müşteri olan bir teknoloji şirketine atandı. Şirketin finansal raporlarını incelemek için işe başladı ve birkaç şeyin yanlış olduğunu fark etti. Maria, şirketin iç süreçlerini ve kayıtlarını dikkatli bir şekilde inceledi ve birkaç hatayı ve eksikliği buldu. Maria, şirketin yöneticilerine rapor verdi ve hataların nasıl düzeltileceği hakkında önerilerde bulundu. Yöneticiler, Maria'nın önerilerini beğendiler ve hemen düzeltmeler yapmaya başladılar. İşlemlerin etkililiği ve doğruluğu için daha sık denetlenmesi gerektiğini de önerdi ve yöneticiler, Maria'nın önerilerine uydu.*

*Birkaç ay sonra, şirket finansal raporlarının doğruluğu ve etkililiği için tekrar denetlendi ve Maria, şirketin önceki hatalarının düzeltildiğini ve iç süreçlerinin iyileştiğini gördü. Şirket, Maria'nın iç denetimi sayesinde daha iyi yönetildi ve daha güvenli bir şekilde iş yapmaya başladı.*

*Bu hikâye, iç denetimin nasıl bir organizasyonun iç süreçlerini iyileştirebileceğini ve finansal raporların doğruluğunu ve etkililiğini arttırabileceğini gösterir.”*

---

<sup>79</sup> OpenAI tarafından geliştirilen ve diyalog konusunda uzmanlaşmış bir prototip yapay zekâ sohbet robotudur.

## 2. İÇ DENETİM YAKLAŞIMLARI VE GÜNÜMÜZDE İÇ DENETİM

### 2.1. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetim faaliyetinin ilk izleri MÖ 3000 yılına kadar uzanmaktadır. Mezopotamya medeniyetine yönelik yapılan kazılarda özenle hazırlanmış kontrol listelerinde kontrol işaretlerine rastlanmıştır. Mezopotamya’da mali kayıtların yanındaki küçük işaretlerin, bu kayıtları denetleyen kişiler tarafından konulduğunun ortaya çıkarılmasıyla kontrol faaliyetlerinin başladığı düşünülmektedir. Eski Mısırlılar, Çinliler, Persler ve İbranilere ait kayıtlar da benzer sistemlere işaret etmektedir. Eski Yunanlıların finansal kontroller yaptığı, eski Romalılarınsa “Hesap Dinleyicileri” istihdam ettiği bilinmektedir. Ülkesini milattan önce 521- 425 yılları arasında yöneten Pers Kralı Darius (I. Dareios) zamanında yasaların valiler tarafından dürüstçe uygulanmasını sağlamak için imparatorluğun her bölgesine temsilciler yollandığı, “*kralın gözleri ve kulakları*” olarak bilinen bu temsilcilerin, bir nevi iç denetim fonksiyonunu icra ettikleri düşünülmektedir<sup>80</sup>.

Tarihi çok eskilere dayanan “iç denetim” ise ilk olarak 13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde yapılan muhasebe kayıtlarının kontrol edilmesi ile ortaya çıkmıştır<sup>81</sup>. İngiltere’de başlayan sanayi devrimi ile organizasyonlar finansal kayıtların kontrolü için muhasebeciler işe almaya başlamıştır. Sanayi devriminde İngiltere’de kurumların, muhasebe kayıtlarının denetlenmesi için denetçilere ihtiyaç duymasıyla muhasebecilerin bir kısmı denetçi olarak yetiştirilmiştir. Daha sonra, deniz aşırı ülkelerde yapılan İngiliz yatırımlarıyla birlikte, bunların denetimi amacı ile denetim mesleği diğer ülkelere de yayılmaya başlamıştır<sup>82</sup>. Meslek unvanı olarak “Auditor” unvanı 1289 yılında ilk defa İngiltere’de kullanılmış ve denetçilik mesleği ile ilgili ilk örgüt 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur<sup>83</sup>. Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra hızla büyüyen Amerikan ekonomisi, denetlenmiş finansal tablolara duyulan ihtiyacı ortaya

<sup>80</sup> Murray, A. (1976). The first internal auditors. *Journal of Accountancy*, January, 141, s.98.

<sup>81</sup> Sawyer, Dittnhofer.,Scheiner a.g.e., s.4.

<sup>82</sup> Sawyer’s. (2016). İç denetçiler için rehber. (1. Baskı). (Ç. Özbek, Çev.). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. (Orijinal çalışma basım tarihi 2012.).

<sup>83</sup> Gürkan, Nazmi Zarifi (2009), “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Anlayışı”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.17.

çıkarmıştır<sup>84</sup>. Denetim fonksiyonun gerekliliği öncelikle kamu sektörü tarafından ortaya atılmış ve 1789'da, ilk Amerika Birleşik Devletleri (ABD) parlamentosunda kabul edilen bir yasaya göre hazine bakanlığının kurulması ve bir kontrolör ile denetçi atanması öngörülmüştür. Demiryolu şirketleri iç denetçilerin ilk modern işverenleri olmuşlardır. 19. yüzyılın sonlarına doğru iç denetçiler “gezici denetçiler” olarak da adlandırılmaktaydı ve görevleri demiryolu bilet satış ofislerini gezerek bu ofislerdeki tren seferlerine ait muhasebe kayıtlarının usulüne uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını belirlemektir<sup>85</sup>.

Kıta Avrupası ülkelerinde denetim ve iç denetim akademik açıdan ilk olarak 1900'lu yıllarda ele alınmaya başlanmıştır<sup>86</sup>. İç denetim, çok eski dönemlerde ortaya çıkmasına karşın 19. yüzyılda sanayi devrimi sonucunda büyük ölçekli üretim sistemlerinin gelişmesi, planlı üretimin yapılması ve kalitenin öneminin anlaşılmasıyla devam eden sürece kadar önemli bir gelişim gösterememiştir. 20. yüzyılda yönetim teorileri ve pratiklerinin gelişmesiyle yönetimin kurumsal faaliyetlerdeki belirgin rolünün anlaşılması mesleğin gelişimini hızlandırmıştır<sup>87</sup>. 20. yüzyılın ilk yarısında, iç denetçiler öncelikli olarak finansal hata ve düzensizliklerin bulunması ve muhasebe kayıtlarının doğrulanmasından sorumlu olarak çalışmışlardır. Az da olsa dış denetçilere yardım edilmesi ve onların izlenmesi görevini üstlenmişlerdir. İlk iç denetçiler, rutin muhasebe doğrulamalarını üstlenerek büro işlerine yardım eden destek personeli olarak görev yapmışlardır. İç denetimin bu eski şeklinin izleri, 1970'lerin başına kadar bazı kurumlarda varlığını sürdürmüştür<sup>88</sup>. Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlenmelerde yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, kurumlarca muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetinilemeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır<sup>89</sup>. Bu yüzden kurumlar iç denetim birimlerini kurmuşlardır. Dış denetim

<sup>84</sup> Sawyer, L., (2016), İç Denetçiler İçin Rehber, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, s.7-8.

<sup>85</sup> Tanç, Ahmet (2009), “Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı ve Tekstil Sektöründe Bilgisayar Destekli Bir Uygulama, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s.21.

<sup>86</sup> Yılancı, M., 2006, İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Nobel Yayın Dağıtım, ISBN: 975-591-925-2, Ankara, s. 8.

<sup>87</sup> Pitt, S. A. (2014). Internal Audit Quality: developing a quality assurance and improvement program. New Jersey: John Wiley & Sons, s.4.

<sup>88</sup> Moeller, R. R. (2009). Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge. New Jersey: John Wiley & Sons, s.5.

<sup>89</sup> Swanson,G.A; Hugh L. Marsh, Internal Auditing Theory-A Systems View, Quorum Books, 1991, USA, s.5-8.

mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen iç denetim, 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır<sup>90</sup><sup>91</sup><sup>92</sup>.

1850'li yıllarda "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale dönüştürülmüştür. İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York'ta "Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Yasası'nın çıkarılmasına öncü olmuşlardır. 20'nci Yüzyılın başından itibaren karmaşıklaşan ticari işlerin ve işlemlerin etkisiyle iç denetimin kapsamı ve işlevi de değişmiştir. Özellikle İngilizler, ABD'de yaptıkları önemli yatırımlarını bağımsız olarak kontrol etme ihtiyacı duymaları nedeniyle denetim anlayışı 19. yüzyılda yatırımcılarla birlikte İngiltere'den ABD'ye nakledilmiştir<sup>93</sup>.

1941 yılı, iç denetimin gelişimi için bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir. Bunun iki önemli sebebi;

1. İç denetimle ilgili ilk temel kitabın (Victor Z. Brink's Internal Auditing) yayınlanması,
2. 24 kişinin İç Denetçiler Enstitüsü'nü kurmak için girişimde bulunmasıdır<sup>94</sup> <sup>95</sup>.

Bu yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler ve profesyonellere yetki devrinin yapılma zorunluluğu nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiştir. İç denetim sistematik bir şekil alarak kurumlar için daha önemli bir boyut kazanarak "altın gelişme dönemine" girmiştir<sup>96</sup>.

1941 yılından önce denetim faaliyeti, kayıtların kontrolünden ibaret olup denetçiler muhasebe kayıtlarındaki hataları tespit etmek için geriye dönük kontroller yapmaktaydılar. İç denetimin ilk yıllarındaki temel hedefi usulsüzlükleri tespit etmektir. Takip eden yıllarda günlük işlerin yürütülme sorumluluğunu yöneticilere devreden kurum sahiplerinin sayısı arttı

<sup>90</sup> Korkmaz, U., a.g.e., ss.4-15

<sup>91</sup> Cangemi, Michael P.; Tommie Singleton; Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, Third Edition, John Wiley & Sons, Hoboken, 2003, 11.

<sup>92</sup> Steven J. Root, Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance, JohnWiley&Sons Inc., New York, 1998, s.66

<sup>93</sup> Sawyer, L. B. (2001), a.g.e. 19- 24.

<sup>94</sup> Cangemi, Singleton, a.g.e. s.11-12.

<sup>95</sup> Ramamoorti, S. (2003). "Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects", Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling ve Sridhar Ramamoorti (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Florida: The Institute of Internal Auditors, 3-7.

<sup>96</sup> Robert R. Moeller, Brink's Modern Internal Auditing, Sixth Edition, John Wiley & Sons, Inc., USA, 2005, s.4.

organizasyonların bağımsız gözden geçirilmesine olan ihtiyaç da artmıştır<sup>97</sup>. Mal ve hizmetlerde globalleşme, teknolojilerde hızlı bir şekilde gelişen yenilikler, talepteki hızlı değişim ve ürün ömrünün kısalması, otomasyon ve enformasyon teknolojilerinin yaygınlaşması, maliyet yapılarındaki farklılaşma iç denetim fonksiyonunu, iç denetçinin profilini ve iç denetimin çehresini değiştirmiştir. Artan rekabet koşulları, küresel krizler ve kurum yapılarının değişmesine paralel olarak iç denetim değişim ve gelişim göstermiştir. Küreselleşmeyle birlikte denetim kavramının ve denetim işinin kapsamı genişletilerek yapılacak denetimlerin daha etkin ve verimli bir hale getirilmesi kaçınılmaz bir hal almıştır. İşletme yapılarındaki değişimlerle birlikte iç denetim uygulamalarında da köklü değişimler yaşanmıştır. 1950'li yıllarda iç denetim faaliyetleri finansal denetimlere odaklanmış ve finansal işlemlerin doğruluğunun değerlendirilmesi rolünü üstlenmiştir<sup>98</sup>. İç denetçilerce bu görevi yerine getirebilmek için yapılan çalışmalar; muhasebe kayıtlarının kurumların gerçek mali faaliyetlerini yansıtıp yansıtmadığı, kurum politika ve prosedürlerine uygunluğun sağlanıp sağlanmadığını araştırmak ve sayısal işlemler ile kayıtların puantajını yapmak olmuştur<sup>99</sup>. 1960'lı yıllarda iç denetim, kurum verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi şeklinde iken 1970'li yıllarda uygunluk denetiminin yapılması ve 1980'li yıllarda kurum etkinliğinin denetlenmesi olarak gerçekleşmiştir<sup>100</sup>. Literatürde geleneksel yaklaşımın kısaca "Kıta Avrupası/Güney Modeli", modern yaklaşımın ise "Anglo-Sakson/Kuzey Modeli" olarak adlandırıldığı görülmektedir. Bunlardan Kıta Avrupası Modelinde denetimler mevzuata ve kurallara uygunluk odaklı bir şekilde gerçekleştirilirken Anglo-Sakson Modelinde denetimler risk ve kontrollerin yönetimine odaklı, yönetimin bir fonksiyonu şeklinde, yönetime bağlı olarak gerçekleştirilmektedir<sup>101</sup>.

Zaman zaman iç denetimin sadece mali alanlarda sınırlandığı görülmekle beraber çoğunlukla iç denetimin aşağıda belirtilen faaliyetleri yerine getirmekle görevli olduğu ve bu şekilde düzenlenmesi gerektiği öngörülmektedir<sup>102</sup>;

- Mali kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sağlamlığını, yeterliliğini ve uygulamasını gözden

<sup>97</sup> Pitt, M., Koufopolous, D., (2012), The Essentials of Strategic Management, London: SAGE Publications, s.10-15.

<sup>98</sup> Memiş, M.Ü. (2008). Etkin ve başarılı bir iç denetim için gerekli koşullar, *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 85: 77.

<sup>99</sup> Celal Kepekçi, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 151/171, Eskişehir, 1982, s. 38.

<sup>100</sup> Memiş, M.Ü. (2006). İç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü: Türkiye'de büyük işletmeler üzerinde bir saha araştırması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana: Çukurova Üniversitesi, s. 83.

<sup>101</sup> Çetin ÖZBEK, "Kamu Kesimi İç Denetim Uygulamaları", TCMB İç Denetim Genel Müdürlüğü Sunumu, Ankara, 1 Subat 2006, s.7-10.

<sup>102</sup> Lawrence B. Sawyer, The Practice of Modern Internal Auditing, The IIA, New York, 1973, s. 5-18.

geçirmek suretiyle değerlendirmek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,

- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu incelemek,
- İşletmenin varlıklarının zararlara karşı güvenceye alındığını araştırmak,
- Yönetimin oluşturduğu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen görevlerin yerine getirilmesiyle ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- Faaliyetlerle ilgili iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

İç denetim alanında meydana gelen değişimi ve gelişimi, IIA tarafından 1947'de yayınlanan İç Denetçinin Sorumlulukları Beyanında (1957 ve 1971 yıllarında güncellenmiştir) görebiliriz. 1947 yılında yayımlanan İç Denetçinin Sorumlulukları Beyanında iç denetimin kurumlardaki kontrollerin varlığını, etkinliğini inceleyen ve değerlendiren bir faaliyet olduğu ve bütün faaliyet performanslarını geliştirmekle de ilgilendiği vurgusu yapılmıştır. 1957'de yayınlanan beyanda muhasebe ile birlikte diğer kurum faaliyetlerine de dikkat çekilmiştir. Son olarak 1971'de ise uygulanan unsur sadece "faaliyetler" olarak ifade edilmiştir<sup>103104</sup>.

1957 yılında yayımlanan İç Denetimin Sorumlulukları Raporu, iç denetçilerin yönetime aşağıda sıralanan hizmetleri sunmasına izin vermektedir<sup>105106</sup>:

- Finansal, operasyonel ve muhasebe kontrollerinin sağlamlığı ve yeterliliğini inceleme ve değerlendirme,
- Belirlenen politikalar, planlar ve yordamlara uygunluğun seviyesini belirleme,
- İşletme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve her türden kayba karşı korunma seviyesini tespit etme,
- İşletme içinde geliştirilen muhasebe verilerinin ve diğer verilerin güvenilirliğini tespit etme,

---

<sup>103</sup> George Matyjewicz, James R. D'Arcangelo, "ERM-Based Auditing", Internal Auditing, November/December 2004, s.6.

<sup>104</sup> Robert R. Moeller, Brink's Modern Internal Auditing, Sixth Edition, John Wiley & Sons, Inc., USA, 2005, s.4-5.

<sup>105</sup> Moeller, a.g.e., s.263.

<sup>106</sup> Ramamoorti, S. (2003), a.g.e., s.5.

- İşletmede yüklenen sorumluluklar yerine getirilirken performans kalitesini değerlendirme.

Günümüzde, kurumlarda meydana gelen değişiklikler<sup>107</sup> aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- Bilgi sistemleri ve elektronik kurum uygulamalarının karmaşıklığı,
- Küreselleşme,
- Hızlı değişim ve rekabet ortamı,
- Endüstri konsolidasyonları,
- Yasal düzenlemeler,
- Artan kamu ve yasal soruşturma ve alanları,
- Maliyet azaltılmasıyla ilgili baskılar ve buna karşılık başarı düzeyindeki düşüklükler,

İşletmelerde meydana gelen bu değişiklikler kurum yönetimlerinden yeni beklentileri doğurmuş, bu beklentiler de risk yönetimi, kurumsallık ve iç kontrol kavramlarını ortaya çıkarmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda iç denetçilerin görev sahası risk yönetimi ile kurumsal yönetimi içeren biçimde büyümüş ve iç denetimden beklenenler şu şekilde güncellenmiştir<sup>108</sup>;

- İspatlanabilir katma değerli hizmetler,
- İşletme strateji ve faaliyetleriyle aynı doğrultuda olmak,
- Yönetimin önüne geçmek ve yapıcı tavsiyelerde bulunmak,
- Önemli kontrol hususlarına odaklanmak,
- Tavsiyelerin yerine getirilmesi,
- Etkin ve verimli iç denetim.

<sup>107</sup> Cindy Cahill, "E Ticaret ve İç Denetim", V. Türkiye İç Denetim Kongresi: E-Risk&E-Denetim içinde, TİDE, İstanbul, 3-4 Mayıs 2001, s. 56.

<sup>108</sup> Maşuk Cahit Uysal, Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim: Bir Model Önerisi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, s.46.

İç denetimin değişen yapısı ve kurumlarda iç denetçilerden beklenen faydalar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Şekil 3.** İç Denetim Fonksiyonunun Değişimi <sup>109</sup>

	<b>Amaç</b>	<b>Kapsam</b>
1950	Kurum varlıklarını korumak.	Muhasebe kayıtlarının kontrolü.
1960	Kurumun finansal verilerinin güvenilirliğini sağlamak.	Finansal ve uygunluk denetimleri.
1970	Kurumun finansal ve finansal olmayan tüm verilerinin güvenilirliğini sağlamak.	Tüm faaliyetlerin finansal ve uygunluk denetimleri.
1980	Kurumun amaçlarına ulaşması için yönetime yardımcı olmak.	Tüm faaliyetlerin, süreçlerin ve kontrollerin etkinliğinin denetimi.
1990		Tüm iç kontrol sisteminin ve risk yönetiminin denetimi.
2000		Tüm kurumsal, kontrol ve risk yönetimiyle ilgili süreçlerin denetimi ve kuruma değer katacak danışmanlıklar.

1978 yılında, iç denetim faaliyetini olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak, katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmek, iç denetim performansının değerlendirilmesine olanak sağlamak, kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak amacı ile “Uluslararası İç Denetim Standartları” yayımlanmıştır<sup>110</sup>. İç Denetim Standartları tüm dünyada iç denetim mesleğinin genel standartları olarak birçok yasal düzenlemede atıf yapılan temel bir düzenleme niteliğindedir. IIA'nın sistematik ve uzun çalışmalarıyla bünyesine taşıdığı iç kontrol ve risk yönetimi gibi çağdaş unsurlarla beraber iç denetim anlayışı; geçmiş faaliyetlerin denetiminden çok geleceğin belirsizliğinin yönetilmesi olarak da yorumlanan kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi ve kurum hedeflerine

<sup>109</sup> Yılcı, 2015, 20.

<sup>110</sup> Adelberg, H.A., 1996, Internal Auditing, Dartmouth Publishing Company, Edited: A.D. Chambers, U.S.A., s. 36-37.

ulaşılmasını amaçlayan bir yapıya dönüşmüştür.<sup>111 112 113</sup> İç denetim mesleğinin giderek organizasyonlar için daha önemli bir hale gelmesi ve mesleğin günün koşullarına uygunluğunun sağlayabilmesi amacıyla İç Denetçiler Enstitüsü Uluslararası İç Denetim Standartları'nda büyük değişimlere gitmiştir. Bu değişimlerle birlikte yeni standartlar "Uygulama Önerileri" ve "Mesleki Uygulama Çerçevesi" oluşturması açısından tüm İç Denetçiler Enstitüsü üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler için zorunlu bir kılavuz haline gelmiştir.

1990'lı yıllara geldiğimizde iç denetim, riskleri yönetmek için gerekli alt yapıya sahip olacak şekilde yeniden yapılandırılmıştır. Böylece iç denetim, geçmişin incelenmesi değil, bugünün ve geleceğin dikkate alınmasıyla birlikte kurum yönetimine yol gösteren ve kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan fonksiyon olmuştur. 2000'li yıllarda Enron gibi kurum skandallarının ortaya çıkmasıyla İç Denetim, kurumun en üstüne rapor veren ve kurum içinde vazgeçilmez niteliğe sahip olan bir yapı haline gelmiştir. Sonrasında yeni iç denetim standartları ve iç denetime ilişkin çeşitli düzenlemeleri içeren Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası (2002) yayınlanmıştır<sup>114</sup>.

İç denetim alanında yapılan başlıca düzenleme örnekleri<sup>115 116</sup>;

- 1933 tarihli Securities and Exchange Commission (SEC),
- 1977 tarihli Foreign Corrupt Practices Act (FCPA),
- 1941 yılında Institute of Internal Auditors'un (IIA) kurulması,
- 1978 tarihinde IIA tarafından yayınlanan iç denetim standartları,
- 1985 yılında Committee of Sponsoring Organizations (COSO)'nun kurulması,
- 1987' de National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFF),

<sup>111</sup> Sawyer, Dittmhofer.,Scheiner a.g.e., s.3-5; Moeller, a.g.e., s.5-6.

<sup>112</sup> Moeller, a.g.e., s.116.

<sup>113</sup> Sungun, G. (2014). Internal audit function in I.S.E companies, an assessment and a model recommendation, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

<sup>114</sup> Uyar, S. (2009), a.g.e., s.55.

<sup>115</sup> Aslan Öznur, Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, Sivas, Mart, 2018, s.67.

<sup>116</sup> Şaban Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye' deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, 1. Basım. Ankara: SPK Yayınları, Haziran 1999. s. 34-35.

- 1989 yılında IIA tarafından “İç Denetim Standartlarının” yayımlanması,
- 1990 yılında IIA tarafından “İç Denetim” için ilk resmi tanımının yapılması,
- 1992 yılında COSO tarafından “İç Kontrol Çerçevesinin” yayımlanması,
- 1992 yılında İngiltere’de Cadbury Komisyonu tarafından “Cadbury Raporunun” yayınlanması,
- 1995 yılında Kanada’da Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü tarafından iç kontrol rehberinin yayınlanması,
- 1999 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından “İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesinin” kabul edilmesi,
- 2002 yılında Enron skandalı sonrası Amerika’da muhasebe reformu ve yatırımları koruma amaçlı, Kamu Muhasebesi Reformu ve Yatırımcı Koruma Yasası’nın kabul edilmesi,
- 2006 yılında COSO tarafından “Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinin” yayınlanması,
- 2007 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi” (UMUÇ)“un kabul edilmesi
- SAS (Statements of Auditing Standards) No 65,
- Halka açık işletmelerin yapılarına ve hacimlerine uygun sayıda ve nitelikli personelin çalıştırıldığı etkin işleyen bir İç Denetim Birimi oluşturmalarının önerildiği Treadway Komisyonu (COSO) sonuç raporu

İç denetim bakış açısının değişmesinde rol oynayan önemli gelişmelerden birisi de 1987 yılında ABD’de yayınlanan Treadway Commission raporudur. Bu komisyon, alanında söz sahibi olan 5 kurum tarafından kurulmuştur;

1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA),
2. ABD Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA),
3. ABD Muhasebeciler Birliği (AAA),
4. Yönetim Muhasebecileri Birliği (IMA),
5. Mali İşler Yöneticileri Birliği (FEI)

Bu birlik, kısaca COSO olarak da bilinmektedir. Hileli mali raporlamayı önlemeye yönelik önerilerde bulunmayı amaçlayan bu komisyon, hisseleri

menkul değerler borsalarında işlem gören tüm şirketlerde İç Denetim Biriminin bulunması gerektiğini ve bu işletmelerde Bağımsız Yönetim Kurulu Üyeleri'nden oluşan bir Denetim Komitesinin varlığının zorunlu olduğunu ortaya koymuştur. Komite, hileli finansal raporlamanın nedenlerini araştırmak amacıyla oluşturulmuştur. Çalışmalar neticesinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır<sup>117</sup>;

- Halka açık şirketlerde İç Denetim Birimi bulunmalıdır.
- Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri'nden olmamak şartıyla, şirket Denetim Komitesi oluşturulmalıdır.

Ülkemizde iç denetim mesleğine yönelik ilk önemli gelişme, 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsünün (TİDE) kurulması ile gerçekleşmiştir.

## 2.2. İÇ DENETİM HİZMETLERİNİN DÖNÜŞÜMÜ

Endüstri çağı süresince işletme organizasyonlarında ve sistemlerindeki karmaşıklık ve boyutlarda hızlı ilerleme özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında işletme organizasyonları ve sistemlerindeki değişmeye paralel olarak iç denetim uygulamalarında da köklü bir değişime yol açmıştır. 18. yüzyılda Avrupa sanayi devriminin sonucu olarak ortaya çıkan devasa büyük holdingler bu değişimi teşvik etmiştir. Hızla gelişen üretim teknolojisi, genişleyen organizasyonel yapılar, çeşitlenen ve büyüyen yönetsel kademeler nedeniyle şirket yöneticileri kontrol ve denetim işlevini kendi başlarına yapamaz hale gelmiş ve yöneticiler kendi adlarına kontrol ve denetim işini sürekli bir faaliyet olarak yapacak temsilcilere ihtiyaç duymuşlardır<sup>118</sup>. İşletmeler, 20-30 yıl öncesine göre faaliyette buldukları çevre itibarıyla önemli ve hızlı bir değişim ile karşı karşıya bulunmaktadır. Bu değişimin temel dinamikleri olarak; mal ve hizmetlerin sunumunda globalleşme, teknolojiye hızlı bir şekilde devam eden yenilikler ve bilişim teknolojisinin baş döndürücü hızı, talepteki hızlı değişim ve ürün ömrünün kısalması, otomasyon ve enformasyon teknolojilerinin yaygınlaşması sayılabilir. Özellikle teknolojinin gelişimi ile birlikte oluşan yeni yapı, iç denetim fonksiyonunu, iç denetçinin profilini ve iç denetimin çehresini değiştiren bir nitelik arz etmektedir. Artık, iç denetimden, sadece geriden gelip, işlemler gerçekleştikten sonra tespitte bulunması değil, öne geçip öngörülerıyla risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyması

<sup>117</sup> Cangemi, Singleton, a.g.e. s. 13.

<sup>118</sup> Sawyer, s.443.

beklenmektedir<sup>119</sup>. Günümüzde, iç denetçiler yönetim süreçlerinin ayrılmaz bir parçasıdır ve organizasyondaki israf, etkinsizlik ve hile ile ilgili konularda vazgeçilmez bir konumdadır<sup>120</sup>.

Geçmişte iç denetim yalnızca kurum içerisindeki finansal usullere uygunluk denetimi iken, günümüzde finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimliliğin ve etkinliğin onaylanmasını kapsamaktadır<sup>121</sup>.

1950'li yıllarda sadece kurum varlıklarının korunmasını amaçlayan, muhasebe kayıtlarının kontrolüne dayalı bir iç denetim anlayışı hüküm sürerken<sup>122</sup>, 1990'lı yıllara gelindiğinde ise, sadece kurum varlıklarının korunmasını değil aynı zamanda kurum amaçlarına ulaşılmasında yönetime yardımcı olan ve bu faaliyeti kurumda yer alan tüm iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin denetlenmesi yoluyla gerçekleştiren bir iç denetim anlayışının hâkim olduğu göze çarpmaktadır. 2000'li yıllarda ise, artık iç denetim fonksiyonunun kurumda kontrol ve risk yönetimiyle ilgili tüm süreçleri denetleyerek artı değer katmak üzere danışmanlık yaklaşımına da sahip bir rolde olduğu görülmektedir<sup>123</sup>. Kurumların değişen ihtiyaçlarını karşılamaya çalışan bir meslek olarak iç denetim, ortaya çıktığı günden bu yana gelişimini sürdürmüş, kurumlar için ifade ettiği anlamda ve niteliğinde değişmeler olmuştur<sup>124</sup>. İç denetim, modern anlayış ile reaktif düşünce yapısından proaktif bir yapıya dönüşerek olayları geçmişe yönelik değil, daha gelecek odaklı düşünerek risklerle beraber fırsatları da ortaya koyan bir sistem haline dönüşmüştür<sup>125</sup>.

İç denetim güncel yaklaşımda; iç kontrol sistemlerinin etkili olup olmadığını belirlemek için yalnızca geçmişte meydana gelen işlemlere odaklanmak yerine aktif şekilde gelecekle de ilgilenmek durumundadır.

Günümüzde iç denetçiler kurumları olumsuz etkileyebilecek potansiyel riskleri belirlemek ve bunları önleyecek veya en aza indirecek kontrol

---

<sup>119</sup> Ali Kamil Uzun, "İç Denetimin Fonksiyonunu Değiştiren Unsur: Teknoloji", *Active*, Kasım-Aralık 2001, s.5.

<sup>120</sup> Cangemi, Singleton, a.g.e. s. 14.

<sup>121</sup> USA Congress, Sarbanes-Oxley Act of 2002, 30 July 2002.

<sup>122</sup> Pickett, a.g.e. s.214.

<sup>123</sup> Yılancı Münevver, İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, 3.b., Ankara: Detay Yayıncılık, , 2015, s.20.

<sup>124</sup> Victor Munteanu and Dragos Laurentiu Zaharia, "Current Trends in Internal Audit", *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, Vol. 116 (2014), s. 2239.

<sup>125</sup> Memiş, a.g.e.,s 79.

mekanizmalarını değerlendirmek için ileriye de bakmalıdır. İç denetçilerin faaliyetleri yalnızca denetim görevleriyle sınırlı olmayıp; yönetim danışmanlığı da iç denetçiler için genişleyen bir rol olarak kabul edilebilir. İç denetçiler, denetim çalışmaları sırasında iyileştirilmesi gereken alanları tespit ettiklerinde, kurumun faaliyetlerini nasıl iyileştirebileceğine dair öneriler de sunmaktadırlar.

İç denetimin yıllar içerisinde geçirdiği gelişim; bu fonksiyonun daha yüksek bir profil ve daha yüksek bir profesyonellik derecesine ulaşmada ilerleme şeklini göstermektedir. Denetim hizmetinin türü, fonksiyondan yeni beklentileri yansıtacak şekilde değişmiştir. Bu gelişmeler aşağıda belirtilen aşamalarda özetlenebilir:<sup>126</sup>

### 1. İç Kontrol Prosedürleri:

İç Denetim, muhasebe işlemlerini ikinci bir kez kontrol etmek için tasarlanmış bir iç kontrol yapısının bir parçası olarak görülmüştür. Buradaki fikir, sürekli denetimi sağlamak için olabildiğince çok işlemi yeniden kontrol etmektir. Denetçilerin sürekli olarak muhasebe kayıtlarını kontrol ettikleri bir yapı olarak değerlendirilmektedir.

### 2. İşlem Bazlı Yaklaşım:

İç kontrol prosedürleri aşamasını işlem bazlı yaklaşım izlemiştir. Burada hataları veya suistimalleri tespit etmek ve engellemek için sürekli bir test prosedürü uygulanmaktadır. Bu kontrol işlevi, her denetim sırasında uygulanmak üzere ayrıntılı bir test programı oluşturmak (Kontrol Listesi Yaklaşımı) suretiyle de zaman içerisinde kolaylaştırılmıştır. Bu sistematik yaklaşımda, önceden belirlenmiş bir denetim programındaki onlarca hatta yüzlerce kontrolü denetçinin belirlenen sürede tamamlaması beklenmektedir. Böylece yapılan işin de kontrolü kolaylaştırılmıştır.

### 3. İstatistiksel Örnekleme:

İlerleyen dönemlerde mevcut tüm belgeleri veya muhasebe kayıtlarını incelemenin zorluğunun yanı sıra test sayısını da azaltmak için istatistiksel örnekleme yöntemi uygulanmaya

---

<sup>126</sup> Pickett, a.g.e. s.216.

başlamıştır. Bir örneklem üzerinden tespit edilen sonuçların bilimsel olarak savunulabilir bir şekilde tüm ana kütleyle teşmil edilebildiği bir yaklaşım kullanılmıştır. Nihai olarak finansal tabloların güvenilirliği hakkında olumlu veya olumsuz bir görüş veren bağımsız denetim uygulamalarında bu yöntem hala benimsenmektedir. Ancak şu anda denetim çalışmasında kullanılan özel geliştirilmiş bilgisayar yazılımları gibi araçlar artık %100 kontrole de imkân verebilmektedir. Bununla birlikte %100 kontrolün denetimin görevi mi yoksa yönetimin bir sorumluluğu mu olarak görüleceği konusu bu yaklaşımın kullanımını etkilemektedir.

#### **4. Doğruluk Temelli Çalışma:**

Daha sonraki dönemlerde, istenmeyen durumların araştırıldığı ve işlem yaklaşımını içeren doğruluk temelli çalışma yöntemi geliştirildi. Doğruluk yaklaşımı, denetimin, organizasyonda olup biten her şeyi gören ve duyan bir güç olmasına dayanmaktadır. Muhasebe kayıtlarını iki kez kontrol etmek ve düzeltilmesi gerekenleri belirtmek yerine, doğruluk yaklaşımında, muhasebe yöneticisinin mali uygunluğu kontrol etmesine izin verilmiştir. Denetçi ise, mali işler Üst Yönetimi temsilen denetim test programlarını uygulayarak uygunsuzlukları araştırmaktadır.

#### **5. Habersiz Denetimler:**

Habersiz ve yerinde kontroller yaparak doğruluk denetimlerinin verimliliğini artırmak mümkün hale gelmiştir. Böylece denetimin caydırıcılığının (denetlenme olasılığı) usulsüzlük riskini azaltması hedeflenmiştir. Özellikle çok sayıda lokasyon veya şirkete sahip olan büyük kurumlarda, daha fazla sayıda denetim personeli istihdam edilmesi gerektiği aşıkardır. Yönetim faaliyetlerinde, operasyonlarında daha fazla sorumluluk üstlenmeye başladıkça, denetim çalışmaları, periyodik ziyaretlerin aksine, giderek daha seçici ve nokta atışı denetimler şeklinde yapılı hale gelmiştir. Her yıl muhakkak bir lokasyonun veya şirketin denetlenmesinden ziyade, denetim olasılığı ile caydırıcı olunarak kurumların prosedüre uygun davranması sağlanmaya çalışılmıştır. Bu yaklaşımda iç denetçinin, işlemlerde doğrulayıcıdan daha çok yöneticiler ve çalışanları tarafından yapılan hata, suistimal ve/veya ihmalleri bulma görevinde olduğu varsayılmıştır.

## 6. Risk Analizi:

İşlem/doğruluk yaklaşımıyla yapılan denetimler, tanımlanan denetim alanlarına bir tür risk analizi uygulanarak sınırlandırılabilir. Böylece yalnızca yüksek riskli alanların denetlenmesi sağlanmaktadır. Denetim kaynaklarını ilgili risk faktörlerine dayalı olarak belirli alanlara yoğunlaştırmak amacıyla yapılan risk değerlendirmesi ile yüksek riskli alanlar belirlenmekte ve daha fazla kaynak ayrılarak denetlenmesi sağlanmaktadır. İstatistiksel örnekleme ve otomatik sorgulamalar ile birlikte kullanılan risk analizi sayesinde işlem bazında yapılan iç denetim çalışması daha bilimsel bir temelde yürütüldüğü izlenimini vermektedir.

## 7. Sistem Bazlı Yaklaşım:

Denetim hizmetlerinde ilerleyen dönemde caydırıcılıktan ziyade destek fonksiyonu ön plana çıkarılmıştır. Sistem tabanlı denetimlerde yönetime, kullanmaları gereken iç kontroller hakkında tavsiyelerde bulunmaktadır. Testler, hataları vurgulamaktan daha çok iç kontrollerin geliştirilmesine yöneliktir. Denetim çalışmaları sırasında bulunan sorunlar, nihayetinde yönetimin faaliyetlerini kontrol etme sorumluluğu ile bağlantılı olmaktadır. Kontrol sistemleri, yönetimin verimlilik ve etkinlik sağlamak için benimsediği anahtar kelimeler haline gelmiştir. Böylece denetim hizmetinin çalışmalarının da odağını oluşturmuştur. Sistem bazlı denetimler başlangıçta, bağımsız denetçiler tarafından tasarlanan iç kontrol anketlerinin uyarlandığı ve kullanıldığı şekilde muhasebe süreçlerine yönelik olmuştur. Temel mali süreçler, önceden belirlenmiş bir dizi iç kontrolün varlığını arayan hazır denetim programlarının uyarlanmasıyla kapsama alınmıştır.

## 8. Operasyonel Denetim:

Mali alanların dışındaki operasyonel alanların da denetim kapsamına alınması iç denetim açısından, bağımsız denetçiler tarafından yapılmayan işlerin gerçekleştirilmesi için bir fırsat sağlamıştır. Ekonomi, verimlilik ve etkililik kavramları ile gözden geçirilen bir alanın paranın karşılığını alıp almadığını değerlendiren modeller oluşturulmuştur. Daha yüksek verimliliğe dayalı tasarruf arayışı, denetim rolünün açık bir parçası haline gelmiştir. İşletme yönetimlerini süreçlerde kendi verimlilik ve tasarruf imkânlarını

aramaya teşvik eden operasyonel denetim ekipleri başarılı olmuşlardır.

### 9. Yönetim Denetimi:

Yönetim denetimi, bir faaliyetin yönetilmesinden kaynaklanan kontrol sorunlarını ele almak için yürütülür. Organizasyonu hedeflerine doğru hareket ettiren çeşitli yönetsel süreçlerle ilgili daha ince noktaların değerlendirilmesini içermektedir. Bu şekildeki bir denetim; iç denetim faaliyetinin organizasyonun tüm önemli alanlarını kapsama alarak iç kontrol sistemini değerlendirebildiği ideal hedefe yakın bir durumdur. Karmaşık yönetsel ve operasyonel kontrolleri anlama ve değerlendirme yeteneği, denetimin geniş kapsamlı olmasını sağlamaktadır.

### 10. Risk Esaslı Denetim:

Birçok denetim faaliyeti, denetim hizmetinin kurumun riski algılama ve yönetme biçimiyle yönlendirildiği risk temelli denetime geçmiştir. Denetim süreci, belirlenmiş kontrollerle ve bunların organizasyon genelinde doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığıyla başlamakta ziyade, iç kontrol sistemleri tarafından ele alınması gereken risklerin anlaşılmasıyla başlamaktadır. Kontrollerin uygulanması mevcut kontrol ortamına ve organizasyon tarafından uygun bir kontrol çerçevesinin geliştirilip benimsenmesine bağlıdır. İç denetim çalışmalarının layığıyla yerine getirilmesi için tanımında da yer aldığı üzere kurumun risk yönetim süreçlerinin anlaşılması gerekmektedir. Risk temelli yaklaşım iç denetimde önemli bir felsefi değişim getirmiştir. Öncelikle iç denetimde odak, geçmiş ve bugünü içeren bir kapsamdan bugün ve geleceği içeren bir yaklaşıma kaymıştır. Mevcut ve gelecekteki risklere odaklanmak ise kurumun hedeflerine ulaşması için engelleri ortadan kaldırmada daha doğru bir yaklaşım sağlamıştır<sup>127</sup>.

---

<sup>127</sup> Mustafa Kocameşe, Risk Temelli Denetim Yaklaşımı Bize Ne Kazandırır ?  
<http://denetimforumu.blogspot.com/2015/08/risk-temelli-denetim-yaklasimi-bize-ne.html>

### 2.3. İÇ DENETİM MESLEĞİNİN GELECEĞİ

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1947 yılında yapılan iç denetimin ilk tanımında; *“Yönetime hizmet amacıyla muhasebe, finans ve diğer kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesinin organizasyon içinde bağımsız olarak değerlendirilmesi fonksiyonu”* şeklinde ifade edilmiştir. 1971 yılına gelindiğinde; *“Muhasebe ve finansal faaliyetlerin gözden geçirilmesi”* ifadesi kaldırılmış yerine *“Kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesi”* ifadesi getirilmiş ve *“Yönetime hizmet”* sınırlaması korunmuştur. 1990 yılında ise bir önceki tanımda yer alan yönetime hizmet sınırlaması ifadesi *“Kurum/ organizasyona hizmet”* şeklinde genişletilmiştir<sup>128</sup>. En son olarak 2017 yılında yapılan ve halen geçerliliğini koruyan; *“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir”* şeklinde tanımlanmıştır<sup>129</sup><sup>130</sup>. Ayrıca iç denetimin amacı, *“Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak”* şeklinde ifade edilmiştir<sup>131</sup>. Bu tanım sadece iç denetimin rol ve amacını açıklamakla kalmamakta, aynı zamanda fırsat ve sorumluluklarını da ortaya koymaktadır. Ek olarak, bu tanımlama, iç denetçilerin değer katma misyonu ile risk, kontrol ve kurumsal yönetim konularına da açıkça değinmek suretiyle mesleğin gidiş istikametine ışık tutmaktadır<sup>132</sup>.

İç denetimin gerek tanımında gerek uygulama alanında sürekli bir değişim ve dönüşüm yaşamaktadır. İç denetim mesleğinin başlangıcında muhasebe temelli gerçekleştirilen faaliyetler zamanla tüm fonksiyonlara nüfuz eder bir hal almış, kontrol esaslı gerçekleştirilen işlemler de risk esaslı bir işleyişe geçmiştir. Özellikle son yıllarda gerek ülkemizde gerekse de dünyada iç denetim faaliyetlerine olan ihtiyacın arttığı, faydalarının yadsınamaz olduğu görülmektedir. Ülkemizde özellikle Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün kuruluşuyla birlikte hızlanan iç denetim farkındalığı, her geçen gün artarak

<sup>128</sup> The Institute of Internal Auditors, Statement of Responsibilities, The Institute of Internal Auditors, USA, 1990, s. 5.

<sup>129</sup> Ramamoorti, Sridhar; “Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects”, Research Opportunities in Internal Auditing (Editors: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), The Institute of Internal Auditors (IIA), The United States of America, 2003, s. 12.

<sup>130</sup> Grant D. Baumgartner ve Angela Hamilton, “Internal Audit: Consider the Implementations”, Healthcare Financial Management, Vol.58, No.6, (June 2004), s.34.

<sup>131</sup> The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IARF) -Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, USA, 2003, Çeviren Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, İstanbul, 2003, s. 7.

<sup>132</sup> Kaya, Ertuğrul Bertan, Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulaması, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara 2010.

devam etmektedir. Önceki dönemlerde ayrı, bağımsız bir bölüm olarak görülmeyen iç denetim faaliyeti son yıllarda Standartların da belirttiği gibi ayrı bir bölüm ve faaliyet olarak kabul edilmekte, atfedilen önem de artmaktadır.

İçinde bulunduğumuz dönemden geleceğe doğru bir projeksiyon tutmak gerekirse; şüphesiz birçok meslek teknolojinin gelişmesi ile birlikte tarih sahnesindeki yerini alacak, birçok meslek de dönüşüme uğrayarak hayatına devam edecektir. Gelişen teknoloji, otomasyon, bilgi işlem araçlarındaki ilerleme vb. unsurlar diğer mesleklerde olduğu gibi iç denetim faaliyetlerini de şüphesiz dönüştürecektir. İç denetim faaliyetine olan ihtiyaç nasıl ki antik Mısır'dan bu yana geçerliliğini korumuşsa, ilerleyen yıllarda kontrol ve denetim ihtiyacı her zaman kendisine yer bulacaktır. Bir faaliyetin icra edildiği her sahada muhakkak o faaliyetin uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine ilişkin kontrol ve denetim ihtiyacı da olacaktır. Zamanla bu dönüşüm çeşitli gelişmelerle beraber daha otomatize ve tüm verilerin istisnasız denetlendiği bir dünyaya doğru ilerleme gösterecektir. Özellikle meslekler üzerinde bilgisayarların kullanımı ile başlayan hızlı dönüşüm, çok çeşitli ve şu an sınırlı olarak öngörülebilir yeniliklerle iç denetim mesleğinin uygulama sahasını da farklı alanlara evriltecektir. Kanaatimizce bilhassa iç denetim nosyonu ve mesleki bilgi birikimine sahip uzmanların ilerleyen yıllarda güvence hizmetlerinin ötesinde danışmanlık hizmetleri tarafında çok daha fazla mesai harcayacağı aşikardır.

### 3. İÇ DENETİM STANDARTLARI VE ETİK İLKELER

#### 3.1. İÇ DENETİMİN ETİK KURALLARI

İIA'nın Etik Kurallarının amacı, iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmektir. Yönetişim (kurumsal yönetim), risk yönetimi ve kontrole ilgili objektif güvencenin üzerine kurulu olduğu güveni esas alan iç denetim mesleği için bir etik kurallar manzumesi geliştirilmiştir. İIA'nın Etik Kuralları iki önemli hususu içine almak için yukarıdaki iç denetim tanımının ötesine uzanmaktadır:

1. İç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili **"İlkeler"**,
2. İç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan **"Davranış Kuralları"**. Bu kuralların amacı, İlkelerin uygulamaya dökülmesi amacıyla yorumlanmasına yardımcı olmak ve iç denetçilerin etik davranışları konusunda rehberlik etmektir.

"İç denetçiler", İIA üyelerini, İIA'nın meslekî sertifikalarına sahip olanları (veya adayları) ve "İç Denetim Tanımı" çerçevesinde iç denetim hizmeti verenleri ifade etmektedir.

Etik Kurallar, iç denetim hizmeti veren kurum ve kişileri bağlamaktadır. İIA üyeleri ve İIA'nın sertifikalarına sahip olanlar (ve adaylar) için bu kuralların ihlali, İIA'nın yönetmelikleri ve idarî yönergelerine göre değerlendirilip ele alınmaktadır. Belirli bir davranışa, Davranış Kurallarında atıfta bulunulmaması, o davranışın kabul edilemez veya yanlış olarak değerlendirilmesini engellemekte, bu sebeple de söz konusu kişiler disiplin cezası açısından sorumlu görülmektedir.<sup>133</sup>

<sup>133</sup> <https://www.tide.org.tr/page/27/Etik-Kurallari>

**Şekil 4. IIA Etik Kuralları**

IIA ETİK KURALLARI		
İLKE		DAVRANIŞ KURALI
İç denetçinin dürüstlüğü güven oluşturur ve görüşlerine itimat edilmesini sağlar.	<b>DÜRÜSTLÜK</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Doğruluk ve sorumluluk duygusuyla dikkatli çalışmak.</li> <li>Hukuku gözetmek, kanun dışı faaliyete taraf olmamak ve yüz kızartıcı eylemlere girişmemek.</li> <li>Kurumun meşru amaçlarına saygı duymak ve katkıda bulunmak.</li> </ul>
İç denetçi bilgi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede meslekî objektiflik sergiler, dengeli değerlendirmeler yapar ve yargıya varırken kimsenin menfaatinden etkilenmez.	<b>OBJEKTİFLİK</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tarafsızlığa zarar verebilecek herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmamak</li> <li>Meslekî muhakemeyi zayıflatabilecek herhangi bir şeyi kabul etmemek.</li> <li>Açıklanmadığı takdirde raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklamak.</li> </ul>
İç denetçi, edindiği bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukukî ve meslekî mecburiyet olmadığı sürece bilgiyi açıklamaz.	<b>GİZLİLİK</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Görev sırasında edinilen bilgileri koruma ve kullanmada ihtiyatlı olmak.</li> <li>Bilgileri, kişisel menfaat için, hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru amaçlarına zarar verebilecek şekilde kullanmamak.</li> </ul>
İç denetçi, denetim görevleri için gerekli bilgi, beceri ve tecrübeye sahiptir.	<b>YETKİNLİK</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sadece yeterli bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olunan işleri üstlenmek.</li> <li>Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde hizmet vermek.</li> <li>Yeterliliği, etkinliği ve hizmet kalitesini sürekli geliştirmek.</li> </ul>

### 3.1.1. İlkeler

İç denetçilerin aşağıdaki ilkeleri uygulamaları ve desteklemeleri beklenmektedir:

- 1. Dürüstlük:** İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturmakta ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlamaktadır.
- 2. Objektiflik:** İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyetle ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede meslekî objektiflik sergilemektedir. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapmakta ve bir yargıya varırken kendilerinin veya diğerlerinin menfaatlerinden çok etkilenmemektedir.

3. **Gizlilik:** İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı göstermekte; hukukî ve meslekî bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklamamaktadır.
4. **Yetkinlik (Ehil Olma):** İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koymaktadır.

### 3.1.2. Davranış Kuralları

#### 3.1.2.1. Dürüstlük

İç denetçiler;

- Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yapmakta,
- Hukuku gözetmekte ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yapmakta,
- Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmamakta veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmemekte,
- Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duymakta, katkıda bulunmaktadır.

#### 3.1.2.2. Objektiflik

İç denetçiler,

- Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılacak herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmamakta; (Bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir.)
- Meslekî muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılacak herhangi bir şeyi kabul etmemekte,
- Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklamaktadırlar.

### 3.1.2.3. Gizlilik

İç denetçiler,

- Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olmakta,
- Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmamaktadır.

### 3.1.2.4. Yetkinlik (Ehil Olma)

İç denetçiler,

- Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmekte,
- İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirmekte,
- Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirmektedirler.<sup>134</sup>

## 3.2. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI

İç denetim faaliyetleri, çok çeşitli hukukî ve kültürel ortamlarda; amacı, boyutu, karmaşıklığı ve yapısı çok farklı kurumlar için, kurum içinden ve dışından kişiler tarafında gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıkların, her ortamdaki iç denetim uygulamasını etkilemesi ihtimaline rağmen, Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları'na (kısaca "Standartlar" veya "Uluslararası İç Denetim Standartları") uyum, iç denetçilerin ve iç denetim faaliyetinin (biriminin) sorumluluklarının yerine getirilmesinde hayati önem arz etmektedir.

Standartların amaçları şunlardır:

1. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin zorunlu unsurları ile uyuma kılavuzluk etmek.

---

<sup>134</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

2. Geniş bir yelpazedeki katma değerli iç denetim hizmetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak.
3. İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak.
4. Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri teşvik etmek.

Standartlar, ilke temelli ve aşağıdaki hususları içeren uyulması zorunlu gerekliliklerdir:

- İç denetim mesleğinin uygulanması ve uygulamanın etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla kurum ve fert seviyesinde uluslararası uygulanabilirliği olan ana gerekliliklere ilişkin beyanlar,
- Standartlarda geçen terim ve kavramları açıklığa kavuşturan “Yorumlar.”

Standartlar, Etik Kuralları ile birlikte, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin tüm zorunlu unsurlarını kapsamakta; bu nedenle, Etik Kuralları ve Standartlar ile uygunluk Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin tüm zorunlu unsurları ile uygunluğu göstermektedir.<sup>135</sup>

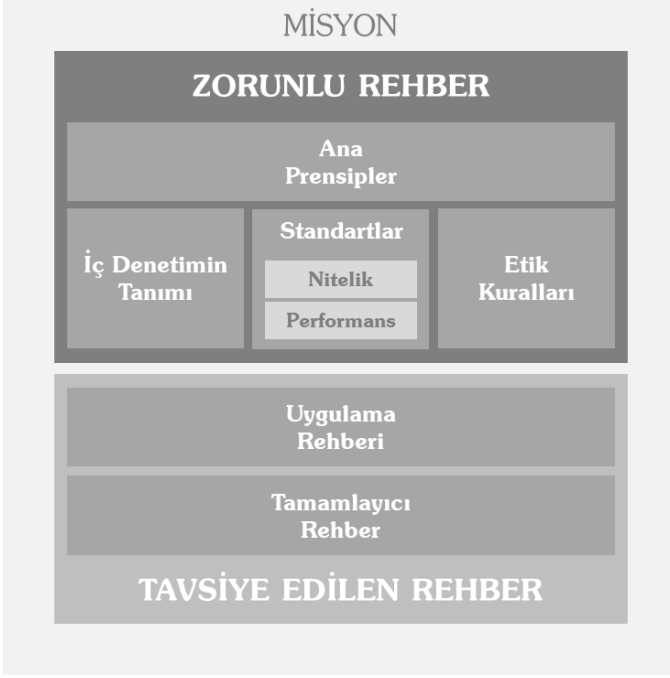
Standartlar iki temel kategoriden oluşmaktadır:

- Nitelik Standartları: iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine yönelik olup Performans Standartları ise iç denetimin tabiatını açıklamakta ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlamaktadır.
- Performans Standartları: güvence veya danışmanlık hizmetlerine uygulanabilecek gereklilikleri belirterek, Nitelik ve Performans Standartlarını geliştirmektedir<sup>136</sup>.

---

<sup>135</sup> <https://www.tide.org.tr/page/28/Standartlar>

<sup>136</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarının tam metnine Türkiye İç Denetim Enstitüsünün internet sitesinden ulaşılabilir: <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

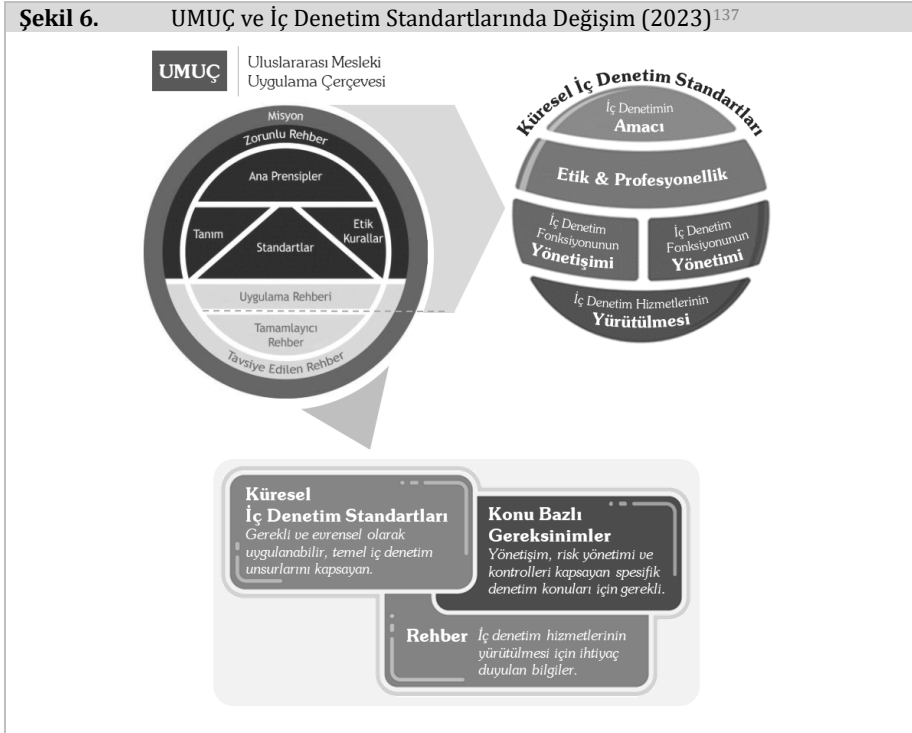
**Şekil 5.** Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)

### 3.2.1. UMUÇ Güncelleme Çalışmaları

IIA, 2023 yılı Mart ayında Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinde değişikliğe gidileceğini duyurarak planlanan yeni yapı hakkında bilgi vermiş ve hazırlanan taslak standartlar “Küresel İç Denetim Standartları” adıyla meslektaşlarımızın görüşüne açılmıştır. Yeni kurguda; UMUÇ içindeki Misyon, Zorunlu Rehber, Ana Prensipler, İç Denetimin Tanımı, Etik Kurallar, Standartlar ve Uygulama Rehberi başlıkları bir bütün halinde Küresel İç Denetim Standartları içinde değerlendirilmektedir. Standartların aşağıdaki 5 başlıktan oluşması ön görülmektedir:

1. İç Denetimin Amacı
2. Etik ve Profesyonellik
3. İç Denetim Fonksiyonunun Yönetişi
4. İç Denetim Fonksiyonunun Yönetişi
5. İç Denetim Hizmetlerinin Yürütülmesi

**Şekil 6.** UMUÇ ve İç Denetim Standartlarında Değişim (2023)<sup>137</sup>



<sup>137</sup> <https://www.theiia.org/en/standards/ippf-evolution/>

## 4. İÇ DENETİMİN UNSURLARI

İç denetim, yönetimin bir parçası olmasına rağmen, fonksiyonel olarak bağımsız faaliyette bulunmakta ve kurumda yönetsel hesap verebilirlik anlayışının yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır<sup>138</sup><sup>139</sup>. İç denetim işlevinin nasıl kurulacağı kurumun Yönetim Kurulu yapısına, örgütsel yapısına, yönetsel beceri setine, büyüklüğüne, uyum programına ve başka birçok faktöre bağlıdır. Son yıllarda iç denetim fonksiyonunun kapsamı genişlemiş böylece kurumsal yönetişimin çok önemli bir parçası haline gelmiştir. Etkin bir iç denetim fonksiyonunun varlığı bir kurumun iç kontrol sürecinin önemli bir parçası olarak değerlendirilmektedir<sup>140</sup>. İç denetimin muhasebe kayıtlarının kontrolü, uygunluk değerlendirmesi<sup>141</sup>, süreçlerin incelenmesi, kontrollerin değerlendirilmesi, iç kontrol sistemi etkinliğinin raporlanması, risk yönetiminin değerlendirilmesi, risk ve kontroller hakkında güvence aşamalarından geçerek son olarak kurumsal risk<sup>142</sup> yönetimi temelli çalışır hale geldiği görülmektedir.

İç denetim bir kurumda<sup>143</sup> aşağıda sıralanan hususlarının belirlenmesi ve kurum yöneticilerinin ve diğer üyelerinin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerinde destek olmak amaçlarıyla, tüm işlemlerin ve kontrollerin iç denetçilerce, nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasıdır<sup>144</sup>;

- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı<sup>145</sup>,
- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı<sup>146</sup>,
- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve usullerin izlenip tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı<sup>147</sup>,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,

<sup>138</sup> Gürkan, Nazmi Zarifi (2005), İç Denetim, 2. Baskı, Araştırma, İnceleme Dizisi: 2005/2, Ankara: Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği, sayfa 21.

<sup>139</sup> Baumgartner ve Hamilton, a.g.e. s.34- 36.

<sup>140</sup> Larry E. Rittenberg, Bradley J. Schwieger ve Karla M. Johnstone, Auditing: A Business Risk Approach, 8th Edition, Thomson South-Western, 2008, s.17.

<sup>141</sup> Matyjewicz and D'arcangelo, "ERM Based Auditing", s. 8.

<sup>142</sup> Spencer Pickett K. H., The Internal Auditor at Work: A Practical Guide to Everyday Challenges, John Wiley & Sons, USA, 2004, ss 10-14.

<sup>143</sup> Sawyer, a.g.e. ,s.6

<sup>144</sup> Standart 110.

<sup>145</sup> Standart 310.

<sup>146</sup> Standart 280.01, 280.03

<sup>147</sup> Standart 320

- İşletmenin hedeflerine etkin bir biçimde ulaşıp ulaşmadığı<sup>148</sup>

İç denetimin kapsamı, kurumun yapısına, büyüklüğüne ya da dış çevre yapısına bakılmaksızın faaliyetlerinin tümünü içermektedir. Bu açıdan bakıldığında, kurum bünyesindeki tüm sistemler, süreçler, etkinlikler iç denetçinin değerlendirmelerine tabidir<sup>149</sup>.

İç denetim faaliyetlerinin ve iç denetçilerin sahip olması gereken bazı özellikler şu şekilde sıralanabilir:<sup>150</sup>;

- İç denetim, kurumun ve yönetim faaliyetlerinin bir parçası olup iç denetçiler kendisine uygun bir yönetim kademesine bağlı olmalı,
- İç denetim faaliyetleri için; Üst Yönetim, Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi tarafından onaylanmış yazılı bir yönetmelik<sup>151</sup> hazırlanmalı,
- İç denetim faaliyeti standartlarla uyumlu olmalı, ayrıca hazırlanacak yazılı yönetmelik standartlar kapsamında belirlenmeli,
- İç denetim faaliyeti bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütülmeli,
- İç denetim faaliyetleri, gerekli bilgi, beceri ve eğitime sahip, gelişmelere açık ve yeniliklerden haberdar olan iç denetçiler tarafından yürütülmeli,
- İç denetim faaliyetleri, elde ettiği sonuçlar doğrultusunda yargılayıcı değil yol gösterici ve bilgilendirici olmalı,
- İç denetim sadece geçmişin denetimine yönelik olmamalı ortaya çıkabilecek riskleri öngörebilmeli yani proaktif bir yapıda olmalı,
- İç denetim faaliyetleri, kanunlara, yönetmeliklere ve kurumların politikalarına uygun bir şekilde yürütülmelidir.

IIA tarafından yapılan güncel iç denetim tanımında altı önemli unsur bulunmaktadır<sup>152</sup>:

<sup>148</sup> Standart 350.

<sup>149</sup> M. Didem Doğmuş, Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2, Ankara 2010, s.26-27.

<sup>150</sup> Özalp, Pınar (2006), Faaliyet Denetimi Süreçlerinin İç Denetim Sisteminin Etkinliğinde Rolü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 23.

<sup>151</sup> Internal Audit Charter

<sup>152</sup> Ramamoorti, a.g.e., s.12.

1. İç denetim objektif bir faaliyettir.
2. İç denetim güvence ve danışmanlık faaliyetlerini kapsamaktadır.
3. İç denetim organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanmıştır.
4. İç denetim organizasyonları bir bütün olarak dikkate almaktadır.
5. İç denetimin tanımı, kontrollerin sadece organizasyonun risk yönetimine yardımcı olmak ve kurumsal yönetimin etkinliğini artırmak amacıyla var olduğunu kabul etmektedir.
6. İç denetim uzmanlığının ayrıcalıklı özelliklerinden birisi de standart temelli bir mesleki yapıda olmasıdır ve bu özellik iç denetimin en payidar, en değerli varlığıdır.

İç denetimin unsurları aşağıdaki gibi de sıralanabilir<sup>153</sup>;

- Objektif olması (bağımsız ve tarafsız bir faaliyet),
- Güvence ve danışmanlık hizmeti vermesi,
- Kurumun faaliyetlerini geliştirmesi ve değer kazandırması,
- Kurumun hedeflerinin geliştirilmesine yardımcı olması,
- Risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimi,
- Sistematiik ve disiplinli çalışma.

IIA tarafından yapılan iç denetim tanımı incelenecek olunursa; iç denetimin, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin fonksiyonel anlamda bağımsız ve tarafsız yürütülmesi gereken, sistematiik ve disiplinli bir yaklaşımla kurumun hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir faaliyet olduğu sonucuna varılmaktadır.

---

<sup>153</sup> Korkmaz, a.g.e. s.5.

#### 4.1. KURUM FAALİYETLERİNİN GELİŞTİRİLMESİ VE DEĞER KATMA

İç denetim; kurum faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinin yanı sıra kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini de değerlendirerek ve geliştirerek amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu noktada iç denetimin asıl amacı, tüm kurum faaliyet ve süreçlerini dikkate alarak kurumun amaç ve hedeflerine ulaşması için katma değer sağlamaktır. Bu amaçla kurumun amaçlarına yönelik yeni hedefler belirlemesine ve geliştirmesine yardımcı olmaktadır. İç denetçiler, kurum hedef ve amaçları hakkında bilgi sahibi olmalı ve kurumun ihtiyaçları doğrultusunda faaliyetlerini sürdürmeli ve yönetimine danışmanlık yapmak amacıyla, düzenlediği raporlarda iyileştirici ve geliştirici önerilere yer vermelidir<sup>154</sup>.

İç denetim faaliyetlerinin esas amacı; kurumların faaliyetlerinin denetlenmek suretiyle geliştirilmesi, sapmaların ortadan kaldırılması ve önlenmesi, planlanmış hedeflere ulaşılmasının sağlanması, böylece kuruma değer katılmasıdır. Güçlü bir iç denetim, iç kontrol yapısının etkili bir şekilde çalışmasına yardımcı olmasının yanında var olan risklerin azaltılması, gelecekteki riskler için önlem alınması, hata ve hilelerin önlenmesi, vb. zayıflıkların ortadan kaldırılması ve önlenmesi bakımından yönetime önerilerde bulunmaktadır<sup>155</sup>. İç denetim faaliyeti, sadece denetim yapmak için değil, kurum faaliyetlerine değer katmak amacıyla da yapılmalıdır. Bu anlamda yönetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, kurum varlıklarının korunması, risklere karşı önleyici tedbirlerin alınmasıyla yönetime katkı sağlanması hedeflenmektedir. Değer katma; güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti yoluyla yönetimin amaçlarının gerçekleşmesine ve faaliyetlerin risklerinin azaltılmasına katkı sağlayarak gerçekleştirilmektedir<sup>156</sup>.

<sup>154</sup> Christy Chapman, Urton Anderson, Implementing The Professional Practices Framework, , The Institute of Internal Auditors, Florida, 2003, s.4.

<sup>155</sup> Türedi, Hasan (2011), <http://icdenetim.saglik.gov.tr/ekleniti/2403,ic-denetim-veilgili-olarak-yapilan-calismalar.pdf?0>, s.31.

<sup>156</sup> Mihret, D.G., Woldeyohannis, G.Z., 2008, "Value-added Role of Internal Audit: An Ethiopian Case Study", Managerial Auditing Journal, Vol:23, No:6, ss. 567-595.

İç denetçiler aşağıdakileri uygulamak suretiyle kuruma değer katmaktadır<sup>157</sup>:

- Değişimi teşvik ve takip edici olmak.
- Denetimi daha işbirlikçi hale getirmek.
- Öz değerlendirme sisteminin kullanımını teşvik etmek.
- Kurum çalışanlarını denetime dahil etmek.
- Risklere odaklanmak.
- Kâr (özelde) ve faydayı (kamuda) artırmayı amaçlamak.
- Sorunlu alanlara öncelik vermek.
- Teknolojiyi tüm birimlerle paylaşmak.
- Müşteri ile iş birliği halinde olmak.
- Kurum çapında denetim tavsiyeleri vermek.
- Önleyici denetimler yürütmek.
- Dış denetim maliyetlerini azaltmak.
- Denetim raporlarını hızlıca yayımlamak.

Geçmişteki iç denetim uygulamaları, işlem ve hata odaklı yaklaşımı benimserken, günümüzde sürece odaklanmaktadır. Günümüzdeki iç denetim uygulamalarıyla, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim gösteren anlayış benimsenmektedir. Kurumsal yönetim kapsamında değerlendirilen iç denetimin; süreçlerin iyileştirilmesi, kurumsal performans yönetimi, verimlilik yönetimi, iyi uygulamaların paylaşımı, insan kaynağının geliştirilmesi, kuruma değer katması, kurum içi iletişimin sağlanması, kurum faaliyetlerinin ve kalitenin geliştirilmesi konularında etkin rol oynadığı görülmektedir<sup>158</sup>. İç denetimin kurumlar için bu denli gerekli ve önemli hale gelmesi değer katıcı ve geliştirici özelliğinden ileri gelmektedir<sup>159</sup>. İç denetimin kurumsal katma değer yaratma fonksiyonu denetim hizmetleri için ana itici güçtür<sup>160 161 162</sup>.

---

<sup>157</sup> Galloway, D. (2006). Internal Auditing: A Guide for The New Auditor, İkinci Baskı. Institute of Internal Auditors.

<sup>158</sup> Ali Kamil Uzun, "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı", Denetim Dergisi, 2009, s. 3.

<sup>159</sup> Ali Kamil Uzun, "İç Denetim Ne (Değil) dir?", <https://docplayer.biz.tr/56934163-Bilinmeyen-yonleriyle-ic-denetim-ali-kamil-uzun-turkiye-ic-denetim-enstitusu-kurucu-ve-onursal-baskani.html>, s. 61.

<sup>160</sup> Pickett, a.g.e., s. 187.

<sup>161</sup> IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s.24.

<sup>162</sup> Pickett, a.g.e. s.188.

## 4.2. SİSTEMATİK VE DİSİPLİNLİ BİR FAALİYET OLMASI

İç denetçi, kurum ihtiyaçlarını anlamalı, hedef ve amaçları hakkında bilgi sahibi olmalı ve kurumun bütününün ihtiyaçları doğrultusunda faaliyetlerini sürdürmelidir. İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik faaliyetler göstermelidir.

İç denetim faaliyetlerinin bütün süreci iç denetim standartları ile sistematik hale getirilmiştir. İç denetim mesleğini uygulayanlara yönelik hazırlanmış olan mesleki düzenlemeler ve etik kurallar, iç denetimin ayrıca iç disipline sahip bir meslek olduğunu göstermektedir. Çünkü iç denetim süreçlerinin başlangıcından sonuna kadar yürütülecek tüm aşamalar, belirli bir plan ve programa dayandırılmakta ve bu sürecin tamamında mesleki anlamda getirilen ilke, standartlar ve mevzuatlara uyumun sağlanması gerekmektedir. Öyle ki denetim faaliyetinin icra edileceği organizasyondan faaliyetlerin yürütücüsü olarak iç denetçilerin sahip olması gereken niteliklere, bu sistemli ve disiplinli çalışmanın bir parçası olan tüm detaylar, getirilen standartlarla düzenlenmektedir<sup>163</sup>.

İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak yürüterek sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla çalışmalarını tamamlamaktadır<sup>164</sup>. İç denetim, sürekli ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışını benimsediğinden kurumda etkin bir risk yönetiminin kurulmasına yardımcı olur.

---

<sup>163</sup> Özbek, s. 106.

<sup>164</sup> Pickett, a.g.e. s. 240.

### 4.3. GÜVENCE VE DANIŞMANLIK KAVRAMLARI

İç denetim faaliyeti, güvence ve danışmanlık hizmetlerinden oluşmaktadır. Tanımda geçen iç denetimin güvence hizmetleri; iç denetçinin iç denetim faaliyetleri kapsamında elde ettiği bulguları objektif olarak değerlendirmesini ve bağımsız olarak bir görüş oluşturmasını kapsamaktadır. Danışmanlık hizmeti ise iç denetçilerin kurum faaliyetlerine değer katmak üzere birincil paydaşlarından olan yönetime güvenilir tavsiyelerde bulunmasıdır<sup>165</sup>. “Güvence sağlama” fonksiyonu, iç denetim faaliyetinin en temel unsurlarından biridir. Güvence hizmetleri, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir<sup>166</sup>. İç denetim, kurum amaçları, faaliyetleri ve kaynaklarını etkileyebilecek risk unsurları ile ilgili kontrollerin yeterliliği ve etkinliği hakkında incelemeler yaparak güvence vermekte olup tam bir garanti verememektedir. Danışmanlık unsuru, Üst Yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda ve kurum faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktır. Danışmanlık hizmetleri, iç denetimin katma değer sağlayıcı yönünü zenginleştirmektedir.

#### 4.3.1. Güvence

Güvence verme fonksiyonu; “kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlendiğine; bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, varlıkların korunduğuna, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştiğine dair kuruma makul güvencenin verilmesidir”. Bunun yanı sıra güvence hizmeti, “risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin tarafsız değerlendirildiğine dair objektif bir delil” niteliği taşımaktadır<sup>167 168</sup>. İç denetçilerin bağımsız ve objektif hareket etmeleri, güvence hizmetlerine değer katmaktadır<sup>169</sup>.

---

<sup>165</sup> F. Greg Burton ve Diğerleri, “Corporate Managers’ Reliance on Internal Auditor Recommendations”, Auditing: A Journal of Practice & Theory, American Accounting Association, Vol. 31, No. 2, 2012, s. 151-152.

<sup>166</sup> Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, 2008, s.36.

<sup>167</sup> Institute of Internal Auditors (IIA). (2010a). Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) Uluslararası İç Denetim Standartları. Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü(TİDE), İstanbul, s.3.

<sup>168</sup> IIA. (2017). Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi.

<sup>169</sup> Çetin Özbek, İç Denetim: Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol, I-II, 1. Baskı, TİDE Yayınları, Yayın No: 3, İstanbul, Ekim 2012, c. 1, s. 97-99.

Güvence hizmetlerinin üç tarafı vardır<sup>170</sup>:

1. Süreç, sistem veya ele alınan diğer bir konunun doğrudan içinde olan kişi veya grup (süreç sahibi),
2. Değerlendirmeyi yapan kişi veya grup (iç denetçi),
3. Değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup (kullanıcı).

Yatırımcıların ve karar alıcıların finansal nitelikli bilgiler ve kurum başarısının ölçülmesi ile ilgili olarak güvence hizmetine ihtiyaçları vardır. Güvence hizmetleri, ölçme, analiz etme, test etme ve raporlama gibi geleneksel hizmetlerin getirdiği becerilere dayanmaktadır. Güvence hizmetleri, iç denetçinin, bir süreç, sistem veya bir başka konu hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için, eldeki bulguları objektif bir şekilde değerlendirmesini içermektedir. Güvence görevlerinin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenmektedir<sup>171</sup>.

Güvence hizmetleri, kurumdaki karar alıcılar için bilgi kalitesini arttıran bağımsız mesleki uzmanlık hizmetleridir<sup>172</sup>. İşletmedeki karar mercileri, kararlarına temel oluşturan bilginin güvenilirliğini ve ilgililiğini arttırmaya çalışan güvence hizmetlerine ihtiyaç duyarlar. Güvence hizmetleri, güvence sağlayıcısını bağımsız olması ve incelenen bilgi açısından tarafsız olması nedeniyle değerli kabul edilir<sup>173</sup>. Sağlanan güvence kati olmayıp makul bir güvencedir. Makul güvence, denetim faaliyetini yerine getirirken lazım olan donanım ve deneyimi bulunan denetçinin, ilgili görev için gerekli duyulan tüm itina ile dikkati göstermek ve denetim metodolojisi sürecini takip etmek yoluyla görüşlerini denetim kanıtları ile birleştirmesiyle verilen güvencedir<sup>174</sup>.

İç denetimde danışmanlık, IIA İç Denetim Terimleri Sözlüğünde *“Herhangi bir idarî sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenenle birlikte*

<sup>170</sup> Özoğlu, B; Mercan, C. ve Çakıroğlu, S. (2010). Bir güvence ve danışmanlık hizmeti: iç denetim, (1. baskı), İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları No: 1, İstanbul: Ayhan Matbaası, s.112.

<sup>171</sup> Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü(2008). Uluslararası iç denetim standartları: mesleki uygulama çerçevesi, Türkiye İç Denetim EnstitüsüYayınları No: 4, Deloitte: İstanbul, s.15.

<sup>172</sup> Pickett, a.g.e. s.111.

<sup>173</sup> Arens, A.A.; Elder, R. J. ve Beasley, M.S. (2003). Auditing and assurance services: an integrated approach, (9. edition), New Jersey: Prantice Hall, s.4.

<sup>174</sup> Çetin Özbek, a.g.e., s. 99.

kararlaştırılan istişare faaliyetleri ve bununla bağlantılı diğer hizmetler...” olarak açıklanmaktadır<sup>175</sup>.

### 4.3.2. Danışmanlık

Danışmanlık hizmetleri, tavsiye niteliğinde olup genellikle görevlendirmeyi talep eden müşterilerin talebiyle gerçekleştirilmektedir. Danışmanlık hizmetlerinin niteliği ve kapsamı, değerlendirmeyi talep eden müşteri ve iç denetçi arasındaki sözleşmeyle belirlenir. İç denetçi danışmanlık hizmeti verirken, tarafsızlığını korumalı ve yönetimle ilgili sorumluluk almamalıdır. Danışmanlık hizmeti genel olarak yol gösterici, usul öğretici, tavsiye verici, işleri kolaylaştırıcı ve eğitici nitelik arz etmektedir. İç denetçinin danışmanlık hizmeti verdiği esnada ya da verdikten sonraki süreçte bağımsızlık ve objektifliğini riske edecek işlemlerden kaçınması gerekmektedir<sup>176</sup>.

Danışmanlık hizmetleri, “kurumun yeni bir faaliyet alanına girmesi, sektör değiştirmesi veya iktisadi koşullara uyum sağlamak amacıyla yapılacak değişikliklerin, kurumsal risk yönetiminde meydana getireceği muhtemel etkileri ile ilgili, yönetim tarafından yapılan değerlendirmelerdir”<sup>177</sup>. Danışmanlık hizmetleri, iç denetimin katma değer sağlayıcı yönünü desteklemektedir. Danışmanlık hizmeti, güvence hizmeti nedeniyle ortaya çıkabileceği gibi, güvence hizmeti danışmanlık hizmetinin bir sonucu da olabilmektedir<sup>178</sup>. İç denetimin kuruma sağladığı bağımsız ve tarafsız danışmanlık hizmeti, kurum politika, prosedür ve faaliyetlerinin sistemli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunulması yoluyla, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetimi hakkında görüş sunmaya yöneliktir<sup>179 180 181</sup>.

---

<sup>175</sup> IIA. (2017). *İç Denetim Terimleri Sözlüğü*, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf> adresinden 10 Aralık 2018’de alınmıştır.

<sup>176</sup> Özoğlu, B., C. Mercan ve S. Çakıroğlu. (2010). *İç Denetim*. 1. Baskı. İstanbul: İ.B.B. İç Denetim Birim Başkanlığı Yayınları: 1. 113.

<sup>177</sup> Hasan Türedi, Ümmügülüm Zor ve Filiz Gürbüz, "Risk Odaklı İç Denetim", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2015, s. 5.

<sup>178</sup> Filiz Yüksel, "Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Faaliyetlerinin Uygulamalı Olarak İncelenmesi" (Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s. 22.

<sup>179</sup> Burcu İşgüden, "Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler ve İç Denetim Birimlerinin Değişimleri Değerlendirmesine Yönelik İMKB- 100 İşletmelerinde Bir Uygulama" (Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012), s. 50.

<sup>180</sup> Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü(2008). *Uluslararası iç denetim standartları: mesleki uygulama çerçevesi*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No: 4, Deloitte: İstanbul,s.35.

<sup>181</sup> Anderson, U. (2003). Assurance and consulting services, *Research opportunities in internal auditing*, Ed.: Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, s.106.

Danışmanlık hizmetlerinin genellikle iki tarafı bulunmaktadır:

1. Tavsiye veren kişi veya grup (iç denetçi),
2. Tavsiye talep eden ve alan kişi veya grup (müşteri).

Danışmanlık hizmetlerinin niteliği, İç Denetim Yönetmeliğinde tanımlanmalıdır<sup>182</sup>. Denetimin genişleyen kapsamının bir parçası olarak danışmanlık hizmetinin verilmediği bir iç denetim hizmeti, sadece sunulan güvence hizmetleri ile dış denetim faaliyetinden farksız bir nitelik kazanacaktır<sup>183</sup>. Danışmanlık hizmeti, doğası nedeniyle öneri niteliğinde olup çoğunlukla hizmeti talep edenlerin istekleri ile gerçekleştirilmektedir. Danışmanlık görevleri belirli bir talep doğrultusunda gerçekleştirilen ve nihai ürün olarak müşteriye tavsiyelerde bulunulan bir görev türüdür. Danışmanlık faaliyetleri; iş süreçlerinin iyileştirmesi, sürekli izleme, kontrol öz değerlendirmesi, adli konular, kurumsal yönetim ve etik eğitimleri, iç kontrol gözden geçirmeleri, iç kontrol eğitimi, bir komite veya görev gücüne katılım, yeni bir ürün veya hizmetin uygulamaya geçilmeden önce gözden geçirilmesi ve risk öz değerlendirmesi şeklinde icra edilebilmektedir<sup>184 185</sup>.

İç denetim, denetim sonucunda elde ettiği verilerle yönetime kurum amaç ve hedeflerine uygun olarak kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerin mevzuata uygunluğu, varlıkların korunması, kurum içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı, üretilen bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık hizmeti vermektedir<sup>186</sup>.

#### 4.4. BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK

İç denetimin tanımında yer alan bağımsızlık ve tarafsızlık iç denetimin olmazsa olmaz unsurlarıdır. Bağımsızlık, İç Denetim Biriminin faaliyetlerini hiçbir müdahaleye maruz kalmadan serbestçe, kurumun günlük işlerinden bağımsız ve yönetsel sorumluluk almadan icra edebilmesini ifade etmektedir. Tarafsızlık veya objektiflik ise iç denetçilerin bireysel olarak sahip olmaları gereken bir özellik olup herhangi bir güvence veya danışmanlık faaliyetinde ulaşılan yargı ve değerlendirmelerin kalitesinin

<sup>182</sup> Pickett, "The Essential Handbook Of Internal Auditing", s. 143-144.

<sup>183</sup> Yurtsever, "İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ve Kamu İdareleri İçin Önemi", s. 17.

<sup>184</sup> Sawyer, "İç Denetçiler İçin Rehber", s.73-75.

<sup>185</sup> Özbek, s.99-101.

<sup>186</sup> Sarı, a.g.e., s.161.

temel belirleyicisidir. Tarafsızlık iç denetçilerin konuya ön yargısız olarak yaklaşmaları, çalışanlara karşı bitaraf olmaları ve çıkar çatışmaları içerisinde bulunmamalarıdır.

İç denetim faaliyetlerinin statü kazanmasında en önemli unsur olarak kabul edilen bağımsızlık ve objektiflik, IIA tarafından yayınlanan uluslararası iç denetim standartlarında düzenlenmiştir<sup>187</sup>. Bu kapsamda IIA tarafından yapılan tanıma göre:

- Bağımsızlık<sup>188</sup>; *“İç denetim faaliyetinin, iç denetim sorumluluklarını tarafsız olarak gerçekleştirme yeteneğini ortadan kaldıran koşullardan arındırılmış olmasıdır.”*
- Objektiflik ise *“iç denetçilerin görevlerini, herhangi bir tarafın etkisi altında kalmaksızın, dürüst bir şekilde, ulaşmaya çalıştığı ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeden yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tavidir”*<sup>189</sup>.

Literatürde sık sık ifade edilen bağımsızlık kavramı, ilk başlarda denetçilerin kurum dışından sözleşme yapmak yöntemiyle görevlendirilmesini ve kurum içerisindeki denetçilerden ayrılması amacıyla kullanılmakta olup denetçilerce bağımsızlık bazen zihinsel bir tutum veya denetçinin karakteriyle alakalı bir konu olarak değinilmekte, bazen de doğruluk, dürüstlük ve objektiflik gibi çeşitli anlamlara geldiği kabul edilmektedir<sup>190</sup>. Tarafsızlık ise; iç denetimi gerçekleştiren meslek uzmanlarının iç denetim işlevi esnasında bağımsız davranarak ve iç denetim standartlarını dikkate alarak, inceleme, yorum ve değerlendirme işlemleri yapılırken mesleki özenin gösterildiğinin güvencesinin verilmesidir<sup>191</sup> <sup>192</sup>. Tarafsızlık, incelenen olay veya süreç hakkında kişisel çıkar veya başkalarının görüşleri nedeniyle etki altında kalınmamasıdır<sup>193</sup><sup>194</sup>.

<sup>187</sup> Yansıma, “İç Denetimin Kurum İçindeki Statüsünü Yükseltmek” TİDE İç Denetim Dergisi, Sayı. 30 (Sonbahar 2011), s. 78.

<sup>188</sup> IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s.24.

<sup>189</sup> Pickett, “The Internal Auditing Handbook” s.187.

<sup>190</sup> Sara Ann Reiter - Paul F. Williams, “The History and Rhetoric of Auditor Independence Concepts”, Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, Manchester, 2000, s. 6- 10.

<sup>191</sup> Tufan, Mehri (2012), “Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye’de İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s.32.

<sup>192</sup> Pehlivanlı, D. (2010). Modern iç denetim: güncel iç denetim uygulamaları, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, s.8.

<sup>193</sup> Yılmaz, Y. (2003). Merkezi Hükümetin İç Denetim Standartları. Mali Kılavuz. Ocak- Mart. Yıl 5. S: 19. s.117.

<sup>194</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/independence/>, 14.11.2010.

Objektiflik, değerlendirmelerin, hükümlerin ve kararların tarafsızlığını sağlar. Bağımsızlık, tarafsızlığı tehdit eden çıkar çatışmalarından uzak olmaktır. Objektiflik ve bağımsızlık her denetçide bulunması istenen özelliklerdendir<sup>195</sup>.

İç denetimde bağımsızlık, *“tarafsızlık görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olma durumu”*, tarafsızlık ise, *“iç denetimi gerçekleştiren meslek mensuplarının denetim sırasında iç denetim standartlarına bağlı kalarak, sübjektiflikten tamamıyla uzak durmaları ve çalışmalarını gereken tüm özen ve dikkati göstererek yaptıklarını güvence altına almaları”* şeklinde tarif edilmektedir. İç denetimde bağımsızlık ve objektifliğin sağlanabilmesinin ancak iç denetimin kurum içinde normal hiyerarşi haricinde tutulması ile mümkün olabileceği, dolayısıyla uygulamada iç denetimin işlevsel olarak bir Denetim Komitesine raporlama yapma zorunluluğunun bu sorunun çözümüne yönelik bir adım olduğu söylenmektedir<sup>196</sup>.

Bağımsızlık, iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerini yürütürken, değerlendirirken ve iç denetim faaliyetleri ile ilgili görüş oluştururken başkalarının düşünce ve değer yargılarına bağlı olmadan, kendi mesleki yargıları ve kararları ile hareket etmesini gerektirmektedir. İç denetim faaliyetlerinde bağımsızlık, iç denetçinin herhangi bir ön yargı veya öznellik içermeyen yaklaşımı ile sağlanabilmektedir. İç denetçiler açısından bağımsızlık, ahlaki bir tutum, karakter ile ilgili bir konu, doğruluk, dürüstlük ve nesnellik gibi çeşitli anlamlar ifade etmektedir. İç denetçinin bağımsız olarak iç denetim faaliyetini sürdürmesi için; kimseyle çıkar çatışmasına girmeden, başkalarının görüş ve düşüncelerinin etkisi altında kalmadan, uzmanlığının gerektirdiği gibi profesyonelce davranması gerekmektedir<sup>197</sup>. İç denetçilerin tarafsızlığı üzerinde tehdit oluşturabilecek unsurlar yedi başlık altında incelenmektedir:

1. Ekonomik çıkar,
2. Öz değerlendirme,

<sup>195</sup> Jane F. Mutchler, “Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing”, Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling ve Sridhar Ramamoorti (Ed.), Research Opportunities in Internal Auditing, Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003, s.234-235.

<sup>196</sup> Internet: Griffiths, D. (2006). Risk Based Internal Auditing: An Introduction, Web; <https://www.internalaudit.biz/files/introduction/rbiaintroduction.pdf> adresinden 20 Kasım 2018’de alınmıştır. Version 2.0.3., 15, s.4.

<sup>197</sup> Laure de Zwaan, Nava Subramaniam, Stewart Jenny, “Enterprise Risk Management and Audit Committees: Implications for Internal Auditor Objectivity”. 2008. Aktaran: Ruveyda Kızıboğa, “İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, 2013, s. 113-115.

3. Sosyal baskı,
4. Kişisel ilişki-samimiyet,
5. Kültürel,
6. Irksal,
7. Cinsiyet ve zihinsel temelli önyargılar.

## 5. İÇ DENETİMİN KAPSAMI

İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur<sup>198</sup>. Tanımdan da görüleceği gibi iç denetim faaliyetinin kurumun hedeflerine ulaşmasında kurumun kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirerek katkıda bulunacağı belirlenmesi yapılmaktadır.

Modern anlamda iç denetimin gelişimi ve öneminin artışı II. Dünya Savaşı'ndan sonra hız kazanmıştır<sup>199</sup>. Bunda etkisi olan faktörleri; küresel anlamda iktisadi faaliyetlerin hızlanması, yatırımcı çeşitliliğinin ve sayısının artması, kurumların sayıca artan ve karmaşıklaşan faaliyetlerinin profesyonellerce yönetilmesi zorunluluğunu doğurması ve profesyonel yöneticilerin gözetiminin sağlanması gerekliliği, kurumsallaşma süreçlerinin hızlanması ve kurumsallaşmanın önünde yatan risklerin yönetilmesi gerekliliği, bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, büyük skandallar ve iflaslar olarak sıralamak mümkündür<sup>200</sup>. Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı, etkinliği artıran stratejik bir hale dönüşmüştür<sup>201</sup>. Ana hatları ile iç denetçiler aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmektedir<sup>202</sup>:

- Finansal bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü değerlendirmek, bu bilgilerin tanımlama, ölçümleme, sınıflandırma ve raporlama yöntemlerini incelemek,
- Kaynakların etkin ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek,
- Kurumun raporları ve faaliyetleri üzerinde önemli derecede etki yapabilecek politika, strateji, plan ve süreçleri inceleyerek yasa ve yönetmeliğe uygun hareket edilmesinin sağlanması amacıyla sistemler kurmak,

<sup>198</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları Terimler Sözlüğü, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>199</sup> Özbek, "İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol", s. 7.

<sup>200</sup> Yurtsever, "İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri", s. 90.

<sup>201</sup> Susan Switzer, Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley: A Guide to Process-Driven Reporting, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2007, s. 26-27.

<sup>202</sup> Uzay, "İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler," s.210.

- İç denetim sistemiyle ilgili bütün politika ve süreçleri yazılı duruma getirmek,
- Operasyon ve programlardan beklenen faydanın elde edilmediğini tespit etmek için operasyon ve programları incelemek,
- İç denetim standartlarını, kanunlarını, teknik ve süreçlerini takip ederek gelişmelerden haberdar olmak,
- Dış denetçilerle iletişim ve koordinasyon içerisinde bulunmak,
- İşletmelerde kanun ve kurallardan aykırı davranılarak yapılan yolsuzluk durumlarını önlemek için yeteri kadar bilgiye sahip olmak ve bu doğrultuda önceden yapılan kontrol faaliyetlerindeki eksik ve yetersizlikleri tespit etmek,
- İç denetim departmanı bazında hedefler belirlemek ve bunların takibini gerçekleştirmek,
- Kurum içerisinde uygulanan risk yönetimi metodolojisinin sektördeki en iyi uygulamaları sağlayacak yeterlilikte ve uygunlukta olup olmadığını, belirlemek amacıyla her türlü sektörel ve kurumsal bilgiyi değerlendirmek,
- Belirlenmiş operasyonel hedefler ve beklentiler doğrultusunda, kurumun değişik alanlardaki işleyişinin, bu hedeflere ulaşmak için yeterliliğini belirlemek,
- Denetimde kullanılan çalışma kağıtlarını ve denetimle ilgili kanıtları toplamak ve iyi bir şekilde muhafaza etmek,
- Denetim planının, raporlarının, bulguların ve tavsiyelerin gelişimini takip etmek,
- Risk ve kontrolleri tespit etmek amacıyla bütün süreç, sistem ve fonksiyonları değerlendirmek buradan elde edilen sonuçları ilgili yönetim kademelerine raporlamak.

Değişen ve dönüşen iç denetim mesleğinin, büyük ölçüde netleşmiş kapsamını aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür<sup>203 204</sup>;

- Kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesini sağlamak için yapılan faaliyetler,

---

<sup>203</sup> Özbek, s. 20-21.

<sup>204</sup> Basel Committee on Banking Supervision, 2000, Internal Audit in Banking Organizations And The Relationship Of Supervisory Authorities With Internal and External Auditors, Bank For International Settlements, s. 3.; Özeren, Baran (2000), İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, s.2. Uzay, Ş. "İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler", ss. 205-231.

- Risk yönetim süreçleri denetimi kapsamında yürütülen faaliyetler,
- İç kontrol sistemlerinin denetimi kapsamı altında, finansal ve finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunun gözden geçirilmesi, kurum veya organizasyonun verimlilik ve etkinliğinin ölçülmesi, kurum varlıklarının korunması ve faaliyetlerin kanunlara, prosedürlere, politikalara ve sözleşmelere uyum derecesinin belirlenmesi faaliyetleri,
- Mevzuatlara uyumun gereği olarak kurumlarda tesis edilen sistemlerin etkin çalışıp çalışmadığının ve mevzuat ile ne derece uyum gösterdiğinin değerlendirilmesi için yapılan faaliyetler,
- Günümüzde kurumların neredeyse tüm süreçlerinin üzerine kurulu olduğu ve organizasyonlarda artan kullanımı sebebiyle bilişim teknolojilerinin denetimi amacıyla yapılan faaliyetler,
- Danışmanlık hizmeti kapsamında yürütülen faaliyetler,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek için yürütülen faaliyetler<sup>205</sup>,
- İşletme varlıklarını her türlü zarara karşı korumak amacıyla yürütülen faaliyetler,
- Harcanan kaynakların ve verimli kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi,
- Finansal ve operasyonel bilgilerin tanımlanması, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılması,
- Dış denetçilerle iletişimi ve koordinasyonu sağlamak,
- Kurumsal hedeflerin gerçekleşmesi ile ilgili olarak iç denetim departmanı bazında hedefler belirlemek ve bunların gerçekleşmesini sağlamak,
- İç denetim standartları, süreçleri ve tekniklerini sürekli takip etmek ve gelişmelerden haberdar olmak ve gerekirse kişisel gelişim doğrultusunda elde edilen bilgi ve tecrübeyi IIA'nın önermiş olduğu sınav ve eğitimlere katılarak desteklemek,

1950'li yıllarda iç denetim faaliyetleri birçok organizasyonda finansal denetimler üzerine odaklanmakta ve finansal tablolar üzerinde incelemeler yapmaktaydılar. Günümüzde ise iç denetim, daha geniş bir perspektifi

---

<sup>205</sup> Uyar, a.g.e., s.59-60.

kapsamakta ve finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimlilik ve etkinlik çalışmaları yürütmektedir<sup>206</sup>. İç denetim faaliyetlerinin kapsamını, kurumun iç kontrol sisteminin verimli ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturmaktadır<sup>207</sup>. Bu kapsam dâhilinde iç denetim, bireye ve hataya dayalı yaklaşımdan, organizasyona, sürece ve sisteme odaklı bir yaklaşıma dönüşmektedir.

Günümüzde her alanda yaşanan büyük değişimler ve artan rekabet ortamı, önceleri çok dar ve sınırlı olarak algılanıp, değerlendirilen ve uygulanan iç denetim fonksiyonunu da önemli oranda değiştirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasında yönetimin en temel yardımcılarından birisi haline getirmiştir. Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir<sup>208209</sup>.

İç denetim ve teftiş kavramları uygulamada her zaman karıştırılabilmekte ve birbirini yerine kullanılabilmektedir. Özü itibarıyla ise birbirinden tamamen ayrı olan iki kavrama ilişkin temel farklar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir<sup>210</sup>;

**Tablo 1.** İç Denetim ve Teftiş Arasındaki Farklar

İç Denetim	Teftiş
Sistem ve süreç odaklı	Şikâyet, birey, olay ve işlem odaklı
Gelecek odaklı	Geçmiş odaklı
Hesap verebilirlik odaklı	Hesap sorabilirlik odaklı
Uluslararası standartlara dayalı	Lokal ve geçmiş uygulamalara dayalı
Proaktif	Reaktif
Risk yönetimi odaklı	Risklerden ziyade olgu odaklı
Faaliyetleri geliştirme amaçlı	Faaliyetleri yönlendirme amaçlı

Bağımsız, sistematik ve düzenli olarak gerçekleştirilen, hata ve sonuçları bulmanın ötesinde faaliyetlerin etkinliğini arttırmaya yönelik olarak da

<sup>206</sup> European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Genel Kabul), 2005, s. 27.

<sup>207</sup> Özeren, a.g.e., s. 1.

<sup>208</sup> Ali Kamil Uzun, "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri", Çevrimiçi, <http://www.icdenetim.net>, 26/11/2009.

<sup>209</sup> Ali Kamil Uzun, Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, <http://www.icdenetim.net>, 24/11/2009.

<sup>210</sup> Firat Coşkun Güçlü, 10 Soruda İç Denetim, <https://vergiport.com/blog/10-soruda-ic-denetim>

tasarlanan denetim faaliyeti, teftiş ve kontrol faaliyetlerinden ayrılmaktadır.<sup>211</sup>

İç denetim faaliyetinin tanımında, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirileceği belirtilmektedir. İlerleyen kısımda kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontroller ile ilgili açıklamalar yapılacaktır.

## 5.1. KURUMSAL YÖNETİM

Kurumsal yönetim; şirketin pay sahipleri, Yönetim Kurulu Üyeleri, yöneticileri ve çalışanları ile iş ilişkisinde bulunduğu diğer kurum ve kişilerle arasındaki ilişkilerin, oluşturulan belirli ilke ve standartlarla kurallara bağlanmasıdır<sup>212</sup>.

Kurumsal yönetim; şirketlerin menfaat sahipleri, Yönetim Kurulu ve icradan sorumlu yöneticileri arasındaki ilişkiler ile ilgilidir. Bu ilişkiler çeşitli kurallar ile düzenlenmiş olup kurumsal amaçların belirlenmesi, bu amaçlara ulaşmak için stratejilerin oluşturulması, operasyonel planların hazırlanması, performansın izlenmesi ve sonuçların şeffaf bir şekilde ilgililerle paylaşılması konularında bir çerçeve oluşturmaktadır. Kurumsal yönetim sistemi kurumlarda bir yandan ekonomik ve sosyal hedefler arasında, diğer yandan kurum hedefleriyle çalışanların (özellikle yöneticilerin) hedefleri arasında dengenin kurulmasını sağlamak amacıyla alınabilecek önlemlerden ve bu önlemlerin kullanılmasını zorunlu kıldığı insan kaynakları, cihazlar, yöntem ve prosedürlerin tümünden oluşmaktadır<sup>213</sup>.

Özellikle 1980"lerin ikinci yarısından itibaren yaşanan kredi ve borç skandalları, şirket yönetimi ve kaynaklarının istismar edilmesi, doğal yaşam ve çevreye verilen zararlar, şirket faaliyetlerinin kamuoyuna eksik ve yanıltıcı bir biçimde sunulması, yolsuzluklar, şirket iflasları, yatırımcılar, hissedarlar ve şirket ile iş yapan çevrelerin uğradığı zararlar, makro riskler nedeni ile ortaya çıkan zararlar şirketlerin kamuoyundaki güveni ve itibarını

<sup>211</sup> Ekrem Candan, Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2007, s.22-23.

<sup>212</sup> Öztürk, M. B., (2004), Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Kurumsal Yönetim Uygulamaları, III. Ulusal Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, KırGehir, s. 30-32.

<sup>213</sup> Cadbury, A., (2004), Corporate Governance: A Practical Guide- London Stock Exchange & RSM, Robson Rhodes, July, s. 7.

tartışılır hale getirmiş, sermaye piyasalarına olan güvenin sarsılmasına neden olmuştur<sup>214</sup>.

Kurumsal yönetim, kurumların yönetimine ve kontrollerine yönelik sistemleri kapsayan bir üst yapı olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla kurumsal yönetim kavramı asıl olarak profesyonel yönetim amacıyla görev yapan şirket yönetimlerinin, şirketin hissedarlarına karşı olan sorumluluklarının belirlenerek, denetlenebilmesi için ortaya koyulmuş bir yapıdır<sup>215</sup>. Kurumsal yönetimin kurumsal bir itiş-çekiş mekanizması olarak işlev gördüğünü söylemek mümkündür. Yani, bir tarafta şirketi stratejik hedeflerini gerçekleştirmek üzere ileri doğru iten, destekleyen bir boyuta sahipken, diğer yandan şirketi kabul edilemez riskler ve doğru olmayan eylemler gibi tehlikelerden geri çekmeye yardımcı olmaktadır.

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)'ye göre kurumsal yönetimin tanımı şu şekildedir:<sup>216</sup>

*“Kurumsal Yönetim işletmelerin ve diğer organizasyonların adillik, sorumluluk, hesap verilebilirlik ve şeffaflık içinde yönetilmelerini sağlamaya yönelik tavsiye ve kurallar bütünüdür. Amacı ise sürdürülebilir, kalıcı ve verimli yönetilen şirketler veya organizasyonlara yardımcı olarak rehberlik etmektir”.*

Kurumsal yönetim ilkeleri çeşitli kaynaklarda aşağıdaki başlıklar altında sınıflandırılmıştır:

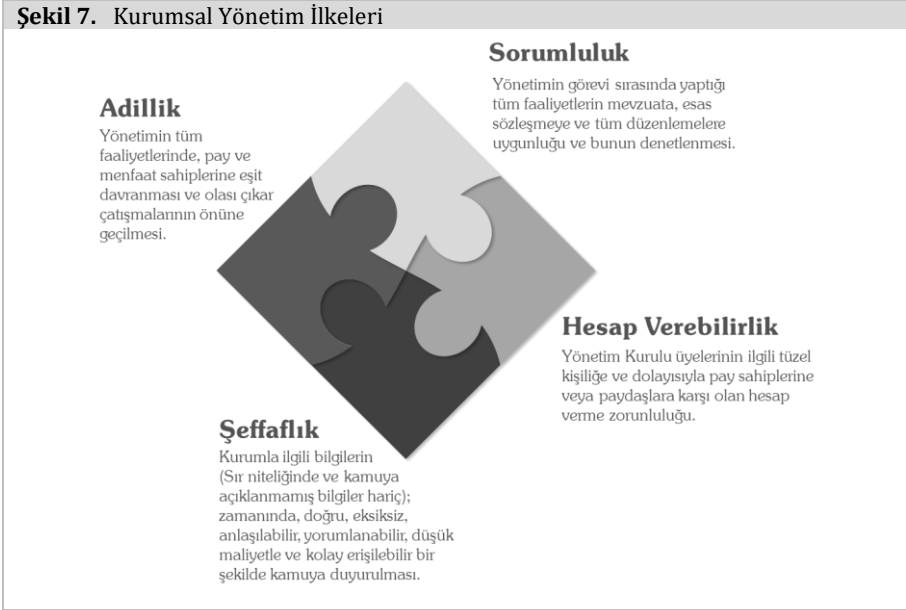
---

<sup>214</sup> Shelton, Joanna R., (1998), The Importance of Governance in the Modern Economy, New Corporate Governance for the Global Company International Conference, Brüksel, s. 2.

<sup>215</sup> Ararat, M. ve Uğur, M., (2003), Corporate Governance in Turkey: An Overview and Some Policy Recommendations, Corporate Governance, 3:1., s. 50-80.

<sup>216</sup> Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Uygulaması,

[https://istanbulymmo.org.tr/Data/PlatformYazi/2018\\_11kasim/201811\\_kurumsal%20y%C3%B6netim%20ilkeleri.pdf](https://istanbulymmo.org.tr/Data/PlatformYazi/2018_11kasim/201811_kurumsal%20y%C3%B6netim%20ilkeleri.pdf)

**Şekil 7. Kurumsal Yönetim İlkeleri**

Ülkemizdeki düzenlemeler kurumsal yönetim ilkeleri açısından değerlendirildiğinde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın kurumsallaşma ve kurumsal yönetimin çerçevesini belirleme anlamında önemli düzenlemeler getirdiği görülmektedir<sup>217</sup>. Bunun yanı sıra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın Kurumsal Yönetim Tebliği<sup>218</sup> ile payları halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan ortaklıklar tarafından uygulanacak kurumsal yönetim ilkeleri ve ilişkili taraf işlemlerine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Tebliğin ekinde kurumsal yönetim ilkeleri belirtilmiştir. İlkeler de dört başlık altında sıralanmış olup bunlar; pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve Yönetim Kurulu ile ilgili düzenlemeler içermektedir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yayımlanan “Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik<sup>219</sup>” kurumsal yönetimi; “Banka Üst Yönetiminin bankayı, belirlenmiş hedefler, Kanun, Kanuna istinaden çıkarılan düzenlemeler ile ilgili diğer mevzuat, ana sözleşme ve banka içi düzenlemeler ile bankacılık etik kuralları doğrultusunda, tüm menfaat ve pay sahipleri ile tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini koruyacak biçimde yönetimi” olarak tanımlamıştır. Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (UİDMUS) Terimler Sözlüğü ise kurumsal yönetimi (sözlükte

<sup>217</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Genel Gerekçe (Madde 88-89)

<sup>218</sup> Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim Tebliği (3 Ocak 2014 Tarih 28871 Sayılı Resmi Gazete)

<sup>219</sup> 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

yönetişim kelimesi de kullanılmıştır.); “Üst Yönetim, Yönetim Kurulu ve Denetim Kurulu tarafından, kurumun amaçlarına ulaşmaya yönelik olarak, kurumun faaliyetlerinin raporlanması, yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimidir.”<sup>220</sup> şeklinde tanımlanmaktadır. Bir kurumun etkili kurumsal yönetim ilkelerini nasıl tasarlayacağı ve uygulayacağı o kurumun büyüklüğüne, karmaşıklığına, yaşam süresindeki olgunluğuna, paydaşlarının yapısına, yasal ve kültürel gereksinimlerine bağlı olarak da değişiklik göstermektedir. Etkin bir kurumsal yönetimin odak noktası Yönetim Kurulu’dur. Yönetim Kurulu şirketin menfaat sahipleri ile icrai yönetimi arasındaki bağlantıyı sağlamaktadır. Kurumsal yönetim sisteminin uygulanmasından nihai olarak CEO (Chief Executive Officer) sorumludur. Kurum içerisinde etkin bir kurumsal yönetimin sağlanabilmesi için güvenilirlik ve etik ilkelere dayalı bir kurumsal iklimin tesis edilmesi CEO tarafından yapılmaktadır. İyi bir kurumsal yönetimin dinamikleri ve temel unsurları şunlardır<sup>221</sup>:

- Kurumsal yönetim stratejileri,
- Faaliyetlerin etkin ve verimli gerçekleştirilmesi,
- Finansal raporlamada güvenilirlik,
- Yönetim Kurulu ve Komiteler (Denetim Komitesi)
- Yasal düzenlemeler,
- Şeffaflık
- Risk yönetimi ve risk değerlendirme
- İzleme ve gözetim, iletişim,
- Kontrol çevresi,
- Davranış kuralları,
- İnsan kaynakları politika ve uygulaması,
- İç denetim,
- İç kontrol ve işleyiş eksikliklerinin raporlanması.

İç denetimin tanımında da belirtildiği üzere iç denetim rolü, güvence işlevinin bir parçası olarak, kurumsal yönetim (yönetişim) süreçlerini değerlendirme ve geliştirme sorumluluğunu içermektedir. İç denetim

---

<sup>220</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, Terimler Sözlüğü, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>221</sup> Çetiner, E. ve Erol, M. (2007). Kurumsal yönetim ve kurumsal yönetimin aile şirketlerinde uygulama düzeyinin belirlenmesine yönelik ampirik bir çalışma, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 6 (21): s.18.

faaliyeti yönetim sürecinin asli bir parçasıdır<sup>222</sup>. Başlangıçta bağımsız denetim veya dış denetimden beklenen sosyal sorumluluğun yeterli düzeylerde karşılanamaması ve kurum faaliyetlerinin karmaşık bir yapıya bürünmesi gibi nedenlerden ötürü hem kurum içerisinden hem de kurum dışındakilerce bir ihtiyaç olarak talep edilen iç denetim, günümüzde kurumsal yönetim süreçlerine katkı sağlaması açısından kuruma değer katan ve kurum faaliyetlerini geliştiren bir yönetsel kontrol aracı haline gelmiştir<sup>223</sup>.

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi için yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır:<sup>224</sup>

- Stratejik ve operasyonel kararlar alınması,
- Risk yönetiminin ve kontrolün gözetimi,
- Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin temini,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına iletilmesi,
- Kurulun, iç ve dış denetçilerin, diğer güvence sağlayıcıların ve Üst Yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletimini sağlamak.

İç denetimin, bağımsız kişilerden oluşan Denetim Komitesine bağlanması kurumsal yönetimin etkinliğini artıran bir unsurdur. İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi için kurumsal yönetim anlayışına yönelik gerekli tavsiyelerde bulunmaktadır<sup>225</sup>:

- Kurum içerisinde gerekli etik değerlerin oluşturulması ve geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi,

<sup>222</sup> IPPF - Practice Guide - Assessing Organizational Governance in the Private Sector, <http://www.globaliia.org/standards-guidance>

<sup>223</sup> Aslan, a.g.e., s.83.

<sup>224</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2110 - Yönetişim/Kurumsal Yönetim, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>225</sup> Abdioğlu, a.g.e., s.191-192.

- Yönetim Kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve Üst Yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini gerçekleştirmek.

İşletme yönetimleri iç denetçilerden sıklıkla aşağıdaki konularla ilgili kendilerine güvence sağlamalarını talep etmektedirler:

- Risklerin etkin bir şekilde tanımlandığı ve izlendiği,
- Örgütsel süreçlerin etkin bir şekilde kontrol edildiği
- Örgütsel süreçlerin etkin ve etken olduğu

Bu açıdan iç denetim fonksiyonu, kurumsal yönetim için oldukça önemli bir rol üstlenmektedir<sup>226 227</sup>. İç denetim, genel olarak kurumsal yönetimin dört temel taşından biri olarak görülmektedir<sup>228</sup>. İç denetimin, kurumsal yönetim uygulamalarına katkı sağlamak ve bu uygulamaları geliştirmek açısından oynayabileceği birtakım roller vardır;

- Eğer kurumun kurumsal yönetim faaliyetleri yeterince olgun bir seviyede değilse bunların geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunmak,
- Kurumsal yönetim faaliyetleri doğrudan denetim kapsamına alınmasa da yapılacak iç denetim çalışmaları ile kurumsal yönetim yapısına katkıda bulunmak,
- Kurulun, kurumsal yönetim faaliyetleriyle ilgili yaptığı öz değerlendirme çalışmalarına katkı sağlamak,
- İç denetimin kurum içerisindeki pozisyonu ve çalışanların yetkinlikleri yeterli olduğu takdirde, kurumsal yönetim faaliyetlerinden doğrudan sorumlu olmasa da kurumsal yönetimin, risk ve kontrol yapısının tasarımını ve operasyonel etkinliğini gözlemlenmek ve resmi olarak değerlendirmek<sup>229</sup>.

İç denetimin kurumsal yönetime ilişkin dolaylı görevlerine bakıldığında bunların tanım ile de açıkça ortaya koyulduğu üzere risk yönetimi ve iç

---

<sup>226</sup> Hermanson, Dana R.; Larry E. Rittenberg; "Internal Audit and Organizational Governance", Research Opportunities in Internal Auditing (Editors: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), The Institute of Internal Auditors (IIA), The United States of America, 2003, s. 32.

<sup>227</sup> The Institute of Internal Auditors (IIA)-UK and Ireland; Risk Based Internal Auditing, Position Statement, www.iaa.org.uk, London, August 2003, s. 2.

<sup>228</sup> Bruce I. Davidson, Naman K. Desai, Gregory J. Gerard, "The Effect of Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function", Journal of Information System, American Accounting Association, Vol. 27, No. 1, 2013, s. 43.

<sup>229</sup> IPPF – Practice Guide - Assessing Organizational Governance in the Private Sector, <http://www.globaliaa.org/standards-guidance>

kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi ile ilgili olduğu görülmektedir. Esasen bu dolaylı ilişki, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumsal yönetimin hedeflerini gerçekleştirmeyi sağlamak üzere makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış, strateji ve operasyonlar ile entegre süreçler olmalarından kaynaklanmaktadır.

## 5.2. RİSK YÖNETİMİ

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, iç denetim terimler sözlüğünde riskin tanımı şu şekilde yapılmıştır: *“Risk, amaçlara ulaşılması üzerinde etkili olacak bir olayın meydana gelme ihtimalidir. Risk, söz konusu etki ve olasılık cinsinden hesaplanmaktadır.”* Risk, kurumun hedeflerine ulaşmasını ve stratejilerini başarıyla yönetmesini olumsuz etkileyen tehditlerdir. Risk Yönetimi ise kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirlemek, değerlendirmek, yönetmek ve kontrol etme sürecidir<sup>230</sup>.

Risk yönetiminin kurum kültürüne entegre edilmesinin; yönetimin gereksiz olaylar üzerinde zaman harcamasını önleyici, gerçekten önemli konular üzerinde odaklanılması ve belirsizliklerle daha az karşılaşılmasını sağlayıcı, kurumsal itibarı koruyucu, doğru işlerin doğru şekilde yapılmasını sağlayıcı, kurum hedeflerine ulaşılması olasılığını arttırıcı, yenilikleri destekleyici, daha bilinçli risk üstlenmeyi ve karar almayı sağlayıcı ve sigorta maliyetlerini düşürücü faydaları bulunmaktadır<sup>231</sup>. Risk değerlendirme, risklerin tanımlandığı, ölçüldüğü ve önceliklendirildiği bir yöntemdir. Risk değerlendirme, makul risk düzeyinin belirlendiği ve risklerden kaçınma, riski paylaşma ve kontrol altına alma eylemlerini yerine getiren bir süreç olan risk yönetiminin ön koşuludur<sup>232</sup>.

Risk yönetimi, kurumların işlevleri sırasında ortaya çıkabilecek risklerin önceden değerlendirilmesi ve bu riskleri azaltacak veya ortadan kaldıracak önlemlerin alınmasıdır. Risk yönetimi, risklerin belirlendiği, değerlendirildiği ve kontrol altına alındığı bir süreçtir. Risk yönetiminin amacı, risk alınan faaliyetlerin farkındalığını arttırmak, kuruma zarar

<sup>230</sup> Terimler Sözlüğü, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>231</sup> Phil Griffiths, Risk-Based Auditing, Gower Publishing Limited, 2005, s.17- 22.

<sup>232</sup> Allegrini vd., a.g.e. s.195.

verebilecek olayların sıklığını azaltmak ve zarar verici bir olay gerçekleşmişse, bu durumun sonuçlarının şiddetini azaltmaktır<sup>233</sup>. Risk yönetiminin başlıca faydaları şunlardır<sup>234</sup>:

- Risk alma istekliliğine bağlı olarak risk stratejilerinin oluşturulması ve riskli alanlara kaynak tahsisinin kolaylaştırılması,
- Risk ve getiri arasındaki ilişkinin kuvvetlendirilmesi,
- İşletme yönetiminin risk tutumlarına ilişkin uygun kararlar alması için uygun metotlar ve tekniklerin sağlanması,
- İşletme amaçlarına ulaşma olasılığının artırılması, maliyetlerin azaltılması,
- Risklerin izlenmesinin ve kuruma etkisinin ölçeklendirilmesinin sağlanması,
- Kurum amaçlarına ulaşılabilmesi açısından risk yönetim sisteminin sağlamlığı hakkında güvence sağlanması,
- İç denetçinin risk algısını değiştirerek kurum amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklere odaklanılmasının sağlanması.

Risk yönetimi iç denetimin tanımında önemli bir yere sahiptir. İç denetim faaliyeti; sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, kurumun yönetim (kurumsal yönetim), risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. İç denetim faaliyeti, aşağıdakileri dikkate alarak, kurumun yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır:

- Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması,
- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.

---

<sup>233</sup> Griffiths, P. (2005). "Risk-based auditing", s.20.

<sup>234</sup> Pehlivanlı, a.g.e.,s.69.

İç denetim faaliyeti, suistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır. İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almak ve diğer önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır. İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

Risk yönetim süreci, kurum faaliyetlerinde oluşabilecek risklerin en az seviyeye indirilmesine yönelik faaliyetler bütünüdür. Risk yönetim süreci ya da risk değerlendirmesinin iç denetim faaliyetleri ile ilgili birçok faydası bulunmaktadır. Bunlar<sup>235</sup>;

- Denetim planının oluşturulmasında risk değerlendirmesiyle, kaynakların ekonomik bir biçimde organizasyona en fazla katkı sağlayabilecek alanlara aktarılması,
- Veri tabanlarının izlenmesiyle sürekli risk analizi yapılması, erken uyarı işaretlerinin tespit edilmesi,
- Risk değerlendirmesi sürecinde denetçinin kontrol maliyeti ile muhtemel zararları karşılaştırması gereksiz kontrol süreçlerinin belirlenmesine yardımcı olunması,
- Denetçilerin riskleri dikkate almak suretiyle kurumların karşılaşılabileceği ve personelin etkilenebileceği risklerin boyutları ve çeşitleri hakkında bilgi edinebilmesi ve buna karşı gerekli tedbirler olarak oluşabilecek olumsuzlukların önlenmesi,
- Riskin boyutlarının raporlanarak Üst Yönetimin ikaz edilmesi ve böylece ortaya çıkan tehditlerin Üst Yönetime bildirilmesi.

İç denetim yalnızca geleneksel kontrol faaliyetlerinden ibaret olmayıp aynı zamanda kurumun risk durumunu gözetleyerek risk yönetim sürecinin yürütülmesinde temel bir rol üstlenmektedir<sup>236</sup>. Risk esaslı denetim; kurumun risk değerlendirmesinin yapılarak bunların yönetilebilir ve kontrol edilebilir halde tutulmasında, yönetimi uyarıcı işlev gören çağdaş bir denetim yöntemidir. Kurumsal yönetim yaklaşımına dayanan risk esaslı denetim, önleyici bir denetim modelidir. Bu yöntemde şirketin karşı karşıya kalabileceği riskler sahip oldukları özelliklere, ortaya çıkma olasılıklarına ve kurum içindeki ağırlığa ve etkisine göre derecelendirilip sınıflandırılmakta,

<sup>235</sup> Özeren, a.g.e., s. 43.

<sup>236</sup> Paul E. Lindow ve Jill D. Race, "Beyond Traditional Audit Techniques", Journal of Accountancy, July 2002, s. 28.

böylece ortaya en öncelikli riskli alanlardan daha hafif riskli alanlara doğru bir denetim süreci izlenmektedir.

Risk yönetimi öncelikle Üst Yönetimin ve Yönetim Kurulunun sorumluluğundadır. Yönetim; risk yönetim süreçlerinin mevcut ve çalışır olduğunu güvence altına almak durumundadır. Yönetim Kurulu ise bu süreçlerin mevcudiyeti, faal olması ve etkinliğinin izlenmesi ile sorumludur. İç denetimin risk yönetimi konusundaki sorumlulukları ve Yönetim Kurulunun beklentilerine denetim yönetmeliğinde yer verilerek konunun netleştirilmesinde fayda vardır. İç Denetim Yöneticisi (İDY)'nin Üst Yönetim ve Yönetim Kurulunun beklentilerini anlaması önemlidir<sup>237</sup>.

Güçlü bir kurumsal yönetim için risk yönetiminin önemi giderek daha fazla kabul edilmektedir. Kurumlar, sosyal, etik ve çevresel, finansal ve operasyonel olarak karşılaştıkları tüm riskleri tespit etmek ve bunları nasıl yönettiklerini kabul edilebilir bir seviyede açıklamak konusunda baskı altındadırlar. Ayrıca kurumlar risk yönetiminin avantajlarının farkına vardıklarından, kurum çapında risk yönetimi çerçevelerinin kullanımı giderek genişlemiştir. Kurumsal risk yönetimi, kurumun hedeflerine ulaşılmasını etkileyen fırsatları ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek, bunlara verilecek yanıtlara karar vermek ve raporlamak için organizasyon genelinde yapılandırılmış, tutarlı ve sürekli bir süreçtir<sup>238</sup>.

Yönetim Kurulunun temel gereksinimlerinden biri, risk yönetimi süreçlerinin etkin bir şekilde çalıştığına ve temel risklerin kabul edilebilir bir düzeyde yönetildiğine dair güvence elde etmektir. Güvencenin farklı kaynaklardan gelmesi muhtemeldir. Bunlardan yönetimin güvencesi esastır. Bu, iç denetim faaliyetinin kilit bir kaynak olduğu objektif güvencenin sağlanmasıyla tamamlanmalıdır.

---

<sup>237</sup> Practice Advisory 2120-1: Assessing the Adequacy of Risk Management

<sup>238</sup> The IIA Position Paper: The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management

İç denetçiler temel olarak aşağıdaki 3 alanda güvence sağlamaktadır:

1. Risk yönetimi süreçlerinin hem tasarımları hem de ne kadar iyi çalıştıkları,
2. Kontrollerin etkinliği ve bunlara verilen diğer yanıtlar dahil olmak üzere, 'anahtar' olarak sınıflandırılan risklerin yönetimi,
3. Risklerin güvenilir ve uygun bir şekilde değerlendirilmesi ve risk ve kontrol durumunun raporlanması.

Kurumsal Risk Yönetimi (ERM) ile ilgili olarak, İç Denetim Faaliyetinin belirli rolleri vardır. Bunları aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür:



**Tablo 2.** ERM ve İç Denetim Roller

İç Denetimin Temel Güvence Roller	İç Denetimin Üstlenmemesi Gereken Roller
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risk yönetimi süreçleri hakkında güvence vermek</li> <li>• Risklerin doğru değerlendirildiğine dair güvence vermek</li> <li>• Risklerin raporlanmasını değerlendirmek</li> <li>• Risklerin yönetimini gözden geçirmek</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risk iştahını belirlemek</li> <li>• Risk yönetimi süreçlerini uygulamak</li> <li>• Riskler üzerine güvence vermek</li> <li>• Risklere ilişkin aksiyonları belirlemek</li> <li>• Risklere ilişkin aksiyonları uygulamak</li> </ul>
İç Denetimin Belirli Şartlar Altında Üstlenebileceği Meşru Danışmanlık Roller	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Riskleri belirlemek ve değerlendirmeyi kolaylaştırmak</li> <li>• Risklere yanıt vermede koçluk yapmak</li> <li>• ERM faaliyetlerini koordine etmek</li> <li>• Risk raporlamasını konsolide etmek</li> <li>• ERM'nin kuruluşuna destek olmak</li> <li>• Yönetim için risk yönetimi stratejisi geliştirmek</li> </ul>	

### 5.2.1. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi

COSO ERM ilk defa 2004 yılında yayımlanıp daha sonra revize edilen çerçevesi ile kurumlara risk yönetimi konusunda yol gösterici olmaktadır. İlk çerçeve yayımlandığından bu tarafa tüm dünya ülkelerinde ve kurumlarda, hedeflenen amaç ve alınan risk tutumu doğrultusunda riskin tanımlanması ve değerlendirilmesi açısından başarıyla uygulanmış olup riskin strateji ve amaçlarla bütünleştirilmesi açısından gelişmeye muhtaç bir potansiyeli mevcuttu. Bu sebeple güncellenen 2017 revizesi ile yeni risklerin ortaya çıkması, risklerin daha karmaşıklaşması, paydaşların risk yönetimi

farkındalığının artması, daha iyi risk raporlaması beklentileri ve kurumsal risk yönetimindeki gelişmelerin çerçeveye yansıtılması konularında gelişim sağlanmıştır. Yeni çerçeve kapsamında beş adet bileşen ve yirmi adet prensip belirlenmiştir.<sup>239</sup>

Şekil 8. COSO ERM Bileşenleri				
 <b>Yönetişim ve Kültür</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Risk gözetimini yerine getirir</li> <li>2. Operasyonel yapıyı oluşturur</li> <li>3. Arzu edilen kültürü tanımlar</li> <li>4. Temel değerlere bağlılık gösterir</li> <li>5. Liyakatlı personeli çeker, geliştirir ve elde tutar</li> </ol>	 <b>Strateji ve Hedef Belirleme</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>6. İş ortamını analiz eder</li> <li>7. Risk istahını tanımlar</li> <li>8. Alternatif stratejileri değerlendirir</li> <li>9. İş hedeflerini oluşturur</li> </ol>	 <b>Performans</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>10. Riskleri belirler</li> <li>11. Risklerin şiddetini değerlendirir</li> <li>12. Riskleri önceliklendirir</li> <li>13. Risk cevaplarını uygular</li> <li>14. Portföy bakış açısı geliştirir</li> </ol>	 <b>Gözden Geçirme ve Revizyon</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>15. Önemli değişimleri değerlendirir</li> <li>16. Risk ve performans gözden geçirir</li> <li>17. Kurumsal risk yönetimi iyileştirmelerini takip eder</li> </ol>	 <b>Bilgi, İletişim ve Raporlama</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>18. Bilgi ve teknoloji avantajlarından yararlanır</li> <li>19. Risk bilgisinin iletişimini yapar</li> <li>20. Risk, kültür ve performans hakkında raporlama yapar</li> </ol>

COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinde yer alan, birbiriyle ilişkili beş unsur ve bunlara ait 20 prensip aşağıda kısaca ifade edilmiştir.<sup>240</sup>

### 5.2.1.1. Yönetişim ve Kültür

Yönetişim ve kültür, kurumsal risk yönetiminin diğer unsurlarının temelini oluşturmaktadır. Yönetişim genel anlamda; rol, yetki ve sorumlulukların paydaşlar, Yönetim Kurulu ve yönetim arasındaki dağılımına işaret etmektedir. Yönetişim; organizasyonun tarzını belirlemede, gözetim sorumluluklarını oluşturmaktadır. Kültür; yönetimin ve personelin kararlarını etkileyen tutum, davranış ve riski anlama şeklidir ve organizasyonun vizyon, misyon ve temel değerlerini yansıtmaktadır. Bu unsura ait beş prensip yer almaktadır:

1. Risk gözetiminin yerine getirilmesi,
2. Operasyonel yapının oluşturulması,
3. Arzu edilen kültürün tanımlanması,
4. Temel değerlere bağlılık gösterilmesi,
5. Yetenekli personelin çekilmesi, geliştirilmesi ve elde tutulması.

### 5.2.1.2. Strateji ve Hedef Belirleme

<sup>239</sup> Firat Coşkun Güçlü, 10 Soruda İç Denetim, www.vergiport.com

<sup>240</sup> Yenilenen COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi – Dr. Nazif Burca,

<https://nazifburca.com/2017/09/20/yenilenen-coso-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi/>

Strateji planlama sürecinde kurumsal risk yönetimi, strateji ve hedef belirlemeyle birlikte hareket etmektedir. Stratejiyle uyumlu bir risk iştahı belirlenmektedir. İş hedefleri; risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve cevap verilmesine esas oluşturmaktadır. İş hedefleri, stratejinin uygulamaya konulmasını sağlamakta ve kurumun günlük operasyonlarını ve önceliklendirmelerini şekillendirmektedir. Bu unsurun altında dört prensip yer almaktadır:

1. İş ortamının analiz edilmesi,
2. Risk iştahının tanımlanması,
3. Alternatif stratejilerin değerlendirilmesi,
4. İş hedeflerinin oluşturulması.

### **5.2.1.3. Performans**

Strateji ve iş hedeflerine ulaşmayı etkileyebilecek riskler belirlenmeli ve değerlendirilmelidir. Riskler, risk iştahına göre, önceliklendirilmelidir. Organizasyon daha sonra, riske vereceği cevabı seçmekte ve yükleneceği risklerin miktarını portföy (kurumun her seviyesinde) bakış açısıyla belirlemektedir. Bu unsura ait beş prensip bulunmaktadır:

1. Risklerin belirlenmesi,
2. Risklerin şiddetinin değerlendirilmesi,
3. Risklerin önceliklendirilmesi,
4. Risk cevaplarının uygulanması,
5. Portföy bakış açısı geliştirilmesi.

### **5.2.1.4. Gözden Geçirme ve Revizyon**

Organizasyon, önemli değişimler ışığında, hedeflere göre performansın nasıl sonuçlandığını, kurumsal yönetim uygulamalarının iyi çalışıp çalışmadığını, kuruma değer katıp katmadığını, değer katmaya devam edip etmediğini ve düzeltilmesi gereken hususlar bulunup bulunmadığını gözden geçirmektedir. Bu unsurun altında üç prensip yer almaktadır:

1. Önemli değişimlerin değerlendirilmesi,
2. Risklerin ve performansın gözden geçirilmesi,

3. Kurumsal risk yönetiminde iyileştirmelerin takip edilmesi.

### 5.2.1.5. Bilgi, İletişim ve Raporlama

Yönetim, kurumsal risk yönetimini desteklemek için hem içerden hem de dışarıdan uygun olan bilgileri kullanmaktadır. Organizasyon, bilgi ve veriyi tutmak, işlemek ve yönetmek için bilgi sistemlerinden yararlanmaktadır. Tüm bileşenlere ilişkin bilgiyi kullanarak, organizasyon kültür, risk ve performansa ilişkin raporlama yapmaktadır. Bu unsurun altında üç prensip yer almaktadır:

1. Bilgi ve teknoloji avantajlarından yararlanılması,
2. Risk bilgisinin iletişiminin yapılması,
3. Risk, kültür ve performans hakkında raporlama yapılması.



Yukarıdaki şekilde kurumsal risk yönetiminin bileşenlerinin, kurumun misyon, vizyon ve temel değerleriyle ilişkisi gösterilmektedir. Diyagramın üç şeridi (Strateji ve Hedef Oluşturma, Performans, Gözden Geçirme ve Revizyon) kurum boyunca akan genel süreçleri temsil ettiği, diğer iki şeridin ise (Yönetişim ve Kültür ve Bilgi, İletişim ve Raporlama) kurumsal risk yönetiminin destekleyici unsurlarını temsil ettiği ifade edilmiştir.

Kurumsal risk yönetimi; strateji geliştirme, iş hedeflerinin oluşturulması ve uygulanması ve performansla entegre edildiğinde, bunun kurumun değerini artıracığı ifade edilmektedir. Kurumsal risk yönetiminin statik olmadığı, günlük alınan kararlar vasıtasıyla; strateji geliştirme, iş hedeflerinin

oluşturulması ve bu hedeflerin uygulanmasına entegre olduğu belirtilmiştir.<sup>241</sup>

### 5.3. İÇ KONTROL

İç Kontroller; uluslararası iç denetim standartlarının ekindeki terimler sözlüğünde aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

*“Kontrol; yönetimin, denetim kurulunun, Yönetim Kurulunun ve diğer uygun birimlerin riski yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini arttırmak amacıyla aldığı tedbirlerdir. Yönetim, hedef ve amaçların gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak için yeterli tedbirin alınmasını planlar, tertipler ve yönlendirir.”*

Aynı şekilde terimler sözlüğünde kontrol süreçleri ise şu şekilde tanımlanmaktadır<sup>242</sup>:

*“Riskin, risk yönetim süreçleriyle belirlenen risk toleransları içinde kalmasını temin gayesiyle tasarlanan kontrol çerçevesinin bir parçası olan faaliyet, politika ve prosedürlerdir”*

İç kontrol, kurumun varlıklarını korumaya, bilgi sistemlerinin güvenilirliğini sağlamaya, yasal düzenlemelere uygunluğu güvence altına almaya, faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırmaya yönelik tasarlanmış sistemler bütünüdür. Kurumun günlük faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olan iç kontrol, kurumun tüm işlemlerini kapsamaktadır. Yönetimin sorumluluğunda olan iç kontrol, kurum hedeflerine ulaşılmasında kullanılan bir araçtır. İç denetimin, iç kontrol sistemi için yaptığı değerlendirmeler, iç kontrol sisteminin daha güçlü ve etkili olması bakımından büyük önem taşımaktadır<sup>243</sup>.

<sup>241</sup> Burca, a.g.e. <https://nazifburca.com/2017/09/20/yenilenen-coso-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi/>

<sup>242</sup> Mustafa Kocameşe, Fırat Coşkun Güçlü, Finansal Raporlama Sisteminde İç Kontrollerin Oluşturulması, E-Yaklaşım Dergisi, Ekim 2012, Sayı: 238.

<sup>243</sup> Gürdoğan Yurtsever, “Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün Yeni Başkanı Gürdoğan Yurtsever: İç Denetim İşletmeler İçin Hayati Öneme Sahip”, Röportaj, Turcomoney.com, 2014, s. 108.

İç kontrol, kurum kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve kurum amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, kurumun varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır. İç kontroller, yönetimin gerçekleştirdiği faaliyetler esnasında istihdam ettiği kadrolar ve iş yapış şekillerinin belli bir çerçeve içine oturtulması, faaliyetlerin seyri ile birlikte yönetilebilirliğinin de azami düzeye çıkarılmasına önemli katkısı olan mekanizmalardır. İç kontrol aynı zamanda yönetim kontrolü olarak da adlandırılmaktadır. İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup, belirli amaçları gerçekleştirmek suretiyle, kurumun amaçlarına ulaşması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır. İşletmenin muhasebe sistemi, bütçe, denetim, yetki ve sorumluluk dağılımı gibi süreçleri iç kontrol sistemini meydana getiren unsurlar olarak görülebilir.

İç kontroller, finansal raporlamanın güvenilirliği gibi belirlenmiş amaçlara ulaşılmasını tehdit eden kurum ve hile risklerini hedef almak üzere, kurumsal yönetimden sorumlu olanlar ve yönetim tarafından tasarlanmakta, uygulanmakta ve sürdürülmektedir. İç kontrol, belirli bir risk unsurunu azaltmak veya bir kontrol amacına ulaşmak için, yönetimin verdiği karşılıktır. İşletmelerin amaçları ile bu amaçlara ulaşılmasını sağlamak üzere uyguladığı iç kontroller arasında doğrudan bir ilişki vardır.

İç kontrol amaçları 4 bölüme ayrılabilir;

1. İşletmenin misyonunu destekleyen stratejik, yüksek düzeyli hedefler,
2. Finansal raporlamanın güvenilirliği,
3. Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
4. Yasa ve düzenlemelere uygunluk.

İç kontroller; önleyici, ortaya çıkartıcı, yönlendirici ve telafi edici nitelikte olabilirler. İç kontrolleri ayrıca operasyonel ve finansal kontroller olarak ayırmak da mümkündür. Operasyonel kontroller, üretim ve destek fonksiyonları gibi kriter belirlenmesinin zor olduğu alanlarda kullanılmaktadır. Finansal kontroller ise ilgili muhasebe politikalarına göre belirlenirler. İç kontroller belirlenmiş risklere yönelik olmalıdır;

### **AMAÇ NEDİR? → RİSK NEDİR? → KONTROL NEDİR?**

Kurumlar açısından öncelikli husus, kurumsal hedeflerin ortaya konulması ve bu hedeflere ulaşma yolunda ne tür riskler ile karşılaşılacağına ilişkin öngörülme çalışmasıdır. Sonrasında da söz konusu risklere karşılık vermek amacıyla hangi tür kontrollerin yerleştirileceği ve kontrollerin riskleri ne düzeyde bertaraf edeceği düşünülerek uygun bir mekanizma oluşturulmasıdır.

Kontrollerin tasarımının ve uygulanmasının değerlendirilmesi her denetim çalışması için gereklidir. Dört adımdan oluşan bu süreç aşağıda özetlenmiştir:

**Tablo 3.** Kontrollerin Değerlendirilmesi

<b>Adım</b>	<b>Amaç ve Risk</b>	<b>Kontrol</b>
1	Azaltılmasına gerek duyulan riskler nelerdir?	Önemli yanlışlıklara neden olan riskleri belirle, yaygın veya spesifik olup olmadığına karar ver.
2	Kontroller, yönetim risklerini azaltacak biçimde tasarlanmış mı?	Riskleri azaltmaya yönelik gerekli kontrollerin tasarlandığından emin ol.
3	Kontroller işleyiş aşamasında risk unsurlarını azaltıyor mu?	Kontrollerin işleyişini test et ve gerçekten riskleri ne ölçüde azalttığını incele.
4	İlgili kontrollerin işleyiş belgelenmiş midir?	Kontrollerin işleyişini ilişkin oluşturulmuş dokümantasyon mevcut mu değerlendir.

İç kontrol bir yönetim aracı, bir yönetim kontrolü, yönetimin bir parçasıdır. Üst Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan iç kontrol sürecine müdahil olmalıdır. Özellikle iç kontrol sisteminin bürokrasi yaratmak, sadece evrak kontrol etmek gibi anlamların dışında organizasyondaki herkesin topyekûn dahil olup farklı sorumluluklar yüklendiği, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere alınan her türlü önlem ve sürekli geliştirilmeye açık bir süreç olduğu unutulmamalıdır.

Zamanla kurumlarda ortaya çıkan değişiklik ve farklılaşmalar iç kontrol sisteminin etkinliğinin yeniden değerlendirilmesini gündeme getirmiştir. İç kontrol, finansal bilgilerin güvenilirliği, işlemlerin etkinliği, yasa ve yönetmeliklere uygunluk alanlarında sınırlı bir güvence sağlar. Yani, iç kontrol sistemi finansal tablolarda yer alan bilgilerin ve bunlara dayanak

oluşturan muhasebe kayıtlarının mutlak surette doğru olduğu anlamına gelmeyeceği gibi, işlemlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğu konusunda eksikliklerin olabilme olasılığı söz konusudur<sup>244</sup>.

İç denetim ve iç kontrol kavramları çoğu zaman birbirine karıştırılan iki kavram olarak algılanmaktadır. En temel anlamda iç kontrol; kurum faaliyetlerinin yönlendirilmesi amacıyla kurum yönetimi tarafından kabul edilmiş politika ve kurallar olarak tanımlanmaktadır<sup>245</sup>. Bir anlamda içsel bir güvence mekanizması olan iç kontrol, kurum faaliyetlerinin güven verici bir biçimde yürütülmesine imkân sağlayan politika ve prosedürleri kapsayan bir sistemdir. İç denetim ise en basit anlamıyla, belirlenen bu politika ve kurallara uygun davranılıp davranılmadığını araştırmak amacıyla yapılan incelemeler ve yol göstermek amacıyla yapılan değerlendirmelerdir<sup>246</sup>. İç denetim faaliyetleri iç kontrollerle ilişkisi açısından değerlendirildiğinde; iç denetim, geriye yönelik kontrollerin uygunluğunu ve başarısını değerlendiren, ileriye yönelik ise yaptığı değerlendirmeleri, gerekli önlemlerin alınması amacıyla yönetime bildiren ve kontrollerin etkinliğini değerleyen bir fonksiyondur.

İç kontrolün doğru anlaşılması ve sistemin sağlıklı bir şekilde kurulması yanında kontrollerin etkin olarak uygulanması da gereklidir. İç kontrolün etkin uygulanabilmesi için, iç kontrolün doğru anlaşılmasının ve iç kontrolün sağlıklı kurulmasının yanı sıra, Üst Yönetimin iyi önderliği ile diğer personelin mesleki yetkinliği ve etik anlayışı önemli rol oynamaktadır. Etkili bir iç kontrol için doğru iç kontrol anlayışına sahip ve sorumluluk almaya istekli yönetici ve çalışanların yanı sıra; iç denetçilerin de önemli rolleri bulunmaktadır. Üst Yönetim, risk yönetiminin bir parçası olarak iç kontrollerin çerçevesini belirlemekten ve riskler değiştikçe bu çerçeveyi güncellemekten sorumludur. Kurumda görevli herkesin açık ya da zımnî biçimde görevinin bir parçası da iç kontroldür. Personelin tümü kontrolün hayata geçirilmesinde rol oynarlar. İç denetçiler, değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığı ile iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunurlar ve böylece, iç kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynarlar.

---

<sup>244</sup> Akışık, O. (2005). İç kontrol sistemi ve bağımsız denetim içindeki yeri, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 4 (14): s.91.

<sup>245</sup> Türedi, Hasan (2007), Denetim, Trabzon: Celepler Matbaacılık, sayfa 124.

<sup>246</sup> Doyrangöl, Nuran Cömert (2002), "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi", *Mali Çözüm Dergisi*, 60, Temmuz - Ağustos - Eylül, s.33- 42.

İç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında iç kontrol çerçeveleri şirket yönetimlerine yol göstericidir. İç kontrol çerçeveleri; etkin bir iç kontrol sisteminin unsurları, iç kontrollerle ilgili temel prensipler, iç kontrol sistemi ile ilgili kurum içerisinde yapılacak bilgilendirme ve nihayetinde iç kontrollerin sağlıklı şekilde işleyişinin takibi ile ilgili olarak genel bir çerçeve ortaya koymaktadır<sup>247</sup>. Dünyada genel olarak kabul gören iç kontrol çerçevesi COSO'dur (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). COSO dışında da Canadian Institute of Chartered Accountants-Criteria of Control (CoCo) ve Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT) de diğer temel kontrol çerçevelerinden bahsedilebilir.

Bir kurum, etkili risk yönetimi ve kontrol süreçleri oluşturur ve devamlılığını sağlar. Kontrol süreçlerinin amacı, risklerin yönetilmesinde ve daha önce oluşturulmuş ve kurumun içindeki insanlara açıklanmış olan hedeflere ulaşılmasında kurumu desteklemektir. Üst Yönetimin rolü, risk yönetim sistemi ve kontrol süreçlerinin oluşturulması, idaresi ve değerlendirilmesi çalışmalarını gözetmektir. İDY, kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkililiği konusunda genel bir kanaat oluşturur. İDY'nin bu kanaati, denetimlerin tamamlanması suretiyle elde edilen yeterli sayıda denetim kanıtına ve uygun olan durumlarda diğer güvence sağlayıcıların yaptıkları çalışmalara dayanmaktadır.

### 5.3.1. COSO İç Kontrol Çerçevesi

COSO iç kontrol çerçevesi 1992 yılında, şirketlere amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için daha iyi iç kontrolleri nasıl oluşturabilecekleri ile ilgili bir rehber sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. COSO iç kontrol çerçevesi iç kontrol amaçlarını faaliyetler, raporlama ve uyum başlıkları altına toplamıştır. Ayrıca 5 temel iç kontrol unsuru altında temel prensipler belirlenmiştir<sup>248</sup>. COSO iç kontrol çerçevesi; kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme unsurlarından meydana gelmektedir.

---

<sup>247</sup> Özoğlu vd., a.g.e.,s.250.

<sup>248</sup> COSO, Internal Control – Integrated Framework – Executive Summary, Mayıs 2013



Kontrol ortamı, kurum yönetimi ve diğer çalışanları tarafından oluşturulan ve iç kontrollerin işlerliğini destekleyen organizasyon yapısı ve iş yapma kültürü olarak tanımlanabilir. Kontrol ortamı çalışanların iç kontrollere ilişkin tutumlarını etkileyeceğinden diğer tüm iç kontrol unsurlarının temelini oluşturmaktadır. Kontrol ortamı zayıflıkları, iç kontrolün diğer unsurlarındaki olumlu yapılanmaları zayıflatabilir veya bunların etkisini yok edebilir. Eksiksiz bir iç kontrol sisteminin temeli kontrol ortamına dayanmaktadır.

Risk değerlendirmesi, kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit/analiz etme ve bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Risk değerlendirmesi süreci, risk tespiti, risk ölçme, organizasyonun göğüsleyebileceği risk kapasitesini belirleme, risklere verilecek yanıtları üretme aşamalarından oluşmaktadır. Risk değerlendirmesi; değişen koşulları, fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve değişen risklerle başa çıkmak üzere iç kontrolde değişiklik yapmayı ifade etmektedir<sup>249</sup>.

Kontrol faaliyetleri; finansal raporların doğruluğunu ve kurumun belirlenen hedeflerine ulaşmasını sağlamada yardımcı olacak politika, prosedür ve

<sup>249</sup> Uyar, a.g.e., s.36- 37.

mekanizmaları ifade etmektedir. Kontrol faaliyetleri, kurum yönetiminin talimatlarının uygulanmasını sağlayan usul ve esaslardır<sup>250</sup>. Kontrol faaliyetlerini; yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması (yetkiyi devretme, uygulama, kaydetme, inceleme), kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkisi üzerindeki kontroller, teyitler, mutabakatlar, iş görme performansına yönelik incelemeler, faaliyetler, süreçler ve eylemler ile ilgili süreçler ve gözetim gibi unsurlar oluşturmaktadır.

Kontrol faaliyetleri iç kontrolün diğer dört unsuru ile bütünleştirilmelidir. Kontrolleri aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz:

**Tablo 4.** Kontrollerin Sınıflandırılması

Sınıf	Açıklama
Önleyici	Hata, hile ve düzensizlikleri engeller.
Tespit Edici	Hata, hile ve düzensizlikleri yapıldıktan sonra ortaya çıkartıp, düzeltici eylemlerde bulunur.
Telafi Edici	Kaynak sınırlamaları diğer doğrudan kontrollerin yapılmasına olanak vermediğinde bazı güvenceler sağlar.
Yönlendirici	İstenen hedeflere doğru yönlendirici kılavuz eylemlerdir (Örneğin, politikalar).

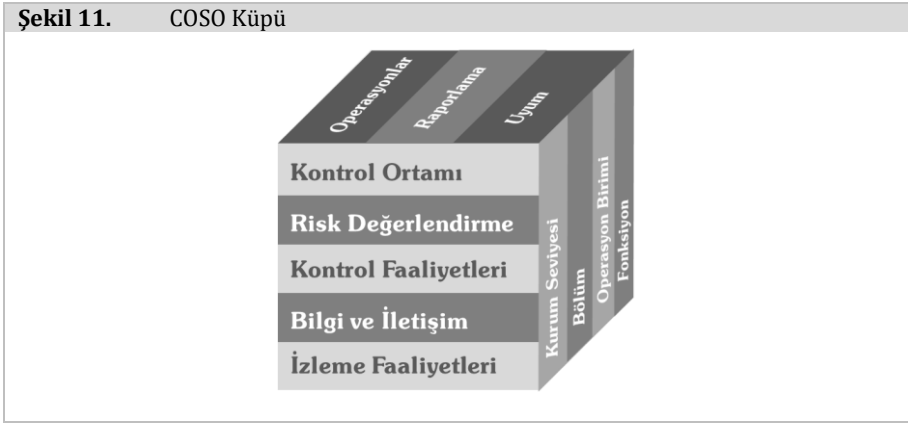
Etkin bilgi ve iletişim; bir kurumun iş görmesi ve faaliyetlerini kontrol etmesi için yaşamsal önemdedir. Kurum yönetimi; kurum içi işlemler için olduğu kadar kurum dışı işlemlerle bağlantılı olarak uygun, eksiksiz, güvenilir, doğru ve zamanında iletişim kurmaya ihtiyaç duymaktadır. Bilgi ve iletişim iç kontrolün genel hedeflerinin gerçekleştirilmesi bakımından yaşamsal önemdedir. Etkin bir iç kontrol ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir organizasyonun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç vardır. Yönetimin uygun karar alma kapasitesi bilginin kalitesinden etkilenir; bu bilgilerin uygun, zamanında, güncel, doğru ve elde edilebilir olması gerekmektedir<sup>251</sup>.

İç kontrol; organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum göstermesi gereken dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak bakımından iç kontrol sistemini izlemek gerekmektedir. İç kontrollerin izlenmesi temelde iki nedene yöneliktir. Birincisi, iç kontrol sisteminin etkinliğinin izlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla yapılan izlemelerdir. Bu izlemenin yapılma nedeni iç kontrol

<sup>250</sup> Yılcı, M. (2006), a.g.e., s. 70.

<sup>251</sup> Yılcı, M. (2006), a.g.e., s. 81.

sisteminin zaman içerisinde değişebilmesidir. İkincisi, yeni gelişmeler değişen koşullar neticesinde kurumda uygulanabilecek yeni kontrol yöntemlerinin tespitine yönelik izlemedir. Bu durumda yönetim yeni risk alanlarını tespit ve buna uygun kontrol sistemindeki prosedürler ve eylemlerde yapabileceği değişiklikleri belirleme ve uygulama ihtiyacı duymaktadır<sup>252</sup>. İç denetim, kurumun hedeflerine ulaşmasında iç kontrollerin etkinliğini değerlendiren bağımsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Etkin bir İç Denetim Birimi finansal raporların güvenilirliği yanında kurumun diğer operasyonlarının etkinlik ve verimliliğini değerlendirmede Üst Yönetim açısından önemli bir araçtır. COSO küpü aşağıdaki şekilde görüldüğü gibidir;



Bu küpün üst yüzünde iç kontrolün amaçları (Operasyonlar, Raporlama ve Uyum) yer almaktadır. Ön yüzünde ise iç kontrolün unsurları gösterilmektedir.

COSO iç kontrol çerçevesi; iç kontrolün unsurları ile ilgili olarak 17 temel prensip belirtmektedir. Bu prensiplerin doğrudan iç kontrol unsurlarıyla ilişkili olması sebebiyle her bir kurum bu prensipleri uygulayarak etkin iç kontrol yapıları kurabilmektedir.

<sup>252</sup> Yılcı, M. (2006), a.g.e., s. 82.

### 5.3.1.1. Kontrol Ortamı

- Organizasyon (Yönetim Kurulu, Üst Yönetim ve çalışanlar) güvenilirlik ve etik değerlere bağlıdır.
- Yönetim Kurulu, Üst Yönetim'den bağımsızdır. Kurul, iç kontrollerin geliştirilmesi ve yeterliliği konusunda gözetim işlevi görür.
- İç kontrol amaçlarını gerçekleştirmek üzere şirket yönetimi (Yönetim Kurulunun gözetimi altında olmak üzere) organizasyon ve raporlama yapısı ile yetki ve sorumlulukları belirler.
- Organizasyonda, iç kontrol amaçlarını gerçekleştirmek üzere, yeterli ve yetkin personelin işe alınması, gelişimi ve elde tutulması konusunda gayret gösterilir.
- Kişilerin, iç kontrollerle ilgili sorumlulukları konusunda hesap verilebilirlik sistemi tesis edilmiştir.

### 5.3.1.2. Risk Değerlendirme

- Organizasyonun amaçlarına ulaşmasıyla ilgili risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesini sağlamak amacıyla hedefler net ve açık şekilde belirlenmelidir.
- Organizasyon, hedeflerine ulaşmasıyla ilgili riskleri kurumun tümünü kapsayacak şekilde ortaya koyar ve risklerin nasıl yönetilebileceği ile ilgili bir temel ortaya koymak üzere bu riskleri analiz eder.
- Organizasyon, riskleri değerlendirirken potansiyel suistimal ihtimalini de dikkate alır.
- Organizasyon, iç kontroller üzerinde önemli etkileri olabilecek önemli değişiklikleri belirler ve bunların etkilerini değerlendirir.

### 5.3.1.3. Kontrol Faaliyetleri

- Organizasyon, amaçlarını gerçekleştirebilmek için riskleri kabul edilebilecek seviyeye indirmeye yardımcı olacak kontrol aktivitelerini belirler ve geliştirir.
- Organizasyon, amaçlarını gerçekleştirebilmek için riskleri kabul edilebilecek seviyeye indirmeye yardımcı olmak üzere teknoloji ile ilgili genel kontrol aktivitelerini de belirler ve geliştirir.

- Organizasyon, beklenen kontrollerin belirlendiği politikalar ve bu politikaları uygulamaya koyan prosedürler vasıtasıyla kontrolleri kuruma yayar.

#### 5.3.1.4. Bilgi ve İletişim

- Organizasyon, iç kontrollerin işleyişini desteklemek üzere ilgili ve nitelikli bilgileri üretir.
- Organizasyon, iç kontrollerin işleyişini desteklemek üzere, iç kontroller konusundaki amaç ve sorumluluklar dahil gerekli bilgileri kurum içerisinde paylaşır.
- Organizasyon, iç kontrollerin işleyişini etkileyen konularla ilgili gerekli bilgileri dışarıdan taraflarla da paylaşır.

#### 5.3.1.5. İzleme Faaliyetleri

- Organizasyon, iç kontrollerin mevcut olduğunu ve beklendiği şekilde çalıştığını değerlendirmek üzere periyodik ve/veya sürekli gözden geçirme faaliyetlerini planlar, geliştirir ve uygular.
- Organizasyon, iç kontrollerdeki eksiklikler konusunda, gerektiğinde Yönetim Kurulu ve Üst Yönetim de dahil, düzeltici önlemleri almakla sorumlu çalışanları zamanında bilgilendirir.

### 5.3.2. CoCo İç Kontrol Çerçevesi

CoCo (Criteria of Control) iç kontrol çerçevesi, 1995 yılında Kanada Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountants) tarafından "Kontroller Üzerine Rehber" adıyla yayımlanmıştır. Bu iç kontrol çerçevesinde; etkin iç kontrollerin sağlanması için organizasyonun 4 alanıyla ilgili prensipler sıralanmıştır. Bunlar; amaç, bağlılık, yeterlilik, izleme ve öğrenmedir<sup>253</sup>.

1. **Amaç:** Kurumun; misyon, vizyon, strateji, risk ve fırsatlar, politikalar, planlar ve performans hedeflerinin kişilerin anlayabilmesi için açık kontrol kriterleri sağlaması.

---

<sup>253</sup> Mustafa Kocameşe, CoCo İç Kontrol Çerçevesi, <http://denetimforumu.blogspot.com/2015/06/coco-ic-kontrol-cercevesi.html>

2. **Bağlılık:** Kişilerin kontrol felsefesine bağlılıklarını sağlayacak etik değerler, güvenilirlik, insan kaynakları politikaları ve hesap verilebilirlikle ilgili sistemler
3. **Yeterlilik:** Kişilerin iyi iç kontrolleri kurmak ve riskleri değerlendirmek için katkıda bulunmalarını sağlamak üzere sahip olması gereken bilgi, yetenek, araçlar, iletişim süreçleri ve koordinasyon faaliyetleridir.
4. **İzleme ve Öğrenme:** İç ve dış çevrenin ve performansın, kontrollerin etkinliğinin, üretilen bilgilerin ve bilgi sistemlerinin uygunluğunun izlenmesini ve değerlendirilmesini içerir.

CoCo iç kontrol çerçevesi, dar bir finansal kontrol bakış açısı yerine; iç kontrol kavramını oluşturan süreçleri, değerleri ve yapıları dikkate almaktadır.

### 5.3.3. Turnbull Raporu<sup>254</sup>

*“İç Kontrol: Birleştirilmiş Kurallara İlişkin Yöneticiler için Kılavuz (Turnbull Kılavuzu)”* adıyla Birleşik Krallık ilk olarak 1999'da yayımlanan Turnbull Raporu'nun geliştirilmiş yeni sürümü ise 2005 yılında duyurulmuştur. Turnbull Raporu, nispeten daha az ayrıntılı olsa da COSO İç Kontrol Çerçevesine oldukça benzemektedir ancak risk konusuna daha fazla vurgu yapmaktadır. Raporda; iç kontrol ve risk yönetiminin önemi şu şekilde belirtilmektedir:

- Bir şirketin iç kontrol sistemi, iş hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından önemli olan risklerin yönetiminde kilit role sahiptir. Sağlam bir iç kontrol sistemi, hissedarların yatırımlarının ve şirket varlıklarının korunmasına katkıda bulunur.
- İç kontrol; faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini kolaylaştırır, iç ve dış raporlamanın güvenilirliğini sağlamaya, kanun ve yönetmeliklere uyulmasına yardımcı olur.
- Uygun muhasebe kayıtlarının tutulması da dahil olmak üzere etkin mali kontroller, iç kontrolün önemli bir unsurudur. Kurumun gereksiz yere kaçınılabilir finansal risklere maruz kalmamasını ve kurum içinde kullanılan veya dışarıya yayımlanan finansal bilgilerin

<sup>254</sup> Financial Reporting Council Internal Control Revised Guidance For Directors On The Combined Code October 2005, <https://www.frc.org.uk/getattachment/fe1ba51a-578d-4467-a00c-f287825aced9/Revised-Turnbull-Guidance-October-2005.pdf>

güvenilir olmasını sağlamaya yardımcı olurlar. Ayrıca, dolandırıcılığın önlenmesi ve tespiti de dahil olmak üzere varlıkların korunmasına katkıda bulunurlar.

- Bir şirketin hedefleri, iç organizasyonu ve faaliyet gösterdiği çevre sürekli olarak gelişmektedir ve sonuç olarak karşı karşıya olduğu riskler sürekli değişmektedir. Bu nedenle sağlam bir iç kontrol sistemi, şirketin maruz kaldığı risklerin niteliğinin ve kapsamının kapsamlı ve düzenli bir şekilde değerlendirilmesine bağlıdır. Kârlar kısmen iş hayatında alınan risklerin ödülü olduğundan, iç kontrolün amacı riski ortadan kaldırmaktan ziyade uygun şekilde yönetmeye ve kontrol etmeye yardımcı olmaktır.

Kılavuzdaki kuralların C.2 ilkesinde; *“Yönetim Kurulu, hissedarların yatırımlarını ve şirketin varlıklarını korumak için sağlam bir iç kontrol sistemi sağlamalıdır.”* denilmektedir. Hüküm C.2.1; yöneticilerin en az yılda bir kez, kurumun iç kontrol sisteminin etkinliğini gözden geçirmesi ve bunu yaptıklarını hissedarlara bildirmesi gerektiğini belirtmekte olup bu incelemenin finansal, operasyonel ve uygunluk kontrolleri ile risk yönetim sistemleri dahil olmak üzere tüm önemli kontrolleri kapsamamasını zorunlu tutmaktadır.

Raporda ayrıca etkili bir iç kontrol sisteminin unsurları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır. Bir iç kontrol sistemi, birlikte ele alındığında bir şirketin politikalarını, süreçlerini, görevlerini, diğer yönlerini kapsar:

- Şirketin hedeflerine ulaşmasına yönelik önemli ticari, operasyonel, finansal, uyumluluk ve diğer risklere uygun şekilde yanıt vermesini sağlayarak etkin ve verimli çalışmasını kolaylaştırır. Bu, varlıkların uygunsuz kullanımdan veya kayıp ve dolandırıcılıktan korunmasını ve yükümlülüklerin belirlenmesini ve yönetilmesini de içerir.
- İç ve dış raporlamanın kalitesinin sağlanmasına yardımcı olur. Bu, kuruluş içinden ve dışından zamanında, ilgili ve güvenilir bilgi akışı oluşturan uygun kayıtların ve süreçlerin sürdürülmesini gerektirir.
- Yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere ve ayrıca işin yürütülmesiyle ilgili iç politikalara uyumun sağlanmasına yardımcı olur.

Bir şirketin iç kontrol sistemi, organizasyon yapısını kapsayan kontrol ortamını yansıtacaktır. İç Kontrol sistemi aşağıdaki unsurları içerir.

- Kontrol aktiviteleri.

- Bilgi ve iletişim süreçleri.
- İç kontrol sisteminin devam eden etkinliğinin izlenmesine yönelik süreçler.

Raporda ayrıca iç kontrol faaliyetinin aşağıdaki görevleri yapması gerektiği belirlenmiştir:

- Şirketin operasyonlarına dahil olmak ve kültürünün bir parçasını oluşturmak.
- Şirket içindeki faktörlerden ve iş ortamındaki değişikliklerden kaynaklanan ve iş için gelişen risklere hızla yanıt verebilmek.
- Üstlenilen düzeltici faaliyetin ayrıntılarıyla birlikte tanımlanan önemli kontrol başarısızlıklarını veya zayıflıklarını yönetimin uygun seviyelerine derhal raporlamak için prosedürleri içermek.

Etkili bir iç kontrol sistemi, karar vermede yetersiz muhakeme olasılığını azaltır ancak ortadan kaldırmaz. İnsan hatası, kontrol süreçlerinin çalışanlar ve diğerleri tarafından kasten işletilmemesi; kontrolleri geçersiz kılan yönetim tutumları ve öngörülemeyen durumların ortaya çıkması gibi sebeplerle kontrollerin etkinliği azalabilir. Bu nedenle etkili iç kontrol sistemi, bir şirketin iş hedeflerine ulaşmasının veya işin uygun bir şekilde yürütülmesinin, makul olarak öngörülebilecek koşullar tarafından engellenmeyeceğinin makul ancak mutlak olmayan bir güvencesini sağlar. Bununla birlikte bir iç kontrol sistemi; iş hedeflerine ulaşılmasına, tüm maddi hata, kayıp ve dolandırıcılıkların önlenmesine veya kanun ve düzenleme ihlallerine karşı kesin olarak koruma sağlayamaz.

Turnbull Raporunda ayrıca aşağıdaki hususlara yer verilmektedir.

- Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumlulukları
- İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları
- Çalışanların Sorumlulukları
- İç Kontrol Yapısının Etkinliğinin Ölçülmesi
- Yönetim Kurulunun İç Kontrol Yapısı Üzerine Raporu

### 5.3.4. COBIT İç Kontrol Çerçevesi

COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology), kurumların bilgi yönetimi ve yönetim etrafında stratejiler geliştirmelerine, düzenlemelerine ve uygulamalarına yardımcı olmak için Information Systems Audit and Control Association (ISACA) tarafından geliştirilen bir Bilgi Teknolojileri (BT) yönetim çerçevesidir<sup>255</sup>. COBIT; İş hedeflerinin, bilgi ve ilgili teknolojilerle uyumunu (Business-IT Aligment), sonuçlarını, etkinliğini, bütünlüğünü, verimliliğini, güvenilirliğini, gizliliğini vb. konularını izleyen, ölçen, denetleyen ve iyileştiren bir BT yönetişimi metodolojisidir.

### 5.4. IIA'NIN ÜÇLÜ HAT MODELİ

Kurumların, güçlü yönetim ve risk yönetimini desteklerken hedeflere ulaşmasını sağlayacak etkili yapılara ve süreçlere ihtiyaçları vardır. Yönetim organı faaliyetlere, sonuçlara ve tahminlere ilişkin yönetimden raporlar aldığından hem yönetim organı hem de yönetim, tüm konularda bağımsız, objektif bir güvence ve tavsiye sağlamak, inovasyon ile iyileştirmeyi teşvik etmek ve kolaylaştırmak için iç denetime güvenmektedir.

Üçlü hat modeli, kurumların hedeflerini gerçekleştirilmesine en iyi şekilde katkı sağlayan, güçlü yönetim ve risk yönetimini kolaylaştıran yapıları ve süreçleri belirlemelerinde yardımcı olmaktadır.<sup>256</sup>

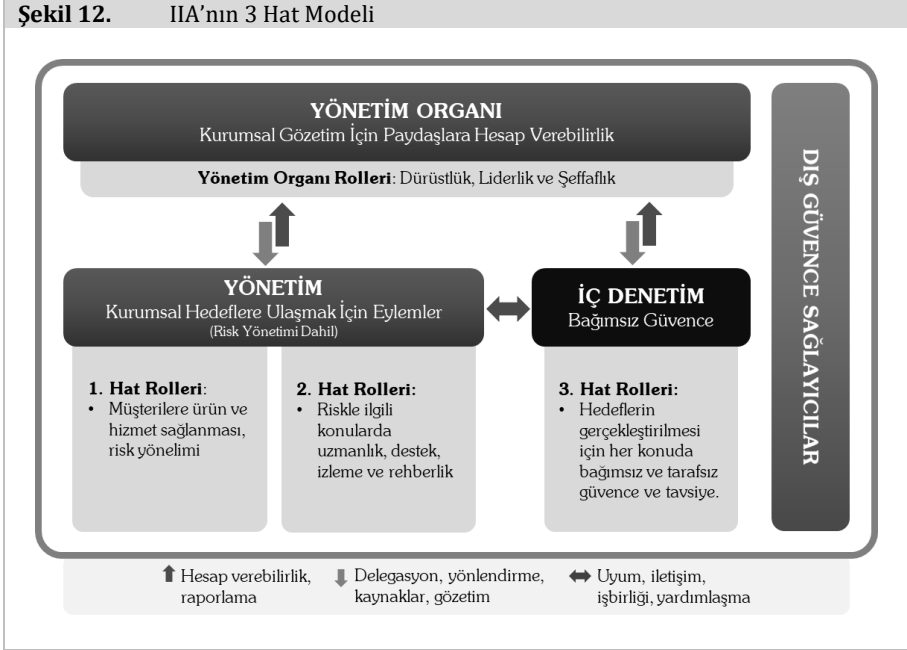
Modelin hedefi, kurumlara; amaçlarına ulaşmalarına engel olabilecek riskleri etkin bir şekilde yönetmeleri ve kontrol edebilmelerine yardımcı olmaktır. Finansal krizlerin arkasından risk yönetiminden artan beklentiler doğrultusunda Ocak 2013'de IIA tarafından "Etkin Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üçlü Savunma Hattı" (The Three Lines Of Defence In Effective Risk Management and Control) adlı pozisyon raporu yayınlanmıştır. IIA tarafından ilk olarak Ocak 2013'de yayınlanan "ÜÇLÜ SAVUNMA HATTI" modeli güncellenerek "ÜÇLÜ HAT MODELİ" adıyla 20 Temmuz 2020 tarihinde tekrar yayımlanmıştır. Yeni güncellemede, üçlü hat modelinin; kurumların amaçlara ulaşmalarını en iyi şekilde sağlayacak güçlü yönetim

---

<sup>255</sup> [https://www.beyaz.net/tr/guvenlik/makaleler/cobit\\_nedir.html](https://www.beyaz.net/tr/guvenlik/makaleler/cobit_nedir.html)

<sup>256</sup> IIA üçlü hat modeli – [www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr)

ve risk yönetimi yapı ve süreçlerinin belirlenmesine yardımcı olan bir model olduğu ifade edilmiştir.<sup>257</sup>



## 5.4.1. Hat Modelindeki Anahtar Roller<sup>258</sup>

### 5.4.1.1. Yönetim Organi

- Kurumun gözetimi için paydaşlara hesap verme sorumluluğunu kabul etmektedir.
- Paydaşlarla, çıkarlarını izlemek ve hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda şeffaf bir şekilde iletişim kurmak için etkileşimde bulunmaktadır.
- Etik davranışı ve hesap verebilirliği teşvik eden bir kültürü beslemektedir.
- Gerektiğinde yardımcı komiteler dahil olmak üzere yönetim yapıları ve süreçleri oluşturmaktadır.

<sup>257</sup> <https://nazifburca.com/2020/08/08/uclu-savunma-hatti-modelinde-yapilan-degisiklikler/>

<sup>258</sup> IIA üçlü hat modeli – [www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr)

- Kurumun amaçlarına ulaşması için sorumluluk devri yapmakta ve yönetime kaynak sağlamaktadır.
- Riske ilişkin kurum iştahını belirlemekte ve risk yönetimine (iç kontrol dahil) ilişkin gözetim fonksiyonunu yerine getirmektedir.
- Yasal, düzenleyici ve etik beklentilere uyumu gözetmektedir.
- Bağımsız, objektif ve yetkin bir iç denetim işlevi kurmakta ve gözetimini sağlamaktadır.

#### 5.4.1.2. Yönetim

##### İlk Hat Roller

- Kurumun amaçlarına ulaşması için faaliyetleri (risk yönetimi dahil) ve kaynakların dağılımını yönlendirmektedir.
- Yönetim organı ile sürekli diyalog içinde bulunmakta ve kurumun amaçlarıyla bağlantılı planlanan, gerçekleşen ve beklenen sonuçlar ile riske ilişkin raporlama yapmaktadır.
- Operasyonların ve riskin yönetimi için (iç kontrol dahil) uygun yapıları ve süreçleri kurmakta ve sürdürmektedir.
- Yasal, düzenleyici ve etik beklentilere uyumu sağlamaktadır.

##### İkinci Hat Roller

- Aşağıdakiler dahil olmak üzere risk yönetimiyle ilgili tamamlayıcı uzmanlık, destek, izleme ve teşvik sağlamaktadır:
  - Süreç, sistemler ve kurum düzeyinde risk yönetimi uygulamalarının (iç kontrol dahil) geliştirilmesi, uygulanması ve sürekli iyileştirilmesi.
  - Risk yönetimi hedeflerine ulaşma, örneğin: yasalara, düzenlemelere ve kabul edilebilir etik davranışlara uyum; dahili kontrol, bilgi ve teknoloji güvenliği; sürdürülebilirlik ve kalite güvencesi.
  - Risk yönetiminin yeterliliği ve etkinliği hakkında (iç kontrol dahil) analizler ve raporlar sunulması.

### 5.4.1.3. İç Denetim

- Doğrudan yönetim organına karşı sorumlu olup yönetimin sorumluluklarından bağımsızlığını korumaktadır.
- Kurumsal hedeflere ulaşılmasını desteklemek ve sürekli iyileştirmeyi teşvik etmek ve kolaylaştırmak için yönetim ve yönetim organına yönetim ve risk yönetiminin yeterliliği ve etkinliği (iç kontrol dahil) hakkında bağımsız ve objektif bir güvence ve tavsiye vermektedir.
- Bağımsızlığı ve tarafsızlığı zedeleyen hususları yönetim organına iletmekte ve gerektiğinde önlem almaktadır.

### 5.4.1.4. Dış Güvence Sağlayıcılar

Aşağıdakiler için ek güvence sağlamaktadır:

- Paydaşların çıkarlarını korumaya hizmet eden yasal ve düzenleyici beklentilerin karşılanması.
- Yönetimin ve yönetim organının dahili güvence kaynaklarına destek verilmesi yönündeki taleplerinin karşılanması.

### 5.4.2. Hat Modelindeki İlişkiler<sup>259</sup>

Yönetim organı temelde riske ilişkin vizyonu, misyonu, değerleri ve örgütsel iştahı tanımlayarak kurumun yönünü belirlemektedir. Daha sonra gerekli kaynaklarla birlikte kurumun hedeflerine ulaşma sorumluluğunu yönetime devretmektedir.

Kurumlar, yönetim organının ve yönetimin rolleri arasındaki kesişme ve ayrışma derecesine göre değişiklik göstermektedir. Yönetim organı stratejik ve operasyonel konularda az çok etkin katılım gösterebilmektedir. Her durumda, yönetim ve yönetim organı arasında güçlü bir iletişim olmalıdır. CEO genellikle bu iletişimin odak noktası olup diğer üst düzey yöneticiler yönetim organıyla sık sık etkileşime girebilmektedir.

---

<sup>259</sup> IIA üçlü hat modeli – [www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr)

İç denetimin yönetimden bağımsız olması, denetim çalışmalarının planlanmasında ve yürütülmesinde engellerden ve önyargılardan uzak olmasını ve ihtiyaç duyduğu kişilere, kaynaklara ve bilgilere sınırsız erişim rahatlığı sağlamaktadır. İç denetim yönetim organına karşı sorumludur. İç denetim çalışmalarının kurumun stratejik ve operasyonel ihtiyaçları ile ilgili ve uyumlu olmasını sağlamak için iç denetim ve yönetim arasında düzenli bir etkileşim olmalıdır.

İç denetim, yönetim organına karşı sorumlu olup bazen yönetim organının “gözü ve kulağı” olarak tanımlanmaktadır. Yönetim organı iç denetimin gözetiminden sorumludur. Yönetim organı, yönetim ve iç denetimin kendine özgü sorumlulukları vardır ancak tüm faaliyetlerin kurumun hedefleri ile uyumlu olması gerekmektedir.

#### **5.4.3. Yapılar, Roller ve Sorumluluklar <sup>260</sup>**

Üç Hat Modeli, kurumun hedefleri ve içinde bulunduğu ortama göre uyarlandığı zaman çok daha etkilidir. Yönetim organı, sorumluluğunun denetim, risk, finans, planlama ve ücretlendirme gibi belirli yönleri için ek gözetim sağlamak üzere komiteler kurabilmektedir. Yönetim içinde, organizasyonların boyutu ve karmaşıklığı arttıkça işlevsel ve hiyerarşik düzenlemeler ve uzmanlaşmaya yönelik artan bir eğilim olması muhtemeldir. Fonksiyonlar, ekipler ve hatta bireyler hem birinci hem de ikinci hat rollerini içeren sorumluluklara sahip olabilmektedir. Üç Hat Modeli, yönetim ve yönetim organı arasında gerektiği kadar raporlama hattına izin vermektedir. İkinci hat rolleri, risk yönetimi ile ilgili konularda izleme, tavsiye, rehberlik, test, analiz ve raporlamayı içerebilmektedir. Bunlar, ilk hat rolleri olanlara destek ve gelişim imkânı sağladığı ve yönetim kararları ve eylemlerinin ayrılmaz bir parçası olduğu sürece, ikinci hat rolleri yönetimin sorumluluklarının bir parçasıdır ve raporlama hatları ve hesap verebilirliklerine bakılmaksızın asla yönetimden tamamen bağımsız değildir.

Üçüncü hat rollerinin tanımlayıcı bir özelliği yönetimden bağımsızlıktır. Üç hat modelinin ilkeleri, iç denetim bağımsızlığının önemini ve niteliğini açıklamakta, iç denetimi diğer işlevlerden ayırmakta ve güvence ve tavsiyelerinin ayırt edici değerini sağlamaktadır.

---

<sup>260</sup> IIA üçlü hat modeli – [www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr)

Yönetim organı, paydaşlara karşı sorumlu olduğu hedefleri gözetmek ve gerçekleştirmek için yönetimden (birinci ve ikinci hat rolleri olanlar dahil), iç denetimden ve diğerlerinden gelen raporları dayanak almaktadır. Yönetim, doğrudan deneyim ve uzmanlıktan yararlanarak planlanan, gerçekleşen ve öngörülen sonuçlar ile risk ve risk yönetimi hakkında değerli bir güvence (tasdik olarak da adlandırılır) sağlamaktadır. Yönetim organı, iç denetim yoluyla yönetim yapılarının ve süreçlerinin gerektiği gibi tasarlandığını ve işletildiğini teyit etmektedir.

## 5.5. HİLE VE SUİSTİMAL

Kurum içi suistimaller (Hileler) günümüzde önemli bir israf/kayıp unsuru olarak göze çarpmaktadır. Kamuoyuna yansıyan ve geniş kapsamlı ekonomik etkilere yol açan büyük şirket skandalları yanında şirketlerin günlük işlemleri içerisinde fazla farkına varılmayan çalışan yolsuzlukları da bu şekilde değerlendirilmelidir. Şirket içi suistimallerin engellenmesi veya gerçekleşen suistimallerin ortaya çıkartılması için gerekli mekanizmaların kurulması her kurumun dikkate alması gereken bir husustur.

Uluslararası Denetim Standartlarına göre; *“işletmenin yöneticileri, çalışanları veya işletme ile ilgili üçüncü kişilerin bir veya daha fazlası tarafından kendilerine adil olmayan ve illegal bir avantaj sağlamak üzere giriştikleri kasıtlı ve aldattıcı davranışlar”* hile olarak tanımlanmaktadır<sup>261</sup>. IIA tanımına göre ise; Suistimal (Fraud); hile, sahtekârlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir. Bu fiiller, sadece şiddet tehdidi veya fizikî güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Suistimaller para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybindan veya ödeme yapmaktan kaçınmak veya şahsıyla ya da işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli taraflar ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilmektedir<sup>262</sup>. ACFE'nin tanımında hile kavramı *“Mesleki Dolandırıcılık”* olarak ele alınmaktadır. Mesleki dolandırıcılık; *“kuruma karşı kendi çalışanlarınca ya da varlıklarını ve kaynaklarını korumakla görevli kişilerce içeriden yapılan suistimaller ve varlık kötüye kullanımları”* olarak kullanılmaktadır<sup>263</sup>. SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde

<sup>261</sup> ISA 240 - The Auditor's Responsibility to Consider Fraud In An Audit Of Financial Statements

<sup>262</sup> Terimler Sözlüğü, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>263</sup> ACFE, 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse, <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/>

(Seri: X, No: 22); “Hile; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır<sup>264</sup>.

İşletmelerin suistimaller karşısında ne kadarlık bir riske maruz kaldığı ile ilgili bir fikir sahibi olabilmek açısından Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)’nin 2018 yılı raporunda yer alan anahtar tespitler aşağıda özet olarak verilmiştir<sup>265</sup>.

1. Tespit edilen vakalardan yola çıkılarak suistimallerin neden olduğu toplam kaybın 7,1 milyar USD'yi aştığı öngörülmektedir.
2. Vaka başına ortalama kayıp tutarı 130.000 USD'dir.
3. En az rastlanan hile türü finansal tablo hileleri olmakla birlikte en yüksek maliyet de yine bu hile türündedir. Vakaların %10'u finansal tablo hilelerinden meydana gelmekle birlikte ortalama kayıp 800.000 USD'dir.

Daha önceki araştırmalarda ACFE tarafından, belirlenebilen suistimal vakalarından yola çıkarak yapılan tahmine göre kurumlar yıllık gelirlerinin ortalama %5'ini yapılan yolsuzluklar nedeniyle kaybetmektedir.

### 5.5.1. Hileye Neden Olan Unsurlar ve Hile Üçgeni<sup>266</sup>

Her ne kadar hile eyleminin kurumun her düzeyinde yapılma olanağı bulsa da büyük ve zarar verici hileler, kıdemli yönetici kademesinden itibaren gerçekleşmektedir. Hileye olanak sağlayan başlıca koşullar:

- Etkisiz kurumsal yönetim,
- Yönetimde liderlik zayıflığı ve zayıf “Tepe Etkisi”,
- Finansal başarılar için sağlanan yüksek düzeyli teşvikler,
- Vergilerin ve diğer önemli giderlerin azaltılması için oluşan ciddi baskılar,
- İşletmenin kurallarında, düzenlemelerinde ve politikalarında karmaşıklık,

---

<sup>264</sup> SPK, (Seri: X, No: 22), 25.

<sup>265</sup> ACFE, a.g.e.

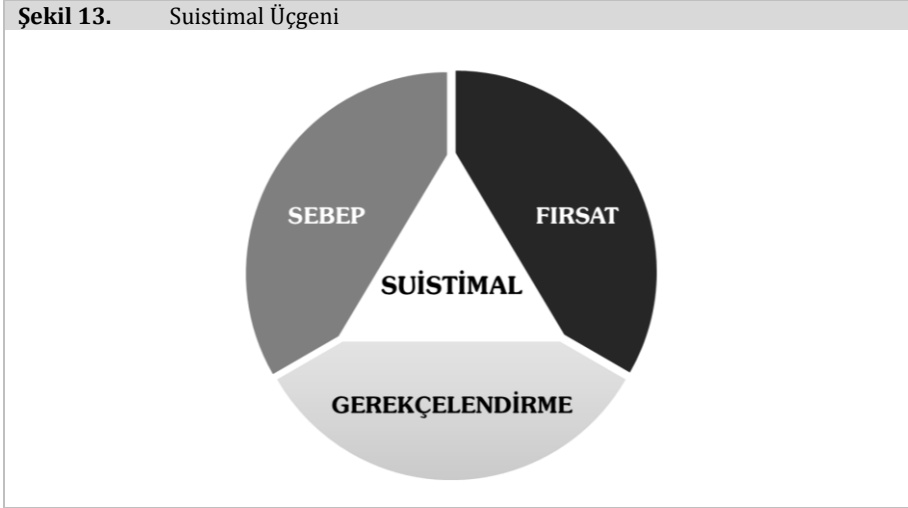
<sup>266</sup> ACFE, a.g.e.

- Bankerlerden, yatırımcılardan ve diğer kurum ilgililerinden gerçekçi olmayan beklentiler,
- Karlılıkta düşüşler ve beklenmeyen değişimler,
- Çalışanlara dayatılan gerçekçi olmayan bütçe hedefleri,
- Yetersiz iç kontrol.

Bir hile eyleminin gerçekleşmesine katkıda bulunan ve daha sonra kanıt olarak kullanılabilir üç koşul bulunmaktadır. Bu üç koşulun oluşturduğu birleşime, "Hile Üçgeni" adı verilmektedir. Bir kişi üzerinde bu üç koşul bir araya gelirse, hilenin gerçekleşmesi kuvvetle muhtemel kabul edilmektedir.

Suistimalin oluşmasındaki 3 temel unsur aşağıdaki gibidir;

1. Kişinin suistimal yapmak için bir **sebebi** olmalı;
2. Kişinin suistimal yapması için **fırsatlar** bulunmalı ve
3. Kişi suistimal eylemini **mantıklı bir şekilde açıklayabilmelidir**.



**1. Sebep (Baskı):**

- Para hırsı ve açgözlülük,
- Güzel yaşama isteği,
- Yüksek tutarlarda kişisel borçlar,
- Beklenmeyen mali gereksinimler,
- Alkol, uyuşturucu ve kumar alışkanlıkları,
- Çalışanın işinden memnun olmaması.

**2. Fırsat:**

- İç kontrol zayıflıkları,
- Zayıf ahlak/etik politikaları,
- Çalışanların yaptıkları işlerin kalitesini değerlendirmede yetersizlik,
- Hile yapanların cezalandırılacağı disiplinli bir ortamın sağlanmaması,
- İşletmede çalışanlar arasında bilgi akışının zayıf olması,
- Sağlıklı denetim çalışmalarının bulunmaması.

**3. Gerekçeleştirme (Haklı Gösterme);**

- “Parayı borç almıştım, daha sonra ödeyecektim”
- “Bu, kurumuma yaptıklarımın karşılığıdır”
- “Bu olay sonucu hiç kimse incinmedi”
- “Herkesten fazla ölçüde benim paraya ihtiyacım vardı”
- “Bu parayı iyi bir amaç için almıştım”
- “Yaptığımın suç olduğunu bilmiyordum”

### 5.5.2. Hile Belirtileri<sup>267</sup>

Denetçinin hile riskini belirleyip ve değerlendirme sürecinde yararlanabileceği çok sayıda hile belirtisi bulunmaktadır. Bu belirtiler şu şekilde sıralanabilir:

- Yönetim hilesine ilişkin belirtiler (Finansal Tablo Hileleri):
  - Faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili belirtiler,
  - Yönetim özellikleriyle ilgili belirtiler,
  - Örgüt yapısıyla ilgili belirtiler,
  - Üçüncü kişilerle olan ilişkilerdeki düzensizlikler.
  
- Çalışan hilesine ilişkin belirtiler:
  - Muhasebe ile ilgili belirtiler,
  - İç kontrol yapısı zayıflıkları,
  - Analitik belirtiler,
  - Üçüncü kişilerle olan ilişkiler,
  - Aşırı yaşam biçimleri,
  - Olağan olmayan davranışlar,
  - Çeşitli şikâyetler.

### 5.5.3. Muhtemel Suistimal Türleri

Bir kurumda yapılabilecek suistimaller; mesaiyi erken bırakma, kurumun mal ya da parasının zimmete geçirilmesi veya kurum sırlarının satılmasına kadar uzanan geniş bir yelpazede düşünülebilir. Önemli olan kişilerin kendilerine ait olmayan bir şeyi (Zaman, eşya, para vb.) izinsiz ve bilerek kullanmaları, gasp etmeleridir. Burada daha da kötü olan ve olaya daha ciddi boyutlar katan asıl unsur, kişilerin bunu yaparken kurumda buldukları pozisyonun onlara sağladığı imkânları sonuna kadar kullanmalarıdır. Değişik kaynaklar hileleri değişik sınıflamalara tabi tutmuşlardır. ACFE tarafından yapılan sınıflandırmaya bakıldığında hile türleri 3 ana başlık altında aşağıdaki gibi sıralanabilir:

---

<sup>267</sup> ACFE, a.g.e.

### 1. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Bir çalışanın kurum varlıklarını ele geçirmesi veya kendi yararına kullanması şeklinde ortaya çıkan suistimal türüdür.<sup>268</sup> İşletmelerde meydana gelme sıklığı bakımından ilk sırada yer almakla birlikte diğer suistimal türlerine göre kurumlara maliyeti daha azdır. Varlıkların kötüye kullanılması; nakit ve stok hırsızlığı, fiktif faturaların kayda alınması, personelin iş masraflarını şişirmesi veya kurum demirbaşlarının çalınması gibi suistimalleri kapsamaktadır.

### 2. Hileli Finansal Raporlama

İşletmenin mali durumunun olduğundan farklı gösterilerek tüm kurum ilgililerinin yanıltılması biçiminde ortaya çıkan hile türüdür.<sup>269</sup> Genellikle üst düzey yöneticiler tarafından yapılan finansal tablo hileleri sonucu kurum hem itibar hem de maddi olarak zarar görmektedir. Hileli finansal raporlama; kurumun durumunun olduğundan iyi ya da kötü gösterilmesi şeklinde olabilmektedir.

### 3. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar

Çalışanın bir kurum faaliyetinde işverenin ya da bir başkasının haklarını göz ardı ederek, gücünü yanlış bir biçimde kendisine veya bir başkasına yarar sağlama amaçlı kullanmasıdır.<sup>270</sup> Rüşvet, satın alma usulsüzlükleri, ihaleye fesat karıştırma, kurumun ekonomik gücünü kendi çıkarına kullanma gibi suistimler bu başlık altında değerlendirilmektedir.

## 5.5.4. İşletmelerde Suistimal Riskinin Yönetimi <sup>271</sup>

Bir organizasyonun kendini önemli suistimal risklerinden koruması ancak sürekli ve gayretli bir çaba ile mümkündür. Suistimal riskini etkin bir şekilde yönetebilmek için proaktif bir şekilde kurumun yönetim ortamının buna yönelik oluşturulması gerekmektedir. İşletme yönetimi suistimal risklerinin farkında olmalı, bu risklerin gerçekleşmesini takip etmeli ve ortaya çıkan olaylar olduğunda bunun cezasız kalmayacağı mesajını çalışanlara net bir şekilde vermelidir.

IIA tarafından suistimal risklerinin yönetilmesi konusunda kurumlarda uyulması gereken 5 prensip belirlenmiştir:

---

<sup>268</sup> Bozkurt, Nejat, İşletmelerin Kara Deliği:Hile, Alfa Yayınları, İstanbul, 2009. s.69.

<sup>269</sup> Bozkurt, a.g.e. s.65.

<sup>270</sup> Bozkurt, a.g.e. 73.

<sup>271</sup> Managing Business Risk of Fraud: A Practical Guide, www.theiia.org

1. Organizasyonun kurumsal yönetim (Governance) sisteminin bir parçası olarak bir suistimal risk yönetim programı (Suistimal önleme programı) oluşturulmalıdır. Bu program suistimal riskinin yönetimi konusunda Yönetim Kurulu ve Üst Yönetimin sorumluluklarını belirten yazılı politikaları da içermelidir.
2. Tedbir alınması gereken potansiyel suistimal olaylarının belirlenmesi için periyodik olarak suistimal risk değerlendirmesi yapılmalıdır.
3. Fayda-maliyet analizleri çerçevesinde önemli suistimal risklerinden kaçınmak amacıyla önleyici faaliyetler/kontroller oluşturulmalıdır.
4. Önleyici faaliyetlerin/kontrollerin etkisiz kalması veya öngörülmemiş suistimallerin gerçekleşmesi ihtimaline karşın bu suistimalleri ortaya çıkartacak denetim çalışmaları gerçekleştirilmelidir.
5. Bir suistimal şüphesinin ortaya çıkması halinde bu durumun raporlanacağı bir sistem oluşturulmalıdır. Bu potansiyel suistimallerin soruşturulması ve düzeltici tedbirlerin zamanında ve uygun şekilde alınması için koordineli bir yaklaşım geliştirilmelidir.

İşletmenin kurumsal yönetim ilkelerinde zayıflık olması suistimal risk yönetim programlarının etkinliğini azaltmaktadır. Kurumun en tepesindeki yönetim tarzı, suistimal eylemlerine karşı tolerans seviyesini ve çalışanların konuya yaklaşımını doğrudan etkilemektedir. Yönetim Kurulu; kurumsal yönetim uygulamalarının suistimal risk yönetimini desteklemesi konusuna dikkat göstermelidir. İşletme Üst Yönetiminin; çalışanlar, müşteriler, satıcılar ve diğer üçüncü kişiler dahil tüm kişilerin etik davranmalarını özendirecek ve etik davranış ilkelerinden sapma durumunda bunu raporlayacak uygulamalar oluşturması sağlanmalıdır. Yönetim Kurulu ayrıca organizasyonun suistimal risk yönetimi sürecinin etkinliğini izlemelidir.

Bir kurumun kendisini ve menfaat sahiplerini suistimal olaylarından etkin bir şekilde koruyabilmesi için kendisini doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilecek suistimalleri ve bunların gerçekleşme olasılıklarını doğru şekilde anlaması gerekmektedir. Etkili bir risk tanımlama süreci suistimali teşvik eden unsurların, suistimal fırsatlarının ve çalışanları suistimale iten baskı unsurlarının neler olabileceğinin değerlendirilmesini de kapsamalıdır. Teknolojinin gelişmesi ve bilgi çağıyla birlikte hız, fonksiyonellik ve veriye ulaşım imkânları gelişmiş ancak bu durum beraberinde kurumların suistimallere karşı daha açık olmalarını da getirmiştir. Dolayısıyla suistimal

riski değerlendirilirken sistemsel kontrollerin aşılabileceği, verilerin güvenilirliğinin ve bütünlüğünün tehlikeye girebileceği, kurumun finansal ve hassas bilgilerine yetkisiz erişimlerin olabileceği konuları da göz önünde bulundurulmalıdır.

Tanımlanan potansiyel suistimalerin etkilerinin ve olasılıklarının hesaplanması sadece bunların parasal etkilerinin değil; kurumun finansal raporlarının hatalı olması, operasyonlarının aksaması, itibarının zedelenmesi ve yasalara aykırı davranılmış olması dahil diğer çeşitli faktörlerin de göz önüne alındığı subjektif bir süreçtir. Suistimal riski ilk aşamada herhangi bir iç kontrol sisteminin bulunmadığı varsayımıyla yani doğal risk (Inherent risk) seviyesi olarak değerlendirilmelidir. Suistimallerin önlenmesi ve ortaya çıkartılması birbiriyle ilişkili olmakla birlikte aynı kavramlar değildir. Suistimalin önlenmesi; politikalar, prosedürler, eğitim, iletişim gibi unsurlar vasıtasıyla suistimallerin gerçekleşmesinin engellenmesidir. Ortaya çıkarma ise bir suistimal olayının gerçekleşirken veya gerçekleşmesinden sonra uygun bir süre içerisinde ortaya çıkartılmasına yönelik faaliyet ve teknikleri ifade etmektedir.

Suistimallerin önlenmesine yönelik tedbirler suistimalin gerçekleşmeyeceğini garanti etmemekle birlikte riskin minimuma indirilmesinde birinci derece savunma mekanizmalarını oluşturmaktadır. Suistimal önlemede anahtar unsur, Yönetim Kurulundan başlayarak alt kademelere kadar muhtemel suistimal riskleri ve gerçekleştirilebilecek suistimal türleri konusunda bir farkındalık yaratacak şekilde suistimal risk yönetim programlarının uygulanmasıdır.

## 6. İÇ DENETİM TÜRLERİ

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre<sup>272</sup>, İç Denetim Faaliyeti aşağıdakileri dikkate alarak kurumun yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır<sup>273</sup>:

- Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması,
- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.

Literatürde iç denetimin kapsamına giren faaliyetler aşağıdaki şekilde de tanımlanmıştır<sup>274</sup>;

- İç kontrollerin yeterliliğini sağlamak,
- Kayıtların güvenilirliğini denetlemek,
- Yönetimin karar ve politikalarını zorlayıcı kılmak,
- Hata ve hileleri ortaya çıkartmak ve önlemek,
- Üst Yönetime bağlı olarak görev almak,
- Raporlama prosedürlerini yerine getirmek,

İç denetim faaliyetlerinin kapsamının geçmişle kıyaslandığında, kurumların içinde bulunduğu değişimle paralel olarak geliştiği görülmektedir. Sadece geçmişe yönelik mali olaylarla ilgili incelemeler yerine geleceğe yönelik güvence ve danışmanlık rollerini de üstlenen bir yapıya bürünmüştür. Geçmişe nazaran sadece kontroller üzerinde değil yönetsel faaliyetler konusunda sorumluluk üstlenen iç denetim, yönetimle daha fazla ilişki içerisinde olmuştur. Kurumun bütün faaliyet, işlem ve süreçlerini kapsar bir hal almıştır.

<sup>272</sup> Performans Standardı 2120. A1

<sup>273</sup> Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>274</sup> Venables, J. ve Impey, K., (1988), Internal Audit, Butterworths, London., s. 7.

Bazı uzmanlar denetim kavramını amaç yönünden, bazıları kapsam, bazıları ise denetimi gerçekleştiren denetçi bazında bir sınıflandırmaya tabi tutmaktadırlar. Günümüz denetim dünyasında gerçekleştirilen denetim türlerini<sup>275</sup> aşağıdaki başlıklar altında sınıflandırmak mümkündür.

- Süreç (Sistem) Denetimi
- Mali Denetim
- Uygunluk Denetimi
- Bilgi Sistemleri Denetimi
- Suistimal Denetimi
- Performans Denetimi
- Diğer Denetimler (Yönetim Denetimi, Sürekli Denetim vb.)

## 6.1. SÜREÇ DENETİMİ

Operasyonel, finansal, uyum veya performans alanlarına ilişkin riskleri ve kontrol faaliyetlerini sistem bakış açısıyla, uçtan uca tasarım ve işlerlik açısından değerlendirerek güvence veren denetim yaklaşımıdır<sup>276</sup>.

Yer yer “sistem denetimi” olarak da isimlendirilen süreç denetimi, “denetlenen sürecin ya da birimin (sistem) amaçlarına ulaşmasını sağlamada, iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesi” olarak tanımlanmaktadır<sup>277</sup>. Kurumun finansal ve operasyonel bilgilerinin doğruluğu, tamlığı ve güvenilirliği, operasyonların etkinliği ve verimliliği, varlıklarının korunması, kurallara, anlaşmalara, talimat ve mevzuata uygunluğunu sağlamak üzere oluşturulan iç kontrol sisteminin etkinlik ve yeterliliğinin uygun kriterler çerçevesinde denetlenmesi ile kurumun karşı karşıya olduğu risklerin saptanması, analizi, izlenmesi ve raporlanması amacıyla oluşturulmuş olan risk yönetim sistemlerinin uygun risk metodolojileri çerçevesinde etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesinden müteşekkildir.<sup>278</sup> İç Denetimin; kurumlarda tesis edilmiş kontrollerin, kendilerinden beklenen amaca uygun gerçekleştirildiği ve karşılaşılan

---

<sup>275</sup> Kagermann vd., a.g.e. s.141.

<sup>276</sup> Özbek, Ç., (2012), İç Denetim, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, s.151.

<sup>277</sup> İDKK. (2013). Kamu İç Denetim Rehberi, s. 35.

<sup>278</sup> Özkan, Y. (2008). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında iç denetimin değerlendirilmesi ve öneriler, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, s.95.

risklerin en aza indirildiği noktada güvence vermesi süreç denetimi sürecinin bir çıktısıdır<sup>279</sup>. Süreç denetimi ayrıca mali işlemlerin etkinliklerinin incelenmesi dışında genel bağlayıcı hukuki düzenlemelere ve iç yönergelere uyumu da incelemektedir<sup>280 281</sup>.

Süreç denetimlerinde; temel iş süreçleri (Satın alma, satış, üretim vb.), belirli iş birimleri ve bunların temel işlemleri esas denetim alanlarıdır. Bununla birlikte kurumun tüm faaliyet, işlem ve birimleri kapsama dâhildir. Bu tür denetimlerde süreçlerin tasarımının etkin olup olmadığı, süreçlerdeki iç kontrollerin etkinliği ve işlerliği, süreçlerdeki risklerin ne şekilde yönetildiği ve bunların finansal sonuçlara etkisi gibi kapsamlı bir inceleme yürütülmektedir. Süreç denetiminde aşağıdaki amaçlarla oluşturulan iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilip iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığı incelenmektedir.

- Şirket gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- Şirketin kanunlara, temel politika belgelerine ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
- Etkin karar mekanizmalarının tesisi için periyodik, zamanında ve güvenilir bilgi içeren raporlar üretilmesi,
- Her türlü karar ve işlemde usulsüzlüğün önlenmesi,
- Varlıkların kötüye kullanımının ve israfın önlenerek kayıplara karşı korunması,

Süreç odaklı denetimde tek tek işlemlerden ziyade süreçlerin geneline odaklanılmaktadır. Süreçlerdeki riskler tanımlanarak süreçlerin iyileştirme alanları, verimliliği ve amaçların gerçekleşme etkileri ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

Etkin bir süreç denetimi için önemli bir ön koşul, iç denetimin kontroller dahil tüm süreçleri doğru şekilde anlayıp belgelemesidir. Her süreç adımını tanımlamanın yanı sıra, şirketin her bir süreç için oluşturduğu kontroller, esas olarak aşağıdaki sorulara odaklanarak belgelenmektedir<sup>282</sup>:

---

<sup>279</sup> Aslan, a.g.e. s. 76.

<sup>280</sup> Abdioğlu, a.g.e.,s. 106.

<sup>281</sup> Aksoy (2008), a.g.e., s.86.

<sup>282</sup> Kagermann vd., a.g.e. s.171.

- Şu anda şirkette hangi kontroller var?
- Kontrollerden kim sorumludur?
- Kontroller nasıl belgeleniyor?
- Kontroller maddi riskleri kapsamak için yeterli mi?

Her bir sürecin ve ilgili iç kontrollerin fiilen test edilmesi, denetim çalışmasının bir başka odak noktasıdır.<sup>283</sup>

## 6.2. MALİ DENETİM

Finansal denetim olarak da ifade edilebilen mali denetim, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal tabloların, kurumun gerçek mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru şekilde yansıtıp yansıtmadığını sorgulayarak finansal tabloların güvenilir olup olmadığına ilişkin verilen güvencenin raporlanmasıdır<sup>284</sup>. Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, finansal sistem ve tablolarının güvenilirliğinin değerlendirilmesidir<sup>285</sup>.

İç denetçilerin gerçekleştirdiği finansal denetimler, organizasyonda gerçekleşen işlemlerin finansal tablolara doğru aktarımının sağlanıp sağlanmadığı, muhasebe süreçlerinin etkili yürütülüp yürütülmediğini tespit amacı ile birlikte daha geniş bir amaca hizmet etmekte, yönetsel muhasebe tarafından yöneticilerin kullanımına sunulan tüm kurum içi bilgi ve raporların güvenilirliği ve yeterliliğini değerlendirmeyi amaçlamaktadır<sup>286</sup>. İşletmenin finansal tablolarının, GKGMİ (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını, söz konusu finansal tabloların kurumun gerçek finansal durumunu<sup>287</sup> ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst bir şekilde<sup>288</sup> yansıtıp yansıtmadığını inceleyen ve bu hususta bir görüş ortaya koyma çalışmalarında bulunan denetim türüdür<sup>289</sup> <sup>290</sup>. Mali denetimlere yön veren temel düzenlemeler

---

<sup>283</sup> Kagermann vd., a.g.e. s.172.

<sup>284</sup> Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 5. Basım. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1998, s. 27.

<sup>285</sup> Alptürk, a.g.e.,s.22.

<sup>286</sup> Özbek, Çetin, a.g.e., s.150.

<sup>287</sup> Badara M.S. (2012). The role of internal auditors in ensuring effective financial control at local government level: The Case of Alkaleri L.G.A., Bauchi State, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.3 No.4, s.58.

<sup>288</sup> Aksoy, Tamer (2006), Tüm Yönleriyle Denetim AB İle Müzakere Ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Program, Yetkin Yayınları Cilt:1, Baskı:2, s.84.

<sup>289</sup> Nejat Bozkurt, "Muhasebe Denetimi", s. 27.

<sup>290</sup> Hasan Kaval, Muhasebe Denetimi, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, s. 10.

genel kabul görmüş muhasebe standartlarıdır. Temel amaç kurumda üretilen finansal bilgi ve raporlamaların doğruluğu, tamlığı ve güvenilirliği ile bu veri ve raporları üreten sistem ve süreçlerin yeterlilik ve etkinliğinin değerlendirilerek yönetime güvence verilmesidir<sup>291</sup><sup>292</sup>.

Mali denetimler sırasında bilanço ve gelir tablosu hesaplarından kurumun faaliyeti ile ilgili önemli olabilecekler (tutar ve risk açısından) denetim kapsamına alınabilmektedir. Hangi hesapların inceleneceği ile ilgili kapsamın belirlenmesi kurumun faaliyetleri ve riskleri ile denetim amaçlarına bağlı olacaktır.

### 6.3. UYGUNLUK (UYUM) DENETİMİ

Bir kurumda meydana gelen finansal ve operasyonel iş ve işlemlerin önceden saptanmış politika, yöntem, mevzuat ve standartlara<sup>293</sup> uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan denetimdir. Burada uygulayıcıların Üst Yönetim veya düzenleyici otoriterlerce konulan kurallara uyup uymadığı ya da ne derece uyduğu tespit edilmeye çalışılmaktadır<sup>294</sup>. Uygunluk denetimi, kurumun finansal ve finansal olmayan işlemlerinin Üst Yönetimce belirlenmiş kontrol önlem ve yöntemlerine uygunluğunu araştırmaktır<sup>295</sup>.

Uygunluk denetiminde amaç, belli bir otorite tarafından konulan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesidir<sup>296</sup>. Kurumun mevzuata, düzenlemelere ve standartlara hangi ölçüde uyumlu olduğunun iç denetçiler tarafından değerlendirildiği ve uyumsuzlukların<sup>297</sup> tespit edilerek ilgili mercilere raporlandığı denetim türüdür<sup>298</sup>. Bu denetim türünün; kurumun hedeflerini gerçekleştirmede, etik ortamını muhafaza etmede, uzun vadede varlığını sürdürebilmeye ve değerlerini koruyup teşvik etmede kritik rolü vardır<sup>299</sup> <sup>300</sup>. Uygunluk denetiminin asıl amacı yetkili kişiler tarafından

<sup>291</sup> Ahmet Tokaç, İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi, İstanbul, Ocak 2006, s.220-221.

<sup>292</sup> Kaval, Hasan (2008), "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi", 3. Baskı, Ankara, s.10.

<sup>293</sup> Güredin, a.g.e., s.17.

<sup>294</sup> Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 35.

<sup>295</sup> Elitaş, C. (2004). İç denetçinin verdiği raporların üst yönetim tarafından değerlendirilmesi, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 69: 222.

<sup>296</sup> Nejat Bozkurt, "Muhasebe Denetimi", s.28.

<sup>297</sup> Uygunluk Denetiminin Temel Prensipleri, [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)

<sup>298</sup> Yılancı, "İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi", s.177.

<sup>299</sup> Pickett, "Internal Auditing Handbook", s.234.

<sup>300</sup> Koufopolous, a.g.e., s.638.

oluşturulan bu politika, prosedür ve kurallara kurumun uyup uymadığını araştırmaktır<sup>301 302</sup>.

İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmemektedir<sup>303</sup>. Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum iç denetçiler için bir inceleme alanı olup denetim sırasında uyuma ilişkin bir değerlendirme yapılmaktadır. Ayrıca yönetim, risk yönetimi ve kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kıstaslara ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin ve/veya Yönetim Kurulunun hedef ve amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemek için oluşturduğu kıstasların yeterlilik derecesini tespit etmek zorundadır. Bu kıstaslar yeterliyse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanmak zorundadır<sup>304</sup>. Kıstaslar yeterli değilse, iç denetçiler yönetimle ve/veya Yönetim Kurulu'yla görüşerek uygun değerlendirme kıstasları tespit etmek zorundadır<sup>305</sup>.

#### 6.4. BİLGİ SİSTEMLERİ (TEKNOLOJİLERİ) DENETİMİ

Denetim mesleği ve denetim uygulamalarının uğradığı değişimin en önemli sebeplerinden biri de teknolojik alanda yaşanan gelişmelerdir. Teknoloji alanında yaşanan gelişmelerle birlikte kurumsal iş süreçleri ve faaliyetlerinin neredeyse tamamı bilgi teknolojilerinden (BT) faydalanır hale gelmiştir. Dolayısıyla, işlemlerinin büyük bir kısmını sanal ortamda gerçekleştirmeye başlayan kurumların bilgi teknolojilerinden faydalanarak ürettiği bilgilerin güvenilir olup olmadığının denetlenmesi de son derece önem arz eder olmuştur<sup>306</sup>.

---

<sup>301</sup> Erdoğan, Melih (2005), Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.4.

<sup>302</sup> Çetinoğlu, Tansel (2007), Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği ve Türkiye'de Ticari Bankalar İçin Sürekli Denetim Yapılandırma Modeli, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 17-18.

<sup>303</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1220 – Azamî Meslekî Özen ve Dikkat, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>304</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2210 – Görev Amaçları, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>305</sup> AU Section 801 Compliance Audits, <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00801.pdf>

<sup>306</sup> Supatcharee Sirikulvadhana, "Data Mining As A Financial Auditing Tool", Thesis, The Swedish School of Economics and Business Administration, 2002, s. 1.

BT denetimi, kurumların elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesini ve BT altyapısı içerisindeki kontrollerin değerlendirilmesini içermektedir<sup>307</sup>. Kurumun tüm teknolojik altyapısının, donanım, yazılım, bilgiye erişim, bilgi sistemleri politika ve uygulamalarının, belirli standartlar doğrultusunda sistematik olarak değerlendirildiği denetim türüdür<sup>308</sup>. BT denetimleri, finansal denetim, iç kontrol değerlendirmesi ve diğer denetimlere destek verecek şekilde yürütülebileceği gibi; finansal veya iç kontrol ortamına yönelik riskleri değerlendirmek amacıyla da gerçekleştirilmektedir<sup>309</sup>. BT denetimi ile bilgisayar sistemleri için mevcut kontrol standartlarını, politikalarını ve süreçlerini incelemek ve bu süreçlerle ilgili geliştirilebilecek ek kontrolleri tanımlayarak olumsuzluklar karşısında olası kayıpların en aza indirilmesi amaçlanmaktadır<sup>310 311</sup>.

Kurum tarafından kullanılan tüm yazılım, donanım ve bilgi sistem ve teknolojilerinin kurumun amaçları ile uyumlu olup olmadığının; yeterli, etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının, bilgi işlem sistemlerinde yer alan tüm kayıtların ve bilginin gizliliği ile izinsiz erişimlere karşı güvenilirliğinin sağlanıp sağlanmadığının sistematik bir yaklaşımla değerlendirilmesidir<sup>312 313</sup>.

## 6.5. SUİSTİMAL DENETİMİ

İşletmedeki bir çalışan veya yönetimdeki kişi veya kişilerin, kendilerine yasa dışı bir yarar sağlamak amacıyla aldatma içeren kasıtlı hareketleri hile/suistimal olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu tanımda yer alan kasıt unsuru hileyi hatadan ayıran en belirgin olgudur. Hile, yönetimden birinin veya birkaçının yaptığı bir eylem içeriyorsa, “Yönetim Hilesi” adını almaktadır. Bir veya birden fazla çalışan tarafından yapılan bir eylem olarak ortaya çıktığında ise, buna “Çalışan Hilesi” adı verilmektedir. Suistimal nedenler olarak aşağıdaki konular göze çarpmaktadır<sup>314</sup>.

<sup>307</sup> Kagermann vd., a.g.e., s.118.

<sup>308</sup> Gürkan, Nazmi Zarifi (2005), a.g.e., s. 39.

<sup>309</sup> Çevrimiçi, <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/bilgi-teknolojileri.jhtml>, 25.12.2009.

<sup>310</sup> Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 244.

<sup>311</sup> Özoğlu vd., a.g.e., s.189.

<sup>312</sup> TCMB, İç Denetim Yönetmeliği, Ankara, 4 Eylül 2006, md.23 ve Control Objectives For Information and Related Technology (COBIT), Framework Control Objectives Management Guidelines Maturity Models, Version: 4.1., ABD, 2007, s.9-11.

<sup>313</sup> Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu. Maliye Dergisi, 151, s.23-42.

<sup>314</sup> Mustafa Kocameşe, İç Denetimin Suistimal Denetiminde Görevleri,

<http://denetimforumu.blogspot.com/2013/08/ic-denetimin-suistimal-denetiminde.html>

Spesifik olarak iç denetçiler iç kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirerek suistimalden caydırma konusunda, kurumun kuvvetli ve zayıf olduğu alanlar hakkında uzmanlıklarını kullanarak suistimale karşı etkili önleyici tedbirlerin belirlenmesi noktasında şirket yönetimine yardımcı olabilmektedirler.

Suistimal risklerinin etkin bir şekilde yönetilmesinde şirket içerisinde etkin bir iç denetim yapısının oluşturulması oldukça önemlidir. Kurum içerisinde bağımsız ve tarafsız bir güvence fonksiyonu icra eden İç Denetim Birimini iç kontrollerin etkinliği konusunda güvence vermesi ve suistimal vakalarının incelenmesinde rol alması iç denetimin önemini arttırmaktadır.

## 6.6. PERFORMANS DENETİMİ

Performans denetimi, kurum operasyonlarının, varlıkların muhtemel risk faktörlerinin sebep olabileceği her türlü zarar ve kayıp olasılığına karşı korunarak, kurumun büyüme, karlılık, gelişme, performans gibi hedeflerine ulaşmasını da sağlayacak şekilde etkin ve verimli yürütülüp yürütülmediğini test etmeye yönelik yapılan incelemedir<sup>315</sup>. Kurumun operasyonlarının, kurumun stratejik hedeflerini gerçekleştirmek için kurduğu organizasyon yapısı içerisinde bulunan iş süreçlerinin, birimlerin, faaliyet merkezlerinin, unsurların vb. işlerliğinin, etkililiğin ve verimliliğinin<sup>316</sup> değerlendirildiği denetim türüdür<sup>317</sup>. İşletme görevlerinin yerine getirilmesinde kullanılan beşerî, fiziki ve mali kaynakların etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik derecelerinin değerlendirilmesidir. Gelecek odaklı olup sonucunda yönetime faaliyetlerin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunmaktadır<sup>318</sup>.

Performans denetimi, kurumun örgütsel yapısını, iç kontrol sistemini, yönetimin başarısını saptamaya yönelik, ürün kalitesinden, müşteri memnuniyetine; gelir maksimizasyonundan, gider kontrolüne; hata ve hilelerin önlenmesinden, varlıkların korunmasına; sağlıklı çalışma

---

<sup>315</sup> Hasan Kaval ve diğerleri, Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları, Ankara:Gazi Kitabevi, Ocak 2015, s. 10.

<sup>316</sup> William T. Thornhill, Complete Handbook of Operational and Management Auditing, Prentice-Hall,Inc., USA,1981, s.42.

<sup>317</sup> Özbek, Ç., (2012), a.g.e.,s.152.

<sup>318</sup> Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley; Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, 11. Edition, Pearson Education, New Jersey, USA, 2006, s.776.

şartlarının sağlanmasından, kurumsal sosyal sorumluluk konusundaki uygulamalara kadar çok geniş bir alanı kapsar<sup>319</sup> <sup>320</sup>. Kurum yönetimine doğru karar almasında yardımcı olmak amacıyla kurum bünyesinde oluşturulan sistem ve süreçlerin<sup>321</sup>, kurumun amaçlarına en etkili ve verimli bir şekilde ulaşılmasını sağlayıp sağlamadığının denetlenmesidir<sup>322</sup> <sup>323</sup>. Faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılarak kurumun önceden saptanmış amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülmektedir<sup>324</sup>. Performans denetiminin amacı, tahsis edilen<sup>325</sup> beşerî, mali ve teknolojik kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde parasal değerlerine uygun kullanılıp kullanılmadığının tarafsız olarak tetkik edilmesidir<sup>326</sup>.

---

<sup>319</sup> Başpınar, a.g.e., s.26.

<sup>320</sup> Alptürk, a.g.e. s. 3.

<sup>321</sup> Arens vd., a.g.e., s.778.

<sup>322</sup> Dale L. Flesher ve Marilyn Taylor Zarzeski, "The Roots Of Operational (Value-For-Money) Auditing In English-Speaking Nations", Accounting and Business Research, Vol:32, No:2, 2002, ss.93, 102.

<sup>323</sup> A.Ünal MERCİMEK, "İç Denetim", T.C.İşleri Bakanlığı, İç Denetim Birim Başkanlığı Yayınları, s.28.

<sup>324</sup> Moeller, a.g.e., s.21-22.

<sup>325</sup> AKSOY, a.g.e., s.84.

<sup>326</sup> İDKK. (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*, 35.

## 7. İÇ DENETİM FAALİYETİNİN PROSEDÜREL VE ORGANİZASYONEL YAPISI

### 7.1. İÇ DENETİM BİRİMİNİN KURULMA NEDENLERİ

İç denetimin tanımında yer alan aşağıdaki ifadeler, faaliyetin faydaları ve ulaşmak istediği sonuçlar açısından bir fikir verebilir:

- Faaliyetleri geliştirmeyi ve onlara değer katmayı amaçlaması,
- Bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olması,
- Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirip geliştirmeyi amaçlaması,
- Sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla, hedeflere ulaşma noktasında yardımcı olması.

Günümüzde “denetim” bir şemsiye kavram olarak kullanılmakta ve kurumlar açısından iç denetim ihtiyacı çoğu zaman diğer denetim türleri ile karıştırılmaktadır. Diğerleriyle kıyaslandığında iç denetimin genellikle kanuni bir zorunluluk taşımaması nedeniyle arka plana itilmesine neden olmaktadır. Örnek vermek gerekirse; bağımsız denetim ve vergi denetimine yönelik yasal zorunluluk durumunun bir karşılığını iç denetimin söz konusu değildir. Özellikle son yıllarda önemini hızla artıran ve kendisine duyulan ilgiyi fazlasıyla hak eden iç denetim faaliyetlerine özel sektörün dışında kamu tarafında da ciddi önem atfedilmeye başlanması dikkat çekmektedir.

Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) yaşanan değişikliklerle şirket Yönetim Kurullarının rol ve sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmesinde iç denetimin önemli faydalar sağlayacağı, mezkûr Kanunun 366. ve 375. maddeleri ile ilgili hükümleri ve gerekçeleri incelediğinde sermaye şirketlerinde Yönetim Kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görevlerinden birinin de iç denetim olduğu dikkat çekmektedir. Söz konusu maddelerin hüküm ve gerekçelerinden aşağıdaki sonuçlar çıkarılabilmektedir;

- Yönetim Kurulunun iç denetim amacıyla içlerinde kurul üyelerinin de bulunduğu komite ve komisyonlar kurulabileceği,
- Denetim Komitesinin, Yönetim Kurulu adına şirketin iç denetim ve iç kontrol fonksiyonlarının etkinliğini ve yeterliliğini takip edeceği,

- Kamuya açıklanacak finansal tabloların doğru ve gerçekleri yansıttığına dair Yönetim Kuruluna görüş verme, bağımsız denetim firmasının seçilmesi ve faaliyetlerinin düzenli olarak izlenmesi gibi görevlerin yerine getirebileceği,
- Denetim Komitesinin etkin bir şekilde çalışmasının İç Denetim Biriminin yardımı ile gerçekleştirilebileceği,
- Şirket Yönetim Kurullarının modern ve etkili bir iç denetim fonksiyonuna olan ihtiyaçlarının ortaya çıkacağı, uluslararası standartlarda bir iç denetim faaliyetinin başlatılmasının gerekli olacağı,
- Mevcut insan kaynağı, teknoloji ve yetkinliklerin hızla gözden geçirilmesi ve ihtiyaç tanımı akabinde bu ihtiyacın giderilebilmesi noktasında hazırlık ve uyum sürecinde şirket yönetim kurullarının iç denetim faaliyetinden fazlasıyla yararlanabileceği,
- Yönetim Kurulu tarafından şirket bünyesinde etkin bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasının şirkete katma değer, yönetim kurullarına ise kurumsal yönetim adına güvence sağlayacağı,

Yönetim Kurulu, şirket faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak, iş ve işlemlerin gidişini izlemek, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla kuracağı komite ve komisyonlar için bağımsız ve objektif bir güvenceye ihtiyaç duyacaktır. Bu ihtiyacın karşılığı "iç denetim" fonksiyonunda ifade bulmaktadır. Yönetim Kurulunun stratejik karar alma, gözetim ve yönlendirme işlevini etkili bir şekilde yerine getirebilmesi için; şirketin iç işleyişi, raporlama ve karar alma süreçlerini bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim fonksiyonuna ihtiyacı bulunmaktadır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası, İç Kontrol Uyumlaştırma Birimi ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile birlikte kamuda da iç denetimin ağırlığı artmıştır. SPK tarafından yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi içerisinde halka açık şirketlerde Denetim Komitesi kurulması zorunluluğu belirtilmiş olup Komitenin sorumluluğu ise "*Denetim Komitesi, şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve şirketin iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar*" şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalarla çeşitli mevzuat ve uygulamalarda doğrudan veya dolaylı olarak iç denetim faaliyetlerinin faydasına, gerekliliğine ve önemine ilişkin vurgular yapılsa da henüz bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaması, faydalarının somut bir şekilde ortaya konulamaması, iç denetim ihtiyacının kurumlarda net bir şekilde tanımlanamaması, beklentilerdeki uyumsuzluk, enformasyon eksikliği vb. hususlar özellikle fayda - maliyet dengesi kurmak isteyen taraflar açısından iç denetim fonksiyonun gerekliliğine ilişkin soru işaretlerine sebebiyet verebilmektedir.

Özellikle ülkemiz şirketlerinin genel itibarıyla aile/patron şirketi olması, kurumsallık sürecini tamamlayıp kurumsal bir yönetim tarzına geçememeleri, şirket strateji ve planlarıyla risklerin yönetiminin süreklilik arz etmemesi, özellikle küçük ölçekli şirketlerde günlük faaliyetlerle çalışanların aile üyeleri veya güven esasına dayalı olarak kıdemli çekirdek kadrolar tarafından gerçekleştirilmesi; ilk etapta kontrol ihtiyacının belirlenmesi gerekliliği ve nedenleri üzerinden, bir İç Denetim Birimi ihdasının gerekliliğinin sorgulanması sonucunu doğurmaktadır. Tecrübelerimize istinaden ulaştığımız sonuç, bu ihtiyacın genellikle geçmişte yaşanan önemli bir suistimal olayı akabinde giderilmesi şeklinde olmaktadır. Sonuçta iç denetim birimlerinin kurumlara doğrudan gelir getirici bir birim olmaktan ziyade giderleri kontrol altına alma ve sınırlandırma faaliyeti göstermesi düz mantıkla bu istihdam nedeniyle katlanılacak maliyetten daha fazlasını talep etmek şeklinde olacaktır. Bu şekilde istihdam edilen iç denetim birim yöneticilerince, ilk etapta denetim algısının ve anlayışının yerleştirilmesi, beklentilerin belirlenmesi, durum analizi ve Üst Yönetime verilecek yakın danışmanlık faaliyetleriyle bu sürecin yönetilmesi elzem olup sürdürülebilir başarı açısından büyük önem arz etmektedir.

Şirketin kurumsallık düzeyindeki gelişme ve faaliyetlerde görülen artışla birlikte, iç kontrol sisteminin tesisi ve işlerliğinin sağlanmasına yönelik sorumlulukların önceliklendirilerek, iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik bağımsız ve tarafsız bir güvence verilmesi, yatırımcılar ile kredi verenler açısından kurumun kredibilitésine değer katan özelliğinden ötürü iç denetim faaliyetinin başlatılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Tekrar önemle altını çizmek gerekirse; iç denetim birimlerinin bir şirketin faaliyetlerinin devamı için olmazsa olmaz bir birim olmadığı, özellikle iç denetim faaliyetlerinden sağlanacak fayda ve katma değer farkında olmayan ve istifade edemeyecek kurumlar açısından istihdamının gereksizliği algısı yaratabilir. Ve fakat hiçbir şirket yoktur ki iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duymasın. Gerekli olan sadece şartların olgunlaşması için biraz zaman, algının yerleşmesi için

biraz enformasyon, kurumların sürdürülebilirliği ve gelişimi için önemli bir vizyon, gelecek için bir yol haritası ve stratejidir. İç denetim etkisi; kurum içerisindeki algı ve iş yapış biçimlerinde görülen değişim, hesap verebilirlikte ve performansta gözle görülür artış, personelin faaliyetlerinin Yönetim tarafından bu vesile ile sürekli kontrol edildiği hissi, basiretli Yönetimlerce kolaylıkla anlaşılacaktır. Unutulmaması gereken en önemli husus ise iç denetim birimlerinin varlığıdır. Sonuçta başlı başına sadece etkin bir İç Denetim Biriminin varlığı bile önemli bir önleyici kontrol mekanizmasıdır.

## **7.2. İÇ DENETİM BİRİMİNİN ORGANİZASYONEL YAPILANMASI**

İç denetim faaliyetlerinden beklenen azami faydayı sağlamak amacıyla iç denetim birimlerinin organizasyonel yapı içerisindeki konumu ile özlük hakları başta olmak üzere çalışma koşulları ideal bir şekilde kurgulanmalıdır. Zamanla şirket operasyonlarının geneline hâkim, işleyişi özümsemiş, iç kontrol sistemi başta olmak üzere faaliyetlerin etkinliğini değerlendirmiş, yapıyı bütünüyle kavramış, risk ve fırsatların farkında olan bir kimlik içine girecek iç denetim kadroları; organizasyon içerisinde doğru bir şekilde konumlandırılması ve iç denetim faaliyetlerinin faydasının da yavaş yavaş görülmesiyle birlikte önemli bir güç haline gelecektir. Doğal olarak söz konusu gücü organizasyon içerisinde sahiplenmek ve çeşitli amaçlar doğrultusunda kullanmak isteyen birimler de ortaya çıkmaktadır. Güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin bir bütün içerisinde yürütüldüğü iç denetim faaliyetlerinin faydasından fazlasıyla istifade etmek isteyen kimi birimler danışmanlık adı altında başlayan projelerde projenin üstlenimi dahil çeşitli sorumlulukları denetim birimine havale edebilmektedirler. Aslında söz konusu durumun organizasyondaki kurumsal yapı eksikliği ve aksaklıklarından da kaynaklanmakta olduğu, bazı birimler tarafından bu zafiyetin fırsata çevrildiği durumlar da yaşanmaktadır.

İç Denetim Yöneticisinin (İDY) kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekmektedir. Bu nedenle İDY, işlevsel ve idari olarak Denetim Komitesi üzerinden Yönetim Kuruluna bağlı ve sorumlu olmalıdır. Söz konusu hiyerarşik yapı iç denetimin bağımsızlığı ve yetkisinin nihai kaynağıdır. İç Denetim Yönetmeliği, iç denetim planının ve bütçesinin onaylanması, İDY'nin atanması, performansının değerlendirilmesi, görevden alınması, ücret ve özlük haklarının onaylanması gibi konular Denetim

Komitesi ve Yönetim Kurulu tarafından yönetilmelidir. İç denetim personelinin kendi maaş, ikramiye, diğer özlük hakları ile kariyer planları, bağımsız, tarafsız ve objektif bir şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlerin sonuçlarından etkilenmeyecek şekilde organizasyonel bir bağlılık oluşturulmalıdır.

IIA tarafından belirlenen standartlar çerçevesinde; iç denetim çalışmalarında şeffaflığı sağlamak ve çıkar çatışmalarını önlemek için en iyi uygulama olarak, iç denetim faaliyetinin ikili bir raporlama ilişkisine sahip olması gerektiği kabul edilmektedir. İDY, idari konularda Üst Yönetime, stratejik yönlendirme, bağımsızlık, yetki ve hesap verebilirlik açısından ise kurumun en üst seviyedeki gözetim organına – genelde Denetim Komitesine – raporlama yapmalıdır.

İç Denetim, görevlerini yerine getirebilmek ve iç kontrolleri, risk yönetimini ve kurumsal yönetimi etkin bir şekilde değerlendirebilmek için gerekli yetkiye sahip olmalıdır. Bunun için gerekli olan bağımsızlığı, nesnelliği ve kurumsal yapıyı sağlamak açısından raporlama ilişkileri kritiktir. Denetim Komitesinin veya eş değer gözetim organının bağımsız bir şekilde gözleri ve kulağı olmalıdır. İç denetim faaliyetinin yapısal olarak bağımsız olması ve yönetimin zorlamalarından ve etkisinden uzak olması önemlidir. İDY'nin gerçekten bağımsız olması gerekliliği tüm dünyada kabul edilmektedir. Şirketler, İç Denetimin konumlanmasını ve raporlama ilişkilerini IIA'nın Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (Standartlar) ile uyumlu hale getirmek için çalışmaktadır. Standartlar, İDY'nin kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine olanak tanıyan bir seviyeye rapor vermesini gerektirir. Gerekli bağımsızlığı elde etmek için en iyi uygulamalar, İDY'nin doğrudan Denetim Komitesine veya eş değerine rapor vermesi gerektiğini önermektedir. İç denetim faaliyeti için bu raporlama seviyesi, bağımsızlığının ve yetkisinin nihai kaynağıdır. Bu nedenle, iyi uygulamalarda, İDY'nin doğrudan Denetim Komitesine, Yönetim Kuruluna veya diğer uygun bir otoriteye rapor vermesini önerilmektedir. Bu kapsamda ilgili yönetim seviyesinin görevlerine aşağıdaki örnekler verilebilir:

- İç Denetim Yönetmeliğini onaylar.
- Denetim ekibinin risk değerlendirmesini, denetim planını ve bütçesini onaylar.
- Özel toplantılar da dahil olmak üzere, iç denetim faaliyetlerinin sonuçları veya İDY'nin gerekli gördüğü diğer konular hakkında İDY'den bilgi alır.

- İDY'nin atanmasını, görevden alınmasını, değerlendirilmesini ve sosyal ve yan haklarını onaylar.

Günlük idari konular için ise İDY, kurumun en üst düzey yöneticisine (Genel Müdüre, CEO'ya vb.) rapor vermelidir. İdari raporlama, iç denetim faaliyetinin günlük faaliyetleri ile ilgili ve organizasyonun yönetim yapısı içindeki ilişkidir. İdari raporlama tipik olarak şunları içerir:

- Bütçeleme ve yönetim muhasebesi.
- İnsan kaynakları yönetimi.
- İç iletişim ve bilgi akışları.
- Kurumun iç politika ve prosedürlerinin yönetimi (Gider onayları, izin onayları vb.).

İç Denetimin bağımsızlığını ve etkin işleyişini engelleyen herhangi bir raporlama ilişkisi, ciddi bir kapsam sınırlaması olarak görülmeli ve Yönetim Kurulu, Denetim Komitesi veya eş değerinin dikkatine sunulmalıdır.<sup>327</sup>

### 7.2.1. İç Denetim Biriminin Kurum İçindeki Konumu ve Raporlama İlişkileri

Bağımsızlık ve objektiflik iç denetim açısından birbiri ile yakından ilişkilidir. İç denetim faaliyeti bağımsız olmak ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadır<sup>328</sup>. Bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin, sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirme kabiliyetini tehdit eden şartlardan uzak olması demektir. Bağımsızlığın şartı ise organizasyon içerisinde İç Denetim Departmanı ve İDY'nin uygun şekilde konumlandırılmış olmasıdır. Bunun için İDY üst seviyedeki yöneticilere ve Yönetim Kuruluna doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkânına sahip olmalıdır. Objektiflik, iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan sonuçlara gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu sonuçların kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan zihinsel bir tutumdur. Objektiflik, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını başkalarınınkilere bağlamamalarını gerektirmektedir<sup>329</sup>. Kurumun doğrudan icrai faaliyetlerinden ari ve üst seviyedeki karar

<sup>327</sup> Uygulama Tavsiyesi 1110-2; Auditwire Cilt 25, IIA Inc

<sup>328</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>329</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, Terimler Sözlüğü, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

mercilerine yapılacak raporlama, İç Denetim Biriminin bağımsızlığının sağlanmasına ve sürdürülmesine katkı sağlamaktadır. Fonksiyonel raporlamanın yanı sıra İç Denetim Biriminin eğitim, izin, masraf vb. idari ve gündelik işlerinin sağlıklı şekilde idamesinin sağlanması açısından idari bir bilgi veya onay merciine ihtiyaç duyulmaktadır.

İDY, en az yılda bir kez de Yönetim Kuruluna iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit etmelidir. Kurum içi bağımsızlık İDY'nin işlevsel olarak Yönetim Kuruluna raporlama yapmasıyla etkili şekilde sağlanmaktadır. İşlevsel raporlama örnekleri, Yönetim Kurulunun;

- İç Denetim Yönetmeliğini onaylaması,
- Risk odaklı iç denetim planını onaylaması,
- İç denetim bütçe ve kaynak planlarını onaylaması,
- İDY'den iç denetim faaliyetinin plana ve diğer konulara göre başarı düzeyi (performansı) hakkında bilgi alması,
- İDY'yi atama ve azletme kararlarını onaylaması,
- İDY'nin ücretini onaylaması,
- Yönetimle ve İDY'yle, kapsam uygunsuzlukları ya da kaynak kısıtları olup olmadığı hakkında görüşmeler yapmasıdır<sup>330</sup>.

İç Denetim Faaliyeti (Birimi), iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetimlerin gerçekleştirilmesi ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorundadır<sup>331</sup>.

## 7.2.2. Bağımsızlık ve Objektiflik

İDY, bireysel anlamda tarafsızlık amacıyla denetçi görevlendirmelerini yaparken potansiyel ve fiili çıkar çatışmalarını ve önyargıları önleyecek şekilde hareket etmelidir. Ayrıca iç denetim personelinden periyodik olarak olası çıkar çatışması ve ön yargı ihtimalleri hakkında bilgi almalı, gerektiğinde rotasyon imkânlarını değerlendirmelidir. Ek olarak denetim sonuçlarının yayımlanmasından önce işin objektif yapıldığına dair makul güvence sağlanması amacıyla çalışmalar gözden geçirilebilmektedir.

---

<sup>330</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1110 – Kurum İçi Bağımsızlık, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>331</sup> IIA Practice Advisory 1110-1: Organizational Independence.

İç denetçilerin iç kontrol sistemleri veya prosedürler hakkında bunlar yayınlanmadan önce görüş vermesi veya tavsiyelerde bulunması tarafsızlığı olumsuz bir şekilde etkilememekte ancak denetçinin bu tür sistemleri tasarlaması, kurması, prosedürlerin taslağını hazırlaması veya bunları yürütmesi durumunda tarafsızlığı bozulmaktadır. Bağımsızlığın veya objektifliğin fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmak zorundadır<sup>332</sup>.

Kapsam sınırlaması, iç denetim faaliyetine getirilen ve faaliyetin amaçlarını ve planlarını gerçekleştirmesini engelleyen bir kısıtlamadır. Öte yandan, kapsam sınırlaması aşağıdakileri kısıtlayabilmektedir:

- İç Denetim Yönetmeliğinde tanımlanan kapsam.
- İç Denetim Biriminin görevlerin performansı ile ilgili kayıtlara, personele ve fiziksel özelliklere erişimi.
- Onaylanmış görev çalışma programı.
- Gerekli görev prosedürlerinin yerine getirilmesi.
- Onaylanmış personel planı ve mali bütçe.

Bir kapsam sınırlamasının, potansiyel etkisiyle birlikte, tercihen yazılı olarak Yönetim Kuruluna iletilmesi gerekmektedir.

İç denetçiler, bir çalışandan, müşteriden, tedarikçiden veya iş ortağından denetçinin tarafsızlığına zarar verildiği izlenimini yaratabilecek ücret, hediye veya ağırlama kabul etmemelidir. Çalışanların ve genel olarak ilişkideki kişilerin kullanımına sunulan ve düşük değere sahip promosyon öğelerinin (Kalemler, takvimler veya numuneler gibi) alınması, iç denetçilerin mesleki muhakemelerini engellememekte olup iç denetçiler, tüm maddi ücret veya hediyelerin teklifini derhal amirlerine rapor etmelidir<sup>333</sup>. İç denetçiler, önceden sorumlu oldukları belirli işlemleri değerlendirmekten kaçınmalıdır. Bir denetçinin önceki yıl içinde sorumlu olduğu bir faaliyet için güvence hizmetleri sağlaması durumunda,

---

<sup>332</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1130 – Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>333</sup> Practice Advisory 1130-1: Impairment to Independence or Objectivity, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/All\\_PAs\\_in\\_full\\_01\\_09.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/All_PAs_in_full_01_09.pdf)

objektifliğin bozulduğu varsayılmaktadır<sup>334</sup>. İç Denetim Birimine transfer edilen veya geçici olarak görevlendirilen kişiler, en az bir yıl geçene kadar daha önce gerçekleştirdikleri veya yönetim sorumluluğuna sahip oldukları faaliyetleri denetlemekle görevlendirilmemelidir. Bu tür görevlendirmelerin tarafsızlığa zarar verdiği varsayılır ve sözleşme işini denetlerken ve görev sonuçlarını bildirirken ek değerlendirme yapılmalıdır<sup>335</sup>.

İç denetim faaliyeti, daha önce danışmanlık hizmetleri gerçekleştirdiği yere güvence hizmeti sunabilmektedir. Ancak verilmiş olan bu danışmanlık hizmetinin niteliğinin tarafsızlığı zedelememesi ve kaynakların göreve atanması sırasında bireysel objektifliğin yönetilmesi şartlarının sağlanması zorunludur.

### 7.2.3. İç Denetim Yöneticisinin İç Denetim Haricindeki Görevleri

İDY'nin iç denetim dışında kalan görev ve/veya sorumlulukları olduğu veya olmasının beklendiği durumlarda, bağımsızlık ya da tarafsızlığının yıpranmasını sınırlayacak tedbirlerin bulunması zorunludur. İDY'nden uyum veya risk yönetim faaliyetleri gibi konularda sorumluluk alması gibi iç denetim dışında ek görev ve sorumluluklar istenebilmektedir. Bu roller ve sorumluluklar iç denetim faaliyetinin kurum içindeki bağımsızlığını ya da iç denetçinin bireysel tarafsızlığını zedeleyebilmektedir. Bu tedbirler genellikle Yönetim Kurulu tarafından üstlenilen gözetim faaliyetleridir. İç denetçiler, periyodik iç denetim değerlendirmelerine tabi olan denetim dışı işlevler veya görevler için sorumluluk kabul etmemelidir. İç Denetim Birimi, İDY veya iç denetçiler; iç denetim faaliyetinin denetleyebileceği bir operasyonel sorumluluğu aldığı anda veya yönetim onları bu görevlere atamayı düşündüğünde, iç denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı bozulabilmektedir<sup>336</sup>. Denetçinin operasyonel sorumlulukları, İDY'ye rapor veren alanların ilgili denetim raporunda ve/veya iç denetçinin Yönetim Kuruluna sunduğu standart iletişimde açıklanmalıdır.<sup>337</sup>

---

<sup>334</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1130.A1, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>335</sup> Practice Advisory 1130.A1-1: Assessing Operations for Which Internal Auditors Were Previously Responsible, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/All\\_PAs\\_in\\_full\\_01\\_09.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/All_PAs_in_full_01_09.pdf)

<sup>336</sup> Practice Advisory 1130.A2-1: Internal Audit's Responsibility for Other (Non-audit) Functions, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/All\\_PAs\\_in\\_full\\_01\\_09.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/All_PAs_in_full_01_09.pdf)

<sup>337</sup> Practice Advisory 1120-1: Individual Objectivity, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/All\\_PAs\\_in\\_full\\_01\\_09.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/All_PAs_in_full_01_09.pdf)

### 7.3. İÇ DENETİM BİRİMLERİNDE PERSONEL PLANLAMASI

İç denetimin en önemli misyonu kurum faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmaktır. Söz konusu katma değerli faaliyetlere organizasyonlar tarafından her geçen gün daha da fazla önem atfedilmesine rağmen gidilmesi gereken mesafe uzundur. Öte yandan şirketlerin kurumsallaşma gayretleri, yaşanan regülasyon değişiklikleri, global entegrasyon gibi hususlar denetim algısının oturmasına ve kabullenilmesine fayda sağlamıştır. Özellikle yönetim fonksiyonları arasında sayılan "kontrol" kavramından hareketle ve iyi uygulamalardan esinlenerek iç denetim birimleri kurulması; önemli ve bir o kadar da dikkat çekilmesi gereken bir husustur. İç denetim gibi şirketlerin doğrudan gelirlerini artırmaktan ziyade giderlerini minimize etmeye fayda sağlayan birimlerin birer maliyet kalemi olduğu da aşıkardır. Bu noktada da Yönetimin özellikle iç denetim birimlerinin gerekliliğini ve faydasını sorguladığı zamanlar da yaşanmaktadır.

Denetim yazınında ve literatürde uzun süren araştırmalar sonucunda şirketlerde ve/ veya holdinglerde kurgulanan iç denetim faaliyetlerinin ideal personel sayısına ilişkin kesin bir sayı ifade etme imkânı bulunmamaktadır. Öte yandan her kontrolün faydası yanında nasıl maliyetinin de düşünülmesi önemliyse iç denetim birimleri ideal sayısının tespiti de performans yönetimi ve verimlilik için önemlidir. Çeşitli görüş sahipleri tarafından ifade edilen ve personel sayısının %0,3 ya da %0,4'ü şeklinde bir belirleme yanında faaliyet şekli ve örgüt yapılanmasına uygun bir kadro sayısı da önerilebilmektedir. Özellikle ülkemiz holding ve büyük grupları dikkate alındığında iç denetim birimlerinin holding personel istihdamına katkı sağlamak amacıyla içeriden terfilerin en önemli adayı konumunda bulunması, eleman yetiştirilmesi ve organizasyon içerisinde istihdam edilmesi olgusu, grup şirketleri hakkında geniş bir perspektife sahip, mevcut sorunlara dair çözüm önerileri ve yeni sorunların doğumuna engel olacak fikirler barındıran, iş yapış şekilleri ve sistematik çalışma kültürü edinmiş kadroların varlığı nedeniyle yönetimin söz konusu birimden sürekli personel talebinde bulunması, yetişmiş insan kaynağı olarak nitelendirilen, iç denetim faaliyetlerinde belirli bir algıya sahip, bağımsız çalışabilme ehliyeti için en az üç yıllık tecrübe gerekmesi, ideal iç denetim personel sayısının tespiti, muhafazası ve yenilenmesi açılarından göz önünde bulundurulmalıdır.

İç denetimin personel ve organizasyon yapısı kurgulanırken, ideal sayı ve yapı ortaya konulurken grup şirketlerinin durumu, daha önce bir İç Denetim

Birimi olup olmaması ve iç denetim algısının organizasyon içerisindeki yerinin varlığı, kurumsallık düzeyi, organizasyon şemasının uygunluğu, grup şirketlerinde kullanılan Enterprise Resource Planning (ERP) yapısının sıhhati ve verimi, iç kontrol yapısının etkinliği, yönetim tecrübesi ve iş yapış şekilleri, grup şirketlerinde yer alan faaliyet türleri ve süreç detayları, sektörel çeşitlilik, faaliyetlerin karmaşıklığı, personel sayısı vb. birçok kriter dikkate alınarak bir değerlendirme yapılması, gerek grup şirketlerine sağlanacak katma değer artmasına, gerekse iç denetim faaliyetlerinin sürdürülebilir bir şekilde devam ettirilmesine ve kalitesinin her geçen gün daha da iyileştirilmesine yardımcı olacaktır.

### 7.3.1. İç Denetim Kadrosunun Oluşturulması ve Kaynak Kullanımı

Modern iç denetim uygulamasında iç denetim birimleri kapsamlı bir güvence ve danışmanlık yelpazesinde görevler yerine getirebilmektedirler. İç denetim görevlerinin yerine getirilmesinde kullanılacak birkaç model bulunmaktadır<sup>338</sup>:

- İç kaynak kullanımı
- Dış kaynak kullanımı
- Eş kaynak kullanımı

İç denetim faaliyeti, şirket bünyesinde bir İç Denetim Birimi oluşturularak veya faaliyetin tamamen dışarıdan yürütülmesi şeklinde dış kaynak kullanarak ya da bu iki yöntemin bileşimi (eş kaynak) ile gerçekleştirilebilmektedir. İç denetim için hangi kaynak sağlama modelinin kullanıldığından bağımsız olarak, şirket yönetimleri veya denetim komiteleri en yüksek faydayı en uygun maliyet ile sağlayacak optimal kaynak dağılımını hedeflemektedir. İç denetimin dâhili veya harici hangi kaynaklarla yürütüleceği konusu denetim faaliyetinin kurumsal stratejiyle uyumlu ve iç denetim standartlarına uygun şekilde yürütülerek etkin ve verimli olmasını sağlaması açısından değerlendirilmelidir.

#### 7.3.1.1. İç Kaynak Kullanımı

---

<sup>338</sup> White Paper - Resourcing Internal Audit, Institute of Internal Auditors–Australia, January 2020, [https://iia.org.au/sf\\_docs/default-source/technical-resources/2018-whitepapers/iia-whitepaper\\_resourcing-the-internal-audit-function.pdf?sfvrsn=2](https://iia.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-whitepapers/iia-whitepaper_resourcing-the-internal-audit-function.pdf?sfvrsn=2)

İç denetim faaliyetinin, organizasyonun kendi istihdam ettiği personeli tarafından gerçekleştirilmesi iç kaynak kullanımı olarak adlandırılmaktadır. İç denetim muhtelif bilgi, beceri ve deneyimi gerektirmekte olup iç denetçilerin, denetim, muhasebe, finansal analiz, BT, hukuk ve buldukları iş koluna ait bilgi ve tecrübeye ayrıca etkin iletişim becerilerine sahip olmaları beklenmektedir. Denetim departmanları için kadro oluşturulurken ekiplerden beklenen işlerin gerçekleştirilmesinde kritik olan bilgi ve beceriler, yetkinlikler genel olarak şu şekildedir;

- **Mesleki uygulama bilgisi:** İç denetim standartları ve mesleki uygulama çerçevesiyle ilgili yeterli bilgi sahibi olmak.
- **Genel iş süreçleri bilgisi:** Şirketlerin operasyonları, ana iş süreçlerinin nasıl yürütüldüğü, ilgili kilit personel, bunların görevleri, kullanılan sistemler gibi bilgilere sahip olmak. İş süreçleriyle ilişkili riskleri tespit edebilmek.
- **Mesleki merak ve şüpheciliğe sahip olmak.**
- **Mali ve yönetim muhasebesi bilgisi:** Denetim çalışmasına uygun mali, yönetsel ve maliyet muhasebesi kavramları, standartları, kullanılan sistemler ve raporlama süreçleri hakkında güncel bilgilere sahip olmak.
- **Bilgi teknolojisi yetkinlikleri:** Genellikle ofis programlarını etkin şekilde, analiz ve raporlama yapabilecek seviyede kullanabilmek. Gerekli veri toplama ve analizini yapabilecek seviyede şirkette kullanılan sistemlere hâkim olmak. BT, bilgi güvenliği, veri gizliliği ve ERP uygulamalarındaki ortaya çıkabilecek temel risklerin farkında olmak.
- **İletişim yetkinlikleri:** Aktif olarak dinleme ve mülakat becerisi, denetim bulgularını ve etkilerini yönetici seviyesinde profesyonelce tartışabilme becerisi, yazılı raporlama ve sunum becerisi sahibi olmak.
- **Öğrenme becerisi:** Kendi güçlü ve zayıf yönlerini analiz ederek kendini geliştirebilmek.

Yukarıda ifade edilen temel yetkinliklere sahip iç denetim kadrolarının istihdamı, söz konusu faaliyetin performansı ile de doğrudan ilişkilidir. Öte yandan denetçilerin her şeyi bilmesi ve her konuda uzman olması da beklenmemektedir. Böyle durumların varlığı halinde İDY özel uzmanlık gerektiren bir denetim görevi öncesinde gerekli uzmanlığa sahip olunup

olunmadığını değerlendirip, gereği halinde dış kaynak kullanımına yönelmelidir<sup>339</sup>.

### 7.3.1.2. Dış Kaynak Kullanımı

İç denetim faaliyeti içeride personel istihdam etmek yerine hizmetin dışarıdan tedarik edilmesi şeklinde de gerçekleştirilebilmektedir. Böyle bir durumda bile iç denetim faaliyetinin gözetimi ve sorumluluğu dışarıdan sağlanmayacaktır. Kurum içerisinden bir irtibat personeline; tercihen atanmış bir İDY'ye veya bir üst düzey yöneticiye iç denetim faaliyetinin "yönetimi" sorumluluğu verilmelidir. İç denetim faaliyetinin tamamen dış kaynak kullanımı (veya önemli bir bölümünün dış kaynak kullanımı) şeklinde sağlanacak olması durumunda Yönetim Kurulunun bu konuda onayı alınmalıdır.

Dış kaynak kullanımı öncesinde aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması ve bu minvalde seçim yapılması önem arz etmektedir:

#### 1. Mevcut Kaynaklar

Bazı nedenlerden dolayı, uygun iç denetim kaynakları belirli durumlarda yetersiz olabilmektedir.

#### 2. Kurumun Büyüklüğü

Genel anlamda söylemek gerekirse; geçici personel sıkıntısı, özel beceri ihtiyaçları, uzak iş yerleri, yerel dil ihtiyaçları, özel proje çalışmaları ve kısa termin tarihlerini karşılamak amacıyla ek personel ihtiyaçları ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca, küçük kurumlar, kalıcı veya tam zamanlı iç denetçiler istihdam edemedikleri durumlarda dış kaynak kullanımına başvurabilmektedir.

#### 3. Dış Kaynak Kullanımı Alternatiflerinin Türleri

- İç denetim hizmetlerinin yüzde yüzünün sürekli olarak dış kaynaklardan elde edildiği dış kaynak kullanımı. (Kurum içinde yine de irtibat ve yönetimi sağlayacak biri olmalıdır.)
- İç denetim hizmetlerinin bir kısmının sürekli olarak veya belirli koşullar için dış kaynaklardan elde edildiği kısmi dış kaynak kullanımı.

---

<sup>339</sup> İç Denetime Genel Bir Bakış, İSMMM, [https://archive.ismmm.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic\\_denetim\\_2015.pdf](https://archive.ismmm.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf)

- Kurum içi iç denetim personeli ile ortak görevlere dış kaynakların katıldığı ortak kaynak kullanımı.
- Belirli bir görev veya görevin bir kısmı için eş kaynak kullanımı veya taşeron hizmet alınması.

#### 4. Yasal Düzenlemeler

Yasaklanmış olmasa dahi iç denetimin bağımsızlığını zedeleyeceğinden kurumun mali tablolarını denetleyen aynı dış denetim firmasına iç denetim yaptırılmaması.

Dış kaynak kullanımı ile aşağıdakiler temin edilmektedir:<sup>340</sup>

- Halihazırda geliştirilmiş metodolojiler ve denetim araçları dahil olmak üzere, iç denetim faaliyetinin kurulmasında ve yürütülmesinde sürecin hızlı başlatılması,
- Sabit maliyetler yerine değişken maliyetlere katlanmak ve esneklik,
- Daha fazla sayıda ve daha geniş kaynaklara erişim,
- Potansiyel olarak daha fazla nesnellik ve bağımsızlık,

İç denetim tarafından gerçekleştirilen güvence ve danışmanlık çalışmalarının, kurumun beklentileriyle ve genel kabul görmüş ilke ve standartlarla uyumlu şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak için iç denetim departmanı bünyesinde bilgili ve yetkin insan kaynağına ihtiyaç vardır<sup>341</sup>.

#### 7.3.1.3. Eş Kaynak Kullanımı

Dış kaynak kullanımından farklı olarak, ortak kaynak kullanımında şirketler birincil iç denetim kaynağı olarak güçlü bir kurum içi İç Denetim Departmanına sahiptir. Özel yeteneklere ihtiyaç duyulduğunda (Örneğin, özel uzmanlık isteyen BT denetimleri, çevre ve iş güvenliği denetimleri gibi) denetim çalışmalarında dış kaynaklardan da faydalanılmaktadır. Kurum içi denetim fonksiyonu bu şekilde dışarıdan uzmanlıklarla birleştirilerek denetim hedeflerine ulaşabilmektedir. Ortak kaynak kullanımı, bir iç denetim departmanının, zaman veya yetkinlik eksikliği nedeniyle

<sup>340</sup> <https://docplayer.net/7216299-Guide-to-internal-audit.html>, What are the pros and cons of outsourcing/co-sourcing internal audit?

<sup>341</sup> IIA Position Paper, Staffing/ Resourcing Considerations for Internal Audit Activity, <https://global.theia.org/about/about-internal-auditing/Public%20Documents/Staffing-Considerations-for-Internal-Audit-Activity.pdf>

sağlayamadığı katma değerli hizmetleri de sunabilmesine olanak tanımaktadır<sup>342</sup>. Eş kaynak kullanımı genel olarak<sup>343</sup> şu durumlar ortaya çıkmaktadır:

- **Sınırlı kaynaklar:** Şirket, yeterli/yetkin kaynaklara sahip olmayabilir.
- **Zamanlama:** Şirket, iç kaynaklarını kullanarak denetim hedeflerini gerçekleştirecek zamana sahip olmayabilir.
- **Maliyet:** Eş Kaynak maliyeti şirket içi uygulama maliyetinden daha az olabilir.

Eş kaynak yönteminin tercih edilmesi halinde, İDY, Üst Yönetim ve Denetim Komitesi ile görüş alışverişinde bulunarak, denetim faaliyetinin en uygun maliyetle ve etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için iç ve dış kaynak dengesini oluşturmaktadır. İç Denetim Birimi kadrosu, onaylanan yıllık denetim planına göre gereken denetim kaynağı dikkate alınarak ayrıca benzer yapıdaki kurumların kadroları ile de kıyaslanarak belirlenebilmektedir.

#### 7.4. YÖNETİM KURULU ve DENETİM KOMİTESİNİN İÇ DENETİME YÖNELİK ROL VE SORUMLULUKLARI

İç denetimin özünde, kurumda yürütülen iş ve işlemlere ilişkin olarak hissedarlar tarafından seçilen **Yönetim Kuruluna güvence ve danışmanlık sağlanması** yatmaktadır. Söz konusu faaliyetin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi amacıyla da İDY, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olmak zorunda olup en az yılda bir, Yönetim Kuruluna iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit etmelidir. Yönetim Kurulunun aşağıdaki görevleri bulunmaktadır. İDY, Yönetim Kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.

- İç Denetim Yönetmeliğinin onaylaması,
- Risk amaçlı iç denetim planının onaylaması,

---

<sup>342</sup> George R. Aldhizer III, James D. Cashell and Dale R. Martin, Internal Audit Outsourcing, The CPA Journal, <http://archives.cpajournal.com/2003/0803/features/f083803.htm>

<sup>343</sup> Ali Rıza Eşkazan, İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar: Dış Kaynak& Eşkaynak Kullanımı, <http://www.icdenetimmerkezi.com/Content/wp-content/makaleler/sayi14.pdf>

- İç denetim bütçe ve kaynak planlarının onaylaması,
- İDY'den iç denetim faaliyetinin plana ve diğer konulara göre başarımı (performansı) hakkında bilgi alınması,
- İDY'nin atama ve azletme kararlarının onaylanması,
- İDY'nin ücretinin onaylanması,
- Yönetimle ve İDY'yle, kapsam uygunsuzlukları ya da kaynak kısıtları olup olmadığı hakkında görüşmeler yapılması,

İç denetim faaliyeti (birimi), iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetimlerin gerçekleştirilmesi ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest bir şekilde faaliyet gösterirken Yönetim Kurulu en büyük destekçisi pozisyonundadır<sup>344</sup>. TTK'da da iç denetim faaliyeti ile şirket yöneticilerine güvence ve danışmanlık sağlanmasının amaçlandığı kabul edilerek, iç denetim örgütünün oluşturulması görevi bizzat Yönetim Kuruluna verilmiştir. Kanun'un detayında; 366/2. maddede, Yönetim Kurulunun, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulatmak veya iç denetim amacıyla içlerinde Yönetim Kurulu Üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabileceği belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, iç denetim için gerekli komite ve komisyonun doğrudan Yönetim Kurulu tarafından kurulacağı açıklanmıştır. Ayrıca, Kanun'un 375/1-c maddesinde "muhasabe, finans denetimi ve şirket yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması" Yönetim Kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görevleri arasında sayılarak yine doğrudan Yönetim Kuruluna işaret edilmiştir.

İç denetim birimlerinin Yönetim Kurulu yerine Yönetim Kurulu bünyesinde münhasıran oluşturulacak bir Denetim Komitesine raporlama yapması şeklinde bir yapı da oluşturulabilmektedir. Denetim Komitesinin asli işlevi; denetim, iç kontrol sistemi, risk yönetimi, muhasabe ve mali raporlama uygulamaları ile ilgili süreçleri gözetmek ve Yönetim Kuruluna söz konusu süreçlere ilişkin güvence vermek ve yardımcı olmaktır.

Denetim Komitesi gözetim görevini iç denetim faaliyeti aracılığıyla etkili olarak gerçekleştirebilmektedir. Bu ilişkide en kritik husus İDY ve Denetim

---

<sup>344</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1110 – Kurum İçi Bağımsızlık, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

Komitesi arasındaki doğrudan iletişimidir<sup>345</sup>. Denetim Komitesi iç denetim faaliyetinin belirlenen hedef ve standartlarda yapılıp yapılmadığını gözetip, iyileştirme önerilerini sunmaktadır<sup>346</sup>.

Denetim komitelerinin iç denetim fonksiyonu ile ilgili görevleri<sup>347</sup>:

- İç denetçilerin atanması,
- İç denetim fonksiyonunun mesleki standartlarda çalışması, iyi performans göstermesi ve denetim planı ve stratejisi kapsamında sorumlulukların yerine getirilmesi,
- İç denetimin hedefi ve misyonunu gözden geçirip bunun katma değerli ve riske dayalı bir denetim stratejisi için temel sağladığından emin olunması,
- İç denetim faaliyetleri ve organizasyonunun denetlenmesi,
- İç denetim stratejisi ve yıllık denetim planı ve yıl içinde yapılan değişikliklerin kabul edilmesi ve onaylanması,
- Şirketi etkileyen her türlü yasal konunun değerlendirilmesi,
- İç denetimin genel performansının gözden geçirilmesi, tanımlanmış anahtar performans göstergelerine ulaşma noktasında İDY'den düzenli raporlar alınması,
- İç denetimin profesyonel standartlarda çalıştığından ve yerinde sağlam bir kalite güvence sistemine sahip olduğundan emin olunması,
- Kurum genelindeki denetlenen birimlerden gelen anketler de dahil olmak üzere, iç denetimin dış incelemelerinden gelen raporların dikkate alınması,
- İç denetimin yanıt vereceği danışmanlık projelerinin türünün değerlendirilmesi ve bu projelerin sonuçları ile bunların kuruma değer katıp katmadıklarının gözden geçirilmesi için oluşturulan kriterlerin onaylanması,
- İDY'den yıllık faaliyet raporu ile kurum içindeki iç kontrolün yeterliliği hakkında resmi bir görüş alınması,

---

<sup>345</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>346</sup> Yönetim Kurulları'nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru, Tüsiad, Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461, Mayıs 2008.

<sup>347</sup> Pickett, a.g.e., s.303.

- İç denetçiler, dış denetçiler, Yönetim Kurulu ve yönetim arasında, iç denetimin hedeflerine ulaşılmasını destekleyen iyi bir iletişim olmasının sağlanması.

Denetim Komitelerinin iç denetim özelindeki rol ve sorumlulukları göz önüne alındığında temel olarak aşağıdaki tabloda yer alan hususların ön plana çıktığı söylenebilir:

**Tablo 5.** Denetim Komitesinin İç Denetimle İlgili Görev ve Sorumlulukları

Denetim Komitesi Ne Yapar?		
İç kontrol ve risk yönetimi mekanizmalarının işleyişini ve etkinliğini gözétir.	İç denetim stratejilerinin ve politikalarının belirlenerek uygulanmasını sağlar.	İç Denetim Prosedürünü onaylar, yıllık olarak gözden geçirerek değişiklikler önerebilir.
İç Denetim Biriminin Uluslararası Denetim Standartlarına uyumunu gözétir ve bu bağlamdaki düzenlemeleri destekler.	Denetimlerin objektif ve tarafsız olarak yapılması için gerekli ortamın oluşmasını gözétir.	İç denetim süreçlerine ilişkin önemli değişikliklerin sonuç ve etkilerini değerlendirir.
Sağlıklı bir denetim yapısı için öner sunar ve İç Denetim Biriminin sorumlulukları, bütçesi ve eleman kaynağı gibi konuları da içeren değerlendirmelerde bulunur.	Denetim raporlarını inceler ve değerlendirir. Bu raporlarda yapılan uyarı ve tavsiyelerin uygulamaya konulup konulmadığını takip eder.	İç Denetim Biriminin faaliyetlerini, yıllık denetim planlarını/plandaki değişiklikleri, organizasyon yapısını ve niteliğini gözden geçirerek onaylar; İDY'nin belirlenmesi/atanması ve azline ilişkin kararlarda söz sahibi olabilir.
İç Denetim Birimince hazırlanan raporları değerlendirerek iç kontrol sistemine ilişkin görüş ve önerilerini Yönetim Kuruluna iletir.	İç Denetimlerin etkin, yeterli ve şeffaf bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri alır.	İç Denetçilerin karşılaştığı önemli zorlukları, yönetimler ile görüş farklılıklarını, çalışma sırasında karşılaşılan kapsam kısıtlamalarını periyodik olarak gözden geçirir.

## 7.5. İÇ DENETİMİN YAPILANDIRILMASINDA ŞİRKET KÜLTÜRÜNÜN ETKİSİ

Kültür, içinde bulunduğu çevreden etkilenmekle beraber, eğitim ve yaşam biçimi de kültür üzerinde fazlasıyla etkilidir. Çeşitli araştırmalar hangi etkenin kültür üzerinde daha etkili olduğunu ortaya koymaya çalışsa da genel kanaat tüm faktörlerin kişiden kişiye, toplumdaki topluma çeşitli oranlarda kültürü etkileyerek şekillendirdiğidir. Çalışanlar, profesyonel kariyerleri boyunca aynı veya çeşitli kurumlarda çalışarak iş hayatlarına yön vermekte, bu sayede geçimlerini sağlarken bir taraftan da içinde buldukları kurumun kültüründen etkilenmekte ve kurum kültürünü de etkilemektedirler.

Zaman zaman iç ve dış transferler yoluyla yapılan organizasyonel değişimler, çalışanlar açısından da farklı kültür ve çalışma şekilleri ile tanışma fırsatları doğurmaktadır, kimileri için güzel bir fırsata dönüşen bu imkân bazıları için iş hayatında kalabilmek amacıyla fazlasıyla mücadele etmeyi gerekli kılmaktadır. Şüphesiz ki alışlagelen kültürden bir başkasına geçiş her zaman aynı kolaylıkta ve başarılı bir şekilde gerçekleşmeyip, bazen doku uyumsuzlukları, adaptasyon ve uyum sorunları yaşanmaktadır. Özellikle çok uluslu şirketlerin farklı coğrafyalarında görevlendirilen çalışanların başka kültürlerle tanışma, yüzleşme ve hatta bazen de kültür şoku yaşamaları olasıdır. Profesyonel hayatın gerektirdiği yetkinlik ve donanım setine sahip bireylerin söz konusu tüm mücadelelerden galip çıkması gerektiği ve bunun için de iyi bir eğitim, disiplin ve çelik gibi bir iradeye de sahip olmaları gerektiği aşikardır.

Bir tarafta yabancı veya yabancı ortaklı şirketlerin sahip olduğu kozmopolit yapının getirdiği din, kültür ve sosyal çevre farklılıkları dururken öte yanda da aile şirketlerine has nispeten muhafazakâr duruş ilk bakışta kendisini göstermektedir. İş ilişkileri, toplantı rutinleri, çalışma ahlakı ve disiplini, çalışan standartları, ilke, politika ve prosedür gibi birçok farklı detayda da bu farklılığı görmek olasıdır. Organizasyonlarda kültürü değiştirmek çalışan davranışlarını değiştirmekten geçmektedir. İnsan davranışlarındaki kalıcı değişiklik olan öğrenmenin gerçekleşmesi ile zamanla kurumun kültüründe de değişimler kendisini gösterecektir. Çok uluslu, uzun yıllar ayakta kalmayı başaran, ülkemizde de örnekleri olan büyük Holding ve Grupların kendine has kültür ve dinamikleri, sürdürülebilirliklerinin garantisini sağlamakta,

kişilerden ziyade sisteme ve kültüre olan bağlılık gelişimlerine katkı sağlamaktadır.

İşletmelere, faaliyetlerinin kontrolü noktasında üçüncü bir göz olan, tarafsız ve bağımsız bir şekilde değerlendirilme imkânı tanıyan iç denetimin yapılandırılması aşamasında da kültür uyumu, farklılıklara adaptasyon ve iletişim başta olmak üzere birçok sorunla karşı karşıya kalınmaktadır. Söz konusu sorunlar; organizasyonun iç denetim faaliyetlerine uyumu, İç Denetim Biriminin organizasyona uyumu şeklinde çift taraflı olarak ortaya çıkmaktadır. Faaliyetlerini uluslararası standartlara uygun ve yerel uygulamaları da göz önünde bulundurarak gerçekleştirmeye çalışan ehil iç denetçilerin söz konusu sorunları aşması daha kolay olmakla beraber zaman zaman sorunlar ciddi boyutlara ulaşabilmekte ve yönetilebilmesi güçleşmektedir. Özellikle organizasyon dışından yapılan transferler ile gerçekleştirilen yeniden yapılandırma çalışmaları sırasında öncelikle transfer edilen kadroların şirket kültürüne uyumu, bölümde uzunca bir süredir çalışan eski personeller başta olmak üzere tüm organizasyon birimleri ile iletişim ve diyalog sorunları başı çekmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin yapılandırılması aşamasında amaç, devam eden faaliyetlerin seyri ve verimi konusunda Yönetim birimlerinin revize ihtiyacı hissetmesi, denetim algı ve anlayışının değiştirilmesi gerektiğine olan inanç ve istektir. Esas olan en iyi örnekler dikkate alınarak aslında bir kültür değişimi ve transferinin sağlanmasıdır. Söz konusu sorunların çözümü noktasında da öncelikle istihdam edilecek personelin şirket kültürüne uygunluğu ve şirket kültürünü iyi yönde değiştirebilecek, tazeleyebilecek bir potansiyele sahip olması, yapılandırma faaliyetleri öncesinde iç denetim birim kadro ve yapılanmasının tamamlanması ve birimin tüm kadrosunun ortak hedef altında birleşmesi, organizasyon genelinde ve özellikle Orta Yönetim kademesi düzeyinde gerçekleştirilecek iletişim toplantıları ile mevcut sorunların teşhisi, beklentilerin alınması ve önerilerin dinlenilmesi, aynı şekilde yeniden yapılandırılan iç denetim faaliyetleri hakkında bilgi verilmesi, yeni dönem çalışma prensipleri ve ulaşılması planlanan hedeflerin paylaşılmasıdır. Denetim faaliyetleri sırasında sürekli ve kesintisiz bir iletişim kurularak beklentilerin yönetilmesi ve hedeflere yönelik risk esaslı denetim faaliyetlerinin planlanarak gerçekleştirilmesi önemlidir. İlerleyen zaman zarfında, denetim faaliyetleri gerçekleştikçe iç denetim faaliyetleri için çizilen yeni çerçeve de organizasyon tarafından adım adım kabullenilip içselleştirilecek, organizasyon hızına göre kısa ve/veya orta vadede iş yapış şekilleri ve dolayısıyla çalışma kültürünü de etkileyip değiştirecektir.

## 7.6. ÇEŞİTLİ ŞİRKET YAPILARINDA İÇ DENETİM KURGUSU

Sektör, sermaye yapısı gibi unsurların yanı sıra sahiplik durumu da şirketleri sınıflandırırken ayrı bir başlık öne çıkmaktadır. Kitabın bu bölümünde farklı şirket yapılarında iç denetim faaliyeti ve birimlerinin nasıl kurgulandığı detaylandırılacaktır.

### 7.6.1. Aile Şirketlerinde İç Denetim

Birçok ekonomide olduğu gibi ülkemiz ekonomisinde de aile şirketleri, yerel ekonomik faaliyetlerin büyük kısmını gerçekleştirmektedirler. Aile şirketlerinin ömürleri; kurumsallaşma ve kuşak geçişlerindeki pürüzsüzlük seviyesiyle paralellik arz etmektedir. Bu şirketlerin çoğunluğu birinci kuşak (kurucu kuşak) sonrasında yok olmakta, üçüncü kuşakta yaşayan aile şirketlerinin sayısı ise oldukça düşük kalmaktadır<sup>348</sup>. Aile şirketleri, kuruluş yıllarında kendilerine özgü avantajlarına bağlı olarak hızlı bir performans artışı gösterebilir de şirketler büyüdükçe karmaşıklaşan ilişkiler çerçevesinde, performansın devamlılığını sağlayabilmek, belirli düzenlemeler geliştirme gereği doğurmaktadır. Zamanla ölçeğin büyümesi, işlerin karmaşıklaşması, sermayenin yetersizliği nedeniyle aile dışından sermayedar alınması gibi nedenlerle tarafların birbirlerine karşı olan sorumlulukları kurumsal yönetimi zorunlu kılmaktadır. Zira, kurumsal yönetimin temel amaçlarından biri de mülkiyet sahibinin sermaye ortaklığından doğan haklarının korunması ve geliştirilmesidir<sup>349</sup>.

Dünya uygulamalarına bakıldığında iç denetim faaliyetinin ortaya çıkması tamamen şirket sahiplerinin ihtiyaçlarından kaynaklanmaktadır. Şirketler büyüdükçe sahiplerinin işlem seviyesinde kontrol edebildikleri alanlar azalmakta, belirli bir seviyeye ulaşan aile şirketlerinde de genellikle varlıkların korunması güdüsüyle iç denetim departmanlarının oluşturulması gündeme gelmektedir. İç denetimin ilk kez kurulduğu firmalarda genellikle öncelikli faaliyet alanı nakit ve stok gibi varlıklar üzerindeki kontroller olup finansal raporların güvenilirliği, özellikle vergi ve sosyal güvenlik alanında yasal mevzuata uyumun sağlanması gibi konular da iç denetim çalışmalarının kapsamına girebilmektedir. Şirketlerin büyümesi ve

<sup>348</sup> Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Aile Şirketleri Yönetim Rehberi, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları, Mayıs 2013, s.15.

<sup>349</sup> Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Aile Şirketleri Yönetim Rehberi, a.g.e. s.24.

kurumsallaşması ile birlikte iç denetim faaliyetinin değer koruma noktasından değer yaratma noktasına kaydığı gözlemlenmektedir. Bu seviyede iç denetim; iş süreçlerinin geliştirilmesi, operasyonel verimlilik, risk yönetimi gibi katma değerli faaliyetler içerisinde yer almaya başlamaktadır. Ayrıca iç denetim faaliyeti kurumun yönetim faaliyetlerinin geliştirilmesi için tavsiyeler vermekte ve yapılacak iç denetim çalışmaları ile kurumsal yönetim yapısına katkıda bulunabilmektedir<sup>350</sup>. İdeal olan; aile şirketleri dinamizmi ile kurumsal yönetimin üç saçı ayağından birisi olan iç denetimi aynı kurumda hizalayarak organizasyonun performansını artırmak, bir taraftan iç denetimin katma değerli faaliyet fonksiyonunu icra ederken diğer taraftan da müteşebbise net bir fayda yaratmaktır.

### 7.6.2. Çok Ortaklı Şirketlerde İç Denetim

Ekonomik gelişimle orantılı olarak şirket yapılarındaki değişim de kaçınılmazdır. Özellikle önceki yıllarda çok ortaklı yapılar olarak en önemli örnekler arasında sayabileceğimiz kooperatiflerin, bir benzeri oluşumların şirketler dünyasında da yer bulduğu görülmektedir. Özellikle ülkemiz gibi halka açıklık oranlarının düşük olduğu ülkelerde çok ortaklı şirket yapıları, daha fazla sermayeyi bir araya getirerek önemli yatırımlara girişebilmenin yegâne koşuludur.

Ülkemizde halka açılma konusunda son yıllarda kısmen ortadan kalkan tereddüt öncesi dönemde bilhassa Anadolu sermayesinin büyük yatırımlara ve önemli ticari atılımlara girişebilmesi ancak çok ortaklı yapılara ile mümkündü. İşletmelere sermaye sağlayabilecek finans kurumlarının da yetersizliği bilhassa yurtdışında yaşayan vatandaşlarımızın ülkemize gönderdiği dövizler ile kurulan birden fazla çok ortaklı yapı ile kendisini göstermişti. Bu yapıların maalesef sermaye toplama konusunda gösterdiği performans, söz konusu sermayenin yönetilmesi, uygun yatırımlara yönlendirilmesi gibi alanlarda daha düşük kalmış, kurumsal yönetim eksiklikleri nedeniyle de akamete uğramıştı. Özellikle adı geçen kurumların çok ortağa sahip olup, profesyonel bir yönetim ortaya koyamaması, hissedarlara ve yönetim kurullarına emniyet supabı görevi görebilecek ideal iç denetim departmanlarını kurup işletememeleri ömürlerini de kısaltmıştır. Kurumsal yönetim ilkelerinin ötesinde, çok ortaklı şirket yapılarında tüm

<sup>350</sup> Mustafa Kocameşe, Aile Şirketlerinde İç Denetim, <http://denetimforumu.blogspot.com/2015/03/ailesirketlerinde-ic-denetim-dunya.html>

ortakları temsilen bir ortaklar kurulu, yönetimi temsilen bağımsız üyeler içeren yönetim kurulunun yanı sıra tamamen profesyonel ve ortaklarla herhangi bir ilişkisi bulunmayan icradan sorumlu bir icra kurulunun oluşturulup ideal bir iç denetim kurgusu altında faaliyetlerin denetlenmesi önemli bir uygulama biçimi olduğu kanaatindeyiz.

### **7.6.3. Holding İç Denetim Birimleri ve Bağlı Şirket İç Denetim Birimleri İlişkisi**

Şirket yapıları büyüdükçe faaliyetlerindeki çeşitlenme nedeniyle daha efektif bir yönetim, vergisel olanakların daha etkin kullanılması, finans kabiliyetlerinin geliştirilmesi vb. nedenlerle holding kurgusu devreye girmektedir. Kelime anlamından da anlaşılacağı üzere holding şirketler kendisine bağlı grup şirketlerini elinde tutan, idare eden, yöneten bir çatı oluşumdur.

Holding yapılarının kurulumu ile birlikte iç denetim faaliyetinin de diğer holding birimleri gibi merkezi yapıda icra edilmesi planlanmaktadır. Bazı uygulamalarda holding yapısı öncesi çok büyüyen ve daha sonra holdinge dönüşecek yapının da lokomotifi haline gelen şirketin, daha holding olmadan bir iç denetim departmanı bulundurması veya holding yapısı sonrasında çok büyüyen şirketlerin kendi bünyelerine özel bir iç denetim ekibi kurması söz konusu olabilmektedir. Her iki duruma ek olarak da holding içerisinde ön plana çıkan söz konusu şirketin daha sonra farklı yerli/ yabancı ortaklara sahip olması, organizasyon ve faaliyetleri nedeniyle global bir yapıya evrilmesi ayrı ve bağımsız bir iç denetim birimini gerektirebilmektedir.

Yukarıda ifade edilen ve ülkemizde de örnekleri bulunan holding ve bağlı şirket iç denetim birimleri ilişkilerinde en dikkat çekici unsur, ilgili birimlerin hem aynı yapı altında konsolide hareket etmesi hem de ayrı olarak bütüne uygun davranış biçimi sergileyebilmesidir. Bağlı şirket iç denetim biriminin yıllık iç denetim planını ilgili şirketin Denetim Komitesi onayına sunması yanında Holding merkez iç denetim birimleri ile de koordinasyon içerisinde olması, holding iç denetim departmanlarının zaman zaman bağlı şirketin iç denetim faaliyetlerini gözden geçirmesi gerekmektedir. Holding açısından; holdingin denetim komitesine sunulan yıllık denetim planı kapsamında bağlı şirket denetim planları, iç denetim faaliyeti performansı, kadro yapısı vb. hasılı tüm iç denetim faaliyeti detayları da önem arz etmektedir. Bu noktada holdingler özelinde iç denetim birimlerinin

tamamıyla merkezi olması ve bağlı şirketlerde iç denetim departmanları olmaması veya tam tersi öneri ve düşünceler ilgili holding yapısı özelinde değerlendirilmelidir. Bilindiği üzere günümüzde aynı holding yapısı içerisinde farklı bir holding gibi hareket eden ölçekte şirketler de bulunmaktadır.

#### 7.6.4. Halka Açık Şirketlerde İç Denetim

Halka açık şirketler, paylarını halka arz etmiş olan anonim ortaklıklardır. Diğer bir ifade ile dolaşımda olan hisselerini halkın alımına sunmuş yapılardır. Halka açık şirket statüsü şirketlerin kendisini sermaye piyasalarında halka arz etmesinin yanında ortaklarının sayısı beş yüzü aşan şirketler açısından da belli durumların varlığı altında halka açık şirket statüsü de kazanılabilecektir.

1957 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu, yaklaşık 55 sene sonra 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile uygulamadan kalkmıştır. Geçen zaman zarfında çeşitli ihtiyaçların ortaya çıkması, teknolojik gelişmeler, uluslararasılaşma, AB üyelik süreci vb. etkenler değişimi zorunlu kılmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birçok alan dışında denetim alanında da çeşitli değişiklikler ortaya konulmuştur. Özellikle Kanun'un 366 ve 375. maddeleri, gerekçeleri ile birlikte değerlendirildiğinde iç denetime temas eden birçok husus bulunmaktadır. 366/2. Maddeyle; *"Yönetim Kurulunun işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde Yönetim Kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurulabileceği"* hükme bağlanmıştır. Yönetim kurulu, şirket faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak, iş ve işlemlerin gidişini izlemek, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla kuracağı komite ve komisyonlar için bağımsız ve objektif bir güvenceye ihtiyaç duyacaktır. Yönetim kurulunun stratejik karar alma, gözetim ve yönlendirme işlevini etkili bir şekilde yerine getirebilmesi için; şirketin iç işleyişi, raporlama ve karar alma süreçlerini bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim fonksiyonuna ihtiyacı bulunmaktadır.

Kanun'un 375/1-c maddesinde; *"Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması"* yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez yetkileri arasında yer almaktadır. Kanunun gerekçesinde; finans denetim düzeninin kurulması, şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim

sisteminin ve bunu yapacak örgütün (bölümün) bulunması öngörülmektedir. 375/1-e maddesinde ise *“Yönetimle görevli kişilerin özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetiminin”* de Yönetim Kurulunun devredilemez yetki ve görevleri arasında olduğu belirtilmektedir.

Bir bütün halinde değerlendirildiğinde yeni Ticaret Kanunu, iç denetim yapısının şirketlerde oluşturulması gerektiğini yüksek seviyede tavsiye etmekte ve işaret etmektedir. Hali hazırda ülkemizde halka açık şirketlerde iç denetim birimleri kurulma zorunluluğu olmamakla beraber SPK Tebliği kapsamında Kurumsal Yönetim, Riskin Erken Teşhisi ve Denetim Komitesi kurulma zorunluluğu bulunmaktadır. Tebliğ detaylarında özellikle Denetim Komitesi açısından üyelerinin en az iki kişiden oluşması, Yönetim Kurulunun bağımsız üyeleri arasından Kurul tarafından seçilmesi ve tüm çalışma detaylarına verilmektedir. Bu noktada önemle altını çizmek istediğimiz husus kanuni zorunluluk kapsamında hayat bulan iç denetim gerekliliklerinin sahada gerçek bir karşılığının nadiren yer almasıdır. Gerçek bir ihtiyaç olarak görülüp önem atfedilen, zorunluluk ve resmi bir görevi yerine getirmenin ötesinde halka açık şirketlerde denetim komitelerinin daha aktif olarak yer alması, komite üyeleri ile birlikte sadece bağımsız denetim ve vergi denetimi ilişkisi dışında iç denetim açısından da bir ilişki kurulması şirketler açısından da önem arz etmektedir.

## 8. İÇ DENETİM BİRİMİNİN KURUM İÇİ İLETİŞİMİ

Denetim, doğası gereği iletişimin en çok kullanıldığı alanlardan biridir. İyi bir denetim organizasyonu gerek kendi içinde gerekse diğer birimlerle doğru iletişim kurabilmelidir. Bölümün ilerleyen kısımlarında, denetçilerin sağlayacağı birebir iletişimin yanı sıra denetim biriminin kurumsal iletişimi de açıklanacaktır.

### 8.1. BİREBİR İLETİŞİM

Denetçiler de her çalışan gibi işini idame ettirmek için diğer bireylerle iletişim kurmak zorundadır. Denetim evreni dahilindeki herkes bir bakıma denetçilerin doğal birer “müşterisidir”. Kurumun her bir ferдинin, bir gün denetim biriminden güvence ya da danışmanlık alma potansiyeline sahip olduğu gerçeğini denetçilerin her daim aklında tutması elzemdir.

#### 8.1.1. Temsil ve Profesyonel İş İlişisinin Tesisi

Özellikle teftiş kurullarında ve kamu denetim birimlerinde çokça duymaya alışık olduğumuz kavramlardan birisi de hiç şüphesiz “temsil” kavramıdır. Temsil kavramını “protokol” kavramından bağımsız anlatmak yeterli olmayacaktır. En geniş manada protokol; *“Devlet ve diplomasi alanındaki törenlerde, resmi ilişkilerde ve sosyal hayatta uygulanması gereken kurallar bütünü”* olarak tanımlanabilir. Protokol; yöneticilerin ve tüm çalışanların uymak zorunda oldukları davranış bütünü olarak değerlendirilebilir. Protokoldeki en kritik görev belki de temsildir. Her çalışan kurumunu ve makamını temsil etmekle mükelleftir ve bu görev devredilemez veya terk edilemez.

Denetçiler de üyesi olduğu kurumu, birimi ve denetçilik makamını temsil eder. Giyimiyle, hareketleriyle, konuşmasıyla ve olaylara yaklaşımıyla bir “tarza” sahiptir. Denetçi şıktır, tane tane ve anlaşılır şekilde konuşur, pozitif ve yapıcı tavır sergiler. Denetçiler “muteber” insanlardır. Yönetimler -gerek patron gerekse kurumsal yönetim kademeleri olsun- güvendikleri kişilerin kurumlarını denetlemesini isterler ve denetlenenler güvendikleri kişilere karşı daha paylaşımcı ve işbirlikçi olurlar. Sağlıklı ve verimli iletişimi sağlayan ve daha üst mertebelere taşıyan önemli unsurlardan birisi de

güvendir. Güven ve iletişim birbirini besleyen kavramlardır ve doğru iletişimin de güven artırıcı yönü vardır.

Yukarıda saydığımız nedenlerle, denetçi istihdamlarında kendini iyi ifade edebilen ve giyimine özen gösteren kişiler ekseriyetle tercih edilmektedir. Bu özellikleri taşımadığı halde denetçilik mesleğine adım atmış kişilerden de bu yönlerini geliştirmeleri beklenmektedir.

Gerek sosyal gerek de resmi ortamlarda sergilenen tavrın, tutumun ve kıyafetlerin muhataplar üzerinde etki bıraktığı bir gerçektir. Bilhassa olumlu bir ilk izlenim devam eden ilişkinin ve algının seviyesini de ciddi manada belirler. Olumlu izlenim aslında dış görünüşten ziyade kişinin davranış ve genel tutumuyla ilgilidir. Kişinin saygılı, dürüst, tutarlı, erdemli, öz güvenli ve pozitif olması şüphesiz dış görünüşten daha değerlidir lakin iyi bir izlenim oluşturmak için öne çıkabilecek dış unsurları da şu şekilde sıralayabiliriz:

- Pozitif beden dili ve ses tonu.
- Temiz, bakımlı saç, tırnaklar, dişler ve ferah bir nefes.
- Duruma ve ortama uygun seçilmiş kıyafet.

Temsil ve olumlu ilk izlenim hususunda giyimin ayrı bir yeri olduğunu belirtirken denetçilerin giyim tarzına ilişkin de parantez açmakta fayda görüyoruz. Uygun ve sık giyinmenin temelinde; temsil edilen kuruma, makama, mesleğe, unvana uyumun yanı sıra bulunulan mekâna, ortama, mevsime, topluma, yaşa ve vücut tipine uyum yatmaktadır.

Her şeyde olduğu gibi kurumsal hayat ve çalışan profili de zaman içinde değişim göstermiştir. Özellikle yeni jenerasyonların iş hayatına katılımıyla birlikte kurum kültürünün yanı sıra çalışma ortamı ile çalışanlar arası iletişimin tarzı da değişmeye devam etmektedir. İş yerlerindeki kıyafet kodları yerini daha rahat ve her duruma uygun seçeneklere bırakmış olsa da denetim işinin her zaman “resmi” bir tarafının olduğu yadsınamaz bir gerçek olarak değişen koşulların arasında ayrılmıştır. Farklı kurumlarda edinilen tecrübelerden ve mesleki bilgi alışverişlerinden yola çıkarak günümüzde halen denetçilerin bir nebze daha resmi ve standart giyinmesi ve davranması beklendiğini ifade edebiliriz. Öte yandan kurum genelinde göze çarpmamak ve diğer çalışanlar tarafından “farklı” algılanarak araya bir “mesafe” konulmaması adına herkesle aynı ve serbest kıyafet seçimini benimseyen denetim birimleri de gün geçtikçe artmaktadır. Burada kurum kültürünün

yanı sıra ülke ve coğrafi koşullar da dikkate alınarak esnek modeller de tercih edilebilmesi bizce de en makbul ve makul olanıdır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi her ne kadar kurumsal giyim kodları değişim gösterse de geçmişte ve günümüzde birçok denetim biriminin uygulamakta olduğu giyim tarzından ve gelenekselleşmiş denetçi kıyafetinden de bahsetmekte fayda görüyoruz. Öncelikle belirtmek gerekir ki; kıyafetlerin kirli, lekeli, ütüsüz, ter kokan, düğmesi kopuk, fermuarı bozuk, frapan veya vücutla, ortamla, toplumla, kurumla, mevsimle, zamanla uyumsuz olmaması elzemdir.

**Tablo 6.** Denetçi Giyim Kodu

Erkek Denetçi	Kadın Denetçi
<ul style="list-style-type: none"> <li>Koyu renk takım elbise. (Tercihen siyah, füme, koyu lacivert veya lacivert).</li> <li>Açık renk gömlek. (Tercihen beyaz veya açık mavi)</li> <li>Boyu kemer hizasına ayarlanacak tercihen koyu tonlarda kravat.</li> <li>Klasik siyah ayakkabı, kemer ve çorap.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Koyu renk tayyör ya da döpiyes.</li> <li>Açık renk bluz.</li> <li>Klasik burnu kapalı koyu renk ayakkabılar.</li> <li>Sade, göze batmayan, rengi kıyafetle uyumlu aksesuarlar. (Büyük aksesuar, takı ve aşırı makyajdan kaçınılması önerilir.)</li> </ul>



## 8.1.2. Denetlenenlerle İlişkiler

Denetçilerin kuracağı iletişimin tonu diğer çalışanlarla tesis edebilecekleri iş ilişkisinin seviyesini de belirlemektedir. İletişim tabii ki tek taraflı sağlanamaz ve denetim faaliyetlerinin bu konuda diğer birimlere göre dezavantajlara sahip olduğu söylenebilir. Denetim, teftiş, kontrol, murakabe, tetkik veya inceleme başlıkları kelime karşılığı olarak akıllarda çok sempatik ve sevecen etkiler bırakmamaktadır. Özellikle bu işin birincil muhatabı olan denetlenenler açısından bakıldığında; gündelik işler devam ederken denetçilere zaman ayırmak, bitmek bilmeyen sorularını cevaplamak, en olmadık detayda raporlar hazırlamak, bazı konuların hesap ve izahatını vermek, kısmen eleştirilmek çok da arzu edilen durumlar değildir.

Bunlarla birlikte belki de denetçilerin en çok karşılaştığı ve direnç oluşturan konu, güven ortamının ve duygusunun sarsılması ya da sarsılma izlenimi oluşturma potansiyeli taşıyan süreçlerdir. Özellikle; hesap verme, şeffaflık ve izlenmeye açık olma gibi kavramların yeterli seviyede olmadığı organizasyonlarda sıklıkla karşılaşılan; denetlenenlerin “Bana güvenmiyor musunuz?” refleksi aslında olukça doğaldır ve denetlenme kültürünün oluşması; bütün kademelerdeki çalışanların bunu özümsemesi zaman alacaktır.

Denetçilerin bu gibi durumlarda sıklıkla atıfta bulunduğu, aslında bir Rus özdeyişi olsa da Ronald Reagan’la özdeşleştirilmiş olan, 1980’li yıllarda ABD ile Sovyetler Birliği ilişkilerinde sıkça kullanılan ve “**Güven kontrole mâni değildir.**”<sup>351</sup> şeklinde dilimize uyarlanan sözü, belki de yukarıdaki bağlamı en iyi açıklayan cümledir. Bir kişiye, kuruma ya da sürece duyulan güven, onun kontrol edilmeyeceği sonucuna ulaştırmayacağı gibi; kontrol edilen, sorgulanan, açıklama istenen kişilerin güvenilir olmadığı sonucuna da varılamaz. Güven iyidir ama kontrol daha iyidir ve kontrol, güveni artırır. Diğer bir açıdan bakıldığında karşılıklı güvenin ilelebet ve aynı seviyede kalmasının hiçbir garantisinin olmadığı da bir gerçektir.

Hemen hemen her türlü etkileşimde son derece önemli olan güven ilişkisinin tesisi ve sürdürülebilirliği denetçilerin diğer çalışanlarla olan iletişiminin kalitesini sağlayacaktır. Önceki bölümlerde teorik olarak üzerinde durduğumuz objektifliğin bozulmaması hatta bozulabileceği izleniminin dahi oluşmaması için denetçiler bütün çalışanlarla ilişkilerini belirli bir seviyede tutmaya özen göstermek zorundadır. Denetlenen süreçlerde ya da birimlerde görev alan kişilerin; denetçilerin kurum içinde ya da dışında ilgili süreçle herhangi bir şekilde bağlantısı bulunabilecek kişilerle profesyonel ilişkiyi aşan bir yakınlığı bulunduğu izlenimine kapılması denetim sürecini ve çıktılarını olumsuz yönde etkileyebilir. Yukarıda bahsettiğimiz güven kavramının içinde, denetçilerin objektifliğine ve bağımsızlığına duyulan mutlak güven de dahildir.

Buradan yola çıkarak denetçilerin organizasyon içinde arkadaşlık kurmayacağı, beraber yemek yemeyeceği veya hoş bir sohbet yapmayacağı düşünülemez. Tam aksine denetçiler üst seviyede ve sağlam ilişkiler

---

<sup>351</sup> “Trust, but verify.”: “Güven ama kontrol et.”; Rusça orijinalinin (Доверяй, но проверяй) Latin harfleriyle yazımı “Doveray no proverayay” olan özdeyişi ilk söyleyenin Lenin olduğu da iddia edilmektedir.

kurabildiği durumda daha başarılı olurlar. Burada önemli olan dengeyi sağlayabilmek ve profesyonel ilişki ile çıkar çatışması doğurabilecek seviye arasındaki ince çizgiyi aşmamaktır.

## 8.2. KURUMSAL İLETİŞİM

İç denetim birimlerini, kurumlara içeriden hizmet veren birer denetim şirketi olarak düşünebiliriz. Bu bağlamda, denetim birimlerinin diğer birimlerle iletişimi kurumsal iletişim bakış açısıyla ele alınabilir. Kurumsal iletişimin temelinde iletişimi yapılan kurumun imajı ve itibarının doğru şekilde yönetilmesi vardır. Denetim birimleri söz konusu olduğunda da benzer şekilde bir imaj ve kimlik çalışması yapılarak gerek denetimin ürünleri olan raporlar, bilgi notları veya sunumlarda gerek de diğer birimlerle kurulan yazılı iletişimde standart bir dil ve görsel kombinasyonu kullanmak orta ve uzun vadede bilinirlik ve iç markalaşma sağlayabilir ki bu da kalite ve memnuniyet seviyesinin sürdürülebilmesine yardımcı olacaktır.

### 8.2.1. İç Denetim Birimi Kurumsal Kimliği

Denetim birimlerinin temel ürünü rapordur. Raporların yanı sıra birçok bilgi notu ve sunum da hazırlayan denetçiler; ürünlerinin fark edilmesini, akılda kalmasını ve tabi ki bütün bunların temelinde raporlarının etkin olmasını yani tespitlerine değer verilerek önerilerin hayata geçirilmesini arzu ederler. Ürünlerin doğru şekilde pazarlanması önemlidir.

Kurumlarda yöneticilere birçok birimden değişen periyot ve içeriklerde raporlamalar yapılmaktadır. Hatta organizasyonların önemli bir kısmında rapor enflasyonundan bahsetmek yanlış olmayacaktır. Bütün bu raporlar arasında denetim biriminin ürünlerinin farklılaşabilmesine “markalaşma” yardımcı olabilecektir. Organizasyondaki herhangi bir kişi eline geçen raporun İç Denetim Biriminin ürünü olduğunu kolayca anlayabilmesi, içerebileceği temel bölümler veya genel yapısı hakkında fikir sahibi olması ve hatta yaşayacağı okuyucu deneyimini kestirebilmesi kalite ve bilinirlik açısından katkı sağlayabilecektir. Bu nedenle İç Denetim Biriminin görünen yüzü için kurumsal kimlik oluşturmanın bilinçli bir markalaşma sürecine yardımcı olacağını değerlendirmekteyiz.

### 8.2.2. Logo ve Görsel Kimlik

İlk adım olarak; parçası olunan kurumun logosunu, renklerini ve yazı fontlarını içeren sade bir logo tasarımıyla kurumsal kimlik tasarımına başlanabilmektedir. Aslında burada sıfırdan bir kimlik oluşturmaktan ziyade amaç, kurumun mevcut kimliğiyle uyumlu bir departman alt kimliği çalışmasını ortaya koymaktır. Önemli olan husus; kompleks bir tasarım sunmak yerine İç Denetim Biriminin bütün çıktılarında kullanılabilen standart bir logo oluşturmaktır. Kaldı ki; kurumun resmi logosundan, tarzından, renklerinden ayrışan tasarımlar yönetimce ve çalışanlarca da onay görmeyecek ve benimsenmeyecektir.

**Şekil 14.** İç Denetim Birimi Logo Örnekleri



Bir sonraki adım; denetim biriminin temel ürünlerinin tanımlanması ve şirket doküman şablonlarıyla uyumlu tasarım dili kullanılarak ürünlerin dizayn edilmesidir. Aşağıdaki doküman şablonları tasarlanarak standart olarak kullanılabilir:

- Denetim raporu ve bilgi notu.
- Açılış ve kapanış toplantısı sunumları.
- Görüşme notu ve toplantı tutanağı.
- Çalışma kağıtları.
- Denetim prosedürleri.
- Üst Yönetime yapılan periyodik sunum ve raporlar.

## 9. İÇ DENETİMDE OTOMASYON VE VERİMLİLİK

### 9.1. BÜYÜK VERİ (BIG DATA) VE DENETİM ANALİTİĞİ

*“Veri işlenince bilgiye, bilgi işlenince irfana, irfan işlenince hikmete dönüşür.” Ankala V. Subbarao*

#### 9.1.1. Büyük Veri

Aşağıda temelde birbirinden çok da farklı olmayan ancak vurgulanan unsurlar konusunda ayrışan büyük veri tanımları yer almaktadır:

- *“Gelişmiş sezgi ve karar alma için yenilikçi bilgi işleme metotları gerektiren büyük hacimli, hızlı ve çeşitli veriler.”<sup>352</sup>*
- *“Toplama, depolama, erişim, yönetim ve analiz işlemleri için geleneksel veri tabanı yazılımlarının yetersiz kaldığı veriler.”<sup>353</sup>*
- *“Mevcut veri tabanı yönetimi araçları ve geleneksel veri işleme uygulamalarıyla analiz edilemeyecek büyüklükte ve karmaşıklığındaki veriler.”<sup>354</sup>*

Özetlemek ve basite indirgemek gerekirse; kolayca depolanamayacak veya aktarılamayacak kadar “büyük”, herkesin kullanamayacağı ve her bilgisayarda bulunan hesaplama/raporlama yazılımlarıyla analiz edilemeyecek kadar “karmaşık” veri kümeleri “büyük veri” olarak tanımlanmaktadır.

**Şekil 15.** Büyük Veri ve Denetim Anahtar Kelimeler

<sup>352</sup> Svetlana Sicular, “Gartner’s Big Data Definition Consists of Three Parts, Not to Be Confused with Three ‘V’s,” Forbes, March 27, 2013, <http://www.forbes.com/sites/gartnergroup/2013/03/27/gartners-big-data-definition-consists-of-three-parts-not-to-be-confused-with-three-vs>.

<sup>353</sup> Manyika, J., Chui, M., Brown, B., Bughin, J., Dobbs, R., Roxburgh, C., Byers, A. H. 2011. “Big Data: The Next Frontier for Innovation, Competition and Productivity”, White paper, McKinsey & Company: McKinsey Global Institute.

<sup>354</sup> [https://tr.wikipedia.org/wiki/Büyük\\_Veri#Büyük\\_Veri](https://tr.wikipedia.org/wiki/Büyük_Veri#Büyük_Veri)



“Hacim”, “hız” ve “çeşitlilik”; büyük veriyi diğer veri kümelerinden ayıran başlıca özelliklerdir. Bunların yanında; “değişkenlik” (Zaman içinde farklılaşma), “doğruluk” (Güvenilirlik, kesinlik) ve “değer” (Fayda-maliyet açısından verimlilik) ve “görselleştirme” (Hedef kitlenin anlayacağı şekilde sunulması) kavramları da büyük verinin diğer önemli özellikleri olarak zaman içinde literatürde yerini almıştır.<sup>355</sup>

1990’lı yıllarda ilk olarak astronomi ve genetik alanlarında kullanılan büyük veri günümüzde hayatın her alanında kendini göstermektedir. Her geçen yıl katlanarak artan verileri işleme ve depolamanın yüksek maliyetli olması büyük verinin kullanımını zorlaştırmak olup yakın zamanda yaşanan gerek teknolojik gerekse mental değişiklikler veriyi, ciddi manada ekonomik değer içeren önemli bir iş girdisine dönüştürmüştür.<sup>356</sup>

Günümüzde kurumlar artık geleneksel verilerin yanı sıra e-posta, video, fotoğraf ve sosyal medya paylaşımlarına kadar uzanan yüksek miktarda ve çeşitlilikte **yapılandırılmamış** veriyi kullanır hale gelmiştir.<sup>357</sup> Bu noktada,

<sup>355</sup> Onay, Ahmet; (2020) “Büyük Veri Çağında İç Denetimin Dönüşümü”; Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, s.127-159.

<sup>356</sup> <https://tr.wikipedia.org/wiki/BüyükVeri>

<sup>357</sup> Onay, a.g.e., s.127-159.

yapılandırılma durumuna göre veri aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır<sup>358</sup>:

**Tablo 7.** Yapılarına Göre Veri Sınıfları

<b>Yapılandırılmış Veri</b>	<b>Yapılandırılmamış Veri</b>	<b>Yarı Yapılandırılmış Veri</b>
Belirli bir kayıt ve dosyadaki sabit bir alanda, genellikle sütunlardan oluşan tablolar üzerinde geleneksel veri tabanlarında yer alır. (Müşteri verileri, satış verileri, işlem verileri, finansal veriler ve web sitesi ziyaretlerinin sayısı vb.)	Geleneksel tablo veya veri tabanı formatlarına uymayan verilerdir. (E-posta yazışmaları, web sitesi metinleri, sosyal medya gönderileri, video içerikleri, fotoğraflar ve ses kayıtları vb.)	Yapılandırılmış ile yapılandırılmamış veri arasında geçiştir. Analiz için kullanılabilir yapıya kısmen sahiptir ancak sabit tabular yapıdan yoksundur. (Bir tweetin zamanı, metin uzunluğu veya sahibi kategorize edilebilir ancak içeriğin kendisi genellikle yapılandırılmamış veridir. )

### 9.1.1.1. Büyük Veri ve İç Denetim

Veri kümelerinin büyümesi ve büyük verinin birçok alanda kullanılması, denetçilerin muhatap olduğu veri setlerinin de büyümesiyle sonuçlanmıştır. Önceden veriye ulaşma ve veriyi işleme araçlarındaki kısıtlar nedeniyle yoğun olarak tercih edilen “örnekleme” yönteminin yanı sıra artık mümkün olan durumlarda tüm veri analiz edilebilmekte ve daha sağlıklı analizler gerçekleştirilebilmektedir<sup>359</sup>. İç denetçiler, büyük veri işleme ve analiz etme kabiliyetleri marifetiyle örneğin bir satış personelinin uygunsuz bir işlem yapıp yapmadığını belirlemek için sadece bir örnekleme değil tüm satış işlemlerini inceleyebilecek; yapılandırılmış ya da yapılandırılmamış her türlü veri setini test edebilecektir.

<sup>358</sup> <http://gulsahkusat.com/tag/buyuk-veri/>

<sup>359</sup> [https://tr.wikipedia.org/wiki/Bü%C3%BCK\\_veri#Bü%C3%BCK\\_Veri](https://tr.wikipedia.org/wiki/Bü%C3%BCK_veri#Bü%C3%BCK_Veri)

Büyük verinin kullanımı iç denetçilere aşağıdaki hususlarda yardımcı olma ve verimliliklerini artırma potansiyeline sahiptir:

- **Risk değerlendirme:** Örneklemeye dayanan nispeten daha kısıtlı ve basit yöntemlere göre, süreçlerdeki aksaklıkların muhtemel etkileri ve sonuçlarının daha yüksek doğrulukla hesaplanabilmesi.
- **Kontrol değerlendirme:** Kontrollerin fayda-maliyet analizinin daha güvenilir bir şekilde yapılabilmesi ve hesaplanan risklere karşı tasarlanan kontrollerin potansiyel maliyetinin daha net olarak belirlenebilmesi.
- **Öneri geliştirme:** Geleneksel veri işleme yöntemleriyle belirlenemeyen eğilimler, ilişkiler ve bağlantıların ortaya konulması ve böylece daha katma değerli kontrol önerileri geliştirilebilmesi.
- **İzleme:** Hali hazırda uygulamada olan veya denetçilerin önerileri sonrasında uygulamaya alınan kontrollerin etkinliğinin; eksiksiz, uygun maliyetli ve gerçek zamanlıya yakın bir şekilde izlenebilmesi.

360

### 9.1.2. Veri Analitiği

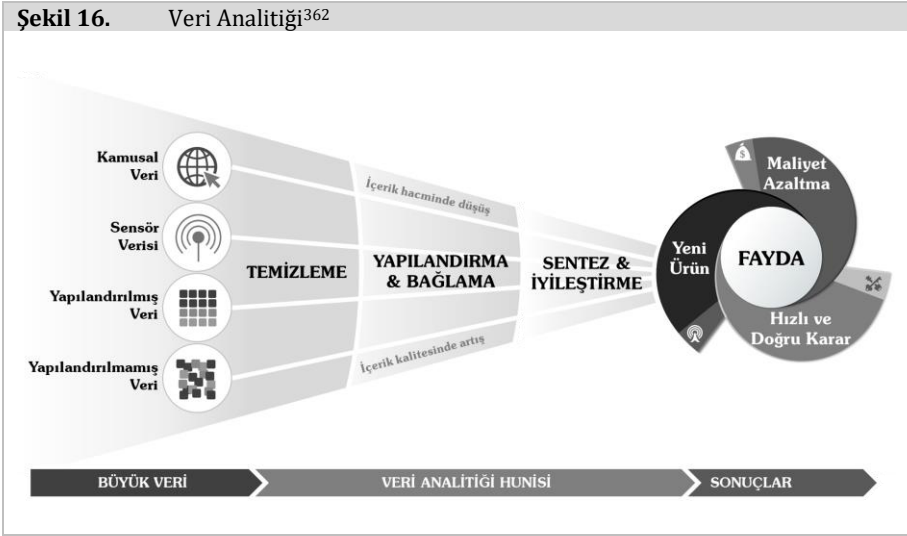
Veri Analitiği, büyük veriyi analiz etme stratejisi olarak ifade edilebilmektedir. Büyük veri, analiz edilen verinin özelliklerini tanımlarken; veri analitiği, analizlerde kullanılan yöntem ve araçları tanımlamaktadır. Yüklü verileri analiz ederek değer yaratmak şüphesiz ki yeni bir yöntem değildir ancak verileri daha hızlı yorumlamak ve kararları veri analitiğiyle elde edilen önseziye dayanarak almak giderek daha önemli hale gelmektedir.

361

---

<sup>360</sup> Onay, a.g.e., s.127-159.

<sup>361</sup> Onay, a.g.e., s.127-159.



### 9.1.2.1. Veri Analitiği ve İç Denetim (Denetim Analitiği)

İç denetçiler işlerinin doğası gereği farklı kaynaklardan beslenen, çeşitli sistemlerde işlenen ve depolanan verilerle çalışmaktadır. Süreç sahiplerinden ve sistemlerden elde edilen yapılandırılmış verinin yanı sıra log kayıtları, fotoğraflar, sosyal medya paylaşımları, videolar, ses kayıtları ve benzeri çok büyük boyutlara ulaşan yapılandırılmamış verilerin de analiz edilmesine ihtiyaç duyulabilmektedir. Bu tür veriler veri analitiği araçlarıyla gerçek zamanlı olarak analiz edilebilmektedir. Veri analitiği, iç denetim mesleğinin zaman içindeki dönüşümünde rol oynayacak önemli unsurlardan biri olma potansiyeline sahip olması ve gün geçtikçe denetim faaliyetlerinde daha çok kullanım alanı bulması nedeniyle denetçilerin uzmanlaşma alanlarından biri haline gelmiştir. Gerek sürekli denetim çalışmalarında gerekse saha testlerinde genişleyen kullanım alanı sonucunda; veri analitiğinin denetim özelindeki kullanımı, “denetim analitiği” olarak adlandırılmaya başlamıştır. Denetim analitiği; denetçilerin büyük ve kompleks veri kümelerinden, ileri istatistik ve analiz teknikleri ile inceledikleri alanlardaki eğilimleri, anomalileri ve ilişkileri ortaya çıkararak raporlamalarını mümkün kılmaktadır.<sup>363</sup>

<sup>362</sup><http://www.prometus.com/blog-detay/buyuk-veri-big-data-nedir-?/18#:~:text=Büyük%20verinin%20birçok%20sözlük%20tanımı,araya%20getirildiği%20devasa%20veri%20yıgını>

<sup>363</sup> Onay, a.g.e., s.127-159.

Büyük verinin oldukça detaylı ve hızlı şekilde analiz edilerek yorumlanabilmesi verilerden çok çeşitli çıkarımlar yapılabilmesinin önünü açmıştır. Yapay zekâ, makine öğrenmesi, derin öğrenme gibi teknik ve algoritmaların da denetim süreçlerine entegre edilmesiyle denetim faaliyetlerinin verimliliği ve sağladığı katma değer arttırılabilmektedir. Makine öğrenmesi (Öğrenimi); makinelerin (Bilgisayarların), veriler üzerinden belirli algoritmalar<sup>364</sup> vasıtasıyla öğrenerek çıkarımlar yapabilmektedir. Denetim sırasında, incelenen sürecin etkinliğini, risklerin veya zaman zaman herhangi bir suistimalin gerçekleşip gerçekleşmediğini test etmek amacıyla işlemlerde bir anomali olup olmadığını belirlemek gerekmekte, denetçiler de bunun için gözlem yapmakta ve çok sayıda işleme ilişkin veriyi zihninde modellemektedir<sup>365</sup>. Bu tip durumlarda makinelerin adeta birer denetçi gibi davranmaları sağlanabilmekte, bir kontrol faaliyetine ilişkin veriler kullanılarak ve denetçilerin çıktıları üzerinde oluşturduğu kanaatler harmanlanarak geliştirilen bir makine öğrenme algoritması zaman içinde aynı ya da çok benzer çıkarımlar oluşturmayı öğrenebilmektedir.<sup>366</sup> Çıktıları denetçilerin belirlediği kısıtlara göre belirli sınırlar içinde olmayan durumlar “bulgu” ya da “kırmızı bayrak” olarak sistemler tarafından raporlanarak riskli alanlar belirlenebilmektedir.

Veri analitiği kullanılarak yapılacak analiz ve değerlendirmeler kurumların sektörüne ve faaliyet alanlarına göre çok çeşitli olabilmekle beraber aşağıda bazı uygulama örneklerine ilişkin başlıklara yer verilmiştir<sup>367</sup>:

- Harcama işlemlerinin tamamının uygunluk, yetki ve veri bütünlüğü açısından değerlendirilmesi,
- Tedarikçi ve veya müşteri fatura verilerinin analiz edilerek tedarikçi, zaman ve kullanıcı yoğunlaşmalarının değerlendirilmesi; Benford vb. istatistiki ve mantıksal analizlerle anomalilerin tespit edilmesi,
- Malzeme, ürün, müşteri, tedarikçi, çalışan ana verilerinin analiz edilerek hata ve eksikliklerin yanı sıra çapraz kontrollerle hatalı veya şüpheli durumların belirlenmesi,

---

<sup>364</sup> Bir problemi çözmek veya belirli bir amaca ulaşmak için tasarlanan yol.

<sup>365</sup> Prof. Birol YILDIZ <https://docplayer.biz.tr/107081413-Surekli-denetim-teknolojisi-s-m-m-m-prof-dr-birol-yildiz.html>

<sup>366</sup> Onay, a.g.e., s.127-159.

<sup>367</sup> Prof. Birol YILDIZ <https://docplayer.biz.tr/107081413-Surekli-denetim-teknolojisi-s-m-m-m-prof-dr-birol-yildiz.html>

- Kasa hareketleri, stok hareketleri, iade, iptal, silme ve ters kayıt işlemlerinin değerlendirilerek olası hata ve suistimal kalıpları üzerinden riskli durumların ortaya çıkarılması,
- Hayalet çalışanlar, naylon fatura vb. hileli işlemlerin belirlenmesi,
- Log kayıtları üzerinden fiziki ve mantıksal erişim ihlallerinin tespit edilmesi,
- Ödeme ve tahsilat verileri üzerinden vade uyumu ve finansal kayıp risklerinin değerlendirilmesi,
- Âtıl ve hareketsiz stoklar ile ikinci el, hurda veya imha işlemlerinin değerlendirilmesi,
- Ana veri bütünlüğünün ve mükerrerliklerin belirlenmesi,
- Görevler ayrılığı analizlerinin gerçekleştirilmesi,
- Envanterin anlık konum, yıpranma durumu ve bakım geçmişin değerlendirilerek olası risklerin belirlenmesi,
- Konum verileri üzerinden personel izin, seyahat, konaklama, yemek, yakıt vb. kullanımının doğruluğunun değerlendirilmesi.<sup>368</sup>

Veri analitiğinde kullanılan modellerin doğru şekilde geliştirildiği, güncelliği ve etkinliğinin de periyodik olarak denetçiler tarafından değerlendirilmesi ve ihtiyaç halinde güncellenmesi elzemdir.<sup>369</sup>

### 9.1.2.1.1. İç Denetim Biriminde Veri Analitiği Fonksiyonu

Teknoloji ve veri analitiğinin iç denetim mesleği üzerindeki etkisine değer veren İç Denetçiler Enstitüsü; denetimde bu teknolojilere uyum sağlanması amacıyla UİDMUS'u güncellemiştir. "Yetkinlik ve Mesleki Özen" bölümündeki 1220.A2 nolu standartta daha önce tavsiye anlamında kullanılan ibare zorunluluk belirtecek şekilde revize edilerek "Mesleki özenin yerine getirilmesinde iç denetçiler, teknoloji tabanlı denetimi ve diğer veri analitiği tekniklerini kullanmayı düşünmelidir" ifadesine dönüştürülmüştür.

Denetim birimlerinin büyük verinin imkânlarından faydalanabilmesi için denetim birimlerinde bu konuda uzman personel istihdamı veya alt birimler ihdas edilmesi şeklinde uygulamalar bulunmaktadır. İç denetim fonksiyonunun büyük veriden faydalanabilmesi için kurumda üretilen ve izi

<sup>368</sup> ONAY, Ahmet; (2020) "Büyük Veri Çağında İç Denetimin Dönüşümü"; Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,

<sup>369</sup> Onay, a.g.e., s.127-159.

sürülebilir verinin anlaşılması ve denetim amaçlarına hizmet edebilecek olanlarının tanımlanarak belirli bir plan dahilinde toplanması, uygun metot ve araçlarla işlenmesi gerekmektedir. Büyük verinin sağlayacağı bilgi ve çıkarımlardan azami seviyede faydalanabilmek için atılacak adımlar aşağıda listelenmiştir<sup>370</sup>:

- **Yol Haritası Oluşturulması:**

Mevcut iç denetim süreçlerine veri analitiğinin dâhil edilmesi için; fayda-maliyet analizi de yapılarak kısa ve orta vadeli yol haritası oluşturması.

- **Verinin Anlaşılması:**

Hali hazırda kurumda bulunan mevcut verilerin yanı sıra kurum faaliyetleriyle ilişkili dış kaynaklı verilerin anlaşılması,

- **Veri Analitiği Becerilerinin Kazanılması:**

Her denetçinin veri analitiği uzmanı olması beklenmese de denetim ekibinde en az bir denetçinin yeterli veri analitiği bilgi ve tecrübesine sahip olması, zamanını veri odaklı çalışmalara ve analitik işlemlere ayırarak veri analitiğinin denetim ve iş süreçlerine sağlayacağı katkı üzerinde çalışması,

- **Doğru Araçların Seçimi:**

Excel, Access vb. geleneksel ve yapılandırılmış veri analizi kabiliyetlerinin yanı sıra ileri veri görselleştirme, istatistiksel analiz ve iş zekâsına yönelik araçların kullanımına ilişkin yetkinliklerin yanı sıra kurum ve denetim amaçlarıyla uyumu maliyet ve fonksiyonelliğe sahip yazılımların edinilmesi.

Yakın geçmişte popüleritesi artan büyük veri ve veri analitiği kavramlarının potansiyel faydaları hakkında bilgi sahibi olan kurumlar ve denetim birimleri doğal olarak bu alana yatırım yapmaktadır. Ne var ki bu işe kaynak ayırmak ve ekip kurmak tek başına yeterli olmamaktadır. Veri analitiği faaliyetlerinin başarıya ulaşabilmesi için gerekli faktörler şu şekilde sıralanmaktadır:

- **Silo yerine farkındalık oluşturmak:**

---

<sup>370</sup> Onay, a.g.e., s.127-159.

İşe başlarken yalnızca veri analitiği uzmanlığına sahip ve bu konuya odaklı bir birim/silo kurmak yerine bunu uzun vadeli bir hedef olarak düşünerek ilk etapta denetim ekibinin veri ve analitik farkındalığını artırmak daha uygun olacaktır. Denetçilerin; kurumdaki verinin hangi süreçlerde ve sistemlerde ne şekilde aktığını, nasıl depolandığını hangi raporlar vasıtasıyla kimlere aktarıldığını ve ne tür kararların alınmasına yardımcı olduğunu anlaması, doğru bir veri analitiği yaklaşımı geliştirmenin başlangıç noktası olabilecektir. Veri analitiğinden elde edilen iç görüler; iş farkındalığı ile analitik araç ve metodolojilerin kesişiminden ortaya çıkmaktadır.

- **Veri analitiği çözümüne yatırım yapmadan önce veriyi anlamak:**

İlk safhada veri analitiği için en güçlü yazılımları edinme arzusunun bastırılması doğru bir yöntem olacaktır. Sürecin en başından apar topar bir yazılım almaktansa veri analitiği programının olgunlaşarak uygulamaya alınma aşamasına geçerken ihtiyaca uygun bir yazılım edinilmesi daha makul bir yol olacaktır. Araçların kullanımına geçmeden önce denetçilerin hedeflenecek kritik alanları belirlemesi, veri kaynaklarını anlaşılması ve doğrulanması, sonuçların ne şekilde değerlendirileceğinin ve raporlanacağına belirlenmesi elzemdir. Veri analitiğiyle iştigal eden denetçilerin zamanlarının büyük kısmını veri ile desteklediği iş süreçlerinin ve karar alma mekanizmalarının anlaşılmasına ayırmaları ve artan zamanın analizlerin teknik boyutu ve analitik araçların kullanımına tahsis edilmesi daha verimli bir yol olacaktır.

- **Yeterli planlama yapmak:**

Birçok veri analitiği projesi yetersiz planlamanın getirdiği sorunlarla uğraşmaktadır. Veri analitiği kullanılması denetçilerin planlamaya daha az zaman ayıracağı manasına gelmemektedir.<sup>371</sup>

---

<sup>371</sup> Gordon BRAUN, Andrew Struthers-KENNEDY, Gregg WISHNA "Building a Data Analytics Program", Internal Auditor Magazine IIA, 2017 August

### 9.1.3. Büyük Verinin Getirdikleri<sup>372</sup>

Gerçek zamanlı büyük verinin geleneksel veriye oranla büyük hacimde ve yüksek çeşitlilikte olmasına, yeni nesil veri analitiği araçlarının kabiliyetleri ve gücü de eklendiğinde veri kalitesi ve güvenilirliği üst seviyelere tırmanmaktadır. Veriden fayda sağlanabilmesi ancak doğru, tutarlı ve eksiksiz olması halinde mümkün olabilmektedir. Verinin doğruluğunu sağlamak amacıyla yedekleme, geri yükleme, veri kurtarma, depolama, veri güvenliği ve erişim kontrolü gibi alanlarda bilgi sistemleri denetimleri de önemli rol oynamaktadır. Denetim analitiği sonucunda elde edilen çıktılarının kalitesi, güvenilirliği ve gizliliğinin de güvence altına alınması elzemdir.

Veri analitiği hakkında denetçilerin akılda tutmasında fayda olan önemli bir konu, verinin tamamını test etme imkânı olmasına rağmen sağlanan güvencenin **makul seviyede** olmasıdır. Bu hususun denetimin müşterileriyle paylaşılarak büyük veri ve denetim analitiği uygulamalarının makul güvence yerine kesin güvence sağlamayacağı belirtilmelidir. Öte yandan, popülasyonun tamamının test edilmesinin her zaman gerekli olmadığı da göz önünde bulundurulmalıdır.

Denetçinin evrenin tamamını inceleme yetkisi ve imkânına sahip olmasına rağmen örnekleme yapması gerektiği farklı durumlar da ortaya çıkabilmektedir. İç denetçiler mesleki tecrübe ve yetkinlikleriyle, denetimde öncelikli olarak incelenmesi gereken kontrollerin kapsamını ve sınırlarını belirlemekte; veri analitiği araçları ise sadece denetim kapsamında belirlenen alanın tamamını test etmektedir.

#### 9.1.3.1. Faydalar<sup>373</sup>

Denetim analitiği; denetim süreçlerini otomatikleştirmekle kalmayıp bir takım denetim süreçlerinin dönüşümünü sağlamaktadır. İlk olarak, büyük veri ve analitiğinin örneklem yerine popülasyonun tamamını test etmeye imkân vermesi; hataları, hileleri, verimsizlikleri, anomalileri ve uygunsuzlukları tespit etme olasılığını arttırmaktadır. Büyük verinin denetçilere sağladığı faydalar aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:

---

<sup>372</sup> Onay, a.g.e., s.127-159.

<sup>373</sup> Onay, a.g.e., s.127-159.

- Daha fazla işlem test edilebilmesi,
- Hileli işlemlerin tespit edilme ihtimalinin yükselmesi,
- Yüksek riskli alanların daha doğru ve hızlı tespit edilmesine imkân verilmesi,
- Büyük verinin hacmi, çeşitliliği ve gerçek zamanlı olması denetim kanıtının “**yeterli**” ve “**uygun**” olmasına katkı sağlaması,
- Dış kaynaklı veri denetim hizmetinin güvenilirliğinin artırılması.

### 9.1.3.2. Riskler<sup>374</sup>

Büyük verinin çok çeşitli ve nispeten yeni kaynaklardan edinilmesinin yanı sıra popülasyonun tamamından bilgi elde edilebilmesini sağlaması; denetçi kanaati ve karar alma süreçlerinde birtakım riskleri de beraberinde getirebilmektedir. Denetçiler, alışkın olmadıkları yapılandırılmamış verinin işlenmesi için kullanılan veri madenciliği gibi ileri istatistiksel teknikleri doğru, yeterli ve verimli kullanmakta zorlanabilmektedir. Bununla birlikte, büyük veri içinde yalnızca denetimle alakalı alanların doğru tespit edilerek ilgisiz verilerin kapsam dışında tutulması ve doğru kanaatin oluşturulması da ayrı bir güçlük oluşturabilmektedir. Yapılandırılmamış ve çok büyük boyuttaki verinin, hatalı denetim yargılarına ulaştırma potansiyelinden de bahsedilebilmektedir. Aşırı bilgi düzeyi belirsizliği yükselterek karar vericinin dikkatini dağıtabilmekte ve kararların kalitesini düşürebilmektedir. Aşırı bilgi, ilgisiz bilginin göz ardı edilememesi ihtimalini de beraberinde getirmektedir. Yüksek oranda “ilgisiz” bilgi içeren veri setleri, iç denetçilerin “ilgili” bilgiyi yeterli netlikte ve doğrulukta belirleme ihtimalini düşürebilmektedir.

---

<sup>374</sup> Onay, a.g.e., s.127-159.

## 9.2. ÇEVİK (AGILE) DENETİM

Her denetim görevini bir proje olarak değerlendirmek mümkündür. Projenin yaygın olarak kullanılan tanımı şu şekildedir:

*“Belirlenmiş süre ve bütçe dâhilinde; talep edilen kriterlere göre tamamlanması gereken, bir hedefi olan özgün, karmaşık ve birbiriyle bağlantılı faaliyetler bütünü.”<sup>375</sup>*

Proje olarak ele alınan görevler söz konusu olunca doğal olarak proje yönetim metodolojileri de gündeme gelecektir. Proje hedefleri doğrultusunda kaynakları, zamanı ve bilgiyi verimli şekilde kullanarak azami faydayı elde etmek amacıyla zaman içinde farklı proje yönetim yaklaşımları ortaya çıkmış ve Waterfall, Agile, Kanban, Yalın, SCRUM, Critical Path Method (CPM), Critical Chain Project Management (CCPM) gibi birtakım metodolojiler yaygın olarak benimsenmiştir. Sayılanlardan bazıları birbiriyle benzer yöntemler olup hatta alt başlıkları şeklinde de değerlendirilebilmektedir ancak yaklaşım ve süreç akışı bakımından temel farklılıklar bulunmaktadır.

Özellikle yakın geçmişte yaşanan teknolojik ve kültürel dönüşümler ile piyasa koşullarındaki değişimlere kurumların eş zamanlı olarak ayak uyduramaması (Hantallaşması) nedeniyle adeta bir ihtiyaç gibi ortaya çıkan “çeviklik” kavramı<sup>376</sup>; milenyum başından bu yana yazılım geliştirme projelerinde geleneksel “waterfall” yöntemine alternatif olarak kullanılmaya ve yaygınlaşmaya başlamıştır. 11-13 Ocak 2001 tarihleri arasında, Amerika’nın Utah Eyaletindeki Snowbird kayak merkezinde toplanan 17 yazılım gurusu<sup>377</sup>; yazılım geliştirme süreçlerinde üretkenliği arttırmak amacıyla gerçekleştirdikleri beyin fırtınası sonucunda, aşağıdaki tabloda sol tarafta yer alan hususların değerini kabul etmekle birlikte sağdakilere daha çok değer vereceklerini beyan<sup>378</sup> etmişlerdir:

---

<sup>375</sup> www.pmi.org

<sup>376</sup> Sekman, M., Utku, A. (2017) Çevik Şirketler: Kurumsal Ataleti Yenmek, s.45.

<sup>377</sup> Kent Beck, Mike Beedle, Arie van Bennekum, Alistair Cockburn, Ward Cunningham, Martin Fowler, James Grenning, Jim Highsmith, Andrew Hunt, Ron Jeffries, Jon Kern, Brian Marick, Robert C. Martin, Steve Mellor, Ken Schwaber, Jeff Sutherland, Dave Thomas

<sup>378</sup> Agile Manifesto; agilemanifesto.org



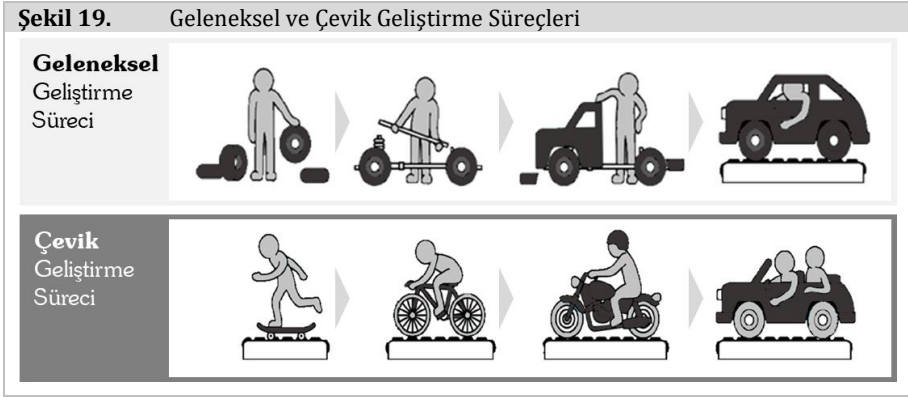
Denetimler şüphesiz yazılım geliştirme süreçlerinden farklı dinamiklere sahip olmakla birlikte çevik proje yönetiminin temel yaklaşımı denetim projeleri için de pek tabii uygulanabilecektir. Bu açıdan bakıldığında yukarıdaki öncelik tercihlerinin denetim süreçlerine uyarlanması ile aşağıdaki gibi bir tabloya ulaşmak mümkündür:

**Şekil 18. Çevik Denetim Manifestosu**

DEĞERLİ	DAHA DEĞERLİ
Standart denetim adımları ve teknikleri	Denetim paydaşları ve etkileşimler
Detaylı çalışma kağıtları, görüşme notları, kanıt vb. dokümantasyon	Katma değerli tespitler ve uygulanabilir öneriler içeren denetim raporu
Kapsam, içerik, süre vb. konularda paydaşlarla yapılan müzakereler.	Süreç paydaşlarıyla üst seviyede iletişim ve iş birliği.
Plan, kapsam, süre ve bütçeye sıkı sıkıya bağlılık.	Denetimde ortaya çıkan farklı ihtiyaçları, konuları, riskleri ve beklentileri dikkate almak.

Çevik anlayışın, müşteri ve değişime hızlı cevap verme odaklı değer önceliklerinin yanı sıra proje adımları ve nihai çıktının oluşması sürecinde

de geleneksel yöntemlerden ayrıştığını görmekteyiz. Çevik proje metodolojisiyle geleneksel yöntem arasındaki temel fark; nihai ürünlerin adım adım parçaların birleştirilerek oluşturulması yerine kısa döngüler sonucunda oluşan daha küçük ürünlerin hedeflenen ürüne dönüştürülmesi şeklinde özetlenebilmektedir. Aşağıdaki şemada<sup>379</sup> otomobil üretimi üzerinden yapılan benzetme aslında temel mantalite farkının anlaşılması için oldukça faydalıdır:

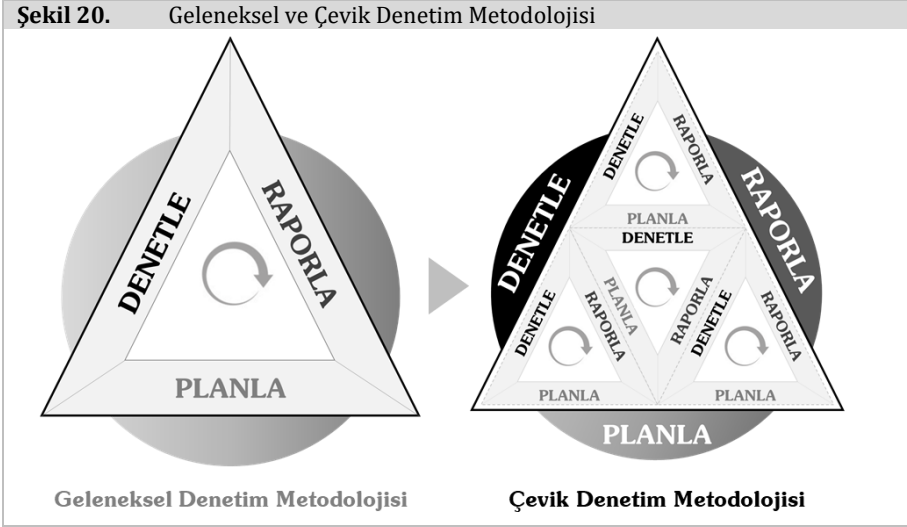


Denetim süreci açısından bakıldığında nihai ürünün denetim raporu olduğunu söylemek mümkündür. Geleneksel yaklaşımda denetim saha çalışmaları;

- İncelenecek başlıklar ile kapsamın belirlendiği ve ekip içindeki görev dağılımının yapıldığı bir “**planlama**” adımıyla başlamakta,
- Süreçlerdeki kontrollerin dizayn ve işlerlik açısından değerlendirildiği testlerin “**denetlenmesi**” ile devam etmekte,
- Süreç sahipleriyle mutabakatı akabinde denetim sonuçları ile mevcut risk ve önerilerin ilgililere “**raporlanmasıyla**” da tamamlanmaktadır.

Çevik metodolojinin denetim projelerinde uygulanmasıyla planlama, denetleme ve raporlama adımları kısa döngüler halinde gerçekleştirilerek her döngünün sonunda müşteriyle bulguların paylaşılması ve bütün döngülerin tamamlanmasıyla da denetim raporunun son halini alması

sağlanmaktadır. Aşağıdaki görselde geleneksel denetim süreciyle çevik denetim sürecinin mukayesesi temel hatlarıyla sunulmuştur:



Çevik proje yönetiminde yukarıda bahsettiğimiz döngüler içerisinde farklı periyotlarda yapılan toplantılarla ekip ve müşteri ile sıkı iletişim kurularak yakından izleme ve geribildirimlerle güncel gelişmelerden haberdar olma ve ihtiyaçlara zamanında cevap verebilmek mümkün olmaktadır. Özellikle uzun zamana yayılan denetimlerde yapılacak ara raporlamalarla denetlenen, Üst Yönetim veya Denetim Komitesi daha kısa sürelerde bilgilendirilmekte ve incelenen süreçlerdeki riskler hakkında daha erken bilgi sahibi olunup daha çabuk aksiyonlar alma fırsatı doğmaktadır. Denetim projesi süresince, denetim ekipleri gerek denetim birimi yöneticileriyle gerek de kendi içinde yapacağı günlük ve haftalık toplantılarla planlama, gözden geçirme ve senkronizasyonu sağlamaktadır. Öte yandan denetlenen ile yapılacak haftalık/iki haftalık toplantılarla sözlü ve/veya yazılı sunumlar veya ara raporlarla incelemeler sırasında yapılan tespitler paylaşılmaktadır. Yapılan her toplantı yeniden planlama, bilgilerin güncellenmesi ve geri bildirim için fırsatlar oluşturmaktadır. Planlama toplantılarında mevcut görevlerin tamamlanma durumu ve içerikleri sorgulanarak sonraki dönem için gerekiyorsa yeni görevlendirme, içerik değişimi veya duruma göre kapsam değişimi imkânı vermektedir. İnceleme sürecinde fark edilen ya da sonradan ortaya çıkan risklerin veya ilişkili farklı süreçlerin kapsama dâhil edilmesi de gündeme gelebilmektedir. En başta yapılan plandaki öncelikler süreç devam ederken yapılacak anlık geri bildirimlerle değişebilmektedir. Böylece daha proaktif ve esnek bir planlama sonucunda daha dinamik bir denetim süreci

işletilebilmektedir. Öte yandan denetim alanları kısa periyotlarda tamamlanabilecek bölümlere ayrılarak mümkünse her hafta denetlenene ve yönetime raporlama yapılması sağlanmaktadır. Denetlenenlerle yapılan kısa aralıklı toplantılar onların da sürece daha aktif katılımını sağladığı gibi sürecin işleyişi hakkında farkındalık sağlamaktadır. Bu toplantı ve geri bildirim süreciyle oluşan yüksek frekanslı iletişim, tarafların birbirini daha iyi anlamasına ve denetimin müşterisiyle ortaklaşa iş yapış şekli tesis etmesine zemin hazırlamaktadır. Paydaşların ve denetçilerin birbirini daha iyi anladığı ve etkin iş birliğinin bulunduğu bir ortam, denetim sonuçlarının süreç sahiplerince daha kolay benimsenmesini sağlayacak ve aksiyonların hayata geçirilme kalitesi ve hızını artıracaktır.

Çevik yaklaşım; her bir proje için uygulanabileceği gibi daha geniş perspektiften bakılarak her bir denetim dönemi/yılı için de hayata geçirilebilmektedir. Yıllık denetim planı ve risk değerlendirme çalışmaları üçer aylık periyotlarda yapılacak toplantılarla gözden geçirilebilmekte, ara dönem faaliyet raporlarıyla ilgililer bilgilendirilebilmekte ve gerekli hallerde plan revize edilebilmektedir. Dönem içinde risklerin yükseldiği alanlarda fazla denetim ihtiyacı doğması durumunda dış kaynak/eş kaynak gibi çözümlerle sonraki sene beklenmeden riskli alanlar denetime tabi tutulabilmektedir. Sonuç olarak, denetimlerin proje olarak ele alınmasının ve çevik metodolojiyle yönetilmesinin önemli faydalar sağlaması muhtemeldir. Bununla birlikte, her süreçte ve organizasyonda olduğu gibi; metod değişikliği kararının avantaj ve dezavantajları analiz edilerek, belirli bir plan dâhilinde gerçekleştirilmesi ve zamana yayılması uygun olacaktır.

### 9.3. SÜREÇ MADENCİLİĞİ

İç denetçilerin, denetim kapsamaları içindeki temel iş süreçlerini doğru bir şekilde anlamaları gerekmektedir. Denetim hedefleri, genellikle, denetçilerin tasarlanan süreçten sapmaları belirlemesini ve iç kontrol zayıflıklarını ortaya çıkarmasını gerektirmektedir. Süreçleri gözden geçirmeye yönelik geleneksel yöntemlerin -süreç akış şemaları, süreç sahipleri ile görüşmeler ve süreç anlatımları gibi- bazı sınırlamaları bulunmaktadır. Mevcut yöntemlere ek olarak etkili bir yöntem ise süreçlerin gerçekte nasıl çalıştığına dair net ve nesnel bir resim elde etmek için bilgi sistemlerinden gelen dijital izlere dayalı süreç madenciliğini kullanmaktır. Süreç madenciliği, iş süreci faaliyetlerinin dijital izlerinin ortaya çıkarılmasına

dayanmaktadır<sup>380</sup>. Süreç madenciliği konusundaki artan ilginin iki ana nedeni bulunmaktadır:<sup>381</sup>

1. Kurumlarda yapılan işlemlerle ilgili gittikçe daha fazla olay kaydedilmektedir. Böylece süreçlerin geçmişi hakkında ayrıntılı bilgi sağlanabilmektedir.
2. Rekabetçi ve hızla değişen ortamlarda iş süreçlerini iyileştirmeye ve desteklemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Süreç madenciliğinin temel fikri, bir bilgi sistemi tarafından kaydedilen olay günlüklerinden bilgi çıkarmaktır. Kurumlarda bir işlem yapılırken oluşan sipariş alınması, ürün teslim edilmesi vb. olay günlükleri, işlemi kimin yaptığı, ne kadar sürdüğü ve standart uygulamadan nasıl ayrıldığı dahil olmak üzere bilgi işlem sisteminde gerçekleştirilen işlemin gerçekte nasıl gerçekleştiğini görünür hale getirmektedir<sup>382</sup>. Süreç madenciliğinde kullanılan olay günlüğü, kurumun bilgi sisteminden (çoğu zaman ERP sisteminden) çıkarılan ham verilerden oluşturulmaktadır. Süreç madenciliğinde analizi kolaylaştırmak için her bir olay hakkında bilgi sisteminden çıkarılması gereken dört temel bilgi bulunmaktadır.

1. Olay sırasında gerçekleşen aktivite,
2. Olayın ne olduğu (Vaka) veya süreç örneği (Fatura vb.),
3. Olaydan sorumlu taraf, oluşturucu,
4. Olayın zaman damgası.

En azından bu 4 özelliği taşıyan bilgiyi toplamak, sistematik olarak düzenlemek ve işlemlerin diğer niteliklerini dahil etmek; süreç madenciliği teknikleri kullanılarak analiz edilebilecek bir olay günlüğü oluşturmayı sağlamaktadır. Olay günlükleri yalnızca denetlenen tarafından girilen verilerden değil, aynı zamanda meta-veri denilen, yani davranışın konusu olan kişiden bağımsız ve otomatik olarak kaydedilen verileri de kapsamaktadır<sup>383</sup>. Doğru bir olay günlüğü oluşturmak, katma değerli süreç analizi için iyi bir temel sağlayacaktır. Olay günlüklerinin kalitesini, faaliyet

<sup>380</sup> Justin Pawlowski, Mining for Process Gold, Internal Auditor, November 20, 2018, s.56.

<sup>381</sup> Julia Rudnitckaia Process Mining. Data science in action, [https://wiwi.hs-duesseldorf.de/personen/thomas.zeutschler/Documents/HSD\\_W\\_140\\_ProcessMining\\_Excurs01\\_ProcessMining\\_DataScienceInAction.pdf](https://wiwi.hs-duesseldorf.de/personen/thomas.zeutschler/Documents/HSD_W_140_ProcessMining_Excurs01_ProcessMining_DataScienceInAction.pdf)

<sup>382</sup> Thomas H. Davenport and Andrew Spanyi, What Process Mining Is and Why Companies Should Do It, Harvard Business Review, April 23, 2019, s.47.

<sup>383</sup> Mieke Julie Jans, Miklos A. Vasarhelyi, Michael G. Alles, Process mining of event logs in internal auditing: a case study, [https://www.researchgate.net/publication/268344444\\_Process\\_mining\\_of\\_event\\_logs\\_in\\_internal\\_auditing\\_a\\_case\\_study](https://www.researchgate.net/publication/268344444_Process_mining_of_event_logs_in_internal_auditing_a_case_study)

sayısı, özellik sayısı, faaliyetlerin doğruluğu ve seçiciliği gibi farklı kalite öznitelikleri etkilemektedir<sup>384</sup>. Aşağıdaki tabloda, süreç madenciliğinin yanıtlayabileceği çeşitli analiz yönleri ve önemli sorular gösterilmiştir.<sup>385</sup>

**Tablo 8.** Süreç Madenciliği Örnek Kullanım Alanları

<b>Kullanım Örneği</b>	<b>Sorular</b>	<b>Soru grubu</b>
Gerçek iş süreçlerinin tespiti	Gerçekte mevcut faaliyetleri (Anlatılan veya prosedürde yer alan değil) tanımlayan süreç nedir?	Tutarlılık
İş süreçlerindeki darboğazların tespiti	İşlemlerin hızını sınırlayan problemler sürecin neresinde yer alıyor? Bunlara ne sebep olmaktadır?	Verimlilik
İş süreçlerindeki sapmaların tespiti	Gerçek sürecin beklenen (ideal) süreçten saptığı yerler neresidir? Neden böyle sapmalar olmaktadır?	Tutarlılık
İş süreçlerinin hızlı / kısa yoldan yürütüldüğü durumlar	En hızlı işlemler nasıl yapılmaktadır? En az adımla bir süreç nasıl gerçekleştirilir?	Verimlilik
İş süreçlerindeki sorunların öngörülmesi	Sürecin performansında gecikmelerin/ sapmaların/risklerin oluşacağını tahmin etmek mümkün müdür?	Verimlilik /

Süreç madenciliği yöntemleri ile ilgili üç ana süreç türünden bahsedilebilmektedir:

1. Keşif (Discovery): Keşif yöntemi, bir olay günlüğünü alıp herhangi bir ön bilgi kullanmadan bir süreç modeli üretmektedir<sup>386</sup>.
2. Uygunluk (Conformance): Uygunluk kontrolü; tasarlanan süreçten sapmaları belirlemek ve bir günlükte kaydedilen gerçek süreci tasarlanmış süreçle karşılaştırmaktır.<sup>387</sup>
3. Geliştirme (Enhancement): Ana fikir, bazı olay günlüklerinde kaydedilen gerçek süreç hakkındaki bilgileri kullanarak mevcut bir süreç modelini genişletmek veya iyileştirmektir.<sup>388</sup>

Süreç madenciliği uygulamaları iç denetimin tarafsızlığını ve verimliliğini, bilgi sistemlerinden gelen dijital izleri kullanarak denetimin nesneliği artırılabilen, ayrıca verimlilik artışı da sağlayabilmektedir. Süreç madenciliği ile denetim faaliyetinin başında fiili sürecin net bir resmi elde edilebilmektedir. Ayrıca denetçiler tarafından gerçekleştirilen süreç

<sup>384</sup> Pawlowski, a.g.e., s.57.

<sup>385</sup> Julia Rudnitckaia, a.g.e.

<sup>386</sup> Julia Rudnitckaia, a.g.e.

<sup>387</sup> Pawlowski, a.g.e., s.65.

<sup>388</sup> Julia Rudnitckaia, a.g.e.

görüşmeleri için daha az zaman ayrılmaktadır. Sürecin görselleştirilmesine katkısı ile mevcut dijital izleri kullanarak tüm işlem popülasyonunu analiz etme olanağı tanınmaktadır<sup>389</sup>. Avantajlarına rağmen önemli bir sınırlama, dijital iz bırakmayan durumlar ve işlemler olmasıdır.

#### 9.4. ROBOTİK SÜREÇ OTOMASYONU

Robotik süreç otomasyonu (Robotic Process Automation-RPA), finans, muhasebe, teknoloji, hukuk, insan kaynakları ve giderek artan bir şekilde denetim ve uyumluluk dahil olmak üzere çeşitli işlerde yoğun emek gerektiren ve tekrarlayan görevleri otomatikleştirmenin etkili bir yolu olarak ilgi görmektedir.<sup>390</sup>

Robotik Süreç Otomasyonu, süreçler, faaliyetler ve işlemlerden oluşan bir işin özerk şekilde yürütülerek tamamlanması için işin belirlenmiş kurallarını ve faaliyet kurgusunu kullanan bir yazılım olarak tanımlanabilmektedir. Bu şekilde insanların yaptığı otomatik işleri yapan yazılımlar robot veya yazılım robotları olarak adlandırılmaktadır. Kısacası RPA robotları insan görevlerini otomatikleştirmektedir.<sup>391</sup> Bu nispeten basit ve uygun maliyetli teknolojinin popüleritesi arttıkça, iç denetim departmanları da RPA'nın denetim kapsamını geliştirerek ve bazı rutin denetim görevini otomatikleştirerek çalışmalarını daha etkili ve verimli hale getirebileceğini anlamaya başlamıştır. Örneğin otomasyon için uygun görevlerde, rutin, manuel olarak yoğun iş gerektiren, insan hatasına müsait, yorum gerektirmeyen belirli kurallara dayalı, destekleyici verilerin kolayca bulunabildiği ve kolayca okunabildiği görevlerde denetim açısından kullanım imkânları olabilecektir.<sup>392</sup>

RPA'nın benimsenmesi, iç denetim işlevinin kuruma daha fazla katkıda bulunması için bir imkân sunmaktadır. RPA'nın uygulanması ile değişen riskleri yönetmek, verimliliği artırmak, güvenilirliği artırmak, maliyetleri azaltmak mümkündür.<sup>393</sup>

<sup>389</sup> Pawlowski, a.g.e., s.67.

<sup>390</sup> Angelo Poulidakos, Cassie Putnam, So You Want to Use RPA in Audit — Here's How YouStart, <https://blog.protiviti.com/2018/09/19/want-use-rpa-audit-heres-start/>

<sup>391</sup> Kevin C. Moffitt, Andrea M. Rozario, Miklos A. Vasarhelyi, Robotic Process Automation for Auditing, Journal of Emerging Technologies in Accounting, Vol. 15, No. 1, Spring 2018, s.98.

<sup>392</sup> Poulidakos ve Putnam, a.g.e.

<sup>393</sup> Vasant Raval, Erica Smith, Organizational RPA Adoption and Internal Auditing, Isaca Journal Vol 2, 28 February 2020, s.86.

Denetçiler denetim sırasında verileri indirip analiz ederek, süreçleri ve kontrolleri değerlendirmektedir. Yapılan gözlemler ve görüşmelerle de kontrol zayıflıklarını tespit ederek yönetime önerilerde bulunmaktadır. Ancak her denetim için aynı tabloları ve çizelgeleri tekrar tekrar hazırlamak ve biçimlendirmek için çok fazla zaman harcanması söz konusudur. RPA bu noktada denetçilere yardımcı olabilecek bir teknolojidir. RPA vasıtasıyla, ERP'ye giriş yapılarak tüm tablolara erişilmesi, tabloların seçilmesi, dönem ve kapsamdaki verilerin tanımlanması, verilerin indirilmesi, dosyanın klasöre kaydedilmesi, ayrı bir elektronik tablo açılması, tablodaki verilerin aktarılması ve biçimlendirilmesi, önceden belirlenmiş bir dizi filtrenin çalıştırılması, çıktının uygun grafikte görselleştirilmesi, istisnai durumların raporlanarak denetçiye gönderilmesi sağlanmaktadır.<sup>394</sup> Örneğin; denetim amaçlı verileri çekmek, bu verileri e-tablolara girmek, istenen analizi tamamlamak ve sonuçları günlük, aylık, üç aylık veya istenildiği şekilde göndermek (e-posta) ya da sürekli denetim yaklaşımının bir parçası olarak, RPA kullanılarak verileri alma, analiz yapma ve kullanıcıya bir rapor sağlama gibi ek adımlar otomatik hale getirilebilmektedir.<sup>395</sup> RPA'nın verimli bir şekilde kullanılabilmesi için; verileri bilmek, onunla ne yapmak istediğinizi, yapılıp yapılamayacağını ve nasıl rapor edilmesini istediğinizi doğru tanımlamak gerekmektedir.

## 9.5. UZAKTAN DENETİM

Teknolojik imkânların artması ve yeni denetim tekniklerinin gelişmesi ile birlikte denetim faaliyetlerinin de saha çalışmaları dışında uzaktan icra edilmesi mümkün hale gelmiştir. Özellikle Coronavirus Disease (COVID-19) pandemisi ile birlikte seyahat kısıtlamaları, ülkelerin uyguladığı kapanma önlemleri ve şirketlerin evden çalışma uygulamasına geçmeleri gibi sebeplerle geleneksel denetim çalışmaları da hızlı şekilde bu yeni duruma uyum sağlamak zorunda kalmıştır. Uzaktan denetim; denetçilerin bilgi ve iletişim teknolojilerini veri analitiğiyle bir araya getirerek, finansal verilerin ve iç kontrollerin doğruluğunu değerlendirmek ve raporlamak, elektronik kanıt toplamak ve denetlenen kurumla fiziksel ortamdan bağımsız olarak etkileşimde bulunma süreci olarak tanımlanmaktadır<sup>396</sup>.

---

<sup>394</sup> Jean-Marie Bequevort, Time to Act on Using Automation Technologies in Internal Audit, Internal Audit 360, February 18, 2021, s.74.

<sup>395</sup> Mike Jacka, Putting Those Bots to Work, Internal Auditor Magazine, <https://internalauditor.theiia.org/en/voices/20202/putting-those-bots-to-work/>

<sup>396</sup> Ryan A. Teeter vd. The Remote Audit, Journal of Emerging Technologies in Accounting, Vol. 7, 2010, s.91.

Bu noktada iki farklı uygulama göze çarpmaktadır. Kısmi uzaktan denetim ve tam uzaktan denetim.

1. Kısmi uzaktan denetim; uzaktan ve yerinde prosedürlerin bir birleşimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Denetimin yerinde yürütülen bölümünün amacı, uzaktan denetimin sonuçlarını doğrulamak ve uzaktan denetim süreci aracılığıyla tespit edilemeyen bazı sorunların ek olarak yerinde doğrulamasını yapmaktır.
2. Tam uzaktan denetim; standartlara uygunluğu doğrulamak için gerektiği şekilde bilgi toplamak için teknoloji kullanılarak tamamen uzaktan gerçekleştirilen denetimdir. Tam uzaktan denetim, uygun örnekleme teknikleri kullanılarak yapılan görüşmeler de dahil olmak üzere gerekli kanıtlara erişmek için teknolojik araçların kullanılmasıdır.

Uzaktan yapılan denetim çalışmalarının geleneksel olarak yerinde yürütülen denetimlere göre bir takım zaman ve maliyet avantajlarından söz edilebilmektedir. Uzaktan denetim yapmanın şirketler ve iç denetçiler için faydalı olmasının birkaç nedeni bulunmaktadır:<sup>397</sup>

- **Teknolojiyi kullanarak zamandan ve paradan tasarruf sağlamak:** Denetim öncesindeki ve sırasındaki mülakatlar ile kanıt belgeleri kontrol amacıyla seyahat etmek için harcanan zamanı ve maliyetleri azalmaktadır.
- **Zor denetim lokasyonlarına seyahat etmekten kaçınmak:** Bazı denetim lokasyonlarına seyahat etmek çeşitli kısıtlamalar sebebiyle zor olabilmektedir.
- **Denetim kapsamının genişletilmesi imkânı:** Uzaktan denetimlerde kapsam ve zaman kısıtlamalarını azaltarak daha fazla konuyu ele alma imkânı sağlanabilmektedir.
- **Denetim ekibinin daha verimli kullanımı:** Home-ofis kullanımı denetçilerin daha rahat ve verimli çalışmasına faydalı olabilmektedir.
- **Uzmanların kullanımı imkânlarının artması:** Denetim sırasında bilgilerine ihtiyaç duyulabilecek uzmanlar, seçilen görüşmeler veya

<sup>397</sup> Asmaa Abd El-moneim serag, Mona Mohammed Daoud, Remote Auditing : An Alternative Approach to Face the Internal Audit Challenges During The COVID-19 Pandemic,  
[https://atasu.journals.ekb.eg/article\\_181073\\_2dba0b060035186f1c7da7470a4d676a.pdf](https://atasu.journals.ekb.eg/article_181073_2dba0b060035186f1c7da7470a4d676a.pdf)

denetim planlamasının bölümleri için uzaktan bağlantı ile denetime dahil olabilmektedir.

- **Daha esnek yaklaşım:** Denetçinin kendi temposuna göre planların ve belgelerin uzaktan gözden geçirilmesi, daha kaliteli ve belgelerde daha derin bir incelemeye katkıda bulunmaktadır.

Uzaktan denetimin bileşenleri, birçok yönden yüz yüze yürütülen denetimlere benzemektedir. Bu denetim aşamalarının odak noktası, denetimin yürütülmesinde ortaya çıkmaktadır. Uzaktan denetimlerde dikkate alınması gereken hususlar, denetim aşamaları itibarıyla aşağıdaki şekilde belirtilebilmektedir<sup>398</sup>:

- **Planlama:** Planlama toplantılarında, denetimin kapsamı ve takvimi tartışılarak katılımcılara uzaktan denetim yaklaşımını açıklamak gerekmektedir. Yüz yüze denetimler ile uzaktan denetimler arasındaki benzerlik ve farklılıklar belirtilmelidir. Bilginin nasıl ve ne zaman paylaşılacağı, hangi teknolojinin kullanılacağı, önceden hangi erişim yetkilerinin alınması gerektiği, denetimin sınırlamaları gibi konular görüşülmelidir. İç denetçiler uzaktan denetim planlama toplantısı için geleneksel bir denetim için gerekli olandan daha fazla zaman ayırması gerekmektedir.
- **Belge İncelemesi:** Uzaktan belge incelemeleri, birkaç önemli husus ile birlikte, birçok yönden yerinde yapılan denetimlerdeki belgeleri incelemeye benzemektedir. Denetlenen birimin belgeleri hazırlaması ve bir dosya paylaşım platformuna aktarması normal denetimlere göre daha fazla zaman alabilmektedir. Yerinde yapılan incelemelerin aksine, uzaktan incelemelerde genellikle eş zamanlı soru sormak mümkün olmamaktadır.
- **Sahanın Görülmesi:** Uzaktan denetimin belki de en zor yönü denetlenen kurumda saha ziyareti ile yapılabilecek yerinde gözlemlerdir. Bu konuda teknolojiden faydalanılarak çeşitli çözümler üretilebilmektedir. Denetçiler, yaptıkları incelemeler veya görüşmeler sırasında video ve fotoğraflarla görmek istedikleri alanların bir listesini oluşturarak bunlarla ilgili görüntü ve video talep edebilmektedir.

---

<sup>398</sup> Roy Litzenberg, Carrie F. Ramirez, Remote Auditing for Covid-19 and Beyond, Short-term and long-term implications, The Institute of Internal Auditors.

- **Mülakatlar:** Uzaktan görüşmeler, yüz yüze görüşme ile aynı şekilde gerçekleştirilmekte olup görüşme için online toplantı araçları kullanılmaktadır.
- **Kapanış Toplantısı:** Uzaktan denetimin kapanış toplantısı, yüz yüze denetimin kapanış toplantısıyla hemen hemen aynıdır. Taslak denetim sonuçlarının ilgililere sunup sorunları veya muğlak noktaları çözerek denetim sonucunun kesinleştirilmesi sağlanmaktadır.

Yerinde denetim metodolojisi ile uzaktan denetim metodolojisi arasındaki temel farklar aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir.

**Tablo 9.** Yerinde ve Uzaktan Denetim Metodoloji Farkları<sup>399</sup>

Faaliyet	Yerinde Denetim Metodolojisi	Uzaktan Denetim Metodolojisi
Denetim Bilgilendirme	Denetçiler ofis ziyaretleri ve toplantılar yapar.	Denetçiler denetimleri düzenlemek ve yönetimle görüşmeler için web konferansları ve takip için e-posta ve telefon kullanırlar.
Denetim Planlaması	Denetim ekipleri, denetim hedeflerini belirlemek ve görevleri delege etmek için fiziksel olarak toplanırlar.	Denetim ekipleri, denetimin ayrıntılarını tartışmak için web konferanslar ile bir araya gelirler. Görevler bir elektronik çalışma kâğıdı sisteminde otomatik olarak atanır.
İç Kontrol Değerlendirme ve Uyum	Denetçiler süreç sahipleriyle görüşür, kâğıt ve dijital belgeleri değerlendirir, kontrolleri test ederler veya dataları değerlendirirler.	Denetçiler video konferans yoluyla süreç sahipleriyle görüşür, denetlenenin sistemine uzaktan bağlanır ve analitik testler gerçekleştirir.
Maddi Doğruluk Testleri	Denetçiler yerel olarak örnek işlemleri alır ve uygunluğu test eder	Denetçiler, uzaktan bağlantı yoluyla örnek işlemler alır ve uygunlukları test eder. Sürekli denetim yöntemiyle otomatik sistemler yüzde yüz veri analizi yaparak ve denetçinin kontrol etmesi için istisna işlemlerin listesini sağlar.
Denetim Bulguları ve Raporlama	Denetçiler süreç sahipleri ile görüşür. Yönetime, Denetim Komitesine ve/veya dış denetçilere rapor verirler.	Aynı şekildedir ancak web konferansı yoluyla gerçekleştirilir.

## 9.6. İÇ DENETİM YAZILIMLARI

<sup>399</sup> Ryan, a.g.e, s.93.

Organizasyonların ve denetim birimlerinin büyümesi, denetim evreninin genişlemesi, denetimin müşterilerinin artması ve denetim faaliyetlerinin olgunlaşması; denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilebilmesi ve yürütülebilmesi için yazılımlardan destek alınması ihtiyacını doğurmaktadır. Bu ihtiyaç ilk dönemlerde genellikle denetim danışmanlığı veren veya büyük denetim ekipleri bulunan kurumların iç kaynaklarıyla geliştirilen yazılımlarla giderilmiş olsa da daha sonraları yazılım piyasasında her denetim biriminin kullanabileceği paket programlar da bulunabilir hale gelmiştir. Bugün, yerel ve global birçok denetim yazılımı bulmak ve ihtiyaca binaen farklı modüllerini edinmek mümkündür.

Denetim yazılımları, denetim yöneticilerine ve sahada bilfiil denetimi gerçekleştiren denetçilere aşağıdaki başlıklarda çözümler sunabilmektedir:

- **Ana Veri Yönetimi:** Denetim fonksiyonu, faaliyetleri ve personeliyle ilgili aşağıdaki temel bilgilerin sistemsel tanımlamalarının yapılarak takip edilmesi.
  - *Denetim Evreni:* Denetlenebilir bütün alanlar, süreçler, yerleşkeler, mevzuat.
  - *Denetçi Bilgileri:* Denetçilerin kişisel bilgilerinin yanı sıra uzmanlık alanları, tecrübe süreleri, sertifika/eğitim bilgileri, ikamet bölgeleri.
  - *Müşteri Bilgileri:* Denetim hizmeti verilen şirket, birim, süreç sahiplerine ilişkin bilgiler.
  - *Süreç Bilgileri:* Süreçler, alt süreçler, iş akışları.
  - *Riskler:* Risk kategorileri, risk anketleri, temel riskler.
  - *Kontroller:* Süreçlerde yer alan kontrol faaliyetleri, test yöntemleri.
- **Yetkilendirme:** Denetçi, denetlenen, Üst Yönetim gibi ihtiyaç duyan kişilere görev ve sorumluluklarıyla uyumlu erişim yetkilerinin verilmesi ve izlenmesi.
- **Risk Değerlendirme:** Denetim hizmeti verilecek organizasyonların ve denetim evrenindeki alanların önceliklendirilmesi için makro ve mikro seviyede risklerin değerlendirilmesi.
- **Planlama:** Denetim ihtiyacının belirlenmesi akabinde iş gücü ve zaman planının yapılması. Yıllık, aylık vb. dönemsel planların oluşturulması.

- **Ekip Yönetimi:** Farklı projeler için denetim ekiplerinde yer alacak denetçilerin planlanması. Planlanan denetimlerin içeriğine ve kaynak ihtiyacına göre denetim ekiplerinin oluşturulması.
- **Görevlendirme:** Denetim projelerinin oluşturulması, projenin ve kapsamdaki görevlerin konu, süreç, alt süreç vb. detayda ilgili denetçilere atanması. Atanan işlerin izlenmesi ve statülerinin takip edilmesi.
- **Saha Çalışmaları:**
  - *Görev Planı:* Proje bazında denetim hedefleri, kapsamı, takvimi gibi temel bilgilerin izlenmesi.
  - *Görüşme ve Talep Takibi:* Açılış/kapanış sunumlarının hazırlanması. Denetlenenlerle görüşmelerin kayıt altına alınması. Denetçilerin talep ettikleri bilgi ve belgelerin izlenmesi.
  - *Kontrollerin test edilmesi:* Kontrollerin mevcudiyetinin, tasarımının yeterliliğinin sorgulanması ve pratikteki işlerlik durumunun test edilerek sonuçlarının ve kanıtların kayıt altına alınması.
  - *Veri Analizi:* İhtiyaç duyulan durumlarda ilgili sistemlere entegre olarak alınacak veya dışarıdan yüklenecek verilerin bütünlüğünün korunarak çeşitli analiz ve sorguların yapılması.
  - *Testlerin gözden geçirilmesi:* Denetçilerin yaptığı testlerin doğruluğunun ve yeterliliğinin amirleri tarafından gözden geçirilerek gerekli durumlarda geri bildirim ve yönlendirmelerle yönlendirilmesi.
  - *Bulgu, risk ve önerilerin yazılması:* Test sonuçlarına göre bulguların yazılması, ilgili risklerin adreslenmesi ve elimine edilmesine yönelik önerilerin geliştirilmesi.
  - *Bulgu mutabakatı:* Bulguların süreç sahipleriyle paylaşılarak mutabakat yapılması ve aksiyon planlarının kayıt altına alınması.
- **Raporlama:**
  - *Denetim Raporu:* Denetim proje sonuçlarının otomatik olarak denetim raporuna dönüştürülmesi.

- *Periyodik Yönetsel Raporlar:* Denetim birimi, Denetim Komitesi, Üst Yönetim gibi paydaşların ihtiyaç duydukları zaman geçmiş denetimler, plan gerçekleştirmeleri, bulgu statüleri vb. bilgilerin raporlanması. Denetim birimi yıllık faaliyet raporu gibi kapsamlı raporların oluşturulması.
- **Bulgu İzleme:** Risklerin elimine edilmesine yönelik aksiyonların güncel durumlarının belirli periyotlarla güncellenerek izlenmesi.
- **Kalite:** Gerek denetim projeleri sırasında ve bitiminde denetim süreçlerine ilişkin kalite kriterlerinin sağlanması gerekse standartlara uyumun yıllık kalite iç değerlendirilmesine çalışmalarının kayıt altına alınarak gelişime açık alanların kayıt altına alınması ve gerekli aksiyonların takip edilmesi.
- **Zaman Yönetimi:** Denetçilerin günlük mesai sürelerinin proje, müşteri vb. detayda takibinin sağlanabilmesi için zaman çizelgelerinin doldurulması ve izlenmesi.
- **Masraf Yönetimi:** Denetimler sırasında oluşan seyahat, yemek, konaklama vb. giderlerin takibi ve projelerle eşleştirilmesi. Bütçe ve gerçekleştirme durumlarının izlenmesi.
- **Performans Takibi:** Proje sonlarında ve yıllık performans değerlendirme ve geri bildirimlerinin kayıt altına alınması. Departman ve denetçi Anahtar Performans Göstergeleri (KPI)'nin tanımlanarak izlenmesi.
- **Arşiv ve Doküman Yönetimi:** Denetim kanıtlarının, müşterilerden alınan her türlü veri ve belgenin, yazışmaların, denetim raporlarının, görüşme ve toplantı tutanaklarının, proje sürecinde ve bitiminde yapılan sunumların, Denetim Birimi prosedür ve talimatlarının, eğitim içeriklerinin, denetimlerde edinilen veri dosyalarının, belge şablonlarının, görsellerin kayıt altına alınması.

Denetime yönelik yazılım çözümleri ihtiyaca ve kullanım alanlarına göre özelleşebilmekte veya birden fazla ihtiyaca cevap veren yazılımların modülleri olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bağımsız olarak denetim hizmetleri özelinde çözümler sunan yazılımların yanı sıra, veri analitiği konusuna odaklanan çözümler de bulunmaktadır. Kurumsal kaynak yönetim sistemlerinin alt modülü olarak konumlanmış yazılımlar ve yönetim, risk ve uyum (GRC) modülünün parçası olan ve diğer sistem ve modüllerle entegrasyonu sağlamış programlar bulunabilmektedir.

### 9.6.1. Denetim Yazılımı Gerekliliği

Denetim yazılımlarının; kurumların diğer süreçlerinde kullanılan yazılımlar gibi ilgili faaliyetlere destek olmaya, işleyişi kolaylaştırmaya, verimliliği arttırmaya, izlenebilirliği ve hesap verebilirliği sağlamaya, kontrolleri ve kayıtları dijitalleştirmeye, erişim kolaylığı ve bilgi bütünlüğü sağlamaya, ihtiyaç duyulan verilerin hızlıca raporlanmasına ve kurumsal hafıza oluşturmaya yönelik ihtiyaçlar nedeniyle edinilmesi beklenmektedir. Denetim süreçlerinin sistemden bağımsız olarak standart bir işleyişe ve olgunluğa ulaşmış olması denetim yazılımından elde edilecek fayda ile doğru orantılıdır.

Hemen her işlemin dijitalleştiği ve sanal ortama taşındığı çağımızda denetim faaliyetlerinin de kısa ve orta vadede yazılımlar üzerine taşınması kaçınılmazdır. Yukarıda sıraladığımız maddelerin ötesindeki ihtiyaçlara bile cevap verebilen yazılımlar geliştirmek mümkün olup her yatırım kararında olduğu gibi burada da fayda ve maliyet mukayesesi yapmak gerekmektedir. Kurumun yapısı, büyüklüğü, mali durumu ve hedefleri de dikkate alınarak böyle bir yazılımın gerekliği ya da zamanlaması konusunda karar vermek daha sağlıklı olacaktır. Her alım kararında olduğu gibi denetim yazılımı konusunda da ihtiyacın yanı sıra öncelik durumunun belirlenmesinde fayda vardır. Temel faaliyetlerine ve süreçlerine ilişkin sistemleri oturmamış, kısıtlı bütçelerle yönetilen kurumlarda bir denetim yazılımı edinmek elbette çok makul olmayacaktır. Yalnızca bir denetçinin bulunduğu, yılda 5-6 denetim raporu yayımlanan ve denetimin çok az sayıda muhatabının olduğu yapılarda da bir denetim yazılımı edinmek çok öncelikli ve uygulanabilir olmayabilmektedir.

Denetim yazılımı edinmek de ayrı bir planlama ve zaman tahsisi gerektirmektedir. Kavramsal tasarımı, test edilmesine ve denetim süreçleriyle yazılımın uyumlu hale getirilmesine kadarki süreçler zaman alacaktır. Yazılımın uygulamaya alındıktan sonra yönetimi için de kaynak ayrılması gerektiği akıldaki tutulmalıdır. Öte yandan; herhangi bir yazılıma geçmek için ilgili sürecin yeterli seviyede tanımlı, uygulayıcılar tarafından standart olarak biliniyor ve işletiliyor olması gerekmektedir. Denetim biriminin neyi nasıl yaptığının belirlenmiş, denetçilerin iş yapış şekillerinin ve çıktılarının benzer olması durumunda süreçlerin standartlaşmasından ve tek bir yazılım üzerinde işletilebilmesinden söz edilebilmektedir. Yazılımlar bir noktaya kadar süreci işletenlerin hizalanmasını ve önceden belirlenmiş

yöntem ve adımların izlenmesini sağlayabilmektedir. Çok farklı metotlarla denetim yapan, dokümantasyonundan bulgu yazımına ve raporlamasına kadar uyumsuz şablonlarla çalışan denetçilerin aynı yazılımı kullanması ve beklenen faydanın sağlanması kolay olmayacaktır. Daha önce serbest stil çalışan denetçilerin hangi seviyede olursa olsun yaptıkları işleri yeni bir yazılım üzerinden ilerletmeleri zaman alacak olup hiçbir yazılım bütün kullanıcıları tamamen mutlu etmesi de beklenmemektedir. Denetçilerin bu tarz yazılıma geçmeye gönüllü olmaları sürecin verimli olarak işlemesi için önemli hususlardan biridir. İlk etapta yoğun olarak kullanılan ancak ilerleyen dönemlerde denetçilerin ilgi göstermediği, ihtiyaçlara cevap veremeyen ve yalnızca bir veri tabanı olmaktan öteye geçemeyen ve hatta denetçilere ekstra iş yükü oluşturan çözümlerin(!) de var olduğu bilinmektedir.

Çok sayıda denetçi istihdam eden, denetim evreni büyük, yerleşke adedi yüksek, geniş coğrafyalarda faaliyet gösteren ve denetim müşteri sayısı fazla olan denetim organizasyonlarında bir denetim yazılımı olmadan süreçleri ilerletmek çok kolay olmayacaktır.

## 9.6.2. Denetim Yazılımı Seçimi

Daha önce bahsettiğimiz gibi farklı çözümler sunan paket denetim yazılımları bulunduğu gibi terzi işi kurum içerisinde, kuruma özel sıfırdan geliştirilebilen modeller de söz konusu olabilmektedir. Bu iki yöntemin de kendi içinde avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Kuruma özel geliştirilecek yazılım için zaman planı daha esnek ve bu iş özelinde ayrılacak yazılımcılar nedeniyle ilk maliyeti daha yüksek olabilmektedir. Öte yandan kaynak kodlarının elde olması ve tamamen ihtiyaca özel tasarlanması nedeniyle ihtiyaç halinde değişiklikler daha kolay ve hızlı gerçekleştirilebilmektedir. Paket programlar ise daha kurumsal bir muhataba sahip olması ve destek konusunda hizmet seviyelerinin yüksekliği ile ön plana çıkmaktadır. Ayrıca paket program; farklı şirketlerde daha önce kazanılan tecrübeler sonucunda daha komplike ve gelişmiş bir yazılıma dönüşmüş olabilecektir. Bunun yanında, paket yazılımlarının denetim ekibinin ihtiyaçları dahilinde uyarlanması kolay, ucuz ve hatta bazen mümkün olmayabilmektedir.

Bir iç denetim yazılımı alırken aşağıdaki kriterlere dikkat etmekte fayda olduğunu değerlendirmekteyiz;

- Sağlayacağı faydaya karşın edininim, bakım ve lisans maliyetleri,

- Yazılımı geliştiren ekibin/şirketin tecrübesi, yetkinliği ve sürekliliği,
- Yazılım geliştirme durumunda verilecek hizmet seviyeleri,
- Yazılımı kullanan diğer şirketlerin varlığı ve referansları,
- Kurumdaki diğer sistemlerle entegre çalışıp çalışamayacağı,
- Dil desteği,
- Kullanım kolaylığı, ara yüz ve içeriklerin anlaşılabilirliği,
- Raporlama kabiliyetleri,
- Erişilebilirlik ve çevrimdışı çalışabilme durumu,
- Eş zamanlı erişim ve kullanıcı yönetimi,
- Parametre ve sistem yönetimi kolaylığı,
- Sistem ve bilgi güvenliği,
- Denetimin bütün ihtiyaçlarını kapsayabilmesi, baştan sona bütün denetim adımlarının aynı sistem üzerinden gerçekleştirilebilmesi,
- Şirketin teknolojik altyapısıyla uyumluluğu

# BÖLÜM II: İÇ DENETİM UYGULAMASI

## 1. BİRİNCİ ADIM: İÇ DENETİM BİRİMİNİN KURULMASI

İç denetimin teorik çerçevesi, ana hatlarıyla net olarak belirlenmiş ve gerek IIA'nın yayımladığı Standartlar, Uygulama Önerileri ve Rehberleriyle gerek düzenleyici otoritelerin sektör ve süreç bazında getirdiği regülasyonlarla; sağlanması gereken asgari kriterlerle iyi uygulamalar açıklanarak iç denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesine ışık tutulmuştur.

Kurumlarda iç kaynak kullanımı yoluyla gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri; İç Denetim, İç Kontrol, Teftiş veya Murakıplar Kurulu gibi farklı isimlerdeki birimlerin uhdesinde ifa edilmektedir. Bahsi geçen birimler, özü itibarıyla çok benzer işlevleri yerine getirseler de pratikte farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Uygulama farklılıklarına kaynak teşkil eden etkenleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

Denetlenen kurumun;

- Sektörü
- Mali durumu
- Organizasyonunun büyüklüğü,
- Ortaklık yapısı
- Çalışan profili
- Yaşı
- Kültürü
- Süreçlerinin olgunluk seviyesi

İç Denetim Biriminin;

- Tecrübe seviyesi
- Yetkinlik seviyesi
- Bütçesi
- Denetçi sayısı
- Bilgi sistemleri altyapısı

Kitabımızın bu bölümünde; iç denetim birimlerinin kuruluşundan prosedürel altyapısının hazırlanmasına, planlanmasından sahada fiilen uygulanmasına ve geliştirilmesine yönelik hususlara yer verilerek uygulama örnekleriyle desteklenecektir.

## 1.1. İÇ DENETİM FAALİYETİNİN KURULMA AMACI

Kurumlar, farklı motivasyonlarla bünyelerinde iç denetim fonksiyonu tesis ederler. Kamu kurumları, finans sektöründe yer alan kurumlar, halka açık şirketler ve dernekler gibi özel mevzuata tabi kurumlar, kurumsal yönetimin sağlanması açısından iç denetim fonksiyonunu komiteler veya münferit birimler olarak kurmakla mükellef kılınmıştır. Kurumsal yönetimi içselleştirmeyi, iç kontrol, yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin sağlıklı işlenmesini arzu edenlerin yanı sıra paydaşlarının haklarının ve varlıklarının muhafazasına öncelik veren kurumlar da herhangi bir yasal zorunluluk olmaksızın İç Denetim Birimi ihdas etmektedir.

İç denetime duyulan ihtiyacın; iç denetimin tanımından ve kurumlarda icra edeceği faaliyetlerin öneminden yola çıkarak çeşitli şekillerde gerektirilmesi mümkündür. Bütün bu gerekçelerin kaynağı ve hizmet ettiği amaçlar dikkate alındığında; aslında çok temel ve yalın bir fonksiyon icra ettiği görülmektedir. İç denetimin ağıdalı teorik tanımlarının ve sağlayacağı katma değere ilişkin şaşalı nitelendirmelerin temel çıkış noktalarının hemen hemen tümünü içeren oldukça kısa ve basit bir açıklaması vardır: **İç Denetim** aslında bir nevi **iç huzurdur**; kurumun bütün paydaşlarının kafalarını yastığa rahat bir şekilde koyabilmelerini sağlayan gönül rahatlığıdır. İç denetimin iki temel işlevinden birisi ve ağırlıklı olarak icra ettiği faaliyet olan "güvence"; kurumların hissedarlarına, yöneticilerine, çalışanlarına, tedarikçilerine, müşterilerine ve ilgili diğer doğrudan ve dolaylı bütün paydaşlarına aslında şu mesajı verir:

*"Bu kurumun faaliyetleri, **yetkin** denetçilerden oluşan bağımsız bir birim tarafından periyodik olarak sistematik yaklaşımla **objektif** olarak **titizlikle** denetlenmekte, taşıdıkları riskler ve mevcut kontrol ortamı **şeffaf** olarak incelenerek sorgulanmakta ve yapılan önerilerin hayata geçirilmesi durumunda sağlıklı olarak işleyeceğine dair **makul güvence** verilmektedir."*

İç denetim faaliyetleri, kurum paydaşları nezdinde aşağıdaki minvalde hissiyatlar oluşturur dersek yanlışmış olmayız:

- **Ortaklar:**

*“Yatırımlarımızı takip ediyor ve tahsis ettiğimiz kaynakların nasıl yönetildiğini tabi ki sorguluyoruz fakat operasyonları her daim yakından takip edebilmemiz mümkün değil. Bununla birlikte içimiz rahat zira biliyoruz ki; atadığımız yöneticilerin ve istihdam ettiğimiz çalışanların işlerini kaliteli, verimli, usulsüzlüklere yer vermeyecek seviyede kontrollü bir şekilde, süreçlerdeki risklerin farkında olarak, gerekli önlemleri alarak, kurum varlıklarına sahip çıkarak icra ettikleri yönünde bize güvence veren ve bu yolda verdikleri tavsiyelerle onlara ışık tutan bir İç Denetim Birimi var.”*

- **Üst Yönetim:**

*“Hissedarlarımızın bizden beklentisini biliyor, kurum menfaatlerinin en üst seviyede gözetilerek bütün paydaşlar için azami faydanın sağlanması amacıyla stratejik ve yönetsel karar alma mekanizmalarını etkin olarak işletiyoruz. Süreçlerimizin, bizim arzu ettiğimiz ve onayladığımız şekilde işleyip işlemediğini sorgulayan, faaliyetlerin nasıl daha verimli, kaliteli ve az maliyetle gerçekleştirilebileceği yönünde süreç sahiplerine destek olan, işlerimizin ve sistemlerimizin sürdürülebilirliği önündeki risklerin doğru yönetilip yönetilmediği ve belirlenen kontrollerin etkin olarak işletilip işletilmediğini takip eden bir İç Denetim Biriminin varlığı; gelişerek büyüme planlarımıza yönelik adımları atarken organizasyonumuz ve süreçlerimizi hakkında bize objektif ve sağlıklı bilgiyle hareket edebilmemiz yönünde katma değer sağlıyor.”*

- **Çalışanlar:**

*“Görev ve sorumluluğumuz dâhilindeki süreçleri elimizden geldiğince belirlenen hedefler dâhilinde en iyi şekilde işletmeye gayret ediyoruz. Hızlı devam eden operasyonlar, gündelik koşuşturma ve işleri yetiştirme telaşı içinde zaman zaman gerekli kontrolleri es geçtiğimiz veya işletme körlüğü nedeniyle kontrollerdeki gelişime açık alanları fark edemediğimiz durumlar olabilir. İç denetçilerimiz farklı bir bakış açısıyla süreçlerimizi geliştirmemize yardımcı oluyor ve kendilerine her konuda çekinmeden danışabiliyoruz. Bunun da ötesinde; çalışan haklarının,*

*uygun ve güvenli çalışma ortamının sağlanıp sağlanmadığına ilişkin yaptıkları çalışmalar da orta ve uzun vadede şirketimize olan güven ve bağlılığımızı geliştiriyor.”*

- **Tedarikçiler:**

*“Müşterimizle çalışmaya başladığımız dönemden bu yana uyumlu bir iş ilişkisi sürdürüyoruz. Tedarik ettiğimiz ürünlerin talep edilen kalitede olması, zamanında teslimat ve sözleşmelerde taahhüt ettiğimiz hizmet seviyelerinin sağlanması hususlarının yakından izlediğini biliyoruz ve yaptıkları geri bildirimlerle bizim de gelişmemizi sağladıklarını düşünüyoruz. Müşterimizin profesyonelce yönetildiğini ve tedarikçiye bakan risklerinin yanı sıra bütün operasyonel ve finansal risklerini de doğru bir şekilde yöneterek kontrollü ve sağlam bir yapı oluşturduğunu görüyoruz zira kurdukları yapıda İç Denetim Biriminin tespit ve önerilerinin bize kadar ulaştığı durumlarla karşılaşyoruz. Müşterimizin süreç ve sistemlerinin kişilerden bağımsız ve sürekli iyileştirmeyi esas alarak işletildiğini görmek bize uzun vadeli iş ilişkisi kurarken daha rahat önümüzü görebilme ve karşılıklı kazanç sağlama yönünde güven veriyor.”*

- **Müşteriler:**

*“Bize sunulan ürünlerin kalitesinden memnunuz ve aynı kaliteyi daha sonraki alışverişlerimizde de bulacağımızdan şüphemiz yok zira şirketin nihai ürünlerinin yanı sıra tedarik zinciri ve operasyonlarının sürekli olarak kontrolünün sağlanacağına olan güvenimiz tam. Satın almadan, depolama ve taşıma süreçlerine; üretimden, satış ve dağıtım süreçlerine kadar zincirin bütün halkalarının bütünsel bakış açısıyla ve titizlikle denetlendiğini bilmek ürünlere ve markaya olan sadakatimizin devamı için önemli etkenlerden birisi.”*

- **Doğa:**

*“Biliyoruz ki, kurum operasyonlarını sürdürürken çevreye zarar vermemek için yeterli önlemleri alıyor ve çalışanlarını da doğadaki kaynaklara ve canlıların korunması için yönlendiriyor. Denetçilerin; çevresel riskleri gözetken ve doğal hayatın korunmasına ve sürdürülebilirliğe yönelik çalışmaların sürekliliğinin sağlanmasına yönelik bakış açısı gerçekten çok önemli.”*

- **Alacaklılar:**

*“Gerek ticari gerekse finansal olarak borç ilişkisine girdiğimiz kurumda; iç kontrol, yönetim ve risk yönetimi konularının daha etkin ve sürdürülebilir bir yapıda yönetilmesi yönünde bağımsız ve objektif değerlendirmelere tabi tutan bir iç denetim faaliyeti yürütülmesini, tahsilat konusunda problem yaşama riskimiz üzerinde bir telafi edici kontrol olarak değerlendiriyoruz. Kurumsal yönetim ilkelerine uyumlu olarak yönetilen kurumların karar verme mekanizmalarının ve finansal yönetimlerinin sağlıklı bir şekilde işlediğini biliyoruz ve bu durum, ihtiyaç duydukları finansmanın sağlanması konusundaki kararlarımıza olumlu katkı sağlıyor.”*

İç Denetim Birimi, kurumun teşkilatlanmasını tamamlayıp faaliyetlerine başlamasının hemen akabinde kurulabileceği gibi daha sonra ihtiyaç duyulduğu zaman da ihdas edilebilir. Bununla birlikte; kurumun diğer organizasyonel birimleri gibi İç Denetim Birimi de zaman içinde değişen ihtiyaçlar, mevzuat ya da beklentilere paralel olarak yeniden yapılandırılabilir. Kuruluş veya yeniden yapılandırma süreçleri dinamikleri itibarıyla farklılık arz etse de temel mantık ve izlenecek yol aşağı yukarı aynıdır; her ikisinde de İç Denetim Birimine duyulan ihtiyacın kaynağı ve birimden beklentiler değerlendirilerek süreç başlar ve hedefler dâhilinde organizasyon ve ekip yapısı, prosedürel altyapı ile planlama ve uygulama süreçlerinin tesisi ile devam eder ve sonuçların raporlanarak takibine ve iyileştirmesine yönelik döngünün tasarlanmasıyla nihayetlenir. Bu minvalde; kitabımızın ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak açıkladığımız adımların atılmasının, ideal iç denetim fonksiyonunun kurulması ve sürdürülmesine hizmet edeceğini düşünmekteyiz.

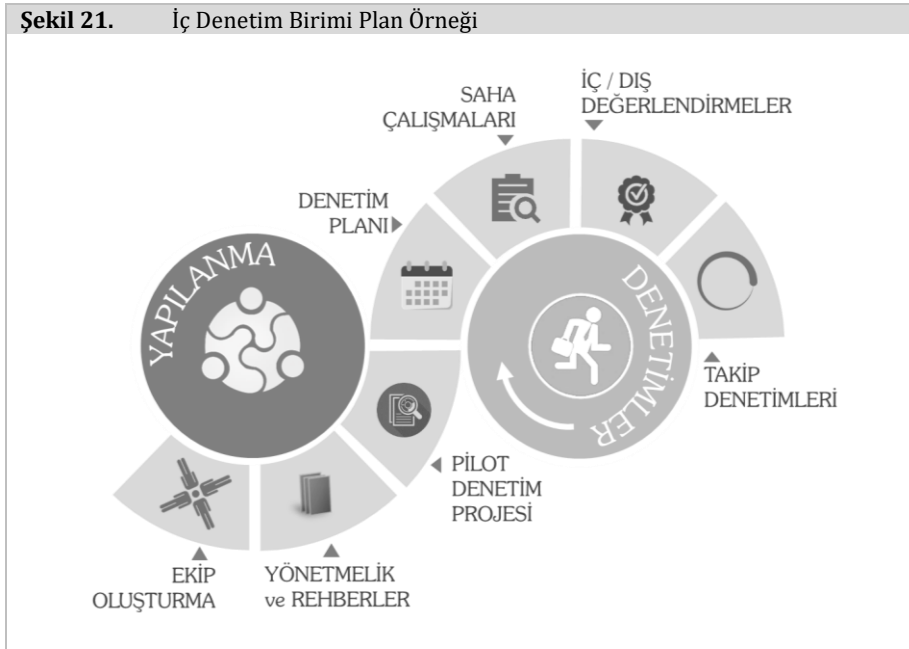
## 1.2. İÇ DENETİMDE STRATEJİ VE HEDEFLERİ BELİRLEMEK

Her işte olduğu gibi iç denetim birimlerinin yönetiminde de kısa, orta ve uzun vadeli hedefler belirlenerek bir yol haritası oluşturulması elzemdir. İç Denetim Birimi hedeflerinin, kurumun hedefleri ve paydaşların beklentileriyle uyumlu olması beklenmektedir. Kurumların hedeflerine ulaşabilmesi organizasyonel birimlerin hedeflerine ulaşabilmesiyle mümkün olacaktır. Her bir birimin ve hatta çalışanın hedefinin; en tepede kurum strateji ve hedefleriyle eşleştirilerek amaç birlikteliği ve ahengi

yakalanabildiği ölçüde ferdi başarının yanı sıra topyekûn başarının da sağlanması muhtemeldir.

İç denetim birimlerinin; tüm paydaşları dinleyerek, kurumun yapısını, sektörel ve konjonktürel durumunu analiz ederek belirleyeceği hedeflerin, vizyon ve misyon cümleleriyle açık ve net olarak ifade edilmesi Uluslararası İç Denetim Standartlarınınca da öğütlenmekte olup uygulama örneklerine kitabımızın ilerleyen bölümlerinde<sup>400</sup> detaylı olarak yer verilmiştir. Bunlarla birlikte; İç Denetim biriminin izleyeceği yol haritasını gösteren kurum strateji ve beklentileriyle uyumlu bir “İç Denetim Stratejik Planı” oluşturulabilir ve kısa, orta ya da uzun vadede atılacak adımlar ile arzu edilen sonuçlar tanımlanabilir.

Yeni kurulan bir İç Denetim Birimi için uygulanabilecek temel adımları içeren bir plan örneği aşağıda görselleştirilmiştir:



<sup>400</sup> Bkz. “Temel Prosedürel Yapı” bölümü “İç Denetim Yönetmeliği” başlığı.

Yukarıda ana hatları çizilen planlamanın alt başlıkları aşağıdaki şekilde oluşturulabilir ve aylık çeyreklik ve yıllık hedef tarihler belirlenerek takip edilebilir.

**Tablo 10.** İç Denetim Birimi Planlaması

<b>Organizasyonel Yapılanma</b>
<b>İç Denetim Biriminin Yapılandırılması</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• İç Denetim Birim Yöneticisinin istihdamı</li> <li>• İç Denetim Yönetmeliği, Standartlar vb. Rehberin, prosedürel yapının oluşturulması</li> <li>• Paydaşların beklentilerinin öğrenilerek hedef ve stratejilerin belirlenmesi.</li> <li>• Denetçi görev tanımlarının oluşturulması</li> <li>• Denetim ekiplerinin istihdamı</li> <li>• Pilot Denetim Çalışması</li> </ul>
<b>Denetimlerin Gerçekleştirilmesi</b>
<b>İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanması ve Uygulanması</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Paydaşlarla görüşmeler yapılarak risk bazlı denetim planının oluşturulması</li> <li>• Denetim saha çalışmalarının gerçekleştirilmesi</li> <li>• Takip ve raporlama sisteminin oluşturulması</li> <li>• Ölçme, değerlendirme ve performans geliştirme kriterlerinin belirlenmesi</li> </ul>
<b>Kalite ve Gelişim</b>
<b>İç Denetim Faaliyetlerinin Niteliğinin Geliştirilmesi</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Eğitim ve saha çalışmalarıyla farklı denetim türlerinde uzmanlaşma</li> <li>• İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme programını dahilinde; Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyuma ilişkin periyodik iç ve bağımsız dış değerlendirmeler.</li> </ul>
<b>Sistemsel Altyapı</b>
<b>İç denetim faaliyetlerinin yönetim, izleme ve raporlamasına yönelik sistemlerin kurulması</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Risk değerlendirme, veri analitiği, aksiyon takip, zaman yönetimi, raporlama, performans ölçümü vb. işlemlerin sistemler üzerinden yapılması</li> </ul>

### 1.3. KURUM İÇİ KONUM VE ORGANİZASYON YAPISI

İç Denetim biriminin kurum içindeki konumu; bağımsızlığın sağlanması açısından büyük öneme sahiptir. Birimin organizasyon şemasındaki yeri her ne kadar birincil derece bağımsızlıkla ilişkili olsa da yer yer objektiflik ve dürüstlük ilkelerinin de zedelenmesine yol açabilecek seviyede ikincil komplikasyonlara imkân verebilmektedir.

### 1.3.1. Denetim Komitesi

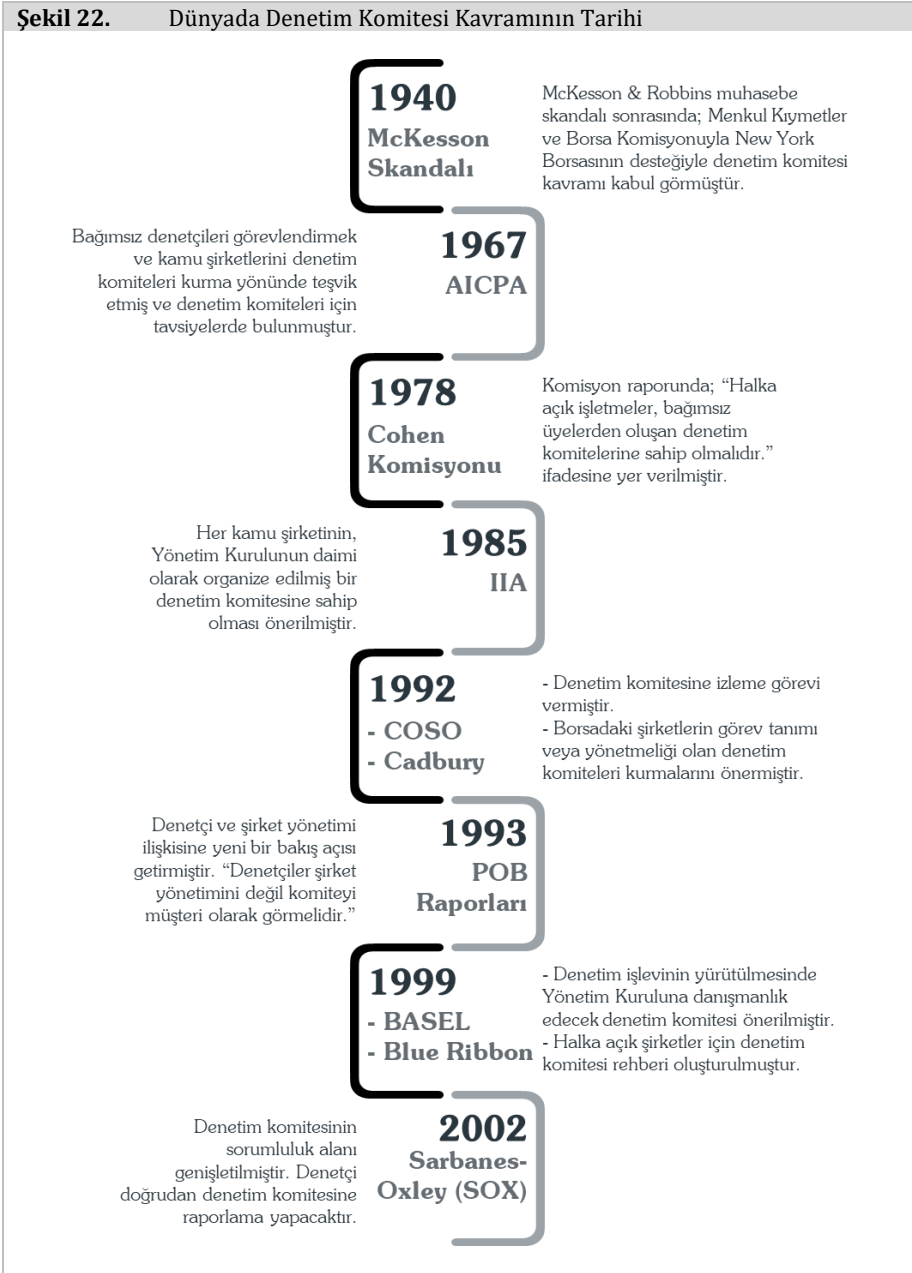
Kitabımızın ilk bölümünde, “Denetim Komitesi” kavramının teorik altyapısı, taşıdığı önem ve üstlendiği görevlerden bahsedilmişti.<sup>401</sup> Bu bölümde ise; tarihsel gelişimi ve uygulama örnekleri üzerinde durulacaktır.

#### 1.3.1.1. Denetim Komitesi Kavramının Gelişimi

Denetim komitelerinin temel sorumlulukları; denetim faaliyetlerinin etkinliğini, yeterliliğini ve sağladığı katma değeri Yönetim Kurulu adına gözetmektir. 1940’lı yıllarda ortaya çıkan Denetim Komitesi kavramı öncelikli olarak kurumların muhasebe ve raporlama sistemlerinin yeterliliği ve içerdikleri ya da ürettikleri bilgilerin bütünlüğünün güvence altına alınması konularına odaklanmıştır. Bahsedilen güvencenin sağlanması adına gerçekleştirilen gerek iç gerekse dış denetimleri yakinen izleyen ve faaliyetlerin sağlıklı işlemesi için gerekli önlemleri alan kritik bir organ haline gelmiştir. Bu noktada; Denetim Komitesine yüklenen misyon ve atanan sorumlulukların; Yönetim Kurulunun bahsi geçen konulara ilişkin sorumluluklarının devri anlamına gelmediğini belirtmekte fayda bulunmaktadır.

---

<sup>401</sup> Bkz. “Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin İç Denetime Yönelik Rol ve Sorumlulukları” başlığı.

**Şekil 22. Dünyada Denetim Komitesi Kavramının Tarihi**

Denetim Komitesi kavramının ülkemizdeki gelişimine ise bankacılık ve sermaye piyasası mevzuatları ön ayak olmuştur. BDDK, SPK düzenlemelerinin zorunlu kıldığı Denetim Komiteleri; zaman içinde TTK'da tavsiye edilen bir yapı haline gelmiştir.



### 1.3.1.2. Denetim Komitesi Yapılanması

Denetim Komitesi, bizzat denetim yapmamakta ve komite üyelerinin denetim faaliyetleriyle ilgili de doğrudan sorumluluğu bulunmamaktadır. Komitenin yürütmeye dair görev ve sorumluluğu bulunmayan kişilerden oluşması esastır. Genellikle Yönetim Kurulunun icrai sorumluluğu bulunmayan üyeleri arasından oluşturulan Komiteye; konusunda uzman, kurum dışından bağımsız üyelerin dâhil edilmesinin, objektiflik ve bağımsızlık seviyesini yükselteceğine inanılmaktadır.

Komite üyelerinde aranan temel özellikler aşağıda sıralanmıştır;

- Kurumu ve sektörü tanıyan.
- Risk, yönetim, kontrol ve finansal süreçler hakkında bilgi sahibi.
- Komite faaliyetleri ile görev ve sorumluluklarına aşina.
- Objektif ve bağımsız bir şekilde hareket edebilen.
- Komite toplantılarına düzenli olarak katılım sağlayabilecek.

Denetim Komitesinden beklenen faydanın sağlanması; üyelerin bilgi birikim ve tecrübelerinin yanı sıra risk ve kontrol konularındaki yetkinliklerine de

bağlıdır. Komitenin görev ve sorumluluklarının net olarak belirlenerek prosedürel olarak tanımlanması da sürekliliğin ve şeffaflığın sağlanması açısından elzemdir. Komite üyeleri belirlenirken yukarıda saydığımız temel niteliklere dikkat edilse de komite üyelerinin iç denetim konusunda yüksek farkındalık ve bilgi seviyesine sahip olmasını beklemek makul olmayacaktır. Bu sebeple komite üyeleriyle gerçekleştirilen toplantılarda üyelerin farkındalığının ve bilgi seviyesinin artırılması adına gerekli oryantasyonun yapılması ve bilgi aktarımının sağlanması önemlidir.

SPK mevzuatında Denetim Komitesi üyelerinin tamamının bağımsız Yönetim Kurulu Üyeleri arasından seçilmesi öngörülmüştür. Uluslararası uygulamalara bakıldığında; komite üyeleri, bağımsız bir aday seçim komisyonu veya bağımsız Yönetim Kurulu Üyeleri tarafından seçilmektedir. Küresel şirketlerin Denetim Komitesi yapılanmaları aşağıdaki tabloda örnek olarak verilmiştir.

**Tablo 11.** Küresel Şirketlerin Denetim Komitesi Yapıları

Şirket	Üye Sayısı	Toplanma Sayısı (Yılda En az)
Amazon	En az 3	4
Microsoft	En az 3	8
Google	En az 3	4
Apple	En az 3	4
Shell	En az 3	6
Volkswagen	4	6
Samsung	En az 3	4

Ülkemizdeki Denetim Komitesi uygulamalarına bakıldığında, üzümlere söylemek gerekir ki; birçok kurumda komitenin yalnızca kâğıt üzerinde kaldığı ve fiilen toplanarak düzenli olarak işleyen bir yönetim organı işlevi görmekten ziyade çoğu zaman yalnızca mevzuata uyumun sağlanması amacıyla periyodik olarak imza atmak için bir araya gelen bir oluşuma dönüştüğü görülmektedir.

### 1.3.2. Organizasyonel Yapı ve Raporlama İlişkisi

İç Denetim Biriminin görev ve sorumluluklarını bağımsız olarak yerine getirmesine imkân veren bir yönetim seviyesine bağlı olması gerekmektedir. Gerekli bağımsızlığı elde etmek için İDY'nin fonksiyonel olarak doğrudan Denetim Komitesine, Yönetim Kuruluna veya eşdeğer diğer uygun bir otoriteye rapor vermesi önerilmektedir. Öte yandan her departmanda

mevcut olan günlük birtakım idari konular için ise (Bütçe, personel, iletişim, harcamalar, izin işlemleri vb.) kurumdaki en üst idari amire (Genel Müdüre, CEO'ya vb.) raporlama yapılması uygundur.



İç Denetim Biriminin organizasyon hiyerarşisindeki ideal konumu hakkında genel bir konsensüs bulunmasına rağmen uygulamada her zaman bu yapıyı tesis etmek mümkün olmamaktadır. Ülkemiz özelinde ve global örneklerde iç denetim birimlerinin Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi yerine İcra Kurulu, Genel Müdür, CEO (Chief Executive Officer) veya CFO (Chief Financial Officer) seviyelerine fonksiyonel olarak raporladığı örnekler de çokça bulunmaktadır:

- Bazı kurumlarda; Denetim Komitesi hiç bulunmamakta, Yönetim Kurulu ise uzun periyotlarda toplanan, kurum ve çalışanlarıyla fiziki yakınlığı bulun(a)mayan, risk yönetimi ve yönetim konusunda bilgi sahibi kişilerden oluşmayan ya da yalnızca hissedarlardan oluşan süreç ve operasyonlardan nispeten uzak yapılar şeklinde konumlandığı için iç denetim birimleri operasyondan sorumlu kademelere bağlanabilmektedir.
- Ağırlıklı olarak mali denetim yapan/yaptığı düşünülen iç denetim birimleri Üst Yönetim nezdinde mali işler fonksiyonunun bir parçası olarak değerlendirilebilmekte ya da mali işlerden sorumlu yöneticinin daha önce denetim tecrübesi bulunması nedeniyle İç Denetim Birimi CFO'ya bağlanabilmektedir.
- Çok uluslu global kurumların merkezi İç Denetim Birimi, Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesine bağlı olsa da farklı ülkelerdeki yerel yapılanmalarında ihdas edilen iç denetim birimleri; merkezdeki İDY'yle birlikte ilgili ülkedeki CEO, Genel Müdür veya

CFO kademesine fonksiyonel ve/veya idari olarak matris bir raporlama hiyerarşisine sahip olabilmektedir.

Hiyerarşik düzenin farklılığının kâğıt üzerinde çok önemli olmadığı düşünülebilir ancak uygulamada bağımsızlığın ve güvenilirliğin tesisi, birimden beklenen faydanın sağlanması ve çıkar çatışmasının yaşanmaması adına ideal yapının tesisi önem arz etmektedir. Yönetim Kurulu seviyesine raporlayan bir İç Denetim Biriminin algısı ve etkinliği şüphesiz çok daha güçlüdür. Yönetimin; kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim konularına verdiği önemin bir göstergesi olmanın yanında denetimler sonucunda planlanan aksiyonların hayata geçirilmesi açısından çalışanlara verilen önemli bir mesajdır. Öte yandan, konunun kurum özelinde değerlendirilmesi ve kurum gerçeklerinin göz önünde bulundurulması en uygun yapının oluşturulması uygun olacaktır.

### 1.3.3. İç Denetimde Kademe Yapısı ve Unvanlar

Günümüzde iç denetim birimlerinde, birim adlarıyla uyumlu ve mesleğimizin gelişim aşamalarından kaynaklanan çok çeşitli unvan ve kademe yapılarıyla karşılaşmaktadır. Ülkemizde teftiş kurullarıyla başlayan “Müfettiş Yardımcısı/Muavin → Müfettiş → Baş Müfettiş” silsilesi aynı mantıkla denetim birimlerinde de “Denetçi Yardımcısı → Denetçi → Baş Denetçi” şeklinde uzun süre devam etmiştir. Küreselleşen dünyada, gerek diğer ülkelerle etkileşimin gerekse yabancı yatırımların artmasıyla birlikte kurumlarda; “Uzman Yardımcısı, Uzman, Kıdemli Uzman, Müdür, Koordinatör, Direktör vb.” unvanların hakim olmasıyla birlikte denetim personeliyle diğer çalışanlar arasında hizalama yapılması ve kariyer planlaması açısından ara basamakların oluşturulması amacıyla “Denetçi Yardımcısı, Denetim Uzmanı, Kıdemli Denetçi, Denetim Yöneticisi, Denetim Müdürü, Kıdemli Denetim Müdürü, Denetim Direktörü vb.” unvanlar, bilhassa özel sektörde giderek yaygınlaşmaktadır. Bununla birlikte birçok meslektaşımız, bazen saygıdan bazen de kurum kültürü gereği; kendinden önce mesleğe başlamış herkesi kıdem ve kademe yapısı gözetmeksizin tek bir unvanla taltif etmektedir: “Üstat”. Denetim geleneğindeki usta-çırak ilişkisinin bir yansıması olan üstat-muavin hitapları mesleğe özgü gizemli ve mistik bir hava katsa da profesyonel yaşamda ara kademelerin net olarak tanımlanması; denetçilerin önlerindeki kariyer basamaklarını daha berrak görebilmesi ve iç denetim mesleğindeki sürdürülebilirliğin sağlanması adına önemli nüanslardan biridir.

Uygulamada, iç denetim birimlerinin kuruluş aşamasında -istisnalar olmakla birlikte- genellikle yukarıda bahsi geçen detayda bir unvan yapısı oluşturulmadığı bilinmektedir. En başından doğru bir şekilde kurgulanmayan kademe yapılarının sonradan düzeltilmesi kolay olmadığından denetim biriminin teşekkülü sırasında, Üst Yönetim ve insan kaynakları birimleriyle koordineli olarak; şirket stratejileri, kısa/orta vadeli planları ve ihtiyaçlarıyla paralel olarak ileride ulaşılması planlanan organizasyon şeması ve ana iskeletin tasarlanması önem arz etmektedir. Unvan yapısı belirlenirken, aşağıda sıralanan parametrelerin göz önünde bulundurulması önemlidir:

- Denetim evreni
- Ekip sayısı
- Personel sayısı
- Terfi yöntemi
- Asgari/azami terfi süreleri
- Kurum içindeki diğer birimlerin unvan yapıları
- Personel bütçesi
- Denetim uzmanlık alanları

Ülkemizde, iç denetim birimlerinde sıkça kullanılan unvanlar, yönetim kademeleri bazında aşağıdaki tabloda listelenmiştir. (Birimin büyüklüğü ve en tepe yöneticisinin unvanına göre yönetim kademelerinin aşağı veya yukarı yönde değişebileceği unutulmamalıdır.)

**Tablo 12.** İç Denetim Birimi Unvanları

Kademe	Unvan	Kademe	Unvan
Giriş/ Tecrübesiz	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İç Denetim Uzman Yardımcısı</li> <li>• İç Denetçi Yardımcısı</li> <li>• Müfettiş Yardımcısı</li> </ul>	Orta Düzy Yönetici	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İç Denetim Şefi</li> <li>• İç Denetim Yöneticisi</li> <li>• İç Denetim Müdür Yardımcısı</li> <li>• İç Denetim Lideri</li> <li>• İç Denetim Müdürü</li> <li>• Baş Müfettiş</li> <li>• Baş Denetçi</li> </ul>
Uzman/ Kıdemli	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İç Denetim Uzmanı</li> <li>• İç Denetçi</li> <li>• Kıdemli İç Denetim Uzmanı</li> <li>• Kıdemli İç Denetçi</li> <li>• Müfettiş</li> </ul>	Üst Düzey Yönetici	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İç Denetim Direktörü</li> <li>• İç Denetim Koordinatörü</li> <li>• İç Denetim Daire Başkanı</li> <li>• İç Denetim Başkanı</li> <li>• Teftiş Kurulu Başkanı</li> </ul>

• Kıdemli Mütettiş	• Teftiş Daire Başkanı
--------------------	------------------------

### 1.3.4. Görev Tanımları

Görev tanımlarının varlığı ve tamlığı iç denetimler sırasında rutin olarak gerçekleştirilen testlerden olmasına rağmen iç denetim birimlerinin kendi görev tanımlarının bulunmadığı durumlar da yadsınamayacak derecede çoktur. İç denetçilerden beklentilerin, temel rol ve sorumlulukların yanı sıra sahip olmaları gereken yetkinlik ve tecrübelerin kurumun temel değerleriyle beraber ele alınarak oluşturulacak görev tanımları işe alım, yapılanma ve iletişim adımlarının daha sağlıklı atılmasına yardımcı olacaktır.

İç Denetim Birimi içerisindeki görev ayrımı temel olarak idari işlevlerde olmakla birlikte özünde her seviyedeki denetçinin temel görevi yapılan görevlendirmeler çerçevesinde güvence ve danışmanlık projelerinin belirlenen hedefler dâhilinde ve arzu edilen kaliteli seviyesinden ödün vermeden tamamlanmasıdır. Denetim biriminin Üst Yönetim kademelerinde bu göreve ek olarak planlama, üst seviye raporlama ve ekip yönetimi gibi stratejik ve yönetsel görevler eklenir. Belirlenen görevlerin yerine getirilebilmesi için ihtiyaç duyulan temel yetkinliklere de görev tanımlarında yer verilebilir.

Aşağıdaki tabloda iç denetçilerin genel olarak üstlendikleri görevler ve sahip olmaları beklenen yetkinlikler listelenmiştir.

**Tablo 13.** İç Denetçi Görev Tanımı Örneği

<b>GÖREV TANIMI</b>	
<b>Sorumluluklar</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• İç Denetim Biriminin misyon, strateji ve hedefleri doğrultusunda ve ilgili prosedür ve talimatlara uygun şekilde iç denetim faaliyetlerine yönelik saha çalışmalarını yürütür.</li> <li>• Denetim kontrol listesini ve iç denetim programını geliştirir ve günceller.</li> <li>• Projeler süresince süreç sahipleri ile olumlu ve sonuca yönelik ilişki kurar.</li> <li>• Süreçlere ilişkin kontrolleri belirler, analizleri gerçekleştirir, geliştirilecek alanları belirler ve iyileştirme önerileri sunar.</li> <li>• Süreçlerle ilgili detay risklerin belirlenmesine yönelik değerlendirmeler yapar.</li> <li>• Görev aldığı projelere ilişkin rapor ve görüşlerini hazırlar.</li> <li>• İç denetim hizmetlerinden denetlenen birimlerin memnuniyet derecesini ve çıkarılan işin kalitesini gözlemler, değerlendirir ve etkinliğinin artırılmasına yönelik gerekli iyileştirmelerin yapılmasını sağlar.</li> <li>• İhtiyaç duyulan konularda danışmanlık hizmeti verilmesi ve özel amaçlı projelerin yürütülmesi çalışmalarına katılır ve koordine eder.</li> <li>• Plan dahilinde takip denetimlerini gerçekleştirerek bulguların güncel durumlarını Üst Yönetime raporlar.</li> <li>• İç denetim ve risk yönetimine ilişkin güncel bilgileri ve teknikleri takip eder, araştırır ve ekip arkadaşlarını bilgilendirir.</li> </ul>	
<b>Yetkinlikler</b>	
<b>Temel Yetkinlikler</b>	<b>Teknik Yetkinlikler</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sözlü ve yazılı açık ve etkili iletişim yeteneği</li> <li>• Tutarlılık</li> <li>• Veri toplama ve analiz etme</li> <li>• Öğrenmeye ve öğretmeye yatkın</li> <li>• Değişime açıklık</li> <li>• İş disiplini, işi sahiplenme ve motivasyon</li> <li>• Takım çalışması ve iş birliği</li> <li>• Temsil kabiliyeti</li> <li>• Etkili iletişim ve ilişki yönetimi</li> <li>• Gelişime açıklık</li> <li>• İnisiyatif alma ve katma değer yaratma</li> <li>• Verilen işin eksiksiz ve zamanında yapılması, dokümantasyon kalitesi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Görev ve yetkilerine uygun akademik bilgi ve yetkinliklere sahip olacak şekilde lisans ve/ya lisansüstü eğitimin alınmış olunması</li> <li>• İç denetim faaliyetlerine yönelik uluslararası iç denetim standartları, ilgili yerel mevzuat ve standartlar hakkında gerekli bilgi ve yetkinliğe sahip olunması</li> <li>• Yabancı dil bilgisine sahip olunması</li> <li>• Kullanıcı seviyesinde MS Office programları bilgisine sahip olunması</li> <li>• İç Denetim Prosedürü ve Yönetmeliği hakkında bilgi sahibi olmak</li> </ul>

### 1.3.5. Ekip Oluşturma

İç denetim; ekip ruhunun ön plana çıktığı, birlikte iş yapabilmenin ve ekip üyeleri arasındaki ahengin en önemli olduğu faaliyetlerden biridir. Zamanının büyük bölümünü sahada ekip arkadaşlarıyla geçiren, uzak lokasyonlara uzun süreli iş seyahatleri/turneler gerçekleştiren ve farklı denetim projelerinde farklı ekip arkadaşlarıyla çalışmak zorunda olan iç denetçilerin birbiriyle uyumu, ekip çalışmasına yatkınlığı ve farklı kişi ya da ortamlara kolay adaptasyon sağlayabilmeleri; başarılı bir iç denetim oluşumu için hayati önem taşımaktadır.

İç Denetim Biriminin iş gücü kaynak planlaması yapılırken aynı anda kaç denetim projesinin birden devam etmesinin öngörüldüğü, sahadaki ekiplerin kaç kişiden oluşacağı, denetimlerin gerçekleştirileceği yerleşkelerin konumu, gerçekleştirilmesi planlanan denetimlerin içeriğine göre yerinde veya uzaktan denetim yapabilme durumu ve teknolojik altyapı gibi konular göz önünde bulundurulmalıdır.

#### 1.3.5.1. Ekip Büyüklüğünün Belirlenmesi

Satış ve üretim gibi gelir getiren departmanların aksine yönetimler (Sahip, patron, idare heyeti vb.) tarafından masraf merkezi olarak görülen denetim birimlerine tahsis edilecek personel sayısı tartışmalı bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir iç denetim departmanının boyutunu belirleyen kritik faktörler şu şekildedir:

- Kurumun yönetim yapısı,
- İç Denetim Biriminin misyonu,
- İç denetim faaliyetlerinden beklenen katma değer seviyesi,
- İç Denetim Biriminin yetkinlik seviyesi,
- İç denetim fonksiyonu hizmet kalitesi seviyesi

Dolayısıyla; iç denetim departmanlarının boyutu, iç denetim misyonunda yer alan beklentiler, risk yönetimi faaliyetleri, iç denetim tarafından kullanılan araçlar ve bunların yerine getirilmesi için iç denetim dışı departmanlara duyulan güven gibi her kuruma özgü birçok değişkenden etkilenmektedir.

Aşağıda iç denetim departmanlarının büyüklüğünü etkileyebilecek faktörler tablo halinde gösterilmiştir:

**Tablo 14.** Denetim Birimi Büyüklüğünü Etkileyen Faktörler

Etki	Faktör
▲	Denetime yönelik özel regülasyonların varlığı.
▲	Kurumun büyüklüğü (Aktif büyüklüğü, ciro vb.) arttıkça.
▲	Organizasyonun kontrol yapısı daha merkezi olmayan hale geldikçe.
▲	Denetim Komitesinin denetim üzerindeki gözetim ve beklentileri arttıkça.
▲	İç Denetim Birimiyle Denetim Komitesi arasındaki toplantıların sıklığı arttıkça.
▲	İç Denetim Biriminin denetim faaliyetlerine dönük beklentiler arttıkça.
▲	Denetim biriminden operasyonel denetimler gerçekleştirmesi beklendiğinde.
▲	Veri analiz araçlarının kullanımı arttıkça.
▼	Dış kaynak kullanımı arttıkça.
▼	Suistimal tespit araçlarının kullanımı arttıkça.
▼	Yönetim ve İDY denetimin önemi konusunda anlaşamazlarsa.
▼	İç denetim dışındaki uyum faaliyetlerine daha fazla güvenildikçe.

Aşağıdaki tablo ise çeşitli sektörlerdeki firmalardaki toplam iç denetçi sayısını göstermektedir. İç denetçi sayıları göz önüne alındığında; ortalama olarak en çok üretim sektöründe (Ortalama 32) en az ise sağlık sektöründe (Ortalama 7) istihdam edilmekle şirketteki çalışan sayısına oran olarak bakıldığında en düşük oranın perakende sektöründe olduğu ve genel ortalama bakıldığında ise her 10 bin çalışan için 22 denetçi istihdam edildiği görülmektedir.<sup>402</sup>

**Tablo 15.** Denetim Ekibi Büyüklüğü

Sektör	Sağlık	Üretim	Perakende	Hizmet	Ulaştırma	Diğer	Ortalama
Toplam Denetçi Sayısı (Birim yöneticileri dahil)	7	32	11	14	20	12	<b>19</b>
1000 Çalışana Düşen Ortalama Denetçi Sayısı	0,9	2,2	0,5	1,3	0,7	3,5	<b>2,2</b>

<sup>402</sup> Larry Rittenberg, Urton Lee Anderson, Margaret H.Christ, Karla M. Johnstone, Effective Sizing of Internal Audit Departments, <https://www.amazon.com/Effective-Sizing-Internal-Audit-Departments/dp/0894136887>

### 1.3.5.2. İç Denetçilerde Aranılan Yetkinlik, Tecrübe ve Karakter Özellikleri

İç denetçilerde bulunması gereken en temel özelliğin ne olduğuna dair bir anket çalışması yapılsa muhtemelen en popüler cevap **“sorgulayıcılık”** olurdu. Sorgulamak; gerçekten de denetçilerin sahip olması gereken en temel karakteristiklerden birisidir. Doğru soruları sormak, mevcut işleyişi doğru olarak anlayabilmek ve doğru çıkarımlar yapabilmenin ilk adımındır. Sorgulamak yalnızca soru sormaktan ibaret değildir. Denetimlerde, mevcut işleyişi etraflıca anladıktan bir sonraki adım, işleyişin doğruluğunu, yeterliliğini ve gelişime açık yönlerinin bulunup bulunmadığını farklı bakış açılarıyla değerlendirmektir. Bunu iyi seviyede yapabilmek, aslında birçoğunun öncelikli olarak aklına gelmeyecek çok önemli bir özelliği de gerektirmektedir: **“bağ kurabilmek”** (ya da bağlantıları görebilmek). Denetimin her türü için geçerli bir ihtiyaçtır bağlantıları görebilmek. Olaylar, süreçler, kavramlar, kişiler ve operasyonlar arasındaki açık veya gizli bağları kurarak birbirine etkilerini ve sonuçlarını değerlendirebilmek denetçiler için çok kıymetli bir özelliktir. Denetçi, ele aldığı konuyu sorgularken konuyla doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bağlantıları ne kadar iyi görebilirse sağlayacağı katma değer o kadar yükselecektir.

Yukarıda ifade edilen sorgulamaları yapabilmek, doğru bağlantıları kurabilmek ve sağlıklı değerlendirmelerde bulunabilmek için hiç şüphesiz muhatapları doğru anlayabilmek gerekir ki bu da denetçileri diğer bir hayati özellik olan **“iyi bir dinleyici olma”** konusuna getirmektedir. Peki, iyi dinleyici kimdir? İlk olarak; muhatap kişiyle pozitif bir iletişim ve güven ortamı tesis eden ve karşısındakine “dinlendiğini” ve daha da ötesinde “anlaşıldığını” hissettirebilen kişidir. İyi dinleyici; ön yargılardan ve kabullerden sıyrılarak anlatana odaklanmaktadır. İyi dinleyen bir denetçi için o sırada en önemli kişi karşısında konuşan kişi olup başka işlerle, telefon vb. dikkat dağıtan şeylerle ilgilenmemelidir. Çevrimiçi ve telefonla görüşmelerin yüz yüze görüşmelere göre oranının arttığı günümüzde özellikle; tonlama ve mimiklerin yanı sıra cümle aralarında karşısındakine dinlendiği hissini sürdürebilmesi için anladıklarını kısa cümlelerle özetleme, olumlu kısa kelime ve seslerle teyit etme gibi yöntemlerin de kullanılması gerekmektedir. İyi bir dinleyici olmak sadece sessiz olup dinlemek manasına da gelmeyip açık soru kalıplarını kullanarak anlatanı kısa, anlaşılır ve net sorularla konunun odağında tutmak ve anlatana yeterli hareket alanı sağlamak da çok önemlidir.

Denetçinin “**meraklı ve öğrenmeye istekli**” oları makbuldür. Tabiri caizse bir çocuğun merak seviyesinde; muhatap olduğu her süreci, organizasyonu, iş modelini ya da sistemi her seferinde ilk defa öğreniyormuşçasına detaylı olarak ve yüksek enerjiyle bıkmadan irdelleyebilmelidir. Her yeni bilgiye açık ve öğrenme arzusunda olan denetçi hiç şüphesiz bir adım önde olacaktır. Merak ve öğrenme isteği daha çok araştırmaya yönelttiği gibi en iyi öğrenme metotlarından birisi olan öğretme yöntemi de danışmanlık şapkasıyla süreçleri geliştirme ve sürekli iyileştirme işlevinin sürekliliğini sağlayacaktır.

İyi bir denetçi “**detaylara önem verir**” ancak bu, resmin bütününi kaybetmesine izin vermeyecek “**farkındalığa ve uyanıklığa**” sahip olacak şekilde hayat bulmalıdır. Bulgu bazen detaylarda gizlidir. Herkesin bakmadığı, baksa da görmediği detaylar bazen önemli riskler taşıyabilmekte ya da ciddi verimlilik artışı sağlayabilmektedir. Detayları görme kabiliyetine sahip kişilerin aynı zamanda detaylarda boğulma ve genel bağlamı gözden kaçırma riski de vardır. Önemli olan ikisi arasındaki dengeyi sağlayabilmek olup bu da ancak sürekli yaptığı işin, bulunduğu konunun, incelediği konunun farkında olunması ve antenlerin sürekli açık tutularak etrafta olup bitenlerin algılanabileceği şekilde “**dikkatli**” ve uyanık olunması ile sağlanacaktır.

Denetçinin **muhakeme kabiliyeti yüksek** olursa incelediklerini, gördüklerini ve dinlediklerini sentezleyerek doğru hükümler verebilir, sağlıklı kanaatler oluşturabilir. Muhakeme aşamasına gelebilmesi için **veri toplama ve analiz kabiliyetlerinin** üst seviyede olması gerekir ki incelemelerini sistematik bir şekilde yapabilsin ve elde edilen sonuçları mantıklı bir şekilde değerlendirip yorumlayarak tutarlı ve adil hüküm verebilsin. Konu; muhakeme, kanaat oluşturma ve karar verme olduğunda “**tutarlılık**” kavramı ön plana çıkmaktadır. Çalışmalarında objektifliği benimseyerek diğer durum ve zamanlarla uyumlu kararlar verebilmenin yanı sıra aynı veriler ışığında farklı kişilerin vereceği kararlarla uyumu sağlayabilmek tutarlı olmayı gerektirir. Bununla birlikte; tutarlılığı sağlamaya giden yolda, güven oluşturacak şekilde davranmak, olumlu izlenim bırakmak, profesyonel tavır sergileyerek muhatapların güven ve saygısını kazanmaya yönelik tutum sergilemek yardımcı olacaktır zira tutarlılıkla güven birbirini çift taraflı olarak besleyen kavramlardır.

Denetçilerde bulunması gereken önemli özelliklerden birisi de “**şüphenciliktir**”. Bir nevi, “**şüpheden denetçinin sermayesidir**”. Söz konusu

şüphecilik, ön yargıdan bağımsız, mesleki muhakemenin getirdiği bir sorgulama öncesi yetkinliktir. Banka müfettişlerinin birçoğunun aktardığı ortak hikâyede; mesleğe yeni başlayan muavinlere ilk şube denetimlerinde üstatlarının telkinde bulunduğu ilk konunun, şubedeki herkesin hata yapabileceği, yalan söyleyebileceği ve suç işleyebileceğini düşünerek incelemeleri gerçekleştirmeleri olduğudur. Belki biraz acımasız ya da uç bir örnek olarak görünebilmekle birlikte, mesleki şüpheciliğin çoğu zaman bunu gerektirdiğini kabul etmeliyiz. Mesleki şüphecilik terimi de önemli bir nüans içermektedir; baştaki “mesleki” sıfatı her zaman akılda tutulmalı ve özel hayata ya da iş yerindeki profesyonel çalışmalar haricindeki dostane ilişki ve iletişime yansıtılmamalıdır. İnce çizginin aşılması halinde ekip arkadaşlarından yöneticilerine, aile üyelerine varana kadar herkesten ve her olaydan kuşkulandırmaya varan dengesiz bir şüphecilik ortaya çıkabilmektedir. Özetle; mesleki şüphecilik yeterli seviyede olmalı ancak ölçüyü aşıp iş hayatında ya da özel hayatta güven problemlerine dönüşmemelidir.

Denetçinin sahip olması gereken temel özellikler sıralanırken aslında IIA'nın etik ilkelerine de bakmak faydalı olacaktır: Dürüstlük, Objektiflik, Gizlilik, Yetkinlik. “**Dürüstlük**” yukarıda da bahsettiğimiz güvenilirlik ve tutarlılık ile de iç içe geçmiş bir kavramdır. Tabii ki iç denetim profesyonel bir meslektir ancak dürüstlük sadece iş hayatında uygulanabilecek ve mesai bitiminde iş yerinde bırakılabilecek bir özellik değildir. Bu nedenle dürüstlüğü her zaman ilke edinmiş ve yalana başvurmadan şeffaf bir şekilde hayatını idame ettirebilen kişiler denetim mesleğine daha uygundur. Etik ilkelerde bahse geçen bir diğer önemli konu da gizlilik yani karakter özelliği olarak bakacak olursak “**ketumiyettir**”. Kabul edelim ki bazı insanlar sır saklamakta diğerleri kadar başarılı değildir. Denetçiler de faaliyetleri sırasında şirketlerin birçok sırrına vakıf olmakta, bazı konular belki sır olarak nitelenmese bile herkesle ya da her platformda paylaşılması uygun olmayabilmekte hatta bazen paylaşılan küçük ve önemsiz bir bilginin nelere yol açabileceği bile öngörülemezdir. Denetçiler şirket bilgilerini, denetimlerde şahit oldukları konuları en yakınlarıyla bile paylaşmaktan imtina etmeli, gerekli ketumluğu sağlayabilmelidir. Esasen bu bahsettiğimiz konu bir yanıyla da “**tedbirlilik**” özelliğinin bir yansımasıdır. Tedbirli kişiler önceden hazırlıklı olmaya ve öngörülü bir şekilde düşünerek olabilecekleri hesaplayarak hareket etmeye özen gösterirler. Böylece birkaç adım sonrası olabilecekleri hesaba katarak olası zararların önlenmesi ya da olası fırsatların değerlendirilebilmesi adına hem kendi süreçlerine hem de rehberlik ettikleri süreçlere katma değer sağlarlar.

Denetim hiç şüphesiz bir ekip işidir. Denetçiler, denetim işinin doğası gereği birçok projede takımlar halinde hareket etmek durumundadır. Dünya üzerindeki denetim çalışmalarına bakıldığında; denetim faaliyetlerinin çok büyük oranda ekipler halinde gerçekleştirildiği gözlemlenmektedir. Hatta gözlem yoluyla edinilen fiziki kanıtların ya da sözlü ifadelerin muteber sayılabilmesi için en az iki denetçinin şahitliğinin bulunması gibi genel geçer kabuller bulunmaktadır. Yer yer tek kişilik denetimler ve hatta denetim birimleri de bulunmakla birlikte; bu tarz uygulamalar normal şartlar altında çok da arzu edilmeyen; ekseriyetle çeşitli bütçe ya da insan kaynağı kısıtları nedeniyle tercih edilmektedir. Ekipler halinde yürütülen işlerde “**takım çalışmasına yatkınlık**” önemli bir kavram olarak öne çıkmaktadır. Gerçek manada takım olabilmek ve beklenen sinerjiyi sağlayabilmek uzaktan görüldüğü kadar kolay değildir. Ekip üyelerinin aynı hedefe kilitlenmesi, dengeli görev dağılımıyla azami verimliliğin sağlanması ve tek bir bütün halinde hareket edebilecek uyumun sağlanması; ekip içi iletişimin yüksek olmasına, karşılıklı saygının sürdürülebilmesine ve zaman zaman kişilerin zamanlarından, konforlarından ya da alışkanlıklarından feragat edebilecek fedakarlığa sahip olmasını gerektirmektedir. Buradaki anahtar kelimelerden birisi de **uyumdur**. Değişen koşullara, ortamlara, kişilere, kültürlere ve zamana uyum günümüzün çalışma hayatında öne çıkan kavramların başında gelmektedir. Gerek profesyonel gerekse şahsi başarının en önemli kriterlerinden birisi olarak kabul edilmektedir. Hatta şirketlerin bile değişime uyum sağlayabilecek çevikliği sağlayabilmesi beklenmektedir. Denetçilerden işleri gereği birçok farklı coğrafyada, farklı departmanlardaki, farklı diller konuşan ya da alfabeler kullanan farklı karakterdeki kişilerle muhatap olması; farklı mevzuata, kültüre ve yönetim biçimine sahip kurumlara hızlıca adapta olarak görevlerini yerine getirmeleri beklenmektedir. Uyum konusunda esnek olmayan, katı kuralları ve hayat tarzı olan fikrisabit kişilerin bunu gerçekleştirilmesi kolay olmayacaktır.

Denetim mesleği diğer mesleklerde olduğu gibi bazı iç ya da dış mevzuattan doğan ve işin doğal gerekliliklerinden olan bir takım angarya olarak nitelenebilecek dokümantasyon işlerini barındırmaktadır; hatta bu ihtiyaç bazen diğer mesleklerden biraz daha fazla olabilmektedir. Denetim projesinin türüne göre uzun saatlere varabilen görüşmeler yapmak, bunları görüşme notlarına çevirmek, kanıt toplayarak dosyalamak, yapılan testlerle bu kanıtları ve süreç adımlarını referanslamak, ihtiyaç duyulduğunda erişilebilecek şekilde arşivlemek ve tespitleri sade bir dille rapor haline getirmek birçok kişi için zorlayıcı, yıpratıcı ve sıkıcı olabilmekte, sayılanların

hepsini usulüne uygun ve muntazam olarak yapabilmek de önemli seviyede “**sabır**” gerektirmektedir.

Bazı denetim projeleri, özellikle suistimal projeleri; ekstra araştırma ve soruşturma periyotları gerektirebilmektedir. Gerçeği bulabilmek ve olayları bütün taraflarıyla değerlendirip yeterli ve doğru bir kanaat oluşturabilmek için uzun görüşmeler, veri analizleri, saha ziyaretleri, konu özelinde teknik ve prosedürel araştırma faaliyetleri yürütmek gerekebilmektedir. Bu gibi durumlarda pes etmeden sebat göstererek denetimin sonunda kadar motivasyonu üst seviyede tutabilmek “**azim**” ve “**disiplin**” gerektirmektedir.

Uzaktan bakıldığında denetim mesleğiyle çok uzak kavramlanmış gibi görünse de “**yaratıcılık**” da denetçilerde bulunması gereken önemli karakteristiklerden birisidir. Öncelikle, yukarıda uyum konusunda bahsettiğimiz farklı ve zorlu koşullara adapte olurken karşılaşılan sorunlar karşısında yaratıcı çözümler üretmek gerekmektedir. Yaratıcılığın asıl ön plana çıkacağı kısım ise şüphesiz denetimlerde geliştirilecek önerilerdir. Gerek risklerin minimize edilmesi gerekse fırsatların değerlendirilmesi noktasında süreç uygulayıcılarının karşısında çıkan engellerin aşılması için yaratıcı ve uygulanabilir öneriler sunmak gereklidir. Dürüst olmak gerekirse denetimlerde karşılaşılan bulguların büyük çoğunluğu süreç sahipleri tarafından denetim öncesinde de zaten biliniyordur ancak bazıları sermaye, insan ya da zaman kaynağı yetersizliğinden bazıları ise doğru bulunan çözümün yetersizliği yüzünden giderilememiştir. Bu noktada denetçilerin farklı bakış açısı getirebilmesi ve daha önce gördükleri farklı süreçlerdeki çözüm yöntemlerini de sentezleyerek optimum faydayı sağlayacak öneriler sunabilmesi beklenmektedir. Sözün özü, soruna yönelik doğru/ideal/uygun çözüm önerisini getirebilmek iyi bir denetçinin de alametifarikasıdır. Çözüm önerilerinden bu kadar bahsetmişken denetçilerin “**çözüm odaklı**” olması gerektiği de aşıkardır. Çözüm odaklılık sadece öneri geliştirirken değil denetim faaliyetinin yerine getirilmesi sırasında denetlenenlerle kurulan iletişimin sıhhati açısından da kritik bir husustur. Denetim görüşmeleri devam ederken, bilgi/belge talepleri sırasında ya da bulgu mutabakat toplantılarında zaman zaman çatışma ya da gergin ortamların oluşması muhtemeldir ve bunların aşılması için çözüm odaklı bakış açısı gerekmektedir. Eski üstatlarımızın sıkça söylediği gibi, denetçinin amacı üzüm yemektir, bağcıyı kovmak değil. Bu düsturu hayata geçirebilmek ve denetlenene de hissettirebilmenin yolu ancak doğru iletişim ile sağlanabilmektedir. Denetçilerin; üst seviyede sözlü ve yazılı “**iletişim yeteneğine**” sahip olması beklenmektedir. İyi bir denetçi kendisini düzgül

ifade edebilmeli, uygun iletişim araçlarını ve dilini etkin olarak kullanabilmeli ve tabii ki yeterli sunuş becerilerine sahip olmalıdır. Çoğu zaman yeterli değer verilmesi de denetim mesleğinin en önemli gereksinimlerinden biri doğru, şeffaf ve anlaşılır iletişimin sağlanabilmesidir. Böylelikle, denetçiler kendilerini ve niyetlerini doğru bir şekilde ifade edebilir; gerekli güven ortamını sağlayabilir ve katma değer ortaya koyabilirler. Sözlü iletişimin yanı sıra yazılı iletişimin de güçlü olması beklenir zira yazılı iletişim yetenekleri yeterli seviyede olmayan birisinin anlaşılır ve sade bir raporlama dili kullanabilmesi oldukça güç olacaktır.

**Şekil 25.** İç Denetçinin Özellikleri



### 1.3.5.3. İç Denetçi İşe Alım İlanları

İç denetçilerle ilgili işe alım ilanlarında genellikle analitik düşünme, belirli bir akademik eğitim almış olma, bilgisayar bilgisi, seyahat engeli olmama gibi genel özelliklerin sıralandığı görülmektedir. Bunun dışında özellikle Certified Internal Auditor (CIA) gibi mesleki sertifikaların arandığı görülebilmektedir. Ayrıca yönetici seviyeleri için tecrübe ve ekip yönetmiş olmak gibi nitelikler aranabilmektedir. Aşağıda örnek olarak denetçi ilanlarının içerikleri gösterilmiştir.

**Tablo 16.** İç Denetçi İşe Alım İlanı İçeriği Örneği

	Giriş/Tecrübesiz	Uzman/Kıdemli	Orta Düzey Yönetici
<b>Genel Nitelikler</b>			
İktisadi ve İdari Bilimler veya Mühendislik fakültelerinden mezun.	✓	✓	✓
Denetim uzmanlık alanında "X" ile "Y" yıl tecrübeli.		✓	✓
Uluslararası iç denetim standartları ilgili mevzuat hakkında bilgi sahibi.		✓	✓
Şirketlerin/denetim firmalarının iç denetim birimlerinde çalışmış.		✓	✓
İç denetim mesleğinde kariyer hedefleyen.		✓	✓
Tercihen X, Y, Z sektörlerinde deneyime sahip.		✓	✓
Tercihen denetim sertifikası (CIA, CISA CRMA, SMMM, vb.) sahibi.		✓	✓
Süreçleri analiz ederek riskleri öngörebilecek bakış açısına sahip.		✓	✓
Detaylara önem veren, analitik ve sonuç odaklı çalışabilen.	✓	✓	✓
Ofis programlarına hâkim, tercihen "ERP" sistemi tecrübesine sahip.		✓	✓
Raporlama, sunum ve iletişim becerileri gelişmiş.	✓	✓	✓
Ekip çalışmasına yatkın, dikkatli, titiz ve üst seviyede sorumluluk sahibi.		✓	✓
Yeniliğe ve gelişime açık, öğrenmeye istekli.	✓	✓	✓
Seyahat engeli bulunmayan ve aktif araç kullanabilen.	✓	✓	✓
Tercihen yabancı dil bilen.	✓	✓	✓
<b>İş Tanımı</b>			
Plan çerçevesinde denetimlerin ve aksiyon takibinin gerçekleştirilmesi.	✓	✓	✓
Süreçlerin verimliliğinin, etkinliğinin, mevzuata uyumunun, iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi.	✓	✓	✓
İş süreçlerinin incelenerek, süreç akış analizlerinin gerçekleştirilmesi.	✓	✓	✓
Risk değerlendirme çalışmalarının gerçekleştirilmesi/destek verilmesi.	✓	✓	✓

#### 1.3.5.4. İç Denetçi Mülakatları

İç denetçi mülakatlarında dikkat edilmesi, sorgulanması ve işe uygunluklarının değerlendirilmesi gereken hususlar:

- **Adayın mevcut bilgi birikiminin işin ihtiyaçlarına uygun olup olmadığı:** Adayın süreç, muhasebe, finans, bilgi sistemleri gibi

alanlarda işin gerektirdiği seviyede bilgi sahibi olması beklenmektedir.

- **Adayın geçmiş tecrübeleri:** Geçmişte hangi sektörlerde ve ne tür şirket yapılarında çalıştığı, hangi denetim türlerinde görev aldığı önemlidir.
- **Adayın denetçi niteliklerini taşıyıp taşımadığı:** Analitik bakış açısı, sorumluluk sahibi olma, ciddiyet, ketumluk, stres altında çalışabilme, doğru ifade yeteneği, seyahat gerekiyorsa buna uygun bir yaşam biçimi gibi hususlar dikkate alınmalıdır.
- **Mesleki sertifikalar:** Adayın mesleki anlamda yetkinliklerini gösteren CIA, CRMA, SMMM gibi mesleki sertifikalara sahip olması istenebilir. Adayın kendini yetiştirme notasındaki gayreti sorgulanmalıdır.

## 1.4. TEMEL PROSEDÜREL YAPI

İç denetim departmanlarının görevi gereği şirketlerin tüm bilgilerine erişim, yönetim kademesi dahil olmak üzere tüm çalışanlardan bilgi isteyebilme, tüm sistemlere erişim sağlayabilme gibi yetkilere ihtiyaçları olmaktadır. Ayrıca denetim çalışmasının niteliği gereği eleştirel yanı düşünülduğünde denetçilerin görevlerinin ve yetkilerinin şirket iç prosedürlerde düzenlenmesi önemlidir.

İç denetim departmanlarının görev, yetki ve sorumlulukları ile denetimin yürütülmesinde uyulacak usul ve esaslar temel olarak İç Denetim Yönetmeliği ve İç Denetim Rehberinde düzenlenmektedir.

### 1.4.1. İç Denetim Yönetmeliği<sup>403</sup>

İç Denetim Yönetmeliği, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarını tanımlayan resmî nitelikte yazılı bir belgedir. Yönetmelik;

- İç denetim faaliyetinin kurum içindeki konumunu belirler,
- Denetim görevlerinin yerine getirilmesi için gereken kayıtlara, personele, demirbaşlara ve ilgili mahallere erişim yetkisini düzenler,

---

<sup>403</sup> "Internal Audit Charter"

- İç denetim faaliyetlerinin kapsamını tanımlar<sup>404</sup>.

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetim Biriminin misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin zorunlu unsurları (İç Denetimin Mesleki Uygulaması için Temel Prensipler, Etik Kuralları, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı) yönetmelikte açıkça tanımlanması beklenmektedir. Standartlara göre; yönetmeliğin, İDY tarafından dönemsel olarak gözden geçirilerek Üst Yönetimin, Denetim Komitesinin veya Yönetim Kuruluna onay için sunulması zorunludur<sup>405</sup>.

Kurumun faaliyetlerini yönetmek ve/veya gözetmekle sorumlu olan ve Üst Yönetime sorumluluk verebilen en yüksek yönetim organı (Örneğin, Yönetim Kurulu, İdare Heyeti, Mütevelli Heyeti vb.) yetkilerini bir komite ya da organa da (Örneğin Denetim Komitesi) delege edebilmektedir. Kuruma sağlanan güvence ve danışmanlık hizmetlerinin niteliği İç Denetim Yönetmeliğinde açık olarak tanımlanması gerekir. Bu hizmetlerin kurum dışından temin edilmesi, ilgili yönetmelikte tanımlanması zorunluluğunu ortadan kaldırmaz.

Resmi olarak onaylanmış, yazılı bir İç Denetim Yönetmeliğinin varlığı, iç denetim faaliyetlerinin yönetilmesinde ve yürütülmesinde kritik öneme sahiptir. İç Denetim Yönetmeliği, Yönetim Kurulu tarafından kabul ve onaya ilişkin resmi bir beyan sağlamaktadır. Ayrıca, iç denetim faaliyetinin rolünün, amacının, yetkisinin ve sorumluluklarının yeterliliğinin periyodik olarak değerlendirilmesini kolaylaştırmaktadır. Bir sorunun ortaya çıkması durumunda İç Denetim Yönetmeliği; kurumun iç denetim faaliyeti hakkında Üst Yönetim ve Yönetim Kurulu ile resmi, yazılı bir anlaşma işlevi görecektir.<sup>406</sup>

İç Denetim Yönetmeliğinin olmaması veya görev, yetki ve sorumlulukların yönetmelikte açıkça belirtilmemesi durumlarında denetçi ve denetlenen departmanlar arasında yaşanabilecek ihtilafların çözümü güçleşebilmektedir. Aşağıda bir İç Denetim Yönetmeliğinde yer alması beklenen ana başlıklar belirtilmiştir.

<sup>404</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, Terimler sözlüğü, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>405</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları - 1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar, , <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>406</sup> IIA Practice Advisory 1000-1: Internal Audit Charter

**Tablo 17.** Örnek İç Denetim Yönetmeliği Ana Başlıkları

İç Denetim Yönetmeliği
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amaç ve Kapsam           <ul style="list-style-type: none"> <li>- Misyon ve vizyon</li> </ul> </li> <li>• Tanımlar</li> <li>• Usul ve Esaslar           <ul style="list-style-type: none"> <li>- Güvence ve Danışmanlık Faaliyetleri</li> </ul> </li> <li>• Görev ve Sorumluluk Dağılımı           <ul style="list-style-type: none"> <li>- Üst Yönetimin, İç Denetim Birimi, İç Denetçiler, İDY, Denetlenenler</li> </ul> </li> <li>• Uygulama           <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bağımsızlık ve Organizasyonel Hiyerarşi</li> <li>- Yetki</li> </ul> </li> </ul>

IIA, iç denetim faaliyetinin gücünü ve etkinliğini destekleyen ve İç Denetim Yönetmeliğinde ele alınması gereken 7 temel alan belirlemiştir<sup>407</sup>;

1. **Misyon ve Amaç:** İç denetimin misyonu; risk temelli ve objektif bir güvence, tavsiye ve iç görüş sağlayarak kurumun değerini korumak ve artırmaktır. İç denetimin amacı; bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık sağlayarak kurumun operasyonlarını iyileştirmek ve kuruma değer katmaktır.
2. **Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları:** IIA tarafından belirlenen ve iç denetim faaliyetlerinin taşınması gereken asgari nitelikleri tanımlayan ve uygulanması gereken temel kriterleri belirleyen dünya çapında kabul görmüş standartlardır.
3. **Yetki:** İç Denetim Biriminin ve Yöneticisinin organizasyondaki işlevsel ve idari raporlama ilişkisine ilişkin bir tanımlamaları içerir. Yönetim organının; iç denetim faaliyetine, görevlerini yerine getirmek için yeterli yetkiyi verdiğini ve bunun sürdürülmesini ne şekilde temin edeceğini belirler.
4. **Bağımsızlık ve Tarafsızlık:** İDY'nin, iç denetim faaliyetlerini tarafsız bir şekilde gerçekleştirme kabiliyetini tehdit eden koşullardan muaf kalmasını sağlayacağına dair beyanı içerir. İç denetimin, denetlenen herhangi bir faaliyet üzerinde doğrudan operasyonel sorumluluğu veya yetkisi olmayacağını belirtir.

<sup>407</sup> IIA Position Paper: The Internal Audit Charter - A Blueprint to Assurance Success <https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/PP-The-Internal-Audit-Charter.pdf>

5. **İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamı:** İç denetim faaliyetlerinin kapsamının, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkinliğine ilişkin bağımsız değerlendirmeler sağlamak amacıyla kanıtların nesnel incelemelerini içerdiğini ancak bunlarla sınırlı olmadığını tanımlar.
6. **Sorumluluk:** Üst Yönetiminin, İç Denetim Biriminin, İDY'nin, denetçilerin ve denetlenenlerin sorumluluklarını açıklar.
7. **Kalite Güvence ve İyileştirme Programı:** İç denetim faaliyetinin, IIA Standartlarına uygunluğunun değerlendirilmesi dahil, iç denetimin tüm yönlerini kapsayan nasıl bir kalite güvence ve iyileştirme programı sürdüreceğini tanımlar.

İç Denetim Yönetmeliği, Üst Yönetim ve yönetim organı tarafından, İDY ve İç Denetim Biriminin kurumdaki rollerini etkin bir şekilde yerine getirmesini sağlayan önemli bir politika belgesidir. Yönetmelik içerisinde yer alan amaç ve misyon; iç denetim faaliyetinin genel amacını, işlevini ve kurumun amaçlarına ulaşmasına nasıl yardımcı olacağını belirtmekte, bir bakıma da iç denetimin kuruma nasıl bir değer katacağını özetlemektedir. Bağımsızlık vurgusu ise; denetlenen faaliyetlerden bağımsız olunması, bağımsız bir şekilde hareket edilmesidir. İç Denetim Biriminin kurum genelindeki tüm faaliyetlere (Kayıtlara, personele ve fiziki varlıklara) sınırsız erişimi de ancak gerekli yetkiye sahip olması ile mümkündür.

#### 1.4.2. İç Denetim Standartları

Kitabımızın ilk bölümünde de İç Denetim Standartlarına ilişkin açıklamalara yer verilmişti. Söz konusu standartlar iç denetim faaliyetlerine bir çerçeve oluşturmak amacıyla tasarlanmış olup birçok İç Denetim Birimi Uluslararası İç Denetim Standartlarını birebir benimsemektedir. Standartlar çok sık olmasa da dönem dönem revizyona, güncellemeye tabi tutulduğu için internet üzerinden herkesin erişimine açık olan IIA'nın standartlarına doğrudan referans verilerek ekstra bir doküman oluşturmayan birimlerin yanı sıra Standartları birebir alarak Yönetmeliğin ekinde yayımlayan birimler de bulunmaktadır. Bununla birlikte, çeşitli nedenlerle Uluslararası Standartlarla çelişmeden kendi standartlarını belirleyen ve dönemsel olarak güncelleyen iç denetim birimleri de bulunmaktadır. Meslektaşlarımız haricindeki profesyonellerin, kurum yönetici ve çalışanlarının Standartlar hakkında çok fazla bilgi ve farkındalığa sahip olmadıkları düşünüldüğünde,

ayrı bir doküman olarak Yönetmelik ekinde yayımlanmasının daha sağlıklı olduğu değerlendirilmektedir.

### 1.4.3. İç Denetim Rehberi

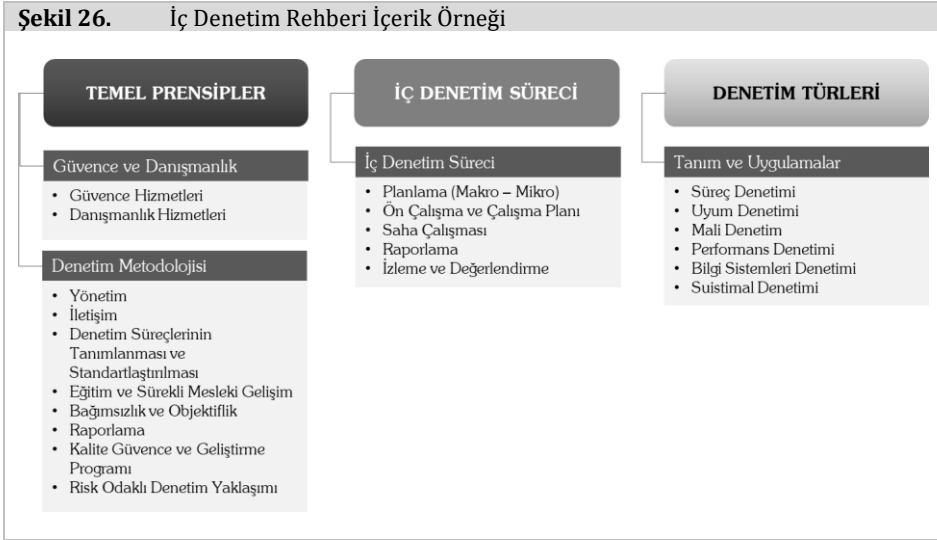
İç denetim departmanlarının temel prosedürleri içerisinde, denetim metodolojilerini tanımlayan ve denetim projelerinde denetçilere yol gösterecek olan bir iç denetim rehberinin oluşturulması faydalıdır.

İç Denetim Rehberi, yürütülen iç denetim faaliyetinin bütün aşamalarına ait yöntem ve esasları belirleyen bir dokümandır. Böylece iç denetim ekiplerine, iç denetim faaliyetinin planlanmasından, yürütülmesine ve son olarak raporlama ve izlenmesine kadar geçen tüm süreçler için bir kılavuz sağlanmış olacaktır. Ayrıca projelerin yürütülmesinde standart bir yaklaşım getirilebilecektir. Buna göre İç Denetim Rehberinin amaçları şu şekilde belirtilebilir:

- Gerekli görülen politika, prosedür ve uygulamalara bağlı kalınarak denetim hizmetlerini gerçekleştirmek için uyulması gereken metodolojiyi tanımlamak,
- Denetim çalışmalarında, politika ve kılavuzların tutarlı bir şekilde nasıl uygulanması gerektiği belirlemek.

İç Denetim Rehberinde yer verilen uygulamaya dönük hususlar, tüm iç denetim projelerinde uyulması beklenen temel prosedürleri belirlemektedir. İç Denetim Rehberi yol gösterici olmakla birlikte, uygulama aşamasında iç denetçilerin yeteneklerini sınırlandırmak veya iç denetim uygulamalarının geliştirilmesine engel teşkil etmek gibi bir durumun oluşması istenmez. Bu sebeple rehberde yer verilen prosedür ve metodoloji çerçevesinde denetçilerin mesleki tecrübe ve yargılarını da kullanmaları beklenmektedir.

İç denetim rehberinde yer alması beklenen alt başlıklar aşağıdaki şekil üzerinde gösterilmiştir. İç denetim rehberi bu çerçevede belirtilen başlıkları içerecek şekilde ve organizasyonun ihtiyaç ve kültürüne uyumlu olacak şekilde oluşturulabilir.



## 1.5. İÇ DENETİM BİRİMİ BÜTÇESİ

İç denetim departmanları da kurumların diğer birimleri gibi harcama bütçeleri belirlemekte ve yönetimce onaylanmış limitler dahilinde çalışmalarını tamamlamayı hedeflemektedir. İç Denetim Birimi bütçesi belirlenirken aşağıdaki kriterler göz önünde bulundurulur:

- Şirketin ciro beklentisi,
- Şirket büyüme hedefleri,
- Lokasyon sayısı ve coğrafi konumları,
- Denetim evreni,
- Üst Yönetimin denetim faaliyetlerinden beklenti seviyesi,
- Denetim ekibinin niteliği ve niceliği
- Taslak denetim planı

Denetim birimlerinin bütçesi hazırlanırken değerlendirilmesi gereken başlıca masraf kalemleri ilerleyen bölümlerde detaylı olarak açıklanmış olmakla beraber kurumların ciro büyüklüklerine kıyasla iç denetim

faaliyetlerine ayırdıkları bütçe oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.<sup>408</sup> Burada, binde 3 ile 13 arasında değişen oranlarda bütçe ayrıldığı görülmektedir.

**Tablo 18.** İç Denetim Birimi Bütçesi

Kurum Ciroosu (Milyar USD)	Denetim Bütçesinin Cirooya Oranı
<1	%0,13
1 - 2	%0,11
2 - 3	%0,07
3 - 5	%0,07
5 - 10	%0,04
10 - 20	%0,03
>20	%0,03

### 1.5.1. Personel Giderleri

Denetçilere ödenen ücretlerin ve yan hakların İç Denetim Birimlerinin sabit ve genellikle en önemli gider kalemini oluşturduğu görülmektedir. Bütçelenen dönemde ekiplerde yer alması planlanan denetçi sayısı bu masraf kalemini doğrudan etkilemektedir. Yönetimin beklentileri ve denetim evreni dikkate alınarak yapılacak taslak denetim planında yer alan projelerin kaç adet ve hangi niteliklere sahip denetçi ile tamamlanacağı aşağı yukarı tahmin edilmeye çalışılıp, yıllık ücret zammı, prim, terfi vb. değişkenler hesaba katılarak takribi personel bütçesi belirlenmektedir.

Şirketlerde genellikle personel bütçesi İnsan Kaynakları departmanları tarafından yapılmakta olup birimlerden sadece yıl boyunca çalışılması planlanan denetçi sayıları talep edilerek bütçe rakamları oluşturulmaktadır. Bütçe hazırlık döneminde İDY, elindeki insan kaynağı ile denetim planını tamamlayabilme yeterliliğini değerlendirecek ve şayet yeni istihdam talebi olacaksa ilgili dönemi de belirterek, hazırladığı yıllık iş gücü planını İnsan Kaynakları Birimlerine iletmesi yeterli olacaktır.

<sup>408</sup>Protiviti, (2009) "Guide to Internal Audit Frequently Asked Questions About Developing and Maintaining an Effective Internal Audit Function", Second Edition, s.7  
<https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/Guide%20to%20IA%20FAQ%202nd%20Edition.pdf>

## 1.5.2. Denetim Giderleri

Denetimler süresince yapılan harcamalar denetimin kapsamına ve içeriğine göre değişkenlik gösterebilmektedir. Denetimlerin maliyetlerinin etkin takibi adına her projeye bir kod verilerek projeye ilişkin masrafların bu kod üzerinden takibi izlenebilirlik ve performans yönetimi açısından faydalı olacaktır.

### 1.5.2.1. Seyahat ve Konaklama Giderleri

Yıllık denetim planına dahil edilen projelerin gerçekleştirileceği konum, süre ve ekip büyüklüğü bilgileri dikkate alınarak ulaşım ve konaklama giderleri tahmin edilerek bütçeye dahil edilebilmektedir. Geniş coğrafyayı kapsayan, çok şubeli ve çok uluslu şirketlerde zaman zaman iç denetim birimlerinin en kritik bütçe kalemi bu giderlerden oluşabilmektedir. Uzaktan ve merkezi denetim tekniklerinin yaygınlaşmasının kök nedenlerinden birisi de kuşkusuz budur.

Ulaşım giderleri bütçelenirken; taksi, otobüs, tren, uçak, feribot ve benzeri ödemelerin yan sıra pasaport, vize, harç, araç kiralama, yakıt, otoyol, köprü, otopark vb. ödemeleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Konaklama giderleri temel olarak otel ve bazı ülkelerde yaygın olarak kullanılan kısa süreli ev kiralama vb. ödemeleri içermektedir.

### 1.5.2.2. Yemek Giderleri

Denetimlerde göz ardı edilmemesi gereken önemli masraflardan birisi de yemek giderleridir. Özellikle konaklamalı denetimlerde ve yurt dışı projelerde önemli seviyede maliyet söz konusu olabilmektedir. Kurumlar çalışanlarca yapılan yemek giderlerini disiplin altına alabilme adına bazen harciraş, yemek kartı uygulamalarına yönelmekte ve öğün başı ya da günlük üst limitler belirleme yolunu izleyebilmektedir.

## 1.5.3. Eğitim Giderleri

Sürekli mesleki gelişimin sağlanabilmesi için denetçilerin yıllık en az 40 saat mesleki eğitim alması önerilmektedir. Mesleki eğitimlerin (Denetim, risk yönetimi, soruşturma, bilgi sistemleri vb.) yanı sıra kişisel gelişim eğitimleri (İletişim liderlik, sunum becerileri, müzakere teknikleri vb.) de denetçilerin şahsi ve kariyer gelişimleri adına önem arz etmektedir. Eğitimlerin sınıf ortamında yüz yüze, birebir, çevrimiçi ya da uzaktan eğitim şeklinde olabileceği dikkate alınarak bütçeler daha detaylı hazırlanabilmektedir. Ulusal ve uluslararası mesleki kongre ve konferanslara katılım da eğitim başlığı altında değerlendirilebilmektedir. Yıllık olarak her denetçi özelinde ihtiyaç belirlenerek Eğitim Birimiyle koordineli olarak yıllık tahmini eğitim gideri bütçelenmesi mümkündür.

#### **1.5.4. Bilgi Sistemleri Giderleri**

Bilgi sistemlerine duyulan ihtiyacın ve teknolojinin sunduğu imkânların her geçen gün arttığı günümüzde, bilgi sistemlerine ayrılacak bütçe de önemli bir kalem haline gelmiştir. Daha önceleri sadece denetçilerin kullanacağı bilgisayarların alımı üzerinden yapılan bütçelere artık denetimlerde kullanılan yazılımlar, denetim yönetim sistemleri ve saha denetimlerinde kullanılan tabletler de eklenmiştir. İlerleyen dönemlerde bunlara drone ya da VR gözlük vb. kurumsal dünyada daha çok kullanılmaya başlayan teknolojilerin de ekleneceğini söylemek yanlış olmayacaktır. Denetim planıyla uyumlu olarak Bilgi Sistemleri Birimleriyle koordineli bir şekilde tahmini gider büyüklüğü belirlenerek bütçeye eklenebilmektedir.

#### **1.5.5. Danışmanlık Giderleri**

Denetim Biriminin de kurumların diğer fonksiyonları gibi dönem dönem dışarıdan danışmanlık alma ihtiyacı doğabilmektedir. Denetim ekibinin nicelik veya nitelik olarak yetersiz kaldığı ya da uzmanlık alanı dışında kalan özellikli konular için dış kaynak kullanımı veya teknik müşavirlik hizmeti alınabilmektedir. Danışmanlık giderleri arasında yer alabilecek bir diğer konu da denetim faaliyetlerinin bağımsız değerlendirmeden geçirilmesi olabilir ki Standartlara göre bu sürecin en az 5 yılda 1 kere işletilmesi önerilmektedir. Denetim planı yapılırken bu tür ihtiyaçların belirlenmesi ve bütçeler oluşturulurken dikkate alınması uygun olacaktır.

### **1.5.6. Genel Giderler (Kırtasiye, Sarf malzemesi vb.)**

Denetim birimlerinin kırtasiye vb. giderleri, özellikle raporların matbu olarak dağıtımı ve arşivlenmesi yolunu tercih eden birimlerde azımsanmayacak seviyelere çıkabilmektedir. Kâğıt, yazıcı, zımba, delgeç, kâğıt imha makinesi, zarf, mürekkep, dosya, klasör, ajanda, kalem post-it vb. ofis malzemeleri temel masraf kalemleri olarak sayılabilmektedir.

---

## 2. İKİNCİ ADIM: İÇ DENETİMİN PLANLAMASI

---

İç Denetim Birimlerinin, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirlemek amacıyla yapacağı planların kurum hedefleriyle uyumlu ve risk esaslı olması beklenmektedir. Risk temelli bir plan hazırlamak için İDY'nin, Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna danışarak kurumun stratejilerini, temel iş hedeflerini, ilgili risklerini ve risk yönetim süreçlerini kavraması gerekir. İDY, kurumun faaliyetlerinde, risklerinde, operasyonlarında, programlarında, sistemlerinde ve kontrollerinde meydana gelen değişikliklere karşılık olarak gerektiğinde planı gözden geçirir ve değişikliklere göre uyarlar.

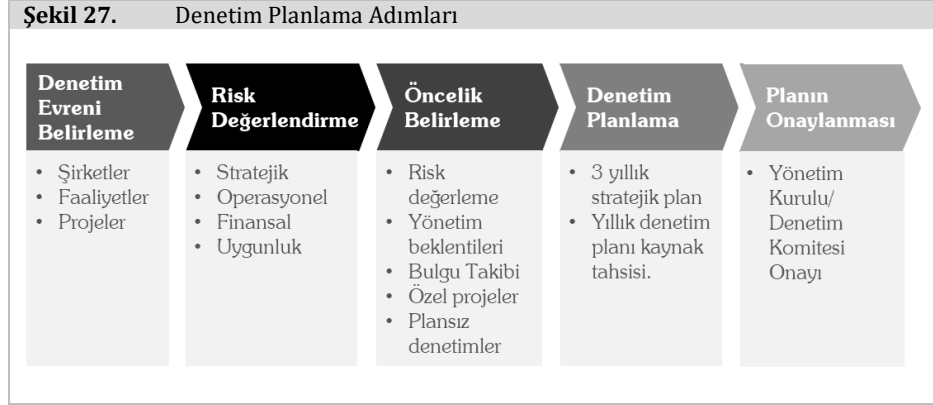
İç denetim planının en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanır. Üst Yönetim, Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu, bu sürece dâhil edilerek fikir, beklenti ve yönlendirmeleri dikkate alınır. İDY, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, gündeme gelen danışmanlık görevlerini kabul edebilir ve planda bu minvalde gerekli düzenlemeleri yapar.<sup>409</sup>

Planlama süreci; denetim evrenin belirlenmesi, makro risk değerlendirmesi, denetim alanlarının belirlenmesi ve önceliklendirilmesi, stratejik denetim planlaması, iç denetim yıllık plan ve programlarının hazırlanması ve bunların onaylanması aşamalarından oluşmaktadır. Planlama sürecinde denetim departmanının kaynakları ve yetkinlik durumu da dikkate alınır.

---

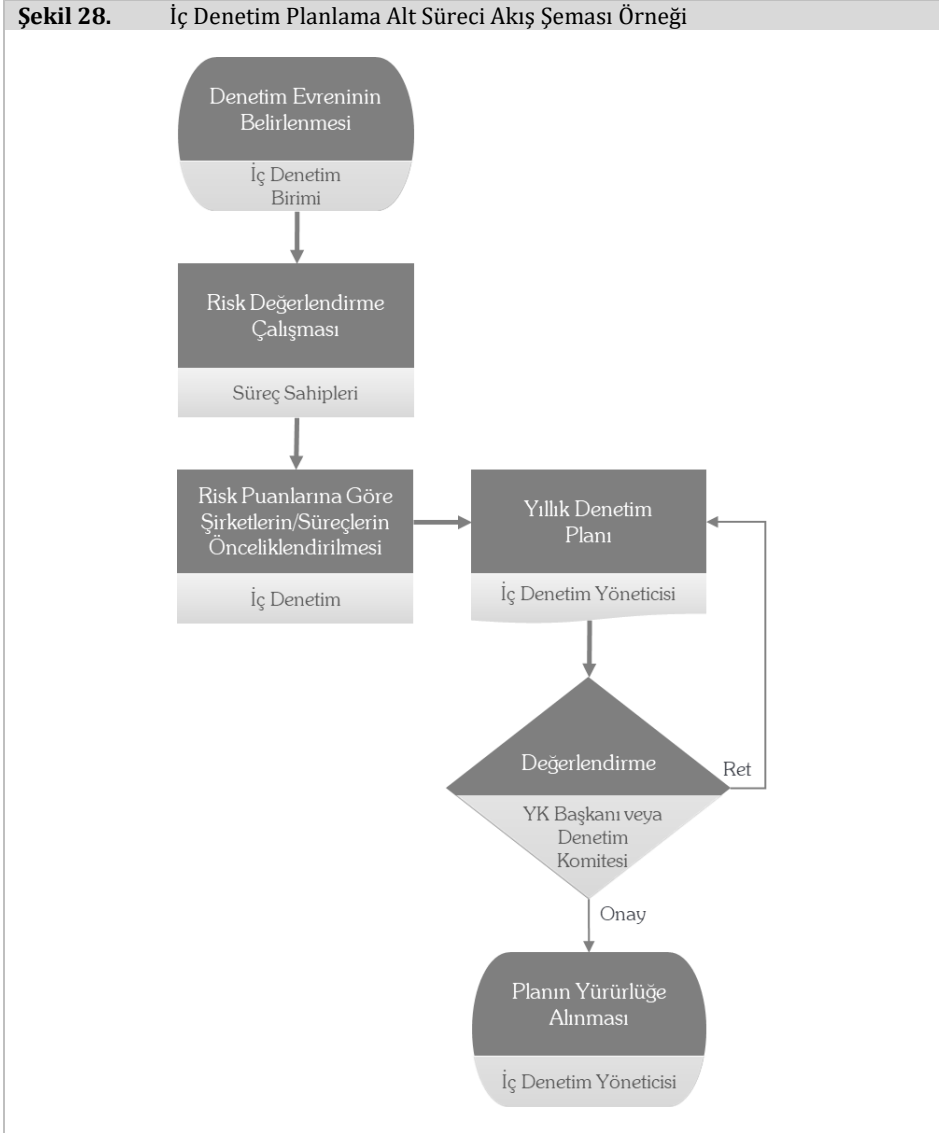
<sup>409</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 2010 – Planlama, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

Aşağıda, denetim planlama süreci ana hatlarıyla şekil üzerinde gösterilmiştir.



Planlama yaparken kurum stratejileri, temel iş hedefleri, ilgili riskleri ve risk yönetim süreçlerinin iyice anlaşılması elzemdir. Kurumun faaliyetlerinde, risklerinde, operasyonlarında, programlarında, sistemlerinde ve kontrollerinde meydana gelen değişikliklere karşılık olarak gerektiğinde planı gözden geçirmek ve değişikliklere uyarlamak gerekmektedir.

Denetim prosedürleri kapsamında yapılmakta olan risk değerlendirme çalışması; denetim planının oluşturulması, zaman ve uygun kaynaklar arasında bir dengeye ulaşabilmek için yapılan bir uygulamadır. Risk önceliklendirmesine dayalı denetimlere ek olarak, denetim planları çoğu zaman Yönetim Kurulunun isteğine göre de öncelik sırası değişebilmektedir.

**Şekil 28.** İç Denetim Planlama Alt Süreci Akış Şeması Örneği

## 2.1. İÇ DENETİM EVRENİ

İç denetim evreni; kurumda (veya bazı durumlarda bağlı ortaklıklarında ve iştiraklerinde) yürütülen faaliyetlerin, süreçlerin, projelerin, yerleşkelerin ve benzeri alanlarının tamamını kapsamaktadır. Denetim evreninde yer alan tüm alanların denetim planlanması aşamasında risk değerlendirmesine tabi tutularak değerlendirilmesi elzemdir. Planlama aşamasına geçmeden önce denetim evreninin doğru bir şekilde tanımlanması önemlidir. Buna öncelikle şirketin organizasyon yapısını ortaya koyarak ve akabinde her bir birimin yürüttüğü faaliyet ve süreçleri anlayarak başlanabilir. Bu aşamada kurumun süreç sahiplerinden ve hatta zaman zaman Üst Yönetim veya Yönetim Kurulundan da bilgi alınabilir.

Denetim evrenine, kurumun stratejik plan bileşenlerinin dahil edilmesi; planlamada iş hedeflerinin de dikkate alınmasını sağlayacaktır. Stratejik planlar aynı zamanda kurumun riske yönelik genel tutumu ve hedeflerin zorluk derecesi hakkında da fikir verebilmektedir.<sup>410</sup>

Kurum içerisindeki birimlerin, görev, yetki ve sorumlulukları belirlenirken birimlerin faaliyetlerini düzenleyen prosedür, talimat, iş akış şemaları ve görev tanımlarının incelemesi yapılmaktadır. İlgili birim yöneticileri ile görüşülerek dokümanlarda yer almayan ancak halihazırda yürütülen süreçler hakkında da bilgi alınması gerekmektedir. Bu aşamalarda ayrıca sağlıklı bilgi edinebilmek için anketler ve görüşme formları kullanılabilir. Bunların yanında dışsal konular da örneğin, coğrafi konum, sektördeki gelişmeler, ekonomik konjonktür vb. denetim alanlarının belirlenmesinde dikkate alınabilmektedir. Bunun yanında dış denetçilerin çalışmalarından da denetlenecek alanlarla ilgili girdi sağlanabilmektedir.

Denetim evreninin hazırlanmasında süreç bazlı yaklaşım esas alınmaktadır. Buna ilave olarak süreçteki faaliyetler, ilgili oldukları şirket ve departmanlar ile de ilişkilendirilmektedir. Bu ilişkilendirme neticesinde süreçlerin ana süreç, alt süreç ve birim bazında nasıl ele alınacağı denetim planının hazırlanması sırasında belirlenmektedir. Örneğin; bir süreç şirketlerin genelini ilgilendiriyorsa genel bir denetim çalışması şeklinde ele alınabilmekte veya belirli bir şirket özelinde incelenebilmektedir. Zaman

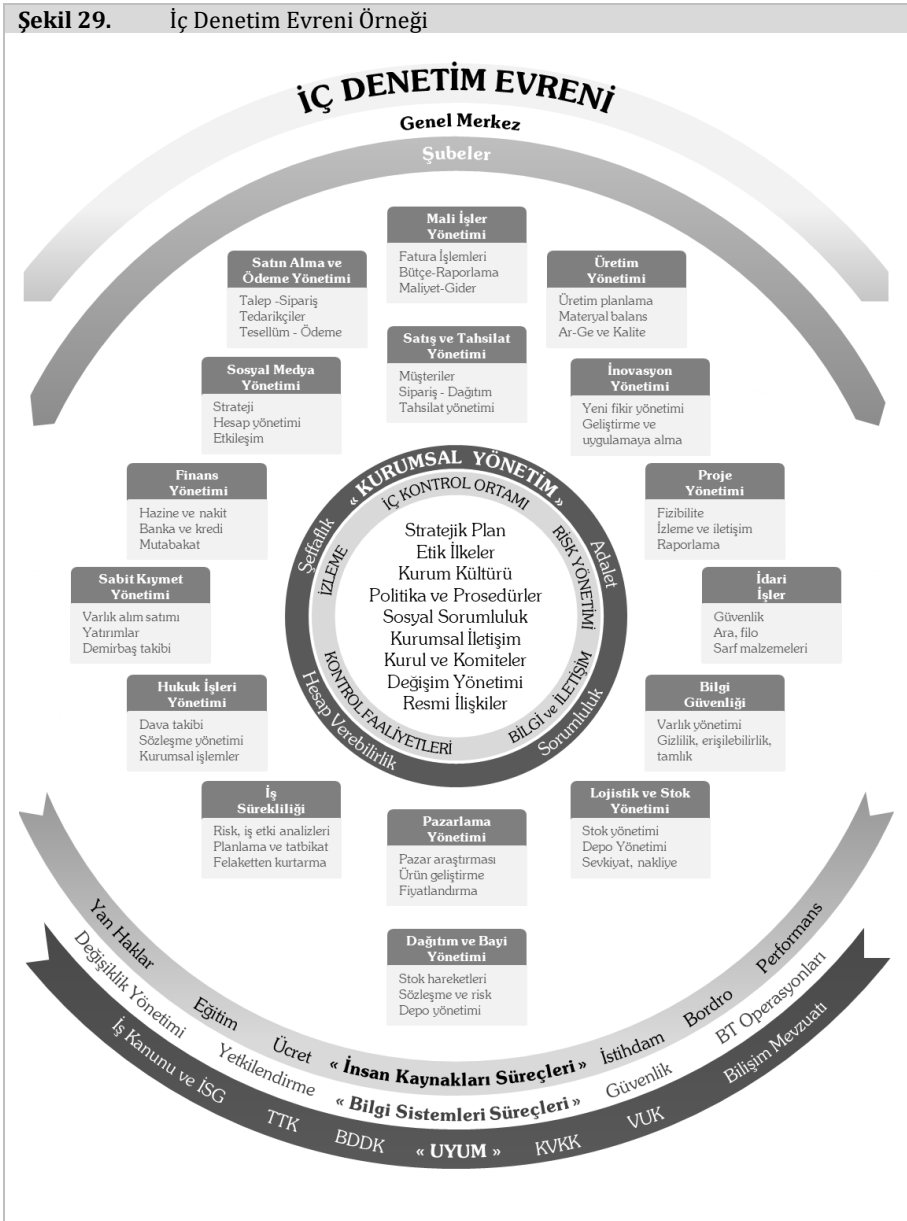
---

<sup>410</sup> Practice Advisory 2010-1: Linking the Audit Plan to Risk and Exposures, [https://www.interniaudit.cz/download/ippf/Practice\\_Advisory/PA%202010-1-AJ.pdf](https://www.interniaudit.cz/download/ippf/Practice_Advisory/PA%202010-1-AJ.pdf)

içerisinde denetlenebilir alanlarda yapılan güncellemeler ile denetim evreni daha belirgin ve tutarlı bir hale getirilebilmektedir. Önemli organizasyonel değişiklikler, yeni uygulamalar, projeler veya yasal değişikliklerin ortaya çıkması halinde, ortaya çıkan yeni durumun denetim evrenine yansıtılması önem arz etmektedir. Diğer taraftan; bir faaliyetin alt faaliyetlere ayrılması veya alt faaliyetlerin birleştirilmesinin denetimlerin etkinliğini arttıracığı kanaatine varılması halinde denetim evreninde güncelleme yapılabilmektedir.

İDY, İç Denetim Biriminin denetim planını; denetim evrenine, Üst Yönetim ve Yönetim Kurulundan gelen girdilere ve kurumu etkileyen risklere dayalı olarak hazırlamaktadır. Kilit denetim hedefleri, genellikle Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna, yönetimin risk yönetimi faaliyetlerinin etkinliğinin bir değerlendirmesi de dahil olmak üzere, kurumun hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olacak güvence ve bilgiyi sağlamaktır. Denetim evreni ve ilgili denetim planı, yönetimin hedefleri, vurgusu ve odak noktasındaki değişiklikleri yansıtacak şekilde güncellenmektedir. Kurumun en güncel stratejilerini ve yönünü yansıtmak için denetim evrenini en azından yıllık bazda değerlendirmek tavsiye edilmektedir. Bazı durumlarda, kurumun işi, operasyonları, programları, sistemleri ve kontrollerindeki değişikliklere yanıt olarak denetim planlarının daha sık güncellenmesi gerekebilmektedir.

Şekil 29. İç Denetim Evreni Örneği



### 2.1.1. Organizasyonel Birimler

Denetim evreni dahilindeki organizasyonel birimler belirlenirken sürecin başından sonuna kadar sorumluluğu olan tüm birimler kapsamda yer alacaktır. İç denetim faaliyetinin gerçekleştirileceği kurum ve organizasyon semasında yer alan tüm birimler iç denetim faaliyetinin temas edeceği organizasyonel birimleri oluşturacaktır.

Bazı durumlarda denetimler birimler/departmanlar bazında gerçekleştirilmekte olup denetim planlaması da aynı minvalde süreçlerden ziyade departmanlar bazında yapılmaktadır.

### 2.1.2. Süreçler

Rutin, tekrar eden veya özel bazı denetimler için kapsam önceden belirlenmiş şekilde hazır olarak bulunabilmektedir. Birçok denetim için ise kapsamda incelenebilecek alanlar ve konular denetim çalışmalarının başlamasından bir süre önce yapılan çalışmalarla belirlenebilmektedir. Tek seferlik veya özel amaçlı incelemelerde ise önceden belirlenmiş denetim başlıkları daha sınırlı olacaktır.

Denetim kapsamlarının belirlenmesi, denetim planlama aşamasından ayrı olarak yürütülebilmektedir. Denetim evreni; tüm denetlenebilir faaliyet, süreç, proje vb. kapsadığından planlama aşamasından bağımsız şekilde belirlenmesi yapılabilmektedir. Denetim kapsamı; ana ve alt süreçlere ayrılmaktadır. Ana süreçler; organizasyonun veya yapılan faaliyetin ana alanlarını içermektedir. Örneğin; satın alma, satış gibi ana süreçler belirlenebilmektedir. Her bir ana süreç tek başına veya bir denetimin kapsamı olarak denetim planına dahil edilip ele alınabilmektedir.

Her bir ana süreç ayrıca alt süreçlerden meydana gelmektedir. Alt süreçlerin belirlenmesi sayesinde ana süreçler ayrı denetim kısımlarına ayrılarak ele alınabilecektir. Örneğin satın alma süreci alt süreçler olarak; satın alma talebi, sipariş oluşturma gibi altı süreçlere ayrılabilenkte, bunun yanında satın alma süreci alt kısımlar olarak; hizmet alımları, araç kiralamaları gibi farklı alım şekillerine göre de kısımlara bölünebilmektedir. Bu tür alt süreç ayrımları sayesinde denetim planlamasında ve çalışmalarında esneklik sağlanması mümkün olabilecektir. Bu şekilde oluşturulan kapsam, ana süreç

ve alt süreçlerin periyodik olarak gözden geçirilerek güncel tutulması önemlidir. Belirli bir düzenin sağlanması açısından; yapılacak güncelleme ve değişikliklerin merkezi olarak yürütülmesi ve İDY onayı ile revize edilmesi beklenmektedir.

Denetçiler; herhangi bir denetim görevi sırasında mevcut planlanmış denetim kapsamı, süreç ve alt süreçlerini kendi mesleki muhakemeleri ile değerlendirirler. Denetim amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekiyorsa uyarlamalar yapılır.

**Tablo 19.** Süreç Evreni Örneği

Süreç/Alt Süreç	Süreç/Alt Süreç
<b>Satın Alma ve Ödemeler</b>	<b>Muhasebe, Finans ve Raporlama</b>
Talep Yönetimi	Mahsup Fişleri
Tedarikçi Yönetimi	Kasa ve Banka İşlemleri
Fiyat Teklifi Alma	Avans İşlemleri
Sözleşme Yönetimi	Dönem Sonu İşlemleri
Sipariş Verme	Yasal Bildirimler ve Ödemeler
Teslim Alma	Finansman İşlemleri
Fatura Kaydı	Nakit Yönetimi
Ödemeler	Kredi Geri Ödemeleri
Taşeron Yönetimi	Bütçe Yönetimi
Raporlama	Raporlama
İade Etme	Maliyet
<b>Lojistik</b>	<b>Satış ve Tahsilat</b>
Depo Yönetimi	İndirim, iskonto, bütçe yönetimi
Stok Yönetimi	Müşteri Risk Takip
Sevkiyat Yönetimi	Müşteri Görüşmeleri
<b>Üretim ve Planlama</b>	Fiyatlandırma
Planlama	Sözleşme Yönetimi
Girdi Hazırlık	Sipariş Alma
Yarı Mamul Üretimi	Faturalama
Mamul Üretimi/İmalat	Teslim Etme
Materyal Balans	Tahsilat
<b>Bakım</b>	İade Alma
Planlı Bakım	Bayi ve dağıtım ağı
Arıza Bakım	Toptan Satış
Otonom Bakım	Perakende Satış
<b>Kalite Güvence</b>	<b>İnsan Kaynakları</b>
Belgelendirme	Raporlama
Girdi Kontrol	Organizasyon
Proses Kontrol	İş Gücü Planı
Gıda Güvenliği	İşe Alım
Müşteri Şikayetleri	Yasal Bildirimler
<b>Bilgi Teknolojileri</b>	Maaş, Ücret ve Yan Haklar
Değişiklik Yönetimi	Bordrolama ve Ödemeler
Uygulamalar	Performans ve Kariyer Yönetimi
Erişim ve Yetkilendirme	Eğitim
Bilgi Güvenliği	Etik ve Disiplin Süreçleri
Gizlilik	İşten Çıkış
Ağ Güvenliği	<b>Pazarlama ve İletişim</b>
Fiziksel Güvenlik	Pazar Araştırması
Operasyonlar	Ürün Yönetimi
Veri tabanı Yönetimi	Kategori Yönetimi
Sistemlerin Sürekliliği	Dijital pazarlama
Felaketten Kurtarma	Kurumsal İletişim
	Müşteri İlişkileri Yönetimi
	Marka, Patent ve Regülasyon

### 2.1.3. Yerleşkeler

Denetim kapsamındaki kurumların faaliyet gösterdiği bütün yerleşkeler denetim evreninin bir parçasıdır ve listelenerek konum bilgilerini de içerecek şekilde denetim evreni dosyasında kayıt altına alınması ve periyodik olarak güncellenmesi önerilmektedir. Bu konumlar temel olarak aşağıdaki başlıklarda gruplandırılabilir:

**Tablo 20.** Denetlenebilir Yerleşkeler

Yönetim	Mal/Hizmet Üretimi	Lojistik	Satış
Genel Merkez	Fabrika/İmalathane	Depo	Mağaza
Şube	Otel/Hastane	Dağıtım Merkezi	Acente
Temsilcilik	Servis/Hangar		Restoran

### 2.1.4. Bilgi Sistemleri

Denetim evreninde yer alan süreçlerin işletilmesinde kullanılan bilgi sistemlerinin tamamı denetim evrenine dahildir. Yazılım tarafında kurumsal kaynak planlama programlarından sistem yönetimi için kullanılan servis yazılımına kadar ve iş süreçlerinin yanında BT yönetimine ilişkin bütün sistemlerin göz önünde bulundurulması elzemdir. Donanım tarafında da sistemlerin üzerinde bulunduğu sunucular, veri merkezleri ve iletişim altyapısının yanı sıra üretim vb. sistemlere entegre bütün teknolojik ekipman dikkate alınmalıdır. Yazılım ve donanımlar buldukları sanal ya da fiziki ortamların lokasyonlarını da içerecek şekilde listelenerek denetim evrenine dahil edilebilmekte ve periyodik gözden geçirmelerle bu listelerin güncelliği sağlanabilmektedir. Günümüzde; şirket ağına ya da internete bağlı bütün sistemleri listeleyebilen çözümlerin bulunduğunu ve bu envanterin oluşturulmasında ve izlenmesinde kolaylık sağlayabileceğini de göz önünde bulundurmak faydalı olacaktır.

**Tablo 21.** Bilgi Sistemleri Evreni Örneği

İş Uygulaması	Yazılım		Donanım		
	İşletim Sistemi	Veri Tabanı	Bilgisayar	Üretim ve İletişim	Ağ Cihazı
SAP	Windows	Oracle	Sunucular	Telefon	Router
Oracle	Linux	SQL	Kullanıcı bilgisayarları	Scada	Switch
Axapta	IOS/Android	Mongo			Access Point

### 2.1.5. Uyum (Mevzuat)

Kurumu dışardan ve içeriden düzenleyen mevzuatın tamamı uyum evreni olarak nitelendirilebilmektedir. Denetim evreni tanımlanırken kurumun hangi kanunlara tabi olduğu, bütün kurumların uymak zorunda olduğu temel ticaret, vergi vb. benzeri mevzuatın yanı sıra faaliyet alanına ve yerleşkelerine göre değişebilen yerel veya uluslararası üretim, sevkiyat, çevre, belediye vb. özellikli yasa ve tebliğler de dikkate alınarak listelenebilmektedir. Bununla birlikte kurumun tabi olduğu şirket içi veya bağlı olduğu holding, ortaklık vb. yapılarca uyması gereken politika, prosedür, yönetmelik, talimat gibi iç düzenlemeler bahsi geçen listeye eklenerek, uyum denetimlerinde incelenebilecek bütün alanlar tanımlanmış olmaktadır

**Tablo 22.** Uyum Evreni Örneği

İç Mevzuat	Dış Mevzuat	
	Genel	Sektöre Özel
Politika	Ticaret	Gıda
Prosedür	Vergi	Sağlık
Yönetmelik	İş, Sosyal Güvenlik	Bankacılık, Sigorta
Talimat	SPK, BTK	Taşımacılık
Görev Tanımı	İSG, Çevre	Havacılık
Akış Şeması	KVKK	Turizm
Yönerge	Marka, Rekabet, İhale	Leasing

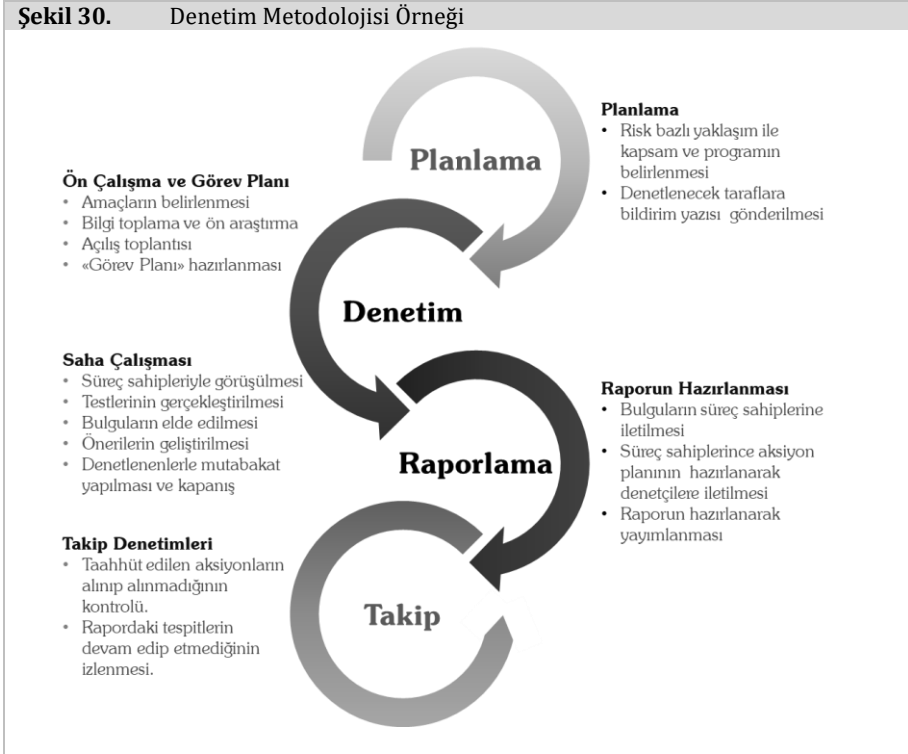
### 2.1.6. Kurumsal Yönetim İlkeleri

Yukarıda sayılan başlıklar kurumun denetlenebilir tüm alanlarını kapsamakta olup birleştiğinde oldukça detaylı bir denetim evrenini oluşturmaktadır. Ancak bahsi geçen bütün alanların hemen hepsinin yönetiminde geçerli olması beklenen kurumun temel yönetim felsefesi de göz ardı edilmemelidir. Bütün birimlerden, süreçlerden, sistemlerden, yerleşkelerden ve mevzuattan bağımsız ancak tamamını kapsayan aşağıda saydığımız kurumsal yönetim ilkelerine de kurum seviyesi kontrol ortamının bir parçası olarak denetim evreni içerisinde yer vermek faydalı olacaktır.

1. Şeffaflık
2. Hesap Verebilirlik
3. Adalet
4. Sorumluluk

### 2.2. İÇ DENETİM METODOLOJİSİ ve SÜRECİ

Denetimlerin mümkün mertebe IIA standartlarına uygun bir şekilde yürütülmesi beklenir. Kurumların ve iç denetim birimlerinin iş yapış şekillerine göre farklı metodolojiler görülmekle birlikte denetim adımları temel olarak; planlama, saha çalışması, raporlama ve takip silsilesini izlemektedir.

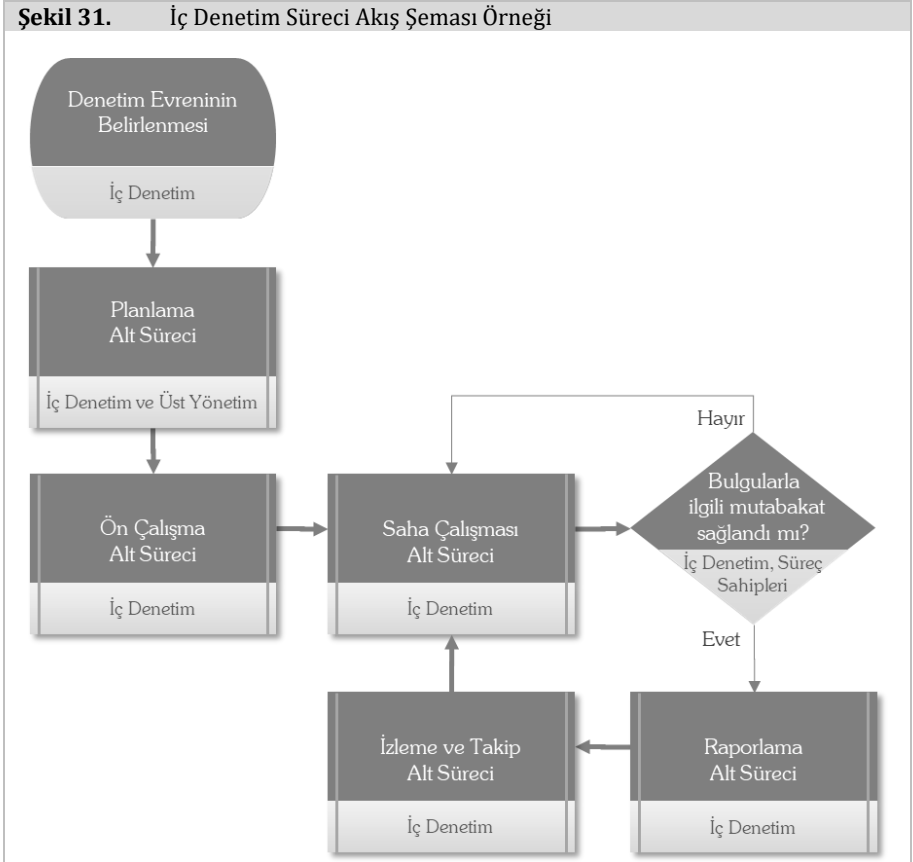


Denetim süreç akışı genel hatlarıyla, iç denetçilere yol gösterecek şekilde belirlenir. İç denetim faaliyetleri de kurumun diğer faaliyetleri gibi süreç ve alt süreçler şeklinde tanımlanarak standart kodlar tanımlanarak kayıtlı hale getirilebilir. Aşağıda, bir örnek olarak iç denetim süreçleri ve alt süreçleri listelenmiştir:

**Tablo 23.** İç Denetim Süreç ve Alt Süreçleri

Alt Süreç	Süreç Kodu	Alt Süreç Kodu
Organizasyon	1000_100	
Planlama	1000_200	
Ön Çalışma	1000_300	
Saha Çalışması	1000_400	
Raporlama	1000_500	
İzleme ve Takip	1000_600	

Yukarıdaki tabloyla uyumlu olarak iç denetim alt süreçlerinin işleyişini ve birbirleriyle ilişkisini gösteren süreç akış şeması aşağıdaki şekilde oluşturulabilir. Alt süreçlerin kendi iş akış şemaları da ilerleyen bölümlerde detaylı olarak verilecektir.



## 2.3. DENETİM PLANI

Denetim evreninde yer alan ana faaliyetlerden her biri denetim alanı olarak belirlenmektedir. Denetim alanlarının oluşturulmasında, denetime konu hususların kendi içerisinde tutarlı bir şekilde bir bütün olarak ele alınmasına dikkat edilmektedir.

Risk değerlendirme sonucunda denetim alanlarının önceliklendirilmesinin yanı sıra denetlenecek alanların seçiminde aşağıdaki unsurlar da göz önüne alınır.

- **Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi Beklentileri:** Yönetim Kurulunun ve/veya Denetim Komitesinin öncelik verilmesini istediği faaliyetler, süreçler veya özel denetim konuları.
- **Takip Süreçleri:** Önceki denetimlerle ilgili olarak bulgu takibi amacıyla yapılacak çalışmaların denetim planlamasında dikkate alınması.
- **Özel Projeler:** Risk değerlendirme sırasında herhangi bir ana süreç veya alt süreç kapsamında yer almayan spesifik konuların denetim planına dahil edilmesi.

İDY, planlama sırasında; yetkinlik değerlendirmelerini, risk değerlendirme ve süre ihtiyacını dikkate alır. Denetim kaynaklarının yetkinlik seviyesinin, kabiliyetlerinin ve teknik bilgilerinin planlanan denetim faaliyetlerine uygun olması beklenmektedir. Bilhassa özel uzmanlık gerektiren alanlarda gerçekleştirilecek denetimlerde, denetçilerin bu denetimleri gerçekleştirecek uzmanlığa sahip olmaları önem arz etmektedir. Yeterli uzmanlık sağlanamadığında dış kaynak kullanımı veya dışarıdan bir uzmanın denetim ekibine dahil edilmesi uygun olacaktır.

Denetim alanlarının oluşturulmasında göz önünde bulundurulması gereken önemli bir husus da denetim alanlarına ayrılacak muhtemel sürelerdir. Gerek aynı büyüklükteki denetimlerin birbirlerine yakın sürede tamamlanması, gerekse denetim kaynağının optimum düzeyde kullanılması amacıyla denetim alanları sürelerine göre, “küçük”, “orta” ve “büyük” ölçekli olacak şekilde sınıflandırılarak süre tahminleri yapılabilir.

Ayrılması gereken denetim süreleri denetim stratejisiyle belirlenmektedir. Süre belirleme sırasında ayrıca denetim dışı alanlarda yapılacak

çalışmaların göz önüne alınması ve denetime ayrılacak net kaynağın belirlenmesi önemlidir.

Denetim programı; İç Denetim Biriminin bir yıllık dönemde gerçekleştirmeyi planladığı denetimler ile öngörülebilir danışmanlık, izleme, raporlama, eğitim, izin ve idari işler faaliyetlerinin dikkat alınarak denetimlerin listelendiği belgedir.

Denetim programı hazırlanırken aşağıdaki aşamalar izlenmektedir:

- İlk yıl denetlenecek alanların, mevcut denetçi kaynağı ölçüsünde ve yüksek risk düzeyinden başlamak üzere denetim programına eklenmesi.
- Ne tür denetimler yapılacağıın belirlenmesi. Denetim türünün belirlenmesinde, denetim alanının iç denetim programına alınma gerekçesiyle birlikte; üst yönetimin beklentisi ve denetim sonuçlarının anlamlılığı da göz önünde bulundurulur. Ayrıca denetim sırasında ön çalışma sonuçları eğer denetim türünün değiştirilmesini gerektiriyorsa (istisnai durumlarda) Yönetim Kurulu ve/veya Denetim Komitesinden onay alınarak planda revizyon yapılabilir.
- İDY; güvence ve danışmanlık görevlerini, görevleri yürütecek denetçileri ve her bir denetçi için tahsis edilecek çalışma sürelerini (Adam\*saat bazında) belirlemesi.<sup>411</sup>

Risk değerlendirme sonuçlarına göre belirlenen denetim alanları, belirlenen denetim türleri itibarıyla yıllık programa alınmaktadır. Bunlara ilave olarak yıl içerisinde gerçekleştirilmesi öngörülen diğer denetimler ve denetim dışı faaliyetler de yıllık plan içerisine dahil edilebilmektedir. Diğer denetim çalışmaları içerisinde planlanabilecek hususlara danışmanlık ve izleme faaliyetleri örnek verilebilir.

### 2.3.1. Taslak Planın Oluşturulması

---

<sup>411</sup> Kamu İç Denetim Rehberi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR\\_v1.0.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR_v1.0.pdf)

İç denetim planının hazırlanmasında Yönetim Kurulu, Denetim Komitesi ve Üst Düzey Yöneticilerin görüşlerinin göz önünde bulundurulması, iç denetim plan ve programının yürürlüğe girmesinden belirli bir süre önce ilgili birimlerle paylaşılarak yorumlarının ve beklentilerinin dikkate alınması önemlidir.

Denetim kaynaklarının (Süre, yetkin personel vb.) kısıtlı olması sebebiyle risk değerlendirmesi sonrasında muhtemel denetim alanları, risk seviyelerine göre önceliklendirilir. Böylece hangi alanların öncelikle denetim kapsamına alınacağı belirlenmektedir. Birden fazla denetim alanının risk düzeylerinin aynı olması halinde, bu denetim alanlarının daha önce denetlenip denetlenmediğine bakılarak denetlenmemiş alanlara öncelik verilir. Denetim planında kaynak yetersizliği veya yetkinlik eksikliği gibi sebeplerle kapsama alınamayan riskler olması mümkündür. Karşılaşılan kısıtlamalar ve bunların denetim kapsamına etkilerinin onaylanması amacıyla Yönetim Kurulu/ Denetim Komitesi bilgisine sunulması uygun olacaktır.<sup>412</sup>

Denetim önceliklerinin belirlenmesi amacıyla, denetim evreninde yer alan her bir faaliyet/süreç/proje Yönetim Kurulu ve üst düzey yöneticilerin görüşleri de dikkate alınarak, risk faktörleri doğrultusunda değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Risk değerlendirme aşamasında yöneticilerle anket yapılması, mülakatlar veya ortak çalıştaylar düzenlenmesi gibi yöntemler kullanılabilir.<sup>413</sup> Doğrudan riskleri arttırdığı veya azalttığı düşünülen faktörler, faaliyet/süreç/projenin risk düzeyinin belirlenmesinde kullanılmaktadır.

### 2.3.1.1. Risk Değerlendirme

Risk; kurumun hedeflerine ulaşmasına mâni olabilecek her türlü engel veya muhtemel kazanç ve kayıplara ilişkin belirsizliklerdir. Risk değerlendirme çalışmaları, denetlenebilir birimleri incelemek ve en fazla riske maruz kalan iç denetim faaliyetinin, plana dahil edilecek alanlarını seçmek için kullanılmaktadır. Risk değerlendirmelerine, denetim evreninde yer alan faaliyet/süreçlerin değerlendirmesinde kullanılacak risk faktörlerinin

---

<sup>412</sup> Kamu İç Denetim Rehberi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR\\_v1.0.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR_v1.0.pdf)

<sup>413</sup> Kamu İç Denetim Rehberi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR\\_v1.0.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR_v1.0.pdf)

belirlenmesiyle başlanmaktadır. Bu noktada “yapısal” ve “artık” risk kavramları gündeme gelmektedir.

- Yapısal (Inherent, Doğal) risk, mevcut kontroller ve tedbirler dışarıda tutulduğunda kurumların mevcut yapısından veya yürütülen faaliyetin doğasından kaynaklanan risktir.
- Artık (Residual, Mevcut) risk ise; yönetimin, bir riske yanıt verirken kontrol faaliyetleri de dahil olmak üzere, olumsuz bir olayın etkisini ve olasılığını azaltmak için harekete geçmesinden sonra kalan risk olarak tanımlanmaktadır.

Artık risk, genellikle mevcut kontroller veya kontrol sistemleri içerisinde yönetilen riski ifade etmektedir. Faaliyet/süreçlerin değerlendirilmesinde kullanılabilir yapısal risk faktörleri de olasılık ve etki faktörleri şeklinde sınıflandırılabilir. Riskler aşağıdaki ana başlıklar altında gruplandırılarak değerlendirilebilir.

- Finansal
- Uyum
- İtibar
- Operasyonel
- Müşteri

İç denetim planı geliştirilirken iç denetçi aşağıdaki faktörleri dikkate alır:

- Yapısal riskler: Tanımlanıyor ve değerlendiriliyor mu?
- Artık riskler: Tanımlanıyor ve değerlendiriliyor mu?
- Hafifletici kontroller, acil durum planları ve izleme faaliyetleri: Münferit olaylar veya risklerle bağlantılı mı?
- Risk kayıtları: Sistematik, tamamlanmış ve doğru mu?
- Belgeler: Riskler ve faaliyetler belgelenmiş mi?

İç denetim faaliyeti, yüksek doğal risk alanlarını, yüksek artık riskleri ve kurumun en çok güvendiği kilit kontrol sistemlerini tanımlar.

- Kontrol incelemeleri/güvence faaliyetleri: İç denetçinin kontrol sistemlerinin yeterliliğini ve verimliliğini gözden geçirdiği ve kontrollerin çalıştığına ve risklerin etkin bir şekilde yönetildiğine dair güvence sağladığı yer.

- Soruşturma faaliyetleri: Organizasyonel yönetimin bir iş faaliyeti veya tanımlanmış risk alanı ile ilgili kontroller hakkında kabul edilemez düzeyde belirsizliğe sahip olduğu ve iç denetçinin artık riski daha iyi anlamak için prosedürler uyguladığı durumlar.
- Danışmanlık faaliyetleri: iç denetçinin, kabul edilemez mevcut riskleri azaltmak için kontrol sistemlerinin geliştirilmesinde organizasyonel yönetime tavsiyelerde bulunduğu yerler.

Bir iç denetim planı normalde aşağıdakilere odaklanacaktır:

- Yönetim eyleminin gerekli olduğu kabul edilemez cari riskler. Bunlar, Üst Yönetimin derhal denetlenmesini istediği, minimum kilit kontrollere veya hafifletici faktörlere sahip alanlar olabilir.
- Kurumun en çok güvendiği kontrol sistemleri.
- İçsel risk ile artık risk arasındaki farkın büyük olduğu alanlar.
- Doğal riskin çok yüksek olduğu alanlar.

Denetim planı yapılırken iç denetim evreninin içeriğine göre farklı seviyelerde önceliklendirme yapmak gerekebilmektedir. Birden fazla şirketi olan bir Holding benzeri yapı söz konusu olduğunda süreç seviyesinde bir önceliklendirmeden daha önce şirketler arasında bir öncelik belirlemek için daha "makro" bir risk değerlendirme çalışması yapmak gerekebilmektedir. Bu makro değerlendirme daha sonra şirketler özelinde yapılacak "mikro" değerlendirmelerle birleştirildiğinde denetim kaynağının verimli kullanılması için takip edilecek öncelik sırası genel hatlarıyla belirlenmiş olacaktır.

### 2.3.1.1.1. Makro Değerlendirme

Birden fazla kurum arasında öncelik belirlemek gerektiğinde; bazı temel finansal büyüklükler, oranlar ve kurum geçmişiyle ilgili birtakım veriler yol gösterici olabilir.

Değerlendirmede kıstas alınabilecek finansallar aşağıdakiler arasından belirlenebilir:

- Satışlar
- Aktif büyüklük
- Kar/Zarar
- Cari Oran
- Net İşletme Sermayesi
- EBITDA
- Çalışan başına düşen satış tutarı

Finansallar haricinde denetim önceliğinde dikkate alınabilecek kurum geçmişiyle ilgili aşağıdaki hususlara da değerlendirme kriterleri arasında yer verilebilir:

- Kurumun tabi olduğu regülasyonların sıklığı.
- Yasal otorite veya müşteri kaynaklı dış denetimlerin varlığı
- Kurumun kendi iç denetim biriminin varlığı.
- Kurumda yaşanmış vaka (Önemli parasal, iş durdurma gibi cezalar, büyük iş kazaları, iş sürekliliği açısından önemli kesintiler vb.) geçmişi.
- Kurumda yaşanmış suistimler.

Aşağıdaki tabloda; örnek teşkil etmesi açısından şirket önceliklendirme çalışmasında kullanılacak temel kriterlere yer verilmiştir:

**Tablo 24.** Makro Risk Değerlendirme Kriterleri Örneği

Risk Kriteri	Aralık	Puan	Ağırlık
Net Satışlar	> 20 Milyar	5	30%
	10 - 20 Milyar	4	
	2 - 10 Milyar	3	
	200 Milyon - 2 Milyar	2	
	< 200 Milyon	1	
Aktif Büyüklük	> 20 Milyar	5	20%
	10 - 20 Milyar	4	
	2 - 10 Milyar	3	
	200 Milyon - 2 Milyar	2	
	< 200 Milyon	1	
Brüt Satışlar/Personel Sayısı*1000	> 1.500	5	15%
	750 - 1.500	4	
	250 - 750	3	
	50 - 250	2	
	< 50	1	
Cari Oran	< 0,20	5	15%
	0,20 - 0,50	4	
	0,50 - 0,75	3	
	0,75 - 1,00 veya >2,00	2	
	2,00 - 1,00	1	
İç ve dış denetimler	Birim/regülasyon yok.	5	10%
	Birim/regülasyon var ancak etkin değil.	4	
	Birim/regülasyon var ancak yeterli değil.	3	
	Etkin olarak işleyen bir Birim/regülasyon var.	2	
	Uluslararası standartta Birim/regülasyon var.	1	
Suistimal Vakası geçmişi	Son 3 yılda hiç yaşanmamış.	1	10%
	Son 3 yılda 3 kereden daha az yaşanmış.	2	
	Son 3 yılda 3 ila 5 kez yaşanmış.	3	
	Son 3 yılda 6 ila 9 kez yaşanmış.	4	
	Son 3 yılda 10 kere veya daha fazla yaşanmış.	5	

Değerlendirme sonucunda ağırlıklı ortalama yoluyla hesaplanacak risk puanlarına göre şirketler aşağıdaki skalada sınıflandırılabilir:

**Tablo 25.** Makro Risk Değerlendirme Seviyeleri ve Önceliklendirme

Puan Aralığı	Seviye	Öncelik Sırası
3,5 - 5,0	Yüksek	1
1,5 - 3,5	Orta	2
<1,5	Düşük	3

**Tablo 26.** Makro Risk Değerlendirme Hesaplama Örneği

Net Satış	Puan	Aktif Büyüklük	Puan	Kişi Başı Satış	Puan	Cari Oran	Puan	Vaka Puanı	Ağırlıklı Risk Puanı
982.082	4	1.639.492	5	111	2	2,58	2	3	3,32
835.487	4	1.742.000	5	246	2	1,02	1	2	2,85
432.380	3	162.000	3	884	4	1,36	1	2	2,44
302.347	3	279.000	3	747	3	2,43	2	2	2,56
142.132	3	151.000	3	37	1	1,84	1	2	2,40

### 2.3.1.1.2. Mikro Değerlendirme

Mikro değerlendirme aşamasında; kurum detayında, süreç bazında etki ve olasılık kriterleri açısından risk seviyeleri hesaplanarak denetlenecek süreçlerin önceliklendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu noktada ideal yöntem, süreçleri alt süreç ve faaliyet detayında inceleyerek; temel risklerin belirlenmesi ve ilgili riskin gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkabilecek etki ve olasılıkları değerlendirilmektedir. İyi uygulama örneklerinde; bu değerlendirmeler kurumların Risk Yönetim Birimi tarafından veya süreç sahiplerince her sene yapılan ve güncellenen çalışmalardır ancak birçok kurumda bu tarz bir çalışma yapılmadığı ya da yapılmış olsa da kalite dokümantasyonu vb. gereklilikler için hazırlandığı ve güncel durumu yansıtmadığı görülmektedir. Gerek güncel durumun yansıtıldığından emin olunması gerek de risklere denetçi bakış açısının da çalışmalarda yer alması açısından süreç sahipleriyle birlikte yapılacak çalıştaylarla risklerin değerlendirilmesi faydalı olacaktır. Burada faaliyet bazında anket tipi soru setleri kullanılabileceği gibi daha geniş manada süreci işletenlerle birlikte mevcut riskler değerlendirilecek puanlanabilir.

#### i. Etki Kriterleri

Etki seviyesi belirlenirken mevcut kontroller ve önlemler dikkate alınmadan, işin doğasında bulunan riskin (Yapısal/Doğal Risk) dikkate alınması gerekmektedir. İlgili süreçte yaşanacak aksaklığın oluşturacağı etkinin büyüklüğü değerlendirilir. Etkinin finansal boyutunun yanı sıra itibar vb. finansal olarak ölçülmesi çok mümkün olmayan hususlar da dikkate alınır. Etkinin kurum operasyonlarına ya da kurumu da aşacak boyutta ortaklarını veya varsa bağlı olduğu diğer kurumları da etkileyebilecek boyutta olup

olmayacağına göre etki seviyeleri belirlenebilir. Daha nokta atışı analiz edebilmek için etki seviyelerinde parasal büyüklükler de belirlenebilir ancak her kurumda ve durumda bu tarz hesaplamaları net olarak yapabilmek mümkün olmayabileceği için biraz daha yoruma dayalı “sınırlı”, “normal”, “önemli” gibi skalalar belirlenebilir. Etki büyüklüğü değerlendirilirken finansal, uyum, itibar vb. farklı boyutların ayrı ayrı değerlendirilmesi faydalı olacaktır.

**Tablo 27.** Risk Değerlendirme Etki Seviyeleri Örneği

Etki Seviyesi	Finansal	Uyum	İtibar	Operasyonel	Müşteri
	Potansiyel Maddi Kayıp	Mevzuat/sözleşme kaynaklı sorumluluk	Kamuoyu nezdindeki itibarı	Faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği	Potansiyel negatif etki
1	Hiç etkisi bulunmamaktadır				
2	Sınırlı büyüklükte etki eder.				
3	Normal büyüklükte etki eder.				
4	Önemli büyüklükte etki eder.				
5	Çok önemli büyüklükte etki eder.				

## ii. Olasılık Kriterleri

Mevcut önlem ve kontrollerden sonra devam etmekte olan riski (Artık/Kalıntı Risk) göstermektedir. Olasılık seviyeleri; iç kontroller, suistimal ve hata geçmişi, personel yeterlilik durumu, süreçlerin ve işin karmaşıklığı, entegrasyon vb. farklı açılar değerlendirilerek belirlenebilir. Aşağıdaki tablolarda süreçlerin işleyişine göre belirlenmiş olasılık seviyeleri örnek olarak verilmiştir. Bir süreç;

- Ne kadar yüksek olgunluk seviyesine sahipse,
- Geçmişte suistimal veya hatalar içermiyorsa,
- Yeterli sayıda ve yetkin personelle yürütülüyorsa,
- Basit ve rutin işlemlerden oluşuyorsa ve
- Manuel işlemlerden arındırılarak otomatize edilmişse

o derecede risklerin ortaya çıkma olasılığı düşük olacaktır.

**Tablo 28.** Olasılık Seviyeleri – İç Kontroller

Olasılık Seviyesi	İç Kontroller
1	Kontroller doğru şekilde tasarlanmış ve etkin olarak işlemektedir. Sürecin bütününe kapsayan detaylı, güncel ve yazılı prosedürler bulunmaktadır.
2	Kontroller çoğunlukla doğru şekilde tasarlanmış ve etkin olarak işlemektedir. Sürece ilişkin detaylı, güncel ve yazılı prosedürler genel olarak mevcuttur.
3	Bazı kontroller tam olarak tasarlanmamıştır ya da etkin olarak işlememektedir. Bazı prosedürler açıklayıcı, doğru ve güncel değildir ancak bu eksiklikler çok kritik değildir.
4	Çok sınırlı sayıda tasarlanmış kontrol bulunmakta ve/veya işletilmektedir. Prosedürlerin çoğu açıklayıcı, doğru ve güncel değildir.
5	İç kontroller tasarlanmamıştır. Prosedürler tam, doğru ve güncel değildir ya da hiç yoktur.

**Tablo 29.** Olasılık Seviyeleri – Suistimal ve Hata Geçmişi

Olasılık Seviyesi	Suistimal ve Hata Geçmişi
1	Faaliyetlerde hataya rastlanmamaktadır ve suistimal geçmişi yoktur.
2	Faaliyetlerde çok az oranda hata gerçekleşmiş/bir kez ciddi olmayan bir suistimale rastlanmıştır.
3	Faaliyetlerde zaman zaman hatalar gerçekleşmiş/birkaç kez ciddi olmayan suistimallere rastlanmıştır.
4	Faaliyetler üzerinde genellikle hatalar oluşabilmektedir. Geçmişte önemli olabilecek suistimal/suistimaller yaşanmıştır.
5	Faaliyetler üzerinde sıklıkla hata oluşabilmektedir. Geçmişte ciddi suistimal/ suistimaller yaşanmıştır.

**Tablo 30.** Olasılık Seviyeleri – Personel Yeterliliği

Olasılık Seviyesi	İnsan Kaynakları
1	Kurumun tüm seviyelerinde yeterli sayıda ve oldukça yetkin personel istihdam edilmiştir.
2	Süreç uygulayıcıları gerekli niteliklere/uzmanlığa sahiptir. Personel sirkülasyonu oldukça düşüktür.
3	İş yükü düşünüldüğünde personel sayısında bazen yetersizlikler oluşmaktadır. Kritik pozisyonları doldurmak zaman almaktadır. Süreç uygulayıcıları çoğunlukla gerekli nitelik/uzmanlığa sahiptir. Personel sirkülasyonu düşüktür.
4	Kritik pozisyonların çoğunda boşluklar bulunmaktadır ve yedekler yeterli değildir. Kritik pozisyonları doldurmak önemli bir zaman kaybı ve maliyet oluşturmaktadır. Süreç uygulayıcıları genel olarak yeterli nitelik/uzmanlığa sahip değildir. Personel sirkülasyonu yüksektir.
5	Önemli görevlerde boşluklar bulunmaktadır. Kurum uygun kişileri bulmakta zorlanmakta ve bazı süreçlerde personel eksikliği nedeniyle önemli aksamalar meydana gelebilmektedir. Süreç uygulayıcıları yeterli nitelik/uzmanlığa sahip değildir. Personel sirkülasyonu oldukça yüksektir.

**Tablo 31.** Olasılık Seviyeleri – Süreçlerin ve İşin Karmaşıklığı

Olasılık Seviyesi	Süreçlerin ve İşin Karmaşıklığı
1	Faaliyetler basit ve temel işlemlerden oluşmaktadır. Sürecin tamamlanması için gerekli olan faaliyet sayısı oldukça sınırlıdır. Mevzuat karmaşık değildir.
2	Faaliyetler pek fazla değişmeyen rutin işlemlerden oluşmakla birlikte, bazen bazı işlemlerin yapılma süreleri belli tarihlerle sınırlandırılmış olabilir.
3	Faaliyetler karmaşık ve çok çeşitlidir. İşlemler arasında farklılıklar olabilir ve rutin işlemler belli süreler içerisinde bitirilmelidir.
4	Faaliyetler karmaşık ve çok çeşitlidir. İşlemler arasında önemli farklılıklar vardır ve tüm işlemler belirli süreler içerisinde bitirilmelidir.
5	Faaliyetler çok karmaşık ve çok çeşitlidir. Neredeyse tüm işlemler birbirinden farklıdır. Tüm işlemlerin belirli sürelerde bitirilmesi oldukça kritiktir.

**Tablo 32.** Olasılık Seviyeleri – Otomasyon ve Entegrasyon

Olasılık Seviyesi	Otomasyon ve Entegrasyon
1	Tüm süreç manuel işlemlerden arındırılmıştır ve tam otomasyon hâkimdir.
2	Sürecin birçok aşaması manuel işlemlerden arındırılmıştır ve otomasyon düzeyi oldukça yüksektir.
3	Süreç içerisinde otomasyonun hâkim olduğu iş adımları olmakla birlikte, süreç aynı zamanda manuel müdahaleleri de içermektedir.
4	Sadece bazı basit adımlar otomatik olarak gerçekleştirilmekte ve tüm karmaşık işlemler manuel olarak gerçekleştirilmektedir.
5	Ofis yazılımları (Excel vb.) dışında, süreçte otomasyon bulunmamaktadır. Süreç boyunca işlemler manuel olarak yapılmaktadır.

### 2.3.1.1.3. Risk Puanı Hesaplama ve Önceliklendirme

Risk değerlendirme süreci; varsa Risk Yöneticisi veya süreci kolaylaştıracak bir danışman/yetkili (Facilitator) ve süreç sahiplerinin de katılacağı atölye/anket çalışmalarıyla gerçekleştirilmektedir. Bu çalışmalar ile anahtar riskler yukarıda açıklanan etki ve olasılık kriterleri çerçevesinde derecelendirilerek yönetim ile paylaşılmaktadır. Çalışma sırasında her bir katılımcı bazında, etki kriterlerinden elde edilen en yüksek skor ile olasılık faktörlerinin ortalaması değerlendirmeye katılmaktadır. Ortalama alınırken olasılık faktörleri önem derecelerine bağlı olarak ağırlıklandırılmaktadır. Alt süreç bazında risk puanları belirlenirken ayrıca her bir alt sürecin ana süreç içerisindeki önemine göre ağırlık puanları verilerek ana sürecin risk puanı hesaplanmaktadır. Ağırlık puanı ataması mantıklı varsayımlarla yapılamayan durumlarda eşit yüzdeler kullanılabilir.

Aşağıda örnek bir risk değerlendirme tablosu bulunmaktadır. Tabloda riskler alt süreç bazında etki ve olasılık şeklinde değerlendirilmiş ve alt süreçlerin % ağırlıklarına göre sürecin risk puanı hesaplanmıştır. Tüm süreç/faaliyetler bazında bu değerlendirme yapıldıktan sonra risk seviyelerine göre öncelikle denetlenecek alanlar belirlenmektedir.

**Tablo 33.** Risk Değerlendirme Örneği – Etki Seviyesi Hesaplama

Süreç/Alt Süreç	Finansal Etki	Uyum Etkisi	İtibar Etkisi	Operasyon el Etki	Müşteri Etkisi	Etki Puanı
<b>Satın Alma ve Ödemeler</b>	<b>3,8</b>	<b>2,9</b>	<b>4,1</b>	<b>3,5</b>	<b>4,5</b>	<b>3,5</b>
Talep Yönetimi	5	4	4	5	5	5
Tedarikçi Yönetimi	5	4	4	5	5	5
Fiyat Teklifi Alma	5	3	3	3	4	4
Sözleşme Yönetimi	5	2	5	5	5	4
Sipariş Verme	3	3	5	3	5	3
Teslim Alma	2	2	4	4	5	3
Fatura Kaydı	2	2	5	2	5	2
Ödemeler	2	2	5	2	5	2
Taşeron Yönetimi	4	3	4	4	4	4
Raporlama	2	2	3	2	3	2
İade Etme	5	5	4	5	5	5
<b>Satış ve Tahsilat</b>	<b>3,4</b>	<b>3,5</b>	<b>3,5</b>	<b>3,5</b>	<b>3,4</b>	<b>3,6</b>
İndirim, iskonto, bütçe	5	4	5	5	4	5
Müşteri Risk Takip	4	4	5	5	4	4
Müşteri Görüşmeleri	2	5	2	4	2	3
Fiyatlandırma	3	5	2	4	2	4
Sözleşme Yönetimi	3	4	4	4	3	4
Sipariş Alma	3	3	3	2	4	3
Faturalama	3	5	3	2	2	3
Teslim Etme	4	3	4	3	4	4
Tahsilat	2	2	4	3	4	3
İade Alma	5	3	5	5	5	5
Bayi ve dağıtım ağı	5	4	3	5	4	5
Toptan Satış	3	3	4	4	4	3
Perakende Satış	5	3	5	3	4	4
<b>Lojistik</b>	<b>2,3</b>	<b>2,3</b>	<b>4,0</b>	<b>2,3</b>	<b>3,7</b>	<b>2,3</b>
Depo Yönetimi	5	5	4	5	5	5
Stok Yönetimi	4	4	4	5	5	4
Sevkiyat Yönetimi	5	5	4	5	4	5

**Tablo 34.** Risk Değerlendirme Örneği – Olasılık Seviyesi Hesaplama

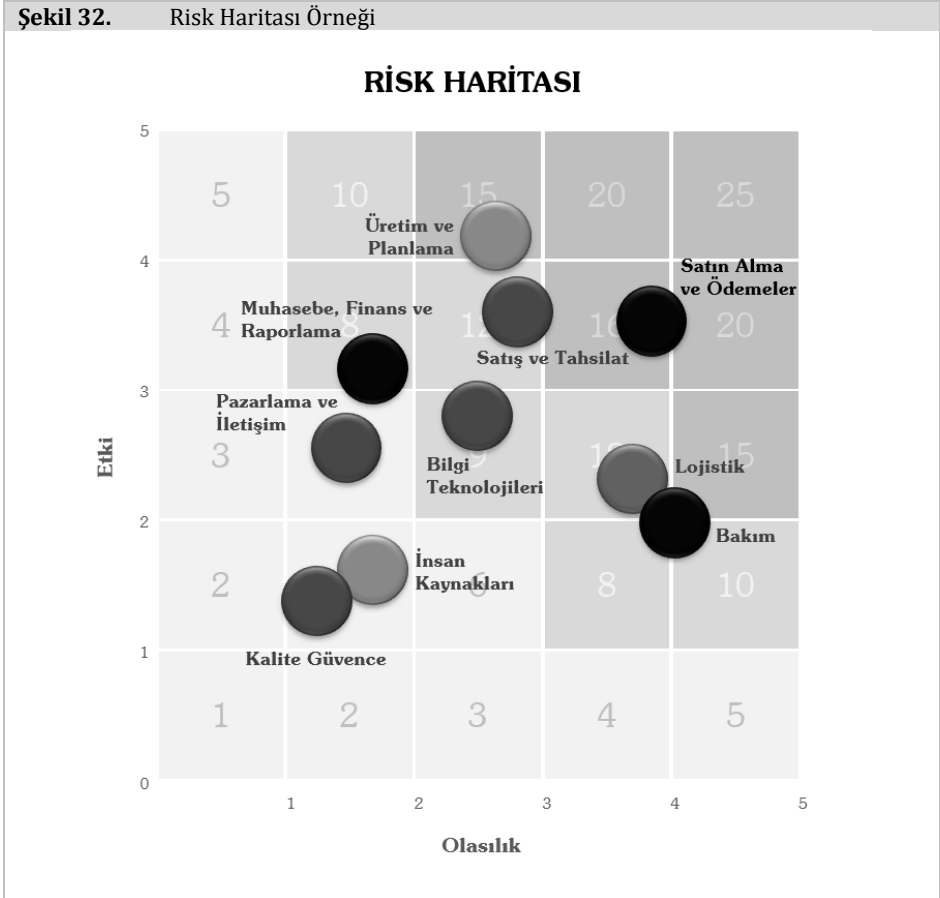
Süreç/Alt Süreç	İç Kontrol Eksikliği	Hata/Hile Geçmiş	Personel Eksikliği	Karmaşıklık	Otomasyon	Olasılık Puanı
<b>Satın Alma ve Ödemeler</b>	<b>3,7</b>	<b>3,6</b>	<b>4,2</b>	<b>3,1</b>	<b>3,9</b>	<b>3,8</b>
Talep Yönetimi	3	3	4	2	3	3
Tedarikçi Yönetimi	3	2	4	2	3	3
Fiyat Teklifi Alma	1	1	4	2	2	2
Sözleşme Yönetimi	3	3	3	3	3	3
Sipariş Verme	5	5	5	4	5	5
Teslim Alma	3	3	3	3	3	3
Fatura Kaydı	5	5	5	4	5	5
Ödemeler	5	5	5	4	5	5
Taşeron Yönetimi	5	5	5	4	5	5
Raporlama	5	5	5	4	5	5
İade Etme	3	3	3	2	4	3
<b>Satış ve Tahsilat</b>	<b>2,5</b>	<b>2,5</b>	<b>3,4</b>	<b>2,9</b>	<b>3,6</b>	<b>2,8</b>
İndirim, iskonto, bütçe	2	2	3	2	3	2
Müşteri Risk Takip	2	2	3	2	3	2
Müşteri Görüşmeleri	2	1	3	2	3	2
Fiyatlandırma	2	1	3	2	3	2
Sözleşme Yönetimi	2	2	3	5	5	3
Sipariş Alma	2	5	3	5	4	4
Faturalama	2	2	3	5	4	3
Teslim Etme	2	2	3	2	4	2
Tahsilat	2	2	3	3	4	2
İade Alma	5	5	5	4	5	5
Bayi ve dağıtım ağı	3	4	4	2	2	3
Toptan Satış	3	4	4	2	3	3
Perakende Satış	3	1	4	2	4	3
<b>Lojistik</b>	<b>3,3</b>	<b>4,7</b>	<b>3,0</b>	<b>2,7</b>	<b>3,7</b>	<b>3,7</b>
Depo Yönetimi	3	4	3	2	2	3
Stok Yönetimi	5	5	5	4	5	5
Sevkiyat Yönetimi	2	5	1	2	4	3

Yukarıdaki puanlar baz alınarak etki ve olasılık puanlarının çarpım sonuçlarına göre oluşturulan aşağıdaki nihai tabloda en yüksek risk puanına sahip sürecin denetim planında ilk önceliğe sahip olması beklenmektedir. Bu örnekte satın alma ve ödemeler sürecindeki doğal risklerin etki büyüklüğü 3,5; bu risklerin ortaya çıkma olasılığı ise 3,8 olarak değerlendirildiği için bu sürece ilişkin risk puanı 13,5 olarak hesaplanmıştır ve denetim planında ilk sırada yer alması beklenmektedir.

**Tablo 35.** Risk Değerlendirme Örneği – Risk Puanı

Süreç	Etki Puanı	Olasılık Puanı	Risk Puanı
Satın Alma ve Ödemeler	3,5	3,8	13,5
Satış ve Tahsilat	3,6	2,8	10,0
Üretim ve Planlama	4,2	2,6	10,9
Lojistik	2,3	3,7	8,6
İnsan Kaynakları	1,6	1,6	2,7
Muhasebe, Finans ve Raporlama	3,2	1,6	5,2
Bilgi Teknolojileri	2,8	2,5	6,9
Pazarlama ve İletişim	2,6	1,4	3,7
Bakım	4,0	2,0	8,0
Kalite Güvence	1,4	1,2	1,7

Risk puanı 8'e kadar olan süreçler "düşük", 8 ve 15 arasında kalanlar "orta", 15 ve daha üstü puan alanlar ise "yüksek" riskli olarak değerlendirilebilir. Aşağıdaki tabloda puanların görselleştirildiği risk haritası görülmektedir:

**Tablo 36.** Risk Seviyeleri

Düşük Seviyeli Risk	Orta Seviyeli Risk	Yüksek Seviyeli Risk
Yönetim tarafından üstlenilebilir.	Düzeltilici faaliyete geçilmesi veya geçilmemesi konusunda karar Üst Yönetim veya Yönetim Kurulu verir.	Yönetim; ivedilikle harekete geçip yeni kontroller tasarlanması veya mevcut kontrollerin iyileştirilmesine yönelik aksiyon alır.

Denetim planlamasında kullanılacak risk değerlendirmelerinde önceki denetim sonuçları da etki edebilmektedir. Bu sebeple, risk analizi sonuçlarının, her bir denetim görevinin sonunda güncellenmesi değerlendirmelerin daha sağlıklı olmasına yardımcı olacaktır. Güncellemeler hem raporlama aşamasında hem de bulgu ve önerilere yönelik eylemler yerine getirildikten sonra izleme aşamasında yapılmaktadır. Yıl içerisinde denetlenmemiş alanların risk değerlendirmeleri de yine yıl sonunda güncellenir.

### 2.3.2. Denetim Kaynak Planlaması

Denetim kaynaklarının (Denetçi, süre ve maddi kaynaklar) etkin ve etkili şekilde kullanılabilmesi için ilgili dönemde yürütülmesi planlanan denetim faaliyetlerini belirlemek, bu faaliyetleri önceliklerine göre sıralamak, danışmanlık ve diğer faaliyetlerin toplam yüzdesel dağılımını belirlenmek amacıyla hazırlanmaktadır. Ayrıca planla birlikte, denetim kaynak kısıtlarının belirlenmesi ve bu kısıtların denetim faaliyetlerine olası etkisini belirlemek de hedeflenmektedir. Böylece ilgili denetim döneminde faaliyetlerin icrası sırasında herhangi bir kaynak kısıtlaması ile karşılaşmadan tüm denetim hedeflerine ulaşılması amaçlanmaktadır.

#### 2.3.2.1. Kaynak Tahsisi

Denetim personelinin yıllık iş planlamasında denetim dışında gerçekleştireceği işler ve eğitim gibi diğer faaliyetler de bulunmaktadır. Dolayısıyla yıllık olarak yapılacak planlamada kaynak dağılımının öncelikle tahmini ve iş gücü planlarının buna göre yapılması gerekmektedir. İlgili yıla ilişkin denetim personelinin denetim için tahsis edeceği zamanın belirlenmesi önem arz etmektedir.

Örnek olarak; iç denetim faaliyetleri için tahsis edilmesi öngörülen sürelerin yüzdesel dağılımı aşağıda belirtilmiştir.

**Tablo 37.** Denetim Kaynak Tahsisi Örneği

Faaliyet	Kaynak Tahsisi Oranı
Güvence	75%
Danışmanlık	5%
İzleme	5%
Eğitim	5%
Yönetsel Faaliyetler	5%
İhtiyati Kaynak	5%

### 2.3.2.2. Denetim Büyüklükleri

Denetim çalışmalarının kapsamı ve karmaşıklığına göre her bir denetim çalışmasının ne kadar süreceği planlama aşamasında öngörülebilir. Bu öngörüler, “denetim büyüklükleri” üzerinden gerçekleştirilebilir. Denetim büyüklükleri planlanan denetimler için gerekli toplam adam\*saat hesaplanmasına baz oluşturacaktır. Örnek olarak, denetim alanı büyüklüklerine göre ayrılması planlanan ortalama denetim süreleri aşağıda belirtilmiştir.

**Tablo 38.** Denetim Büyüklükleri

Denetim Büyüklüğü	Ortalama Denetim Süresi (Adam*Saat)
1 Hafta	90
2 Hafta	180
3 Hafta	270
4 Hafta	360

### 2.3.2.3. Takvim ve Denetçi Sayısı Üzerinden Yıllık İş Gücü ve Denetim Kapasitesinin Belirlenmesi

Her sene başında ilgili takvim yılındaki hafta sonları hariç çalışma günleri, resmî tatil ve senelik izin günleri hesaba katılarak toplam “denetim iş günü” ve “Yıllık denetim Adam\*saat” sayısı belirlenmektedir.

Aşağıdaki tabloda örnek olarak resmî tatiller ve yıllık izinler düşülerek hesaplanmış bir yıllık iş gücü kapasitesi yer almaktadır.

**Tablo 39.** Denetim Kapasitesi

Unvan	Yıllık İş Günü	Resmî Tatiller	Yıllık İzin	Denetim Günü	Adam*Saat
Müdür	260	8	10	242	1.936
Uzman	260	8	8	244	1.952
Uzman	260	8	14	238	1.904
Uzman	260	8	6	246	1.968
<b>Toplam</b>					<b>7.760</b>

Yukarıda belirlenen toplam adam\*saat sayısı daha önce belirlenmiş olan denetim büyüklükleri ile beraber göz önüne alınarak yıllık denetim kapasitesi yaklaşık olarak belirlenebilir. Yıllık planda yer alan denetimlerin gerektirdiği toplam adam\*saat ile kaynak tahsisi kısmında belirtilen yüzdelerle göre ayrılacak kaynak uyumlu olması beklenir. Aşağıda örnek olarak denetim büyüklüklerine göre planlanan denetimlerin iş gücü gereksinimi gösterilmiştir.

**Tablo 40.** Denetim Kaynak İhtiyacı

Denetim Türü	Kapsam	Denetim Ekibi	Süre	Adam*Saat
Süreç Denetimi	Satın alma ve Ödemeler	1	4 hafta	360
Süreç Denetimi	Satış ve Tahsilat	2	3 hafta	270
Özel Denetim	KVKK	3	4 hafta	360
Takip Denetimi	İnsan Kaynakları	4	1 hafta	90
<b>Toplam</b>				<b>1.080</b>

#### Önemli hususlar:

- Planda öngörülmeleyen işlerin yıl içerisinde yürütülmesi gerekirse, öncelikle ihtiyat için ayrılan kaynak bu alanda kullanılabilir. Bu kaynağın da yeterli olmaması haline en düşük risk düzeyine sahip denetim alanının denetimi sonraya bırakılabilir.
- Planda detayları gösterilmeyen faaliyet alanlarına (Danışmanlık gibi) ayrılacak sürelerde iç denetim kaynak tahsisi kısmında belirlenmiş oranlara uyulmasına özen gösterilir.
- İDY; organizasyon değişiklikleri, yeniden yapılanma çalışmaları gibi nedenlerle Yönetim Kurulu bilgisi/onayı ile planda değişiklik yapılabilir.

Uygulamada denetim alanlarına göre farklı plan türleri görülebilmektedir. Aşağıda birden çok şirketi bulunan bir Holdingin süreç bazlı ve hemen altında ise bir şirketin departman bazlı denetim planı örneklerine yer verilmiştir:



**Şekil 34. Departman Bazlı İç Denetim Planı Örneği**

	EKİP 1	EKİP 2
OCAK	Satış ve Pazarlama Müdürlüğü	Üretim ve Planlama Müdürlüğü
ŞUBAT		
MART	Hukuk Birimi	
NİSAN	Satın Alma Müdürlüğü	Depo ve Lojistik Müdürlüğü
MAYIS		
HAZİRAN		
TEMMUZ	İnsan Kaynakları Müdürlüğü	Muhasebe Müdürlüğü
AĞUSTOS		
EYLÜL		
EKİM	Finans Müdürlüğü	Bilgi Sistemleri Müdürlüğü
KASIM		
ARALIK	Eğitim Müdürlüğü	Kalite Müdürlüğü

### 2.3.3. Taslak Planın İlgili Yönetim Kademeleriyle İstişare Edilmesi

İDY; Üst Yönetimin ve Yönetim Kurulunun görüşlerini alarak denetim stratejisini belirlemekte, iç denetim planı ve iç denetim programını hazırlamaktadır. Denetimin planının hazırlanma aşamasında kurumların üst yöneticileri veya matris yapılarında ilgili yöneticilerle önemli olabilecek riskli konular hakkında görüş alışverişinde bulunulması faydalı olacaktır. Böylece denetçiler tarafından yapılan makro risk değerlendirmesinin yanında yönetim tarafından önemli görülen hususların da denetim planına dahil edilmesi mümkün olabilecektir.

### 2.3.4. Nihai Planın Onaylanması (Görevlendirme) ve İlgililere Duyurulması

Standartlara göre İDY, önemli ara değişiklikler de dahil olmak üzere İç Denetim Biriminin planlarını ve kaynak gereksinimlerini, varsa kaynak sınırlamalarını ve etkilerini gözden geçirmeleri ve onaylamaları için Üst

Yönetime ve Yönetim Kuruluna iletmelidir<sup>414</sup>. İDY; iç denetim planı, çalışma programı, personel planı ve mali bütçenin bir özetini inceleme ve onay için yıllık olarak Üst Yönetime ve Yönetim Kuruluna sunacaktır. Bu özet, Üst Yönetime ve Yönetim Kuruluna iç denetim çalışmasının kapsamı ve bu kapsamdaki sınırlamalar hakkında bilgi verecektir. İDY ayrıca tüm önemli ara değişiklikleri onay ve bilgi için sunacaktır. Onaylanan görev çalışma programı, personel planı ve mali bütçe, tüm önemli ara değişikliklerin yanı sıra, Üst Yönetimin ve Yönetim Kurulunun iç denetim faaliyetinin hedeflerinin ve planlarının kurum ve Yönetim Kurulunun hedeflerini destekleyip desteklemediğini tespit etmesini sağlamak için yeterli bilgi içermelidir.<sup>415</sup>

Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu onayına aşağıdaki gibi bir yazı ekinde yıllık plan sunulabilmektedir:

**Şekil 35.** Denetim Planı Onay Talebi Örneği

*XXX AŞ YÖNETİM KURULUNA/DENETİM KOMİTESİNE,*

*Şirket İç Denetim Yönetmeliğine istinaden hazırlanan Yıllık Denetim Planını bilgi ve onayınıza arz ederim.*

*Saygılarımla,  
İç Denetim Yöneticisi*

Denetim planının yine yazılı olarak onaylanmak suretiyle plana kurum içerisinde resmiyet kazandırılması uygun olacaktır. Planın onaylanması ile birlikte denetçilere de kendilerine atanan denetimlerle ilgili bilgi

<sup>414</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 2020 - Bildirim ve Onay, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>415</sup> Practice Advisory 2020-1: Communication and Approval, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Parktijkadviezen/PA%202020-1.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Parktijkadviezen/PA%202020-1.pdf)

verilebilmektedir. Onaylanmış planın denetlenecek kurum ve organizasyonlara da bildirilmesi önerilmektedir.

### 3. ÜÇÜNCÜ ADIM: İÇ DENETİMİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ | Süreç Denetimi Örneği

İç denetim faaliyeti, kuruma değer katmayı sağlayacak etkili bir tarzda yönetilir. İç Denetim Yöneticisi;

- Denetim çalışmasının, Yönetim Kurulunun onayladığı İç Denetim Yönetmeliğinde tanımlanan genel amaç ve sorumlulukları yerine getirilmesinden,
- Denetim faaliyetinin kaynaklarının verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasından,
- Denetim çalışmasının Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun yapılmasını sağlayacak şekilde yönetilmesinden sorumludur.

Saha çalışmasının amacı, denetim hedeflerine ulaşmak için uygun nitelikteki kanıtları elde etmektir. Seçilen testler ve edinilen bilgiler denetçiye denetim konusu hakkında güvenilir bilgi sunabilmelidir. Saha çalışmasının kapsamı ve niteliği, saha çalışması ve denetim sonuçlarının objektif olarak izlenebilmesi için dikkatlice koordine edilmeli ve denetim hedefiyle uyumlu olmalıdır. Bu da denetimin yürütülmesinde açıkça yapılandırılmış, sistematik bir yaklaşım benimsenmesini gerektirmektedir. Ön çalışma sırasında hazırlanacak “Denetim İş Programı” (Görev Planı) ile denetçiler, yapılacak saha çalışmasının türünü, kapsamını ve içeriğini ayrıntılı olarak belirler. Bununla birlikte denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan birtakım tespitler ek saha çalışması gerektirebilecektir. Saha çalışması sırasında; doğru ve güvenilir sonuçlara varabilmek ve bu sonuçları gerektiğinde ispat edebilmek için yeterli kanıt erişebilmek gerekmektedir. Denetim neticesinde ulaşılabilecek sonuçlar açısından gerekli kanıtlar farklı saha çalışması faaliyetlerinin mantıklı bir şekilde birleştirilmesiyle sağlanabilmektedir. Bu açıdan denetim faaliyeti bir bütün olarak ele alınmalıdır.

Kitabımızın bu bölümde; süreç denetimi örneğinden yola çıkılarak adım adım iç denetim uygulama detaylarına yer verilecektir.

### 3.1. DENETİME BAŞLAMA VE BİLGİLENDİRME

#### 3.1.1. Proje Başlangıcı ve Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

Projede görev alacak denetçiler, denetime başlarken denetlenecek kurum ve süreçle ilgili erişebildiği bütün bilgileri toplayarak ilgili tüm riskleri ve önemli olabilecek konuları inceler. Denetlenecek birimin faaliyetlerinde yakın dönemde önemli değişiklikler söz konusu olduysa geçmiş dönemde yapılmış risk analizleri de bu değişiklikler göz önünde bulundurularak güncellenir.

İç denetim standartları görevin (Denetim projesinin) kapsamının, görevin amaçlarını karşılayacak seviyede olması gerektiğini belirtmektedir. Bunun için denetlenecek alanların denetim başlangıcında anlaşılması gerekmekte olup Uluslararası İç Denetim Standartları bu konuya aşağıdaki şekilde değinmektedir:

*“2220.A1 – Görevin kapsamı, üçüncü tarafların sahip oldukları dâhil, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddî varlıkların dikkate alınmasını da içermek zorundadır.”*

Denetim amaçları, her bir denetim projesi özelinde belirlenir. İç denetçiler, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yaparak sonuçlarını proje amaçlarına yansıtır. Amaçlar belirlenirken; önemli hatalar, suistimler, aykırılıklar ve diğer risklerin meydana gelme ihtimali de göz önünde bulundurulur.

#### 3.1.2. İlgililerin Bilgilendirilmesi ve İletişim

Denetim çalışmaları, Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi tarafından onaylanmış denetim planına uygun olarak ve İç Denetim Yöneticisinin talimatı ile başlatılır. Denetim öncesinde, denetlenecek süreçlerle ilgili birimler ve yöneticiler bilgilendirilir. İlgililere denetim hakkında bilgi verilmesi önemlidir zira söz konusu bildirimle denetlenecek departmanlara ve sorumlu yöneticilere denetimin amaçları ve kapsamı hakkında bilgi verilmekte ve denetimin ana hatları belirtilmektedir.

Denetimle ilgili bilgilendirme yazısı genellikle denetim gözetim sorumlusu (Denetimden sorumlu olarak atanan denetim personeli, ekip şefi/lideri.) tarafından hazırlanıp İDY tarafından onaylanmaktadır.

Şüphesiz, İç Denetim Birimi önceden haber vermeksizin herhangi bir zamanda denetim yapma hakkına sahiptir. Hatta bazı denetim türleri için önceden duyurulmaması daha uygundur. Eğer özel bir durum yoksa yıllık denetim planında yer alan denetimler için ilgililere önceden bilgilendirme yapılması önerilmektedir. İDY denetimin amaçları ve nedenlerini göz önünde bulundurularak bildirim yapılıp yapılmayacağını ve yapılacak bildirim kapsamını değerlendirir. Denetim bilgilendirmesine duyulan ihtiyacın temel sebepleri şu şekilde sıralanabilir:

- İlgililere denetimin zamanlaması hakkında bilgi vererek birimlerin denetimi kendi takvimlerine dahil etmesine ve ilgili kişilerin yanı sıra ihtiyaç duyulacak belgelerin hazır edilmesine imkân vermesi.
- Denetçilere hem de denetlenenlere proje içeriğini makul bir süre öncesinden öğrenme fırsatı vermesi. Tarafların; denetim kapsamına ekleme yapmalarına, yanlış anlamaların önlenmesine ve denetim kapsamı üzerinde anlaşmasına imkân sağlayarak denetim sırasında gereksiz kesintiler yaşanmasının engellenmesi.
- Her iki tarafın özellikle hassas bilgi ve veriler için prosedürler üzerinde anlaşmasına ve denetçilerin her türlü bilgiye erişim hakkı verilmesi için gerekli yetkilendirme ve düzenlemelerin zamanında yapılmasına imkân vermesi.
- Anlaşmazlık durumunda başvurulabilecek yazılı bir kanıt teşkil etmesi.
- Denetimlerin kolaylıkla ertelenememesi veya yeniden planlanamaması.
- Güvenilir bir denetim takvimi oluşturulabilmesi.
- Denetim çalışma yeri, teknik ekipman vb. ihtiyaçların zamanında hazır edilmesi.

Denetim bilgilendirmesi denetimin türüne bağlı olarak farklı zamanlarda yapılabilmektedir. Örneğin; standart denetimler için denetimden önce (En az bir hafta, 10 gün vb.), özel denetimler için durumun gereklerine göre hareket edilebilmektedir. Eğer uzak lokasyonlarda ve/veya detaylı ön hazırlıkların gerektiği denetimler planlanmışsa üç, dört hafta önceden duyuru yapılması uygun olabilmektedir.

Denetim duyuruları genellikle kurumun en üst düzey yöneticisine (CEO, Genel Müdür vb.) gönderilmektedir. Kurumun yapısına ve organizasyonuna bağlı olarak, diğer operasyonel yöneticilere ve sorumluluk alanlarının etkilenmesi durumunda Üst Yönetim kademelerine de bildirim yapılır. Yapılacak bildirimde, denetlenecek bölümün operasyonel yönetiminden o bölümdeki denetime dahil olacak tüm çalışanlara bildirimde bulunulması da talep edilir.

Aşağıda örnek bir denetim bilgilendirme yazısı yer almakta olup gerekirse ön hazırlık aşamaları için talep edilen bilgi ve belgeler de eklenebilmektedir.

**Şekil 36.** Denetim Bilgilendirme Yazısı Örneği

*Sayın ...*

*Şirketinizde ... tarihinde, İç Denetim çalışmasına başlanılacaktır. Söz konusu denetim, Yönetim Kurulu tarafından onaylanmış yıllık İç Denetim Programında yer almaktadır.*

*Denetim kapsamına aşağıdaki konuların /süreçlerin dahil edilmesi planlanmıştır.*

- 1. ...*
- 2. ...*

*İç denetim çalışmalarını gerçekleştirecek olan iç denetçiler aşağıda yer almaktadır.*

- 1. ...*
- 2. ...*

*Denetimin başarıyla sonuçlanması için iş birliğiniz ve bilgi paylaşımınız büyük önem arz etmektedir.*

*Bilgilerinize arz/rica ederim.*

*İç Denetim Yöneticisi*

*Ek- Talep edilen bilgi ve belgeler:*

- 1. ...*
- 2. ....*

Denetim öncesinde kurum ve süreçler hakkında genel bilgi edinebilmek için birtakım bilgilerin talep edilmesi ön hazırlıklar açısından faydalı olacaktır.

**Şekil 37.** Satın Alma Denetimi İçin Örnek Ön Talep Listesi

- Organizasyon şeması,
- İmza sirküleri,
- Harcama yetki limitleri, iç yetki ve onay tablosu,
- Şirket prosedür, yönetmelik, talimat vb. listesi,
- Personel listesi (İsim-Soy isim, Sicil No, Unvan, Bağlı Bulunduğu Birim, İşe Başlama Tarihi, E-posta adresi yer alacak şekilde),
- Tedarikçi listesi ve son 2 yıllık alım tutarları.
- Son 2 yıl için bütçe ve gerçekleşme tutarları.
- Finansal tablolar ve detaylı mizan

### 3.1.3. Denetim Ekibinin Belirlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, denetim faaliyetini en uygun maliyetle ve etkin şekilde gerçekleştirecek denetim ekibini oluşturmakla mükelleftir. İç Denetim Yöneticisi, özel uzmanlık gerektiren bir denetim görevini kabul etmeden önce departmanındaki denetçilerin gerekli uzmanlığa sahip olup olmadığını sorgular ve ihtiyaç duyulan uzmanlığın mevcut kadroda bulunmaması durumunda, danışmanlık hizmeti alarak ya da dış kaynak kullanarak denetimi gerçekleştirme yolunu seçebilir.

Denetim ekibi belirlenirken aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulabilir:

- Denetimin içeriği
- Denetimin gerçekleştirileceği lokasyon
- Denetlenecek alanlara ilişkin uzmanlık ihtiyacı
- Denetlenecek alanların olgunluk seviyesi
- Denetçilerin uygunluğu
- Denetçilerin halihazırda yürüttükleri projelerin durumu
- Denetimin aciliyet durumu ve planlanan bitiş tarihi

Denetimin projesi başlatılmadan önce ilgili denetim ekip lideri ve ekip üyeleri bilgilendirilir. Bazı kurumlarda her denetim için Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesinden ilgili denetim için “görevlendirme yazısı” alınabilmekte ve denetimde görev alacak denetçiler de yazılı olarak resmi bir yazıyla ilgili göreve atanmaktadır. Birçok kurumda ise resmi ve onaylı yazışmalar yerine e-posta bilgilendirmeleri yeterli görülmektedir.

### 3.1.3.1. Uzmanlardan Yararlanma

İç denetçiler; görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtları ve kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun (Gerekli bilgi, beceri ve yetkinliklerin karışımı) ve yeterli (Mesleki özenle görevleri gerçekleştirmek için gereken) kaynakları tespit eder. Denetlenecek süreçlerin veya konuların gerekliliklerine göre denetim personelinin ilgili denetimlere ataması yapılır ancak ihtiyaç duyulması halinde teknik veya uzmanlık gerektiren denetimler için denetim ekibi tarafından gerek denetimin planlanması gerekse uygulama aşaması boyunca iç veya dış uzmanlardan destek alınabilir.

### 3.1.4. Denetim Açılış Toplantısı

Denetim çalışmasının başlangıcında denetlenecek kurum, süreç, faaliyet veya proje ile ilgili yöneticilerin ve ilgili kurumun en üst düzey yöneticisinin katılacağı bir açılış (Başlangıç, Kick off) toplantısı yapmak önemlidir. Denetim açılış toplantısının amacı denetim için verimli bir bakış açısı sağlamak ve taraflar arasında denetimin çalışma tarzı ve hedefleri ile ilgili ortak bir anlayış oluşturmaktır. Açılış toplantısında, genel olarak aşağıdaki konuların görüşülerek işleyiş üzerinde karşılıklı mutabakat sağlanması amaçlanmaktadır:

- İncelenecek süreç ve kontroller,
- Denetim planı ve denetim yaklaşımı,
- Görüşülmesi planlanan ilgili birimler,
- Şirket veya birim yöneticilerinin denetimle ilgili ilave beklentileri,
- Tarafların rol ve sorumlulukları.

Açılış toplantısı sonrasında ilgili departman ve birimler ile bir planlama toplantıları organize edilebilecektir. Başarılı bir denetim için denetlenen

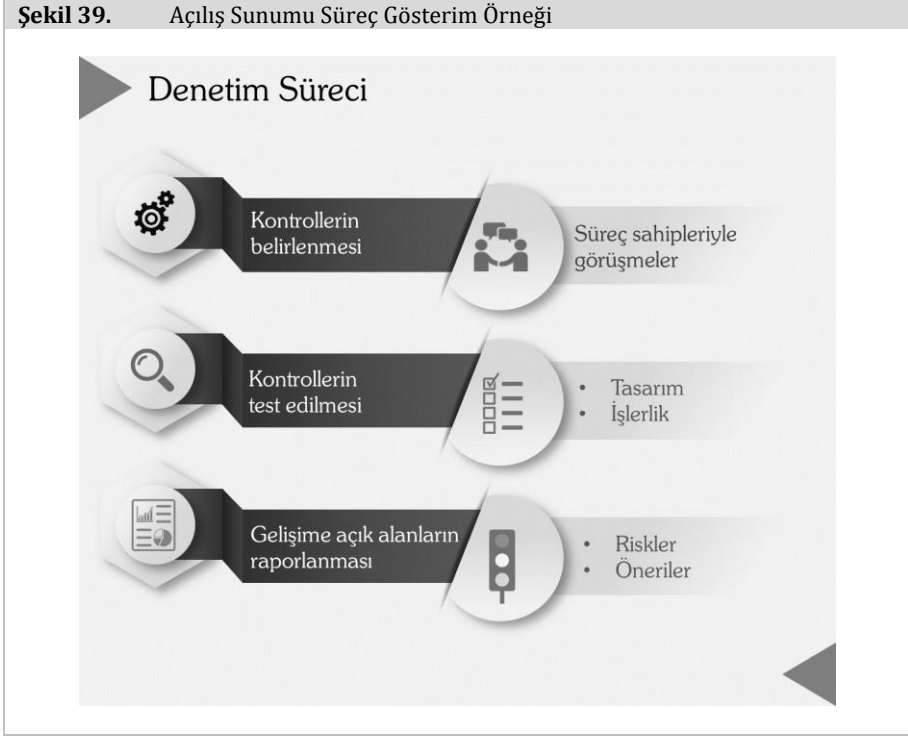
birimlerle denetimin zamanlaması, amaçları ve kapsamı hakkında iş birliği yapılması elzemdir. Planlama toplantıları, konuları netleştirmek açısından önemlidir.

Denetim açılış toplantıları aynı zamanda İç Denetim Biriminin ve faaliyetlerinin kurumun diğer birimlerine tanıtımı için birer fırsattır. Kısaca İç Denetim Biriminin verdiği hizmetlerden ve temel misyonundan bahsetmenin yanı sıra denetimlerde sağlanan katma değerlere değinmek faydalı olacaktır. Açılış toplantıları 20 ila 30 dakikalık kısa ve çok fazla detaya girilmeyen toplantılardır. Pozitif bir havada geçmesi ve sorunlardan ziyade çözümlere ve geçmişten ziyade geleceğe odaklanması denetimin ilerleyen adımları için avantaj sağlayacaktır. İstisnai durumların dışında iç denetim açılış sunumu iç denetim faaliyetini gerçekleştirecek denetim ekibine liderlik eden ekip şefi tarafından icra edilmesi daha uygundur.

Açılış sunumu, İç Denetim Biriminin kurumsal kimliğini de içerecek şekilde daha önceden belirlenen format ve şablonlara uygun olarak yaklaşık 6-10 slayttan oluşmaktadır. Detayında denetim süreci, kapsam, denetimden sorumlu ekip, denetim amaçları ve beklentilere yer verilmektedir.



Sunum sırasında açık iletişim ve interaktif bir yaklaşım, denetim sürecinde olması muhtemel aksaklıklar, yanlış anlaşılımların da önüne geçecektir.



### 3.2. ÖN HAZIRLIK ÇALIŞMALARI

İç denetimin önemli aşamalarından biri de ön hazırlık çalışmalarıdır. Ön çalışma ve denetime hazırlık aşamasının temel amacı denetlenecek süreci tanımdır. Bu süreçte aşağıdaki kazanımlar sağlanacaktır;

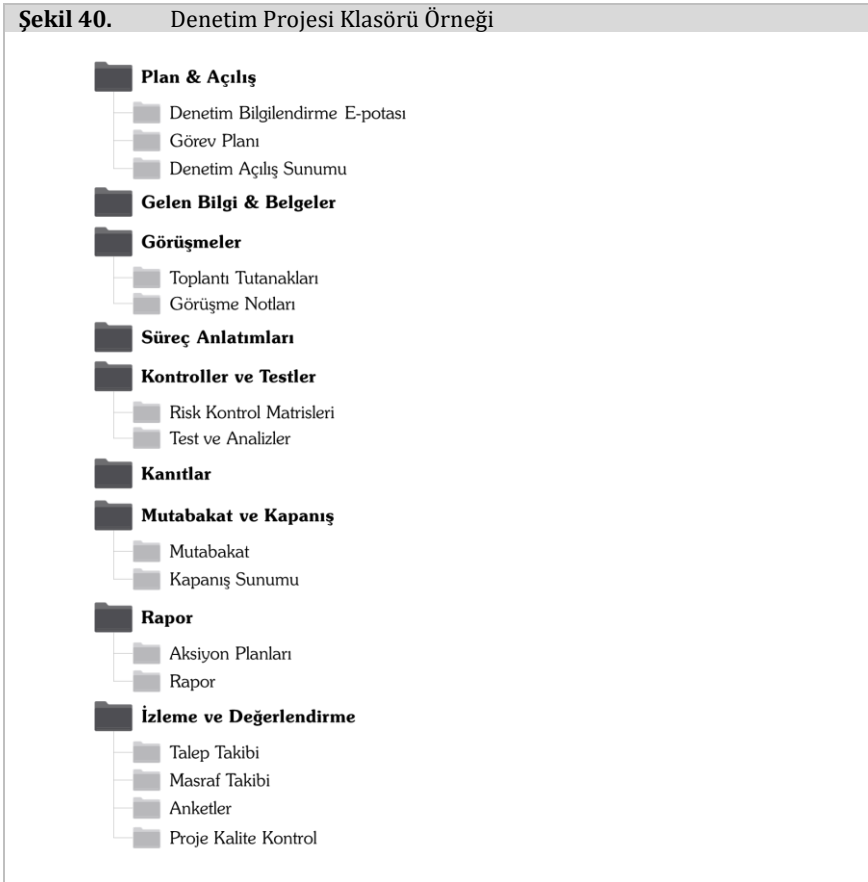
- Kurumun ve sektörün tanınması,
- İşin içeriğinin anlaşılması,
- İlgili prosedürlerin, iş süreçlerinin ve sistemlerin tanınması,
- İlgili risklerin ve geçerli kontrollerin tanımlanması,
- Kapsam, yaklaşım ve risk yönetimi açısından mevcut seçeneklerin düşünülmesi,
- Denetlenen şirket ve ekipleriyle iletişimin sağlanması,

- Kapsam, zaman ve denetim bütçesi açısından planlama yapılabilmesi,

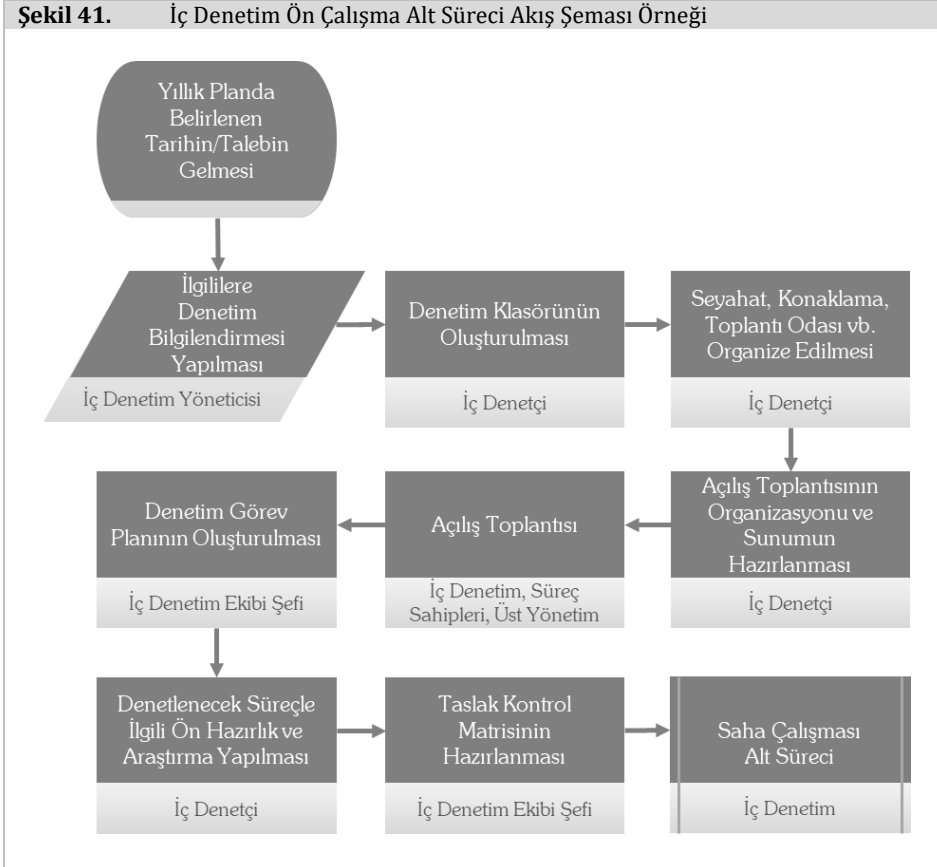
Denetim projesinin içeriğiyle ilgili hazırlıkların yanı sıra proje klasörünün hazırlanması ve denetimin gerçekleştirileceği lokasyona bağlı olarak gerekiyorsa seyahat, konaklama ve denetim sırasında kullanılacak oda gibi lojistik ihtiyaçların planlanması da gerekmektedir.

Dijitalleşmeyle beraber daha önce fiziki dosyalar, formlar ve kanıtlardan oluşan denetim klasörleri yerini kurumların dosya sunucularındaki veya denetim yazılımları bünyesindeki depolama alanlarına bırakmıştır. Birçok iç denetim birimi, mevzuat zorunluluğu yoksa veya soruşturma gibi somut ve ıslak imzalı kanıt gerekmiyorsa denetim çalışmaları sırasında belgeleri dijital kopya olarak temin etme yolunu tercih etmektedir. Aşağıda bir denetim projesinde ihtiyaç duyulabilecek temel bilgi, belge ve çıktıları içeren klasör yapısı örnek olarak verilmiştir:

**Şekil 40.** Denetim Projesi Klasörü Örneği



Yıllık plana göre denetim bilgilendirmesi aşamasından başlayarak saha çalışmasına kadar olan süreç aşağıdaki akış şemasında özetlenmiştir.



### 3.2.1. Bilgi Toplama ve Sürecin Anlaşılması

Verimli bir denetim çalışması için, denetim ekibinin; denetlenen birimin kurumun faaliyetlerini, kültürünü, iş modelini, incelenecek sürecin işleyişini, bilgi sistemlerini ve doküman yönetim süreçlerini doğru bir şekilde anlaması önemlidir. Böylece önemli riskleri, süreçleri ve faaliyetleri tanımlamak mümkün olabilecektir. Bu çalışmalar genel olarak önceki denetim raporlarının incelemesini, süreç sahipleriyle yapılacak risk değerlendirmesi görüşmelerini, yönetim raporlarını ve süreçleri doğrudan etkileyen politika ve prosedürlerin temin edilerek incelenmesini içermektedir. İncelebilecek dokümanlara aşağıdaki örnekleri verebiliriz;

- Risk değerlendirme çalışmaları,
- Önceki iç denetim raporları,
- Denetim dosyaları,
- Yönetim raporları,
- Politika ve prosedürler,
- Veri analizleri,
- Yasal mevzuat.

Denetim çalışması öncesinde kilit yöneticilerle görüşmeler ve saha incelemesi gibi faaliyetlerden önce ön araştırma yapılması, hem süreçleri yerinde daha iyi anlayabilmek hem de görüşülen yöneticiler üzerinde daha iyi bir izlenim bırakmak açısından çoğu zaman önemlidir. Yöneticiler ile yapılacak görüşmeler ile söz konusu yöneticinin karşı karşıya olduğu risklerle ilgili genel bir bilgi elde edilebilmektedir. Saha gezileri ile de denetim çalışması ile ilgili önemli ön bilgiler edinilebilmesi mümkündür.

Ön çalışma; incelenmekte olan süreçlerle ilgili bilgi toplamayı amaçlamaktadır. Ön inceleme sonrasında; denetlenen süreç, sistem veya işlem düzeyindeki riskler belirlenecektir. Burada denetim öncesi risk değerlendirmesi yapılarak gerçekleştirilecek denetimin risk profili ve stratejisi belirlenmeye ve önemli noktaları çıkartılmaya çalışılmaktadır.

### 3.2.2. Risk Değerlendirme ve Kapsam Belirleme

Denetlenen alanlarla riskler denetim öncesinde gözden geçirilerek denetimin risk profili ve stratejisi belirlenebilir. Bu aşamada öne çıkan riskler denetim planının daha sağlıklı yapılmasına yardımcı olacaktır. Denetimin kapsamı oluşturulurken aşağıda belirtilen faktörleri göz önünde bulundurmakta fayda vardır:

- Mevcutsa kurumun risk değerlendirme çalışmalarının incelenmesi,
- Suistimal riskleri ile ilgili olasılıkların değerlendirilmesi,
- Denetlenen birimlerin yöneticileri ile görüşmeler, risk algısının ve denetimden beklentilerin anlaşılması,
- Ön çalışma aşamasında talep edilen bilgi ve belgelerin analizi.

### 3.2.3. Denetim Görev Planının (Programının) Oluşturulması<sup>416 417</sup>

İç denetçilerin, Standartlar uyarınca; her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını dikkate alan yazılı bir plan (Program) hazırlaması gerekmektedir. Planlamada, kurum stratejileri, hedefleri ve denetim görevine ilişkin riskler dikkate alınır. Görev planları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme prosedürlerini içerir. Plan, denetim başlamadan önce onaylanır. Denetim çalışması sırasında ihtiyaç duyulması halinde, İDY veya görevlendirdiği kişinin onayı ile plan revize edilebilir. Görev planı aşağıdakileri içerir:

- Görevin amaçları,
- İnceleme ile ilgili teknik gereksinimler, hedefler, riskler, süreçler ve işlemler,
- Denetim testlerinin niteliği ve kapsamı,
- Bilgi toplama, analiz etme ve dokümantasyon prosedürleri.

İç denetim standartlarına göre bir görevi planlarken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almak zorundadır:

- Denetlenecek olan faaliyetin stratejileri ve hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmek için kullandığı araçlar,
- Faaliyetin hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,
- İlgili bir çerçeve veya modele kıyasla, ilgili faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlilik ve etkinliği,
- Faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.

Görev planında aşağıdaki hususlara da yer verilebilir:

---

<sup>416</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 2200 – Görev Planlaması, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>417</sup> Practice Advisory 2200-1: Engagement Planning

- Yapılan işin ve/veya görevin sonuçlarının başkaları tarafından kullanılıp kullanılmayacağı (Örneğin, dış denetçiler veya yönetim),
- Çalışmanın potansiyel veya mevcut bir davayla ilgili olabilecek konularla ilgili olup olmadığı,
- İç denetim personelinin deneyim düzeyi ve gerekli doğrudan gözetim seviyesi,
- Çalışmada şirket içi personelin, misafir denetçilerin veya dışarıdan hizmet sağlayıcıların yer alıp almayacağı,
- Çalışmanın karmaşıklığı.

Denetimin kapsamı belirlendikten sonra, görev programının içeriği oluşturulmaktadır. Denetim iş programında; denetim hedefleri, riskler, beklenen kontrol faaliyetleri gibi bilgilere başvurmak suretiyle yapılacak çalışmalar ve testler belirlenmektedir. Çalışma programının her bir denetime ayrı ayrı uyarlanması gerekecek, programa denetime özgü hedefler dahil edilebilecektir. Kapsama göre daha fazla risk ve/veya iç kontrolün tanımlanması da mümkündür.

Görev planında gerçekleştirilmesi öngörülen test prosedürleri açıklanır. Burada denetçiler, planlama sırasında mantıklı görünen ve denetim çalışması sırasında yapılması beklenen tüm saha çalışması faaliyetlerine yer verir. Planda yer verilen saha çalışması faaliyetleri birbiriyle tutarlıdır ve nihai olarak gerçekleştirilecek testler neticesinde riskleri ve kontrolleri kapsayacak çerçeveyi tanımlamaktadır.

Burada belirtilmesi gereken bir konu da, ön çalışma aşamasında belirtilen test prosedürlerinin denetimin saha çalışması aşamasında belirli değişimlere uğrayabileceğidir. Denetçi; denetim çalışması sırasında gördüğü yeni konular üzerine veya tespit ettiği risklerle ilgili olarak ilave test çalışmaları yapılmasına veya mevcut testleri derinleştirmeye veya farklı şekilde uygulamaya karar verebilir. Kapsamdaki bu tür değişikliklerde, İDY ile görüşülerek mutabık kalınması gerekmektedir.

**Şekil 42.** Görev Planı Örneği



GÖREV PLANI													
Proje Adı/No:		Başlama Tarihi: GG.AA.YY   Proje Ekibi: Denetçi 1, Denetçi 2, Denetçi 3 ..											
<b>Görev Amacı</b>													
...													
<b>Kapsam</b>													
....													
....													
<b>İncelenecek Süreç/Şirket/Birim/Lokasyon Bilgileri</b>													
<b>Şirket:</b>													
<b>Lokasyonlar</b>													
▪ ...													
▪ ...													
▪ ...													
<b>Süreç ve Alt Süreçler</b>													
▪ XXX Süreçleri													
o YYY Alt Süreci													
o ZZZ Alt Süreci													
<b>Kaynak Dağılımı</b>													
X Denetim Müdürü, Y Denetim Yöneticisi, Z Kıdemli Denetçi, T Denetçi; tam zamanlı olarak bu denetim projesinde görev alacaktır.													
<b>Zaman Planı</b>													
Denetim çalışmalarının aşağıdaki takvim çerçevesinde gerçekleştirilmesi planlanmıştır.													
Faaliyetler	Yılın Haftası												
	Denetim Haftası	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40
Planlama ve Açılış													
Süreç Sahipleriyle Görüşmeler													
Görüşme notu/süreç anlatımı yazımı													
İş alış şemalarının çizimi													
Kontrol Matrislerinin Oluşturulması													
Tasarım Testleri													
Operasyonel Testler													
Bulgu mutabakatı													
Aksiyon planları tedariki													
Kapanış toplantısı													
Raporlama													

### 3.2.4. Denetim Planlama Toplantısı

Başarılı bir denetim çalışması için denetim ekibinin denetlenen birimlerle; denetimin zamanlaması, amaçları ve kapsamı hakkında mutabakata vararak iş birliği yapması önemlidir. Denetimin başlangıcında yapılacak bir planlama toplantısı bu nedenle denetimin amaçları açısından faydalıdır.

Planlama toplantısı katılımcıları genelde aşağıdakilerdir. İsteğe ve durumun gerekliliklerine bağlı olarak kurumun üst düzey yöneticilerinden de katılım sağlanabilmektedir:

- Denetlenen birimin yöneticisi (Müdür veya daha üst bir yönetici),
- Denetlenen birimde görevli olan veya ilişkili kilit personel,
- Denetim ekibine liderlik edecek yönetici/ekip lideri,

Toplantı aşağıdaki konuları içerebilmektedir:

- Denetimin amacı ve kapsamı,
- Denetim süreci ve denetim yöntemi,
- Denetimin sonuçlarının raporlanması, aksiyonların belirlenmesine ilişkin konular,
- Sağlanacak bilgiler, denetim lojistiği ve kilit iletişim personeli,
- Denetim bulgularının raporlanması ve aksiyonlar,
- Denetimin planlanan süresi,
- İç ve dış ortamdaki son değişiklikler dahil olmak üzere, gözden geçirilen alanların iş koşullarını ve operasyonlarını etkileyen temel faktörler,
- Yönetim kademesinin kaygıları, beklentileri veya talepleri.

Planlama toplantısı sonucunda görüşülen ve karar verilen konuların çalışma kağıtlarında dokümanite edilmesi gereklidir. Bunun için toplantı notları veya bir özet hazırlanabilir. Bu bilgiler; kilit risk alanları ve denetim ile kontrol ortamının taslağı bakımından denetim çalışmasına bir temel sağlayacaktır.

### 3.3. SAHA ÇALIŞMASI

Planlama aşamaları tamamlandıktan sonraki aşama detaylı denetim programının geliştirilmesi ve denetim testlerinin gerçekleştirilmesidir.

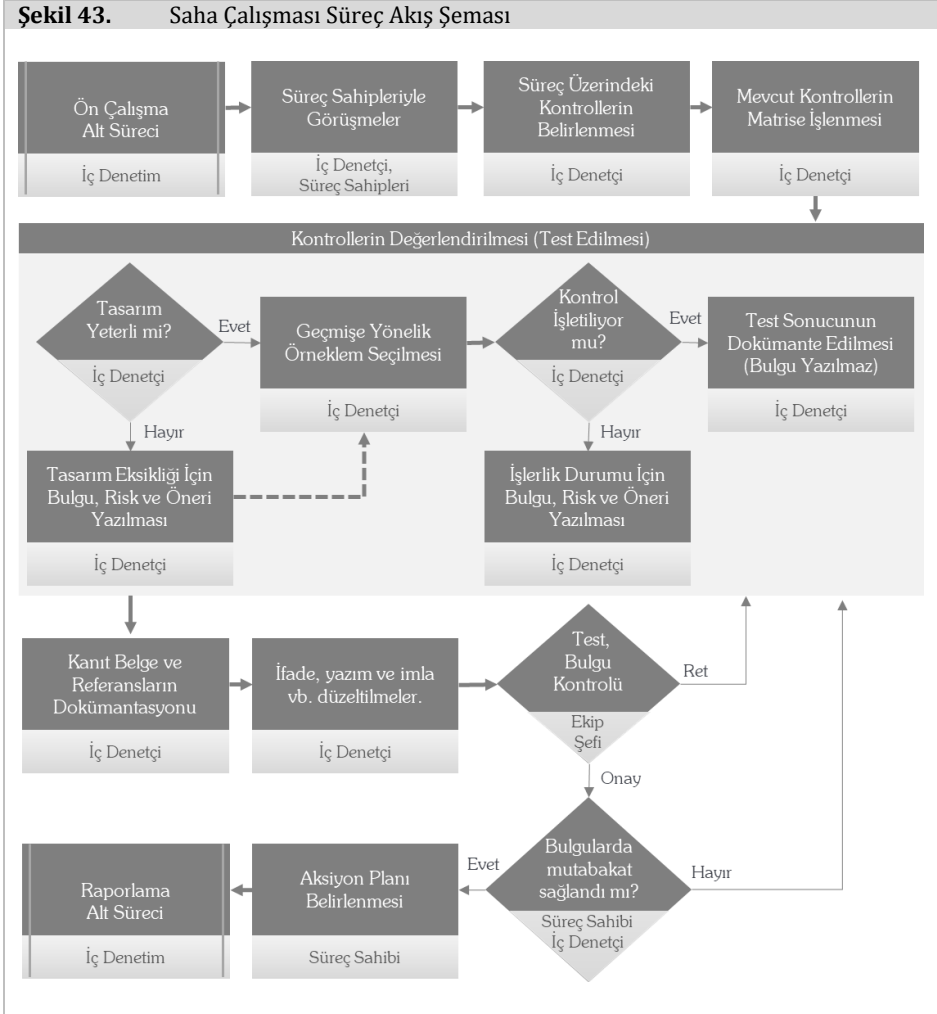
Saha çalışmaları sırasıyla aşağıdakileri içerir;

- Kontrollerin anlaşılması,
- Kontrollerin test edilmesi,
- Detaylı test çalışmaları,
- Bulguların yazılması.

Saha çalışmasının farklı aşamalarında elde edilebilecek yeni bilgi ve belgelere göre denetim programı yeniden değerlendirilerek gerekli değişiklikler yapılabilmektedir.

İç denetim adımları içerisinde en yoğun ve uzun zaman alan kısım saha çalışmasıdır. İç denetim ekiplerinin belirli bir koordinasyon ve uyum içerisinde, doğru bir plan çerçevesinde saha çalışmalarını mümkün olan en ideal zamanda gerçekleştirmeleri; saha çalışması sonrasında cevapsız çok az alan bırakmaları, raporlama aşamasının hızına da doğrudan etki etmektedir. Saha çalışması sırasında yarım kalan ve/veya tam olarak netleşmeyen kısımların varlığı denetim raporlaması öncesi bulguların gözden geçirilmesi sırasında da dikkat çekecek ve süreci yavaşlatacaktır.

Aşağıdaki akış diyagramında, saha çalışmalarının temel adımları gösterilmiştir:



### 3.3.1. Kontrol Faaliyetlerinin Anlaşılması

Saha çalışmasında öncelikle süreçlerdeki kontrollerin anlaşılacak tasarım/dizayn açısından etkinliği değerlendirilmektedir. Süreçler içerisinde mevcut olan kontrollerin belirlenmiş risklere karşı uygun bir şekilde tasarlandığından ve uygulamada da etkin olarak çalıştığından emin

olmak amaçlanmaktadır. Bunun için tespit edilen riskler ve hedeflenen kontrol düzeyini de göz önüne alarak süreçler için ne tür kontrollerin mevcut olduğu iyi bir şekilde anlaşılmalıdır.

Kontroller değerlendirilirken temel olarak aşağıdaki sorular sorulmaktadır:

- Kontroller; önemli riskleri yönetmek için doğru tasarlanmış mıdır?
- Kontroller süreçte fiilen uygulanmakta mıdır ve verimli şekilde çalışmakta mıdır?
- Kontrollerinin operasyonel verimliliğini nasıl izlenmektedir?
- Kontrollerin verimliliği geçmişe dönük izlenebilir durumda mıdır?
- Kurumun yöneticileri; iş performansını, iş süreçlerinin işleyişini ve iç kontrolleri izlemek için kullanılan bilgilerin güvenilirliğinden nasıl emin olmaktadır?

Kontroller denetim amaçları bakımından iki açıdan değerlendirilmektedir:

1. **Tasarım:** Hedeflerin gerçekleşmesini sağlayacak kontrolün bulunup bulunmadığı ya da var olan bir kontrolün tasarımındaki eksiklikler veya hatalar nedeniyle kendisinden bekleneni gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceği.
2. **Operasyonel Etkinlik (İşlerlik):** Kontrolün tasarlandığı şekilde çalışıp çalışmadığı ya da kontrolü gerçekleştiren personelin etkinliğinin ve yetkinliğinin yeterli olup olmadığı.

Aşağıda satın alma sürecindeki kontroller ve risklerle ilgili örnek verilmiştir:

**Şekil 44.** Satın Alma Faaliyetlerindeki Kontrollerin Temel Amaçları

- Tüm satın alma işlemlerinin yazılı ve onaylı politika ve prosedürlere göre yapıldığının güvence altına alınması,
- Yapılan satın almaların kurumun amaçlarını gerçekleştirmesine yönelik olması,
- Uygun mal ve hizmetlerin optimum fiyatla ve zamanında temin edildiğinin güvence altına alınması,
- Tüm satın alma faaliyetinin ilgili bütçeler çerçevesinde geçerli ve onaylı olduğunun güvence altına alınması,
- Tedarikçilerin güvenilir, finansal olarak sağlam ve kurumun satın alma amaçlarını karşılayabilecek nitelikte olduklarının güvence altına alınması,
- Alınan mal ve hizmetlerin kurumun ihtiyaçlarına uygun kalitede olduğunun güvenceye alınması,
- Tedarikçilerle çalışma şartlarının uygun olduğunun güvence altına alınması,
- Satın alma işlemleri sırasında ilgili yasal düzenlemelere uygun davranıldığının güvencesinin verilmesi,
- Tüm satın alma işlemlerinin şirketin stoklarında ve muhasebe kayıtlarında doğru şekilde yer aldığından emin olunması,
- Teslim miktarlarında ve teslim tarihlerinde siparişe uygunluğun izlenmesi,
- Tedarikçi performansının izlenmesi ve performansa göre aksiyon alınması
- Yönetime satın alma işlemleriyle ilgili doğru, güvenilir ve zamanında raporlama yapılmasının sağlanması,

**Şekil 45.** Satın Alma Faaliyetlerindeki “Anahtar” Kontroller

- Satın alma işlemlerinde politika ve prosedürler oluşturularak yazılı hale getirilmiş ve yönetim tarafından onaylanmış mıdır? Söz konusu dokümanlar ilgili tüm taraflarla paylaşılmış mıdır?
- Yönetim tüm satın alma siparişlerinin bütçe ile uyumlu olduğunu, siparişlerin onaylandığını ve doğru muhasebe döneminde kayıtlara alındığını nasıl güvence altına almaktadır?
- Satın alma siparişlerinin hatalı, geçersiz, onaysız veya yolsuzluğa yönelik olmasını önleyecek ne tür tedbirler alınmıştır?
- Yönetim; kurumun faaliyetlerine devam edebilmesi için uygun şekilde satın alma yapılmasını nasıl sağlamaktadır?
- Yönetim mal ve hizmetlerin her zaman en ekonomik şartlarda ve uygun fiyatlardan satın alınmasının sağlamak üzere ne tür mekanizmalar oluşturmuştur?
- Yönetim; tedarikçilerin kurumun ihtiyacı olan mal ve hizmetleri her zaman güvenilir şekilde ve uygun miktarda sağlayabileceğini nasıl kontrol etmektedir?
- Tedarikçilerin tabi olduğu standartlar, spektler ve kalite şartları belirlenmiş midir?
- Teslimatın zamanında yapıldığını ve miktarlarının siparişe uygun olduğunu takip etmek amacıyla ne tür kontroller oluşturulmuştur?
- Yönetim; yapılan alımların stok ve muhasebe kayıtlarında doğru şekilde yer almasını sağlamak amacıyla ne tür kontroller oluşturmuştur?
- Yönetim, yapılan satın alımların ilgili yasal düzenlemelere uygun olmasını nasıl sağlamaktadır?

**Şekil 46.** Satın Alma Faaliyetlerindeki “Detay” Kontroller

- Satın alma işlemlerinde onay limitleri (tutar ve tür) belirlenmiş midir? Yönetim bu limitlerin aşılmasını nasıl önlemektedir?
- Satın alma prosedürleri mevcut durumu yansıtmakta mıdır? Prosedürlerin güncel kalmasını sağlamak için neler yapılmaktadır?
- Satın alma taleplerinin yetkili kişilerce oluşturulmasını temin eden kontroller nelerdir?
- Satın alma siparişlerinin mevcut satın alma koşullarına uygun olarak oluşturulmasını ne temin etmektedir?
- Tüm satın alma siparişleri resmi olarak oluşturulup yetkililerce onaylanmış mıdır? Onaya ilişkin kanıtlara ulaşılabilen mi?
- Yönetim; organizasyon genelinde satın alma faaliyetlerinin, israfı önleyerek, tedarik süre ve miktarını optimize edecek şekilde yürütülmesi için neler yapmaktadır?
- Yapılan alımların bütçe içerisinde olduğunun onaylanmasını ve onaysız alım yapılmamasını temin edecek ne tür önlemler alınmıştır?
- Satın alma siparişleri kurumun taleplerini tam olarak yansıtacak ve menfaatlerini koruyacak detayları içermekte midir? (Mal/hizmet tanımı, spesifikasyonlar, fiyat, teslim şartları, teslim yeri, nakliye şartları vb.)
- Tedarikçilere satın alma siparişlerinin hatalı eksik veya belirsiz şekilde gönderilmesini önlemek amacıyla ne tür önlemler alınmıştır?
- Mükerrer satın alma siparişi oluşturulmasını önleyecek ne tür kontroller mevcuttur?
- Sipariş miktarlarının kurumun ihtiyaç duyduğu miktarlar kadar olması nasıl güvence altına alınmaktadır?
- Satın alma sipariş değişikliklerinin geçerli, onaylı ve doğru olması ne şekilde sağlanmaktadır?
- İhtiyaçtan fazla miktarda sipariş verilmesini önlemek için ne tür kontroller uygulanmaktadır?
- Potansiyel tedarikçiler nasıl seçilmektedir? Gerekli kalite ve şartları sağlayamayacak tedarikçilerle çalışılması nasıl engellenmektedir?
- Onaylı tedarikçiler belirlenmiş midir? Onaylı olmayan tedarikçilerden alım yapılması nasıl önlenmektedir?
- Onaylı tedarikçi listesi periyodik olarak yeniden değerlendirilmekte midir? Sürecin suistimal edilmesi nasıl önlenmektedir?

### 3.3.2. Kontrollerin Dokümante Edilmesi

İncelenen süreçle ilgili faaliyetlerin akışının doğru bir şekilde anlaşılması gerekmektedir. İşlem akışı, işlemlerin nasıl başlatıldığını, kaydedildiğini, yetkilendirildiğini, işlendiğini ve raporlandığını ifade etmektedir. Süreçteki iş akışının doğru bir şekilde anlaşılması ile hangi kontrollerin mevcut olduğunu ve bunların etkinliğini değerlendirmek için hangi testleri yapılması gerektiğini belirlemek mümkün olacaktır.

Süreci ve kontrolleri anlamak için dokümantasyon çeşitli şekillerde oluşturulabilmektedir. İş akış şemaları, süreç anlatımları, iç kontrol sorgu formları, politika ve prosedürler ya da anketler kullanılabilir.

Dokümantasyonun kapsamı ve çeşidi incelenen alanın karmaşıklığına bağlı olarak değişebilmektedir. Dokümantasyon ile ilgili uygulanabilecek temel üç yöntemi aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Süreç anlatımları (Narrative)
- Akış şemaları (Flowcharts)
- İç Kontrol Sorgu Formları (Internal Control Questionare)

#### 3.3.2.1. Süreç Anlatımları

Sürecin yazılı bir formatta ve bir değerlendirmeye esas olacak yeterli bilgileri içerecek şekilde baştan sona açıklanmasıdır. Bu süreç notları çoğu zaman doğrudan operasyonel yöneticiler ile yapılan görüşmelerden de elde edilmektedir. Süreç anlatımları gerekli bilgilerin açık şekilde ifade edilmesi ve sürecin tümünü içermesi durumunda oldukça faydalı bir araçtır. Ancak karmaşık ve çok sayıda belge içeren sistemlerde ayrıntılı bir akış şeması gerekebilir. Süreçte kullanılan belgelerle ilgili referans vererek bunları da notlara eklemek mümkündür.

Şekil 47. Görüşme Notu Örneği

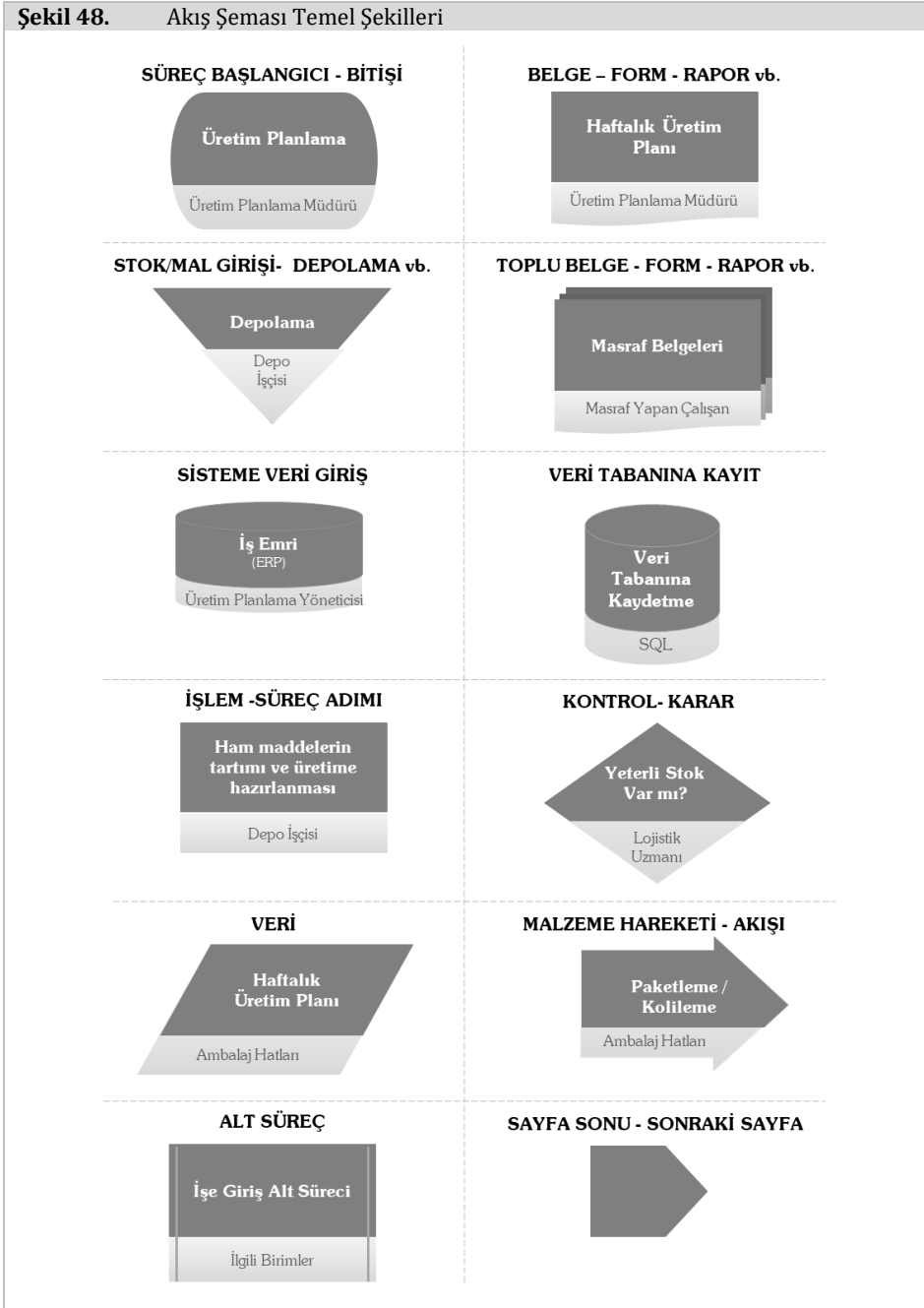
<b>GÖRÜŞME NOTU</b>	
Proje Adı/No:	Tarih: GG.AA.YY - Lokasyon:   Proje Ekibi: Denetçi 1, Denetçi 2, Denetçi 3 ..
Görüşülen Kişiler: Ad SOYAD (Unvan); Ad SOYAD (Unvan)	
<b>Görüşülen Konular</b>	
Tedarik Zinciri ve Satın Alma Direktörlüğü yetkilileriyle satın alma süreçleri hakkında görüşülmüştür.	
<b>Satın Alma Süreci</b>	
<b>Satın Alma Talebi Oluşturma</b>	
...	
<b>Pazar Araştırması ve Teklif Toplama</b>	
...	
<b>Fiyat Mukayesesi ve Onayı</b>	
...	
<pre> graph TD     A[ ] --&gt; B{ }     B --&gt; C[ ]     B --&gt; D[ ]     C --&gt; E{ }     E --&gt; F[ ]     E --&gt; G[ ]     </pre>	

### 3.3.2.2. Akış Şemaları

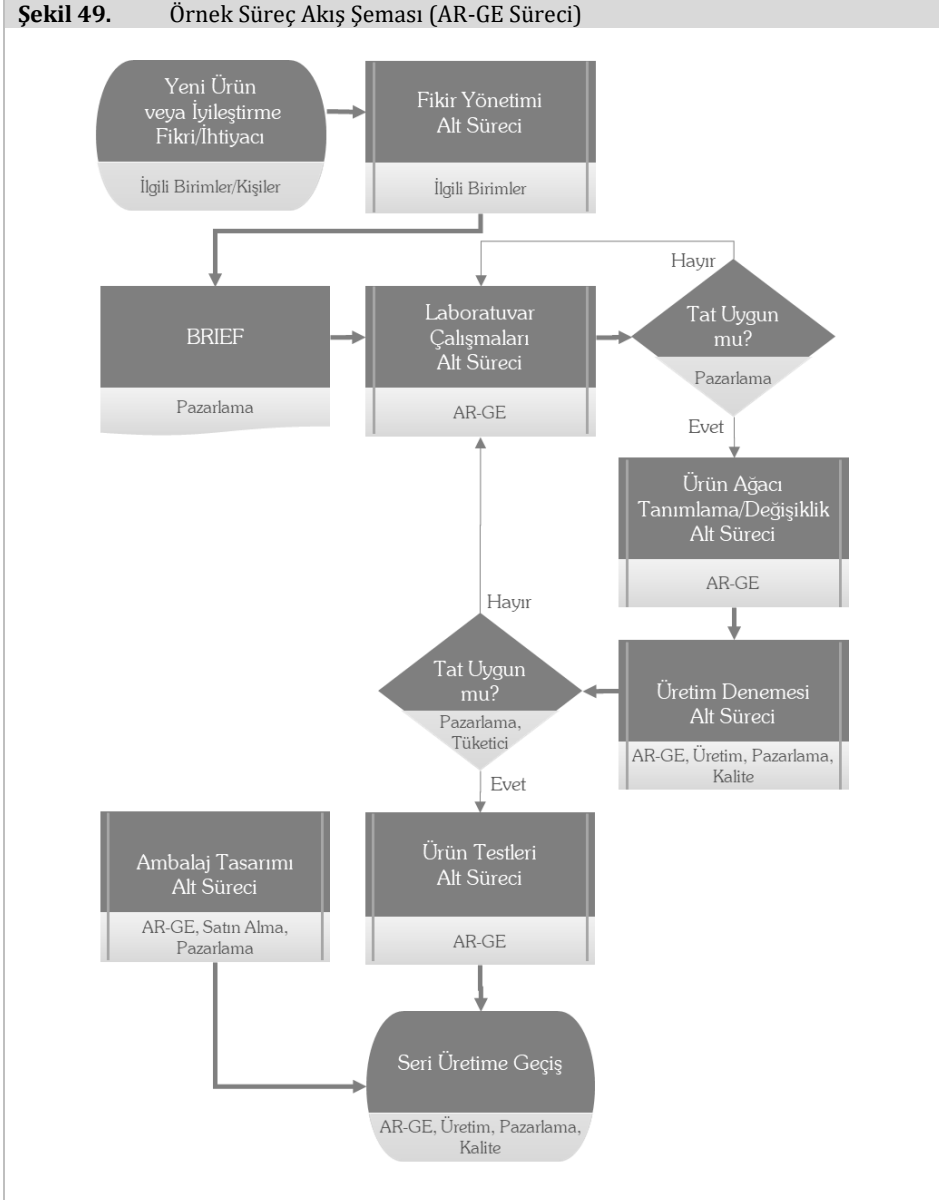
Süreçleri ve kontrol ortamını dokümente etmek için kullanılacak yaklaşımlardan biri süreç akış şemalarıdır. Akış şemaları, tanımlanmış olan sürecin ve bu süreçlerdeki işlemlerin birbiri ile ilişkili ve ayrıntılı şekilde sembollerle gösterilmesidir. Doğru bir şekilde hazırlanan süreç akış diyagramları süreçteki aksaklıkları ve kontrol zayıflıklarını tespit etmede fayda sağlamaktadır. Akış şemaları hazırlanırken aşağıdaki hususlara dikkat edilir:

- Süreç baştan sona (Yukarıdan aşağı veya soldan sağa olabilir) akış halinde gösterilir ve süreçteki sıra korunur.
- Standart semboller kullanılır.
- Süreç içerisinde boşluk kalmaması ve birbirine bağlantıların kurulması önemlidir.
- İstisnai durumlar ayrıca gösterilir.

Aşağıda süreç akış şemaları tanımlarına ilişkin detaylar gösterilmiştir.



Aşağıda örnek olarak ürün araştırma ve geliştirme süreçlerine ilişkin iş akış şeması yer almaktadır:



### 3.3.2.3. İç Kontrol Sorgu Formları

İç kontrol sorgu formları, kontrol değerlendirme sürecine yardımcı olmak için kullanılmaktadır. Formlar; belirli bir süreç için bir dizi sorudan oluşmakta olup soruların cevapları olası kontrol zayıflıklarına işaret edebilmektedir. Denetim öncesinde; iç kontrol sorgu formlarındaki sorulara verilecek cevaplara göre iç kontrol sistemine ilişkin temel bir fikir edinmek mümkün olacaktır.

**Tablo 41.** İç Kontrol Sorgu Formu Örneği

<b>Finansal Muhasebe ve Raporlama Süreci</b>
<b>Finansal bilgilerin muavinden kebir(mizan) geçirilmesi</b>
Bilgiler muavinlerden kebir nasıl akmaktadır? (Entegre sistem vs.)
Bu işlem ne sıklıkta gerçekleşmektedir?
Bu bilgilerin kaynağı nedir (Mahsup fişleri vs.)?
Mahsup fişlerinin kayıtları manuel mi yoksa otomatik olarak mı gerçekleştiriliyor?
Yoksa her ikisi de kullanılıyor mu?
Bu işlemi kim gerçekleştiriyor?
Başkalarının bu işlemi yapma (bilgi erişimi) hakları var mıdır?
Hangi uygulamalar(programlar) kullanılmaktadır?
Yapılan işlemler sonucunda düzenli olarak muavin ve kebir veya bilginin kaynağı arasında mutabakat/karşılaştırma yapılıyor mu?
Bu karşılaştırmalar başka biri tarafından gözden geçiriliyor mu?
Nazım hesapların büyük deftere(kebir) kayıtları ne şekilde gerçekleştiriyor?
<b>Düzeltilme Kayıtlarının Muhasebeleştirilmesi</b>
Düzeltilme kayıtları hangi sıklıkta yapılıyor? Hangi düzeltme kayıtları yapılıyor?
Hangi şekilde kaydediliyor?
Bu kayıtlar kim tarafından yapılıyor? Başkasının böyle bir yetkisi var mı?
Bunlar kaydedilmeden önce ve sonra tekrar gözden geçiriliyor mu? Kim geçiriyor?
Düzeltilmeler sadece belli hesaplar için mi yapılıyor?
<b>Finansal Tabloların Hazırlanışı</b>
Finansal tablolar kim tarafından hazırlanıyor?
Hangi sıklıkta hazırlanıyor?
Bu süreç otomatik mi yoksa manuel olarak mı gerçekleşiyor?
Finansal tabloların hazırlanışında kullanılan verilerin kaynakları nelerdir?
Bunlar kim tarafından hangi sıklıkta kontrol edilmektedir?
Karşılık ve tahakkuk gibi düzeltmeleri kim (kıdem, şüpheli, stok değer düşüklüğü, ikramiye) tarafından yapılıyor?
Bunlar finansal tablolara nasıl aktarılıyor? (Mizanda var mı yoksa sonradan manuel olarak mı konuyor mali tabloya)
Finansal tabloların kopyaları kimlere gönderiliyor?

Kontrollere ilişkin temel bilgi ve belirleyici çerçeve aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 42.** Kontrol Terminolojisi

Terim	Açıklama
Kontrol Hedefi	Kontrol aracılığıyla sağlanan ve olması gereken durum.
Yapısal Risk	Kontrolün çalışmaması halinde ortaya çıkabilecek risk.
Risk Tipi	Ortaya çıkabilecek riski tipi; raporlama, operasyon, uyum vb.
Kontrol Tanımı	Kontrolün işleyişinin detaylı açıklaması.
Kontrol Girdileri	Kontrolün gerçekleştirilmesi için gereken bilgi, belge ve raporlar.
Kontrol Çıktıları	Kontrol sonucunda üretilen/oluşan bilgi, belge veya raporlar.
Önleyici Kontrol	Riski oluşmadan önleyecek nitelikteki kontrol.
Ortaya Çıkarıcı (Tespit Edici) Kontrol	Gerçekleşmiş riski ortaya çıkaran kontrol.
Yönlendirici Kontrol	Hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik açık bir yön ve rehberlik sağlayan kontrol.
Otomatik Kontrol	Sistemler üzerinden tamamen otomatize edilmiş kontrol.
Manuel Kontrol	İnsan eliyle gerçekleştirilen kontrol.
Kontrol Frekansı	Kontrolün gerçekleştirilme sıklığı. (Günlük, haftalık, aylık vb.)
Kontrol Sorumlusu	Kontrolün gerçekleştirilmesinden sorumlu kişi.
Kontrol Lokasyonu	Kontrolün gerçekleştirildiği yer.

### 3.3.3. Risk Kontrol Matrisinin Oluşturulması

Risk Kontrol Matrisi (Risk and Control Matrix, RCM) belirli bir süreç, organizasyon, bilgi sistemi veya proje için temel hedeflerin, kontrollerin ve ilgili risklerin belirlenmesine; hafifletici kontrollerin belgelenmesine ve kontrollerin etkinliğini doğrulayan destekleyici test bilgilerinin takibine odaklanan bir araçtır. RCM, süreç temelli bir iç kontrol değerlendirmesi için oldukça kullanışlı bir araçtır. Kontrollerin RCM üzerinde alt süreç ve faaliyet bazında dokümanite edilerek ilgili testlerin planlanması mümkündür. Risk Kontrol Matrisinde genelde aşağıdaki şekilde bir belirleme yapılmaktadır:

- Süreç
- Alt süreç
- İlgili riskler
- Risklere ilişkin kontroller
- Kontrollerin tasarımının değerlendirilmesi
- Kontrol İşlerlik testleri
- Test sonuçlarının değerlendirilmesi

Aşağıda örnek bir RCM verilmiş olup denetim ihtiyaçlarına ve dokümantasyon beklentisine göre kapsam genişletilebilmektedir.

**Şekil 50.** Risk Kontrol Matrisi Örneği

Kontrol ID	Süreç Adı	Kontrol Amacı ve Beklenen Kontrol Faaliyeti	Mevcut Kontrol Faaliyeti	Sıklığı	Türü	Kanıt Sistemi	Tasarım Eksikliği Bulgusu	Tasarım Eksikliği Riski	Kategori Derece	Öneri	Test Yöntemi	İşlemlik Eksikliği Bulgusu	İşlemlik Eksikliği Riski	Kategori Derece	Öneri

Risk ve kontrol odaklı denetimlerde denetçilerin saha çalışmaları sırasında zamanının büyük kısmı kontrol ve risk matrisi üzerinde geçmektedir. Bu tabloya bakıldığında; ilgili kontrol faaliyetine ilişkin temel hedefler, ideal dizayn ve işleyişine yönelik bilgiler, halihazırda kurumdaki işleyiş şekli ve sıklık, tür vb. özellikleri anlamak mümkün olmaktadır. Ayrıca, kontrol faaliyetinin tanımlandığı prosedür, talimat veya kontrol sırasında kullanılan formlar ya da bilgi sistemlerine ilişkin kanıtlar da yine bu tabloda referanslanmakta ve ihtiyaç halinde kolaylıkla erişim sağlanabilmektedir. Genellikle Excel formatında kullanılmakta olan RCM'lerin yerini denetim yönetim yazılımlarındaki ekranlar almakta olsa da temel mantık aynıdır ve hedef ilgili süreçlerin hedeflerine ulaşması önündeki engellere ilişkin tesis edilen kontrolleri tanımlamak ve değerlendirmektir.

**Tablo 43.** Risk ve Kontrol Matrisi İçeriği

Başlık	Açıklama
Kontrol ID	Kontrolün tekil olarak takip edilebilmesini sağlayan numara. Süreç, alt süreç, kontrol amacı ve faaliyetine verilecek numaralar üzerinden oluşturulabilmektedir.
Süreç Adı	Kontrol faaliyetinin yer aldığı sürecin adı. (Satın Alma, Satış vb.)
Alt Süreç	Kontrol faaliyetinin yer aldığı alt sürecin adı. (Satın Alma Talebi, Satış Siparişi vb.)
Kontrol Amacı	Kontrol faaliyetiyle ulaşılmaması beklenen hedef. Süreçteki riskin bertaraf edilmesi adına doğruluğun, tamlığın, verimliliğin sağlanması gibi amaçlar.
Beklenen Kontrol Faaliyeti	Süreçlerdeki risklerin elimine edilmesi için gerçekleştirilmesi beklenen ideal kontrol faaliyeti ve iyi uygulama örneği.
Mevcut Kontrol Faaliyeti	Halihazırda yürürlükte olan mevcut kontrol faaliyetinin detaylı açıklaması.
Sıklığı	Kontrolün gerçekleştirilme frekansı. (Günlük, haftalık, aylık vb.)
Türü	Kontrolün önleyici, tespit edici, sistemsel, manuel vb. özelliği.
Kanıt	Mevcut işleyişe ilişkin temin edilen kanıt doküman vb. listesi. (Ekran görüntüsü, prosedür, akış şeması, fatura örneği, form vb.)
Sistem	Kontrol gerçekleştirilirken kullanılan sistemler.
Tasarım Eksikliği Bulgusu	Beklenen/ideal durumla mevcut işleyiş arasında fark olması halinde yazılacak bulgu.
Tasarım Eksikliği Riski	Tasarım eksikliğinin taşıdığı riskler.
Tasarım Riski Kategorisi	Tasarım eksikliğinin doğurduğu riskin finansal, operasyonel, uyum vb. kategorilerden hangilerine girdiği bilgisi.
Tasarım Riski Seviyesi	Riskin etki ve olasılık açısından değerlendirilerek belirlenmiş derecesi. (Yüksek, Orta, Düşük vb.)
Tasarım Riskine İlişkin Öneri	Tespit edilen risklerin elimine edilmesine veya azaltılmasına yönelik verilen tavsiyeler.
Test Yöntemi	Kontrolün tasarlandığı şekilde işleyip işlemediğine ilişkin yapılan sorguların detayı.
İşlerlik Eksikliği Bulgusu	Kontrolün etkin olarak işlememesi nedeniyle ortaya çıkan eksiklikler.
İşlerlik Eksikliği Riski	Kontrolün yeterli seviyede işlememesinin doğurduğu riskler.
İşlerlik Riski Kategorisi	İşlerlik eksikliğinin doğurduğu riskin finansal, operasyonel, uyum vb. kategorilerden hangilerine girdiği bilgisi.
İşlerlik Riski Seviyesi	Riskin etki ve olasılık açısından değerlendirilerek belirlenmiş derecesi. (Yüksek, Orta, Düşük vb.)
İşlerlik Riskine İlişkin Öneri	Tespit edilen risklerin elimine edilmesine veya azaltılmasına yönelik verilen tavsiyeler.

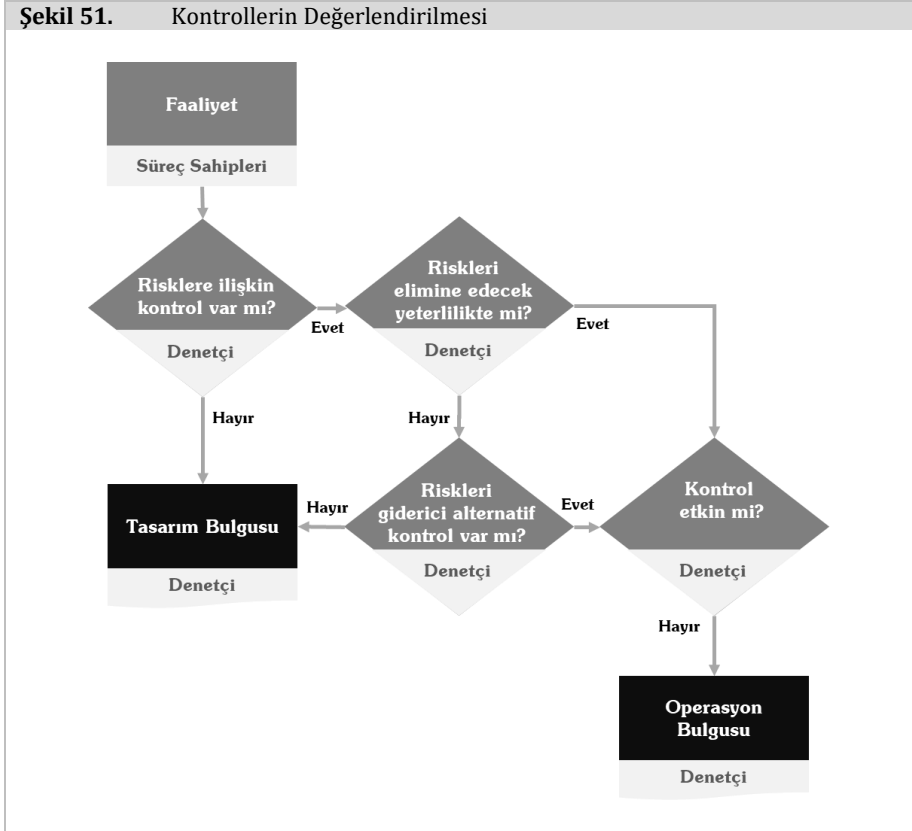
### 3.3.4. Kontrollerin Değerlendirilmesi

Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kriterlere ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetçiler, Üst Yönetim ve/veya Yönetim Kurulunun hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını belirlemek için oluşturduğu kriterleri inceler ve yeterli bulmaları durumunda kendi değerlendirmelerinde kullanır. Kriterler yeterli değilse, iç

denetçiler Yönetim ve/veya Yönetim Kuruluyla görüşerek aşağıdaki gibi uygun değerlendirme kriterleri tespit edebilir;

- Dâhili (Örneğin, kurumun politika ve prosedürleri).
- Harici (Örneğin, yasal otoritelerce belirlenen kanun ve yönetmelikler).
- Önde gelen (İyi) uygulamalar (Örneğin, sektörel ve mesleki rehberler).

Kontrollerin değerlendirilmesi mevcut kontrollere varlığının ve etkinliğinin sorgulanmasıyla mümkün olacaktır. Aşağıdaki akış kontrollerin değerlendirilmesine yönelik süreci göstermektedir.



### 3.3.4.1. Kontrolün Tasarım Yönünden Değerlendirilmesi

İç kontrollerin anlaşılmasından ve dokümanite edilmesinden sonraki aşama iç kontrollerin tasarım olarak değerlendirilmesidir. Denetçi iç kontrolleri tasarım olarak değerlendirirken aşağıdaki konuları dikkate alır:

- **Kontrolün Mevcudiyeti:** Bazı süreçlerde yönetim tarafından bir kontrol henüz tesis edilmemiş olabilmektedir. Bu durumda test edilecek bir kontrol de bulunamayacağından bu yönde bir bulgu yazılabilecektir. Ancak kontrolün olmamasının muhtemel etkileri için detay testler yapılması faydalıdır. Ayrıca riske yönelik doğrudan bir kontrol olmamakla birlikte dolaylı yoldan risk azaltıcı kontroller mevcut olabilmektedir. Denetçinin bu alternatif kontrolleri de göz önüne alarak değerlendirmesini yapması gerekmektedir.
- **Kontrolün Riske Yönelik Olmaması:** Yönetim tarafından riske yönelik geliştirilen kontrolün riski tam olarak kapsamaması durumudur. Bu durumda kontrol istenen etkiyi sağlamayacaktır. Yine denetçinin bu alternatif kontrolleri de göz önüne alarak değerlendirmesini yapması gerekmektedir.

İç kontrollerin tasarım açısından yeterli olup olmadığını değerlendirirken aşağıdaki faktörler de göz önünde bulundurulur:

- Tanımlanan risklerle kontrollerin uyumlu olup olmadığı,
- Yönetim tarafından yapılan kontrollerin sürekli izlenip izlenmediği,
- Kontrolün sıklığı (Zamanında gerçekleştirilmesi, riski zamanında önlemesi veya tespit edebilmesi),
- Kontroller tarafından kapsanan dönem (Kontrolün belirlenmiş bir dönem için etkili olması).

#### 3.3.4.1.1. Denetim Kapsamının Gözden Geçirilmesi

Planlama sürecinde tanımlanmamış ve sonradan ortaya çıkan riskler ya da denetimin kapsamını etkileyen hatalar sonucunda ya da denetim sırasında iç kontrollerin tasarımının değerlendirilmesi veya diğer ön çalışmaların sonuçlarına göre önceden bilinmeyen risklerin ortaya çıkması mümkündür. Bu durumların varlığı halinde de başlangıçta belirlenen denetim kapsamının uygunluğunun tekrar değerlendirilmesi, denetim ekibinin denetim programını değiştirmesi gerekebilmektedir.

Kapsama ilişkin yapılacak değişiklikler uygun bir biçimde dokümanite edilmelidir. Yapılacak değişikliklerin denetimin tamamlanma tarihini etkileyebilecek boyutta olması durumunda ise ayrıca kapsam değişiklikleri ve diğer gelişmeler İDY'ye iletilir.

### 3.3.4.2. Kontrolün İşlerlik Yönünden Değerlendirilmesi

Denetlenen süreçle ilgili kontrollerin tasarım olarak etkin olup olmadığı ile ilgili bir değerlendirme yapıldıktan sonra bu kontrollerin işlerliğinin test edilmesi aşamasına geçilmektedir. Uygun şekilde tasarlandığı değerlendirilen bir kontrolün uygulamada tasarlandığı gibi çalıştığını belirlemek için test edilmesi gerekmektedir. İşlerlik testlerinin genel olarak eksik veya yanlış tasarlanmış kontroller için uygulanmaması beklenmektedir zira test edilebilecek sağlıklı bir kontrol zaten tesis edilmemiştir. Bununla birlikte; önemli seviyede risk taşıyan kritik kontroller her ne kadar eksik veya hatalı tasarlanmış olsa da geçmiş dönemlerde tasarlandığı şekilde işletilip işletilmediği, risklerin ortaya çıkıp çıkmadığı; riskler gerçekleşmişse kuruma verdiği zararın boyutu gibi konuların aşığa kavuşturulması için test ve analizler gerçekleştirilebilmektedir.

#### 3.3.4.2.1. Test Planının ve Stratejisinin Oluşturulması

Kontrollerin test edilmesi için yapılacak planlama öncesinde, “ön çalışma” ve “kontrollerin anlaşılması” aşamalarında belirlenen riskler ve bu risklerle ilgili kontrollerin doğru ve yeterli bir şekilde tanımlanmış olması gerekmektedir. Ayrıca süreç içerisinde riskler için birden çok kontrol faaliyeti de tesis edilmiş olabilmektedir. Bu durumda tüm kontrolleri test etmek yerine sadece riski azaltmak konusunda en kritik olabilecek anahtar kontrollerin test edilmesi şeklinde bir yöntem izlenebilir.

Denetimler; kontrollerin operasyonel verimliliğini ve tasarımlarının uygunluğunu teyit etmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edecek şekilde tasarlanmalıdır. “Kontrolün operasyonel etkinliği”, tasarlandığı şekilde, tutarlı ve sürekli olarak uygulandığı manasına gelmektedir.

Test stratejisi, kontrollerin etkinliğinin ve çalıştığının tespit edilmesi amaçlanarak kurgulanır. Test planı, tanımlanmış bulunan riskler ve bu

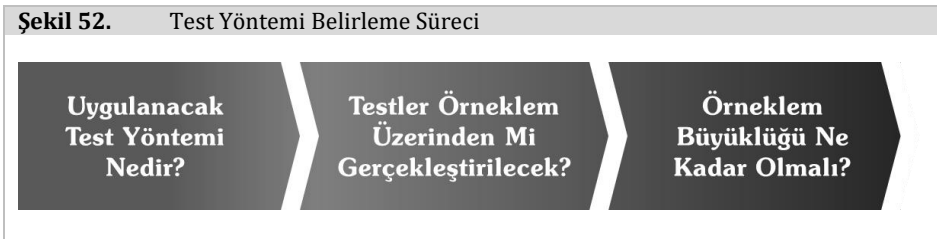
risklere yönelik tesis edilmiş kontroller arasında bağlantı kurarak oluşturulur. Denetimin verimli şekilde yürütülerek sonuçlanabilmesi için iyi tasarlanmış bir test planı önemlidir.

Test planlarını geliştirmeden önce mevcut kontrol aktivitelerinin doğru bir biçimde tanımlanması beklenmektedir:

1. **Mevcut İşleyiş:** Öncelikle denetlenecek süreçle ilgili mevcut işleyiş anlaşılır ve dokümanite edilir. Süreç tam anlaşılmadan kaliteli bir denetim yapılması mümkün olamayacaktır.
2. **Kontrol Hedefleri:** Görüşmeler, araştırma ve profesyonel muhakeme ve iyi uygulamalar gibi bilgi kaynakları aracılığıyla iş ve kontrol hedefleri tanımlanır.
3. **Riskler:** Riskler; hedefe ulaşmayı engelleyecek veya problemlere neden olacak faktörlerdir.

### 3.3.4.2.2. Test Prosedürlerinin Belirlenmesi

Test prosedürü; kontrollerin etkin bir biçimde çalıştığına test edilmesi için gerçekleştirilecek yöntemlerdir. Test prosedürü, kontrol iyice anlaşıldıktan sonra ilgili kontrole özel tasarlanır. Ayrıca test prosedürleri planlanırken işlemlerin tümüne mi bakılacağı veya örnekleme yapılacaksa ne tür örnekleme yöntemi kullanılacağına da karar verilir.



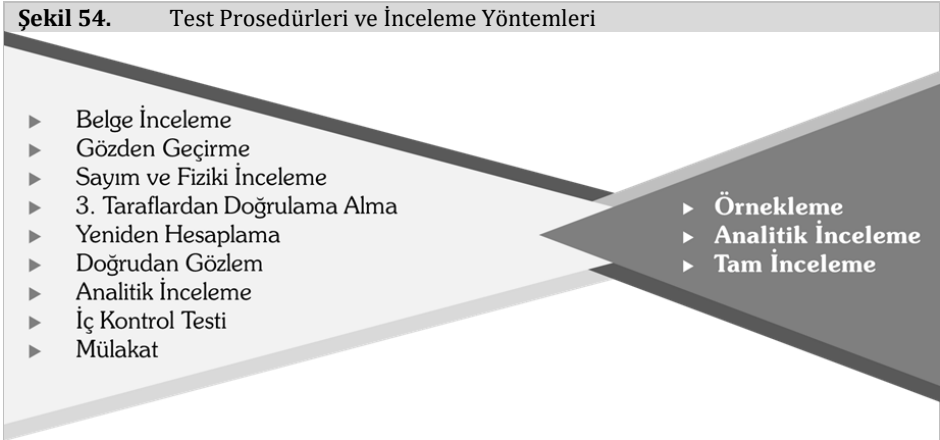
Denetim sırasında kullanılacak muhtemel test prosedürleri ve güvence seviyeleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. Tam inceleme, örnekleme veya analitik inceleme yöntemleri kombine edilerek de kullanılabilir. Her test prosedürünün sağlayacağı güvenlik derecesi aynı değildir.

**Şekil 53. Test Prosedürü Güvence Seviyeleri**

<b>GÜVENCE SEVİYESİ</b>	<b>Yeniden Uygulama</b>	▶ İşlem veya hesaplamayı tekrar gerçekleştirmek.
	<b>İnceleme</b>	▶ Bilgiyi, en az aynı güvenilirliğe sahip başka kaynaklardan elde edilen bilgiyle teyit etmek.
	<b>Gözlem</b>	▶ Faaliyetin nasıl gerçekleştirildiğini gözleyerek bilgi edinmek.
	<b>Sorgulama</b>	▶ Faaliyetin nasıl gerçekleştirildiğini ilgililere sorarak bilgi edinmek.

Hangi test tekniğinin kullanılacağı, aşağıdaki özelliklere göre değişmektedir:

- Kontrollerin özellikleri,
- Kontrolün sıklığı ve kapsamı,
- Belirlenen kontrol zayıflık ihtimalleri,
- Kontrolün önem seviyesi.



Testlerde incelenecek dönemler belirlerken şu konular dikkate alınır:

- Kontrollerin etkin çalışmamış olabileceği dönemler. (Anahtar personelin işten ayrılması, tatiller, yüksek personel değişimi olan dönemler, yönetim veya sistem değişikliği yaşanmış dönemler vb.)
- İç kontrol sisteminde değişiklik yapılan dönemler.

### 3.3.4.2.3. Denetim Testlerinin Gerçekleştirilmesi

Kontrol testleri; kontrollerin yeniden uygulanması, belgelerin incelenmesi, bilgi sisteminin incelenmesi, gözlem, sayım ve sorgulama gibi test yöntemlerini içerebilmektedir. Aşağıda bazı denetim testleriyle ilgili detay bilgiler verilmiştir.

## i. Süreç Sahipleriyle Görüşmeler (Mülakatlar)

Mülakat, kurum içinden veya dışından kişilerle görüşülerek bilgilerinin sorgulanmasından oluşmaktadır. Mülakatlar; denetim boyunca kapsamlı bir şekilde kullanılan ve genellikle diğer denetim prosedürlerinin uygulanmasını tamamlayan bir prosedürdür. Ayrıca mülakat kavramı içerisinde yapılacak çalışmalar; resmi yazılı sorgulamalardan gayriresmî sözlü sorgulamalara kadar değişebilmektedir. Sorulara verilen yanıtların değerlendirilmesi, bu sürecin ayrılmaz bir parçasıdır. Mülakatlar, genellikle belirli bir denetim konusu hakkında temel verileri veya arka plan bilgisini toplamak için her bir denetimin başlangıcında yapılmaktadır. Sonuçlar ayrıca ek saha çalışması aktiviteleri için temel olarak kullanılabilir. İlave olarak önceki denetim sonuçlarını ilgililerle tartışmak için de faydalı olabilmektedir. Denetçilerin mülakatlarda doğru soruları sorması mühim olduğu gibi soruların doğru şekilde sorulması da elzemdir.

Mülakatın kalitesi büyük ölçüde, görüşmecilerin deneyimi ve soruların türüne göre değişebilmektedir. Mülakatlar temelde aşağıdaki kriterlere göre yapılandırılabilir:

- Bilginin yönü: Görüşülen kişiye bilgi verilir veya bilgi istenir.
- Görüşme yapısı: Bire bir veya gruplar halinde.
- İletişim şekli: Sözlü veya yazılı.

Mülakatlar ek olarak, türlerine göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- **Yapılandırılmış Mülakat:** Açıkça belirlenmiş sorular ve tek yönlü iletişime yönelik standartlaştırılmış soruların sorulması.
- **Yarı Yapılandırılmış Mülakat:** Bir soru listesi üzerinden gerektiğinde revizeler yapılarak ilerlenmesi. Bu tür mülakatlar genelde, saha çalışması faaliyetlerinin başında temel veri ve bilgi toplamak için kullanılmaktadır.

- **Yapılandırılmamış Mülakat:** Denetçinin kasıtlı olarak soru listesi kullanmaktan kaçınması ve soruların görüşme amacına göre belirlenmesidir. Bu tür görüşmenin avantajı, konunun tüm yönlerden ele alınabilmesidir. Ancak sonuçlarını diğer görüşmelerin sonuçlarıyla karşılaştırmak pek mümkün değildir.

Mülakat sırasında normalde aşağıdaki unsurları göz önünde bulundurmak gerekmektedir:

- Sorgulanacak bireyin bilgi, nesnellik, deneyim, sorumluluk ve nitelikleri,
- Açık, öz ve ilgili sorular sorulması,
- Açık veya kapalı uçlu soruların uygun şekilde kullanılması,
- Aktif ve etkili bir şekilde dinlenilmesi,
- Tepkileri ve yanıtları değerlendirip, takip soruları sorulması,
- Yanıtların ve alınan bilgilerin değerlendirilmesi.

Bazı durumlarda denetçi, sorularına yönetimden yazılı beyan şeklinde yanıt almak durumunda kalabilmektedir. Sorulara verilen yanıtlar, denetçiye daha önce sahip olmadığı bilgileri veya diğer bilgileri doğrulayıcı denetim kanıtları sağlayabilmekte veya alınacak yanıtlar, denetçinin elde ettiği diğer bilgilerden önemli ölçüde farklı bilgiler de sağlayabilmektedir. Bazı durumlarda ise, sorgulamalara verilen yanıtlar, denetçiye ek denetim prosedürlerini değiştirmesi veya uygulaması için bir temel sağlamaktadır. Mülakatlar, genellikle tek başına, ilgili yönetim beyanı düzeyinde önemli bir yanlılığı tespit etmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamamaktadır. Ayrıca, tek başına kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmek için de yeterli değildir ve mutlak surette ek denetim prosedürleriyle desteklenmelidir.

Denetim sürecinde gerçekleştirilen görüşmelerin kayıt altına alınması, görüşme notları hazırlanırken toplantıların ne zaman kimlerle hangi gündemle gerçekleştirildiğinin de ayrıca listelenerek denetim dosyasında klase edilmesi faydalı olacaktır.

## Görüşme Notları

Görüşmelerin yazılı hale getirilerek denetim kayıtları arasında muhafaza edilmesi gerekmektedir. Özellikle incelenen süreçlerin detaylı olarak anlatıldığı toplantılarda soruları yönelten denetçinin yanı sıra not tutan en az bir denetçinin de hazır bulunması önerilmektedir zira soruları aktaran ve görüşmeyi yöneten kişinin detaylı not tutması her zaman mümkün olamamaktadır. Denetçinin yalnız olduğu durumlarda ise gerekirse muhataplar bekletilerek notların doğru şekilde yazılması için zaman ayrılabilir. Görüşmelerin, toplantıdaki herkesin bilgisi ve onayı dahilinde sesli ve/veya görüntülü olarak (Özellikle çevrimiçi toplantılarda.) kayıt altına alınması toplantı sırasında not tutma telaşını azaltabilecek bir durumdur ancak gerek gizliliğe ilişkin yasal düzenlemeler gerekse kayıt altındaki muhatapların rahatsızlık duyma ve yeterli detayda anlatmaktan kaçınma durumları olabileceği için uygulamada tercih edilmemektedir. Denetçilerin büyük çoğunluğu hala ajanda, tablet veya dizüstü bilgisayarlarını kullanarak görüşme notu tutmaktadır. Görüşmelerde detaylı ve doğru not tutmak denetimin ilerleyen aşamalarında süreç sahiplerine tekrar tekrar benzer soruların yöneltilmesi gibi verimsizliklerin önüne geçmekte ve yanlış anlaşılmaları önlemektedir. Not tutmak anlatılan konunun özümsemesi açısından da önemlidir ve aynı zamanda odaklanmaya da yardımcı olur. Not tutma sürecinin iyileştirebilmek için Cornell veya Mindmapping gibi teknikler de kullanılabilir. Kaliteli notlar tutabilmek için aşağıdaki hususlara dikkat etmekte fayda vardır:

- Not tutmak için zihnen ve ekipman olarak hazırlıklı olmak.
- Dikkatin dağılmayacağı bir ortamda olmak.
- Söylenenlere odaklanmak ve iyi bir dinleyici olmak.
- Görüşülen konu hakkında önceden kısa da olsa araştırma yapmak.
- Dinleme ve yazma senkronizasyonunu iyi ayarlamak.
- Her kelimeyi, her cümleyi birebir not etmeye çalışmamak.
- Sık kullanılan kelimeler için daha sonra hatırlanabilecek kısaltmalar veya semboller kullanmak.
- Önemli yerlerin belli olmasını sağlayacak işaretler koymak.

## ii. Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama, belgelerin veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesinden oluşmaktadır. Denetçinin, kurumun iç kontrolünün bir parçası olarak, manuel olarak veya BDDT'lerin (Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri) kullanımı yoluyla -örneğin alacak hesaplarının yaşlandırmasının yeniden gerçekleştirilmesi yoluyla- başlangıçta gerçekleştirilen prosedürleri veya kontrolleri bağımsız olarak yürütmesidir.

## iii. Gözden Geçirme (Walk-Through)

Bir gözden geçirme faaliyetinde; sürecin tüm organizasyonel adımları, bilgi sistemleri süreçleri, raporları ve bunların muhasebe sistemine entegrasyonunu kapsanarak baştan sona tüm süreç boyunca tek bir işlem izlenmektedir. Bu şekilde yürütülen faaliyetin türü, iç kontroller ve bunların muhasebe sisteminin uçtan uca uyumlu şekilde nasıl ilerlediği dahil olmak üzere sürece ilişkin kapsamlı bilgiler sağlanmaktadır.

Gözden geçirme yoluyla; denetlenenler, her süreç adımını, görev ve sorumlulukları, uygulanan iç kontrolleri ortaya koyabilmektedir. Denetçiler bunları mevcut prosedürlerle karşılaştırıp denetlenen kurumlarla yapılan görüşmeler dahil tüm süreç adımlarını belgeleyebilmektedir.

Bu çalışma, genellikle denetimin ilk saha çalışması faaliyeti olarak temel bir anlayış oluşturmaya yardımcı olmaktadır ve daha çok kontrollerin tasarımının anlaşılması aşamasında gerçekleştirilmektedir. Gözden geçirmeler ayrıca mülakat, iç kontrol testleri ve belge analizi gibi diğer saha çalışması faaliyetleriyle birlikte bir bütün oluşturup birbirini desteklemektedir.

## iv. Üçüncü Taraflardan Doğrulama Alınması

Üçüncü taraflardan alınan teyit ve bilgiler; belirli bir süreç, durum veya işlem ile ilgili iç denetime açıkça bilgi verilmesini veya belirli bir durumun doğrulanmasını içermektedir. Bu tür bilgi ve teyitler şirket dışından, bağımsız bir taraftan geldiğinden genellikle şirket içi kanıtlardan daha güvenilirdir.

Doğrulama, mevcut bir durumu doğrudan doğruya üçüncü taraflardan alınacak bilgi ile teyit etmek amacıyla gerçekleştirilmektedir. Örneğin denetçiler, alacakların doğruluğunu müşteri mutabakatlarıyla doğrulayabilmektedir. Doğrulama testleri hesap bakiyeleri ile ilgili olarak sıklıkla kullanılmaktadır ancak bunlarla sınırlı olmaları gerekmez. Sözleşmede herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığını ve yapıldı ise ilgili değişikliklerin ne olduğunu sormak için karşı taraftan bir doğrulama alınması söz konusu olabilmektedir. Denetçi, bir kurumun üçüncü şahıslarla yaptığı anlaşma veya işlemlerin şartlarının teyit edilmesini isteyebilmektedir. Üçüncü taraflardan alınacak doğrulamaların iki türü bulunmaktadır;

#### **1. Olumsuz Teyitler:**

Yalnızca, sunulan bilgilere itiraz edilecek ise cevap verilmesi talep edilir.

#### **2. Olumlu Teyitler:**

Üçüncü taraftan bilginin doğruluğuyla ilgili cevap beklenir. Ayrıca durumun tam anlaşılması için denetçiler bilgi talep edilen tarafa boş bir form gönderip açıklama da talep edilir. Doyurucu cevap alınamazsa, denetim hedefine tam ulaşabilmek için ek saha çalışması gerekebilir.

### **v. Belge İncelemesi**

Belgelerin kesin ve eksiksiz olup olmadığının incelenmesidir. İster dahili ister harici olsun, kâğıt formunda, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda kayıtların veya belgelerin incelenmesi bu kapsamdadır.

Belgelerin ve kayıtların incelenmesinde; bunların niteliklerine ve kaynaklarına, iç belgeler söz konusu olduğunda ise bunların oluşturulması sırasındaki kontrollerin etkinliğine göre değişen güvenilirlik seviyelerinde denetim kanıtları sağlanabilecektir. Bazı belgeler, doğrudan denetim kanıtıdır. Örneğin, hisse senedi gibi bir finansal aracı oluşturan bir belge tek başına kanıttır. Ancak bu tür belgelerin incelenmesi, belgenin sahipliği veya değeri hakkında kanıtı sağlamayabilmektedir.

Belge incelemesi bazı çalışmalarda kendi başına yeterli olabilmekteyken bazı durumlarda ise diğer saha çalışmalarının desteğine ihtiyaç duyabilmektedir. Belge incelemelerine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Sözleşme incelemesi (Hukuki ve teknik içerik, imzalar vb.)
- Prosedürlerin incelenmesi (Güncellik, uygunluk, uygulanma durumu, personelin bilgisi vb.)
- Süreç akışlarının incelenmesi (İş akış şemaları, iç kontroller, uygunluk, etkililik)
- Destekleyici diğer belgelerin incelenmesi (Yetkiler vb.)

## vi. Sayım ve Fiziksel İncelemeler

Kurumun aktiflerindeki varlıkların fiziki miktarlarının doğrulanmasında en güvenilir yöntem fiziki sayım yapılmasıdır. Sayım ve envanter incelemeleri; kayıtlarda görünen varlıkların kurumda yer alıp almadığı, fiziken mevcut varlıkların kayıtlarda yer alıp almadığı ve bunların kuruma ait olup olmadığı ile ilgili tespitlere imkân vermektedir.

Fiziksel incelemeler maddi varlıkların mevcudiyetine ilişkin uygun denetim kanıtı sağlayabilmektedir. Ancak kurumun bu varlıklar üzerindeki hakları ve yükümlülükleri ya da varlıkların değerlendirilmesi hakkında tam bir güvence vermeyebilir.

Envanter sayımının gözetimi ile birlikte envanter kalemlerinin fiziksel olarak münferiden kontrolü sağlanmaktadır. Örneğin denetçi bir envanter sayımını gözlemlerken, bunları doğrulamak için tek tek envanterin fiziksel durumlarını da (Boş olmadıklarından emin olmak için envanter sayımına dahil edilen malzemelerin kaplarını açıp incelemek gibi) inceleyebilmektedir.

## vii. Doğrudan Gözlem

Gözlem, başkaları tarafından gerçekleştirilen bir işlemi veya prosedürü denetçinin gözlemlemesidir. Stokların sayımı gibi birtakım kontrollerin kurum personeli tarafından gerçekleştirilirken gözlenmesi örnek olarak verilebilir. Gözlem, bir süreç veya prosedürün performansı hakkında denetim kanıtı sağlamaktadır ancak gözlemin gerçekleştiği zamanın ve

gözlem eyleminin, sürecin veya prosedürün yürütülmesini etkileyebileceği unutulmamalıdır.

Doğrudan gözlem, diğer saha çalışması faaliyetlerini tamamlamaktadır. Ayrıca, devam eden bir denetim sırasında denetçilerin ileri test prosedürlerine karar vermesine yardımcı olmak için de uygun bir yöntemdir. Bir denetimin başlangıcında, denetlenen bir kurumun görevleri hakkında fikir edinmek için de doğrudan gözlem yapılabilir.

Doğrudan gözlem, iç kontrol mekanizmalarını değerlendirirken de yararlıdır zira denetçilerin; anlamlı bir denetim sonucuna varmak ve kontrol prosedürlerinin operasyonel etkinliğine ilişkin yeterli kanıt elde etmek için nesnelere fiziksel olarak da incelemesi gerekebilmektedir. Doğrudan gözlem için denetçiler, "gözden geçirme" yöntemindekine benzer dokümantasyon şablonları kullanabilirler. Henüz herhangi bir temel işlem açıklaması yoksa bu tür bir dokümantasyon özellikle yararlıdır.

Gözlem her zaman kesin ve güvenilir deliller sağlamamakla birlikte kurum faaliyetleri ve kurumun organizasyonu ile alakalı ön bilgi edinmek açısından önemlidir. Gözlem tekniğinin daha sağlıklı sonuçlar vermesi, denetçinin kurum faaliyetleri ile ilgili bilgi ve tecrübesine de bağlıdır.

### **Gemba Yürüyüşü (Gemba Walk)** <sup>418</sup>

Konu gözlem olunca Japonların özellikle uyguladıkları Gemba Walk kavramından bahsetmek gerekir. Gemba<sup>419</sup> kelime manası "gerçek bir yer" olan Japonca bir terimdir. Japon dedektiflerin "olay yerini" de gemba olarak adlandırdığı bilinmektedir. İş dünyasında ise gemba, değer yaratıldığı yeri ifade etmektedir; örneğin üretim yapan bir kurumdan bahsediyorsak gemba, fabrika zeminidir. Kurumun faaliyet alanına göre bir şantiye veya satış alanı gibi alanlar da olabilir. Her kademedeki çalışanın ofisinden kalkıp gemba alanına giderek işi anlama, soru sorma ve işi yapanlardan öğrenme amacıyla "Gemba yürüyüşleri" düzenlenmektedir. Bu yönüyle iç denetçilerin sahada yaptıkları gözlem süreçleriyle büyük benzerlik göstermektedir. Gemba yaklaşımı aşağıdakileri içerir:

---

<sup>418</sup> tr.wikipedia.org/wiki/Gemba

<sup>419</sup> 現場, "gemba" olarak da bilinmektedir

- Gözlemci, gerçekte neler olup bittiğini anlamak için büyük bir merak ve güçlü bir arzu duymaktadır. Duyduklarına dayanarak ve varsayımlar üzerinden fikir sahibi olursa gembanın değeri yok olur.
- Gembanın içinde olmadan gemba anlayılamamaktadır. Gembanın hedefi doğrudan gözlemlerle mevcut durumu net bir şekilde anlamaktır.
- Gemba kavramı çalışanlarla doğrudan etkileşim gerektirmektedir. Gözlemin yanlış yapılması durumunda çalışanların gözlenmekten rahatsızlık duyabileceği ve gerginlik oluşabileceği akılda tutulur. Bu nedenle gemba yürüyüşleri yüksek seviyede hassasiyet, sağduyu ve saygı gerektirmektedir.

### viii. Analitik Prosedürler<sup>420</sup>

İç denetçiler, denetim kanıtı elde etmek için analitik prosedürler kullanabilmektedir. Analitik prosedürler hem finansal hem de finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkileri incelemeyi ve karşılaştırmayı içermektedir. Analitik prosedürlerin uygulanması; aksi koşulların yokluğunda, incelenen veriler arasında makul ilişkilerin var olduğu ve bu ilişkilerin devam etmesinin beklenebileceği varsayımına dayanmaktadır. Bu ilişkileri aksi yönde etkileyebilecek koşullara örnek olarak; olağandışı veya tekrar etmeyen işlemler veya olaylar, muhasebe politikaları, organizasyonel, operasyonel, çevresel ve teknolojik değişiklikler, verimsizlik, etkisizlik, hatalar, suistimaller sayılabilmektedir.

Analitik prosedürler kanıt elde etmek için verimli ve etkili bir yoldur. Mevcut işlemin belirlenen veya beklenen durumlarla karşılaştırılması ve değerlendirilmesiyle sonuca varılmaktadır. Analitik prosedürler aşağıdaki durumları belirlemede faydalıdır:

- Beklenmeyen farklılıklar.
- Beklendiği halde gerçekleşmeyen durumlar.
- Olası hatalar.
- Olası suistimal veya yasa dışı eylemler.
- Diğer olağandışı veya tekrar etmeyen işlemler veya olaylar.

---

<sup>420</sup> Practice Advisory 2320-1: Analytical Procedures, [https://www.ii.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Parktijkadviezen/PA\\_2320-1\\_ac\\_May\\_2010.pdf](https://www.ii.nl/SiteFiles/IIA_leden/Parktijkadviezen/PA_2320-1_ac_May_2010.pdf)

Analitik denetim prosedürleri şunları içermektedir:

- Bütçe veya tahminlerin yanı sıra, cari dönem bilgilerinin beklentilerle karşılaştırılması.
- Finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin incelenmesi, (Örneğin, çalışan sayısındaki değişikliğe kıyasla toplam ücret gideri.)
- Bilgi unsurları arasındaki ilişkilerin incelenmesi. (Örneğin, ilgili borç bakiyelerindeki değişikliklere kıyasla faiz giderlerindeki anormal dalgalanmalar.)
- Organizasyon birimleri ve kurumun faaliyet gösterdiği sektör için benzer bilgilere dayalı beklentiler ile mevcut bilgilerin karşılaştırılması.

İç denetçiler; parasal tutarlar, fiziksel miktarlar, oranlar veya yüzdeler kullanarak analitik prosedürler uygulayabilmektedirler. Spesifik analitik prosedürler arasında oran, eğilim ve regresyon analizi, makullük testleri, dönemler arası karşılaştırmalar, bütçelenen tutarlarla karşılaştırmalar, tahminlerle ve dış bilgilerle karşılaştırmalar sayılabilmektedir. Analitik prosedürler, ek denetim prosedürleri gerektirebilecek koşulları belirlemede de iç denetçilere yardımcı olmaktadır. 2200 numaralı İç Denetim Standardına göre denetçi, görevin planlanmasında analitik prosedürleri de kullanır.

İç denetçiler, denetim görevi sırasında kanıt oluşturmak için analitik prosedürleri kullanabilmekte; analitik prosedürlerin kapsamını belirlerken de şunları dikkate almaktadır:

- Denetlenen alanın önemi,
- Denetlenen alanda risk yönetiminin değerlendirilmesi,
- İç kontrol sisteminin yeterliliği,
- Mali ve mali olmayan bilgilerin mevcudiyeti ve güvenilirliği,
- Analitik denetim prosedürlerinin sonuçlarının tahmin edilebileceği kesinlik,
- Kurumun faaliyet gösterdiği endüstriye ilişkin bilgilerin mevcudiyeti ve karşılaştırılabilirliği,

- Diğer prosedürlerin kanıt sağlama derecesi.

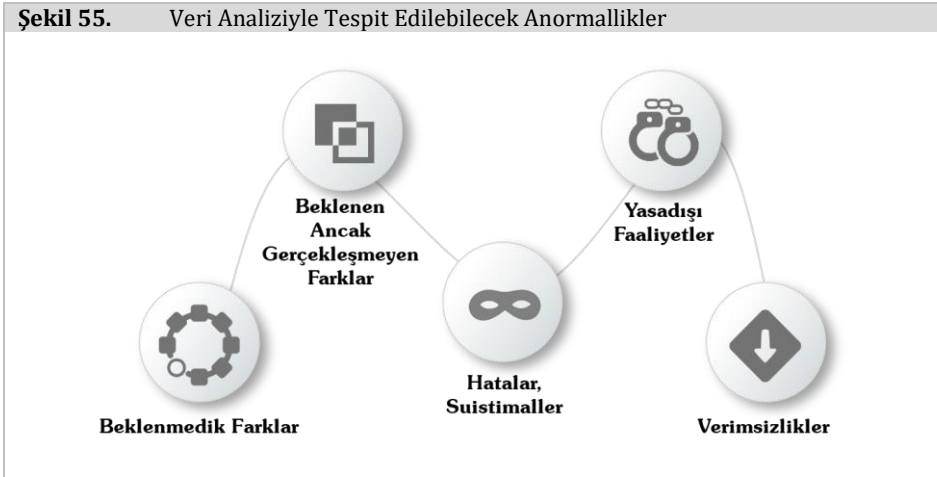
Analitik denetim prosedürlerinde beklenmedik sonuçlar veya ilişkiler belirlendiğinde denetçi bunları değerlendirir. Bu değerlendirme, beklentilerden farklılığın suistimal, hata veya koşullardaki bir değişiklikten kaynaklanıp kaynaklanmayacağına belirlenmesini içerir. Denetçi, yönetime farkın nedenlerini sorup, beklentileri değiştirerek, farkları yeniden hesaplayarak veya diğer denetim prosedürlerini uygulayarak yönetimin açıklamasını test edebilmektedir. Özellikle iç denetçinin verilerin doğruluğuna kanaat getirebilmesi için, açıklamanın hem değişimin yönünü (Örneğin, satışların azalması) hem de farkın miktarını (Örneğin, satışların yüzde 10 azalması) dikkate aldığına ikna olması gerekmektedir. Analitik prosedürlerin uygulanmasından elde edilen açıklanamayan sonuçlar veya ilişkiler bazen önemli bir sorunun (Örneğin, potansiyel bir hata, suistimal vb.) göstergesi olabilmektedir. Yeterince açıklanamayan sonuçlar veya ilişkiler, 2060 No.lu Standart uyarınca Üst Yönetime ve Yönetim Kuruluna bildirilmesi gereken bir durumu gösterebilmektedir. Koşullara bağlı olarak, iç denetçi uygun önlemleri de tavsiye edebilmektedir.

Pratik uygulama açısından, birkaç farklı analitik denetim prosedürü vardır:

- Temel performans göstergelerinin (KPI) çok dönemli analizinde sapmalar veya değişiklikler olması durumunda bunların açıklanması gerekmektedir.
- Eğilim analizi ile geçmiş birkaç dönemdeki eğilimlere bakılarak sapmaların seyri ve kapsamı belirlenebilmektedir.
- Olasılık analizinde, cari veya geçmiş dönemlerin rakamları veya hesapları, geliştirilen bir model ile tahminen hesaplanan beklenen değerlerle karşılaştırılmaktadır.
- Regresyon analizi, beklenen hedefleri belirlerken kullanılmaktadır. Denetçilerin parametreler arasındaki ilişkilere göre beklenen değerleri matematiksel olarak belirlediği bir modeldir.
- Tarama yöntemiyle belirli işlemlerin, miktarların veya özelliklerin sistematik olarak aranması yapılabilmektedir. Tecrübeli denetçilerin hesaplarda hatalı veya olası suistimale eğilimli durumları tanımlamasına olanak tanımaktadır.

Denetim çalışmalarında, veri analizleri ve detay testlerin yapılması için gerek duyulan veriler ilgili personel tarafından İç Denetim Birimine sunulabilir

veya iç denetçiler verileri sistemden bizzat temin edebilir. Personel tarafından sağlanan veri üzerinde analiz veya test yapılmadan önce verilerin sistemdeki mevcut veriyle karşılaştırılarak doğrulanması elzemdir. Verilerin olduğu gibi kabul edilmemesi, doğruluk ve bütünlük kontrollerinin yapılması (Örneğin, dip toplam karşılaştırması, kayıt sayısının incelenmesi, rastgele seçilen verilerin doğruluğunun test edilmesi vb.) esastır. Anormalliklerin yakalanabilmesi için veri analizi yöntemlerinden faydalanmak gerekmektedir. Analitik yöntemler, finansal olan veya olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin karşılaştırılmasını kapsamakta ve olağanın dışında seyreden ve suistimal riski barındıran kayıtların fark edilmesine olanak sağlamaktadır.



Veri analizi çalışmaları kullanılırken;

- Verinin tamlığından ve doğruluğundan emin olunmalıdır.
- Kullanılan veri analizi araçları; ihtiyaçlara yanıt verebilir nitelikte olmalı, ihtiyaçlara göre geliştirilmeli ve araçların güncel kalması sağlanmalıdır.
- Gerçek zamanlı testlerin uygunluğundan ve uygulanabilirliğinden emin olunmalıdır.

Analitik sonuçlar yorumlanırken;

- Beklenmeyen sonuçlar, ilişkileri açısından değerlendirilmelidir.
- Beklenene göre ortaya çıkan farkın; suistimal, hata veya koşullarının değişmesi nedenlerine bağlı olup olmadığı belirlenmelidir.

- Yönetime, farkın nedenleri sorulup, alınan yanıt doğrultusunda, fark yeniden hesaplanarak sonuçlar yeniden yorumlanmalıdır.
- Analitik yöntemler sonucu ortaya çıkan açıklanmamış sonuçlar veya ilişkiler erken uyarı sinyali olarak değerlendirilebilmelidir.

## Veri Analizi Yöntemleri

### *Çapraz Tablo Analizi:*

Temel olarak iki değişken arasındaki ilişkiyi analiz etmek için kullanılmaktadır. Bu analiz araştırmacıya, değişkenler arasındaki ilişkiyi ve ilgili değişken kategorilerinin kesişim kümelerini inceleme olanağı sağlamaktadır.

### *Veri Profilinin İncelenmesi:*

Veri profilinin incelenmesi anahtar sayısal verilerde anormallikleri tespit etmek için kullanılmaktadır. Örnek olarak bakılabilecek alanlar şu şekildedir;

- En az ve en çok kullanılan işlemler
- Belirli tutarların arasında yer alan işlemler
- En çok kaydedilen tutar
- Belirli bir tutarın üzerindeki işlemler
- Yuvarlak haneli tutarlar

### *Rasyo Analizi:*

Rasyo analizi, ani değişiklikleri ve rahatsız edici eğilimleri araştırmak için kullanılmaktadır. Milyonlarca veri arasında anormallik taşıyan ve dolayısıyla suistimal şüphesi taşıyan bir veriyi kolayca tespit etmeyi sağlaması nedeniyle en çok tercih edilen veri analizi yöntemlerinden biridir.

**Tablo 44.** Analizlerde Kullanılabilecek Rasyolar

Likidite Oranları	Kârlılık Oranları
Cari oran	Brüt kâr marjı
Alacak devir hızı	Faaliyet kâr marjı
Stok devir hızı	Net kâr marjı

### *Mükerrerlik Analizi:*

Veri tabanında yer alan mükerrer kayıtların tespit edilmesi ve mevcut veriler arası sistem tarafından fark edilemeyen ilişkilerin ortaya çıkarılması amacıyla kullanılmaktadır. Bu sayede kasıtlı veya istemeden girilen

yanlış/şüpheli kayıtlar tespit edilmektedir. Bu analizin uygulanabileceği bazı alanlar aşağıda sıralanmıştır;

- Bordro Hesapları:
  - Farklı çalışanlar için aynı hesap numarası
- Alacaklar Hesabı:
  - Farklı tedarikçiler için aynı satın alma siparişi numarası
  - Aynı tedarikçi kodu, tarihi ve tutarı
  - Aynı sözleşme kodu ve tarihi
  - Farklı tedarikçiler için aynı fatura numarası, tutarı ve tarihi

### *Boşluk Analizi:*

Boşluk Analizi belirli bir aralık içinde yer alan kayıtların sürekliliğini ve tamlığını analiz etmek amacıyla kullanılmaktadır. Bu analizle aşağıdaki hususlar tespit edilebilmektedir;

- Eksik alacak hesapları ödemeleri
- Kaydedilmemiş satın alma siparişleri
- Eksik gelir bildirimleri
- Belirli bir gün için eksik makbuzlar
- Eksik yazarkasa şeritleri

### *Benford Kanunu:*

Benford Kanunu, İlk Basamak (Hane) Kanunu olarak da bilinir ve dijital verilere yönelik bir analiz yöntemidir. Benford Kanunu genellikle ilk basamaklara yönelik uygulanmakla birlikte son rakamlara ilişkin de öngörülerde bulunmaktadır. Birçok alanda olağandışı kaydı tespit etmek için kullanılmakta ve kaçakçılıkla mücadelede seçim hilelerinin tespitine kadar gündelik hayatı ilgilendiren alanlarda yardımcı olmaktadır. Rakamların ilk basamaklarda bulunma oranları üzerinden yapılan istatistiki hipotez testlerinin sonucuna göre elde edilen veri kümesinde anormal sayıların bulunup bulunmadığı analiz edilmektedir. Aşağıda rakamların bir veri setinin içindeki sayıların ilk hanesinde bulunma olasılıkları verilmiştir:

**Tablo 45.** Benford Kanunu İlk Hane Olasılıkları

Rakam	İlk Hanede Olma Olasılığı	Rakam	İlk Hanede Olma Olasılığı
1	30,1%	6	6,7%
2	17,6%	7	5,8%
3	12,5%	8	5,1%
4	9,7%	9	4,6%

5	7,9%
---	------

Bu yöntem ile ilgilenilen veri grubunda yer alan nümerik rakamların yoğunluğu incelenip, olması gerekenin dışında (sapma gösteren) bir kayıdın olup olmadığı sorgulanmaktadır.

### Örnek Analiz ve Uyarı Sinyalleri:

Aşağıdaki tabloda örnek olarak bordro ve satın alma süreçlerinde uygulanabilecek test yöntemleri ve erken uyarı sinyallerine yer verilmiştir.

**Tablo 46.** Erken Uyarı Sinyalleri

Konu/Veri/Sinyal
<p><b>Bordro, Personel, Giriş-Çıkış kayıtları, İşten Ayrılmış Çalışanlar, Kimlik Numaraları, İzinler, Masraf Talepleri</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Aynı ya da benzer isimler</li> <li>Vatandaşlık ya da sosyal güvenlik numaraları</li> <li>Adresler</li> <li>Telefon numaraları</li> <li>Banka hesap numaraları</li> <li>Maaş ödenmiş aşağıdaki durumlara sahip çalışanlar <ul style="list-style-type: none"> <li>Ofise giriş – çıkış bilgisi olmayan</li> <li>Hiç izin kullanmamış</li> <li>Hiç masraf talebinde bulunmamış</li> <li>İşten ayrılmış</li> <li>Geçersiz kimlik numarasına sahip</li> <li>Personel bilgisi olmayan ya da eksik olan</li> <li>Maaş ve iş tanımı uyumsuz olan</li> </ul> </li> <li>Yüksek maaş, mesai ücreti veya pirim ödenmiş çalışanlar</li> <li>İşe başlama tarihinden daha önce maaş ödenmiş çalışanlar</li> </ul>
<p><b>Satıcılar, Personel, İşten ayrılan çalışanların bilgileri, Çalışanlara ait masraf talepleri, Stoklar, Alıcılar ve satıcılar hesapları</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tekrar eden ödemeler</li> <li>Tekrar eden fatura numaraları ve ödemeler</li> <li>Aynı gün aynı isimlere birden fazla ödeme</li> <li>Satıcı veri tabanında yer almayan satıcılara ödemeler</li> <li>Satın alımlar ve stoklar arasındaki tutarsızlıklar</li> <li>Eksik istek formları, onay formları ya da alındı belgeleri</li> <li>Belgelerdeki eksik, sürekli tekrarlayan isimler ya da veri tabanında olmayan isimler</li> <li>Adresi "P.K." vb. olan satıcılar</li> <li>Faturada belirtilen adres detayları satıcı veri tabanındakinden farklı olan satıcılar</li> <li>İletişim bilgileri ya da yetkili kişi detayları eksik olan satıcılar</li> <li>Aynı satıcıdan gelen fatura numaralarının birbirini takip etmesi</li> <li>Onay sınırlarına çok yakın miktarlardaki faturalar</li> <li>Aynı adres, telefon ya da yetkili ismine sahip birden fazla satıcı</li> <li>İsimleri birbirine çok benzeyen satıcılar</li> <li>Hızla artan ya da geçmiş fiyatlarla uyumsuzluk gösteren satış fiyatları</li> <li>Farklı satıcılara ödenen fiyatların ciddi farklılıklar göstermesi</li> <li>Stoklarda satışlar ve üretimle uyumsuzluk gösteren stok dalgalanmaları</li> </ul>

- Sözleşmede ya da sipariş formunda belirtilen adresin personel adresi ile aynı olması
- Sözleşmede ya da sipariş formunda belirtilen adresin kayıtlardakiinden farklı olması

### *Finansal Bilginin ve Yüksek Riskli Hesapların İncelenmesi:*

Planlama aşamasında 'yüksek riskli' olarak sınıflandırılan alanların yanında, yapısal risk taşıyan bazı finansal gözden geçirme alanları da bulunmaktadır. Bu alanların her iç denetim görevinde doğrudan dikkate alınması ve denetim programına eklenmesi önem arz etmektedir. Özellikle banka hesapları, kasa işlemleri, mizan üzerinde dikkat çeken bakiyeler, bazı gider türleri (Temsil ve ağırlama, bağışlar ve sosyal yardımlar, sponsorluklar, hediyeler vb.).

## ix. Örneklem Yöntemleri

Örneklem; bir popülasyon içerisinde o popülasyonu değerlendirmek için, %100'den az bir temsili gruba uygulanan denetim prosedürleridir. Örneklem sayısı, ana kütlede inceleme amacıyla seçilen kalemlerin sayısıdır. Denetim görüşünü oluştururken denetçi, mevcut bilgilerin tümünü (Ana kütle) inceleme imkânı bulamamakta, bu durumda da genellikle test edilecek kalemler örneklem yaklaşımı ile seçilebilmektedir. Denetimlerde kullanılan test prosedürleri hem analitik denetim prosedürlerini hem de maddi doğruluk testlerini içermektedir. Örneğin;

- **Test Amacı:** Bütün satın alma faturalarının prosedürlere uygun şekilde onaylandığını test etmek.
- **Ana Kütle:** Belli bir dönemdeki tüm satın alma faturaları.
  - Ana kütlede tam olduğundan emin olmak.
  - Önemli olabilecek kalemleri ayrıca belirlemek.

## Denetimde Örneklem<sup>421</sup>

İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorundadır. İç denetçiler ayrıca görev amaçlarına ulaşacak denetim programları hazırlamak ve bunları da kayıtlı hâle getirmek durumundadırlar. Denetim programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve bunları kayıtlı hale getirme prosedürlerini içermelidir.

<sup>421</sup> Practice Advisory 2320-3: Audit Sampling, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/PA\\_2320-3%20\(1\).pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/PA_2320-3%20(1).pdf)

Denetim örnekleme, kanıt elde etmek ve örneklemin seçildiği popülasyon hakkında sonuçlara varmak için makul bir dayanak sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. İç denetçi, görevin amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı denetim kanıtı elde etmek için bir denetim örneği tasarlayıp seçer, bu örnekleme denetim prosedürlerini uygular ve sonuçları değerlendirir. Bilginin gerçeklere dayalı, yeterli ve ikna edici olması objektifliğini sağlamaktadır. Böylelikle özenli ve bilgili üçüncü kişiler de denetçiyle aynı sonuçlara ulaşabilmektedir. Bilginin, denetim gözlemlerini ve tavsiyelerini desteklemesi ve görevin hedefleriyle tutarlı olması gerekir.

Popülasyon (Ana kütle) bir örneğin seçildiği ve iç denetçinin haklarında sonuç çıkarmak istediği tüm veri seti olarak tanımlanmaktadır. Örnekleme riski, iç denetçinin bir örneğe dayalı olarak çıkardığı sonucun, tüm popülasyon aynı denetim prosedürüne tabi tutulsa idi ulaşılabilecek sonuçtan farklı olma riski olarak açıklanmaktadır.

## İstatistiksel ve İstatistiksel Olmayan Örnekleme

İstatistiksel örnekleme (Örneğin, rastgele ve sistematik), popülasyonla ilgili matematiksel olarak belirli sonuçların çıkarılabileceği tekniklerin kullanılmasını içermektedir. İstatistiksel örnekleme, denetçinin, bir popülasyonla ilgili aritmetik olarak belirli bir güven seviyesinde (Hatalı sonuç olasılığı gibi) sonuçlar çıkarmasına imkân tanımaktadır.

Seçilen örneklemin popülasyonu temsil etmesi çok önemlidir. Örneklemin popülasyonu temsil ettiğinden emin olmadan örneklemin incelenmesi sonucunda varılacak sonuçlar tamamen hatalı olmasa bile popülasyonu temsil seviyesi sınırlı kalacaktır. İç denetçi, örneklerin uygun bir veri setinden seçildiğinden emin olmak için popülasyonun bütünlüğünü doğrulamalıdır.

İstatistiksel olmayan örnekleme, örneklem büyüklüğünü belirlemek için denetçinin kendi tecrübe ve bilgisini kullandığı bir yaklaşımdır. İstatistiksel olmayan örneklemede sonuçlar objektif olarak temellendirilemez. Bu nedenle, bir örneklemin sonuçları, popülasyona genelleştirildiğinde sonuçlar matematiksel olarak desteklenemeyebilmektedir. İstatistiksel olmayan örnekleme, sonuçlara hızlı bir şekilde ihtiyaç duyulduğunda ve sonuçların

matematiksel doğruluğunu yansıtmak yerine bir koşulu doğrulamak için gerekli olduğunda kullanılabilir.

İstatistiksel veya istatistiki olmayan örnekleme yöntemlerini kullanırken denetçi, yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı denetim kanıtı elde etmek için bir denetim örneği tasarlar, seçer, denetim prosedürlerini uygular ve örnek sonuçlarını değerlendirir. Denetim örnekleme için çeşitli teknikler kullanılabilir. Bu teknikler aşağıdakileri içermektedir:

- **Rastgele örnekleme:** Örnek seçim işlemi önceden belirlenmiş koşullardan etkilenmez. Popülasyondaki her birimin eşit seçilme şansı vardır.
- **Para birimi örnekleme:** Bir hesap bakiyesinde bulunabilecek parasal yanlışlıkları belirlemek için kullanılmaktadır.
- **Tabakalı (katmanlı) örnekleme:** Tüm popülasyonu alt gruplara ayırmak suretiyle genellikle incelenmek üzere alt grupların her birinden rastgele bir işlem seçilmektedir.
- **Nitelik örnekleme:** İncelenen bir popülasyonun özelliklerini belirlemek için kullanılmaktadır.
- **Değişken örnekleme:** Bir popülasyonun özelliklerinin parasal etkisini belirlemek için kullanılmaktadır.
- **Yargısal örnekleme:** Denetçinin mesleki muhakemesine dayalı olarak; makul bir şekilde var olduğu düşünülen bir duruma odaklanmak ve bunu onaylamak amaçlanmaktadır.
- **Keşif örnekleme:** Tek bir hatanın veya durumun kanıtının tespit edilmesi için yoğun araştırma gerektirdiği durumlarda kullanılmaktadır.

Denetçiler, örneklemin boyutunu ve yapısını tasarlarken; denetim hedeflerini, ana kütlelin (popülasyonun) yapısını ve örnek seçim yöntemlerini göz önünde bulundurur. Denetçi, örnekleme metodolojisinin tasarımını ve bunları analiz ederken uygun uzmanları da ekibe dahil etme ihtiyacını dikkate alabilir.

## Tolere Edilebilir ve Beklenen Farklar

İstatistiksel örnekleme kullanıldığında; örnekleme riski, kabul edilebilir hata ve beklenen hata gibi istatistik kavramları gündeme gelmektedir. Örnekleme riski, denetçinin vardığı sonucun, ana kütlenin tamamının aynı denetim prosedürüne tabi tutulması durumunda ulaşılabilecek sonuçtan farklı olması olasılığından kaynaklanmaktadır.

Örnekleme sonucunda 2 tip hata riskinden bahsedilebilir:

- **Hatalı Pozitif (Tip 1 Hata, False Positive):**

Test edilen nitelik veya iddianın aslında muhtemel olmamasına rağmen olasılık dahilinde olarak değerlendirilme riskidir. (Örneğin doğum iznine çıkması mümkün olmayan bir erkek çalışanın doğum izni kullandığını iddia etmek.)

- **Hatalı Negatif (Tip 2 Hata, False Negative):**

Test edilen niteliğin veya iddianın, aslında muhtemel olmasına rağmen olasılık dışı olarak değerlendirilme riskidir. (Örneğin, hemşire çalışanlar listesinde yalnızca kadınların bulunabileceğini iddia etmek.)

Kabul edilebilir hatalar, denetçinin, temeldeki iddianın doğru olduğu sonucuna varmaya devam edebilmesi için kabul etmeye istekli olduğu maksimum hata sayısıdır.

Beklenen hatalar, denetçinin önceki denetim sonuçlarına, süreçlerdeki değişikliklere ve diğer kaynaklardan elde edilen kanıtlara/sonuçlara dayalı olarak beklediği hatalardır.

Etkili denetim örnekleme prosedürleri, denetimlerin kapsamını, odağını ve verimliliğini artıracak ve denetçinin, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını etkileyen iş süreçleri hakkında güvence sağlamasına olanak sağlayacaktır. Denetçinin, uygun denetim örnekleme tekniğini seçerken iş süreçleri ve verilerle birlikte örnekleme konusunda kabul edilen rehber ve standartları da anlaması önemlidir.

## Örnekleme Planı ve Seçim Tekniği<sup>422</sup>

Ana kütlelerin dosyalanma şekli ve dağılımı uygulanacak seçim tekniğini belirlemektedir. Uygulanan spesifik plan ve seçim tekniği ayrıntılarıyla belgelendirilir. Örnekleme yaklaşımları (planları) özetle aşağıdaki gibidir:

### 1. Tahmin Örnekleme

En çok kullanılan yaklaşımdır. İki türü vardır:

1. Nitelik Örnekleme: Sorulması gereken soru “kaç adet” olduğunda kullanılmalıdır. Bir ana kütlelerin özelliklerini veya niteliğini belirlemede kullanılmaktadır.
  - Adım Adım Örnekleme: Nitelik örneklemesinin bir türüdür. Bir nitelik örneklemesinde üst kesinlik sınırını belirlemede kullanılmaktadır.
2. Değişken Örnekleme: “Ne kadar” sorusunun cevabını bulmak için kullanılmaktadır. Parasal değerlerden oluşan ana kütlelerde uygulanabilmektedir.

### 2. Kabul Örnekleme

Belirli bir sayıda örneğin rastlantısal olarak seçilip örnek içinde belirli sayıda hataya rastlanmazsa ana kütlelerin kabul edildiği örneklemedir.

### 3. Keşif Örnekleme

Bir tek hata veya düzensizliğe rastlandığında dahi geniş bir inceleme yapılacaksa bu örnekleme yöntemi kullanılmaktadır.

### 4. Parasal Birim Örnekleme

İstatistiki bir sonuca ulaşmak için nitelik ve değişken örnekleme yöntemlerini birleştirmektedir. Diğer örnekleme yöntemlerinden farkı örneklerin fiziksel bir birim yerine para birimi olarak alınmasıdır.

### 5. İrادی Örnekleme

<sup>422</sup> How to Use Statistical Sampling? – The AuditNet Monograf Series / AuditNet 2003, <https://www.auditnet.org>

Uygulayıcının istatistik yöntemler yerine örnek büyüklüğünü ve seçilecek birimleri kendi iradesine göre belirlediği yöntemdir. En çok kullanılan örnek seçim teknikleri:

- Sınırlanmamış Rastsal Örnekleme: Ana kütledeki bütün birimlerim eşit seçilme şansı vardır.
- Aralık Örnekleme: Belirli bir aralık saptandıktan sonra rasgele bir birimden başlamak üzere belirli aralıklarla ayrılmış birimlerin seçilmesidir.
- Katmanlı Örnekleme: Ana kütledeki birimler iki veya daha fazla sınıfa veya katmana ayrılmakta, her bir katmandan ayrı örnekleme yapılmaktadır. Sonuçlar koşullara göre bir araya getirilerek veya ayrı ayrı değerlendirilmektedir.
- Küme Örnekleme: Ana kütle birimleri gruplar veya kümeler haline getirilmektedir. Daha sonra seçilen kümelerde yer alan birimler örnek alınarak veya tamamen test edilmektedir.
- Çok Aşamalı Örnekleme: Çok çeşitli düzeylerde örnekleme ile ilgilidir.

## Örnek Sayısına Karar Verilmesi

Seçilecek örnek sayısı süreçte gerçekleştirilen kontrollerin sıklığına göre belirlenebilmektedir. Aşağıda genel kural olarak kullanılacak örneklem sayılarına ilişkin bir tablo verilmiştir.

**Tablo 47.** Örneklem Büyüklüğü

Kontrol Sıklığı	Tahmini Ana Kütle Büyüklüğü	Örneklem Büyüklüğü
Yıllık	1	1
Dönemlik	4	2
Aylık	12	2 (düşük güvence) ile 5 (yüksek güvence) arası. Ortalama 3.
Haftalık	52	5 ile 15 arası. Ortalama 10.
Günlük	250	20 ile 40 arası. Ortalama 30.
Günde Birden Çok	250 +	25 ile 60 arası. Ortalama 45.

Örnek sayıları ile ilgili belirleme yapılırken ve örnekler incelenirken denetçilerin gözden kaçırma riskini en aza indirecek şekilde mesleki özen ve

dikkat çerçevesinde hareket etmeleri gereklidir. Örneğin önemli bir kontrol olması, kontrolün çalışmamasının etkilerinin yüksek olması, işlemlerin karmaşıklığı gibi durumlarda denetçi daha fazla işlem inceleyerek daha yüksek bir güvence elde etmeye çalışmalıdır.

## Sonuçların Değerlendirilmesi

Ne tür bir örnekleme planı veya tekniği kullanılırsa kullanılsın sonuçların yorumlanabilmesi gereklidir. Eğer uygulanan testler istatistik ölçümlere dayanıyorsa başlangıçta örnek büyüklüğünü belirlemede dayanak noktası olarak kullanılan unsurların yeniden değerlendirilmesine yönelik istatistiksel yöntemler mevcuttur.

### 3.3.5. Detay Testler

Bazı durumlarda, iç denetim amaçları açısından sadece kontrolleri test ederek iç kontrollerin tasarım ve işlerliğindeki eksikliklerini tespit etmek tek başına yeterli değildir. Kurum yönetimleri çoğu zaman bulgunun etkilerini daha detaylı bilmek isteyebilmektedir. Bu durumda; tespit edilmiş olan kontrol eksikliğinin finansal ve operasyonel etkilerini belirlemek amacıyla detaylı testler yapılması gerekebilecektir.

Örnek vermek gerekirse; satın alma departmanı dışında diğer departmanların alım yapması iç kontroller açısından görevler ayrılığı ilkesinin uygulanmaması sebebiyle bir kontrol eksikliği olarak değerlendirilir ve bir tasarım bulgusu yazılır. Bu noktada yalnızca tasarım bulgusu yazmak yeterli olmayacak ve ilgili dönemdeki alımların boyutunun (Tutar ve yüzde olarak ne kadarının bu şekilde yapıldığı) detaylı olarak analiz edilmesi ve hatta suistimal riski de barındırdığı için ilgili alımların bu gözle de incelenmesi gerekebilecektir. Ayrıca bu tür alımlarda alternatif kontrollerin olup olmadığı (Alımı yapanların satın alma gibi teklif süreci yürütmesi ve belgelendirmesi, ilave onaylar vb.) bulgunun risk seviyesini etkileyecektir. Öte yandan, denetim raporunda kontrol eksikliklerinin sonuçları ile ilgili detaylı bilgiler ve analizler paylaşılması yönetim nezdinde iç denetimin katma değerinin artıracak bir unsurdur.

Bunlara ilave olarak aşağıda belirtilen alanlarla ilgili ek güvence istenmesi durumunda da detay testler yapılmalıdır:

- Kontrollerdeki eksiklerin belirli bir dönemde ortaya çıkarttığı olumsuz etkinin finansal olarak ortaya konması,
- Olası bir suistimal şüphesi varsa bunun kapsamı ve etkileri,
- Tespit edilen kontrol eksikliğinin yasal etkileri varsa bunların kapsamı.

### 3.3.6. Çalışma Kağıtları

İç denetçilerin görev sonuçlarına dayanak teşkil eden yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı bilgileri kayıtlı hale getirmesi gerekmektedir.<sup>423</sup> İç denetçiler yaptıkları incelemeler için çalışma kağıtları hazırlamakta, çalışma kağıtları, elde edilen bilgileri, yapılan analizleri ve varılan sonuçları gösterip ulaşılan denetim sonuçlarına yönelik belgelendirme sağlamaktadır.

Genel Olarak Çalışma Kağıtları;

- Denetimin planlanmasına, performansına ve gözden geçirilmesine yardımcı olur,
- Denetim sonuçları için temel desteği sağlar,
- Denetim hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını belgeler,
- Yapılan işin doğruluğunu ve eksiksizliğini destekler,
- İç denetim faaliyetinin kalite güvence ve iyileştirme programı için bir temel sağlar,
- Üçüncü taraf incelemelerini kolaylaştırır.

Denetim çalışma belgelerinin organizasyonu, tasarımı ve içeriği; denetimin yapısına, hedeflerine ve kurumun ihtiyaçlarına bağlıdır. Çalışma kağıtları, denetimin planlanmasından, sonuçların raporlanmasına kadar denetim sürecinin tüm yönlerini belgeler.

İç Denetim Yöneticisi, çalışma kağıtlarının dokümantasyonunun ve muhafazasının ne şekilde olacağına karar vermelidir. İç Denetim Yöneticisi, gerçekleştirilecek çeşitli denetim türleri için çalışma kağıtlarının oluşturulması ile ilgili prosedürleri belirlemektedir. Anketler ve denetim

---

<sup>423</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hale Getirilmesi, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

programları gibi standartlaştırılmış çalışma kağıtları, görevin verimliliğini artırıp, denetim sırasında işlerin delege edilmesini kolaylaştırabilmektedir.

Çalışma kağıtları, ileride de önemli olabilecek bilgileri içeren devamlı dosya ve ilgili denetim özelinde belgeleri içeren denetim dosyası olarak kategorize edilebilmektedir.<sup>424</sup>

### Şekil 56. Çalışma Kâğıdı Örneği

<b>KONTROL ID</b>	2000_400_KA2_KF1		
<b>Alt Süreç   Konu</b>	Sözleşme Yönetimi   Teminat	<b>Kontrol Sıklığı:</b>	Gerektiğinde
<b>Test Eden</b>	Denetçi Adı Soyadı	<b>Referans</b>	2000_400_KA2_KF1_Teminatlar.xlsx
<b>Test Tarihi</b>	GG.AA.YYYY	<b>Test Durumu</b>	Üzerinde çalışılıyor

#### Beklenen Kontrol Faaliyeti

Alt işveren/müteahhit firmalardan muhtemel riskler için kesin, süresiz ve yeterli tutarda ve nitelikte teminat alınır.

Teminatlar muhasebe kayıtlarında takip edilmektedir.

#### Mevcut Durum

Alınan teminat mektupları ERP sistemine kaydedilmektedir. Şirketin aldığı teminat mektupları temin edilmiş olup 6 farklı tedarikçiden toplam 1.250.000 TL teminat alındığı belirlenmiştir. Teminat mektupları Mali İşler Müdürünün odasındaki çelik kasada muhafaza edilmektedir. Kasada süresi dolan teminat mektuplarının fotokopilerinin de muhafaza edilmektedir.

#### Örneklem Metodolojisi

İnceleme döneminde aktif durumda olan tüm teminat mektupları incelenmiştir.

#### Test Sonucu

Negatif

#### Eksiklik Tanımı

Tedarikçilerden alınmış aktif durumdaki toplam tutarı 1.250.000 TL olan 6 teminat mektubu incelendiğinde; 500.000 TL tutarındaki mektubun sözleşme şartlarında belirtilenden toplam 250.000 TL daha düşük olduğu tespit edilmiştir.

#### Uygulanan Test Prosedürleri

ERP sisteminden aktif durumda bulunan tüm teminat mektuplarının listesi alınmıştır. İlgili firmalarla imzalanan sözleşmeler temin edilmiş, sözleşmede yer alan tutarlar ile alınan / verilen teminat mektup tutarlarının uyumuna bakılmıştır.

#### Teminat Mektuplarının Tamlığı

Tarih	Şirket Adı	Tutar (TL)	Sonuç
26.01.21	XXX AŞ	200.000	Uygun
17.11.21	YYY AŞ	100.000	Uygun
01.07.21	ZZZ AŞ	250.000	Uygun
07.01.20	AAA AŞ	500.000	Sözleşmeyle uyumsuz teminat.
15.10.18	BBB AŞ	50.000	Uygun
31.12.17	CCC AŞ	150.000	Uygun

<sup>424</sup> Practice Advisory 2330-1: Documenting Information, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Parktijkadviezen/PA%202330-1.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Parktijkadviezen/PA%202330-1.pdf)

### 3.3.6.1. Çalışma Kağıtlarının Kontrolü ve Erişimi<sup>425 426</sup>

İç denetim çalışma kayıtları, hangi ortamda oluşturulduğundan bağımsız olarak raporları, destekleyici belgeleri, inceleme notlarını ve yazışmaları içermektedir. Denetim kayıtları veya çalışma kağıtları kurumun mülkiyetindedir. İç denetim faaliyeti, çalışma kağıtlarına erişimi kontrol edip yalnızca yetkili personele erişim sağlamaktadır.

Kurum yöneticileri ve diğer personeli, çalışma kağıtlarının tümüne veya belirli bir kısmına erişim talep edebilmektedir. Bu tür bir erişim, denetim tespitlerini ve tavsiyelerini doğrulamak veya açıklamak için veya diğer bazı amaçlarla gerekli olabilmekte ve bu tür talepler İDY onayına tabi olarak ifa edilmektedir. İDY ayrıca gerekli olması halinde dış denetçilerin de çalışma kağıtlarına erişimini onaylamaktadır. Prensipten ziyade, çalışma kağıtlarına hukuki süreçlerle ilgili yasal makamların erişim istekleri üzerinde bir kısıtlama bulunmamaktadır.

İç denetim prosedür ve talimatlarında; çalışma kağıtlarına nelerin dahil edileceği, bunların içeriği ve formatı ile iç denetçilerin inceleme notlarını nasıl ele alacağını belirlenmiş olması beklenir. Bu prosedürler ayrıca iç denetim çalışma kağıtlarının ne kadar süre saklanacağını hususunu da içerir. İDY, saklama süresinin uzunluğunu belirlerken, kurumun ihtiyaçlarını ve yasal gereklilikleri göz önünde bulundurur. İç denetim prosedür ve talimatları, çalışma kağıtlarının kontrol ve güvenliğinden kimin sorumlu olduğunu, bunlara kimlerin erişebileceğini ve erişim taleplerinin nasıl ele alınacağını düzenleyebilir. Çalışma kağıtlarının kontrolünden ve güvenliğinden organizasyonda kimin sorumlu olduğu, hangi dahili veya harici taraflara çalışma kağıtlarına erişim izni verilebileceği ve bu erişim taleplerinin nasıl ele alınacağı ilgili prosedürlerde tanımlanır. İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol eder ve gerektiğinde, bu kayıtları kurum dışı taraflara vermeden önce, Üst Yönetimin ve/veya Hukuk Danışmanının onayını alır. Çalışma kağıtlarına erişim, erişim taleplerinin değerlendirilmesi ve bir soruşturma gerektirdiğinde izlenecek prosedürlere ilişkin politika ve prosedürlerin Yönetim Kurulu tarafından gözden geçirilmesi gerekmektedir.

---

<sup>425</sup> Practice Advisory 2330.A1-1: Control of Engagement Records, [https://www.interniiaudit.cz/download/ippf/Practice\\_Advisory/PA%202330A1-1-AJ.pdf](https://www.interniiaudit.cz/download/ippf/Practice_Advisory/PA%202330A1-1-AJ.pdf)

<sup>426</sup> Practice Advisory 2330.A1-2: Granting Access to Engagement Records, [https://www.interniiaudit.cz/download/ippf/Practice\\_Advisory/PA%202330\\_A1-2-AJ.pdf](https://www.interniiaudit.cz/download/ippf/Practice_Advisory/PA%202330_A1-2-AJ.pdf)



### 3.3.6.2. Denetim Kayıtlarının Muhafazası

Denetim sürecinde toplanan ve üretilen, birçoğu aşağıda sıralanmış her türlü bilgi, belge ve kayıtlar denetimin sonuçlandırılmasını müteakip Kişisel Verilerin Korunması Hakkındaki Kanun başta olmak üzere ilgili yasal mevzuata uygun şekilde saklanmalı ve gerekli hallerde başkalarının kullanımına açılması için İç Denetim Birimince arşivlenmelidir.

Aşağıdaki tabloda denetim kayıtları ve örnek olarak kullanılabilir saklama sürelerine yer verilmiştir.

**Tablo 48.** Denetim Kayıtlarının Saklanma Sürelerine İlişkin Örnek

Bilgi/Belge Tipi	Asgari Saklama Süresi
Çalışma kâğıtları, Matrisler, Test ve Analiz Dokümanları	Sürekli
Kanıt ve referanslar	Sürekli
Görüşme notları	5 Yıl
Süreç anlatımları ve akış şemaları	5 Yıl
Denetim raporu	Sürekli
Aksiyon planları	Sürekli
Mutabakat yazışmaları	Sürekli
Çalışma kâğıtları, Matrisler, Test ve Analiz Dokümanları	Sürekli
Açılış ve Kapanış Sunumları	3 Yıl

Denetim ekipleri tarafından gerek denetim başlangıcında ve denetim sürecinde elde edilen bilgi, belge ve dokümanlar gerekse denetim ekipleri tarafından oluşturulan her türlü dokümanın arşivlenmesi önem arz etmektedir. Günümüzde söz konusu arşivlenme işleminin dijital olarak kayıt altına alınıp saklanması, gerektiğinde daha kolay ulaşılabilmesi, kaybolma, üçüncü şahısların eline geçmesi vb. riskler nedeniyle daha idealdir. Söz konusu dijital dokümanlar kurum dosya sunucularında erişimi yetkili kişilerle kısıtlanmış alanlarda muhafaza edilmektedir. Basılı dokümanlar ise İç Denetim birimine ait kilitli dolaplarda muhafaza edilmektedir.

### 3.3.6.3. Standart Doküman, Form ve Şablonlar

Denetimlerde standart doküman, form ve şablonlar kullanılması çalışmaların kişilerden bağımsız olarak sürdürülebilirliğinin sağlanması açısından önemlidir. İç denetim ekiplerinin hangi araçları kullanacağı konusunda bir kural bulunmamakta olup her denetim birimi kendi iş yapış şekline ve kurum standartlarına uygun olarak ihtiyacına cevap verecek şekilde tasarlayabilir ve uygulamaya alabilir. Kullanılan tüm denetim araç ve gereçlerinin denetçiye yol gösterici veya işinin kolaylaştırıcı nitelikte olması

beklenmektedir. Denetim çalışmalarının kalitesinin sağlanmasında bu formların her denetim çalışmasında klase edilmesi araçların kullanımında sürekliliğin sağlanması ve denetim çalışmalarında şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından faydalıdır. Bazı uygulamalarda denetim faaliyetlerinin hız ve başka birtakım kaygılarla hazır şablonlar ve kontrol listeleri (Checklist) üzerinden gerçekleştirildiği görülmekte olup bu uygulamanın denetçinin muhakemesini ortadan kaldırması ve faaliyetlerin sıradanlaşmasına neden olması muhtemeldir. Öte yandan denetim ekiplerine yardımcı olmak amacıyla faaliyeti kolaylaştırıcı her türlü aracın kullanımına ilişkin herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.

### 3.3.7. Taslak Bulgu, Risk ve Önerilerin Belirlenmesi

Denetlenen süreçlerdeki kontrollerin değerlendirilmesi sonucunda gelişime açık alanlar tespit edilmesi durumunda taslak bulgular kaleme alınmaktadır. Bir sonraki adım olan, süreç sahipleriyle “mutabakat” gerçekleştirilene kadar bulgular kesinlik kazanmayacak ve “taslak” olarak nitelendirilecektir. Taslak bulgularla beraber mevcut kontrol eksikliğinin taşıdığı riskler ve bu risklerin asgari seviyeye indirilebilmesine yönelik önerilerin de yine bu aşamada belirlenmesi beklenmektedir.

**Şekil 57.** Bulgu, Risk, Öneri

- 
- Mevcut kontrol faaliyetlerinin dizayn veya işlerlik yönünden ideal durumdan farkı.
  - Mevcut kontrollerin geliştirilmesi, ideal duruma yaklaştırılması ve risklerin minimize edilmesi için verilen tavsiyeler.
  - Kontrol faaliyetindeki eksikliklerin, hedeflere ulaşmayı engelleme olasılıkları ve etki potansiyeli.

### 3.3.8. Denetim Mutabakatı

İç denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ve denetim ekibi tarafından nihayetlenen denetim bulgularına yönelik denetlenenlerle bir araya gelerek mutabakat sağlanması önem arz etmektedir. İç denetim standartlarına uygun olarak iç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren iç denetim departmanları, tespit ettikleri bulgulara yönelik kanıt teşkil edecek tüm bilgi ve belgeleri referanslayarak denetim tespiti ile ilişkilendirmektedir. Böylece denetim tespitlerinin mutabakatı aşamasında da sorun yaşanmasının önüne geçilmektedir.

İç denetim çalışmalarında ilgili süreç sahipleri, denetim bulgularının da ilk muhataplarıdır. Her ne kadar iç denetim ekipleri tarafından hassas ve özenli bir çalışma gerçekleştirilse de bulgulara ilişkin direnç ve riskleri kabul aşamasında zorluklar yaşanması olağandır. Denetlenenler açısından çeşitli sebeplerle (İşlerin yoğunluğu, işletme körlüğü, dikkatsizlik vb.) hata ve/veya hile yaşanması muhtemeldir. Bu durumların denetim ekipleri tarafından kanıt belgeleri ile ortaya konulması denetlenenler nezdinde sorunlara sebebiyet verebilmektedir. Bu tip durumların önüne geçebilmek adına iç denetçilerin mutabakat toplantılarını; taraflı olarak anlaşılabilir yorumlardan kaçınarak, tespitlerine ilişkin kanıt belgeleri ortaya koyarak ve toplantı ortamını gözleyerek dikkatli bir şekilde sürdürmesi mutabakata varılması açısından büyük önem taşımaktadır. Denetim ekiplerinin mutabakat aşamasında tespitleri ortaya koyduğunda denetlenen tarafların açıklamaları ile ikna olması yanında, tespite ilişkin belgelerin de bulgunun yazılmasına neden olduğu durumun anlaşılması önem arz etmektedir. Denetlenenler tarafından yapılacak makul ve mantıklı açıklamaların yanı sıra referans bilgi ve belgelerin aksi durumu işaret etmesi de mümkün olabilmektedir.

Mutabakat süreci de denetimin diğer aşamaları gibi belirli standartlarda yürütülmesi ve hedeflenen sürede tamamlanması beklenen bir aşamadır. Öncesindeki bütün gayretin ve emeğin çıktılarının denetlenene/müşteriye açıklandığı ve oldukça hassas bir süreçtir. Tespitlerin doğruluğunun teyit edilmesi, farklı bakış açısı veya eksik bilgi kaynaklı hata veya eksiklikler varsa giderilmesi, hakkaniyetli ve katma değerli kanaatlerin oluşturulmasının yanı sıra denetlenen süreçlerin sahipleriyle aynı noktada buluşarak bütün tarafların kalben ve zihnen ikna olması açısından kritik öneme sahiptir. Mutabakat kalınmadan denetim raporunda yer verilen hususlar tartışmaya ve farklı yorumlara açık olacaktır.

Mutabakat toplantılarında denetçilerin mümkün mertebe süreç sahipleriyle pozitif iletişim kurması; tespitleri aktarmadan önce yapılan saha çalışmalarının içeriği, yöntemi ve bulguların ortaya çıkma sürecini anlatması denetlenen tarafın işin kalitesini anlaması ve sürecin objektifliği hakkında güven oluşturması açısından önemlidir. Bulgular aktarılırken suçlayıcı, yargılayıcı veya sarkastik tavır ve sözlerden kaçınılmalıdır.

Tespitlerin süreç sahipleri tarafından kabulü aslında tamamen bir ikna sürecidir. Denetçilerin ikna kabiliyetlerini geliştirmeleri ve ikna tekniklerine hâkim olmaları bu yüzden önemlidir. Bazı durumlarda “zor” süreç sahipleriyle muhatap olunabilir ve eldeki bütün somut, objektif ve su götürmez kanıtlara rağmen bulgu üzerinde mutabık kalmak güçleşebilir. Denetimin saha çalışması sırasında denetlenenlerle üst seviyede iletişim kurmak ve potansiyel tespitlere ilişkin süreç devam ederken bilgi vermek gerek denetlenenin konuları sindirmesi ve kulak aşinalığı oluşması gerekse güven ikliminin oluşması bakımından önemli rol oynayacak ve ikna sürecini kolaylaştıracaktır. Süreç sahiplerinin yeterli seviyede ikna olması, bulgulara ilişkin alınacak aksiyonların hızını, sahiplenilmesini ve kalıcılığını müspet yönde etkileyecektir.

Mutabakat toplantılarında iç kontrol ve risk konularında denetlenenlerin kafasındaki soru işaretlerinin giderilmesi adına öncelikli olarak değinilmesi gereken temel konular şunlardır:

- Süreçlerin tanımlı olmasının gerekliliği,
- Kontrol türleri (Önleyici, tespit edici, telafi edici vb.)
- Bulgu türleri (Tasarım, İşlerlik)

Denetim sonucunda gerçekleştirilecek raporlama ve sonraki adımlar hakkında bilgi önemlidir. Öte yandan, bulgu adedinin yüksek olduğu denetim mutabakat toplantılarında, denetlenenlerin hassasiyeti yüksek olabilmekte ve ekstra savunma ve dirençle karşılaşabilmektedir; bu gibi durumlarda genel denetim yaklaşımı ve bulguları sınıflandırma metodu hakkında bilgi verilerek çekincelerin giderilmesi sağlanabilir.

Toplantı sonucunda rapora konu olacak tüm bulgulara yönelik mutabakat sağlanması amaçlanmaktadır. Bazı durumların varlığı altında tarafların mutabakata varamaması da mümkün olup iç denetim birimi tarafından mutabakata varılmayan bulgulara yönelik ilgili ek çalışmalar

gerçekleştirilmesi ve notların alınarak nihai denetim raporu ile ilişkilendirilmesi beklenmektedir. Uygulamada mutabık kalınamayan ve hatta krize dönüşen bulgulara rastlanabilmektedir ve bu gibi sorunların çözülmesi ve uzlaşma sağlanması için kurum içinde üst seviyedeki yöneticiler sürece dahil olabilmektedir.

Mutabakat aşaması işletilmeden rapor aşamasında geçilen örneklere de rastlanmaktadır. Bu örneklerde rapor yazıldıktan ve hatta yayımlandıktan sonra denetlenenlerden yazılı cevap alınmasına yönelik bir süreç işletilmektedir ancak bu yazışmalar çoğu zaman itiraz ve bahane metinlerine dönüşerek denetimin katma değerini ve aksiyon alma yönünde gerekli motivasyonu düşürebilmektedir.

### 3.3.9. Aksiyon Planları

Tarafların bulguların içeriği ve riskleri üzerinde mutabık kalması akabinde alınacak aksiyonlarla ilgili bir yol haritası belirlenmesi beklenmektedir. Denetim raporunun yayımı öncesinde bulgulara ilişkin aksiyon planlarının oluşturulması ve raporda bu aksiyonlara yer verilmesi sürecin bütünlüğü ve raporun doyuruculuğu açısından önem arz etmektedir. Aksiyon planları oluşturulurken de her bir bulgu bazında bulguya ilişkin kök nedenlerin belirlenmesi ve ilgili risklerin elimine edilerek oluşma olasılığının düşürülmesi beklenmektedir. Denetlenen süreçlerin sahiplerinin; aksiyonların kimler tarafından, hangi zaman diliminde ve ne şekilde alınacağını belirleyerek gerekli sorumluluk ve görev atamasını yapması beklenmektedir.

Burada önemli olan bir konu da özellikle yüksek risk içeren bulgulara yönelik aksiyonların zamanlamasına ilişkin aksiyon alacak taraflarla uzlaşabilmektir. Denetim raporunda yer alan ve kitabın önceki bölümlerinde de detaylandırılan düşük, orta, yüksek, kritik vb. risk derecelerine göre makul aksiyon süreleri belirlenebilmektedir. Burada esas olan; yönetimlerin aksiyon alırken öncelik sırası belirlemesi ve enerjilerini doğru ve verimli şekilde öncelikli olarak daha riskli alanlara harcamalarının sağlanmasıdır.

Aksiyon planları yazılırken, aksiyon alınması gereken bulguya ilişkin konunun net ve doğru bir şekilde anlaşıldığından emin olunması bulgunun çözümüne ve risklerin azaltılmasına ilişkin yüksek kesinlikte bir hareket planını içermesi gerekmektedir. Ayrıca aksiyon yazarlar tarafından aksiyonu

ortaya koyacak sorumlu kişi/departman ve ilgili termin (Zaman planı) de belirtilmelidir.

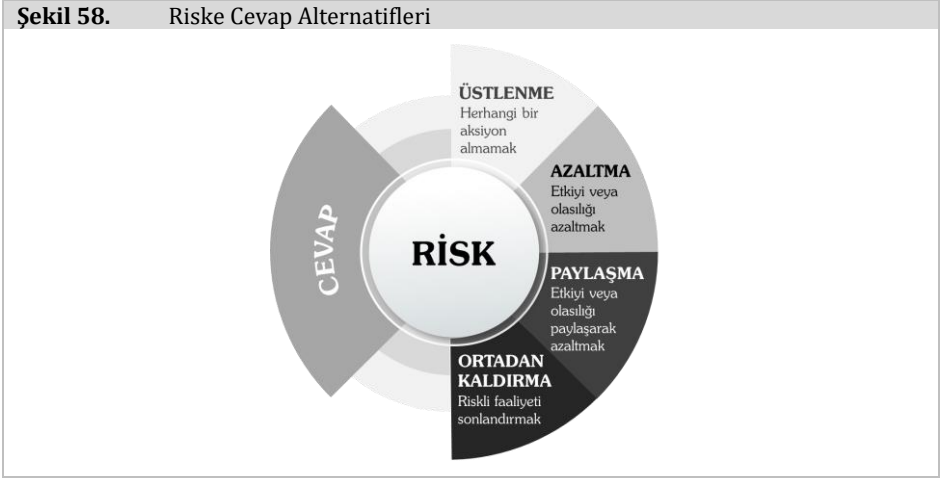
Aksiyon planı hazırlamak da bazen zorlu bir sürece dönüşebilmektedir. Süreç sahipleri, nasıl bir aksiyon belirleyecekleri ya da bunların ne şekilde ifade edileceği hakkında kararsızlık ve belirsizlik yaşayabilmektedir. Bazı aksiyonlarla ilgili üst yönetim kararı veya farklı birimlerin görüşü veya onayı gerekebilme ve bu da aksiyon planlarının hazırlanma sürecini uzatabilmektedir. Denetim saha çalışmalarından daha uzun süren aksiyon planı bekleme dönemleri bile yaşanabilmektedir. Denetçilerin bu aşamada süreç sahiplerine her türlü desteği ve danışmanlığı vermesi ve sürekli iletişim halinde kalması aksiyonların tek seferde ve yeterli şekilde temin edilerek raporun gecikmemesi için faydalı olacaktır. Aksiyon planlarının tamamen aksiyon odaklı olarak hazırlanması, bulguya cevap veya mazeret detayları içeren uzun metinlere dönüşmemesi beklenmektedir.

İç denetçiler kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontroller konusunda uzman olsalar da eylem planları için yönetim sorumluluğu üstlenemezler veya işi denetlenen süreç sahibinden daha iyi bildiklerini de iddia edemezler. Denetlenen süreci geliştirmek için üst düzey yöneticiler ve bölüm yönetimi ile iletişim kurmak için bir bulgu listesi veya taslak rapor (Denetim notu, bulgu çalışma kağıdı vb.) oluşturmak iyi bir uygulamadır. Bu taslak; durum, kriter, neden, sonuç ve tavsiyelerin bir birleşiminden oluşabilmektedir. Böyle bir rapor, iç denetim çalışmasının erken aşamalarında bile, makul çözümler (Üzerinde mutabık kalınan eylemler) bulmak için yapıcı bir tartışma başlatmaya yardımcı olabilmektedir.

İç denetçilerin, risklerin giderilmesine yönelik önerilerinin hayata geçirilip geçirilmeyeceği tamamen süreç sahiplerinin ve kurum Üst Yönetiminin inisiyatifindedir ve herhangi bir aksiyon almamak da bir seçenektir. Kurum yöneticileri bir bulguyla ilgili olarak, aksiyon almama yolunu seçerek ilgili riskleri üstlenirse bu tercihlerinin gerekçelerin ve riskleri üstlendiklerine dair beyanların diğer bulgulara ilişkin aksiyon planlarıyla birlikte yazılı olarak İç Denetim Birimine iletilmesi beklenir.

Kurumların risklere karşı farklı tutumlar sergileyebilirler. Aşağıdaki şekilde risklere ilişkin verilecek cevap alternatifleri görülmektedir. Hangi cevabın hangi durumda seçilebileceği ve cevap seçenekleri için kurumun hangi

seviye yöneticilerinin onayının gerekeceği ayrı bir değerlendirme konusudur.



Aksiyon planları temelde aşağıdaki bilgileri içerir:

- **Mutabık kalınan eylem (Aksiyon)**

Yönetim tarafından mevcut durumu ve nedenleri düzeltmek ve böylece gelecekte tekrar oluşmasını önlemek için uygulanacak eylemlerdir. Genel olarak, yönetimin eylem planları iç denetimin önerileriyle uyumludur. Yönetim, iç denetim tarafından belirlenen gözlem veya gerçeklerle aynı fikirde değilse, mutabakata varmak için daha fazla bilgi sağlanabilmektedir. Bu aşamada konuları tartışmak ve çözmek için yönetim tarafından detaylı bir açıklama sunulması beklenmektedir.

- **Sorumlu personel**

Alınacak aksiyondan sorumlu kişi, grup veya birimi belirtmekte olup, faaliyet/süreç sahibi, yöneticisi veya Üst Yönetim olabilmektedir.

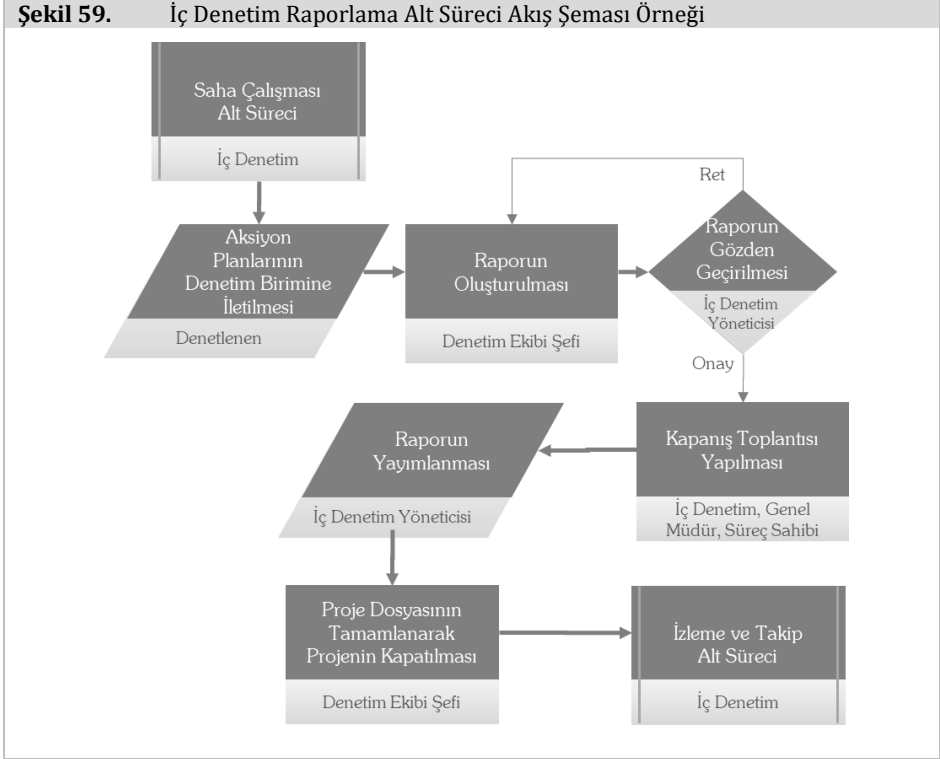
- **Eylem planı için hedef tarih (Termin)**

Aksiyonun tamamlanması için hedeflenen tarihtir.

### 3.4. DENETİM SONUÇLARININ RAPORLANMASI

Saha çalışmalarının sonunda, üzerinde mutabakat sağlanmış bulgular (Veya bazı uygulamalarda taslak raporlar.) denetlenen kurumların ilgililerine (Süreç sahiplerine, orta/üst düzey yöneticilere.) iletilmekte ve düzeltici aksiyonlara ilişkin planlar temin edilerek nihai denetim raporu

hazırlanmaktadır. İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadırlar. Bu raporlar denetimin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını içermelidir.



### 3.4.1. Raporlamanın Önemi ve Kriterleri

Denetim çalışmasının nihai ürünü denetim raporudur. Denetim raporları, çoğu zaman, şirket yöneticileri ve Yönetim Kurulunun iç denetim faaliyetiyle ilgili gördükleri tek doküman durumundadır. Her ne kadar denetim çalışması sırasında detaylı ve titiz bir çalışma yürütülse de nihai raporda bulguların doğru bir şekilde ifade edilememesi halinde yapılan çalışmanın faydası sınırlı kalmasının yanında gerçekleştirilen işlerin kalitesinin rapora yansıtılmaması da denetim faaliyetinin yeterliliğini ve imajını kötü yönde etkileyecektir.

2400 numaralı “Sonuçların Raporlanması” başlıklı Uluslararası İç Denetim standardı uyarınca; İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorunda

olup bu raporlamalar görevin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını içermektedir.

Görev sonuçlarının nihai iletişimini sağlayan raporların; inceleme sonuçlarının yanı sıra uygulanabilir tavsiyeleri ve/veya aksiyon planlarını da içermesi beklenmektedir. Bunlarla birlikte iç denetçinin görüşü ve genel kanaatine de raporlarda yer verilmesi sağlanmalıdır. Görüş; Üst Yönetim, Kurul ve diğer paydaşların beklentilerini dikkate alır ve yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenir. Görev sonuçlarının kurum dışındaki taraflara iletilmesi ihtimaline binaen, sonuçların dağıtımı ve kullanımı konusundaki sınırlamalara ve sorumluluk durumuna da raporlarda yer verilmektedir. Güvence ve danışmanlık görevlerinin sonuçlarının raporlanmasının, şekil ve içeriği görevlendirmenin niteliğine ve müşterinin ihtiyaçlarına bağlı olarak değişmektedir.

Denetim fonksiyonlarının odağı geçmişe dönük bir bakış açısından ileriye dönük bir bakış açısına doğru kayarken, iç denetçilerin de çalışma sonuçlarını değerlendirmek ve iletmek için yenilikçi yöntemlere uyum sağlamaları beklenmektedir. Denetim sonuçlarının hızlı ve etkin bir şekilde iletilmesi, yönetime zamanında düzeltici önlemler alma fırsatı sağlamaktadır. Denetim sonuçları, geleneksel dikey formatlar yerine bir sunum dosyası şeklinde yatay ve daha görsel şekilde de oluşturulabilmektedir. Bazı kurumlar basılı ve ıslak imzalı raporları benimserken bazıları dijital formatta ve imzalı raporları tercih edebilmektedir. Dijitalleşen dünyada yöneticilerin yoğun ajandaları arasında denetim raporlarına daha kolay erişmeleri iletişim hızı açısından da bir ihtiyaç haline gelmiştir. İlerleyen dönemlerde; özellikle rapor özetlerinin video ve/veya podcast formatında hazırlanması da gündeme gelebilecektir. Sonuçları iletmeye yöntemi, organizasyon yapısına, iç denetimin türüne ve ilgili tavsiyelere göre değişebilmektedir. Ancak, iletilen bilgiler yine de temel konuları içermelidir. Denetim sonuçlarının iletilmesine yönelik esaslar, Yönetim Kurulu ve Üst Yönetim ile birlikte belirlenmelidir.

Dağıtım listesi; raporun ilgili taraflara ulaşmasını sağlamak için İç Denetim Yöneticisi tarafından dikkatlice hazırlanır ve rapor, sonuçlardan haberdar olması gereken taraflara iletilir. Nihai raporun önemli bir hata veya eksiklik

içerdiğinin tespit edilmesi durumunda İç Denetim Yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmek zorundadır.<sup>427</sup>

İç denetçiler, raporları hazırlarken aşağıdaki hususları dikkate alır:<sup>428</sup>

- Paydaşların çeşitli ihtiyaçları vardır. Farklı taraflar için aynı formatta raporlar oluşturulabilir veya ilgililerin ihtiyaçlarına bağlı olarak birden fazla şablon kullanılabilir.
- Etkili iletişiminin doğru, objektif, açık, öz, yapıcı, eksiksiz ve ilgili olması için raporlamanın da zamanında yapılabilmesi gerekir.
- İç denetim raporu, denetimin amaçlarını, kapsamını ve sonuçlarını içermelidir.
- Denetlenen süreçteki tespitlere ilişkin aksiyon planları rapora dahil edilir. Yönetim cevabının ve beklenen hedef tarihin, konunun önemi ve aciliyeti ile uyumlu olmasını sağlar.
- Rapor içeriği kapsamlı bir incelemeye dayanmalıdır. Konuların gerçeklere dayalı şekilde doğru olması, raporlamanın eksiksiz yapılması, denetim sonuçlarının yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı bilgilerle desteklenmesini sağlamak için detaylı bir çalışma yapılmalıdır. Denetçilerin saha çalışmalarını ve raporlamayı, gözden kaçırma riskini en aza indirmek üzere; titizliğin yanı sıra azami özeni ve dikkati göstererek (Due dilligence) yapması esastır.
- Rapora eklenecek kısa bir yönetici özeti ile denetim sırasında ortaya çıkan tespitler, gözlenen iyi uygulamalar ve kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrolleri iyileştirmek için yönetim tarafından atılan adımlar vurgulanabilir.

---

<sup>427</sup> İç Denetim Standardı, 2421 – Hata ve Eksiklikler, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>428</sup> Practice Guide, Audit Reports – Communicating Assurance Engagement Results, The Institute of Internal Auditors, 2016.

### 3.4.1.1. Denetçi Görüşü<sup>429</sup>

İç denetim raporları; denetim çalışmalarının objektif sonuçlarının yanı sıra genel bir kanaat ve görüş de içerir. Üst Yönetim ve Yönetim Kurulu, genellikle İDY'den, kurumun risk yönetimi süreci ve iç kontrol sistemi hakkında genel bir yargıda bulunmasını beklemektedir. Bu görüş, olumlu veya olumsuz güvence verilmesi şeklinde olabilmektedir. İDY görüş bildirirken, denetim çalışmasının kapsamını ve gerçekleştirilen çalışmanın niteliğini dikkate alır. Ayrıca denetimden elde edilen kanıtların, iç kontrollerin yeterliliği hakkında ne ifade ettiği değerlendirilir. Güvence denetimlerine ilişkin raporlarda; bazı durumlarda (Özellikle yasal zorunluluk gereği), ilgili sürecin yeterliliği ve etkinliğine ilişkin güvence verilip verilmediği net ifadelerle açıklanmaktadır. Bazı raporlarda ise açık ve net cümlelerle ifade edilmese de; kontrol faaliyetlerinin taşıdığı risklere ve gelişim alanlarına işaret edilerek aslında incelenen süreçlerin yeterli olmaması nedeniyle işleyiş hakkında yeterli güvence verilemediği anlatılmaktadır.

#### 3.4.1.1.1. Görüşün Niteliği

Denetim görüşü oluşturma sürecinde aşağıdaki hususlar dikkate alınır:

- Makro bir görüş mü yoksa mikro bir görüş mü verileceği.
- Olumlu veya olumsuz güvence şeklindeki verilecek görüşün niteliği.
- Görüşe ilişkin beklentiler ve görüşün ne amaçla kullanılacağı.
- Görüşü desteklemek için gereken denetim kanıtının niteliği, kapsamı ve çalışmayı gerçekleştirmek için gereken süre.
- Görüşün belirlenmesinde kullanılacak kriterler üzerinde ilgililerle (genellikle Üst Yönetim ve Yönetim Kurulu) mutabakat sağlanması.
- İç denetim faaliyetine görüşü desteklemek için yeterli, ilgili kanıt sağlayacak yaklaşımın dikkatli bir şekilde planlanması.
- Gereken tüm çalışmaları gerçekleştirmek için yeterli kaynak ve yeteneklerin bulunup bulunmadığı.
- İç Denetim Yönetmeliğindeki görev tanımına uygun olmayan bir konuyla ilgili görüş bildirmekten kaçınmak.
- Yeterli denetim kanıtıyla desteklenmeyen bir görüş bildirmemek.

#### 3.4.1.1.2. Görüşün Türü ve Kapsamı

<sup>429</sup> Practice Guide, Formulating and Expressing Internal Audit Opinions, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/Opinions\\_Practice\\_Guide-IIA.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/Opinions_Practice_Guide-IIA.pdf)

İç denetçilerin; kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrolleri desteklemek için kurumun politikalarının, prosedürlerinin ve süreçlerinin genel yeterliliği de içeren hem makro hem de mikro düzeyde görüş sağlaması mümkündür. Makro görüşler genellikle çoklu denetim projelerinin sonuçlarına dayanırken, mikro görüşler tipik olarak tek bir denetim projesinin veya sınırlı bir süre içinde gerçekleştirilen bir veya birkaç projenin sonuçlarına dayanmaktadır.

Makro düzeydeki görüşler belirli bir dönem için (Örneğin, yıllık bazda) sağlanabilmektedir. Destekleyici denetim kanıtları genellikle belirli bir süre boyunca oluşturulup çeşitli denetim çalışmalarının sonuçlarına dayanmaktadır. Bazen, iç denetim, bir makro görüşün kapsadığı tüm alanları desteklemek için (örneğin, kaynak kısıtlamaları nedeniyle) yeterli kanıt elde edemeyebilecek ve sonuç olarak da sadece sınırlı bir makro görüş vermek de mümkün olabilecektir. Makro seviyedeki görüşü ifade ederken, İDY birkaç faktörü göz önünde bulundurmaktadır:

- Görüşün hangi amaçla kullanılacağı,
- Görüşün denetim dönemine ve yapılan testlere dayalı olarak verilir verilemeyeceği,
- Kurumun neyi "genel olarak tatmin edici" performans olarak değerlendirdiğinin net bir şekilde anlaşılması,
- Kurumun risk iştahı ve görüş kriterleri,
- Talep edilen görüşü desteklemek için denetim çalışması ve denetim kanıtının (Başkalarının çalışmaları ve gayriresmî kanıtlar dahil) yeterliliği.

Mikro düzeydeki görüşler ise genellikle bireysel bir denetim çalışmasının sonucudur. Bu tür görüşlerin oluşturulması, denetim bulgularının ve ilgili derecelendirmelerin dikkate alınmasını gerektirmektedir.

### 3.4.2. Rapor Türleri

Denetim sonuçları; zamanına, içeriğine ve kapsamına göre farklı şekillerde raporlanabilmekte olup uygulamada en çok karşılaşılan türler aşağıda kısaca açıklanmıştır:

- **Ara Denetim Raporu**<sup>430</sup>:

Özellikle büyük ve uzun süreli denetim projelerinde nihai rapordan önce ihtiyaca binaen ara raporlar hazırlanması gerekebilmektedir. Denetim devam ederken ortaya çıkan kritik tespitlerin ivedi olarak yönetim kademeleriyle paylaşılması için veya çevik denetim yaklaşımında ara dönemlerde kullanılabilir ürün (Rapor) çıkarma gibi amaçlarla hazırlanabilmektedir. Özellikle uzun süren denetimlerde, üst düzey yöneticilerin merakını gidermek ve gidişat hakkında bilgi vermek için bu tarz raporlar düzenlenebilmektedir. Ara raporlar, denetim yöneticisini çalışmaların gözden geçirilmesi noktasında güncel tutup tamamlanan işlerin ara dönemlerde incelemelerine de imkân vermektedir. Bu şekilde ara raporlar denetlenen tarafa sunularak sürekli olarak tespitler üzerinden mutabakat sağlanması ve denetlenen tarafında denetim sürecine aktif olarak dahil edilmesi sağlanabilmektedir.

- **Bilgi Notu:**

Denetimler sırasında incelenen süreçle veya kurumla ilgili yönetimlerin spesifik soruları veya özel istekleri olabilmektedir. Bu tarz taleplerin hızlıca cevaplanması adına genellikle bir sayfayı geçmeyen kısa özetler “bilgi notu” olarak hazırlanabilmektedir. Denetim projesi olarak değerlendirilemeyecek ve anlık bilgi taleplerine ilişkin yapılan küçük çaptaki incelemeler de bilgi notu olarak raporlanabilmektedir.

- **Nihai Denetim Raporu:**

Denetim ve mutabakat çalışmalarının tamamının bitirilmesi akabinde hazırlanan, denetim projesinin nihai ve son çıktısı olan rapordur.

---

<sup>430</sup> Pickett, a.g.e, s.406.

### 3.4.3. İç Denetim Raporlarının İçeriği<sup>431</sup>

İç denetim raporlarının tarzı ve formatı kurumdan kuruma farklılık gösterebilmektedir. Raporun yapısı, kurumun iletişim şablonları ve uygulamalarıyla uyumlu, kurum kültürünü yansıtacak şekilde ve Üst Yönetim ya da Kurullardan gelen taleplere göre belirlenebilir.

“İletişim Kalitesi” başlıklı 2420 numaralı İç Denetim Standardına göre; iletişimler doğru, objektif, açık, öz, yapıcı, eksiksiz ve zamanında olmalıdır. Rapordaki içerik ve ayrıntı düzeyi, okuyucuların ihtiyaçlarına göre belirlenir. Raporları özelleştirirken hedef okuyucular ile ilgili şu soruları göz önünde bulundurulur:

- ***Raporun hedef kitlesi kimlerden oluşuyor?***

Bu sorunun cevabı, okuyucuların beklentilerine göre içeriği ve raporlama dilini ve detayı belirleyebilir. Okuyucular farklı uluslara mensupsa herkesin anlayabileceği ortak bir dil (İngilizce vb.) veya ilgililerin hepsi için ayrı dilde yazım gerekebilir. Okuyucular ağırlıklı olarak genç jenerasyondan ise anlaşılmayı zorlaştıracak eski kelimelerin kullanılmaması tercih edilebilir. Eğer resmi otoritelerle de paylaşılacak bir raporsa, bulguların ifade şekli değişebilir ve daha resmi bir dil kullanılabilir.

- ***Raporu okuması beklenen kişiler, denetime konu süreç ve faaliyetler hakkında hangi seviyede bilgi sahibi?***

Okuyucular kurum, süreç ve faaliyetler hakkında yeterli seviyede bilgi sahibi olan sınırlı sayıda kişiden oluşuyorsa raporda kurumu ya da süreci tanıttıcı bölüm veya ifadeler kısa tutulabilir. Herkesin bildiğinden emin olunan kurum içindeki terminoloji kullanılabilir ve sistem adı vb. bilgilerin detaylı olarak açıklanmasına gerek olmayabilir.

- ***Raporun hangi amaçlarla kullanılması bekleniyor?***

Denetim raporu ileride bir mahkeme vb. resmi durumlar için kullanılacaksa; normalde çalışma kağıtlarında kalan ve rapora genellikle aktarılmayan test ve örneklem metodolojisi, incelenen bilgi ve belgelere ilişkin seri numarası, tarih vb. bilgiler, gerçekleştirilen görüşmelere ilişkin katılımcı, tarih ve saat bilgileri

---

<sup>431</sup> Practice Guide, Audit Reports- Communicating Assurance Engagement Results, The Institute of Internal Auditors, 2016.

gibi detaylara da raporda yer verilebilir hatta ifade, savunma vb. kanıtların rapora eklenmesi gerekebilir. Raporun kurumu yakından tanımayan kişilerle paylaşılması planlanıyorsa kurum ve süreçler hakkında ekstra ve detaylı bilgi vermek gerekebilir.

Raporlama aşamasında ilk etapta aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir ve sonrasında raporun genel yapısına göre ilgili bölümler tamamlanır.

- Bütün bulguların tanımlanması.
- Risklerin ve iyileştirme önerilerinin tanımlanması.
- Bulguların önceliklerine veya süreç akış sırasına göre gruplandırılarak sıralanması.

İç denetim raporlarının temel iskeletini oluşturan başlıklara aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

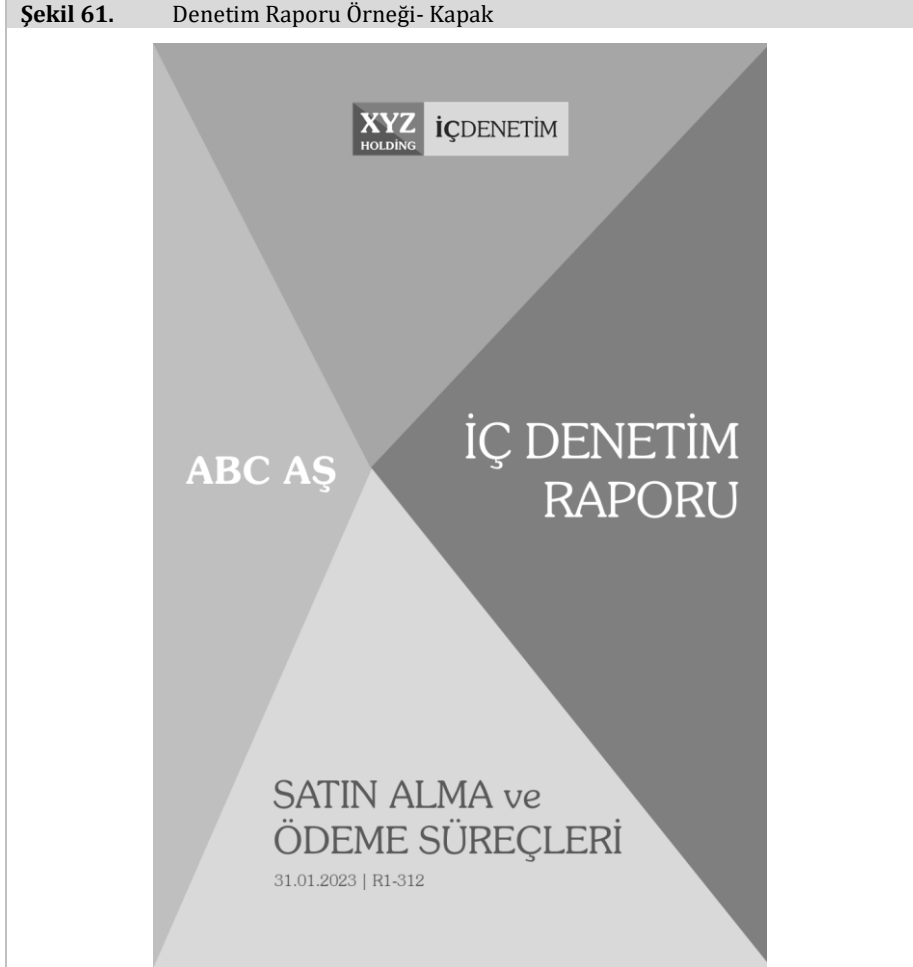
**Şekil 60.** İç Denetim Raporu İçeriği

Rapor Kapağı	Risk Seviyeleri	Yönetici Özeti	Bulgu Özetleri
İçerik	İncelenen Dönem	Amaç	Bulgular
Denetim Ekibi	Kısaltmalar	Kapsam	Riskler
Metodoloji	Bilgi Sistemleri	Görüş & Genel Değerlendirme	Öneriler
Sorumluluk Reddi	Gizlilik Sınıfı	İyi Uygulamalar	Aksiyon Planları
			Dağıtım Listesi

Öte yandan, denetim raporunun kurumların bilgi güvenliği standartları gereği varlık sınıflandırma kuralları çerçevesinde etiketlenmesi ve sayfalarda bilgi gizlilik seviyesinin belirtilmesi önemlidir. İç denetim raporları genellikle “gizli bilgi” ve daha üst seviyede bilgi içeren belgeler olarak sınıflandırılmaktadır.

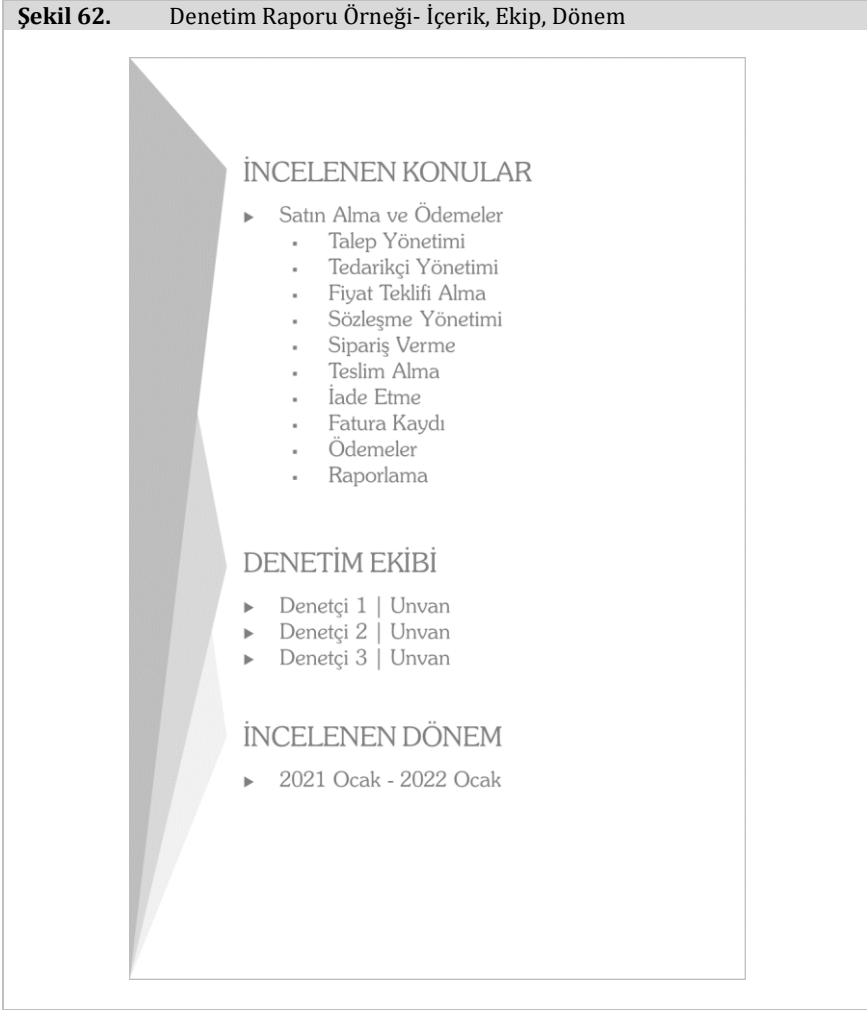
### 3.4.3.1. Rapor Kapağı, İçerik ve Genel Bilgiler

Denetim raporunun kapağında asgari olarak; raporun içeriği, incelenen kurum adı, rapor tarihi ve numarasının yer alması beklenmektedir. Bununla birlikte; kurum, holding ve varsa denetim biriminin logolarına yer verilebilir. Rapor kapağı denetim biriminin kurumsal kimliğinin bir parçası olduğu için kurumun diğer raporlarından ayrıışan, akılda kalıcı ve sade bir tasarıma sahip olması önemlidir. Rapor Üst Yönetimin masasına geldiğinde ya da e-posta kutusuna düştüğünde kapağından İç Denetim Biriminin bir ürünü olduğu anlaşılmalıdır. Kapak tasarımı; kaliteli bir algı oluşturması, rapora okunma önceliği kazandırması ve içeriğindeki kaliteyi yansıtması açısından önemlidir.



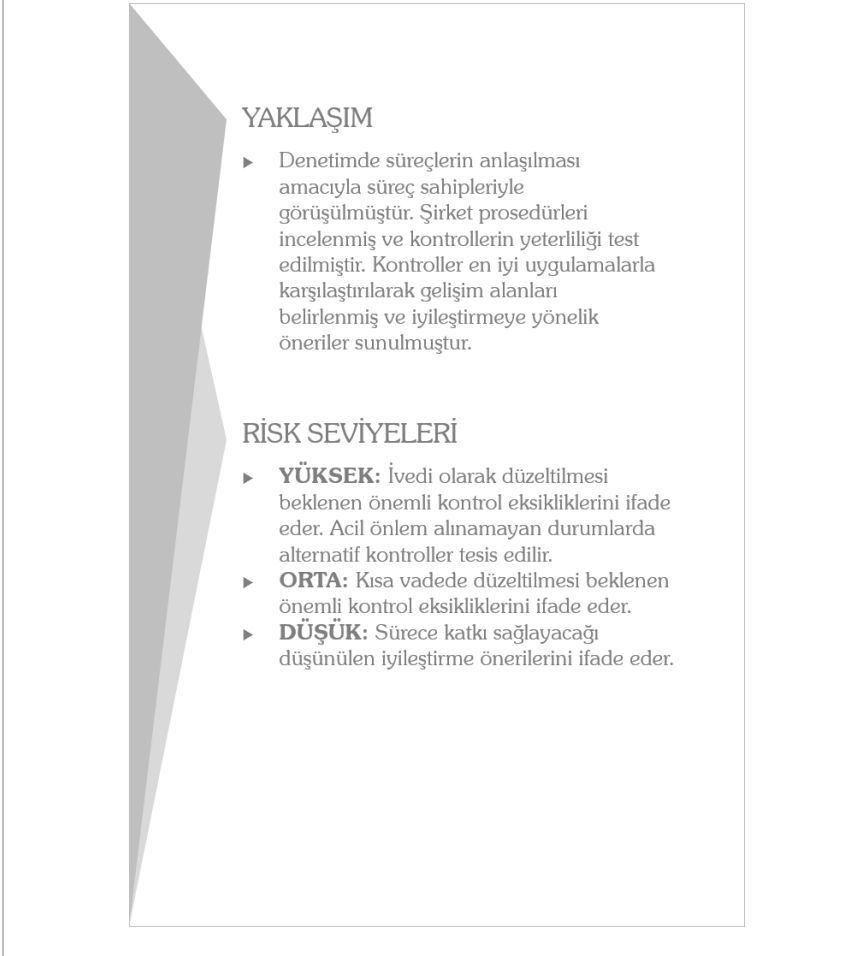
Denetim raporunun içerik kısmında; incelenen konulara veya süreçlere, incelemeyi gerçekleştiren denetim ekibine ve incelemeye konu olan döneme yer verilebilir. Böylece okuyucular denetimin içeriği hakkında genel anlamda bilgi sahibi olabilir.

**Şekil 62.** Denetim Raporu Örneği- İçerik, Ekip, Dönem



Raporun ilk sayfalarında İç Denetim Biriminin denetim yaklaşımı (Metodolojisi) ve raporda yer verilen risk seviyelerinin ne ifade ettiği kısaca açıklanabilir.

**Şekil 63.** Denetim Raporu Örneği- Yaklaşım ve Risk Seviyeleri



İç denetim faaliyetlerine ilişkin kalite güvence ve geliştirme süreci işletiliyorsa ve özellikle denetimlerin Standartlara uyumu dış değerlendirme sonuçlarıyla destekleniyorsa; denetimin “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygun Olarak Yürütüldüğü” ibaresi de yine bu bölümde belirtilebilir.

### 3.4.3.2. Yönetici Özeti

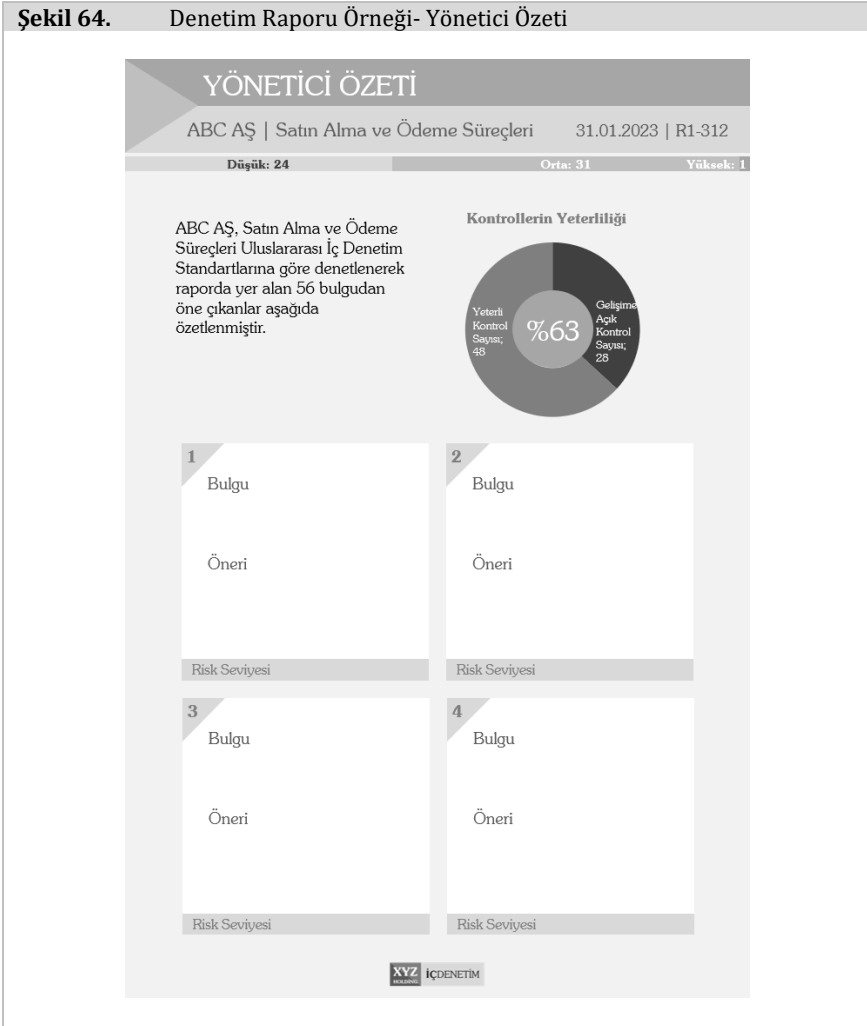
Yönetici özeti, raporda yer alan önemli riskler içeren bulguların çok kısaca anlatıldığı ve prensip olarak tek sayfayı aşmaması gereken özettir. Okuyucunun raporu açtığı anda denetim sonuçlarıyla ilgili gördüğü ilk sayfa olarak konumlandırılması önerilmekte olup bazı durumlarda rapordan ayrı olarak da sunulabilmektedir ancak rapor bütünlüğü açısından ilk seçenek daha uygundur. Yönetici özeti aslında; “patronun” (Yönetim Kurulu, Denetim Komitesi veya Üst Yönetimden herhangi birisi olarak da düşünülebilir.) denetçiye asansörde rastladığında ilgili denetim sonuçları hakkında sorusuna asansörden inene kadar vereceği cevaplardan oluşur. Üst düzey yöneticilerin çoğu zaman bir denetim raporunu baştan sona okuyacak hatta birden fazla sayfadan oluşan yönetici özetinin bile okuyacak zamanı olmamaktadır. Rapor okuyucuları arasında özellikle zaman kısıtı olanların ilk aşamada ve tek bakışta raporun geneline ilişkin hızlı bir kanaat elde etmesi amaçlanmaktadır. Böylece rapor genelindeki en önemli hususlara ve kontrollerin yeterliliğine ilişkin büyük resmin/ makro düzeyde sonuçların sunulması sağlanmaktadır.

Büyük çaplı denetimlerde ve özellikle yüksek riskli bulgu sayısının fazla olduğu durumlarda yönetici özetini tek sayfaya sığdırmak mümkün olmayabilmektedir ve uygulamada belirli bir gruplandırma dahilinde birden fazla yönetici özetinin veya 2-3 sayfalık özetlerin oluşturulduğu durumlarla da karşılaşılmaktadır.

Yönetici özetinde; raporda açıklanan denetim sonuçlarına ilişkin genel bir bakış sağlanması amaçlanmakta olup teknik jargon, iç denetim metodoloji ve benzeri detay bilgilerin verilmesinden kaçınılır.

Yönetici özeti temel unsurları şu başlıkları içerir:

- Rapor bilgileri. (Numara, tarih, kurum.)
- İç denetim çalışmasının amaçları ve kapsamı.
- Denetim sonuçlarına ilişkin istatistikler.
- Önemli tespitlerin, önerilerin özeti ve temel riskler.

**Şekil 64.** Denetim Raporu Örneği- Yönetici Özeti

### 3.4.3.3. Giriş, Amaç ve Kapsam

Giriş bölümü denetlenmiş olan kurum, faaliyet veya süreç hakkında temel bilgiler sağlamaktadır. Amaç bölümünde ise denetim çalışmasının temel amaçlarının yanı sıra bazen denetimin gerekçelerini de içerebilir. Kapsam kısmında ise; kapsanan dönemi, yürütülen iç denetimin türünü (Güvence, danışmanlık ya da takip denetimi vb.), çalışmaların gerçekleştirildiği tarihleri, yerleşkeleri, ilgili süreçleri ve/veya departmanları belirtilmektedir. Eğer herhangi bir nedenle kapsam sınırlaması varsa bu da yine kapsam bölümünde belirtilir.

### 3.4.3.4. Değerlendirmeler

#### 3.4.3.4.1. Genel Değerlendirme

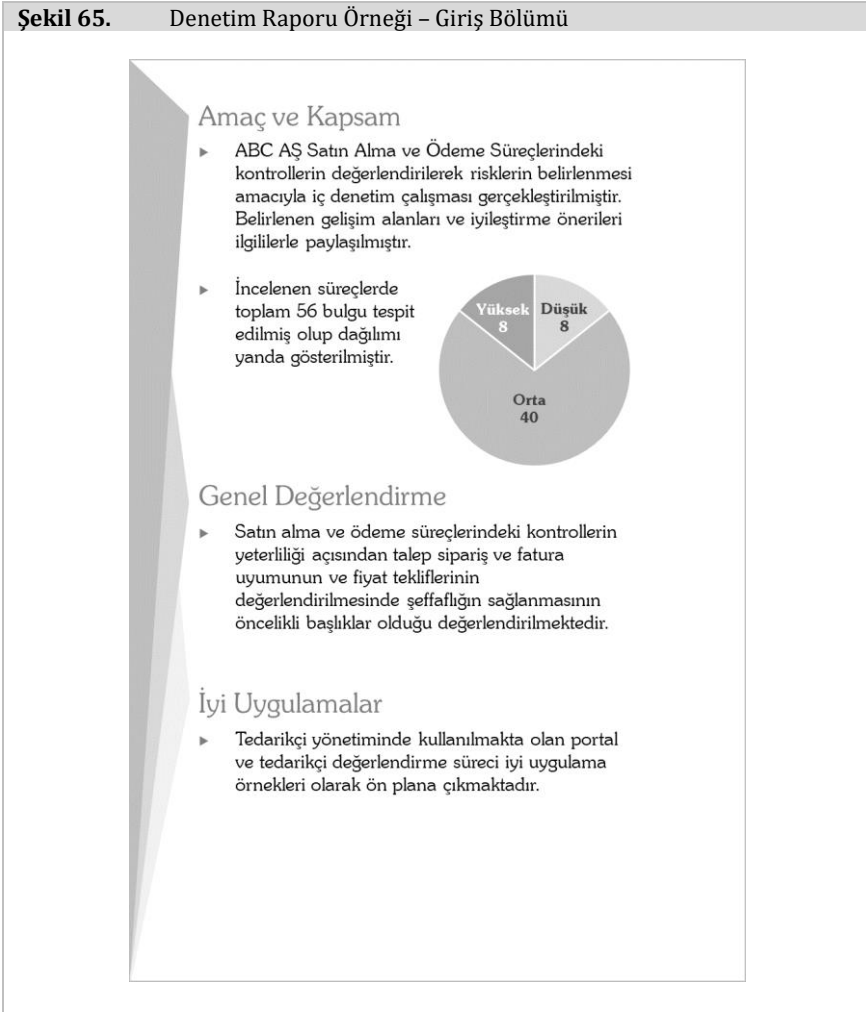
Genel değerlendirme kısmında; risklerin yoğunlaştığı ve hızlı olarak aksiyon alınması beklenen alanlardan bahsedilebilir. Kontrollerin yeterlilik durumlarına, belirlenen risklerin seviyelerine ve kategorilerine ilişkin istatistikleri tablo ve grafikler yoluyla görselleştirerek vermek de okuyucuların denetim sonuçları hakkında genel bir fikir edinmesini sağlayacaktır. Aynı süreçlere ilişkin daha önce yapılan denetimlerdeki tespitlere yönelik aksiyon alınmamış konular varsa belirtilebilir.

#### 3.4.3.4.2. İyi Uygulamalar

Gelişime açık alanların yanı sıra denetim sırasında gözlenen iyi uygulama örneklerinden de bahsetmek örnek faaliyetlerin takdir edilmesi ve yaygınlaştırılması açısından önemlidir. İç denetim birimlerinin önemli misyonlarından birisi de iyi uygulama örneklerinin birimler özelinde kalmaması için gerekli iletişim sağlanarak diğer birimlere de birebir uygulanamasa bile benzer bakış açısının kazandırılmasıdır.

#### 3.4.3.4.3. Görüş (Kanaat)

İncelenen süreçlere ilişkin genel bir “denetim görüşü” verilecekse yine bu alan değerlendirilebilir. Daha önce bahsettiğimiz üzere; bazı denetim raporlarında “denetçi görüşü” verilebilmektedir. İncelenen alanlara yönelik denetçilerin genel kanaatini içeren olumlu veya olumsuz görüş bildirilmesi mümkündür.

**Şekil 65. Denetim Raporu Örneği – Giriş Bölümü****3.4.3.5. Bulgular, Riskler, Öneriler ve Aksiyon Planları**

İç denetim raporu temel olarak bulgular, riskler, öneriler ve aksiyon planları üzerine inşa edilmektedir. Bulgular (Tespitler); faaliyetlerin taşıdığı risklere yönelik gerekli kontrollerin yeterli olarak tasarlanmaması ya da uygulanmaması durumunu ifade etmektedir. Bulgular ile birlikte taşıdıkları risklerin azaltılmasına yönelik denetçilerin tavsiyeleri ve bunlara karşılık süreç sahiplerinin almayı planladıkları aksiyonların art arda sunulması rapor bütünlüğü açısından önemlidir.

**3.4.3.5.1. Bulguların Kaleme Alınması**

Bulgular; incelemeler sırasında gözlenen veya analizler sonucunda tespit edilen durumu, değerlendirmede kullanılan kriterleri, sebepleri ve sonuçları içerir. Bulgular yazılırken muhatapların konuya ilişkin riskleri anlayabileceği ve bunların kurumsal hedefler üzerindeki muhtemel etkilerini idrak edebileceği şekilde ifade edilmesine özen gösterilir. Tespitler kanıtlarla desteklenmelidir. Bulgular, aşağıdaki unsurları içerir:

- **Durum:**

Denetim sırasında tespit edilen fiili/gerçek durumdur. (“Ne var?” sorusuna cevap verir.). İç denetçinin dikkate aldığı temel konudur.

- **Kriter:**

Bir tespitın değerlendirilmesi ve/veya doğrulanmasında kullanılan standart, önlem veya beklentidir. (“Ne olması gerekir?” sorusuna cevap verir.) Kriterler, mevcut işleyişi karşılaştırmak ve değerlendirmek için kullanılmaktadır. Kriterler; yazılı politikalar, prosedürler, kanunlar, düzenlemeler veya kılavuzlar olabilir. Ayrıca, kurumsal uygulamalar, kontrolün tasarımına dayalı beklentiler ile resmi olarak belgelenmeyen ve değerlendirmeleri için iç denetçilerin mesleki muhakemesini gerektirebilecek iyi uygulamalar da kriter olarak değerlendirilebilir.

- **Neden:**

Kriter ve durum arasındaki farkın temel gerekçesini belirtmektedir. (“Fark neden var oluşmuş? Tespitin ortaya çıkmasına ne sebep olmuştur?” sorularının cevabıdır.) Tespiti yaparken doğru kök nedeni belirlemek her zaman mümkün olmayabilir. Denetçilerin, uygunsuzluğun temel nedenini belirlemek için yönetimle birlikte çalışması esastır. Yalnızca sorunu çözmek, sorunun var olmasına neyin sebep olduğuna yönelik bir eylem değildir ve kurumsal yönetimi, risk yönetimi ve iç kontrol ortamını iyileştirmez. Kök nedeni bulmak ve uygun şekilde ele almak, durumun gelecekte tekrar etmesi ihtimalini azaltacaktır ve uygunsuz durumu en uygun şekilde ortadan kaldıracaktır.

- **Etki/Risk:**

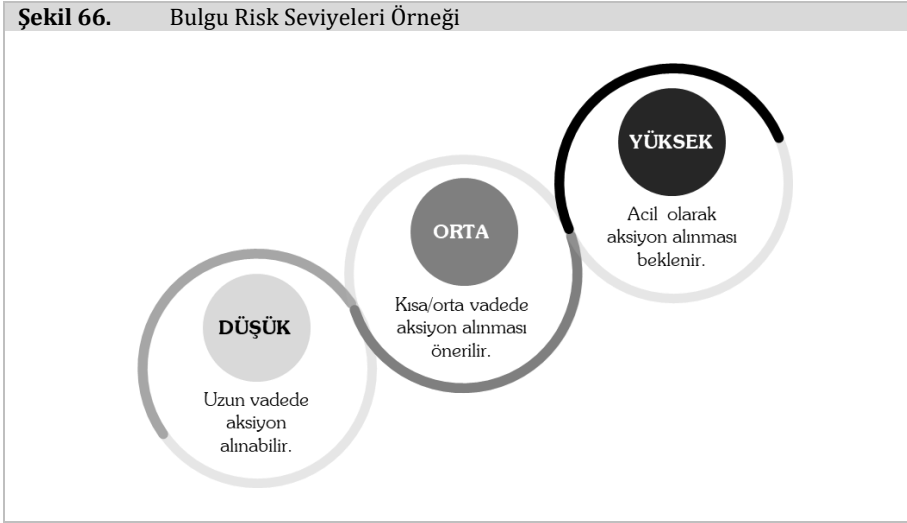
Mevcut durum kriterlerle tutarlı olmadığı için karşılaşılan risk veya olumsuz durumlardır. (“Fark nelere sebep olmuştur veya olabilir?” sorusunun cevabıdır.) Risk veya maruz kalma derecesini belirlerken, iç denetçiler, bulguların, kurumun operasyonları, finansal raporlama süreci üzerinde sahip olabileceği veya mevzuata uyumdan

doğabilecek vb. farklı boyutlardaki etkiler göz önünde bulundurulur. Etkiler, “mevcut” veya “potansiyel” olarak sınıflandırılabilir:

- Mevcut (Gerçekleşmiş) Etkiler: Bunlar gerçekten vardır ve durumun bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.
- Potansiyel Etkiler: Henüz gerçekleşen fiili bir etkinin oluşmadığı veya bulunmadığı maruziyetlerdir.

- **Risk Seviyesi:**

Bulguları içerdikleri risklere göre derecelendirmek her bir bulgunun önemini belirtmek için etkili bir iletişim aracı olabilmekte ve aksiyon planlarını önceliklendirmede yönetime yardımcı olmaktadır. Ayrıca bulgu takibi için de iç denetçilere öncelikler konusunda referans olabilmektedir. Rapordaki münferit bulgu derecelendirmelerinin dikkate alınması genellikle denetim sonucunu genel görüşü de etkileyebilmektedir. Derecelendirmeler kriterleri açıkça tanımlanmalı ve tüm iç denetim raporlarında tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.



Denetçilerin saha gözlemleri, analiz sonuçları ve değerlendirmeleri sonucunda ortaya çıkan tespitlerin yazılması denetim sürecinin en kritik işlemlerinden biridir. Denetim çalışmalarının ürünü mahiyetindeki raporun en küçük yapı taşı belki de bulgulardır. Her bir bulgunun ardında ciddi bir gayret, dikkat, özen ve zaman vardır. Bulgular adeta bir köşe yazısı veya makale gibi içeriği dolu, dayanağı sağlam ve anlaşılır olmalıdır. Bu yüzden belki de bulgular için “yazmak” yerine “kaleme almak” ibaresini kullanmak

daha uygun olacaktır. Her ne kadar günümüzde kalemin yerini fiziki veya sanal klavyeler almış olsa da bulguların yazının ötesinde anlam ve değer taşıdığını belirtmek için bu deyim yerinde olacaktır.

Bulguları kaleme almak bazen çok basit, bazen çok karmaşık; bazen çok kolay bazen ise çok zordur. Yeri geldiğinde kuruma milyonlarca tasarruf ettirebilen bulgular, gün gelir birilerini işinden edebilir, yeri gelir çok önemli fırsatları işaret ederek ciddi manada gelir potansiyeli oluşturabilir veya vurgu yaptığı risklerin ortadan kaldırılması insan hayatını kurtarabilir. Uzun çalışmalar, detaylı analizler, ciddi müzakereler, farklı seviyelerde değerlendirmeler ve kontroller sonucunda ortaya çıkan bulgular üzerindeki emeğin ve yatırımın da ötesinde değerler taşıyabilir.

Bulguları kaleme alırken dikkat edilmesinde fayda olan hususlar aşağıda listelenmiştir;

- **Uzun ve karmaşık cümlelerden kaçınmak:**

Ünlü Rus yazar Anton Çehov'un "*Vaktim olsaydı daha kısa yazardım.*" sözü denetim bulguları için de geçerlidir. Çok sayıda düşünceyi tek bir cümlede ifade etmeye çalışmak raporun okunmasını zorlaştırır ve okuyucuların kafasını karıştırır. Sade, kısa, basit ve net cümleler her daim daha kolay anlaşılır. Denetçilerin bulguyu kaleme aldıktan sonra kelimeleri teker teker süzgeçten geçirerek; "*Bu kelime olmasa bulguda bir anlam eksikliği olur mu?*" şeklinde sorarak değerlendirmesi ve "ihtiyaç fazlası" ifadelerden kurtulması raporun yalınlığı ve okuyucunun yorulmaması açısından önemlidir.

- "*Sistemin aylık limiti aşan ödemeleri algılamıyor olması, müşterilere yapılacak ödemelerin gereksiz yere manuel olarak el ile girilmesine ve şirket müşterilerinin sistemlerdeki hesaplarında zaman kaybına yol açan manuel müdahalelere ve düzeltmelerin gerçekleştirilmesine sebep olmaktadır.*" yerine:
- "*Sistem, aylık limiti aşan ödemeleri kabul etmemektedir. Bu nedenle limiti aşan ödemeler ilave zaman harcanarak manuel olarak gerçekleştirilmektedir.*"

- **Eksikliği/vurgulanmak istenen konuyu önce belirtmek:**

Vurgu yapılmak istenen esas konu öncelikli olarak en başta belirtilirse okuyucunun bulguyu tekrar okumasına gerek kalmadan ana fikir edilmiş olur ve özellikle üst kademelerindeki yöneticiler hızlıca “sadede gelinmesini” arzu ederler.

- *“Kuruma; \$34.310 tutarında bilgisayar, \$17.885 tutarında mobilya ve \$3.275 tutarında halı alınmıştır ancak bu ürünleri alırken alternatif tedarikçilerden fiyat teklifi alınmamıştır.” yerine:*
- *“Kurum, alternatif tedarikçilerden fiyat teklifi almaksızın \$55.000’in üzerinde alım yapmıştır. Bunların \$34.390’ı bilgisayar, \$17.785’i mobilya, \$3.275’i halı almıştır.”*

- **Gerçekleştirilen işlemde ziyade konuya odaklanmak:**

“Yapılan incelemelerde ...” veya “İncelemelerimiz sırasında gördük ki ...” gibi ifadeler yerine bulguya ve sonuca odaklanarak fotoğrafın nasıl çekildiğinin anlatmak yerine okuyucuya fotoğrafı sunmak daha uygundur.

- *“İncelemelerimiz sırasında 5 çalışanın aynı şifreyi paylaştığı görülmüştür.” yerine:*
- *“5 çalışan aynı şifreyi paylaşmaktadır.”*

- **Denetim terimlerini kullanmamak veya açıklayarak kullanmak:**

Denetim mesleğinde yaygın olarak kullanılsa bile diğer çalışanların hâkim olmadığı terimlerin kullanımından kaçınmak ya da kullanırken açıklama eklemek yerinde olacaktır.

- *“Temsil ve ağırlama giderlerinin ödenmesinde görevler ayrılığı ilkesine uyulmamaktadır.” yerine:*
- *“Muhasebe sorumlusu temsil ve ağırlama giderlerine ait evrakları kaydetmesinin yanı sıra ödeme onaylarını da vermektedir.”*

- **Doğru kelimeler kullanmak:**

Açıklık ve anlaşılabilirlik raporların olmazsa olmazıdır. Denetçiler, tam olarak ifade etmek istedikleri hususu ortaya koyan doğru kelimeyi seçme konusunda özen gösterirler.

- Örneğin; “gelir” veya “kazanç” yerine “kâr”; “iki katı” yerine “iki kat daha fazla” gibi farklı manaya gelen ifadeler kullanılmamalıdır.

- **Kelimeleri doğru kullanmak:**

Anlam doğruluğunun sağlanabilmesi için doğru kelimelerin seçilmesi elzemdir. Birbirine benzeyen bazı kelimeler bazen karıştırılabilmekte veya yazım için kullanılan programların otomatik düzeltmesi nedeniyle hatalı sonuçlar da ortaya çıkabilmektedir. Rapor tamamlandığında bu bakış açısıyla gerekli kontrollerin yapılması faydalı olacaktır.

- Örneğin; “sari” yerine “sair”, “sehven” yerine “şehven”, “husus” yerine “huşu”, “defaatle” yerine “defaten”, “muğlak” yerine “muallak.

- **İmla kurallarına riayet etmek:**

Raporun yazıldığı dilin imla kurallarına uymak ve noktalama işaretlerinin kullanımına dikkat etmek raporun kalitesi açısından oldukça önemlidir. Yazım hatalarıyla dolu bir denetim raporun dayandığı denetim çalışmalarının ve hatta bulguların yeterliliğine ilişkin sorgulamalara imkân verebilir. Yazım hataları denetim sürecinin önemli safhalarından birisi olan raporlamaya gerekli özenin gösterilmediği manasına gelebilir.

- Denetim raporlarında rastlanan yazım yanlış örneklerinden bazıları şu şekildedir: “itibarıyla” yerine “itibariyle”, “yayımlamak” yerine “yayınlamak”, “yurt dışı” yerine “yurtdışı”, “satın alma” yerine “satınalma”, “uluslararası” yerine “uluslar arası”, “öngörmek” yerine “ön görmek.

- **Soyut ve muğlak ifadeler yerine somut ifadeler kullanmak:**

Soyut ve süslü ifadeler kullanmak okuyucunun anlamasını kolaylaştırmaz. Denetim raporları; ağdalı ve uzun cümleler kurarak “edebiyat yapma” yeri değildir. Somut ifadeler raporu okuyanların daha fazla işine yarar.

- “Yatırım kararları yeterince gelişmemiş süreçler işletilerek uygulanmaktadır.” yerine:
- “Yatırım kararları yazılı prosedürlere dayanmamaktadır.”

- **Listelemek ve madde işaretleri kullanarak sadeleştirmek:**

Bir paragrafın içinde birden fazla tespitten bahsedilecekse daha kolay anlaşılması adına madde imleri kullanılabilir.

- *“Hesap bakiyesindeki 649.000 TL fazlalık, 2002, 2003 ve 2004 yıllarında gider merkezi sınıflandırmasında yapılan 182.000 TL tutarındaki hatadan kaynaklanmaktadır. Ayrıca, 2014 yılında bilanço hesapları sınıflandırılırken yapılan hatalı bir sınıflandırma, giderlerin 467.000 TL tutarında fazla gösterilmesine sebebiyet vermiştir.” yerine:*
- *“Hesap bakiyesinin 649.000 TL tutarında fazla gösterilmesi şu iki hatadan kaynaklanmaktadır:*
  - *2002, 2003 ve 2004 yıllarındaki \$182.000 tutarlı gider merkezi sınıflandırma hatası.*
  - *2004 yılındaki \$467.000 tutarlı bilanço hesaplarındaki sınıflandırılması hatası.”*

- **Kayıplardan ziyade ve kazanç potansiyelini vurgulamak:**

Oluşabilecek kayıp ve zararlara vurgu yapmak yerine, gelişim potansiyeline vurgu yapmak daha iyi sonuçlar alınmasına imkân verir. Sağlanacak faydalara vurgu yapılması, daha yapıcı bir ortam oluşturarak raporun muhataplarını aksiyon almaya teşvik eder.

- *“Şirket, yıllık olarak yaptığı yaklaşık \$300.000 tutarındaki kâğıt alımını parçalı yapması nedeniyle yararlanabileceği sipariş miktarı iskontosundan faydalanmamıştır.” yerine;*
- *“Şirket, yıllık olarak yaptığı yaklaşık \$300.000 tutarındaki kâğıt alımını toplu olarak yapması halinde %3 indirimden yararlanarak tasarruf edebilir.”*

- **Olumsuz dil kullanımından kaçınmak:**

Olumsuz bir dil kullanmak denetleneni savunmaya geçmeye zorlayabilir. Olumsuz cümleler muhataplarda ikna yerine, itiraz ve inkâr eğilimi oluşturduğu için eksiklik ve ima içeren kelimeler yerine nötr kelimelerin seçilmesine özen göstermek bulguların daha objektif algılanması ve güven duygusu tesisi açısından faydalıdır.

- *“Bölüm, raporlamada yetersiz kalmıştır.” veya “Yönetici 3 teklif alındığını iddia etmiştir.” yerine:*
- *“Bölüm, raporlamayı zamanında yapmamıştır.” veya “Yönetici 3 teklif alındığını belirtmiştir.”*

- **Riskleri yeterli detayda vermek:**

Okuyucuların riskin boyutunu kolaylıkla kavrayabilmeleri için işaret edilen temel riskin oluşmasına sebep olacak detaylar verilir.

- *“Sağlıklı işlemeyen stok planlama süreçleri gelirlerin azalmasına neden olabilir.” yerine:*
- *“Sağlıklı işlemeyen stok planlama süreçleri; stokların talebi karşılayamamasına ve satış potansiyelinin gerçekleşmemesi nedeniyle potansiyel gelir kaybına sebebiyet verebilir.”*

- **Teknik terimleri, yabancı kelimeleri, sistem isimlerini veya kısaltmaları açıklamalarıyla birlikte kullanmak:**

Raporlarda, denetlenen kuruma veya sürece özel birtakım teknik terminoloji kullanılabilir. Bunların yanı sıra kuruma has departman adı, lokasyon ve benzeri bazı kavramların kısaltma olarak kullanımlarına da raporlarda yer verilebilir. Ayrıca sektöre ya da sürece özel dilimizde birebir karşılığı bulunmayan veya bulunsa da kullanıldığında aynı minvalde anlaşılmayan yabancı kelimelerle de karşılaşılabilir. Burada değinilmesi gereken bir başka konu da şüphesiz yazılım isimleridir. Bütün bu durumlar için, raporda “Kısaltmalar”, “Tanımlar” ve “Bilgi Sistemleri” gibi başlıklar altında listelenerek açıklama yolu tercih edilebileceği gibi kullanım yerinde parantez içinde veya dipnot şeklinde açıklama yöntemi de benimsenebilir.

### 3.4.3.5.2. Önerilerin Belirlenmesi

Öneriler, iç denetçilerin bulguların düzeltilmesi ve tekrarını önlemek için bulguyu ortaya çıkartan sebepleri ortadan kaldırmaya yönelik tavsiyelerini içerir. Bu tavsiyeler, mevcut durum ve kriterler arasında oluşan uyumsuzlukları belirlemek için verimli ve etkili bir yol sağlamaktadır.

Denetçilerin raporladıkları tespitlere ilişkin getirdikleri önerilerin tanımlanan riskleri azaltmak yönelik ve pratikte uygulanabilir olması önemlidir. Teorik olarak mümkün görünen ancak sahada uygulama imkânı olmayan ütöpik öneriler, süreci işletenler tarafından da sahiplenilmeyecektir. Öte yandan unutulmamalıdır ki; doğru tanımlanmış bir bulguya yönelik iyi bir çözüm önerisi; çoğu zaman eksik veya hatalı

tanımlanmış bir bulguya getirilen mükemmel bir çözüm önerisinden daha değerlidir. İyi bir önerinin; tekrarı önlemesi, ekonomik ve hızlı olarak uygulanabilmesinin yanı sıra yeni riskleri tetiklememesi beklenmektedir.

İdeal olan; risklerin kök nedenlerinin belirlenerek, önerilerin bulguyu tetikleyen durumun altında yatan temel problemleri çözmeye yönelik geliştirilmesidir. İç denetçilerin; koşullara, sebeplere ve kök nedenlere yönelik makul öneriler getirebilmesi için bunların etkilerini ve sonuçlarını anlaması gerekmektedir.

Öneriler, koşul ve sebep bazlı olmak üzere 2 kategoride sınıflandırılabilir. Denetçiler öneri getirirken bulguya bağlı olarak, koşul ve temel sebebe dayalı tavsiyelerin kombinasyonunu kullanabilirler.

1. Koşul bazlı öneriler: Mevcut durumu düzeltmek için geçici bir çözüm sağlayan önerilerdir. (Örneğin, uygunsuz bir erişimi kaldırmak gibi).
2. Sebep bazlı öneriler: Durumun/bulgunun tekrar oluşmasını önlemek için gereken eylemlerdir. Kök nedene dayalı öneriler tipik olarak daha uzun vadeli çözümlerdir ve daha fazla zaman gerektirebilmektedir (Örneğin, bir erişim inceleme politikasının oluşturulması ve uygulanması gibi).

### 3.4.3.5.3. Yönetim Aksiyon (Eylem) Planları

Denetim saha çalışmalarının sonunda gerçekleştirilen mutabakat toplantılarıyla bulgu ve önerilerin süreç sahipleriyle paylaşılmasını takiben denetlenen kurum yöneticilerinin, süreç uygulayıcılarıyla birlikte konuları müzakere ederek riskleri makul seviyeye indirebilecek aksiyon planları belirlemeleri beklenmektedir. Yönetim, iç denetçilerle iş birliği içinde çalışarak, iç denetimin bulgularına ve tavsiyelerine dayanan eylem planları sunmaktadır.

Süreç sahiplerinden temin edilen aksiyon planlarına ilgili bulgularla birlikte raporda yer verilir. Raporlama sürecinde şeffaflığın sağlanabilmesi açısından iç denetçilere gelen aksiyon planlarına herhangi bir yorum değişiklik vb. müdahale edilmeden nihai rapora aktarılması esastır. Eğer raporda yer alması uygun olmadığı düşünülen hususlar var ise aksiyon sorumlusuyla iletişime geçilerek revizyon talep edilebilir. Denetim raporunda aksiyon planlarına hedef tarih ve aksiyondan sorumlu kişi veya birim bilgileriyle

birlikte yer verilmesi önerilmektedir. Aksiyon sorumlularına, görevli oldukları birim ve unvanlarıyla birlikte yer vermek ilerleyen dönemlerde aksiyonların takip sürecinde görev veya iş değişiklikleri gibi durumlara karşı faydalı olacaktır.

**Şekil 67.** Denetim Raporu Örneği- Bulgu Risk, Öneri ve Aksiyon Planı

### Bulgu, Risk ve Öneriler

► 56 bulgunun risk seviyelerine göre dağılımı şu şekildedir:

Ödemeler	■
Fatura Kaydı	■■■■■
Teslim Alma	■■■
Sipariş Verme	■■■■■
Sözleşme Yönetimi	■■■
Fiyat Teklifi Alma	■■■
Tedarikçi Yönetimi	■■
Talep Yönetimi	■■■■■

**1** Bulgu Özeti

Bulgu

Risk	Risk Seviyesi	Öneri
...		...

Aksiyon Planı

Sorumlu	Hedef Tarih

**2** Bulgu Özeti

Bulgu

Risk	Risk Seviyesi	Öneri
...		...

Aksiyon Planı

Sorumlu	Hedef Tarih

### 3.4.3.6. Sorumluluk Reddi Beyanı

Kitabımızın teoriyle ilgili ilk bölümünde açıklandığı üzere, iç denetçiler makul güvence sağlamaktadır. Bu hususun yanı sıra denetimin doğal risklerini de içeren ve çalışma kapsamına dikkat çeken bir sorumluluk reddi beyanının rapora eklenmesinde fayda bulunmaktadır. Öte yandan; raporun gizlilik seviyesine vurgu yapan ve raporu teslim alanların sorumluluğunu da belirten ifadelerle yer verilebilir.

#### Şekil 68. Sorumluluk Reddi Beyanı Örneği

*Raporda yer verilen tespitler, denetim sırasında edinilen bilgilere ve yapılan gözlemlere ilişkin konuları içermekte olup ilgili alanlardaki bütün bulguları içermeyebilir. Denetim kapsamındaki konulara ilişkin her faaliyetin, prosedürün veya verinin tamamının incelenmesinin mümkün olmadığı için bu rapor; Yönetimin, faaliyetlere yönelik kontrol tesis ederek usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına ilişkin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Rapordaki bulgulara verilen tavsiyelerin bütün muhtemel etkileri uygulamaya geçmeden önce şirket yönetimi tarafından değerlendirilmelidir.*

*Kurumsal gizli bilgi niteliğinde olan bu raporun dağıtım listesinde yer alan kişiler, raporun güvenli olarak muhafazası ve paylaşacakları taraflar hakkında sorumluluk sahibidir.*

### 3.4.3.7. Dağıtım Listesi

Denetim raporunun paylaşılacağı kişilerin belirlenerek raporda yer verilmesi gerekmektedir. İç denetim raporları genellikle aşağıdaki kişilerle paylaşılır. Muhataplar, ilgisi bulunduğunu düşündükleri taraflarla kendi sorumlulukları ve inisiyatifleri dahilinde raporu paylaşabilirler.

- Yönetim Kurulu üyeleri
- Denetim Komitesi üyeleri
- CEO
- Genel Müdür
- Konuyla ilgili Üst Düzey Yöneticiler

### 3.4.4. İç Denetim Raporunun Kalitesi<sup>432</sup>

İç denetim çalışması sonucunda hazırlanan raporlar denetim biriminin en temel çıktısıdır ve kurumların en tepesinden en alt kademesine kadar ve hatta kurum dışında resmi mercilere ulaşabilme potansiyeline sahiptir. Hatta bazı denetim raporları devletlerin en üst kademeleri arasındaki uluslararası görüşmelerde bile masaya gelebilmektedir. Öte yandan yazılı kayıtlar olması hasebiyle de kalıcı olma özelliğine sahiptirler ve gelecekte de ihtiyaç duyulması halinde tekrar başvurulabilen tabiri caize zamansız eserlerdir. Özetle, denetim raporunu yalnızca denetimin sonunda yazılan, kısıtlı kişiyeye ulaşan bir hızlı tüketim ürünü olarak değil, belki de dayanıklı tüketim ürünü gibi değerlendirmek daha doğrudur. Son kullanıcı sayısı çok fazla olabildiği ve uzun süre kullanıma potansiyeli göz önünde bulundurulduğunda denetim raporunun kalitesinin de ne kadar ehemmiyetli olduğu görülmektedir. Bu açıdan, denetim süreç ve faaliyetlerindeki kalitenin yanında rapor kalitesinin sağlanması da kritiktir zira okuyucuya ulaşan son ürün ve somut olarak görülen belki de tek çıktı rapordur. Denetim raporlarının kalitesinin sağlanabilmesinde dikkat edilecek başlıca konular şu şekilde sıralanabilir:

- Doğru, açık ve yalındır.
- Makul ve hedeflenen süre zarfında hazırlanmıştır.
- Adil, tarafsız ve önyargısızdır.
- Kolay anlaşılabilir ve mantıklıdır,
- Eksiksizdir, bütün önemli ve ilgili bilgiyi sağlamaktadır.
- Yapıcıdır, ilgililere ve kuruma katma değer sağlar.

Kaliteli bir çıktı oluşturabilmek için şüphesiz kaliteli girdilere ve standartlara uygun olarak işletilen kaliteli süreçlere ihtiyaç vardır. Raporlama kalitesinin sağlanabilmesi için denetim sırasında verilerin, dikkatli ve özenle toplanması ve değerlendirmelerin objektif bir şekilde gerçekleştirilmesinin yanı sıra raporun fayda sağlama bakış açısıyla kaleme alınması önemlidir.

---

<sup>432</sup> İç denetim Standardı, 2420 – Raporlamaların Kalitesi, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

## 3.5. DENETİM ÇALIŞMASININ SONUÇLANDIRILMASI

### 3.5.1. Kapanış Toplantısı

Saha çalışmasının sonunda gerçekleştirilen mutabakat toplantısıyla hem bulguların teyidi gerçekleştirmekte hem de şirket genelinde bulguların aksiyona bağlanması sağlanmaktadır. Aksiyon planları temin edilerek nihai rapor hazırlandıktan sonra bu sefer kurumun en üst düzey yöneticisinin (CEO, Genel Müdür vb.) denetimle ilgili fonksiyonlardan sorumlu diğer üst seviye yöneticilerin (Genel Müdür Yardımcıları, Başkanlar, Direktörler vb.) katıldığı ve yalnızca önemli bulgu ve risklerin sunulduğu kapanış toplantısıyla denetim tamamlanmakta ve sonrasında nihai rapor yayımlanmaktadır.

Kapanış toplantısı sırasında bazen bulguların ya da aksiyon planlarının güncellenmesini gerektirebilecek bilgi paylaşımları söz konusu olabildiği için kapanış toplantısı öncesinde nihai raporun yayımlanmamasında fayda görülmektedir. Kapanış toplantısı öncesinde, toplantı gündemi ve hatta toplantıda gerçekleştirilecek sunum ve rapor katılımcılarla paylaşılabilir.

Kapanış toplantısına İç Denetim Yöneticisinin katılması esastır. Denetimi icra eden ekip şefi ve İDY ile şef arasında denetimden sorumlu başka orta kademe denetim yöneticileri de varsa toplantıda bulunmaları beklenmektedir.

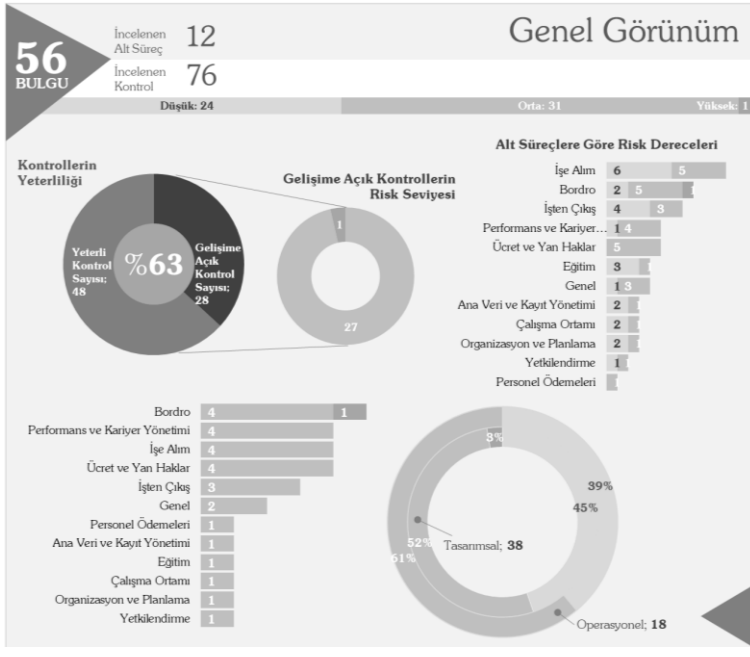
Kapanış toplantısı, İç Denetim Biriminin en üst düzeydeki yöneticisi ile denetlenen kurumun en üst seviyedeki yöneticilerini bir araya getirdiği için denetlenen tarafın özel talebi ve ilgili olmadığı takdirde denetimle ilgili mikro seviyedeki detaylara mümkün merteye girilmeyen ve 1 saati geçmeyen bir toplantıdır. Bu toplantı aynı zamanda denetim çalışmasının nihai ürünü olan raporun da muhataplarla paylaşıldığı bir ortam olması hasebiyle denetim hizmetini alan müşteri rolündeki kurum yöneticilerinin memnuniyet seviyesini etkileme potansiyeline sahiptir. Toplantıda mümkün merteye sorunlar yerine fırsatlara ve aksiyonlara odaklanarak toplantının pozitif bir havada geçmesini sağlanabilir. Kapanış toplantıları, denetlenen kurumların hatalarını, eksikliklerini, kayıplarını ve problemlerini üst düzey yöneticilerinin yüzüne vurma platformu değildir. Bilakis, olumlu bir havada geçmesi ve iç denetim faaliyetleriyle ilgili tanıtım ve bilgilendirme yapılabilecek uygun bir ortam oluşturularak kaliteli iletişim sağlanması

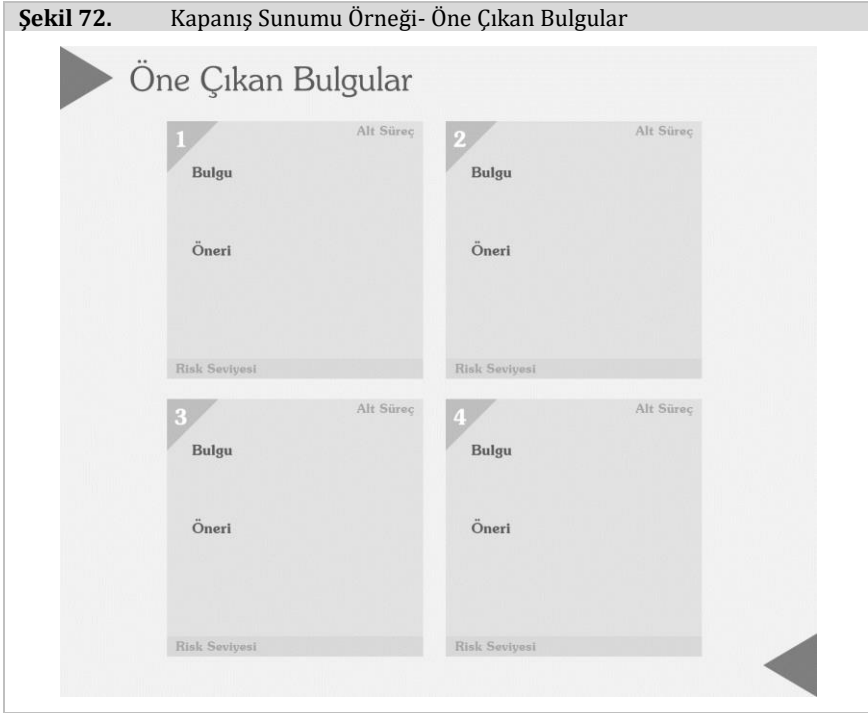
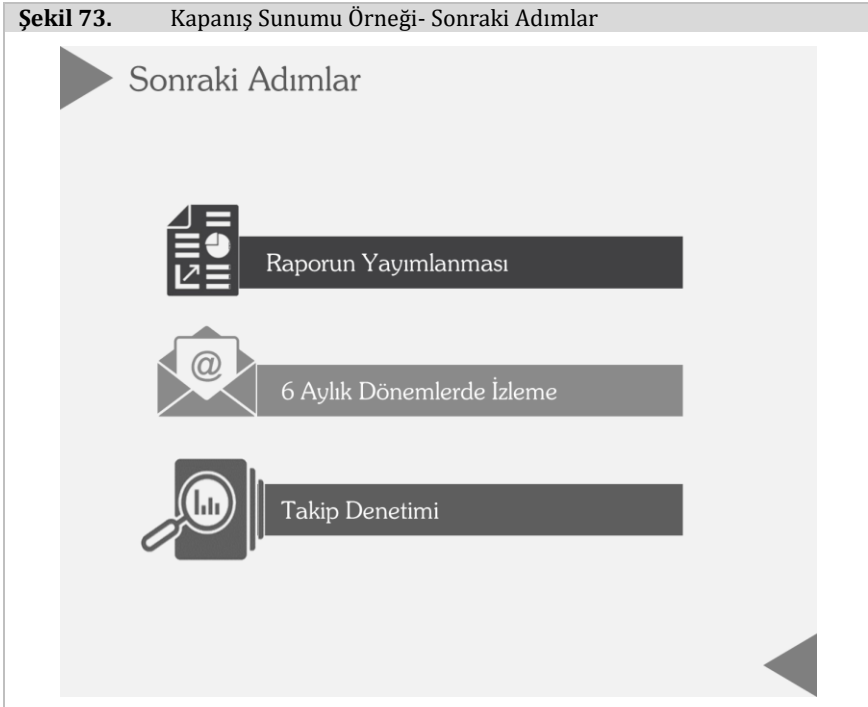
kurum yönetimiyle ilerleyen dönemlerdeki iş birliğinin devamı açısından önemlidir.

Kapanış toplantılarında öncelikli olarak; denetim kapsamı, süreci, metodolojisi ve raporda yer verilen risk sınıflandırması hakkında temel bilgiler verildikten sonra denetim sonuçlarıyla ilgili genel istatistikler paylaşılır. Daha sonra öne çıkan ve üst yönetim nezdinde müzakere edilmesi gereken bulgu ve riskler üzerinde durularak muhatapların görüşleri dinlenir ve varsa soruları cevaplanır. Son olarak ise denetim sonrasındaki raporlama, izleme ve takip adımları hakkında bilgi verilir.

Kapanış sunumlarında kullanılabilecek slayt içerik örneklerine aşağıda ve takip eden sayfalarda yer verilmiştir:



**Şekil 70.** Kapanış Sunumu Örneği- Risk Kategorileri**Şekil 71.** Kapanış Sunumu Örneği- Genel Görünüm

**Şekil 72.** Kapanış Sunumu Örneği- Öne Çıkan Bulgular**Şekil 73.** Kapanış Sunumu Örneği- Sonraki Adımlar

### 3.5.2. Dokümantasyon

İç denetçiler, görev sonuçlarına dayanak teşkil eden yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadır. Çalışma kağıtları denetçi tarafından titizlikle hazırlanmalıdır. Sonradan başka bir uzmanın bu çalışma kağıtlarını inceleyerek; incelemenin seyrini, yapılan testleri, ulaşılan tespitleri açık şekilde anlayabilmesi beklenmektedir.

Dokümantasyon; raporda yer verilsin ya da verilmesin, denetim sonuçlarına temel oluşturan, bulgu ve önerileri destekleyen ve denetimin bütün aşamalarını gösteren yazılı kayıtlar ve belgeleri ifade etmektedir. Dokümantasyon temel olarak 3 ana amaca hizmet etmektedir:

1. Denetimin planlaması, performansı ve gözetimine katkıda bulunmak,
2. Çalışma kalitesinin gözden geçirilmesine temel sağlamak,
3. Bulgular ve öneriler için temel destek sağlamak.

Denetim çalışması sonlandığında tüm dokümantasyonun tamamlanması ve gözden geçirilmesi beklenmektedir. Bu gözden geçirme; denetim yöneticisinin veya ekip liderinin görevleri arasındadır. Denetimin sonunda yapılacak dokümantasyon şunları içermektedir:

- Tüm denetim çalışma kağıtlarının, bulguları desteklediklerinden ve gerekli denetim prosedürlerinin yerine getirildiğinden emin olmak için gözden geçirilmesi.
- Denetim sırasında gerçekleştirilmiş üst kontrollere ilişkin alınan notlardaki hususların kapatılması. Bunlar kapatılırken çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi sırasında gündeme gelen soruların cevaplanması.

Denetim projesinde gerekli bütün işlemlerin tamamlandığından ve dokümantasyonun yeterli seviyede yapıldığından emin olmak adına denetime liderlik edenler veya ekip dışında birisi tarafından projenin tamlığının kontrol edilmesinde fayda vardır. Bu aşamada standart kontrol listeleri kullanılması kontrolün sağlığı ve sürdürülebilirliği açısından önemlidir.

Aşağıda örnek olarak verilen sorular, her denetim projesi sonunda cevaplanarak eksiklerin tamamlanması ve olumsuz olarak cevaplanan sorular için gerekçe veya açıklamalar belirtilerek kayıt altına alınabilir.

**Tablo 49.** Denetim Projesi Kontrol Listesi Örneği

<b>İşlem</b>	<b>Evet/Hayır</b>
Denetimden makul bir süre önce bilgilendirme yazısı gönderildi mi?	
Proje klasörü oluşturuldu mu?	
Açılış toplantısı yapıldı mı?	
Görev Planı dokümanı hazırlanarak onaylatıldı mı?	
Risk ve Kontrol Matrisi kapsamındaki bütün kontrolleri içeriyor mu?	
Süreç sahipleriyle yapılan görüşmelere ilişkin notlar klase edildi mi?	
Süreç anlatımları ve akış şemaları klase edildi mi?	
Denetim proje ekibi içinde adil görev dağılımı yapıldı mı?	
Çalışma kağıtları tam ve yeterli detayı içeriyor mu?	
Çalışmalar proje lideri tarafından kontrol edilerek sorgulandı mı?	
Kontrollerin tamamı tasarım ve işlerlik yönünden test edildi mi?	
Kontrollere ilişkin kanıtlar temin edilip referanslanarak klase edildi mi?	
Bulgular, riskler ve öneriler tam ve eksiksiz yazıldı mı?	
Bulgu mutabakatı yapıldı mı?	
Aksiyon planları eksiksiz olarak temin edilerek rapora aktarıldı mı?	
Rapor başlığı, tarihi, numarası, içeriği ve dağıtım listesi güncel ve tam mı?	
Rapor imla kontrolleri yapıldı mı?	
Rapor denerim birimi yöneticilerince kontrol edilerek onaylandı mı?	
Denetim kapanış toplantısı yapıldı mı?	
Rapor ilgili tarafların tamamına iletildi mi?	
Denetim sonuçları Denetim Komitesine sunuldu mu?	
Denetim projesine ilişkin değerlendirmeler tamamlandı mı?	

## 3.6. DENETİMİ İZLEME VE PERFORMANS

### 3.6.1. İç Denetim Çalışmalarının İzlenmesi

İç denetim faaliyetlerinin icrası sırasında denetçiler, ekip şefi tarafından kendilerine verilen görevler ve iş planları doğrultusunda ilerlemektedir. Söz konusu denetim çalışması nihayetinde bir denetim raporuna dönüşecek olması münasebetiyle takım çalışması ve koordinasyon kritik öneme sahiptir.

#### 3.6.1.1. Görev Takibi

Ekip üyelerine atanan görevlerin yakından izlenmesi ve uzun projelerde periyodik raporlamalarla takip edilmesi zaman planına uyum ve yetersiz performansa zamanında müdahale için önemlidir. Denetim çalışmalarında ekip üyelerinin farklı sorumluluk alanları ve görevleri olabilir. Ekip lideri, her bir denetçi bazında atadığı görevleri ve tamamlanma durumlarını takip ederse projenin gidişatı hakkında daha net bilgiye ve plana uyuma ilişkin daha doğru bir öngörüye sahip olabilir.

Günümüzde görev ataması ve takibine imkân veren çok sayıda yazılım mevcut olmakla birlikte denetim yönetim programları da genellikle bu fonksiyonları içermektedir. Bahsi geçen görev takip yazılımları kurumsal uygulamalarla ve e-posta servisleriyle entegre çalışabilmelerinin yanı sıra akıllı telefon uygulamaları sayesinde her an erişilebilir durumda olup dijital takvimler üzerinden hatırlatma uyarılarıyla görevlerin zamanında tamamlanmasını teşvik etmekte ve görselleştirilmiş tamamlanma grafikleriyle kolay bir şekilde takibe imkân vermektedir. Paket programlar yerine Excel dosyaları üzerinden de basit şekilde görev takibi yapılabilir.

#### 3.6.1.2. Talep Takibi

Denetim sırasında özellikle denetçi ve denetlenen arasındaki bilgi ve belge akışına ilişkin takip kritik öneme sahiptir. Uzayan veri temin süreci denetimin planlanan zamanda tamamlanmasını engelleyen faktörlerin başında gelmektedir. Talep edilen bilgi ve belgelerin hızlı bir şekilde temin edilebilmesi için gerekli sözlü ve yazılı iletişimin sağlanması önemlidir. Sorun yaşanan durumlarda konunun üst seviye yöneticilere eskale edilerek

tıkanan sürecin çözüme kavuşturulması için destek alınması gerekebilmektedir.

**Tablo 50.** Denetim Talep Takip Listesi Örneği

İstenen Bilgi/Belge	Talep Eden	Kimden?	Talep Tarihi	Termin Tarihi	Talep Tipi	Durum
Satın alma prosedürü	Denetçi 1	Denetlenen 1	31.05.22	7.06.22	e-posta	Geldi
Son 2 yıllık alımlar	Denetçi 1	Denetlenen 2	31.05.22	7.06.22	Sözlü	Talep Edildi
Onaylı tedarikçi listesi	Denetçi 2	Denetlenen 3	31.05.22	7.06.22	e-posta	Talep Edildi
Sözleşme listesi	Denetçi 2	Denetlenen 2	31.05.22	7.06.22	Sözlü	Talep Edildi
Çalışan listesi	Denetçi 2	Denetlenen 2	31.05.22	7.06.22	e-posta	Talep Edildi
Sipariş formu	Denetçi 1	Denetlenen 3	31.05.22	7.06.22	e-posta	Talep Edildi
Teklif değerlendirme formu	Denetçi 3	Denetlenen 4	31.05.22	7.06.22	e-posta	Geldi

### 3.6.1.3. Bütçe Takibi

Organizasyon içerisindeki tüm birimler gibi denetim ekipleri de bütçe dahilinde organize olmakta ve çalışmalarını gerçekleştirmektedir. Bütçe ve zaman planından sapmalar ise gerek bütçe aşımalarına gerekse de yıllık denetim planı aksaklıklarına ve takvim değişikliklerine neden olacaktır. Denetleyen ve denetlenen taraflar arasındaki ilişkinin bir nevi müşteri-tedarikçi ilişkisi olduğunu ifade edersek, bu ilişki içinde yapılması gereken işe atanması gereken personel ve bütçenin de en baştan belirlenmesi elzemdir. Söz konusu bütçenin yıllık denetim planı doğrultusunda makro bir bütçe olarak oluşturulması yanında her bir denetim projesi ve mümkünse her bir denetim süreci bazında da ortaya konulması faydalı olacaktır. Denetim projesine, süreç bazında harcanan zamanlar net bir şekilde kayıt altına alınıp takip edildiğinde personel adam/gün bazında ve süreç/adam/gün bazında sonuçlara ulaşmak ve takip etmek kolaylaşacaktır. Denetim çalışmalarının yakinen takibi ve yönlendirilmesi de iç denetim departmanlarının fayda- maliyet analizinde nerede durduğu ve nereye varması gerektiğini açık bir şekilde ortaya koyacaktır. Söz konusu izleme aynı zamanda denetim performans ölçümü için de bir baz teşkil edecektir.

### 3.6.2. Performans ve Değerlendirme

Denetim projesinin hedeflerine ulaşıp ulaşmadığını ya da denetim ekibinin performansının beklentileri ne seviyede karşıladığını ölçmek, değerlendirmek ve geri bildirimler yoluyla müzakere etmek; yaşanan aksaklıkların kök nedenlerinin belirlenerek tekrarının önlenmesi ve sonraki denetimlerde daha yüksek performans sergilenebilmesi açısından oldukça faydalıdır. Performansın ölçümü ve değerlendirmesi hem proje hem de ekip üyeleri bazında gerçekleştirilebilir.

#### 3.6.2.1. Denetim Projesinin Değerlendirilmesi

İcra edilen denetim faaliyetleri farklı açılardan ve farklı taraflarca değerlendirilebilir. İç denetim projelerinin, İç Denetim Birimi tarafından gerçekleştirilecek değerlendirmenin yanı sıra denetim hizmetinin müşterileri tarafından da değerlendirilmesi projelerin gelişimi açısından oldukça önemlidir.

##### 3.6.2.1.1. İDY ve Denetçi Değerlendirmesi

İç denetim birimleri, organizasyon içerisinde icra ettikleri fonksiyon gereği hizmet sağlayan hükmündedir. İcra ettikleri faaliyetlerine ilişkin gerek performansın gerekse de denetim projelerinin öncelikli olarak denetim ekipleri tarafından değerlendirilmesi, gözden geçirilmesi, varsa aksaklıkların düzeltilmesi ve tekrarının önlenmesi, sürekli gelişim için gereklidir. Belli bir sistematik altında gerçekleştirilmesi yanında herhangi bir formattan bağımsız olarak da denetim ekipleri kendi kendilerini değerlendirebilir. Her denetim sonunda ilgili projede yer alan ve projeden sorumlu denetçiler ile İç Denetim Yöneticisi bir araya gelerek denetim süreci hakkında genel bir değerlendirme yapabilirler. Denetim sırasında karşılaşılan zorluklar, yaşanan sorunlar, çıkarılan dersler ve bir sonraki projede daha iyi performans gösterebilmek için gerekenler şeffaflık ve içtenlikle dile getirilir. Bu değerlendirmelerde aşağıdaki konular ele alınabilir:

- Hedefler ve sonuçlar.
- Zaman yönetimi.
- Gider yönetimi.
- Veri süreci.

- Kaynak yeterliliği.
- Kapsam, içerik ve yetkinlikler.
- İletişim.

### 3.6.2.1.2. Müşteri Değerlendirmesi

Denetimin, hizmeti alanlar tarafından değerlendirilmesi; hedeflenen kalite seviyesinin ve beklentilerin karşılanıp karşılanmadığını belirleme açısından önemlidir. Denetim faaliyetinin birçok müşterisi olabilir ve farklı seviyelerden, gerçekleştirilen denetim çalışmasının değerlendirilmesi istenebilir. Bu değerlendirmeler; yüz yüze görüşmelerle yapılabileceği gibi yazılı hale getirilerek muhafaza edilmesi ve analiz edilerek devam eden süreçteki trendin izlenebilmesi için daha uygun olan matbu veya çevrimiçi anketlerle de gerçekleştirilebilir.

Müşteri ya da denetlenen memnuniyet anketi olarak da isimlendirilen değerlendirme anketleri; denetim faaliyetinin etkinliğinin ve kalitesinin artırılmasının yanı sıra denetçilerin mesleki yetkinliklerinin geliştirilmesi amacıyla İç Denetim Birimi tarafından titizlikle incelenir, değerlendirilir ve elde edilen sonuçlar çerçevesinde gerekli aksiyonlar alınır.

Denetim faaliyetinin temel müşterileri Yönetim Kurulu, Denetim Komitesi ve denetlenen faaliyetlerden sorumlu kurumların Üst Yönetimi veya süreç yöneticileridir. Denetimin başından sonuna kadar birebir muhatap olunan, denetçilere zaman ayıran ve denetim sonuçlarından en çok etkilenen süreç sahipleri belki de denetim sürecinin tamamını en iyi değerlendirebilecek taraftır. Bu bakımdan, “denetlenen” müşteriler için hazırlanan anketler, süreç sahiplerine ya da bağlı oldukları orta veya üst düzey yöneticilere gönderilebilir. Anketler, uygulamada genel olarak denetlenen kurumdaki en üst düzey yöneticiye gönderilmektedir ancak saha çalışmalarına ilişkin sorular da içeriyorsa alt kademedeki çalışanlarca doldurulması daha sağlıklı olabilmektedir. Denetimin diğer müşterileri olan Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin projeye ilgili geri bildirimlerinin ise anketlerden ziyade yüz yüze alınması daha makul bir yöntem olup soruların da onların beklentilerine ve denetim projesiyle olan irtibatları göz önünde bulundurularak hazırlanması uygun olacaktır.

Aşağıda denetlenen tarafların doldurması için hazırlanmış bir anket örneğine yer verilmiştir:

**Tablo 51.** Proje Değerlendirme Anketi Örneği- Denetlenen

<b>Kapsam</b>
Proje öncesinde; tarih, temel amaç ve kapsam hakkında bilgilendirildim.
Açılış toplantısında talep edilebilecek bilgi, belge vb. hakkında bilgilendirildim.
Proje, konuyla ilgili önemli başlıkları kapsamaktaydı.
Denetçiler proje süresince ihtiyaç duyacakları ortam ve koşulları açıkça ifade ettiler.
<b>Performans</b>
Günlük çalışma faaliyetlerimi aksatacak gereksiz girişimlerde bulunulmadı.
Süreçle ilgili zamanında bilgilendirildim ve önemli hususlar tarafıma zamanında iletildi.
Tespitler yapıcı ve iyileştirmeye yönelikti.
Tespitler; süreçlerimize katkı sağlayarak operasyonel verimliliği ve etkinliği arttırdı.
Proje, kompleksliğiyle orantılı zamanda tamamlandı.
Proje, genel manada “katma değer” sağladı.
<b>Rapor</b>
Proje sonuçları gerçekleri yansıtmakta ve görüşler gerçek bilgilerle desteklenmekteydi.
Rapor yayımlanmadan önce tespitlerle ilgili mutabakat yapıldı.
Rapor, saha çalışması tamamlandıktan makul bir süre sonra yayımlandı.
Tespit ve sonuçlar açık bir şekilde ve eksiksiz olarak iletildi.
Sonuçlar beyanlarımıza uygun olarak objektif bir bakış açısı ile raporlandı.
<b>Ekip</b>
Denetçiler; profesyonelliklerini, yetkinliklerini ve farkındalıklarını ortaya koydu.
Denetçiler; saygılı, yapıcı ve pozitif yaklaşım sergileyerek çalışanlarımızla iyi iletişim kurdu.
Aksiyon planının oluşturulması için yeterli zaman ve danışmanlık desteği verildi.

Anket soruları, aşağıda örnekteki şekilde Likert Ölçeği<sup>433</sup> kullanılarak 5’li skalada cevaplandırılarak puanlanabilir:

**Tablo 52.** Likert Ölçeğiyle Anket Soruları Puanlama Örneği

<b>Seçenek</b>	<b>Puan</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	1
Katılmıyorum	2
Fikrim yok	3
Katılıyorum	4
Kesinlikle Katılıyorum	5

Verilen cevapların puanları, soruların önem derecesine göre ağırlıklandırılarak genel bir proje puanı hesaplanabilir. Bununla birlikte denetimden denetime her soru için gelişim durumu ayrı olarak da değerlendirilebilir. Seçmeli soruların yanı sıra anketi dolduranların yorumlarını ve değerlendirmeleri aktarabilecekleri ayrı bir alan bırakmak da

<sup>433</sup> Adını psikolog Rensis Likert’ten alan ve genellikle anketlerin kullanıldığı araştırmalarda kullanılan bir ölçektir.

soruların kapsamadığı veya daha spesifik konuların anlaşılması için faydalı olabilir.

Günümüzde kurumsal olarak da kullanılan birçok çevrimiçi anket uygulaması bulunmakta olup sonuçların analiz edilmesi, görselleştirilmesi ve trendlerin izlenerek raporlanabilmesine imkân vermektedir. Anketin iletilmesi, doldurulması ve muhafazası için de çok daha kolay bir yöntem olduğu için ekseriyetle tercih edilmektedir.

### 3.6.2.2. Denetçilerin Değerlendirilmesi

İç denetim faaliyetini gerçekleştiren ekipler de proje sonrasında değerlendirmeye tabi tutulabilir. Bu değerlendirme; ilk aşamada kişilerin kendisini öz değerlendirmeye tabi tutmasıyla başlatılabilir. Denetçilerin kendilerini değerlendirmeleri akabinde ekip lideri tarafından ve sonrasında projeden sorumlu yöneticilerce değerlendirilerek uygun geri bildirimlerin verilmesi denetim kalitesinin iyileştirilmesi açısından önemlidir. Değerlendirmeler özellikle icra edilen denetim projesinin planlandığı şekilde, zamanında, yeterli kalitede, sonuçları itibarıyla tatmin edici düzeyde olup olmadığına ilişkin unsurları barındıracaktır. Böylece tarihe not düşülen bu değerlendirme ve geri bildirimler ilerleyen dönemlerde yapılacak performans değerlendirmelerine de bir baz teşkil edecek ve denetçilerin kariyer planlarını şekillendirecektir.

Değerlendirmelerin rapor yayımlandıktan hemen sonra sıcaklığına yapılması önemlidir zira üzerinden zaman geçtikçe sağlıklı değerlendirme yapma ihtimali azalmaktadır. Denetim sırasında yaşananlar, denetçinin gösterdiği performans ve rapora ilişkin konular, üzerinden zaman geçtikçe daha zor hatırlanmakta ve yeni başlayan yakın zamandaki projeye ilişkin performans ve kanaatin daha önceki projeye ilişkin görüşleri menfi veya müspet yönde etkileme ihtimali oluşmaktadır. Uzun aralıklarla yapılan performans değerlendirmelerinde; “miyopluk” yani uzağı (Geçmiş) net görememe ve değerlendirmeme problemi yaşanması olasıdır. Öte yandan, zamanında verilecek geri bildirim sonuçlarının alınması da daha hızlı ve etkili olacak; gelişime açık hususların daha çabuk düzeltilmesi sağlanacaktır.

Aşağıda, proje akabinde gerçekleştirilecek performans değerlendirme başlıklarını içeren form örneği verilmiş olup bu sürecin mümkünse kurumsal performans yönetim sistemleri üzerinden gerçekleştirilmesi önerilmektedir. Görüşlerin metin olarak açıklandığı alanların yanı sıra, “performans kriterleri” başlığı altında puanlama yapılarak ağırlıklı hesaplama sonucunda genel bir skor elde edilebilir:

**Şekil 74.** Denetçi Proje Performansı Değerlendirme Formu Örneği

Denetçi Proje Performans Değerlendirme Formu			
Denetçi Adı Soyadı:		Proje Adı/No:	
Proje içeriği ve kapsamı		Denetçinin Projedeki rol ve sorumlulukları	
		Ekip Şefi Adı Soyadı	Sorumlu Yönetici Adı Soyadı
Öz Değerlendirme		Ekip Şefi Değerlendirmesi	Yönetici Değerlendirmesi
Projede başarılı olduğunuz alanlar nelerdir?			
Projedeki performansızla ilgili gelişime açık yönler nelerdir?			
Performans Kriterleri	Öz Değerlendirme	Ekip Şefi Değ.	Yönetici Değerlendirmesi
Görevin tam ve zamanında bitirilmesi			
Dokümantasyon kalitesi			
İşi sahiplenme ve motivasyon			
Ekip çalışmasına uyum			
İnsiyatif alma ve katma değer yaratma			
Denetlenenle ilişkiler ve temsil			
Sorgulama ve geri bildirim			
Mesleki gelişim ve liderlik			
Ağırlıklı Ortalama			

### 3.7. DENETİM SONRASI HİZMETLER, İZLEME VE TAKİP

Mal veya hizmetlerini müşterileriyle buluşturan kurumlarda olduğu gibi denetim hizmeti için de bir nevi “satış sonrası hizmet” sürecinden bahsedilebilir. Denetim tamamlandıktan sonra da iç denetçilerin temel başlıkları aşağıda sıralanmış olan birtakım görevleri bulunmaktadır:

- Alınacak aksiyonlara ilişkin süreç sahiplerinin sorularını cevaplamak veya aksiyonların ne şekilde alınacağına ilişkin danışmanlık vermek.
- İyi uygulama örneklerini paylaşmak.
- Alınmakta olan aksiyonların yerindeliliğine ve ilgili riskleri kapsama durumuna ilişkin görüş belirtmek.
- Aksiyon sorumluluğunun; görev değiştirme, işten ayrılma gibi çeşitli nedenlerle el değiştirmesi durumunda yeni sorumluya tespitler hakkında detaylı bilgi sağlamak.
- Aksiyon durumlarını periyodik olarak sorgulayarak ilgililere raporlamak.
- Hedeflenen zaman diliminde alınmamış özellikle önemli riskler içeren aksiyonlar için yetkililerle iletişime geçerek yeni bir yol haritası belirlemek.
- Tamamlandığı belirtilen aksiyonlara ilişkin takip denetimi gerçekleştirerek aksiyonların yeterliliğini ve uygunluğunu teyit etmek.

Denetim sonuçlarının akıbetinin sorgulanması, gerçekleştirilen denetimin sağlayacağı katma değer açısından elzemdir. Doktorların uyguladıkları tedavileri takip etmek ve gerekiyorsa yeni yöntemler uygulamak için yaptıkları kontrol muayeneleri gibi iç denetçilerin de verdikleri önerilerin yerine getirilip getirilmediğini ve işe yarayıp yaramadığını yakından takip etmesi beklenmektedir. İç denetim bulguları sonucunda karşılaştırılan düzeltici aksiyonların uygulanmaması, kurumu belirli risklere maruz bırakacaktır. Aksiyonların takip edilmesi, tespitlerin ilerleyen zamanda tekrar bir sorun haline gelmesini önlemeye yardımcı olmaktadır.<sup>434</sup>

---

<sup>434</sup> Following up recommendations/management actions, Chartered Institute of Internal Auditors, <https://www.iaa.org.uk/resources/delivering-internal-audit/following-up-recommendations/?downloadPdf=true>

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; İç Denetim Yöneticisi, yönetim eylemlerinin etkin bir şekilde uygulandığını veya Üst Yönetimin önlem almama riskini kabul ettiğini izlemek ve sağlamak için bir takip süreci oluşturmalıdır.<sup>435</sup> İç denetçiler, raporlarında yer verdikleri tespitlere ilişkin aksiyonların gerçekleşme durumlarını izleyerek; yönetimin önlem almadığını veya tavsiyeleri uygulayıp uygulamadığını, istenen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığını veya Üst Yönetimin veya Yönetim Kurulunun harekete geçmeme veya tavsiyeyi uygulamama riskini üstlenip üstlenmediğini belirlemektedir. İDY, görev çalışma programlarının geliştirilmesinin bir parçası olarak izleme/takip faaliyetlerinin programlanmasından sorumludur. Takip planlaması, ilgili risk ve maruz kalmanın yanı sıra, düzeltici faaliyetin uygulanmasındaki zorluk derecesi ve zamanlamanın önemine dayanır.<sup>436</sup>

Denetim bulgularıyla ilgili sorunları çözmek ve üzerinde anlaşmaya varılan aksiyonları gerçekleştirmek sorumluluğu Yönetime aittir. İç denetim ise kuruma; aksiyonların uygulanmasını izlemesinde ve risklerin yeterince iyi yönetildiğini görmek için periyodik olarak takip çalışmalarının yapılmasında yardımcı olmaktadır. Yönetim; eylemlerinin etkin bir şekilde uygulandığını veya Üst Yönetimin önlem almama riskini kabul ettiğini izlemek için bir takip süreci oluşturulmaktadır. Standartlar; denetçilere denetim çalışmasının sonuçlarının ve alınan aksiyonların izlenmesi sorumluluğunu vermektedir. Burada iç denetçilerin aksiyonların uygulanmasını birebir takip etmesi sorumluluğu söz konusu değildir. Denetçinin sorumluluğu; aksiyonların etkin bir şekilde uygulandığından veya yönetimin aksiyon almama kararı vererek riski üstlendiğinden emin olmakla sınırlıdır. Bu hem danışmanlık hem de güvence denetimleri neticesinde mutabık kalınan aksiyonlar açısından geçerlidir.<sup>437</sup>

İzleme/takip süreçlerine ilişkin rol ve sorumluluklar İç Denetim Yönetmeliğinde tanımlanır. Sürece ilişkin esaslara da Yönetmelikte veya ilgili rehberlerde yer verilmesi beklenmekte olup aşağıdaki konulara açıklık getirilir:

---

<sup>435</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2500 - İlerlemenin Gözlenmesi, [https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards\\_2011\\_Turkish.pdf](https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Turkish.pdf)

<sup>436</sup> Practice Advisory 2500.A1-1: Follow-up Process, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_jeden/Parktijkadviezen/PA%202500A1-1.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_jeden/Parktijkadviezen/PA%202500A1-1.pdf)

<sup>437</sup> Following up recommendations/management actions, Chartered Institute of Internal Auditors, <https://www.iaa.org.uk/resources/delivering-internal-audit/following-up-recommendations/?downloadPdf=true>

- Önerilere ilişkin yönetim aksiyon planlarının nasıl izleneceği,
- Alınan aksiyonun nasıl raporlanacağı ve nasıl doğrulanacağı,
- Hangi izleme/takip çalışmasının gerekli olabileceği,
- Belirlenen risklerin uygun şekilde ele alındığına dair güvence sağlamak için takip çalışmasının nasıl gerçekleştirileceği.

İç Denetim Yöneticisi, aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurarak takibin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler:

- Raporlanan gözlem veya tavsiyenin önemi.
- Raporlanan durumu düzeltmek için gereken çaba ve maliyet derecesi.
- Düzeltici eylemin başarısız olması durumunda ortaya çıkabilecek etki.
- Düzeltici faaliyetin karmaşıklığı. Gereken zaman dilimi.

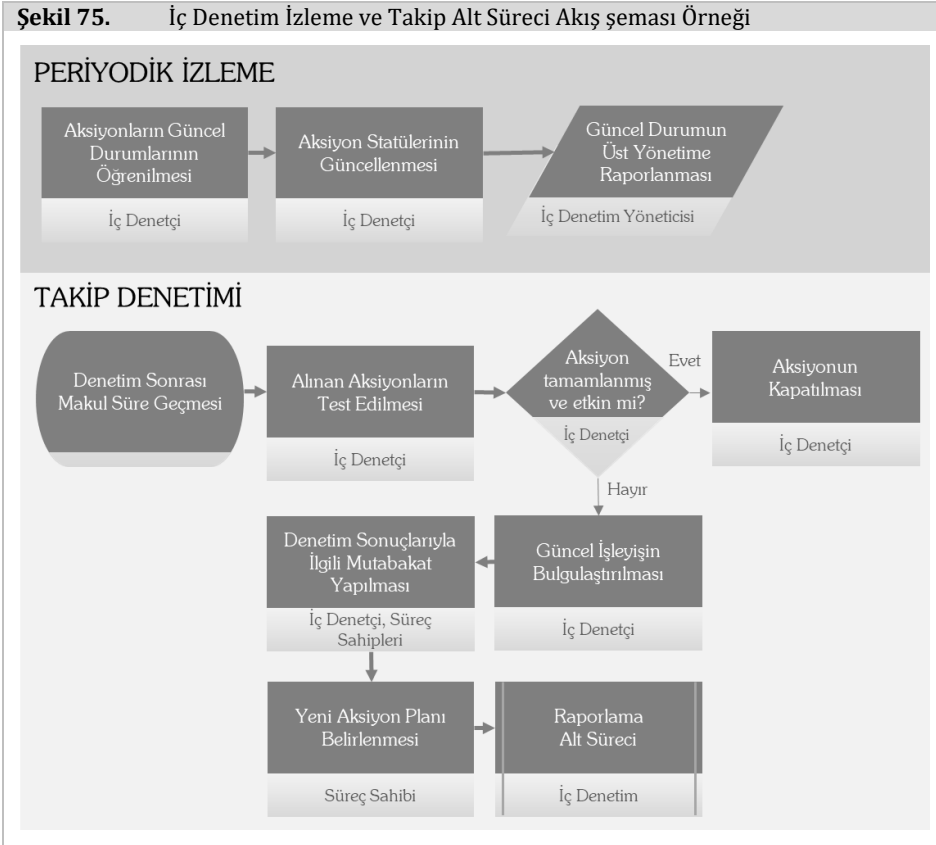
Denetim sonrası dönemde; öncelikler, bütçe sınırlamaları ve diğer faktörler nedeniyle denetim sırasında taahhüt edilen eylemler kararlaştırılan süre içerisinde veya önceden tasarlandığı şekilde uygulanmayabilmektedir. İzleme çalışmalarının amacı, yönetimin aksiyonu uyguladığından ve konuyu uygun şekilde ele aldığından emin olmaktır.

Süreç sahipleri ve ilgili kurum yöneticileri, iç denetçilerin aksiyonların yeterliliğini kontrol edeceklerinin farkında olmaları gerekmektedir ve bu nedenle daha önce gerçekleştirilen denetimlerin kapanış toplantılarında, izleme ve takip süreçlerinin hangi periyotlarda ve ne şekilde işletileceği hakkında bilgi verilmektedir.

Denetim sonuçlarına ilişkin sorgulamalar; periyodik olarak aksiyon durumları hakkında bilgi alma şeklindeki “izleme” ve alınan aksiyonların doğruluğunu ve yeterliliğini teyit etme şeklinde gerçekleştirilen “takip denetimi” olarak iki safhada gruplandırılabilir. İzleme ve takip süreçleri için yıllık denetim planlarında kaynak tahsis edilmesi önemlidir zira bulgular ve aksiyonlar zaman içinde birikerek yönetilmesi zorlaşmakta ve takibi ciddi zaman ve denetçi kaynağı gerektirebilmektedir. İzleme ve takip süreçlerinin plana dahil edilmemesi, diğer öncelikler arasında takip konularına gereken önemin verilmemesine ve tespitlere ilişkin eylemlerin alınıp alınmama

durumu hakkında yönetimin yeteri seviyede ve zamanında bilgilendirilmemesine neden olabilir.

Aşağıda, izleme ve takip denetimi süreçlerine ilişkin adımlar gösterilmiştir:



### 3.7.1. Bulgu Yaşam Döngüsü

Denetim bulguları da doğadaki organizmalar gibi bir yaşam döngüsüne sahiptir. Bulgular da canlılar gibi; doğar, yaşar ve alınan aksiyonlarla birlikte ömürlerini tamamlar. Burada canlı yaşamından farklı olan; kayıt altına alınmadan önce de var olmaları, tekrar tekrar dirilebilmeleri hatta reenkarnasyon geçirebilmeleri ve bazılarının hiç ölmemeleridir.

Denetim sırasında tespit edilerek raporlanan bir bulgu, taşıdığı risklerin bertaraf edilmesine yönelik aksiyonlar tamamlandı ve etkin olarak işletilinceye kadar ömrünü sürdürür. Bu süreç boyunca da dönemsel kontrollerle bulgunun varlığı kontrol edilir. Bir gün denetlenenler bulgunun

ömrünü doldurduğunu ifade etseler de denetçinin bunu teyit etmesi ve kayıt altına alması esastır.

### 3.7.2. İzleme

İç denetim raporunun yayımlanması sonrasında, belirlenen hedef tarihler doğrultusunda ilgili sorumlular üzerinden aksiyonların gerçekleşme durumu periyodik olarak sorgulanır. İzleme işlemi bulgu veya aksiyon odaklı bakış açısıyla takip edilebilir. Özellikle bir bulgunun çok sayıda ve farklı sorumlularca aksiyon gerektirdiği durumlarda bulgudan ziyade aksiyon bazında takip daha pratik olabilmektedir. Aşağıda her iki yöntem için de izleme statülerine yer verilmiştir:

**Tablo 53.** İzleme Statü Örnekleri

Bulgu	Aksiyon	Açıklama
Aktif	Aksiyon Alınmadı	Tespite yönelik herhangi bir aksiyon alınmamıştır.
Risk Üstlenilmiş	Aksiyon Alınmayacak	Tespit ve içerdiği risklerle ilgili mutabık kalınmasına rağmen çeşitli nedenlerle (Personel ya da parasal kaynak problemi veya sistemsel kısıtlar gibi.) ilgili riskler üstlenilmiş ve aksiyon alınmaması yönünde karar verilmiştir.
Kısmen Kapatıldı	Kısmen Tamamlandı	Taahhüt edilen aksiyonlara ilişkin çalışmalar başlamış ve belirli bir mesafe alınmıştır ancak henüz tamamlanmamıştır.
Kapatıldı	Tamamlandı	Taahhüt edilen aksiyonların hepsi tamamlanarak bulgu kapatılmıştır.

İzleme sürecinde farklı yöntemler uygulanabilmektedir; bazı iç denetim birimleri periyodik olarak aksiyon sorumlularından aksiyonlara ilişkin cevap talep etmekte; bazı kurumlarda ise sorumlular, aksiyon aldıkça denetçilere bildirmektedir. Kurum kültürü, süreçlerin olgunluk seviyeleri ve aksiyon izlemeye yönelik sistemsel altyapının varlığına göre uygun yöntem belirlenebilir. Yukarıda bahsettiğimiz ikinci yöntem daha makul görünse de aksiyon sorumluları günlük operasyon yükü ve koşuşturmaca arasında aksiyonları almak veya alsalar bile denetçilere bildirmek için zaman bulamamakta veya konuya gerekli ehemmiyeti vermeyebilmektedir ve periyodik hatırlatmalarla cevap talep etmek pratikte uygulanabilirliği daha yüksektir. Ayrıca, denetçilerin proaktif davranarak iletişim kurmaları; farkındalık oluşturma yanısıra süreç sahiplerine aksiyonlara ilişkin danışmanlık verme fırsatı oluşturmaktadır ve sağlanan katma değeri yükseltecektir.

Aksiyon izleme sürecinde hedef tarihler göz önünde bulundurularak sorumlulardan e-posta yoluyla güncel bilgi talep edilebilir. Aşağıda, bulgu takibi için gönderilebilecek e-posta örneğine yer verilmiştir:

**Şekil 76.** Aksiyon İzleme E-posta Örneği

*Sn. Yetkili,*

*Aşağıda belirtilen rapor bulgularına ilişkin belirttiğiniz aksiyonların takibini yapmak adına sizden aksiyonların tamamlanma durumunu ... tarihine kadar göndermenizi istirham ediyoruz. Aksiyon alınmadı ise nedenleri ile yeni belirleyeceğimiz hedef tarihini bildiriniz.*

*Denetim Adı: ...*

*Rapor No: ...*

*Rapor Madde No: ...*

*Aksiyon Hedef Tarih: ...*

*Alınan Aksiyon: ...*

*Aksiyon Alınmadı ise Nedeni: ...*

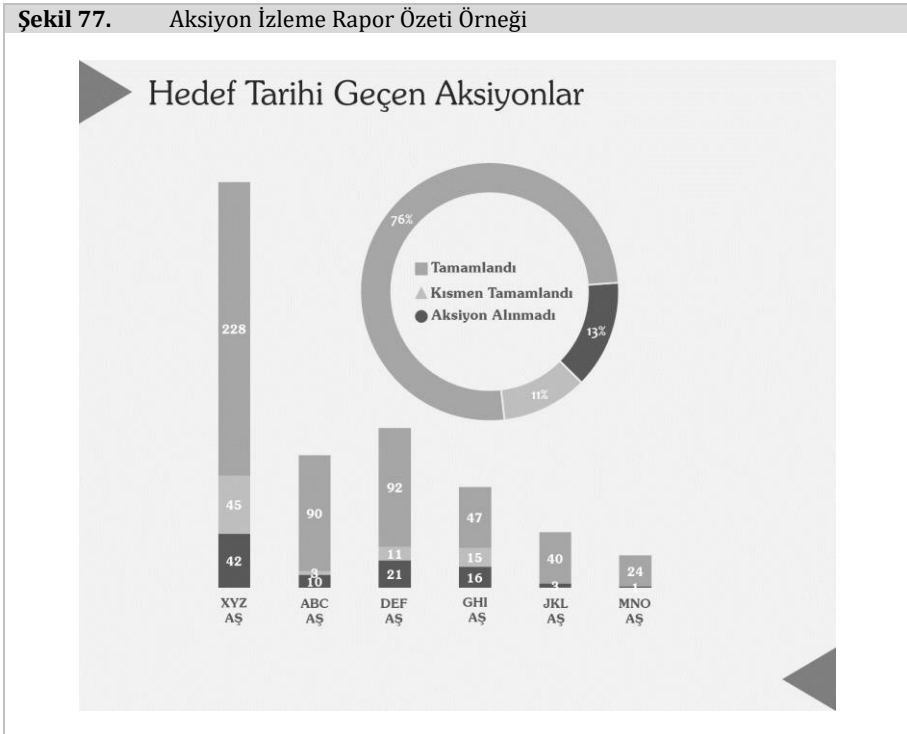
*Sorumlu ve Yeni Hedef Tarih: ...*

Bulgu ve aksiyonlar, tabular yapıda Excel ve benzeri uygulamalar üzerinden takip edilebileceği gibi denetim yönetim yazılımlarının içinde yer alan modüller, görev takibi için kullanılan programlar veya aksiyon planı takibi için özel tasarlanmış paket veya özel geliştirilmiş yazılımlar üzerinden takip edilmektedir. Bulguların veya aksiyonların ilgili sorumlulara atama, hedef tarihler yaklaştığında otomatik hatırlatma yapma, alınan aksiyonlara ilişkin kanıt vb. belge yükleme ve aksiyon statülerini güncelleyerek periyodik olarak raporlama fonksiyonlarını içeren yazılımlar denetçiler ve denetimin müşterileri için büyük kolaylık sağlamaktadır.

İzleme çalışmalarının sonucunda hedef tarihi dolmuş aksiyonların tamamlanma durumları raporlanır. Kapanma oranları ve adetleri grafikler ile özetlenebilir. Tamamlanmamış aksiyonlardan önemli riskler içerenler de raporlamada detaylı olarak belirtilir.

İzleme çalışmaları denetim ve aksiyon adetlerinin ve hedef tarihlere göre çeyreklik veya 6 aylık dönemlerde gerçekleştirilebilir.

**Şekil 77.** Aksiyon İzleme Rapor Özeti Örneği



### 3.7.3. Takip Denetimi

İç Denetim Birimi, Üst Yönetime ve Denetim Komitesine; kurum Yönetimlerinin denetimlerde tespit edilen risklere ilişkin aldıkları aksiyonların tatmin edici olduğuna dair objektif güvence sağlamak için yeterli çalışma yapar. Bu minvalde; daha önce denetlenen alanlarda makul bir süre sonra takip amaçlı denetim çalışmaları gerçekleştirilir.

Takip sürecinin sonunda aslında yönetimlerin risk yanıtlarını uygulamada ne kadar etkili olduğu raporlanmış olur. Başka bir deyişle, yönetimin kendi yapısal risklerinin ölçeğini ve önceliğini ne kadar iyi anlayarak benimsediği ve bu riskleri kabul edilebilir seviyelere indirmek için kontrol düzenlemelerini ne kadar etkili bir şekilde geliştirebildiği hakkında nesnel veriler sağlamaktadır.

Takip denetiminde, aksiyon sorumlularından bilgi ve belge talep edilerek aksiyonun gerçekleşme durumu izlenmekte ve sonuçları ilgili taraflara raporlanmaktadır. İç denetçinin aksiyonların uygulanıp uygulanmadığını belirlemek için gözlem yapması ve/veya kanıt toplaması gereklidir. Aksiyon alındığı iddia edilen bulgulara ilişkin incelemeler gerçekleştirilerek kapatılmalarını destekleyecek yeterli kanıt olmaması halinde “aktif” statüde takip edilecektir. Takip denetiminde gerçekleştirilen faaliyetler ve kullanılan metodoloji temel olarak normal (Orijinal, ilk) denetimdekiyle hemen hemen aynıdır ancak tamamen önceki denetime ve alınan aksiyonlara odaklandığı için aşağıdaki tabloda yer verilen birtakım farklılıklar gösterebilmektedir:

**Tablo 54.** Takip Denetiminin Farkları

Denetim Adımı	Takip Denetimi
Planlama	İlk denetimde yapılmış olan planlama baz alınabileceğinden ve odaklanılacak konular belli olduğundan planlama aşaması nispeten kısa sürecektir.
Ön Çalışma	Daha önce gerçekleştirilen denetim raporunun ve çalışma kağıtlarının incelenmesi yeterli olmaktadır. İlk denetimdeki gibi detaylı süreç, sektör, şirket vb. araştırmalar gerekmemektedir.
Saha Çalışması	Teyit edilecek aksiyonlar ile sorumlular tanımlı olduğu ve ilk denetim sırasında ilgili süreç işleyişi dokümanite edildiği için süreçte büyük değişiklikler gerçekleşmediği takdirde saha çalışmalarının ilk etabının daha kolay gerçekleştirilmesi beklenmektedir.
Raporlama	Raporda ilk denetimden farklı olarak odak noktası aksiyonların tamamlanma durumu olacaktır. Her bir aksiyonun tamamlanma durumu, tamamlananlar için ne şekilde tamamlandığı; tamamlanmayalar için ise gecikme nedenleri gibi bilgiler yer alır.

Takip denetimleri de diğer denetim raporlarına benzer formatta oluşturulabilir. Raporla ilgili denetim referans verilmeli ve iki denetim arasındaki gelişim durumu ortaya konmalıdır. Taahhüt edildiği halde hedeflenen tarihte tamamlanmayan aksiyonlara ilişkin gerekçelerin yanı sıra yeniden aksiyon belirtildiyse güncellenen hedef tarihler ve sorumlulara da raporda yer verilir.

Takip denetimlerinin denetim tamamlandıktan en az 1 en fazla 2 yıl içinde gerçekleştirilmesi önerilmektedir.

### 3.8. İÇ DENETİM BİRİMİNİN YÖNETSEL RAPORLAMASI

Denetim çalışmalarının sonuçlarına istinaden düzenlenen denetim raporlarının yanı sıra İç Denetim Birimi tarafından hazırlanan farklı içerik ve formatlarda raporlar da bulunmaktadır. Bunlar genellikle dönemsel olarak Denetim Komitesi ve/veya Yönetim Kuruluna yapılan yönetsel raporları içerir. 2060 sayılı İç Denetim Standardında<sup>438</sup> aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir:

*“Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar uyarınca; İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, Üst Yönetime ve Yönetim Kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar, suistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve Üst Yönetimin ve Denetim Komitesinin, Yönetim Kurulunun ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuların da dahil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır. Raporlamanın sıklığı ve içeriği, Üst Yönetim, Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu ile tartışılarak belirlenir ve iletilecek bilginin önemine ve Üst Yönetim, Denetim Komitesi ve Yönetim Kurulu tarafından alınacak tedbirlerin aciliyetine bağlıdır.”*

İç Denetim Biriminin gerçekleştirdiği periyodik raporlar ağırlıklı olarak faaliyet raporu şeklindedir. Denetim projelerinin uzun zaman alabildiği, denetim ekiplerinin çok kalabalık olmadığı ve raporlara ilişkin alınan aksiyonların geniş zaman dilimlerine yayılabildiği gerçeği göz önüne

---

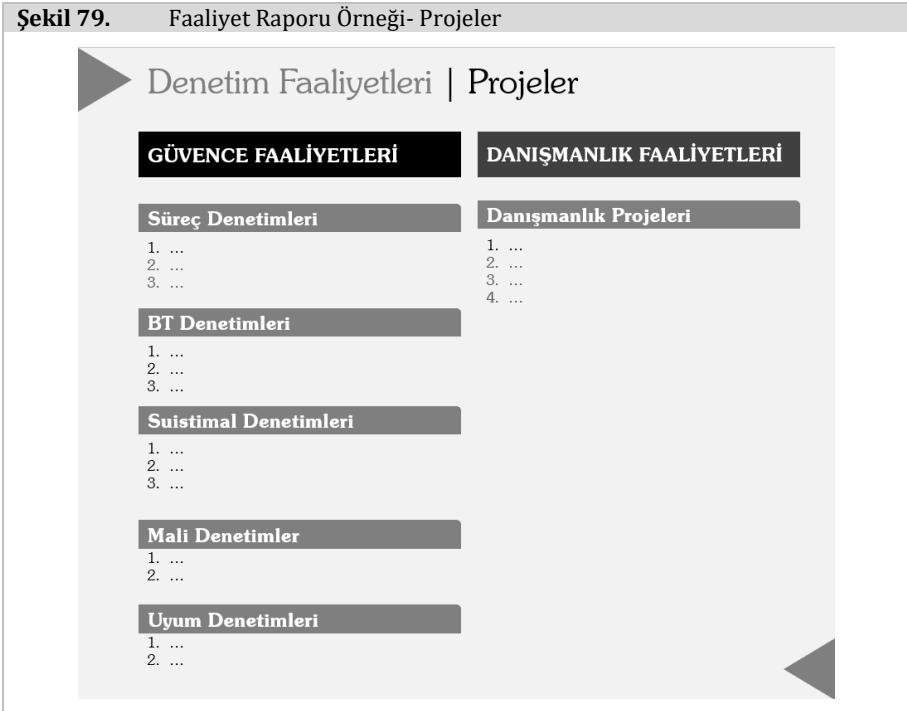
<sup>438</sup> İç denetim Standardı 2060 - Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar, [https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards\\_2011\\_Turkish.pdf](https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Turkish.pdf)

alındığında; faaliyet raporlarının 6 aylık veya yıllık olarak hazırlanmasının yerinde olacağı değerlendirilmektedir. Faaliyet raporlarında amaç, denetim faaliyetleriyle ilgili bilinmesi gereken hususları mantıklı bir çerçevede sunmaktır. Yönetim Kurulu ve/veya Denetim Komitesine yönelik tasarlanan faaliyet raporları genellikle sunum formatında hazırlanmaktadır. İç Denetim Birimi faaliyet raporları aşağıdaki konuları içerebilmektedir:

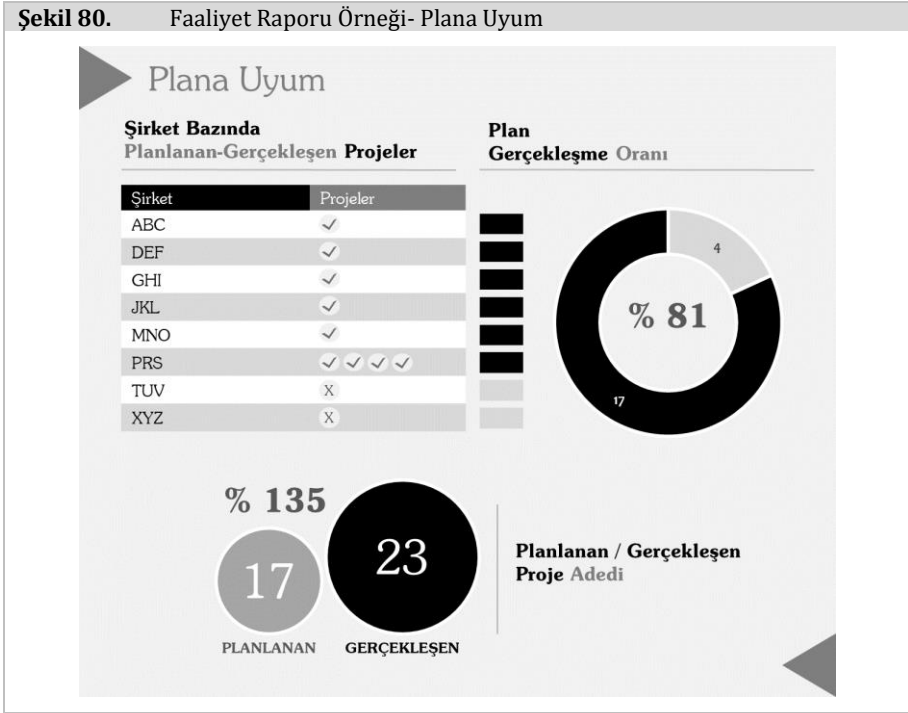
- Denetim faaliyetleri:
  - Dönem içindeki faaliyetlerle ilgili özet bilgiler.
  - Gerçekleşen projelere ilişkin istatistiki bilgiler:
    - Güvence ve danışmanlık projeleri.
    - Denetim türü bazında toplam denetim adetleri.
    - İncelenen toplam süreç, alt süreç ve faaliyet adetleri.
    - Toplam bulgu ve aksiyon adedi.
    - Verilen yazılı görüş adedi.
    - Hazırlanan bilgi notu adedi.
- Plan ve gerçekleştirmeler:
  - Mevcut denetim planının gerçekleşme durumu.
    - Denetim planında meydana gelen değişiklikler.
    - Planlandığı halde yapılamayan denetimler.
    - Plan haricinde yapılan denetimler.
  - Bütçe gerçekleştirmeleri.
    - Gerekliyorsa ek bütçe talebi.
- Denetim sonuçları ve öne çıkan riskler:
  - Denetimlerde ortaya çıkan önemli bulgular.
  - Gelişime açık süreç ve alt süreçler.
  - Tekrar eden bulgu içeren kronik sorunlar içeren süreçler.
  - Suistimal riski taşıyan alanlar.
  - Finansal raporların doğruluğunu etkileyebilecek konular.
  - Etik prosedürlere uymayan durumlar.
  - Tespit edilen hile ve yolsuzluklarla ilgili bilgiler.
  - Aksiyon planlarının gerçekleşme durumu.
- Performans sonuçları:
  - Departmanın KPI sonuçları ve hedef gerçekleştirmeleri.
- İdari konular:

- Uyum ve prosedür konuları:
  - İç denetim faaliyetinin bağımsızlığının teyit edilmesi. Bağımsızlık ve objektifliği etkileyen hususlar varsa bunlar ile ilgili bilgiler.
  - Varsa, iç denetime ilişkin prosedür, rehber vb. dokümanlarda güncelleme gereken konular.
- Kalite:
  - İç Denetim Biriminin kendi gelişimine ilişkin projeler.
  - Kalite güvence ve gelişim programı hakkında bilgilendirme. İç ve dış kalite değerlendirme sonuçları.
- Personel:
  - İç Denetim Biriminin kadro durumu. İç denetim departmanındaki personel değişikliklerine ilişkin bilgiler.
  - Personel ihtiyacı varsa kaynak kısıtlarının denetim faaliyetlerine etkileri ve gelecek dönem iş alım planları.
- Eğitim:
  - Denetçilerin mesleki ve kişisel gelişimlerine yönelik gerçekleştirilmiş iç ve dış eğitimler.
  - Denetçilerin mesleki sertifikasyon durumu.
- Gelecek dönem planları:
  - Risk değerlendirme sonuçları.
  - Gelecek dönem yapılması planlanan denetimler ve odaklanılacak konular.
  - Taslak denetim planı.

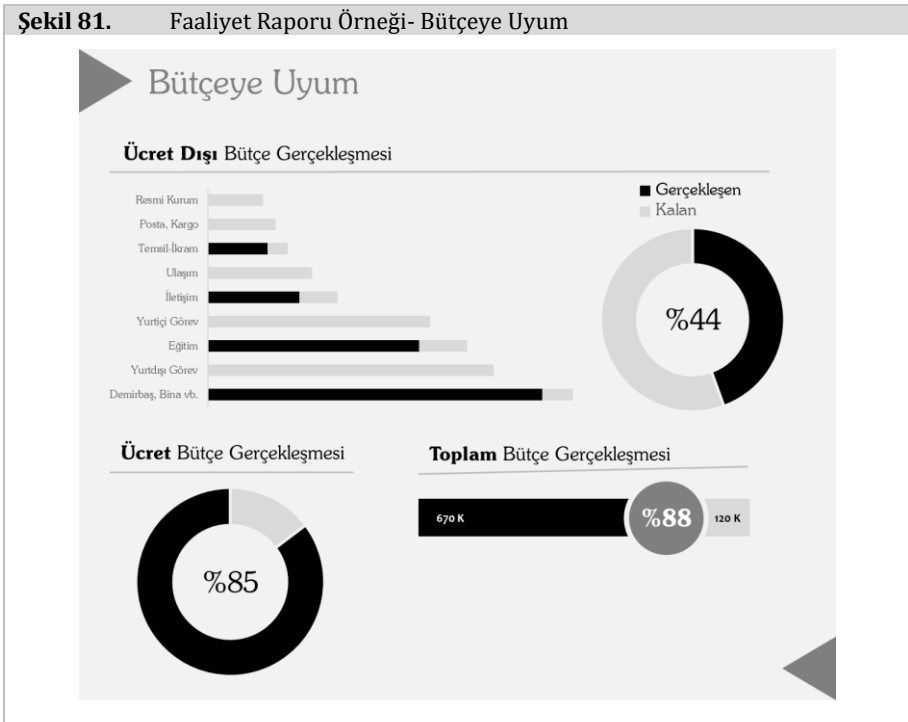
Devam eden sayfalarda İç Denetim Birimi yıllık faaliyet raporu örneğine yer verilmiştir.

**Şekil 78.** Faaliyet Raporu Örneği- İçerik**Şekil 79.** Faaliyet Raporu Örneği- Projeler

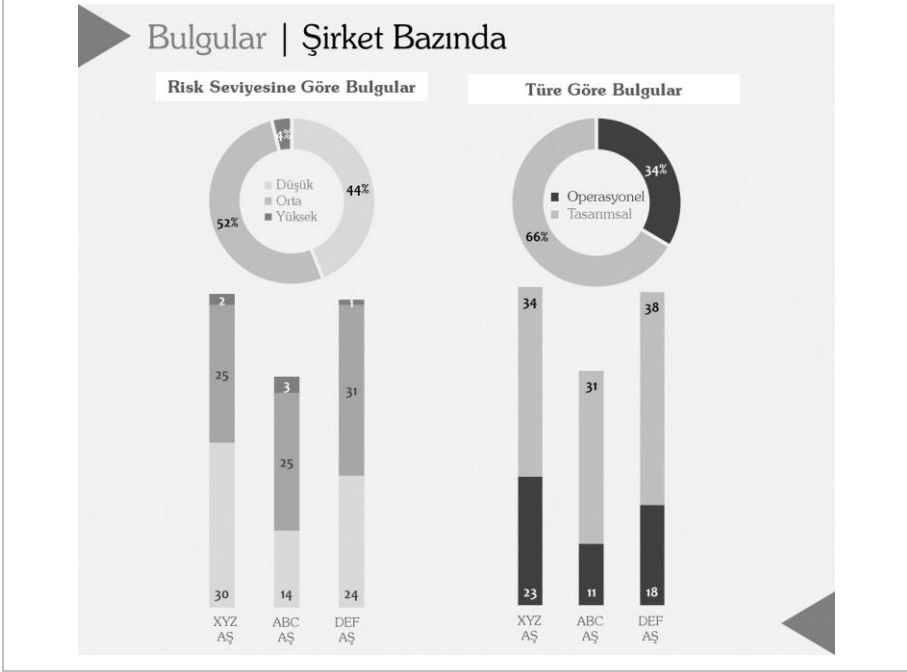
Şekil 80. Faaliyet Raporu Örneği- Plana Uyum



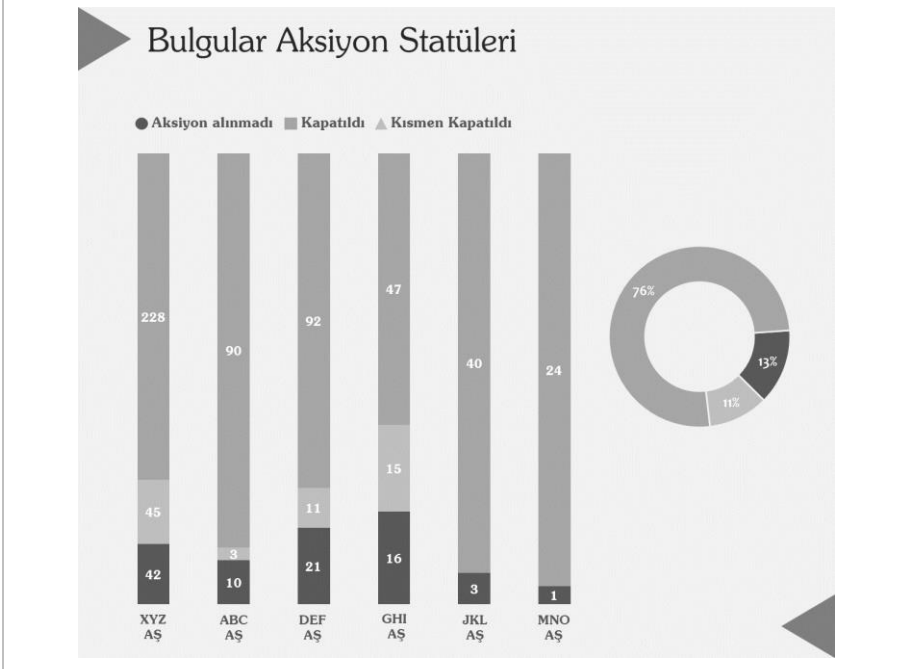
Şekil 81. Faaliyet Raporu Örneği- Bütçeye Uyum



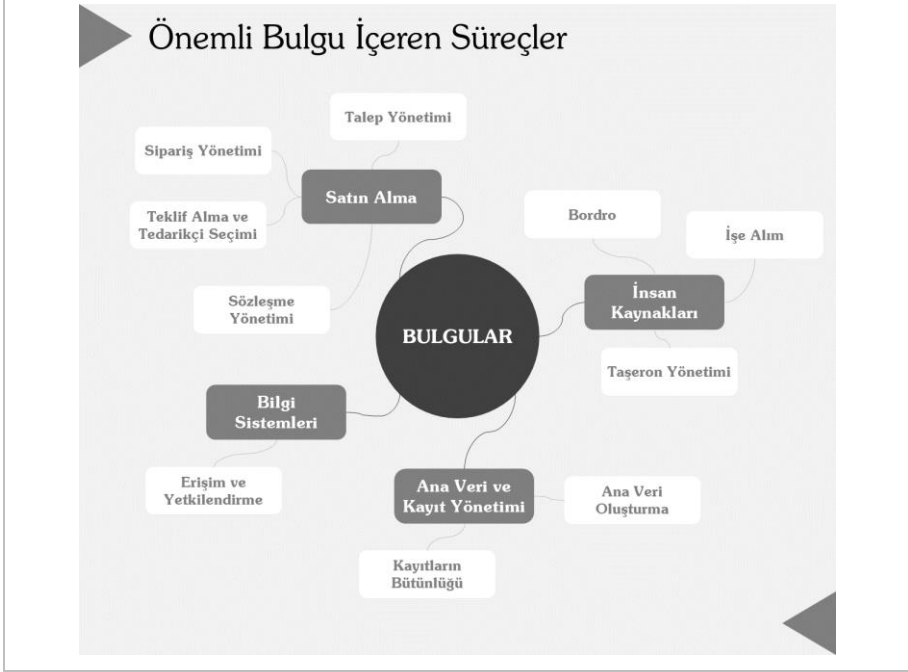
Şekil 82. Faaliyet Raporu Örneği- Bulgu İstatistikleri



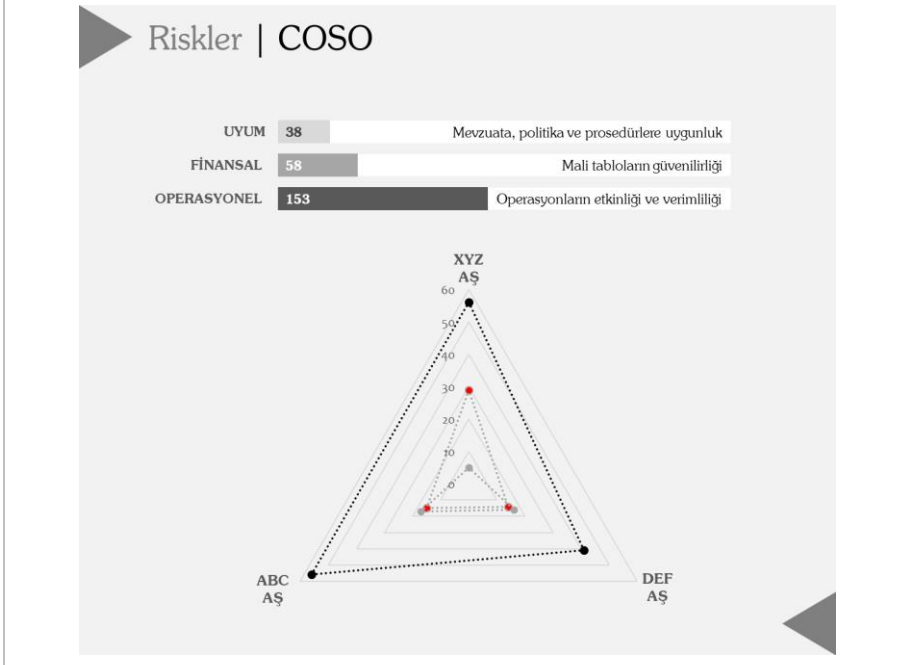
Şekil 83. Faaliyet Raporu Örneği- Bulgu Aksiyon Durumu



**Şekil 84.** Faaliyet Raporu Örneği- Gelişime Açık Süreçler



**Şekil 85.** Faaliyet Raporu Örneği- Risk İstatistikleri





## 4. DÖRDÜNCÜ ADIM: İÇ DENETİMİ GELİŞTİRMEK

İç denetim faaliyetlerinin de diğer kurumsal süreçler gibi zaman içinde sürekli gelişim göstermesi beklenmektedir. Hatta diğer birimlere ışık tutma ve yol gösterme misyonu da taşıyan iç denetçilerin diğer süreçlerin her zaman bir adım önünde olarak gereken katma değeri sağlayabilmek için geliştirme ve iyileştirme faaliyetlerine daha çok zaman ayırması beklenir.

İlk etapta, dönemsel olarak yapılacak İç Denetim Birimi risk değerlendirmesi ve Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats (SWOT) analizi gibi öz değerlendirmelerle güçlü ve zayıf alanların yanı sıra fırsatlar, tehditler ve riskler değerlendirilerek geleceğe yönelik stratejik adımlar atılabilir. İç Denetim Birimi nezdinde tesis edilecek kalite güvence ve geliştirme programıyla denetimlerin asgari olarak uluslararası standartlara uyumu sağlanır. Bununla birlikte iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin yükseltilmesi için birim ve kişi bazında hedefler belirlenerek yeterli seviyede ölçüm ve düzenli değerlendirmelerle gelişim trendi izlenebilir. İç denetim sürecinin performans seviyesini ölçme amacıyla çeşitli anahtar göstergeler tanımlanarak zaman içindeki değişim ve gelişim durumu izlenebilir, denetçilerin mesleki ve kişisel gelişim seviyeleri takip edilerek ihtiyaç duyulan eğitimlerle yapılan işlerin kalitesi artırılabilir.

### 4.1. ÖLÇME ve DEĞERLENDİRME

Öz değerlendirmeler, organizasyonların kendi kendini değerlendirerek gelişime açık ve riskli alanları belirlediği süreçlerdir. “Kendini sorguya çekme” ve “kendinle yüzleşme” gibi bir nevi otokontrol faaliyetidir. Aslı vazifesi organizasyonları değerlendirmek olan iç denetim birimleri zaman zaman “kendi söküğünü dikemeyen terzi” misali kendi iş yapış şeklini değerlendirmeyi göz ardı edebilmektedir. İlerleyen kısımlarda pratik olarak uygulanabilecek birkaç öz değerlendirme yöntemine yer vermekle birlikte herhangi bir kurala ya da kısıtlamaya bağlı kalmadan da iç denetim birimleri kendini değerlendirebilir. Mühim olan, yöntemden bağımsız olarak; iş yoğunluğu içinde bir an için bile olsa durup kendi iş yapış şeklini sorgulamaktır.

#### 4.1.1. İç Denetim Birimi Risk Değerlendirmesi

Odağında risk olan İç Denetim Birimleri, denetim evreninde yer alan süreçleri önceliklendirmek için risk değerlendirme çalışmalarını baz almaktadır. Daha önce detaylı olarak açıkladığımız risk değerlendirme metodolojisini iç denetim süreçlerine de benzer şekilde uygulamak mümkündür. İç denetim süreçleri, alt süreçleri ve faaliyetleri sıralanarak denetim birim yöneticileri ve çalışanlarının katılacağı çalıştaylar vasıtasıyla denetim fonksiyonun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek riskler tanımlanarak etki ve olasılık açısından değerlendirilir. Çalışma sonucunda belirlenecek risk seviyeleri göz önünde bulundurularak ilgili risklerin elimine edilmesine yönelik aksiyon planları oluşturulur ve belirlenecek hedefler dahilinde takip edilir. Bu çalışma, yıllık periyotlarda gözden geçirilerek riskler ve seviyeleri güncellenir. Böylelikle İç Denetim Birimi risk bakış açısıyla kendi faaliyetlerini değerlendirerek olası riskleri zamanında tespit edip hedeflerine ulaşma yolunda daha kontrollü ve net bir yol izleyebilir.

İç denetim faaliyetlerinin taşıyabileceği temel riskler aşağıda sunulmuş olmakla birlikte her İç Denetim Biriminin içinde bulunduğu kurum, zaman, coğrafya, organizasyon büyüklüğü ve hedeflerine göre değişebilecek kendine has riskleri olabileceği aşikardır.

**Tablo 55.** İç Denetim Süreci Riskleri

<b>Faaliyet/Konu</b>	<b>Risk</b>
Ekip oluşturma	Yeterli sayıda ve yetkinlikte denetçi istihdam edilmemesi
Denetim evreni	Denetim evreninin yanlış belirlenmesi.
Risk değerlendirme	Risk değerlendirme çalışmasının doğru ve güncel olmaması
Süreç önceliklendirme	Denetim planının risklere göre önceliklendirilmemesi
Yıllık denetim planı	Denetim planının zamanında hazırlanmaması ve üst yönetimce onaylanmaması
Süreçlerin sahiplerine bildirim	Denetim öncesinde ilgililerin zamanında bilgilendirilmemesi
Seyahat organizasyonu	Uzak lokasyonlardaki denetimler için gerekli seyahat organizasyonunun zamanında yapılmaması
Denetim açılış toplantısı	İçerik ve süreçle ilgili yeterli bilgilendirmenin yapılmaması
Kapsamın belirlenmesi	Denetim kapsamının doğru belirlenmemesi
Zaman planı	Saha zaman planının doğru yapılmaması
Ön bilgi hazırlık	Denetlenecek konulara ilişkin yeterli ön hazırlığın yapılmaması
Süreç sahipleriyle görüşmeler	Görüşmelerde doğru soruların sorulmaması
Görüşme notları	Görüşme notlarının süreci anlatacak yeterli bilgiyi içermemesi
Süreç akış şemalarının çizilmesi	Şemalarının doğru ve yeterli bilgiyi içermemesi.
Süreçteki kontrollerin belirlenmesi	Mevcut kontrollerin eksik belirlenmesi
Kontrol Matrisinin oluşturulması	Kontrol matrisinin yeterli risk ve kontrolleri barındırmaması
Kontrol testlerinin gerçekleştirilmesi	Testlerin detaylı ve objektif bir şekilde gerçekleştirilmemesi.
Örneklem belirlenmesi.	Yeterli örneklemin seçilmemesi.
Bulgu yazılması	Eksikliklerin doğru tespit edilememesi.
Risk seviyesi	Risklerin doğru teşhis edilmemesi
Öneriler	Önerilerin gerçekçi ve uygulanabilir olmaması
Kanıt ve referans belgeler	Kanıtların tamamının kayıt altına alınmaması ve doğru şekilde referanslanmaması
Üst kontroller	Üst kontrollerin zamanında ve yeterli özenle yapılmaması
Bulgu mutabakatı	Bulgular konusunda süreç sahipleriyle mutabık kalınmaması
Aksiyon planı	Aksiyon planlarının zamanında temin edilmemesi.
Raporun hazırlanması	Raporun zamanında ve bütün bulguları içerecek şekilde hazırlanmaması
Denetim kapanışı	Kapanış toplantısı yapılmaması
Raporun yayımlanması	Raporun ilgili bütün taraflara iletilmemesi
Aksiyon izleme	Aksiyon durumlarının doğru ve zamanında raporlanmaması
Takip denetimleri	Takip denetimlerinin zamanında yapılmaması
Mesleki gelişim	Denetçilerin mesleki gelişimleri için yeterli eğitimleri almaması

#### 4.1.2. İç Denetim Birimi SWOT Analizi

SWOT analizi; güçlü ve zayıf yönlerin belirlenmesinin yanı sıra iç ve dış çevreden kaynaklanan fırsat ve tehditleri saptamak için kullanılan bir tekniktir. Bu teknik; çevresel faktörler incelenerek önemli fırsatların belirlenmesine, tehdit unsurlarının zamanında fark edilerek gerekli önlemlerin alınmasına, güçlü ve zayıf yönlerin saptanarak zayıf yönlerin olası tehditler karşısında organizasyonu düşürebileceği zor durumların analiz edilerek geleceğe yönelik planlarda dikkate alınmasına imkân vermektedir.

İç Denetim Birimleri de mevcut durumlarını ortaya koyan bir analiz yaparak stratejik planlama aşamasında dikkate alabilir. Çevresel ve kurum içi şartlar zaman içinde değiştiği için analizin periyodik olarak güncellenmesi elzemdir. Aşağıdaki tabloda İç Denetim Birimi özelinde yapılmış SWOT analizi örneğine yer verilmiştir:

**Şekil 88.** İç Denetim Birimi SWOT Analizi Örneği

<p><b>Denetim Hedef ve Stratejilerini Destekleyen Yapı</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu metodoloji ve çalışma sistemi.</li> <li>▶ Farklı sektör ve uzmanlık alanlarından oluşan liyakatli ve yetkin ekip.</li> <li>▶ Bağımsızlığı sağlayan ve desteği simgeleyen «Denetim Komitesi».</li> <li>▶ Süreç sahipleriyle kurulan iyi ilişkiler.</li> </ul>	<p><b>Denetimlerin Verimliliğini ya da Katma Değerini Zayıflatan Faktörler</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Kurumda kontrol farkındalığının eksikliği.</li> <li>▶ Excel üzerinden yürütülen denetim ve raporlama süreçleri.</li> <li>▶ Bilgi sistemleri denetimi, denetim analitiği vb. teknik uzmanlığa sahip denetçi bulunmaması.</li> </ul>
<p><b>S</b> <b>GÜÇLÜ YÖNLER</b></p>	<p><b>W</b> <b>ZAYIF YÖNLER</b></p>
<p><b>O</b> <b>FIRSATLAR</b></p> <p><b>Denetim Projelerine Talebi ve Bilinirliği Artırabilecek Konular</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Denetim faaliyetlerinin kalitesinin dış değerlendirmeye tabi tutularak tescillenmesi.</li> <li>▶ Kurum içi iletişimin artırılması, birimlerin denetim faaliyetlerinden ve katma değer potansiyelinden haberdar edilmesi.</li> </ul>	<p><b>T</b> <b>TEHDİTLER</b></p> <p><b>Hedeflere Ulaşmayı Zorlaştırabilecek Hususlar</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Sektörel ve bölgesel gelişmelerin kuruma olası olumsuz etkileri nedeniyle denetim sonuçlarına gereken önceliğin verilmemesi.</li> <li>▶ Kalifiye personel sürdürülebilirliğinin sağlanamaması.</li> </ul>

### 4.1.3. Kalite Değerlendirmesi

Kalite; ilk zamanlarda “standartlara uygunluk” olarak tanımlanmış olsa da günümüzde, “müşteri beklentilerine cevap verebilmeyi ve müşteriyi memnun etmeyi” de kapsayan bir kavrama dönüşmüştür.

Kalite güvence ve geliştirme programı, iç denetim faaliyetinin standartlara uygun olarak değerlendirilmesini ve iç denetçilerin Etik Kurallarını uygulayıp uygulamadığının değerlendirilmesini mümkün kılmak amacıyla tasarlanmaktadır. Program ayrıca, iç denetim faaliyetinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirip gelişim için fırsatları belirlemektedir. İDY, iç denetim faaliyetlerinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorunda olup<sup>439</sup> bu program, hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva etmek zorundadır<sup>440</sup>. Faaliyetlerin uygun şekilde denetimi, periyodik iç değerlendirmeler, kalite güvence sürekli izlemesi ve periyodik dış değerlendirmeler sayesinde sürdürülebilirlik ve süreklilik sağlanmaktadır.

Kalite güvence ve iyileştirme programının, bir iç denetim faaliyetinin işleyişinin ve yönetiminin tüm yönlerini kapsayacak kadar kapsamlı olması gerekmektedir. Kalite güvence ve iyileştirme programının süreci, İDY tarafından veya doğrudan denetimi altında gerçekleştirilmektedir. Küçük iç denetim faaliyetleri dışında, genellikle kalite güvence ve iyileştirme program sorumluluklarının çoğu astlara devredilebilmektedir. Büyük veya karmaşık yapılarda, iç denetim faaliyetinin güvence ve danışmanlık bölümlerinden bağımsız olarak, bir yönetici tarafından yönetilen resmi bir kalite güvence ve iyileştirme programı işlevi oluşturulmaktadır<sup>441</sup>.

Kalite güvence ve iyileştirme programı, kaynakların, teknolojinin, süreçlerin ve prosedürlerin uygun ve zamanında değiştirilmesini içeren tavsiyelerin takibini de içermektedir. İDY en az yılda bir kez, kalite programı çalışmalarını ve sonuçları hakkında Üst Yönetime ve Yönetim Kuruluna rapor vermelidir<sup>442</sup>.

---

<sup>439</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>440</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1310 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>441</sup> Practice Advisory 1300-1: Quality Assurance and Improvement Program

<sup>442</sup> Practice Advisory 1310-1: Requirements of the Quality Assurance and Improvement Program

Uluslararası İç Denetim Standartları gereği, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve iç değerlendirmelerin yanı sıra dış değerlendirmeleri de içeren bir “kalite güvence ve geliştirme programı” tesis edilmesi zorunlu kılınmıştır. Kalite güvence ve iyileştirme programı, iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin sürekli ve periyodik olarak titiz ve kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesidir. Programla, aşağıdaki konular değerlendirilmektedir:

- İç denetim tanımı, etik kuralları ve standartlara uyum.
- İç Denetim Yönetmeliğinin, politikaların ve prosedürlerinin yeterliliği.
- Kurumun yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerine katkı.
- Kurum operasyonlarına değer katma ve iyileştirme seviyesi.
- Yasal düzenlemelere, resmi veya endüstriyel standartlara uyum.
- İyileştirme faaliyetlerinin sürekliliği ve en iyi uygulamaların benimsenmesi.

#### 4.1.3.1. İç (Öz) Değerlendirmeler

İç Denetim Yöneticisi, iç değerlendirmelerin sonuçlarını raporlamak için uygun güvenilirliği ve tarafsızlığı koruyan bir yapı oluşturmaktadır. En az yılda bir kez iç değerlendirmelerin sonuçları, gerekli eylem planları ve bunların başarılı bir şekilde uygulanması Üst Yönetime ve Yönetim Kuruluna bildirilmelidir.<sup>443</sup> Standartlara göre iç değerlendirmelerin aşağıdakileri kapsamı beklenmektedir:<sup>444</sup>

- **Sürekli Değerlendirmeler:**

İç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesidir. İç denetim faaliyetlerinin günlük gözetimi, gözden geçirilmesinin ve ölçülmesinin ayrılmaz bir parçasıdır. Devamlı izleme, iç denetim faaliyetini yönetmekte kullanılan rutin politika ve uygulamaların bir parçası olup etik kurallara ve standartlara uyumun değerlendirilmesi için gerekli görülen süreçleri, araçları ve bilgileri kullanmaktadır.

- **Dönemsel değerlendirmeler:**

<sup>443</sup> Practice Advisory 1311-1: Internal Assessments

<sup>444</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1311 – İç Değerlendirmeler  
<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

Öz değerlendirmeler veya iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kurum içindeki kişilerce periyodik olarak yapılan değerlendirmelerdir. Etik kurallara ve standartlara uyum durumunu tespit etme amacıyla yürütülen değerlendirmelerdir.

Değerlendirmelerde; geçmiş denetim projelerinin denetim standartlarına, prosedürlerine ve rehberlerine uyum durumunun yanı sıra içerik ve dokümantasyon açısından yeterliliği, kalite bakış açısıyla sorgulanmaktadır. Değerlendirme neticesinde; kalite performansına ilişkin durum saptanarak uygun iyileştirmelerin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla aksiyonlar belirlenerek raporlanmaktadır. İç değerlendirmeler genellikle İç Denetim Birimi personeli tarafından gerçekleştirilmekte olup bağımsız bir gözle objektif olarak gerçekleştirilmesi için ekstra dikkat edilmesi ve azami mesleki özen gösterilmesi esastır. Öte yandan, kurum içinde başka birimlerde görev yapmakta olan özellikle iç denetim mesleki sertifikası sahibi çalışanlar da iç değerlendirmeleri gerçekleştirebilir.

İç değerlendirme sürecinde IIA'nın Kalite Değerlendirme El Kitabı ve benzeri kılavuzlara başvurulabilir. İç değerlendirme çalışmaları, İç Denetim Biriminin paydaşlarıyla detaylı mülakatları, anket çalışmalarını ve uygulamaların veya performans ölçütlerinin en iyi uygulamalarla kıyaslanmasını içerebilir.

Değerlendirme sonucunda hazırlanan rapor, iç denetim faaliyetlerinin geliştirmeye yönelik öneri ve tavsiyeler sunmakta olup gerekli durumlarda iyileştirmeler ve standartlara uygunluk sağlamak için uygun düzeltici faaliyetlerin başlatılmasına kaynak teşkil etmektedir.

Raporda denetim faaliyetleri; IIA tarafından belirlenen değerlendirme kategorileri kullanılarak "Genellikle Uygun", "Kısmen Uygun" ve "Uyumsuz" olarak derecelendirilebilir:

- **Genellikle Uyumlu:**

İç denetim faaliyetinin standartlarla uyumlu yönetmelik, politika ve prosedürleri bulunmakla birlikte, iyileştirmeye açık alanlar barındırabileceğini ifade etmektedir. İç denetim prosedür ve uygulamalarının Standartlar ve Etik Kuralların gerekliliklerini "genel olarak" karşıladığı anlamına gelmektedir.

- **Kısmen Uyumlu:**

Standartlarla uyumlu olmayan hususların bulunduğunu ancak uyumsuzlukların iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesini engellemediğini ifade etmektedir. İç denetim prosedür ve uygulamalarının Standartlar ve Etik Kuralların gerekliliklerinin bazılarını karşılamadığı ancak bu durumun faaliyetin kabul edilebilir şekilde gerçekleştirilmesine engel olmadığı ve uyum yönünde iyi niyetli çabalar sarf edildiği anlamına gelmektedir.

- **Uyumsuz:**

Mevcut eksikliklerin iç denetimin faaliyetlerini icra edilmesini ciddi seviyede etkilediğini ifade etmektedir. İç denetim prosedür ve uygulamalarının Standartlar ve Etik Kuralların gerekliliklerinin çoğunu karşılamadığı, uyum yönünde bir çaba bulunmadığı ve bu durumun faaliyetin kabul edilebilir şekilde gerçekleştirilmesine engel olduğu anlamına gelmektedir.

İç denetim süreçleri aşağıdaki başlıklarda gruplandırılarak ilgili IIA standardıyla eşleştirilmek suretiyle değerlendirildiğinde, Standartlara uyum ve süreç bakış açısıyla iç denetim faaliyetlerindeki kontrollerin yeterliliği ve gelişim alanları tek bir çalışmada harmanlanabilir.

- İç Denetim Yönetmeliği
- Etik İlkeler
- Organizasyon Yapısı
- Planlama
- Denetimlerin Kapsamı
- Saha Çalışması
- Raporlama ve İletişim
- İzleme ve Takip
- Kalite Güvence ve Geliştirme

Dış değerlendirme çalışmasından kısa süre önce gerçekleştirilen bir iç değerlendirme, dış değerlendirmeyi kolaylaştırarak süresini kısaltmaya ve dolayısıyla maliyetini düşürmeye yardımcı olabilir.

#### 4.1.3.2. Dış Değerlendirmeler

İç denetim faaliyetinin dış değerlendirmeleri, iç denetimin tanımına uygunluk da dahil olmak üzere, İç Denetim Birimi tarafından gerçekleştirilen (veya İç Denetim Yönetmeliğine göre yapılması gereken) güvence ve danışmanlık çalışmalarının tamamına ilişkin bir görüşü ve uygun olduğu şekilde iyileştirme önerilerini içermektedir. Dış değerlendirmelerin, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı veya ekibi tarafından asgari 5 yılda bir yapılması beklenmektedir. Dış değerlendirmeler için temel olarak iki yaklaşım bulunmaktadır:

1. Nitelikli ve bağımsız bir dış gözden geçirme uzmanı veya ekibi tarafından yürütülen tam bir dış değerlendirmedir.
2. Dahili öz değerlendirmenin bağımsız bir doğrulamasını ve iç denetim faaliyeti tarafından tamamlanan bir raporu teyit etmek için nitelikli, bağımsız bir dış gözden geçirme uzmanının veya ekibinin kullanılmasını içermektedir.<sup>445</sup> Bu yöntemi özellikle düşük bütçeli kurumlar veya iç denetim birimleri tercih edebilmektedir zira nitelikli bir ekip tarafından baştan sona yürütülecek detaylı bir gözden geçirme süreci maliyetli olabilmektedir.

İDY'nin dış değerlendirmeyle ilgili olarak aşağıdaki hususları Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesiyle müzakere etmesi ve değerlendirmesi belenmektedir:<sup>446</sup>

- Dış değerlendirmenin şekli ve sıklığı.
- Menfaat çatışması ihtimali de dikkate alınarak dış değerlendirme uzmanı veya ekibinin sahip olması gereken vasıflar ve bunların bağımsızlığı meseleleri.

Bağımsız bir değerlendirme uzmanı veya ekibi demek, gerçek ya da algılanan bir çıkar çatışması olmayan ya da iç denetim faaliyetinin bağlı olduğu kurumun bir parçası olmayan ya da bu kurumun kontrolü altında olmayan anlamına gelmektedir. Nitelikli bir değerlendirme uzmanı veya ekibinin mesleki iç denetim uygulamaları ve dış değerlendirme süreçleri hakkında yeterli bilgi ve tecrübe sahibi olması beklenmektedir.

---

<sup>445</sup> Practice Advisory 1312-2: External Assessments: Self-assessment with Independent Validation

<sup>446</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1312 – Dış Değerlendirmeler  
<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

Dış değerlendirmeler, iç denetim faaliyetinin aşağıdaki unsurlarını içeren geniş bir kapsama sahiptir:

- İç Denetim Tanımına, Etik Kurallara ve Standartlara, İç Denetim Yönetmeliği, denetim planları, politikaları, prosedürleri, uygulamaları ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygunluk,
- Yönetim Kurulu, Üst Yönetim ve operasyon müdürleri tarafından ifade edilen iç denetimden beklentiler,
- Sürece dahil olan kilit gruplar arasındaki ve aralarındaki ilişkiler de dahil olmak üzere, iç denetim faaliyetinin kurumun yönetim sürecine entegrasyonu,
- İç denetim faaliyetinin kullandığı araç ve teknikler,
- Süreç iyileştirmeye odaklanan personel de dahil olmak üzere ekip içerisindeki bilgi, deneyim ve disiplinlerin birleşimi,
- İç denetim faaliyetinin değer katıp katmadığının ve kurumun operasyonlarını iyileştirip iyileştirmediğinin belirlenmesi.

Gözden geçirmenin tamamlanmasının ardından, Üst Yönetime ve Yönetim Kuruluna formal bir raporlama yapılması gerekmektedir. Dış değerlendirme raporlarında da aynı iç değerlendirmelerde olduğu gibi IIA tarafından belirlenen; “Genellikle Uygun”, “Kısmen Uygun” ve “Uyumsuz” değerlendirme kategorileri kullanılmaktadır.

İDY; hesap verebilirlik ve şeffaflığı sağlamak için önemli sorunlar için planlanan düzeltici eylemlerin özellikleri ve bu planlanan eylemlerin gerçekleştirilmesine ilişkin bilgiler dahil olmak üzere dış kalite değerlendirmelerinin sonuçlarını Yönetim Kurulu, Denetim Komitesi, Üst Yönetim ve dış denetçiler gibi ilgililere iletir.<sup>447</sup>

#### **4.1.3.3. Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama**

Standartlara göre İDY, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını Üst Yönetime ve Yönetim Kuruluna iletmek zorundadır. Söz konusu bildirim şunları içerir:

---

<sup>447</sup> Practice Advisory 1312-1: External Assessments.

- İç ve dış değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı.
- Potansiyel çıkar çatışmaları da dâhil olmak üzere, değerlendirenlerin nitelikleri ve bağımsızlığı.
- Değerlendirenlerin vardığı sonuçlar.
- Düzeltici eylem planları.

Kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını ulaştırma şekli, içeriği ve sıklığı; Yönetim Kurulu, Denetim Komitesi ve Üst Yönetim ile yapılacak görüşmelerle belirlenebilir. Etik Kurallara ve Standartlara uyumu göstermek için dış ve dönemsel iç değerlendirmelerin sonuçları, değerlendirmeler tamamlandıktan sonra raporlanmakta; ayrıca devamlı izleme çalışmalarının sonuçları da en azından yıllık olarak iletilmektedir. Sonuçlar, uyum derecesi ile ilgili olarak değerlendirme uzmanının ve ekibinin değerlendirmesini içermektedir.<sup>448</sup>

İç Denetim Biriminin Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun olduğunu belirtmek yalnızca Kalite Güvence ve Geliştirme Programının sonuçları ile desteklenirse uygun olacaktır. İç denetim faaliyetinin İç Denetim Tanımı, Etik Kurallar ve Standartlara uygunluğunu değerlendirmek ve bu konuda bir görüş bildirmek için iç denetim faaliyetinin sürekli izlenmesi ve dış ve iç değerlendirmelerinin yapılması gerekmektedir. İç denetim raporlarında “Uluslararası İç Denetim Standartlarına Uygun” ifadesinin kullanılabilmesi için, sürekli izleme ve periyodik iç değerlendirmelerle birlikte her 5 yıllık dönemde en az 1 kez dış değerlendirme gerekmekte olup<sup>449</sup> bu değerlendirmelerin, iç denetim faaliyetinin İç Denetimin Tanımına, Etik Kurallara ve Standartlara uygun olduğu sonucuna varmış olması gerekmektedir.<sup>450</sup>

---

<sup>448</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>449</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1321 – “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygun” İbaresinin Kullanılması <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

<sup>450</sup> IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1322- Aykırılıkların Açıklanması <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

#### 4.1.4. Performans Yönetimi

Her süreç gibi; iç denetim faaliyetinin de arzu edildiği şekilde işleyip işlemediği, beklentileri karşılayıp karşılamadığı ve hedeflerle uyumlu bir şekilde sürdürülüp sürdürülmediğinin sorgulanması ve bunlara sağlıklı cevaplar alabilmek için de sistematik ve periyodik ölçme ve değerlendirmelere tabi tutması gerekmektedir. Performansın ölçülebilmesi için birtakım kriterler belirlenip, zaman içinde bu kriterlere uyum izlenerek, gelişim adına zorlayıcı hedefler konularak takip sağlanmaktadır. Performans kavramı; ölçme, değerlendirme, iyileştirme ve izleme konularını da beraberinde getirmektedir. Sürekli değişen ve gelişen organizasyonların, farklı iş yapış biçimlerinin söz konusu olduğu bir iş hayatında; performans yönetimi kavramı iç denetim birimleri açısından da yüksek öneme sahiptir.

##### 4.1.4.1. Anahtar Performans Göstergeleri

Bir faaliyetin ne seviyede performans gösterdiğini yorumlayabilmek için öncelikle kıstas alınacak kriterlerin belirlenmesi gerekmektedir. Kriterlerin objektif olarak değerlendirmeye izin verecek şekilde ölçülebilir ve raporlanabilir olması, performansın doğru tespitine imkân vermektedir.

İç Denetim Birimleri genel olarak proje bazlı çalışmaktadır. Denetim projelerinin çoğu zaman içerik, kapsam, denetlenen organizasyon ve çıktılar itibarıyla birbirleriyle özdeş olmaması, standart göstergeler belirlemeyi zorlaştırmaktadır. Çok sayıda değişken, benzemez ve gri alan barındırması; göstergelerin seçilmesini ve sağlıklı değerlendirmeyi zorlaştırırsa da her denetim birimi bir sonraki sayfada örnek olarak verilen metriklerden kendi yapısına uygun olanları seçerek ve kurum hedefleriyle uyumlu diğer göstergelerle harmanlayarak gerek departman seviyesi için gerek de denetçi bazında kullanılacak KPI seti oluşturabilecektir.

Performans değerlendirmesi İç Denetim Birimi seviyesinde yapılabileceği gibi denetçi özeline de indirgenebilmektedir. Genel uygulama olarak her ikisini de içeren performans yönetim sistemleri gözlenmekte olup aşağıdaki tabloda örnek olarak verilen başlıklar birim ve denetçi seviyesi olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 56.** İç Denetim Anahtar Performans Göstergeleri (KPI)

Kategori	KPI	Hesaplama Yöntemi	Departman	Denetçi
Plana Uyum	Denetim Adedine Uyum	Gerçekleşen/Planlanan Denetim Adedi	*	
	Takvime ve Süreye Uyum (Proje Bazında)	Gerçekleşen//Planlanan Denetim Süresi Gerçekleşen – Planlanan Başlama-Bitiş Tarihi	*	
	Adam*Saat Uyum (Proje Bazında)	Gerçekleşen//Planlanan Adam*Saat	*	
Adam*Saat	Kontrol Başına Düşen Adam*Saat	Proje Toplam Adam*Saati/ Kontrol Adedi	*	*
	Test Başına Düşen Adam*Saat	Proje Toplam Adam*Saati/ Test Adedi	*	*
	Bulgu Başına Düşen Adam*Saat	Proje Toplam Adam*Saati/ Bulgu Adedi	*	*
Maliyet	Bütçeye Uyum	Gerçekleşen/Planlanan Departman Bütçesi	*	
	Kontrol Birim Maliyeti	Proje Maliyeti/ Kontrol Adedi	*	
	Bulgu Birim Maliyeti	Proje Maliyeti/ Bulgu Adedi	*	
Raporlama	Raporlama Süresi	Saha Çalışmasından Raporun Yayınlanmasına Kadar Geçen Süre	*	*
Müşteri Memnuniyeti	Anket Sonuçları		*	*
Kalite ve Uyum	İç/Dış Kalite Değerlendirme Sonuçları		*	*
Proje Performansı	Proje Performans Notları	Denetim sonunda kişi bazlı yapılan değerlendirme notlarının ortalaması.		*

#### 4.1.4.1.1. Denetim Planına Uyum Göstergeleri

Yıllık denetim planına birebir uyum her zaman mümkün olmasa da çeşitli açılardan uyum durumunun takibi hem planı onaylayan Denetim Komitesi veya Yönetim Kurulu üyelerinin beklentilerinin sahaya yansımaya durumunun

ölçülmesini sağlayacak hem de sonraki dönemlerde yapılacak planların ince ayarının daha doğru yapılmasına yardımcı olacaktır.

### **i. Denetim Adedi Uyumu**

Yıl sonu itibarıyla; gerçekleşen denetim sayısının yıllık onaylı denetim planındaki denetim sayısına oranı; her zaman için sağlıklı bir ölçüt olmasa da denetim biriminin çıktıları üzerinden çok genel bir değerlendirme imkânı verebilmektedir. Denetimleri kapsam, içerik ve süre bakımından nispeten daha benzer olan şube, mağaza, vb. denetim projelerinin ağırlıklı olduğu bankacılık ve perakende sektöründe daha anlamlı bir gösterge olarak değerlendirilebilir.

### **ii. Takvim ve Süre Uyumu**

Gerçekleşen denetimlerin, yıllık planda belirtilen takvime uyumu; denetim biriminin ve ekiplerin zaman yönetimi ve planlama açısından ne kadar başarılı olduğunu gösterebilir. Burada; planı yaparken elde yeterli verinin bulunması, denetlenecek alanların, süreçlerin ve sahanın yeterli seviyede tanınması, denetimlerde görev alacak denetçilerin iş yapış şekillerinin ve yetkinliklerinin bilinmesi gibi birçok faktör ön plana çıkmaktadır. Denetim planında öngörülen başlangıç ve bitiş tarihlerinin yanı sıra planlanan sürelerle riayet edebilmek; özellikle ürün veya hizmet üretimleri katı takvimlere uyum gerektiren, mevsimsellik içeren, yoğun olarak yasal otorite ve müşteri denetimleri geçiren bazı organizasyonlarda daha önemli hale gelebilmektedir.

### **iii. Adam\*Saat Uyumu**

Denetim bazında, gerçekleşen adam\*saat sürelerinin denetim planında öngörülen adam\*saat süreleriyle uyumu; kaynakların kullanımını da değerlendirmeye dahil eden daha sağlıklı bir gösterge olarak dikkate alınabilecektir. Yıl içinde denetim ekipleri de çeşitli nedenlerle genişleme ve daralma yaşayabildiği için adam\*saat süreleri üzerinden yapılacak takip ve raporlamalar performansın ölçümü açısından değerli sonuçlar verebilecektir.

#### 4.1.4.1.2. Adam\*Saat Göstergeleri

Denetim projelerine harcanan adam\*saat bilgisinin takibi, maliyetlerin doğru tespiti ve kaynak planlamasının etkinliği açısından önem arz etmektedir. Projelerin alt safhalarını da içeren detayda takip edilecek personel zaman çizelgeleri (Timesheet) şayet doğru bir şekilde doldurulup, periyodik olarak analiz edilebilirse çok değerli bilgiler sunacak ve objektif olarak değerlendirilebilecek performans göstergelerine dönüşebilir.

**Tablo 57.** Denetçi Zaman Çizelgesi Örneği

Tarih	Yapılan İş	Proje	Süre	Lokasyon
6.06.22	Denetim-Açılış ve Ön Çalışma	XYZ Denetimi	8,0	XYZ Genel Müdürlük Binası
7.06.22	Denetim-Görüşmeler	XYZ Denetimi	8,0	XYZ Ankara Şubesi
8.06.22	Denetim-Kontrol Testleri	XYZ Denetimi	9,0	XYZ İzmir Deposu
9.06.22	Denetim-Kontrol Testleri	XYZ Denetimi	8,0	XYZ Konya Dağıtım Merkezi
10.06.22	Denetim-Kontrol Testleri	XYZ Denetimi	6,0	Genel Merkez
10.06.22	Özel Danışmanlık	KLM Denetimi	2,0	KLM Kurtköy Şantiyesi
13.06.22	İdari/Yönetmelik Faaliyetler		1,0	Genel Merkez
13.06.22	Eğitim-Planlı		8,0	Genel Merkez
14.06.22	Özel Danışmanlık	KLM Denetimi	10,0	KLM Genel Merkez Binası
15.06.22	Denetim-Kontrol Testleri	XYZ Denetimi	8,0	XYZ Genel Müdürlük Binası
16.06.22	Denetim-Mutabakat ve Kapanış	XYZ Denetimi	8,0	XYZ Genel Müdürlük Binası
17.06.22	Denetim-Raporlama	XYZ Denetimi	8,0	XYZ Genel Müdürlük Binası
20.06.22	İzin-Senelik		8,0	
21.06.22	İdari/Yönetmelik Faaliyetler		1,0	Genel Merkez
21.06.22	BT Problemleri		1,0	Genel Merkez
21.06.22	Denetim-Raporlama	XYZ Denetimi	6,0	Genel Merkez

## **i. Kontrol Başına Düşen Adam\*Saat**

Denetim projesine harcanan adam\*saati, projede incelenen toplam kontrol sayısına bölerek hesaplanmaktadır. İlgili denetimde, bir kontrolün anlaşılması, tasarım yönünden değerlendirilmesi, geçmişe dönük işlerliğinin sorgulanarak gelişime açık yönleri varsa bulgulaştırılması ve süreç sahipleriyle mutabık kalınarak raporlanması aşamalarının ortalama olarak ne kadar sürdüğünü göstermektedir. Özellikle, satın alma, satış, üretim vb. şirket ve sektöre göre çok büyük farklılıklar göstermeyen ve nispeten “standart” olarak değerlendirilebilecek süreçlerdeki kontrollerin farklı projelerde benzer sürelerde tamamlanması beklenebilir. Ölçülen sürelerin orta vadede “ideal” olarak nitelenebilecek değerlere yakınsaması ve takip eden projelerde bu sürelerin optimize edilmesine yönelik çalışmalar yapılması denetim birimleri için zaman kazandırıcı ve maliyet düşürücü aksiyonlar belirlenmesine yardımcı olabilecektir.

## **ii. Test Başına Düşen Adam\*Saat**

Denetçiler, süreçlerdeki risklerin makul seviyeye indirgenebilmesi için gerçekleştirilen kontrollerin yeterli seviyede işleyip işlemediğini test etmektedirler. Saha çalışmalarının önemli bölümünü oluşturduğu için testlere harcanan süreler denetim projesinin zaman yönetimi açısından kritik öneme sahiptir. Test başına düşen adam\*saatin ölçülmesi; optimum sürelerin belirlenerek proje planlaması ve saha çalışmaları sırasında denetçilerin önünü görebilmesi için önemlidir. Bu noktada sürelerin hangi detayda ölçüldüğü önem kazanmaktadır. Zaman çizelgesi doldurmak da denetçiler için ayrı bir zaman alacağı için yer yer zaman kaybı ya da angarya olarak değerlendirilebilmektedir. Bu performans göstergesi; denetim projesinde harcanan toplam adam\*saatin projedeki toplam test adedine bölümüyle hesaplanmaktadır. Eğer zaman çizelgelerinde süreler test safhasında ve hatta test kategorisi (Analiz, doküman incelemesi, yeniden hesaplama vb.) detayında takip edilebiliyorsa çok daha sağlıklı göstergeler hesaplanması mümkündür.

### iii. Bulgu Başına Düşen Adam\*Saat

Denetimde harcanan toplam adam\*saatin proje sonucunda ortaya çıkan toplam bulgu adedine bölünmesiyle elde edilmektedir. Bulgular; içerik, uzunluk, gruplandırma ve alt maddelere bölünme açısından farklılık gösterdiği için “adet” olarak bakıldığında çok sağlıklı bir gösterge olmamakla birlikte; iş yapış şekli, raporlama dili, süreçleri ve kontrolleri sınıflandırma metodolojisi oturmuş denetim birimlerinde, toplam denetim süresiyle oranlandığında daha mantıklı bir gösterge ortaya çıkabilmektedir. Farklı kurumların denetim birimlerinde hesaplanan bu göstergelyi mukayese etmek çok adil olmamakla birlikte aynı denetim biriminde birçoğu aynı denetçilerle benzer metodolojiyle yapılan benzer olgunluk seviyesindeki ve aynı kurumun süreçlerinin denetlenmesi söz konusu olduğunda; bulgu başına düşen ortalama adam\*saat en azından trendi gösterme ve ortalamadan sapmaları azaltma açısından değerli olabilmektedir.

#### 4.1.4.1.3. Maliyet Göstergeleri

Doğası gereği kurumlarda gider merkezi olan İç Denetim Birimlerinin takip etmesi gereken önemli konulardan birisi de şüphesiz maliyetlerdir. Personel maaşları, seyahat, konaklama, yemek, eğitim, bilgi sistemleri, kırtasiye ve danışmanlık gibi temel gider kalemleri bulunan İç Denetim Birimlerinin gerek bütçe uyumu gerekse proje maliyetlerini yakından izlemesi mevcut kaynakların verimli kullanımı ve ilerleyen dönemlerdeki potansiyel kaynak ihtiyaçlarının tahsisi açısından önemlidir.

##### i. Bütçeye Uyum

Yıl boyunca oluşan giderlerin sene başında onaylanan departman masraf bütçesiyle mukayesesi, kurumun iç denetim faaliyetleri için tahsis ettiği alan içerisinde kalabilme durumunu ortaya koyacaktır. Denetim planındaki değişiklikler, planda olmayan uzak coğrafyalardaki uzun süreli denetimler, plansız personel istihdamı veya terfiler, döviz kuru değişimleri ve enflasyon gibi birçok nedenle departman bütçeleri aşılabilmekte veya tam tersi yöndeki iptal vb. durumlarda tahsis edilen bütçeler kullanılmayabilmektedir.

## ii. Kontrol Birim Maliyeti

Denetim projesinin toplam maliyetinin denetimde incelenen toplam kontrol sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar; denetçiler için denetimlerin bir nevi en küçük yapı taşı olarak addedilebilecek “kontrol” detayında maliyet takibi imkânı verebilmektedir. Bu tutar, üretilen hizmetin en temel maliyet göstergelerinden birisi olarak değerlendirildiğinde gerek denetimlerin planlamasında gerek de ilgili maliyetlerin optimizasyonu açısından önemli fikirler sunacaktır. Bu maliyetlerin hesaplanabilmesi için masrafların ve adam\*saat gerçekleştirmelerinin projelerle ilişkilendirilerek takip edilmesi gerekmektedir.

## iii. Bulgu Birim Maliyeti

Kontrol maliyetleriyle benzer şekilde, projenin toplam maliyetinin projedeki bulgu sayısına bölünmesiyle bulgu birim maliyetleri hesaplanabilmektedir. Denetim birimlerinin ürünleri raporlardır. Raporların en küçük parçasının da bulgu olduğu varsayımıyla her bir bulgunun ne kadara mal olduğu hesaplanırsa ortaya çıkan ürünün ve her bir parçasının maddi değerini ölçmek mümkün olacaktır. Adam\*saat göstergelerinde bahsedildiği üzere; projeler ve bulgular birçok açıdan özdeş olmadığı için mukayese açısından çok sağlıklı göstergeler olmasa da aynı İç Denetim Birimi içinde benzer iş yapış şekliyle denetlenen ve raporlanan benzer süreçlere ilişkin kıyasa imkân verebilmekte ve maliyet yaklaşımıyla trendleri izlemek açısından değerli bilgiler sunabilmektedir. Bu hesaplamalar bulguları ve raporu yazan denetçilerin ortaya çıkardıkları ürünün maddi değerini görmelerini sağlamak açısından kıymetlidir.

### 4.1.4.1.4. Raporlama Süresi (Field to Report)

Denetim sürecinin en önemli ve denetçilerin bilfiil kendi çalışmalarından ibaret olan raporlama adımı harcanan zaman, saha çalışmalarını takip eden son safhada sürelerle uyum için kritik öneme sahiptir. Artık bütün incelemeler bitmiş, analiz ve mutabakatlar yapılmıştır. Herkes merakla nihai denetim raporunu beklemektedir. Bu süre ne kadar kısa tutulabilirse ilgililer bilgiye o kadar hızlı ulaşır, rapor sonrası yapılması öngörülen aksiyonlar o kadar hızlı hayata geçirilebilmektedir.

İş yapış şekline göre rapor yazım süreci aslında denetim sırasında da devam etmektedir ancak burada bulguların yazılmasından ziyade final ürünün tamamlanma aşamasında denetçilerin performansı değerlendirilmektedir. Bütün saha çalışması bittikten sonra raporun ne kadar sürede tamamlanıp gerekli gözden geçirmeler ve kontroller yapılarak nihayetlenildiği; her proje sonunda hesaplanarak bu sürenin minimize edilmesi için yöntemler belirlenebilir.

#### **4.1.4.1.5. Müşteri Memnuniyeti**

Denetim hizmetinin müşterisi aslında bu hizmeti talep eden ve raporların doğrudan muhatabı olan Üst Yönetimlerdir. Kurumdan kuruma değişmekle birlikte müşteriler Yönetim Kurulu, Denetim Komitesi, İcra Kurulu, Genel Müdürlük vb. farklı yapılar olarak ortaya çıkabilecektir. Denetimin bir diğer müşterisi de hiç şüphesiz denetim projesine konu olan süreçlerin, organizasyonların sahipleri ve uygulayıcıları olup genelde “denetlenen” olarak gruplandırabilmek mümkündür. Kitabımızda daha önce de bahsedildiği üzere; her denetim projesi sonunda yukarıda saydığımız müşterilere proje süreci, denetçiler ve proje çıktılarıyla ilgili memnuniyet seviyelerini ölçmek amacıyla anketler uygulanabilmekte ve buradan toplanacak veriler de anahtar performans göstergesi olarak değerlendirilerek müşteri ihtiyaçları ve beklentileri noktasında gelişim alanları tespit edilebilmektedir.

#### **4.1.4.1.6. Kalite ve Uyum**

Denetim birimlerinin her yıl kendi içinde, en az beş yılda bir de dışarıdan bağımsız bir göz tarafından yapılması beklenen kalite güvence gözden geçirmelerinin sonuçları da denetim birimleri tarafından performans göstergesi olarak değerlendirilebilmektedir. Uluslararası standartlara uyum seviyesi, doğru işi yapmanın yanında işin ne derecede doğru şekilde gerçekleştirildiğini gösterebilme açısından değerlidir.

### 4.1.5. Katma Değer

“Değer katmak” özellikle yakın denetim tarihinin en popüler mottolarından biridir. Denetçiler, güvence ve danışmanlık faaliyetleriyle kurumlara değer katmayı amaçlarlar. Kurumlar denetim sonuçlarını doğru değerlendirdiklerinde verimlilik artışı, tasarruf, risklerin azaltılması ve potansiyel kayıpların önlenmesi gibi faydalar sağlayabilecektir. Bazı durumlarda bu faydaların maddi boyutu da hesaplanabilse de çoğu zaman maddi olmayan boyutu çok daha değerlidir.

İç denetim faaliyeti; kurumsallaşma yolunda mihenk taşlarından birisi olmanın yanı sıra özellikle kurumsal hafıza oluşturması bakımından da oldukça kıymetlidir. Öte yandan, iç denetim birimleri kurumların tüm süreçlerine bütüncül bir açıdan bakabilen nadir departmanlardan olması, bir çok süreci detaylı olarak sorgulayarak öğrenmesi ve kalifiye personel barındırması hasebiyle aynı zamanda kurumlara yönetici yetiştiren birer okuldur.

## 4.2. MESLEKİ VE KİŞİSEL GELİŞİM

İç denetçilerin en önemli özelliklerinden birisi olan öğrenmeye açıklık ve tabiri caizse bilgiye aç olmalarının yanı sıra yaptıkları iş gereği kendilerini iş dünyası, kazanç modelleri, süreçler, ekonomik gelişmeler, mevzuat ve bilgi sistemleri gibi alanlarda sürekli güncel tutma ihtiyacı; doğal olarak sürekli gelişimi beraberinde getirmektedir. Son derece hızlı bir şekilde evrimleşen iş dünyasında; bilgi, beceri ve diğer niteliklerini devamlı olarak geliştirmeyen denetçilerin; at gözlükleriyle sadece denetim prosedürlerini yerine getirmeye çalışan birer memura dönüşmeleri kaçınılmazdır.

### 4.2.1. Kariyer Planlaması

Geçmişe bakıldığında denetçilerin çok çeşitli kariyer yolları tercih ettiğini görmekteyiz. Denetçi pozisyonları istihdam şirketlerince genel olarak finansal pozisyonlar altında kategorize edilmektedir ve denetçilerin önemli bir kısmı da kariyerlerine mali işler tarafında devam etmektedir. Bu tercihin en önemli nedenlerinin başında, iç denetim ekiplerinin ağırlıklı olarak iktisadi ve idari bilimler alanı mezunlarından ve iş hayatına mali denetim

yaparak başlamış kişilerden oluşması gelmektedir. Bu noktada özellikle değinilmesi gereken konu, ülkemizde iç denetim faaliyetlerinin temelde mali ağırlıklı olarak başladığıdır. En önemli nedeni ise geçmiş dönemlerde, yetişmiş insan kaynağının özel sektör açısından büyük bir sorun teşkil etmesi ve bu sorunun çözümünde de genellikle kamu kökenli yöneticilerin transfer edilmesidir.

Denetçiler, kurumlardaki bütün süreçlerin işleyişini görme fırsatına sahip olup bu süreçleri işleten ve yönetenlerle muhataptırlar. Böylece birçok mesleğin avantaj ve dezavantajlarını gözleme şansına sahiptir. Bu açıdan bakıldığında; özellikle iş hayatına denetim departmanlarında başlayanlar için; denetçilik sonrasında tercih edebilecekleri meslekleri daha bilinçli seçme imkânı bulunmaktadır. İç denetçilik; uzun yıllar bir kariyer mesleği olarak görülmediği için reel olarak birçok denetçi kariyerinde “denetçilik sonrası” ve “masanın diğer tarafı” gibi alternatiflerle karşılaşmaktadır. Kimi zaman bulunduğu organizasyonda kariyer imkânlarının tıkanması, kimi zaman da diğer tarafa duyulan merak ve daha iyi kariyer imkânlarını değerlendirme isteği galip gelmektedir. Bu durum son zamanlarda nispeten azalmakla birlikte mesleğin doğasındandır. İç denetim birimlerinin geçmişten günümüze kariyer yolculuğunda birer okul veya basamak olarak işlev gördüğü bir gerçektir ancak iç denetçiliğin kendi başına bir meslek olarak benimsenip yetişen profesyonellerin iç denetim mesleğinde devam ettiği örnekler de her geçen gün artmaktadır.

Geçmişte özellikle ülkemizde; iç denetim farkındalığı olan, denetime değer veren ve bünyesinde İç Denetim Birimi olan kurum sayısının çok fazla olmaması nedeniyle mesleğe giriş ve denetimde kariyer yapmak için kapasite sınırları mevcuttu. Denetçiler operasyonel bir görev üstlenmemeleri nedeniyle ayrıca özlük hakları açısından da dezavantajlı bir konuma sahipti. İçinde bulunduğu organizasyonun yapısı itibarıyla, temsil edildiği en üst kademe de meslek değişimi tercihinde belirleyiciydi. Mesleğin doğasının sık seyahat gerektirebilmesi, gündelik rutini olmaması ve birçok kişi için angarya olarak nitelenebilecek dokümantasyon vb. süreçler içermesi, uzun vadede sürdürülebilirlik problemleri yaşanması nedenleriyle daha üst kademelere daha iyi imkânlarla geçmek (Sabit bir görev) istenebilmektedir. Bu gibi durumları göz önünde bulundurarak denetçilerin mesleki kariyerlerine yönelik planlar oluşturulması kurum, departman ve denetçiler açısından geleceğin inşası adına daha sağlıklı bir yönelim sağlayacaktır.

Denetçilerin kariyer yolu “departman içi” ve “departman dışı” olarak ele alınabilir:

- Departman içindeki kariyer adımları daha çok unvan değişimi ve sorumluluk ve yetki genişlemesiyle birlikte terfi yoluyla çizilmektedir. Bu noktada; departman içindeki unvan silsilesinin mümkün mertebe çok adımlı (Denetçi Yardımcısı, Denetçi, Kıdemli Denetçi, Denetim Yöneticisi/Şefi/Müdür Yardımcısı, Denetim Müdürü, Kıdemli Denetim Müdürü, Denetim Grup Müdürü, Denetim Direktörü, Denetim Başkanı vb.) olması denetçilere “yükselme” motivasyonu sağlamanın yanı sıra kariyer tatmini açısından önem arz etmektedir. Özellikle yeni jenerasyonlarla birlikte terfi etmenin, takdir edilme ve başarının nicel göstergesi olarak değerlendirildiği ve motivasyon ve aidiyet açısından en az ücret kadar önem kazandığı görülmektedir.
- Departman dışındaki kariyer ise daha önce bahsettiğimiz üzere; gerek denetçilerin kendi beklentileri, yetenekleri ve hedefleri gerek de kurum ihtiyaç ve talepleri doğrultusunda iş hayatına farklı departmanlarda devam edilmesi yoluyla gerçekleşmektedir. Kurumsal yönetim, risk ve kontrol konularında farkındalığı yüksek ve kurum süreçleri hakkında bilgi sahibi denetçilere çoğu zaman farklı departmanlar tevaccüh görmekte ve denetim birimlerinden talep edilebilmektedir.

İç Denetim Birim yöneticileri, İnsan Kaynakları yetkilileriyle birlikte şirket ve departman içi kariyer alternatiflerini masaya yatırarak denetçiler ve kurum için optimum faydayı gözeterek genel hatlarıyla bir kariyer planı oluşturabilmektedir. Daha sonra bu plan, denetçi özeline indirgenerek gelişim durumuna ve ihtiyaçlara göre şekillendirilebilmektedir.

#### 4.2.2. Eğitim

Kurumun bütün iş kollarının, denetim evrenindeki bütün süreçlerin ve yerleşkelerin ilgili iyi uygulamalar ve mevzuat dahilinde incelenmesi ancak bütün bunları denetleyebilecek yetkinlikte ve tecrübede bir iç denetim ekibiyle mümkündür. Denetim evreninin, denetim tekniklerinin ve ihtiyaçlarının yanı sıra, denetim ekibinin de zaman içinde değişmesi nedeniyle iç denetçilerin mesleki yeterliliklerinin sağlanması ve geliştirilerek sürdürülmesi büyük önem arz etmektedir. Bu minvalde, iç denetim birimleri; denetçilerin mesleki gelişimlerinin teşvik ederek ve

özellikle iç denetim planında yer alan alanların denetimi için gerekli olan eğitimlere yönelik kaynak tahsis etmekle mükelleftir.

#### 4.2.2.1. İş Başında Eğitim (On The Job Training)

Denetim, doğası gereği sahada uygulanarak öğrenilebilen ve tecrübe edilerek benimsenebilen bir meslek olduğu için denetçilerin temel eğitimi aslında çoğunlukla sahada iş başında gerçekleşmektedir. Denetim geleneği de bu yönde şekillenmiştir ve hemen her türlü denetim teorik manada bilgi gerektirse de denetimler sırasında sahada öğrenilen bilgiler daha kalıcı olmaktadır. Öyle ki birçok denetim adımı bizzat uygulamadan tam manasıyla öğrenilememekte veya içselleştirilememektedir.

Denetim projelerinde ekipler oluşturulurken, denetlenen alanla ilgili daha önce denetim yapmış kişilerle tecrübesizler eşleştirilerek tecrübe ve bilgi aktarımı sağlanabilmektedir. Mesleğe ilk başlayan kişiler denetim sürecinde özellikle sosyal becerileri (Soft skill) amirlerinden ve kendilerinden daha tecrübeli denetçilerden gözlem yoluyla öğrenmektedirler. Denetlenen kurulan iletişim, ilişki yönetimi, temsil, mülakat, sorgulama ve gözlem gibi beceriler; tecrübe ettikçe gelişmekte ve bu gibi konularda görülen eksiklikler diğer ekip üyelerinin geri bildirimleriyle gelişime katkı sağlamaktadır. Denetçilerin hangi tür denetimlerde, hangi süreçleri incelediği ve hangi seviyede uzmanlık kazandığı; kişi özelinde takip edilirse, denetim planları aynı zamanda iş başı eğitim planlarına da temel teşkil edebilir.

İş başında eğitim; denetim sırasında olabileceği gibi bazı iş süreçlerinin işleyişini ve barındırdığı riskleri daha iyi anlayabilmek amacıyla ilgili departmanlarda geçici süreyle görev yapmak şeklinde de gerçekleşebilmektedir. Özellikle, denetim ekibinin mevcut uzmanlıkları arasında yer almayan süreçlerde geçici olarak rotasyona tabi tutulacak denetçiler; hem ilgili alanlarda bilgi birikimlerini arttırmakta hem de mesai arkadaşlarına kontrol ve risk bakış açısını kazandırma adına karşılıklı bir fayda sağlayabilmektedirler.

#### 4.2.2.2. İş Dışında Eğitim

İdeal olan uygulama, denetçi özelinde ihtiyaç analizi yapılarak gerekli eğitim içeriklerinin belirlenmesidir. Bu aşamada, denetim planı öncelik olarak göz önünde bulundurulsa da denetim projeleri sonunda gerçekleştirilen kişi bazlı değerlendirmeler ve müşteri (Denetlenen) memnuniyet anketlerinden de girdi sağlanabilmektedir. Mesleki eğitimlerin haricinde, denetçilerin kişisel gelişimine katkı sağlayacak eğitimlerin göz ardı edilmemesi beklenmektedir. Denetçilerin eğitimlerde kazanacağı her türlü bilgi birikim, doğrudan olmasa bile dolaylı olarak sahaya yansımaktadır.

Uluslararası standartlar da her denetçinin mesleki yeterliliğini sürdürebilmek için mesleki eğitimlere devam etmesini tavsiye etmektedir. Bununla birlikte CIA, CISA, CRMA gibi uluslararası geçerliliği olan birçok mesleki sertifikanın geçerliliğinin devam edebilmesi için sertifika sahiplerinin her yıl sahip oldukları sertifikalar için Sürekli Mesleki Eğitim (CPE: Continuing Professional Education) saati bildirimini yapmaları gerekmektedir ve bu saatlerin bir kısmı da alınan ya da verilen eğitimlerden oluşabilmektedir.

Eğitim ihtiyacı belirlendikten sonra bütçe ve zaman kısıtları dahilinde kurum içindeki eğitmenlerden ya da dış eğitim tedarikçilerinden hizmet alınabilmektedir. Eğitimler daha çok sınıf eğitimi şeklinde gerçekleştirilmekte olup özellikle pandemiyle birlikte uzaktan eğitimler de popüler hale gelmiştir. Denetçiler için aşağıdaki mesleki eğitimlerin ön plana çıktığı ifade edilebilir:

- Denetim Araç ve Teknikleri
- İç Denetim Raporu Yazımı
- Veri Analizi/Analitiği
- Mali Tablo Analizi
- Bilgi Sistemleri Denetimi
- Suistimal Riski ve Denetimi
- Soruşturma Teknikleri
- Proje Yönetimi
- Kontrol Öz Değerlendirme
- Risk Değerlendirme

Eğitim başlığı altında uygulanabilecek bir diğer yöntem de denetçilerin kendilerini geliştirmeleri, sunum ve iletişim becerilerini ilerletmeleri ve denetim biriminin güncel konulardan haberdar olmaları için periyodik olarak yapılacak “sürekli gelişim toplantılarıdır”. Denetçiler, seçecekleri konuları araştırarak periyodik toplantılarla denetim birimine sunmakta ve böylece sorumlu tarafından çalışılıp sunumu gerçekleştirilen konuyla birlikte tüm ekibe de bilgi aktarımı sağlanmaktadır. Konular denetimlerde karşılaşılabilecek alanlarla ilgili olabileceği gibi teknolojik gelişmeler veya güncel konularla ilgili de olabilmektedir. Hatta bu toplantılara bazen diğer departmanlardan veya şirket dışından konuşmacılar veya dinleyiciler de davet edilerek paylaşımın etki alanı arttırılabilmektedir.

### 4.3. İÇ DENETİM YETKİNLİK ÇERÇEVESİ

İç Denetim Biriminin ve iç denetçilerin, Standartların farklı bölümlerinde ele alındığı üzere; belirli bir yetkinlik seviyesine sahip olması beklenmektedir. Etik İlkelerden birisi de zaten yetkin (ehil) olmaktadır. Yetkinlik konusu özellikle Nitelik Standardı 1210'da “*İç denetçiler kişisel sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceriler ve diğer yetkinliklere sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de toplu olarak kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceriler ve diğer yetkinliklere sahip olmak ve bunları edinmek zorundadır*” şeklinde ifade edilmektedir.

IIA, iç denetim mesleğine ilişkin yetkinlik seviyelerini belirlemek suretiyle iç denetçilerin yetkinliklerini ve iç denetim faaliyetlerinin uygunluk seviyelerini geliştirmelerinde yol gösterici bir araç olarak “yetkinlik çerçevesi” oluşturmuştur.<sup>451</sup> Çerçeve, 2010'lu yılların başından bu yana güncellemelerle geliştirilmeye ve dönem dönem global olarak meslektaşlarımızla paylaşılmaya devam etmektedir.

---

<sup>451</sup> [https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/ic\\_Denetim\\_Yetkinlik\\_Cercevesi.pdf](https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/ic_Denetim_Yetkinlik_Cercevesi.pdf)

**Şekil 89.** IIA İç Denetim Yetkinlik Çerçevesi

Bütün kademelerdeki iç denetçiler için mesleki gelişim planı da sağlayan yetkinlik çerçevesi, aşağıdaki 4 temel esas üzerine inşa edilmiştir:

1. Profesyonellik: Değerli bir iç denetim faaliyeti için vazgeçilmez olan yetki, güvenilirlik ve etik davranışı göstermek için gerekli yetkinlikler.
2. Performans: İç denetim görevlerini Standartlara planlamak ve yapmak için gerekli yetkinlikler.
3. Ortam: Kurumun faaliyet gösterdiği sektöre ve ortama özgü riskleri tespit etmek ve ele almak için gerekli yetkinlikler.
4. Liderlik ve Gelişim: Stratejik yönlendirmede bulunmak, etkili bir iletişim kurmak, ilişkileri sürdürmek ve iç denetim personelini ve süreçlerini yönetmek için gerekli yetkinlikler.

Çerçeve, yetkinlikleri aşağıda belirtilen 3 farklı seviyede değerlendirmekte olup öncelikli olarak temel farkındalığa sahip olmak, daha sonra uygulayarak bilgi edinmek ve pekiştirmek ve son olarak da uzmanlık kazanmak şeklinde bir gelişim yolu çizilmiştir.

1. Genel farkındalıktan
2. Uygulamalı bilgi
3. Uzmanı

Çerçeve; 4 temel esas altında belirlediği 22 bilgi alanında; Standartlara, fonksiyonlara ve temel yeterliliklere odaklanmakta olup iç denetim mesleğinin yeterli ve başarılı şekilde icrasına yönelik gereklilikleri, sistematik bir şekilde tanımlamaktadır.

**Şekil 90.** İç Denetim Yetkinlikleri Bilgi Alanları

<b>Profesyonellik</b>	<b>Performans</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• İç Denetimin Misyonu</li> <li>• İç Denetim Yönetmeliği</li> <li>• Kurum İçi Bağımsızlık</li> <li>• Bireysel Objektiflik</li> <li>• Etik Davranış</li> <li>• Gerekli Mesleki Özen</li> <li>• Mesleki Gelişim</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kurumsal Yönetişim</li> <li>• Suistimal</li> <li>• Risk Yönetimi</li> <li>• İç Kontrol</li> <li>• Görev Planlaması</li> <li>• Görev Saha Çalışması</li> <li>• Görev Sonuçları</li> </ul>
<b>Ortam</b>	<b>Liderlik ve İletişim</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kurumsal stratejik planlama ve yönetim</li> <li>• Genel İş Süreçleri</li> <li>• Sosyal Sorumluluk ve Sürdürülebilirlik</li> <li>• Bilgi Teknolojisi</li> <li>• Muhasebe ve Finans</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İç Denetim Stratejik Planlaması ve Yönetimi</li> <li>• Denetim Planlaması ve Güvence Çabalarının Koordinasyonu</li> <li>• Kalite Güvence ve Geliştirme Programı</li> </ul>

Çerçeve, aşağıdaki taraflara destek sağlamaktadır:<sup>452</sup>

- Bireysel kariyer hedeflerinin karşılanmasında ve yetkinliklerin geliştirilmesinde denetçilere,
- Gerekli yetkinlikleri geliştirmek ve yeterince değerlendirmek üzere mesleğe yönelik kurslar ve sertifikasyonlar sağlayan kurs geliştiricilere ve sertifikasyon gruplarına,

<sup>452</sup> <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/208738>

- Kendi yetkinlik çerçeveleriyle mukayese amacıyla veya iç denetçilerce gerekli görülen uzmanlık düzeylerinin açık ve ayrıntılı bir bakış kazanmak üzere işverenlere, diğer mesleklere ve halka,
- Standart oluşturmayla ilgili uluslararası toplulukta kendi konularını desteklemek üzere strateji geliştiren IIA ve ona bağlı Enstitülere,
- Başarılı iç denetçiler olunmasının gösterilmesinde ihtiyaç duyacakları yetkinliklerin anlaşılmasında ve kendi kariyer gelişim planlarının değerlendirilmesinde onlara yardımcı olmak üzere öğrencilere,
- Mesleğe girecek öğrencilerin hazırlanmasında, kurs geliştirilmesinde dikkate alınacak önemli mesleki yetkinliklerin bir listesini sağlamak üzere akademik topluluğa,
- Uygun iş tanımları geliştirmek ve uygun nitelikte personel alma konusunda personel alımıyla meşgul olanlara ve insan kaynakları profesyonellerine,

## BÖLÜM III: SORU & CEVAP

## 1. İç denetçi neyi denetler?

İç denetçilerin denetleyebilecekleri konuların herhangi bir sınırı bulunmamaktadır ve her şeyi denetleme yetkileri de vardır. Kuruma, sektöre, coğrafyaya ve yetkinliklere göre değişmekle birlikte iç denetçiler genel olarak kurumlardaki bütün süreçleri, departmanları, projeleri, yerleşkeleri ve kişileri kapsayan bir “denetim evreni” dahilinde hareket ederler.

Evet, iç denetçiler zaman zaman kurumların mali işlemlerini, muhasebe birimlerini ve hesaplarını denetlerler ancak bunlar iç denetim faaliyetlerinin sınırlı bir bölümün oluşturur. Denetçiler bunların yanı sıra satın alma, satış, üretim, insan kaynakları, yatırım, bakım, pazarlama, lojistik, depo ve stok gibi süreçlerini ve bunlarla ilişkili diğer konuları da denetler ve yöneticilere tavsiyeler verir.

## 2. İç denetim ve teftiş aynı şey midir?

İç denetim ve teftiş kavramları çoğu zaman karıştırılabilmekte ve birbiri yerine kullanılabilir. Benzer yönleri olsa da özü itibarıyla birbirinden ayrı olan iki kavrama ilişkin temel farklar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- İç denetim sistem ve süreç odaklı; teftiş ise şikâyet, birey, olay ve işlem odaklıdır.
- İç denetim geleceğe odaklı; teftiş geçmişe odaklıdır.
- İç denetim daha çok "hesap verebilirlikle"; teftiş ise "hesap sorabilirlikle" ilgilidir.
- İç denetim uluslararası standartlara; teftiş lokal ve geçmişe dayalı uygulamalara dayanmaktadır.
- İç denetim proaktif; teftiş ise reaktiftir.
- İç denetim risk yönetimi odaklı; teftiş ise risklerden ziyade olgular üzerinden hareket etmektedir.
- İç denetim faaliyetleri geliştirme; teftiş ise faaliyetleri yönlendirme amaçlıdır.

### 3. İç denetçileri kim denetliyor?

İç denetim birimleri de denetim olarak nitelendirilebilecek “değerlendirme” süreçlerinden geçmektedir. Bu değerlendirmeler, kurum içinden veya dışından denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre iç denetim faaliyetlerinin belirli periyotlarda kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında “değerlendirmesi” gerekmektedir.

Ayrıca, denetim birimlerinin etkinlik, performans, gelişim ve adaptasyon vb. açılardan yeterliliğinin doğrudan raporladıkları Denetim Komitesi veya Yönetim Kurulu tarafından takip edilmesi beklenmektedir. Diğer bir ifade ile denetim birimlerinin temel gözetimi bağlı oldukları yönetim kademelerinde gerçekleştirilmektedir.

#### 4. İç denetim ve iç kontrol ilişkisi nedir?

İç kontrol; farklı sorumluluklar taşımakla birlikte tüm kurum personelinin içinde yer aldığı, sadece belirli süreyle sınırlı olmayan, kurumun her seviyesinde süreklilik gösteren bir yapı, süreç ve sistemdir. İç kontrol faaliyetleri sürekli bir şekilde riskleri makul ölçüde azaltmak amacıyla gerçekleştirilmektedir.

İç kontroller, yönetim sorumluluğunda olup ilgili sürecin veya birimin uhdesinde gerçekleştirilmesi beklenmekle birlikte zaman zaman daha yoğun, etkin ve bağımsız olarak uygulanması için ihdas edilen İç Kontrol Birimlerince gerçekleştirilmektedir.

İç kontrollerin varlığının, yeterliliğinin, etkinliğinin ve yerindeliğinin değerlendirilmesi ise dönemsel iç denetim faaliyetleriyle gerçekleştirilmektedir.

Özetle, iç kontrol sürekli kontrol faaliyetlerini içerir; iç denetim ise bağımsız bir gözle dönemsel olarak iç kontrollerin mevcudiyetini ve yeterliliğini sorgular. Dönemsel sorgulama sırasında iç denetçiler belirli testler gerçekleştirir ancak kontrol faaliyeti icra etmez. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı olmakla birlikte birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir.

## **5. İç Denetim Birimini varlığı iç kontrole ilişkin sorumlulukları ortadan kaldırır mı?**

*İç kontrol, standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırmayı, varlıkların korunmasını ve mali raporlamanın güvenilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır. İç kontrol sisteminin, tasarım ve uygulama eksikliklerinin giderilmesi amacıyla sürekli izleme ve değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. İç denetim olmaksızın mevcut sistem, tasarım ve uygulama eksikliklerinin tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda tek başına güvence sağlayamamaktadır zira iç kontrolün kendisi de bütün bir kontrol çerçevesinin bir parçasıdır. İç kontrol sisteminin yeterliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için iç denetime ihtiyaç vardır. Dolayısıyla ne iç denetim faaliyetlerinin varlığı iç kontrole ilgili sorumlulukları ortadan kaldırmakta, ne de etkin olduğu düşünülen bir iç kontrol sistemi iç denetim faaliyetlerini gereksiz kılmaktadır.*

## 6. Neden İç Denetim Birimi kurmalıyız?

*Yönetim Kurulları; stratejik karar almak, gözetim ve yönlendirme işlevini etkili bir şekilde yerine getirebilmek, şirket faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak, iş ve işlemlerin gidişini izlemek, raporlama ve karar alma süreçlerine ilişkin bağımsız ve objektif bir güvence elde edebilmek amacıyla iç denetim fonksiyonuna ihtiyaç duymaktadır.*

*Kurumsallık düzeyindeki gelişme ve faaliyetlerdeki artışla birlikte; iç kontrol sisteminin tesis edilmesine yönelik sorumlulukların öncelikli hale gelmesinin yanı sıra iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik bağımsız güvenceye gereksinim duyulması ve yatırımcılar veya kredi verenler açısından kurumun kredibilitesine değer katma özelliğinden ötürü iç denetim fonksiyonunun varlığı bir ihtiyaç haline gelmektedir.*

*İç denetimin etkisi; kurum içerisindeki algı ve iş yapış biçimlerinde görülen değişim, hesap verebilirlikte ve performansta gözle görülür artış, personelin faaliyetlerinin Yönetim tarafından bu vesileyle sürekli kontrol edildiği hissi, basiretli ve ehil yöneticiler veya kurum sahipleri tarafından kolaylıkla anlaşılacaktır. Unutulmaması gereken en önemli husus ise “iç denetim birimlerinin varlığı” olup sadece etkin bir iç denetim biriminin bulunması bile önemli bir önleyici kontrol mekanizması olarak işlev görmektedir.*

## 7. İç denetçiler, mali müşavir olmak zorunda mıdır?

Ülkemizde; denetim, teftiş, kontrol, uyum gibi kavramlar konusunda ciddi seviyede kavram kargaşası bulunmasının yanı sıra denetim türleri ve gereklilikleri konusunda da net olmayan bir resim mevcuttur. Bu durum; mesleki sertifikalar, yapılan işler ve uzmanlıklar gibi konularda da yanlışlıklara sebep olabilmektedir.

Özellikle en yaygın mesleki unvanlardan birisi olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) belgesinin iç denetim ile iştigal edenler açısından zorunlu veya gerekli olduğu kanaati hakimdir. Mesleki sertifikalar, sahip olanlar açısından mesleki bilgi birikiminin ve yetkinliğin bir göstergesidir ancak iç denetçi açısından bu belgeyi almanın zorunlu olduğundan bahsetmek mümkün değildir.

## 8. Mesleki sertifika almadan ideal iç denetçi olunamaz mı?

*Muhakkak ki mesleki sertifikasyona sahip olmak önemli ve bir o kadar da meslek mensupları açısından değerlidir. İç denetim profesyonellerinin söz konusu belgelere sahip olmamasının kendilerini rekabette bir adım geride bırakacağı düşüncesi de yersiz değildir. Uygun ve ideal performans ölçümlerinin tam olarak yerleştirilmediği ve/ veya hiç uygulanmadığı iç denetim organizasyonlarında; söz konusu belgelerin varlığı, zaman zaman performans hedefi olarak değerlendirilmekte ve hatta zaman zaman işinde çok iyi olan denetçilerin sertifikasyon eksikliği nedeniyle performans ölçümlerinde düşük sonuçlar elde etmesine neden olabilmektedir. Mesleki sertifikalara sahip olmadan da mesleğini çok iyi derecede icra eden denetçiler olabilmektedir ve sertifikasyonu tek başına bir başarı göstergesi olarak değerlendirmektense denetçinin sahip olduğu bilgi düzeyi ve mesleki yetkinliklere odaklanmak daha önemlidir.*

*Özetle; mesleki sertifikaya sahip olmadan da ideal bir iç denetçi olunabilir ve iç denetim faaliyetinin başarısında asıl önemli olan, ulaşılan denetim hedefleri ve organizasyona sağlanan katma değerdir.*

## 9. Bağımsız Denetim ve İç Denetim arasında ilişki var mıdır?

*Kurumların mali tablolarının ve finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğunun ve doğruluğunun bağımsız denetim teknikleri vasıtasıyla denetlenerek rapora bağlanması; bağımsız denetim olarak ifade edilmektedir. Bağımsız denetimin temel amacı, kurumun finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının tüm yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterilip gösterilmediği konusunda görüş bildirilmektir. Bağımsız denetim, belirli kriterleri sağlayan şirketler açısından ülkemizde zorunlu olarak gerçekleştirilmesi gereken denetim türlerindedir.*

*Bağımsız denetim daha çok finansal tablolara, finansal işlemlere ve sonuçlara odaklanırken; iç denetim ise organizasyonun genelindeki süreçlere odaklanmaktadır. Dolayısıyla iç denetim, bağımsız denetim faaliyetlerine göre daha kapsayıcı bir özellik arz etmektedir. Her iki denetim türünün bulunduğu en temel ortak nokta ise iç kontrol faaliyetleridir. İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini test etmeyi hedeflerken; bağımsız denetimlerde de finansal tablolara ulaşan bilgilerin doğru ve "dürüst resim ilkesine" uygunluğu konusunda, iç kontrol sisteminin durumu analiz edilerek değerlendirilmektedir.*

### **10. Başarılı bir bağımsız denetçinin, iç denetçi olarak da başarılı olacağı varsayılabilir mi?**

*İç denetim standartları; mesleki ve ahlaki kuralları net bir şekilde belirlemiş, meslek mensuplarından beklenen hareket ve davranış tarzlarını, çalışma prensiplerini ve gerekli yetkinlikleri açıklamıştır. Bu noktada iç denetçi olmak isteyenler açısından bilgi, ilgi ve yetkinlikler dışında ayırt edici unsurlar bulunmamaktadır.*

*Özellikle büyük bağımsız denetim şirketlerinin denetçilere kazandırdığı çalışma disiplini, kurum kültürü ve kurumsal bakış açısının yanı sıra global ve çok uluslu müşterilerdeki tecrübeler; denetim birimlerinde bağımsız denetim kökenli adaylara rağbeti arttırmaktadır. Aynı şekilde ülkemizdeki regülasyonların da etkisiyle en kurumsal yapıların gözlendiği finansal hizmetler sektöründe tecrübe kazanmış adayların tercih edilme nedenleri de benzerdir.*

*Sorumuzun cevabına gelirsek; iç denetçinin performansını daha önce bağımsız denetim tecrübesine sahip olması veya finansal hizmetler denetçisi olarak görev alması doğrudan etkilemez. İlk etapta bazı konulara hakimiyeti ve farkındalık düzeyi yüksek olabilir ancak başarı, doğrudan personelin göstereceği gayret, odaklanma ve performansla alakalıdır.*

**11. Bağımsız denetçinin iç denetim yapması daha mı kolaydır?**

*Zorunluluğa tabi denetim hizmetlerine ilişkin regülasyonların daha yerleşik olması, yapılacak denetimin kalitesi ve yapılabilirliği açısından da belirleyicidir. Sonuç itibarıyla kuralları belirli olan bir oyun oynamak daha kolayken, oynanırken kuralların değişebildiği bir oyuna adaptasyon daha zordur.*

*Bağımsız denetim faaliyetinin kapsamı ve mevzuatı, incelemenin çerçevesi, bağımsız denetime tabi kurumlar ve/veya bağımsız denetim hizmetinden yararlanmak isteyen kurumların yapıları göz önünde bulundurulduğunda bağımsız denetim faaliyetlerinin sistematik yapısı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından (UFRS) aykırılıkların tespiti, iç denetim faaliyetlerinin kapsamı ve karmaşası ile karşılaştırıldığında öğrenilmesi, uygulanması ve gerçekleştirilmesi açılarından daha kolaydır. İç denetimin kurumun tüm faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme süreci olması, çerçevesinin tam olarak belirli olmaması, özellikle ilk kez gerçekleştirilecek yerler açısından henüz bir kurallar/standartlar bütününe sahip olmaması, denetlenecek taraflar açısından ön hazırlık sürecinin belirsizlikler barındırması gibi durumlar göz önünde bulundurulduğunda kapsam ve karmaşıklık, faaliyetin zorluğuna işaret etmektedir.*

## **12. Yeminli Mali Müşavir (Vergi odaklı) bakış açısıyla iç denetim yapılır mı?**

3568 Sayılı Meslek Yasası kapsamında kimlerin Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip olacağı ve bu hakkın nasıl elde edileceği belirlenmiştir. Kanunda da ifade edildiği üzere YMM'lerin görevleri net bir şekilde açıklanmış olup asli fonksiyonları mükelleflerin Mali İdareye karşı olan sorumluluklarının yerine getirilmesinde idarenin bir kontrol ve onay mercii olarak tasdik görevlerini yerine getirmeleridir. Dolayısıyla Mali İdareye intikal ettirilmesi gereken verginin doğruluğu noktasında bir nevi kamu görevi gerçekleştirerek Mali İdare adına onay görevinin icra edilmesi, iç denetim faaliyetlerinin kapsamına oranla sınırlı ve daha spesifik bir görevdir. YMM bakış açısındaki iç denetim uygulamasının ve vergi kaynaklı yaklaşımının; iç denetimlerde iş süreçlerinden ve risklerinden ziyade mali süreç ve risklere odaklanılarak denetimlerin vergi merkezli gerçekleştirilmesine neden olduğu durumlar söz konusu olabilmektedir.

**13. İç denetime atfedilen değer ile iç denetim faaliyeti performansı arasındaki ilişki nedir?**

*Kurumların iç denetim faaliyetlerine verdiği değer ile iç denetçilerin performansı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu açıktır. Yüksek performans sergileyen iç denetim birimlerine yönetim kademeleri de kayıtsız kalmayacaktır. Öte yandan yönetimin beklentilerini bilen, söz konusu beklenti ve taleplere göre hareket eden, dinamik bir yapılanmaya sahip, yıllık denetim planlarının yönetim hedefleri ile şekillendiği, şirketin stratejileri doğrultusunda ortaya çıkması muhtemel riskleri de göz önünde bulunduran iç denetim organizasyonu, formel bir performans değerlendirmesine tabi tutulmasa bile Yönetim Kurulu, Üst Yönetim ve organizasyon genelinde zaten başarılı olarak kabul edilecektir. Öte yandan gerek yönetimin gerekse süreç sahiplerinin denetim çıktılarına verdiği değer ve aksiyonların alınması konusundaki tutumları da iç denetçilerin motivasyonunu ve performansını etkilemektedir. Denetim çıktılarına değer verildiğini ve kuruma katma değer sağladığını gören denetçiler daha yüksek performans göstereceklerdir.*

#### **14. İç denetim mesleği neden tercih edilmektedir?**

*İnsanların yaşamlarını idame ettirmek amacı başta olmak üzere çeşitli sebeplerle yaptıkları meslek seçimleri yaklaşık ortalama 40 yıllık iş hayatının ne şekilde geçeceğine ilişkin de bir ipucu vermektedir. Meslek seçimi; ilerleyen dönemlerde sadece zaruri ihtiyaçların karşılanarak hayatın idame ettirildiği bir uğraş olmaktan, tutku ile bağlanan, yaşam biçimi haline gelen, normal yaşantıya da sirayet eden, maddi kaygıların ötesinde sadece keyif almak için bile yapılabilen bir hale dönüşebilmektedir. Herkesin eşit şartlarda doğmadığı ve hatta zamanla bu eşitsizliğin artarak devam edebildiği gerçeği de göz önünde bulundurulduğunda meslek seçiminin bilinçli veya bilinçsiz bir şekilde yapıldığı, yönlendirme ve etkilemelerin olduğu ve fakat söz konusu tercih şekli ve sonuçlarının sürprizlere açık olduğu görülmektedir.*

*İç denetim mesleğini tercih edecek bireyler açısından son zamanlarda artan bilinirlik düzeyi ile mesleğe gösterilen ilgi, beklentileri her geçen gün daha da yukarılara taşımakta ve bu durum daha iyi adayların değerlendirilmesi noktasında rekabeti de artırmaktadır. Meslek tercihinde bulunan ve bulunacak muhtemel adaylar açısından tercih nedenleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:*

- *Kariyer mesleği halini alması,*
- *Nispeten daha kısa sürelerde terfi olanakları taşıması,*
- *Ekonomik imkanlarının görece daha iyi olması,*
- *Bilgi, birikim ve gelişim olanaklarının fazlalığı,*
- *Disiplinli bir çalışma kültürü edinilmesini sağlaması,*
- *Farklı süreç, kurum, yapı ve işleyiş görme olanakları,*
- *Dinamik bir çalışma ortamı ve alanına sahip olması.*

### **15. İç denetim ne kadar icra edilebilir? İdeali, bir süre sonra "sabit" göreve mi geçmektir?**

*Bir kariyer mesleği olan iç denetim, fiiliyatta önemli bir sıçrama taşı olarak da kullanılabilir. Zaman zaman daha rahat çalışma koşulları, yerleşik hayat ve düzene geçiş isteği, daha fazla gelir imkânı, kariyerde daha hızlı yükselme beklentisi gibi tercihler iç denetçileri farklı arayışlara ve alanlara itebilmektedir. Ayrıca özellikle ülkemizdeki kurumlar ve organizasyon yapıları göz önünde bulundurulduğunda istihdam edilen denetçi pozisyonlarının azlığı, zamanla bir piramit misali üst kademelerde kariyer seçeneklerinin azalmasına neden olabilmektedir. Şahsi tecrübelerimize göre; genellikle 5- 6 sene boyunca bilfiil denetimle iştigal eden iç denetçiler, denetim kademelerinde yönetsel görevler üstlenme ya da masanın diğer tarafında geçerek diğer birimlerde tabiri caizse "sabit" görevler üstlenme konusunda tercihte bulunmaktadır.*

*İç denetim mesleğinin icrasıyla ilgili ideal bir süreden bahsetmek mümkün olmamakla birlikte tamamen meslektaşlarımızın bulunduğu şartlara, alternatiflere, motivasyona ve beklentilere göre şekillenecek bir kariyer yolu tercih edilmektedir.*

## **16. İç denetçilerin kariyer yolu nasıldır?**

*İç denetim personeli için çizilen kariyer planlarının, belli bir dönemde iç denetim bünyesinde istihdam sonrası organizasyon içerisinde başka birimlerde, zaman zaman önemli pozisyonlarda değerlendirilme, söz konusu yaklaşım ile de tüm organizasyon içerisinde hızlı ve etkili bir dönüşümün sağlanması olgusu artık zamanla yerini iç denetim bölümü içerisinde profesyonelleşmeye bırakmıştır. Yeni dönem istihdam politikaları doğrultusunda; iç denetçiler icrai görevlere geçmekten ziyade iç denetim birimleri içerisinde yükselmekte, organizasyonun hacmine göre denetçi yardımcılığı ile başlayıp denetim başkanlığına uzanan kariyer yolu izlemektedir.*

## 17. İç denetçilerin özlük hakları nasıl belirlenir?

*İç denetçilerin özlük hakları belirlenirken; organizasyonel konum, terfi planları (iç ve dış), kariyer imkanları, tecrübe ve yetkinlik durumu gibi hususlar bir bütün halinde göz önünde bulundurulmalıdır. Emsal oluşturabilecek bağımsız denetim şirketlerinin veya holding iç denetim departmanlarının ücret skalaları dikkate alınabilir.*

*İç denetim mesleğinin yetkinlik ve yeterlilik bazlı çalışma sistemi, genel itibarıyla terfi sürelerinin uzunluğu, mesleki deformasyon, sertifikasyon ve eğitim süreçleri, mesleki ve kişisel gelişim gereklilikleri, çalışma şartlarındaki zorluklar (Şehir dışı, ülke dışı seyahatler, düzenli bir çalışma mekânı olmaması vb.) zaman zaman diğer mesleklere göre zorlayıcı özellikleri de göz önünde bulundurulmalıdır.*

## **18. İç denetçinin programı nasıl olmalıdır?**

*Planlı ve programlı olmak, hayatı daha disipline yaşamak bazıları açısından spontane durumlardan kaçınmak veya hayatın heyecanlarından uzak durmak olarak da algılanmaktadır. Oysa ki planlı olmak ve kendi öz disiplinine sahip olarak hayatın akışında ilerlemek daha hızlı yol almanın sistematik bir karşılığıdır. Aslında başarıya giden yolun her gün küçük küçük ama sürekli adımlarla ilerlemek olduğu bilinen bir gerçektir. İç denetim mesleğinin getirdiği sistemli ve disiplinli yaklaşım da meslek mensuplarını planlı ve programlı hareket etmeye itmektir. İç denetçilerin aşağıdakileri içeren bir çalışma programı oluşturması faydalı olacaktır:*

- *Meslek ve ilişkili alanlarda bilgi sahibi olunması,*
- *Sürekli gelişim ilkesinin prensip edinilmesi,*
- *Güncel gelişmelerin takip edilmesi,*
- *İstikrarlı ve disiplinli bir çalışma kültürü benimsenmesi,*
- *Prensip ve ilke sahibi olunması,*
- *Kısa, orta ve uzun vadeli planlama yapılabilmesi,*
- *Geniş bir perspektif ve vizyon oluşturulması,*

*Meslek mensuplarının kendileri için detaylı bir çalışma programı oluşturması, söz konusu plan içerisine hedeflerini yerleştirmesi, sosyal aktivite ve ilişkilerini de dikkate alarak ideal bir takvim planlamasını önermekteyiz. Rutinler şeklinde ve günlük mesai saatlerinin dışında özel zamanlar için ayrılan vakitlerin daha faydalı faaliyetlere kanalize edilerek geçirilmesi önemlidir. Belirli periyotlarda gelişimin izlenmesi, tekrar planlanması ve revizeye tabi tutulması kişiyi daha dinç tutacaktır.*

## 19. İç denetim teoride mi yoksa pratikte mi daha iyi öğrenilebilir?

İç denetim mesleği teori ve pratiğin buluştuğu, icra edenler açısından hem teorik bilgiye sahip olunması hem de pratik olarak denetim sahasında görev alınarak öğrenilmesi gereken bir meslektir.

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre iç denetçilerden; sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmaları beklenmektedir. Disiplinler arası bir alan olan iç denetim mesleğini icra edenlerin farklı alanlarda bilgi ve donanıma sahip olmaları gerekir. Temel olarak aşağıdaki konularda bilgi edinmek önemlidir:

- İç denetim başta olmak üzere tüm denetim türleri
- Ekonomi, muhasebe, finans, hukuk, yönetim
- Hile ve suistimal
- Vergi mevzuatı başta olmak üzere ve ilgili mevzuat
- Faaliyet gösterilen organizasyon, çevre vb. yönelik uyum
- Bilgi teknolojileri
- İç kontrol
- Risk yönetimi
- İş süreçleri

Net bir şekilde ifade etmek gerekirse, başarılı olmak isteyen iç denetçilerin her şartta sürekli bir öğrenme rutini içerisine girmesi gerekmektedir. İç denetim, sürekli öğrenme disiplini içerisinde gerek teorik gerekse pratik anlamda emek sarfedilmesi gereken bir meslektir. Yeni başlayanlar açısından; teorik bilgi ve saha dinamiklerinin içselleştirilebilmesi için pratik tecrübe ihtiyacı öne çıkmaktadır.

## **20. İç denetim faaliyetlerine verilen tepkiler nelerdir?**

*İç denetim faaliyetlerinin kurulmasından, işletilmesine ve alınan sonuçların değerlendirilmesine kadar geçen periyotlarda organizasyonun içinden ve dışından çeşitli olumlu veya olumsuz reaksiyonlar olabilmektedir. İç denetime yönelik tepkiler aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:*

- *İç denetimin gerekliliği,*
- *İç denetim faaliyetinin şekli,*
- *İç denetimin fayda ve maliyeti,*
- *İç kaynak, dış kaynak, eş kaynak kullanımı,*
- *İç denetim süreci,*
- *İç denetim birimi yapısı,*
- *Denetlenen birimlerin denetime uygunluğu,*
- *İç denetim algısı,*

*İç denetim ekipleri açısından kritik konulardan birisi; denetime karşı direnci aşabilmek adına organizasyona iç denetimin amaçlarını ve faydalarını anlatmak, uygulayarak göstermek ve benimsenmesini sağlamaktır. Anlatılan ile uygulama arasında yaşanacak en ufak farklılıklar bile güven unsurunun yitilmesine neden olacak inanırlılığın ve objektifliğin yitirilmesine neden olacaktır.*

*İç denetimin her aşamasında görülen direncin kaynaklarını; genel olarak bilgisizlik ve/veya ilgisizliktir. İç denetim faaliyetlerinin faydasına ve katma değer ilişkin bilgi eksikliği, faaliyetlerin organizasyona değer katmayacağına yönelik inanç, eski köye yeni adet getirmek şeklinde algılanan ilgisizlik, yapılan tüm uygulamaların en ideal ve doğru olduğuna dair inanç, risk farkındalığının yetersizliği, denetçilerin yetkinliğine ilişkin sorgulamalar, önceki dönem iç denetim faaliyetleri ile kıyas ve herhangi bir değişim olmayacağına dair kabuller, eski kalıplara sığınan algı, değişime olan direnç, mevcut konumların kaybedilmesi endişesi, güven eksikliği gibi unsurlar direnci arttırmaktadır.*

## 21. Denetçiler her zaman haklı mıdır?

*Denetçilerin haklı olmak ya da haklı çıkmak gibi bir hedefleri bulunmamaktadır. Bu algı genel itibarıyla sorun ya da hata bulma odaklı denetim kültürüne olan yatkınlıktan kaynaklanmakta olup odağın katma değerli iç denetim faaliyetlerine kaydırılması elzemdir. Makul güvence çerçevesinde incelenen süreç, birim veya faaliyetlerin etkinlik düzeyine ilişkin bulgu, risk ve önerileri içeren denetim faaliyetleri sonucunda iç denetçinin ulaşmak istediği nokta mevcut durumun bir değerlendirmesi olup genel olarak nihai ve kesin bir kanaat içermemektedir. Tespitlerin sonucuna göre alınacak aksiyonların zamanlaması, önerilerin mevcut ve gelecek riskler dahilinde dikkate alınarak uygulamaya sokulması Yönetim sorumluluğunda olup gün sonunda denetçinin her zaman haklı olması da bir anlam ifade etmeyecektir.*

*Denetçi tespitlerine ilişkin haklılığını çalışma kağıtlarında yer alan, referans verdiği bilgi ve belgelerle sağlarken, haksızlığını iddia eden birimlerin de ellerinde referans verecek sağlam kanıtların olması önemlidir. Denetçinin tespitlerine ilişkin kanıt referanslar üzerinden tespitlerini savunması ile denetçinin her zaman haklı olması aynı husus olmayıp, denetçi önerilerinde “kesinlikle yapılmalı” veya “yapılması gerekir” şeklinde ifadeler yer almaması beklenmektedir.*

## 22. Her iç denetim raporunda yönetici özeti olmalı mıdır?

İç denetim faaliyetlerinin en temel çıktısı iç denetim raporudur. Denetçiler tabiri caizse raporları ile konuşmaktadır. Gerçekleştirdikleri iç denetim faaliyetlerinin sonrasında ulaştıkları bulguları ilgililere raporları ile aktarmaktadırlar. Söz konusu denetim raporları; zaman zaman denetimlerin kapsamlı detay, ulaşılan bulgu sayıları, karmaşık işlemler vb. nedenlerle uzun sayfalardan oluşabilmektedir. İster kısa ister uzun bir denetim raporu olsun denetim raporunu okuyan taraflar açısından bir yönetici özeti yer alması elzemdir. Gün sonunda, raporun tamamını okumak için zamanı olmayanlara ya da zamanı olsa da ilk etapta hızlıca bilgi vermek açısından kısa bir özet oldukça faydalıdır. Raporun geri kalanı gibi yönetici özeti de açık, sarıh, yalın olması ve net bir şekilde anlaşılması beklenmektedir ancak burada konuların kısa, öz ve doğrudan anlatılması daha da önem kazanmaktadır zira uzun cümleler ve paragraflar yönetici özetleri için uygun değildir.

### 23. İç denetimde otomasyon şart mıdır?

*Bilim ve teknolojide yaşanan akıl almaz gelişim süreci, günümüzde hemen hemen tüm operasyonları otomasyona bağlı bir hale getirmiştir. Teknoloji ve beraberinde getirdiği hız, kolaylık ve pratiklikle beraber aynı doğrultuda birtakım riskleri de artırmıştır. İşlem sayılarında yaşanan artış, kontrol ve denetim faaliyetlerini çeşitlendirmiş; alışlagelmiş yöntemlerin revize edilmesini gerektirmiş, denetimin "makul güvence" kısıtlamalarının bile tekrar sorgulanır bir hal almasına neden olmuştur. Yaşanan değişim ve gelişimin denetim sektörüne yansımaları olarak denetim faaliyetlerinin daha fazla otomatize edilmesi yoluna gidilmiş, denetim sahasında bilgi teknolojileri yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmış ve bilgisayar destekli denetim teknikleri yaygınlaşmıştır.*

*Format ve modüller ile standart bir hale getirilmeye çalışılan denetim faaliyetleri esnasında da denetim ekiplerinin eğitim, gelişim ve yetkinliği ile denetçiden beklenen davranış tarzı, yaklaşımı, kalite ve etkinliği daha da sorgulanır bir hal almıştır. Zaman zaman; denetçinin aslında gerçek manada bir uzmanlığa, bilgi birikimine, denetçi bakışı, algısı ve mantalitesine sahip olup olmadığı ve bu doğrultuda hareket edip etmediği, denetim formatları ve çalışma kağıtlarında yer alan sorular dışında söz konusu sorulara ilişkin verilecek cevapları değerlendirebilecek, gerektiğinde format dışında sorular sorabilecek, denetim sürecini öngörü, bilgi birikimi ve tecrübesi ile yönlendirebilecek bir yetkinliğe haiz olup olmadığı gibi sorular gün yüzüne çıkmış ve hatta denetim faaliyetlerinin gerçekten kurumlara değer katıp katmadığına dair düşünceler de baş göstermiştir. Şüphesiz ki denetimin de diğer birçok meslek kolu gibi teknolojinin nimetlerinden istifade ederek kendini revize edip yenilemesi, geliştirmesi, işlerin kolaylık ve hızının artarak pratikleştirilmesi önemli olup denetim mesleği ile iştigal eden kadroların gerçek manada bir denetçinin sahip olması gereken farkındalık ve bilgi düzeyine ulaşması, mesleki gelişim ve sürekliliğin sağlanması ile gerçek manada ideal bir bütünlük sağlanacaktır.*

## KAYNAKÇA

### KİTAP ve MAKALELER

- Sıra Başlık**
- 1 A.Ünal MERCİMEK, "İç Denetim", T.C. İç İşleri Bakanlığı, İç Denetim Birim Başkanlığı Yayınları, s.28.
  - 2 Abdioğlu, H. 2007, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü Ve İmkb-100 Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İST, s. 108.
  - 3 Acar, İ.A. ve E.A. İahin. (2009). Plan ve Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim. Maliye Dergisi. Ocak-Haziran. S: 156. S.91.
  - 4 Adelberg, H.A., 1996, Internal Auditing, Dartmouth Publishing Company, Edited: A.D. Chambers, U.S.A., s. 36-37.
  - 5 Adiloğlu Burcu, İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2010.
  - 6 Ahmet Tokaç, İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi, İstanbul, Ocak 2006, s.220-221.
  - 7 Akışık, O. (2005). İç kontrol sistemi ve bağımsız denetim içindeki yeri, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 4 (14): s.91.
  - 8 Aksoy, M. (2008). Kamuda İç Kontrol & İç Denetim. Muhasebat Kontrolörleri Derneği, s.74.
  - 9 Aksoy, Tamer (2006), Tüm Yönleriyle Denetim AB İle Müzakere Ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Program, Yetkin Yayınları Cilt:1, Baskı:2, s.84.
  - 10 Ali Kamil Uzun, "İç Denetim Ne (Değil) dir?", <https://docplayer.biz.tr/56934163-Bilinmeyen-yonleriyle-ic-denetim-ali-kamil-uzun-turkiye-ic-denetim-enstitusu-kurucu-ve-onursal-baskani.html>, s. 61.
  - 11 Ali Kâmil Uzun, "İç Denetimin Fonksiyonunu Değiştiren Unsur: Teknoloji", *Active*, Kasım-Aralık 2001, s.5.
  - 12 Ali Kamil Uzun, "İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:43 Nisan-Mayıs-Haziran 1998, s.3.
  - 13 Ali Kamil Uzun, "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri", *Çevrimiçi*, <http://www.icdenetim.net>, 26/11/2009.
  - 14 Ali Kamil Uzun, "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı", *Denetim Dergisi*, 2009, s. 3.
  - 15 Ali Kamil Uzun, Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, <http://www.icdenetim.net>, 24/11/2009.
  - 16 Ali Rıza Eşkazan, İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar: Dış Kaynak & Eş Kaynak Kullanımı, <http://www.icdenetimmerkezi.com/Content/wp-content/makaleler/say14.pdf>
  - 17 Allegrini, M.; D', Onza G., "Internal Auditing and Risk Assesment in Large Italian Companies: An Emprical Survey", *International Journal of Auditing*, Volume:7, No:3, s.191.
  - 18 Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley; *Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach*, 11. Edition, Pearson Education, New Jersey, USA, 2006, s.776.
  - 19 Anderson, U. (2003). Assurance and consulting services, *Research opportunities in internal auditing*, Ed.: Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, s.106.
  - 20 Angelo Poulidakos, Cassie Putnam, So You Want to Use RPA in Audit — Here's How YouStart, <https://blog.protiviti.com/2018/09/19/want-use-rpa-audit-heres-start/>
  - 21 Ararat, M. ve Uğur, M., (2003), *Corporate Governance in Turkey: An Overview and Some Policy Recommendations*, *Corporate Governance*, 3:1., s. 50-80.
  - 22 Arens, A.A.; Elder, R. J. ve Beasley, M.S. (2003). *Auditing and assurance services: an integrated approach*, (9. edition), New Jersey: Prantice Hall, s.4.
  - 23 Aslan Öznur, Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, Sivas, Mart, 2018, s.67.
  - 24 Aslan, Bayram (2010), "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:77, s.64.
  - 25 Aslan, S., 2003, *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, *Avciol Basım-Yayın*, İST., s. 8-10
  - 26 Badara M.S. (2012). The role of internal auditors in ensuring effective financial control at local government level: The Case of Alkali L.G.A., Bauchi State, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.3 No.4, pp.58.
  - 27 Bank for International Settlements Basel Committee on Banking Supervision, "Internal Audit in Banks and the Supervisor's Relationship with Auditors: A Survey", August 2002, [www.bis.org/publ/bcbs92.pdf](http://www.bis.org/publ/bcbs92.pdf), (09 Ocak 2005), s.3.

- 28 Bank for International Settlements Basel Committee on Banking Supervision, "Internal audit in banks and the supervisor's relationship with auditors", August 2001, <http://www.bis.org/publ/bcbs84.pdf>, (09 Ocak 2005), s.3-4.
- 29 Biçer, A.A. (2006). İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü ve bir uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, 66-70.
- 30 Bozkurt, Nejat, İşletmelerin Kara Deliği:Hile, Alfa Yayınları, İstanbul, 2009. s.69.
- 31 Bozkuş, S., 2010, "Kriz Ortamında Modern İç Denetimin Artan Önemi", KPMG Gündem-02: Risk Yönetimi ve Uyum Hizmetleri Özel Sayısı, Nisan-Haziran, s. 3.
- 32 Bruce I. Davidson, Naman K. Desai, Gregory J. Gerard, "The Effect of Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function", Journal of Information System, American Accounting Association, Vol. 27, No. 1, 2013, s. 43.
- 33 Bruce Turner, "Internal Audit and Partnering with Senior Management", Çevrimiçi, <http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/internal-audit-and-partnering-with-senior-management?page=1>, 24.09.2010.
- 34 Burcu Adiloğlu, İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s. 6-7.
- 35 Burcu İşgüden, "Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler ve İç Denetim Birimlerinin Değişimleri Değerlendirmesine Yönelik İMKB- 100 İşletmelerinde Bir Uygulama" (Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012), s. 50.
- 36 Cadbury, A., (2004), Corporate Governance: A Practical Guide- London Stock Exchange & RSM, Robson Rhodes, July, s. 7.
- 37 Cangemi, Michael P.; Tommie Singleton; Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, Third Edition, John Wiley & Sons, Hoboken, 2003, 11-14.
- 38 Celal Kepekçi, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 151/171, Eskişehir, 1982, s. 38.
- 39 Chapman Christy and Anderson Urton, Implementing the Professional Practices Framework, The Institute of Internal Auditors, USA, 2002, ss. 2-5.
- 40 Christy Chapman, Urton Anderson, Implementing The Professional Practices Framework, , The Institute of Internal Auditors, Florida, 2003, s.4.
- 41 Cindy Cahill, "E Ticaret ve İç Denetim", V. Türkiye İç Denetim Kongresi: E-Risk&E-Denetim içinde, TİDE, İstanbul, 3-4 Mayıs 2001, s. 56.
- 42 Claire E. Crutchley and Robert S. Hansen, "A Test of the Agency Theory of Managerial Ownership, Corporate Leverage, and Corporate Dividends", Financial Management, Vol. 18, No. 4 (Winter, 1989), s. 37.
- 43 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), COSO Enterprise Risk Management Framework (Draft), AICPA, USA, 2006, ss. 1-15.
- 44 COSO, Internal Control – Integrated Framework – Executive Summary, Mayıs 2013
- 45 Çetin Özbek, "Kamu Kesimi İç Denetim Uygulamaları", TCMB İç Denetim Genel Müdürlüğü Sunumu, Ankara, 1 Subat 2006, s.7-10.
- 46 Çetin Özbek, İç Denetim: Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol, I-II, 1. Baskı, TİDE Yayınları, Yayın No: 3, İstanbul, Ekim 2012, c. 1, s. 99.
- 47 Çetiner, E. ve Erol, M. (2007). Kurumsal yönetim ve kurumsal yönetimin aile şirketlerinde uygulama düzeyinin belirlenmesine yönelik ampirik bir çalışma, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 6 (21): s.18.
- 48 Çetinoğlu, Tansel (2007), Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği ve Türkiye'de Ticari Bankalar İçin Sürekli Denetim Yapılandırma Modeli, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, sayfa 17-18.
- 49 Dale L. Flesher ve Marilyn Taylor Zarzeski, "The Roots Of Operational (Value-For-Money) Auditing In English-Speaking Nations", Accounting and Business Research, Vol:32, No:2, 2002, ss.93, 102.
- 50 Denetimde Yeni Yaklaşım\_Cevik Denetim\_Ismail Burak Erkek.pdf
- 51 Dominic S.B. Soh and Nonna Martinov-Bennie, "The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation", Managerial Auditing Journal, Vol. 26. Iss. 7 (2011), s. 606.
- 52 Doyrangöl, Nuran Cömert (2002), "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi", Mali Çözüm Dergisi, 60, Temmuz - Ağustos - Eylül, s.33- 42.
- 53 Ducu, C. M. (2013). Importance of Internal Audit within An Entity. Management Strategies Journal, 22 (Special), s.112.
- 54 ECIA, (2005), Avrupada İç Denetim, Görüş Raporu, şubat, TİDE tarafından Türkçeye çeviri, sayfa 27.
- 55 Elitaş, C. (2004). İç denetçinin verdiği raporların üst yönetim tarafından değerlendirilmesi, İSMMM Mali Çözüm Dergisi, 69: 222.
- 56 Ercan Alptürk, Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008, 29-30.
- 57 Erdoğan, Melih (2005), Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.4.
- 58 Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13.Baskı Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008, s.11.
- 59 European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Genel Kabul), 2005, s. 27.

- 60 F. Greg Burton ve Diğerleri, "Corporate Managers' Reliance on Internal Auditor Recommendations", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, American Accounting Association, Vol. 31, No. 2, 2012, s. 151-152.
- 61 Fırat Coşkun Güçlü, 10 Soruda İç Denetim, <https://vergiport.com/blog/10-soruda-ic-denetim>
- 62 Fırat Coşkun Güçlü, 10 Soruda İç Denetim, [www.vergiport.com](http://www.vergiport.com)
- 63 Filiz Yüksel, "Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Faaliyetlerinin Uygulamalı Olarak İncelenmesi" (Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s. 22.
- 64 Following up recommendations/management actions, Chartered Institute of Internal Auditors, <https://www.iaa.org.uk/resources/delivering-internal-audit/following-up-recommendations/?downloadPdf=true>
- 65 Galloway, D. (2006). *Internal Auditing: A Guide for The New Auditor*, İkinci Baskı. Institute of Internal Auditors.
- 66 George Matyjewicz, James R. D'Arcangelo, "ERM-Based Auditing", *Internal Auditing*, November/December 2004, s.6.
- 67 George R. Aldhizer III, James D. Cashell and Dale R. Martin, *Internal Audit Outsourcing*, *The CPA Journal*, <http://archives.cpajournal.com/2003/0803/features/f083803.htm>
- 68 Gordon BRAUN, Andrew Struthers-KENNEDY, Gregg WISHNA "Building a Data Analytics Program", *Internal Auditor Magazine IIA*, 2017 August
- 69 Grant D. Baumgartner ve Angela Hamilton, "Internal Audit: Consider the Implementations", *Healthcare Financial Management*, Vol.58, No.6, (June 2004), s.34.
- 70 Gürdoğan Yurtsever, "İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt. 52, Sayı. 602 (2015), s. 90.
- 71 Gürdoğan Yurtsever, "Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün Yeni Başkanı Gürdoğan Yurtsever: İç Denetim İşletmeler İçin Hayati Öneme Sahip", *Röportaj*, [Turcomoney.com](http://Turcomoney.com), 2014, s. 108.
- 72 Gürkan, Nazmi Zarifi (2005), *İç Denetim*, 2. Baskı, Araştırma, İnceleme Dizisi: 2005/2, Ankara: Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği, s. 21.
- 73 Gürkan, Nazmi Zarifi (2009), "Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Anlayışı", Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.17.
- 74 Hasan Kaval ve diğerleri, *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları*, Ankara:Gazi Kitabevi, Ocak 2015, s. 10.
- 75 Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, s. 10.
- 76 Hasan Türedi, Ümmügülüm Zor ve Filiz Gürbüz, "Risk Odaklı İç Denetim", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2015, s. 5.
- 77 Henning Kagermann, William Kinney, Karlheinz Küting, Claus-Peter Weber, *Internal Audit Handbook*, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, 2008, s.141.
- 78 Hermanson, Dana R.; Larry E. Rittenberg; "Internal Audit and Organizational Governance", *Research Opportunities in Internal Auditing* (Editors: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, The United States of America, 2003, s. 32.
- 79 İsmail Çiğerci, *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar Ağustos 2007, 44.
- 80 Jack Kiger ve James H E.-Scheiner, *Auditing*, Houghton Mifflin Company, 1994, s.864.
- 81 Jane F. Mutchler, "Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing", Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling ve Sridhar Ramamoorti (Ed.), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003, s.234-235.
- 82 Jean-Marie Bequevort, *Time to Act on Using Automation Technologies in Internal Audit*, *Internal Audit* 360, February 18, 2021, s.74.
- 83 Jeffrey Ridley, *Cutting Edge Internal Auditing*, England: JohnWiley&SonsLtd., 2008, s. 20.
- 84 Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson, K. Raghunandan, "Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing", *Accounting Horizons*, Vol: 19, No: 2, June 2005, s.69.
- 85 Justin Pawlowski, *Mining for Process Gold*, *Internal Auditor*, November 20, 2018, s.56.
- 86 K.H. Spencer Pickett, *The Essential Handbook of Internal Auditing*, Wiley&Sons Ltd., 2006, s.22- 24.
- 87 Kartal, Fikret (2013), "Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları," *Maliye ve Finans Yazıları*, Cilt:27, Sayı:99, s.9.
- 88 Kaval, Hasan (2008), "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi", 3. Baskı, Ankara, s.10.
- 89 Kaya, Ertuğrul Bertan, *Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulaması*, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara 2010.
- 90 Kevin C. Moffitt, Andrea M. Rozario, Miklos A. Vasarhelyi, *Robotic Process Automation for Auditing*, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, Vol. 15, No. 1, Spring 2018, s.98.
- 91 Korkmaz, Umur (2007). *Kamuda İç denetim*. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), s.6.
- 92 *Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Aile Şirketleri Yönetim Rehberi*, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları, Mayıs 2013, s.5.

- 93 Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Uygulaması,  
[https://istanbulymmo.org.tr/Data/PlatformYazi/2018\\_11kasim/201811\\_kurumsal%20y%C3%B6netim%20ilkeleri.pdf](https://istanbulymmo.org.tr/Data/PlatformYazi/2018_11kasim/201811_kurumsal%20y%C3%B6netim%20ilkeleri.pdf)
- 94 L. B. Sawyer, S. Sawyer Internal Auditing;The Practices Of Modern Internal Auditing, The Institute Of Internal Auditors, Almond Springs, Florida,1988, s.11-19
- 95 Larry E. Rittenberg, Bradley J. Schwieger ve Karla M. Johnstone, Auditing: A Business Risk Approach, 8th Edition, Thomson South-Western, 2008, s.17.
- 96 Larry Rittenberg, Urton Lee Anderson, Margaret H.Christ, Karla M. Johnstone, Effective Sizing of Internal Audit Departments, <https://www.amazon.com/Effective-Sizing-Internal-Audit-Departments/dp/0894136887>
- 97 Laure de Zwaan, Nava Subramaniam, Stewart Jenny, "Enterprise Risk Management and Audit Committes: Implications for Internal Auditor Objectivity". 2008. Aktaran: Ruveyda Kızılboğa, "İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, 2013, s. 113-115.
- 98 Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittnhofner, James H Scheiner, Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, 5th. Edition, IIA, Florida, USA, 2003, s.4.
- 99 Lawrence B. Sawyer, The Practice of Modern Internal Auditing, The IIA, New York, 1973, s. 5-18.
- 100 Levent Sezal, Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, 2006, s.44.
- 101 M. Didem Doğmuş, Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2, Ankara 2010, s.26-27.
- 102 Maşuk Cahit Uysal, Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim: Bir Model Önerisi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, s.46.
- 103 Matyjewicz and D'arcangelo, "ERM Based Auditing", s. 8.
- 104 Mehmet Ali Aktuğlu, Denetleme ve Revizyon, İzmir, 1983, s.6.
- 105 Memiş, M.Ü. (2006). İç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü: Türkiye'de büyük işletmeler üzerinde bir saha araştırması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana: Çukurova Üniversitesi, s. 83.
- 106 Memiş, M.Ü. (2008). Etkin ve başarılı bir iç denetim için gerekli koşullar, *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 85: 77.
- 107 Mieke Julie Jans, Miklos A. Vasarhelyi, Michael G. Alles, Process mining of event logs in internal auditing: a case study,[https://www.researchgate.net/publication/268344444\\_Process\\_mining\\_of\\_event\\_logs\\_in\\_internal\\_auditing\\_a\\_case\\_study](https://www.researchgate.net/publication/268344444_Process_mining_of_event_logs_in_internal_auditing_a_case_study)
- 108 Mihret, D.G., Woldeyohannis, G.Z., 2008, "Value-added Role of Internal Audit: An Ethiopian Case Study", Managerial Auditing Journal, Vol:23, No:6, ss. 567-595.
- 109 Mike Jacka, Putting Those Bots to Work, Internal Auditor Magazine,  
<https://internalauditor.theiia.org/en/voices/20202/putting-those-bots-to-work/>
- 110 Moeller, R. R. (2009). Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge. New Jersey: John Wiley & Sons., s.5.
- 111 Murray, A. (1976). The first internal auditors. *Journal of Accountancy*, January, 141, s.98.
- 112 Mustafa Kocameşe, CoCo İç Kontrol Çerçevesi, <http://denetimforumu.blogspot.com/2015/06/coco-ic-kontrol-cercevesi.html>
- 113 Mustafa Kocameşe, Aile Şirketlerinde İç Denetim,  
<http://denetimforumu.blogspot.com/2015/03/ailesirketlerinde-ic-denetim-dunya.html>
- 114 Mustafa Kocameşe, Fırat Coşkun Güçlü, Finansal Raporlama Sisteminde İç Kontrollerin Oluşturulması, E-Yaklaşım Dergisi, Ekim 2012, Sayı: 238.
- 115 Mustafa Kocameşe, İç Denetimin Suistimal Denetiminde Görevleri,  
<http://denetimforumu.blogspot.com/2013/08/ic-denetimin-suistimal-denetiminde.html>
- 116 Mustafa Kocameşe, Risk Temelli Denetim Yaklaşımı Bize Ne Kazandırır ?  
<http://denetimforumu.blogspot.com/2015/08/risk-temelli-denetim-yaklasimi-bize-ne.html>
- 117 Münevver Yılcı, İç Denetim, Osmangazi Üniv. Yayınları No:86, Eskişehir, 2003, s.9.
- 118 Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 5. Basım. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1998, s. 27.
- 119 Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetiminde Yeni Bir Alan "Adli Muhasebecilik",Yaklaşım, Sayı:94, Ekim 2000, s.59.
- 120 Niyazi Kurnaz, Tansel Çetinoğlu, İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2010, 28.
- 121 Onay, Ahmet; (2020) "Büyük Veri Çağında İç Denetimin Dönüşümü"; Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, s.12.
- 122 Özalp, Pınar (2006), Faaliyet Denetimi Süreçlerinin İç Denetim Sisteminin Etkinliğinde Rolü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 23.

- 123 Özeren, Baran (2000), İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, s. 43.
- 124 Özkan, Y. (2008). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında iç denetimin değerlendirilmesi ve öneriler, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, s.95.
- 125 Özoğlu, B; Mercan, C. ve Çakıroğlu, S. (2010). Bir güvence ve danışmanlık hizmeti: iç denetim, (1. baskı), İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları No: 1, İstanbul: Ayhan Matbaası, s.112.
- 126 Özoğlu, B., C. Mercan ve S. Çakıroğlu. (2010). İç Denetim. 1. Baskı. İstanbul: İ.B.B. iç Denetim Birim Başkanlığı Yayınları: 1. 113.
- 127 Öztürk, M. B., (2004), Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Kurumsal Yönetim Uygulamaları, III. Ulusal Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, KırGehir, s. 30-32.
- 128 Paul E. Lindow ve Jill D. Race, "Beyond Traditional Audit Techniques", Journal of Accountancy, July 2002, s. 28.
- 129 Pehlivanlı, D. (2010). *Modern iç denetim: güncel iç denetim uygulamaları*, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, s.8.
- 130 Phil Griffiths, Risk-Based Auditing, Gower Publishing Limited, 2005, s.17- 22.
- 131 Pitt, M., Koufopolous, D., (2012), The Essentials of Strategic Management, London: SAGE Publications, s.10-15.
- 132 Pitt, S. A. (2014). Internal Audit Quality: developing a quality assurance and improvement program. New Jersey: John Wiley & Sons, s.4.
- 133 Ramamoorti, Sridhar; "Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects", Research Opportunities in Internal Auditing (Editors: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), The Institute of Internal Auditors (IIA), The United States of America, 2003, s. 12.
- 134 Reding, F.K. Sobel, P. J. Anderson, L. U. Head, M. J. Ramamoorti, S. Salamasick, M. & Riddle, C. (2013). *Internal Auditing: Assurance&Consulting Services*. Altomonte Springs: The IIA Research Foundation.
- 135 Robert R. Moeller, Brink's Modern Internal Auditing, Sixth Edition, John Wiley & Sons, Inc., USA, 2005, s.4-5.
- 136 Ryan A. Teeter vd. The Remote Audit, Journal of Emerging Technologies in Accounting, Vol. 7, 2010, s.91.
- 137 Sara Ann Reiter - Paul F. Williams, "The History and Rhetoric of Auditor Independence Concepts", Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, Manchester, 2000, s. 6- 10.
- 138 Sarens, G; De Beelde, I. "The Relationship Between Internal Audit and Senior Management: An Analysis of Expectations and Perceptions", International Journal of Auditing, Volume:10, No:3, s.219.
- 139 Sarı, Aslı (2013), "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.168..
- 140 Sawyer's. (2016). İç denetçiler için rehber. (1. Baskı). (Ç. Özbek, Çev.). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. (Orijinal çalışma basım tarihi 2012.).
- 141 Seçkin Gönen ve Muhsin Çelik, "Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı", Ege Akademik Review, Vol.5, No.No.1303099X, 2005, s. 41.
- 142 Sekman, M., Utku, A. (2017) Çevik Şirketler: Kurumsal Ataleti Yenmek
- 143 Shelton, Joanna R., (1998), The Importance of Governance in the Modern Economy, New Corporate Governance for the Global Company International Conference, Brüksel, s. 2.
- 144 Spencer Pickett K. H., The Internal Auditing Handbook, John Wiley & Sons, USA, 2003, s. 239.
- 145 Spencer Pickett K. H., The Internal Auditor at Work: A Practical Guide to Everyday Challenges, John Wiley & Sons, USA, 2004, ss 10-14.
- 146 Steven J. Root , Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance, JohnWiley&Sons Inc., New York, 1998, s.66
- 147 Sungun, G. (2014). Internal audit function in I.S.E companies, an assessment and a model recommendation, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- 148 Sunita S. Ahlawat, D. Jordan Lowe, "An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House Versus Outsourcing", Auditing: A Journal Of Practice & Theory, Vol. 23, No. 2, 2004, s. 148.
- 149 Supatcharee Sirikulvadhana, "Data Mining As A Financial Auditing Tool", Thesis, The Swedish School of Economics and Business Administration, 2002, s. 1.
- 150 Susan Switzer, Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley: A Guide to Process-Driven Reporting, New Jersey: John Wiley & Sons. Inc., 2007, s. 26-27.
- 151 Swanson, G.A; Hugh L. Marsh, Internal Auditing Theory-A Systems View, Quorum Books, 1991, USA, s.5-8.
- 152 Şaban Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye' deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, 1. Basım. Ankara: SPK Yayınları, Haziran 1999. s. 34-35.
- 153 Tanç, Ahmet (2009), "Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı ve Tekstil Sektöründe Bilgisayar Destekli Bir Uygulama, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s.21.

- 154 TCMB, İç Denetim Yönetmeliği, Ankara, 4 Eylül 2006, md.23 ve Control Objectives For Information and Related Technology (COBIT), Framework Control Objectives Management Guidelines Maturity Models, Version: 4.1., ABD, 2007, ss.9-11.
- 155 Thomas Asare, "Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement", International Journal on Governmental Financial Management, Vol. 9, No. 1 (2009), s. 16.
- 156 Thomas H. Davenport and Andrew Spanyi, What Process Mining Is and Why Companies Should Do It, Harvard Business Review, April 23, 2019, s.47.
- 157 TİDE, (2008), Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi, Kırmızı Kitap, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, TİDE Yayınları, No.4., sayfa 26.
- 158 Tufan, Mehri (2012), "Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye'de İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s.32.
- 159 Türedi, Hasan (2007), Denetim, Trabzon: Celepler Matbaacılık, sayfa 124.
- 160 Türedi, Hasan (2011), <http://icdenetim.saglik.gov.tr/ekleni/2403,ic-denetim-veilgili-olarak-yapilan-calismalar.pdf?0>, s.31.
- 161 Türkiye İç Denetim Enstitüsü(2008). Uluslararası iç denetim standartları: mesleki uygulama çerçevesi, Türkiye İç Denetim EnstitüsüYayınları No: 4, Deloitte: İstanbul, s.15.
- 162 Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, 2008, s.36.
- 163 Uyar, S. (2009). İç kontrol ve iç denetim: 5018 sayılı kanun açısından değerlendirme, Ankara: Gazi Kitabevi, s.61.
- 164 Uzay, Ş. (2003). İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler. 22. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sunulan bildiri. Antalya: 21-25 Mayıs, s.210.
- 165 Uzun, A. K. (2012). İç Denetim. M. Erdoğan (Ed.) *Denetim* içinde, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, s. 79-80.
- 166 Vasant Raval, Erica Smith, Organizational RPA Adoption and Internal Auditing, Isaca Journal Vol 2, 28 February 2020
- 167 Vefa Toroslu, Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim, Şubat 2014, 1.Baskı, Vedat Kitapçılık, s. 121.
- 168 Venables, J. ve Impey, K., (1988), Internal Audit, Butterworths, London., sayfa 7.
- 169 Victor Munteanu and Dragos Laurentiu Zaharia, "Current Trends in Internal Audit", Procedia- Social and Behavioral Sciences, Vol. 116 (2014), s. 2239.
- 170 William T. Thornhill, Complete Handbook of Operational and Management Auditing, Prentice-Hall,Inc., USA,1981, s.42.
- 171 Yansima, "İç Denetimin Kurum İçindeki Statüsünü Yükseltmek" TİDE İç Denetim Dergisi, Sayı. 30 (Sonbahar 2011), s. 78.
- 172 Yılcı Münevver, İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, 3.b., Ankara: Detay Yayıncılık, 2015, s.20.
- 173 Yılcı, M., 2006, İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Nobel Yayın Dağıtım, ISBN: 975-591-925-2, Ankara, s. 8.
- 174 Yılmaz, Y. (2003). Merkezi Hükümetin İç Denetim Standartları. Mali Kılavuz. Ocak- Mart. Yıl 5. S: 19. s.117.
- 175 Yurtsever, "İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ve Kamu İdareleri İçin Önemi", s. 17.
- 176 Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca ve Mustafa Kılı, "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt. 9, Sayı. 20 (2012), s. 170.

## DİĞER KAYNAKLAR

- Sıra Başlık**
- 1 İDKK. (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*, 35.
  - 2 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır
  - 3 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Genel Gerekeçe (Madde 88-89)
  - 4 Agile Manifesto; agilemanifesto.org
  - 5 ACFE, 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse, <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/>
  - 6 Çevrimiçi, <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/bilgi-teknolojileri.jhtml>, 25.12.2009.
  - 7 Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/independence/>, 14.11.2010.
  - 8 Asmaa Abd El-moneim serag, Mona Mohammed Daoud, Remote Auditing : An Alternative Approach to Face the Internal Audit Challenges During The COVID-19 Pandemic, [https://atasu.journals.ekb.eg/article\\_181073\\_2dba0b060035186f1c7da7470a4d676a.pdf](https://atasu.journals.ekb.eg/article_181073_2dba0b060035186f1c7da7470a4d676a.pdf)
  - 9 AU Section 801 Compliance Audits, <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00801.pdf>
  - 10 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları - 1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 11 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 12 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1110 – Kurum İçi Bağımsızlık, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 13 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 14 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1130 – Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 15 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1130.A1, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 16 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 2010 – Planlama, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 17 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 2020 - Bildirim ve Onay, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 18 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 2200 – Görev Planlaması, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 19 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları Terimler Sözlüğü, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 20 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1220 – Azami Meslekî Özen ve Dikkat, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 21 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 22 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1310 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 23 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1311 – İç Değerlendirmeler <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 24 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1312 – Dış Değerlendirmeler <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 25 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 26 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 1321 – “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresinin Kullanılması <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 27 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 28 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2210 – Görev Amaçları, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 29 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 30 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2500 - İlerlemenin Gözlenmesi, [https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards\\_2011\\_Turkish.pdf](https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Turkish.pdf)
  - 31 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
  - 32 <http://gulsahkusat.com/tag/buyuk-veri/>

- 33 <http://www.prometus.com/blog-detay/buyuk-veri-big-data-nedir-?/18#:~:text=Büyük%20verinin%20birçok%20sözlük%20tanımı,araya%20getirildiği%20devasa%20veri%20yığını>
- 34 <https://docplayer.net/7216299-Guide-to-internal-audit.html>, What are the pros and cons of outsourcing/co-sourcing internal audit?
- 35 <https://nazifburca.com/2020/08/08/uclu-savunma-hatti-modelinde-yapilan-degisiklikler/>
- 36 [https://tr.wikipedia.org/wiki/Bü%C3%BCK\\_veri#Bü%C3%BCK\\_Veri](https://tr.wikipedia.org/wiki/Bü%C3%BCK_veri#Bü%C3%BCK_Veri)
- 37 <https://vergiport.com/blog/uploads/files/ic-denetim-birimleri-neden-istihdam-edilmelidir.pdf>
- 38 [https://www.beyaz.net/tr/guvenlik/makaleler/cobit\\_nedir.html](https://www.beyaz.net/tr/guvenlik/makaleler/cobit_nedir.html)
- 39 <https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>
- 40 [https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/ic\\_Denetim\\_Yetkinlik\\_Cercevesi.pdf](https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/ic_Denetim_Yetkinlik_Cercevesi.pdf)
- 41 <https://www.tide.org.tr/page/27/Etik-Kurallari>
- 42 <https://www.tide.org.tr/page/28/Standartlar>
- 43 IIA Position Paper, Staffing/ Resourcing Considerations for Internal Audit Activity, <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/Public%20Documents/Staffing-Considerations-for-Internal-Audit-Activity.pdf>
- 44 IIA Position Paper: The Internal Audit Charter - A Blueprint to Assurance Success <https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/PP-The-Internal-Audit-Charter.pdf>
- 45 IIA Practice Advisory 1000-1: Internal Audit Charter
- 46 IIA Practice Advisory 1110-1: Organizational Independence.
- 47 The Institute of Internal Auditors (IIA)-UK and Ireland; Risk Based Internal Auditing, Position Statement, [www.iaa.org.uk](http://www.iaa.org.uk), London, August 2003, s. 2.
- 48 The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF) -Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, USA, 2003, Çeviren Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, İstanbul, 2003, s. 7.
- 49 The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Research Opportunities in Internal Auditing, Sridhar Ramamoorti, Internal Auditing: History, Evaluation, and Prospects, Chapter 1, The Institute of Internal Auditors, USA, 2003, s. 12,
- 50 The Institute of Internal Auditors, Statement of Responsibilities, The Institute of Internal Auditors, USA, 1990, s. 5.
- 51 The Institute of Internal Auditors. (2013). Model Internal Audit Activity Charter, Florida, ABD. <https://global.theiia.org>, (03.12.2017)
- 52 How to Use Statistical Sampling? – The AuditNet Monograf Series / AuditNet 2003, <https://www.auditnet.org>
- 53 IIA Uluslararası İç Denetim Standartları1322- Aykırılıkların Açıklanması <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
- 54 IIA üçlü hat modeli – [www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr)
- 55 IIA, Performance Standards, 2130-Control (Kontrol), 2130.A1 Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standardsitems/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.
- 56 IIA, Practice Advisory (Uygulama Önerisi) 2110-3:Governance: Assessments (Yönetişim Değerlendirmeleri), Practice Advisory 2120-1:Assessing the Adequacy of Risk Management Processes (Risk Yönetim Süreçlerinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi), Practice Advisory 2130- 1:Assessing the Adequacy of Control Processes (Kontrol Süreçlerinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi) Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.
- 57 IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, s.24.
- 58 IIA. (2017). *İç Denetim Terimleri Sözlüğü*, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf> adresinden 10 Aralık 2018’de alınmıştır.
- 59 IIA. (2017). Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi.
- 60 Institute of Internal Auditors (IIA). (2010a). *Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUC) Uluslararası İç Denetim Standartları*. Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü(TİDE), İstanbul, s.3.
- 61 IPPF – Practice Guide - Assessing Organizational Governance in the Private Sector, <http://www.globaliia.org/standards-guidance>
- 62 ISA 240 - The Auditor’s Responsibility to Consider Fraud In An Audit Of Financial Statements
- 63 İç denetim Standardı 2060 - Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar, [https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards\\_2011\\_Turkish.pdf](https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Turkish.pdf)
- 64 İç denetim Standardı, 2420 – Raporlamaların Kalitesi, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
- 65 İç Denetim Standardı, 2421 – Hata ve Eksiklikler, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>
- 66 İç Denetime Genel Bir Bakış, ISMMMO, [https://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic\\_denetim\\_2015.pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf)

- 67 İnternet: Griffiths, D. (2006). *Risk Based Internal Auditing: An Introduction*, Web; <https://www.internalaudit.biz/files/introduction/rbiainroduction.pdf> adresinden 20 Kasım 2018'de alınmıştır. Version 2.0.3., 15, s.4.
- 68 İnternet: Web: [https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IIA\\_Ic\\_Denetimin\\_Paydaslar\\_Icin\\_DegeriDetay.pdf](https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IIA_Ic_Denetimin_Paydaslar_Icin_DegeriDetay.pdf) adresinden 8 Aralık 2018'de alınmıştır.
- 69 Julia Rudnicka Process Mining. Data science in action, [https://wiwi.hs-duesseldorf.de/personen/thomas.zeutschler/Documents/HSD\\_W\\_140\\_ProcessMining\\_Excurs01\\_ProcessMining\\_DataScienceInAction.pdf](https://wiwi.hs-duesseldorf.de/personen/thomas.zeutschler/Documents/HSD_W_140_ProcessMining_Excurs01_ProcessMining_DataScienceInAction.pdf)
- 70 Kamu İç Denetim Rehberi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR\\_v1.0.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR_v1.0.pdf)
- 71 Leading Practice Examples of Audit Committee Reporting, Protiviti, 2013, <https://www.protiviti.com/IT-it/insights/bulletinv5-i1>
- 72 Managing Business Risk of Fraud: A Practical Guide, www.theiia.org
- 73 Manyika, J., Chui, M., Brown, B., Bughin, J., Dobbs, R., Roxburgh, C., Byers, A. H. 2011. "Big Data: The Next Frontier for Innovation, Competition and Productivity", White paper, McKinsey & Company: McKinsey Global Institute.
- 74 Practice Advisory 1120-1: Individual Objectivity, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/All\\_PAs\\_in\\_full\\_01\\_09.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/All_PAs_in_full_01_09.pdf)
- 75 Practice Advisory 1130-1: Impairment to Independence or Objectivity, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/All\\_PAs\\_in\\_full\\_01\\_09.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/All_PAs_in_full_01_09.pdf)
- 76 Practice Advisory 1130.A1-1: Assessing Operations for Which Internal Auditors Were Previously Responsible, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/All\\_PAs\\_in\\_full\\_01\\_09.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/All_PAs_in_full_01_09.pdf)
- 77 Practice Advisory 1130.A2-1: Internal Audit's Responsibility for Other (Non-audit) Functions, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/All\\_PAs\\_in\\_full\\_01\\_09.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/All_PAs_in_full_01_09.pdf)
- 78 Practice Advisory 1300-1: Quality Assurance and Improvement Program
- 79 Practice Advisory 1310-1: Requirements of the Quality Assurance and Improvement Program
- 80 Practice Advisory 1311-1: Internal Assessments
- 81 Practice Advisory 1312-1: External Assessments.
- 82 Practice Advisory 1312-2: External Assessments: Self-assessment with Independent Validation
- 83 Practice Advisory 1321-1: Use of "Conforms with the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing"
- 84 Practice Advisory 2010-1: Linking the Audit Plan to Risk and Exposures, [https://www.interniaudit.cz/download/ippf/Practice\\_Advisory/PA%202010-1-AJ.pdf](https://www.interniaudit.cz/download/ippf/Practice_Advisory/PA%202010-1-AJ.pdf)
- 85 Practice Advisory 2020-1: Communication and Approval, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Parktijkadviezen/PA%202020-1.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Parktijkadviezen/PA%202020-1.pdf)
- 86 Practice Advisory 2120-1: Assessing the Adequacy of Risk Management
- 87 Practice Advisory 2200-1: Engagement Planning
- 88 Practice Advisory 2320-1: Analytical Procedures, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Parktijkadviezen/PA\\_2320-1\\_ac\\_May\\_2010.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Parktijkadviezen/PA_2320-1_ac_May_2010.pdf)
- 89 Practice Advisory 2320-3: Audit Sampling, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/PA\\_2320-3%20\(1\).pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/PA_2320-3%20(1).pdf)
- 90 Practice Advisory 2330-1: Documenting Information, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Parktijkadviezen/PA%202330-1.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Parktijkadviezen/PA%202330-1.pdf)
- 91 Practice Advisory 2330.A1-1: Control of Engagement Records, [https://www.interniaudit.cz/download/ippf/Practice\\_Advisory/PA%202330A1-1-AJ.pdf](https://www.interniaudit.cz/download/ippf/Practice_Advisory/PA%202330A1-1-AJ.pdf)
- 92 Practice Advisory 2330.A1-2: Granting Access to Engagement Records, [https://www.interniaudit.cz/download/ippf/Practice\\_Advisory/PA%202330\\_A1-2-AJ.pdf](https://www.interniaudit.cz/download/ippf/Practice_Advisory/PA%202330_A1-2-AJ.pdf)
- 93 Practice Advisory 2500.A1-1: Follow-up Process, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Parktijkadviezen/PA%202500A1-1.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Parktijkadviezen/PA%202500A1-1.pdf)
- 94 Practice Guide, Audit Reports - Communicating Assurance Engagement Results, The Institute of Internal Auditors, 2016
- 95 Practice Guide, Formulating and Expressing Internal Audit Opinions, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/Opinions\\_Practice\\_Guide-IIA.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/Opinions_Practice_Guide-IIA.pdf)
- 96 Prof. Birol YILDIZ <https://docplayer.biz.tr/107081413-Surekli-denetim-teknolojisi-s-m-m-m-prof-dr-birol-yildiz.html>
- 97 Protiviti, (2009) "Guide to Internal Audit Frequently Asked Questions About Developing and Maintaining an Effective Internal Audit Function", Second Edition, s. 7. <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/Guide%20to%20IA%20FAQ%202nd%20Edition.pdf>
- 98 Roy Litzenberg, Carrie F. Ramirez, Remote Auditing for Covid-19 and Beyond, Short-term and long-term implications, The Institute of Internal Auditors.
- 99 Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim Tebliği (3 Ocak 2014 Tarih 28871 Sayılı Resmî Gazete)
- 100 SPK, (Seri: X, No: 22), 25.

- 101 Svetlana Sicular, "Gartner's Big Data Definition Consists of Three Parts, Not to Be Confused with Three 'V's,'" Forbes, March 27, 2013, <http://www.forbes.com/sites/gartnergroup/2013/03/27/gartners-big-data-definition-consists-of-three-parts-notto-be-confused-with-three-vs>.
- 102 The IIA Position Paper: The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management
- 103 USA Congress, Sarbanes-Oxley Act of 2002, 30 July 2002.
- 104 Uygulama Tavsiyesi 1110-2; Auditwire Cilt 25, IIA Inc
- 105 Uygunluk Denetiminin Temel Prensipleri, [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)
- 106 White Paper - Resourcing Internal Audit, Institute of Internal Auditors–Australia, JANUARY 2020, [https://iaa.org.au/sf\\_docs/default-source/technical-resources/2018-whitepapers/iaa-whitepaper\\_resourcing-the-internal-audit-function.pdf?sfvrsn=2](https://iaa.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-whitepapers/iaa-whitepaper_resourcing-the-internal-audit-function.pdf?sfvrsn=2)
- 107 [www.pmi.org](http://www.pmi.org)
- 108 Yenilenen COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi – Dr. Nazif Burca, <https://nazifburca.com/2017/09/20/yenilenen-coso-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi/>
- 109 Yönetim Kurulları'nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru, Tüsiad, Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461, Mayıs 2008.
- 110 [tr.wikipedia.org/wiki/Gemba](http://tr.wikipedia.org/wiki/Gemba)