

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

RİSK ESASLI İÇ DENETİM SİSTEMİNİN ÖNEMİ
VE SATIN ALMA SÜRECİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Tezli Yüksek Lisans

İlayda KARADAŞ

Ankara,2021

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

RİSK ESASLI İÇ DENETİM SİSTEMİNİN ÖNEMİ
VE SATIN ALMA SÜRECİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Tezli Yüksek Lisans

İlayda KARADAŞ

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Ankara,2021

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL

**RİSK ESASLI İÇ DENETİM SİSTEMİNİN ÖNEMİ
VE SATIN ALMA SÜRECİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı- Soyadı

İmzası

1- Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

2- Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK

3- Dr. Öğr. Üyesi Mustafa DOĞAN

Tez Savunması Tarihi

22.12.2021

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL danışmanlığında hazırladığım “RİSK ESASLI İÇ DENETİM SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE SATIN ALMA SÜRECİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA (Ankara, 2021)” adlı yüksek lisans tezindeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Tarih:

Adı-Soyadı ve İmza:

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	v
KISALTMALAR.....	vi
TABLolar LİSTESİ	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ	viii
GİRİŞ.....	1
1. DENETİM KAVRAMI.....	4
1.1 Denetim Türleri.....	5
1.1.1 Amaçları Bakımından Denetim Türleri.....	5
1.1.1.1 Finansal Tabloların Denetimi.....	5
1.1.1.2 Uygunluk Denetimi	6
1.1.1.3 Faaliyet Denetimi	6
1.1.1.4 Özel Amaçlı Denetim.....	7
1.1.2 Yapılış Nedeni Bakımından Denetim Türleri.....	7
1.1.2.1 Zorunlu Denetim	7
1.1.2.2 İsteğe Bağlı Denetim	7
1.1.3 Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri	7
1.1.3.1 Bağımsız Denetim	7
1.1.3.2 İç Denetim	8
1.1.3.3 Kamusal Denetim.....	8
2. İÇ DENETİM KAVRAMI	9
2.1 İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	9
2.2 Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları	11
2.3 İç Denetimin Tanımı	13
2.4 İç Denetimin Amacı ve Fonksiyonları	14
2.4.1 Güvence Fonksiyonu	15
2.4.2 Danışmanlık Fonksiyonu	15

2.5	İç Denetime İhtiyaç Duyulma Sebepleri.....	17
2.5.1	Sorumluluk ve Hesap Verebilme.....	19
2.5.2	Vekâlet Teorisi	20
2.5.3	Yönetime Danışmanlık ve Yardım	21
2.5.4	Tasarruf İhtiyacı	21
2.5.5	Hileli İşlemlerden Korunma İhtiyacı.....	21
2.6	İç Denetim ve Bağımsızlık Kavramı	22
2.7	İç Denetimin Oluşturduğu Faydalar	25
3.	RİSK KAVRAMI	27
3.1	Risklerin Sınıflandırılması.....	29
3.1.1	Finansal Riskler	30
3.1.2	Operasyonel Riskler	30
3.1.3	Stratejik Riskler	31
3.1.4	Dış Çevre Riskleri	31
3.2	İç Denetim ve Risk	31
3.3	Risk Yönetimi	33
3.3.1	Risk Yönetimi Süreci	35
3.3.1.1	Risk Yönetiminin Önemi	36
3.3.2	Risk Yönetimi ve İç Denetim Birimi.....	37
4.	RİSK ESASLI İÇ DENETİM	39
4.1	Risk Esaslı İç Denetim Süreci	41
4.1.1	Hedeflerin Belirlenmesi.....	43
4.1.2	Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	43
4.1.3	Denetim Planının Oluşturulması	46
4.1.4	Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi	48
4.1.4.1	Görev Planlarının Hazırlanması.....	49
4.1.4.2	Kontrol Testlerinin Uygulanması ve Bulguların Değerlendirilmesi .	51
4.1.5	Raporlama.....	54

4.1.6	İzleme	57
5.	SATIN ALMA SÜRECİ RİSK ESASLI DENETİM UYGULAMASI	58
5.1	Uygulamanın Amacı	59
5.2	Denetim Planlama Süreci.....	59
5.3	Satın Alma Süreci	62
5.4	Risk Değerlendirme	64
5.5	Kontrol Testleri.....	70
5.6	Bulguların Oluşturulması ve Önerilerin Geliştirilmesi.....	71
5.7	Denetim Raporu	71
SONUÇ		90
KAYNAKÇA		91
ÖZET		95
ABSTRACT		96

ÖNSÖZ

“Risk Esaslı İç Denetim Sisteminin Önemi ve Satın Alma Süreci Üzerine Bir Uygulama” başlıklı yüksek lisans tezi çalışmalarım kapsamında destekleri ve yardımları için danışmanım Prof. Dr. Kadir GÜRDAL’a teşekkür ederim.

Hayatımın her anında olduğu gibi eğitim sürecimde de bana kattıkları, teşvikleri, tavsiyeleri, fedakârlıkları ve destekleri için sevgili eşim Hattap Can KARADAŞ’a ve kıymetli annem Sakine ÇAÇAN’a sonsuz teşekkür ederim.

İlayda KARADAŞ

KISALTMALAR

TDK	: Türk Dil Kurumu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
CIA	: Sertifikalı İç Denetçi
UMUÇ	: Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. İç Denetimin Zaman İçerisinde Değişen Yapısı.....	10
Tablo 2. Geleneksel ve Yenilikçi Risk Tanımlamaları.....	29
Tablo 3. Risk Sınıflandırılması.....	30
Tablo 4. Risk Yönetimi Süreci ve İç Denetim.....	34
Tablo 5. Risk Yönetiminin Faydaları.....	37
Tablo 6. Geleneksel İç Denetim Anlayışı ve Risk Esaslı İç Denetim Anlayışı Karşılaştırması.....	41
Tablo 7. Risk Esaslı İç Denetim Süreci.....	42
Tablo 8. Etki-Olasılık Değerlendirme Şeması.....	65

ŞEKİLLER LİSTESİ

ŞEKİL 1. HL A.Ş. Organizasyon Şeması.....	61
ŞEKİL 2. HL A.Ş. Satın Alma İş Akışı Şeması.....	63
ŞEKİL 3. HL A.Ş. Risk Kontrol Matrisi.....	66



GİRİŞ

Modern dünya bilimsel çalışmaların ilerlemesine, teknolojik pek çok gelişme yaşanmasına, globalleşmeyle gelen uluslararası rekabete, uluslararası sınırların anlamını yitirmesine ve etik ilkelerin öneminin artmasına, bu doğrultuda kurumların da faaliyetlerine bakış açısının genişlemesine sebep olmuştur. Ciddi bir rekabet baskısıyla karşı karşıya olunan günümüz koşullarında kurumların, dünyadaki gelişmelere yetişerek rekabet gücü kazanmaları, kurumsal faaliyetlerini geliştirmeleri ve faaliyetlerine değer kazandırma amaçlarını taşımaları kaçınılmazdır. Bu yolda kurumların pek çok sorunla karşı karşıya kalması muhtemeldir, bu sorunların önlenmesi ve çözülebilmesi içinse zaman içerisinde dünya genelinde çoğu sektörde iç denetim gereklilik haline gelmiştir.

Küresel gelişmelerle birlikte, yönetim adına denetim adı verilen muhasebe odaklı daha dar bir bakış açısına sahip olan klasik iç denetim anlayışı yerini kurum faaliyetlerine yönelik, kuruma değer katma amacı güden yönetimin denetimi olarak nitelendirilen bir fonksiyon olan modern iç denetime bırakmıştır. Modern iç denetim anlayışı, kurum faaliyetlerinin amaç ve hedeflerine yönelik tüm iş süreçlerini kapsayan, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımını gözeten stratejik ve risk esaslı bir sistemdir. Bunun bir sonucu olarak riskler, risklerin yönetim süreçleri, kontroller gibi konularda uzmanlaşma gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Faaliyetlerini yürütürken farklı birçok riskle karşı karşıya olan kurumlar için her ne kadar risk yönetiminde bütün risklerin öngörülebilir olması mümkün değilse de kurumların riski belirleme, riske cevap verme ve riski yönetme hususlarındaki başarılı tutumları verimlilikleri için oldukça hayatidir. İyi yönetilemeyen riskler önemli zararlar doğurabilmektedir. Bu noktada iç denetimin ciddi bir sorumluluğu vardır.

Kurumlar gelecek odaklı düşünmeli, aynı doğrultuda bir faaliyet süreci içerisinde bulunmalı ve buna uygun bir kurum kültürü yaratmalıdır. Belirlemiş oldukları hedef ve amaçlara ulaşmalarında engel teşkil edebilecek her türlü unsuru önceden

tanılarak, belirleyerek ve değerlendirerek çeşitli kontrol mekanizmalarının geliştirilmesini sağlamalıdır. Gelecek odaklı bir başarı süreci ancak bu şekilde mümkün olmaktadır. Bunun yanında yalnızca olumsuz unsurları kontrol altına almak değil, fırsat oluşturabilecek her türlü unsurdan mahrum kalma hususunda da farkındalığa sahip olmalıdır. Kurumsal bir risk yönetimi uygulaması gerçekleştirerek, kurum içerisindeki her personel tarafından bunun benimsenmesi sağlanmalıdır. Böylelikle kurum içerisindeki mevcut risklerin neler olduğu, hangi süreçlerde ortaya çıktığı ve nasıl yönetilmesi gerektiği gibi problemlerin çok daha kolay bir şekilde üstesinden gelinmektedir.

Bu tez çalışmasında günümüz risk esaslı iç denetim anlayışının kurumlar için ne ifade ettiği ve benimsendiği takdirde ne gibi faydalar sağlayacağını ortaya konması amaçlanmıştır. İç denetim ve risk yönetiminin son dönemlerde kurumların faaliyet süreçlerinde ve kurumsal yönetimde gittikçe önem kazanıyor olması, risk yönetimine duyulan ihtiyacın günden güne artıyor olması tezin konusunun belirlenmesinde önemli bir faktör olmuştur. Neden kurumların risk esaslı denetimi benimsemeye yöneldiği, risk esaslı iç denetim sisteminin uygulama süreçleri ve sağladığı faydalar hakkında bilgiler vermek amaçlanmıştır.

Denetim, iç denetim, risk, risk esaslı iç denetim kavramlarının detaylı bir şekilde araştırılarak elde edilen bilgiler ışığında hazırlanmış olan tez çalışması beş ana bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde denetim kavramı incelenerek denetimin hangi sınıflandırmalara tabi olduğu ve denetim türleri açıklanmıştır. Bu sayede denetimin en genel şekilde sınıflandırıldığı iç denetim ve dış denetim ayrımında, tez için çalışma konusu olacak iç denetim kavramına giriş yapmadan önce denetim kavramının ne olduğu anlatılmıştır.

İkinci bölümde tez çalışmasının temelini oluşturan iç denetim kavramına geçiş yapılmıştır. İç denetim kavramının geçmişten günümüze tarihsel gelişiminin nasıl

gerçekleştirdiği gösterilmiştir. Günümüzde iç denetimde esas olan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları kapsamında, iç denetimin amacı, fonksiyonları, uygulanma sebepleri ve faydaları açıklanmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde risk kavramına geçilmiştir. Risk kavramı işletme bilimi kapsamında değerlendirilerek risklerin sınıflandırılması, iç denetim ile olan ilişkisi, risk yönetimi ve iç denetim ile risk yönetimi arasındaki bağ açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde risk esaslı iç denetim anlayışının ne olduğu anlatılmıştır. Risk esaslı iç denetim çalışmalarında sürecin nasıl işlediği gösterilmiş; hedeflerin belirlenmesi, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, denetim planının oluşturulması, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, denetimin raporlanması ve izlenmesi aşamalarının ne şekilde olması gerektiği teorik olarak açıklanmıştır.

Beşinci ve son bölümde ise risk esaslı iç denetim sisteminin pratikte uygulanması durumunda gerçekleşecek tüm aşamalar örnek bir şirket üzerinden gösterilmiştir. Bu noktada şirketlerin iç denetim birimine dair verilerini gizli tutmak istemesi sebebiyle satın alma sürecine dair yapılan uygulama gerçek bir şirkette değil teorik olarak kurulan bir şirkette gerçekleşmiştir. Öncelikle HL A.Ş. adında teorik bir şirket kurularak bu şirketin satın alma sürecinin denetlenmesi görevi üstlenilmiş ve denetim planlanmıştır. Şirketin satın alma süreci açıklanarak sürece dair risk değerlendirmesi yapılmıştır. Ortaya koyulan riskler için kontrol testleri geliştirilmiş ve denetim bulguları belirlenmiştir. Denetim bulgularına dair öneriler oluşturulmuş ve nihayetinde yönetime denetimin raporlanması yapılmıştır. HL A.Ş. satın alma biriminin denetim raporu da uygulamaya eklenmiştir.

Böylelikle bu tez çalışmasıyla günümüz koşullarında faaliyetlerini yürütürken sayısız riskle karşı karşıya olan kurumlar için risk esaslı iç denetim sisteminin varlığının neden gerekli olduğu hem teorik hem de uygulamalı bir biçimde gösterilmiştir.

1. DENETİM KAVRAMI

Denetim yani denetleme işi Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından; “Bir görevin yolunda yürütölüp yürütölmediğini anlamak için yapılan araştırma; denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” olarak tanımlanmaktadır.

Denetim pek çok farklı bilim dalı için çeşitli anlamlar ifade eden bir kavramdır. İşletme bilimi açısından en genel kapsamıyla, işletmenin faaliyetlerinin önceden belirlenmiş olan kurallar çerçevesinde belirli bir standart doğrultusunda yürütölmesini sağlamaya yarayan sistematik bir süreç olarak nitelendirilebilir.

Denetim kavramı çok eski dönemlerden beri var olan, iktisadi yaşamın başlamasından günümüze kadar sürekli olarak değişim ve gelişim gösteren bir çizgide ilerlemiş olup ilerlemeye de devam etmektedir. Zaman içerisinde yaşanan ekonomik gelişmeler, krizler, küreselleşme, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemeler vb. etkenler sonucunda denetime olan ihtiyaç ve bakış açısı bambaşka bir boyut kazanmıştır. Denetim kavramı, yalnızca hileli işlemlerin tespit edildiği, finansal tablolar hakkında işletme sahiplerine bilgi vermeyi amaçlayan bir sistem olarak görölmekten çıkmıştır. İşletmenin finansal olan ve finansal olmayan tüm süreçlerini kapsayan kurumsal düzeyde bir faaliyete dönüşmüştür.

Hem kamu sektörünün hem de özel sektörün faaliyetlerinin gitgide büyümesi ve yürütölülen işlerin kapsamlarının genişlemesi, işlemlerin karmaşıklaşması denetim kavramının önemini ciddi ölçüde artırarak evrimini de kaçınılmaz kılmıştır. İşlemlerin basitleştirilerek iş akış sürecinin sağlıklı bir şekilde ilerleyebilmesi için kurum içerisinde farklı birimler oluşturulmuştur. Bu birimler arasındaki iletişim ve koordinasyon daha zor kontrol edilebilir hale geldikçe bu birimlerin de denetlenmesine ihtiyaç duyulmuştur. Denetleme işi yalnızca finansal verileri kapsayan bir açıdan çıkarak işletmenin finansal olmayan unsurlarını da kapsamaya başlamıştır. Denetleme

mekanizmasının etkin bir şekilde çalıştığı takdirde birimlerin eksiklerinin, hatalarının tespit edilmesi ve giderilmesinin sağlandığı anlaşılmıştır.

Denetimi çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür, en genel haliyle iki şekilde yürütüldüğü söylenebilir; iç denetim ve dış denetim. İç denetimde kurumlar kendi içlerinde oluşturdukları bağımsız ve tarafsız birimlerce gerçekleştirilen denetime tabi olmaktadır. Dış denetimde ise kurum ile hiyerarşik bir ilişkisi bulunmayan kurum dışı kişiler tarafından yürütülen bir faaliyet söz konusudur. Hem iç denetim hem de dış denetim doğru ve uygun şekilde gerçekleştirildiği takdirde kuruma sağladığı katkılar oldukça fazladır.

1.1 Denetim Türleri

Denetleme işi kendisine yüklenen anlam, çalışma alanları ve taşıdığı özellikleri bakımından çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Farklı denetim türlerinin farklı görev, sorumluluk ve yetkileri bulunmaktadır. İç denetim ve dış denetim şeklinde yapılan ana sınıflandırma haricinde; International Federation of Accountants (IFAC) tarafından denetimin konusu ve amaçlarına göre, yapılış nedenine göre, denetçinin statüsüne göre şeklinde yapılmış farklı sınıflandırmalar bulunmaktadır.

1.1.1 Amaçları Bakımından Denetim Türleri

Amaçları bakımından sınıflandırılmış denetim türleri; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimlerdir.

1.1.1.1 Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetiminde, kurumların oluşturulmuş finansal tabloları uluslararası genel kabul görmüş muhasebe standartları ve ilgili mevzuat esas alınmak suretiyle incelenir. Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre kurumun

bilançosu, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlar bu denetimin kapsamındadır. Sunulmuş finansal tabloların hangi ölçüde güvenilir olduğu ya da içerdiği önemli yanlışlıkları ortaya çıkarılır. Böylelikle denetçiler kurumun finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hususunda görüş bildirerek makul bir güvence sağlamış olur.

1.1.1.2 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, kurum içerisinde ilgili birimlerce yürütülen faaliyetlerin, mevzuata ve yönetim tarafından önceden belirlenmiş olan kural, politika ve yöntemlere göre gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ortaya koymak amacıyla yapılmaktadır. Bu denetim hizmeti kurum bünyesindeki iç denetçiler tarafından da kurumdan bağımsız olarak çalışan dış denetçiler tarafından da sağlanabilir. Raporlama ise kurum sahipleri ve üst yönetimine yapılmaktadır. Denetçi elde ettiği bulgular sonucunda çeşitli öneriler geliştirerek yönetime uygulanabilecek eylem planlarının belirlenmesi hususunda rehberlik etmiş olur.

1.1.1.3 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, kurumların gerçekleştirmek istedikleri hedeflerine ulaşma yolunda belirledikleri politikalar doğrultusunda birimlerin gerçekleştirdikleri çalışmaların ne derecede etkin olduğunun ölçülmesine olanak tanımaktadır. Faaliyet denetimleri, insan kaynakları süreçleri, satın alma süreçleri, muhasebe süreçleri, üretim süreçleri gibi kurumun mali ya da mali olmayan tüm yönlerini ele alabilir. Bu tamamen denetim yapılacak kurumun amacıyla doğru orantılıdır, belirli bir kalıp yoktur. Denetim neticesinde toplanan kanıtlarla, birimlerin çalışmalarının geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunmaktadır, böylelikle kurum içi performans artırılarak birimlerin kendilerini geliştirmelerine katkı sağlamak amaçları gerçekleştirilebilir. Bu tavsiyelerin ne derece hayata geçeceği ise yönetimin inisiyatifine bırakılmaktadır.

1.1.1.4 Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, spesifik bir konunun denetlenmesinin yönetim tarafından talep edilmesi sonucu, kurum içi ya da kurum dışı denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Bu denetim türüne örnek olarak; tasfiye, devir, birleşme, bölünme, satın alma gibi özel durumlarda yapılan tespit denetimleri, hile ve yolsuzluk gibi konularda yapılan incelemeler vb. verilebilir.

1.1.2 Yapılış Nedeni Bakımından Denetim Türleri

Yapılış nedenlerine göre sınıflandırılmış denetim türleri; zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetimdir.

1.1.2.1 Zorunlu Denetim

İlgili kanun, yönetmelik ve tebliğler gereğince yapılması zorunlu olan denetimlerdir. Bu denetimlerin kapsam, amaç ve süreleri de yine ilgili mevzuat tarafından belirlenmektedir.

1.1.2.2 İsteğe Bağlı Denetim

Mevzuatın emredici bir hükmü bulunmamasına karşın yönetimin ihtiyaç duyduğu durumlarda talep etmesiyle gerçekleştirilen denetimlerdir. Zaman ile ilgili bir kısıtlaması bulunmayıp denetim esas ve usulü bakımından standartlara uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir.

1.1.3 Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre ayırım yapılmış denetim türleri; bağımsız denetim, iç denetim ve kamusal denetimdir.

1.1.3.1 Bağımsız Denetim

Denetlenecek kurumun finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarıyla uyumunun, belirlenen denetim sözleşmesi kapsamında, kurumla ilişkisi

olmayan kişiler tarafından incelenmesi ve raporlanması işidir. Bağımsız denetimin amacı kuruma ait finansal verilerin denetlenerek bir görüş ortaya konulmasını sağlamaktır. Bağımsız denetim sürecinde denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı mecburidir. Denetçilerin denetim sözleşmesinde belirlenmiş olan ücret dışında kurumla herhangi bir maddi ilişkisi bulunmamalıdır.

1.1.3.2 İç Denetim

Kurumun kendi bünyesindeki ya da kurum dışından devamlı nitelikte iç denetçi sıfatıyla görevlendirilmiş denetçiler tarafından gerçekleştirilen, finansal ve finansal olmayan faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirildiği denetim türüdür. Kurum hedeflerinin gerçekleşmesi sürecinde, yönetime kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanımının sağlanması için bilgi üretmektedir. Her ne kadar denetçiler kuruma bağlı olsalar da bağımsızlık ve objektiflik ilkesine sahip olmaları denetimin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi için olmazsa olmaz bir kriterdir. Kurum içi hata ve aksaklıkları, verimsiz kaynak kullanımlarını, hile ve suiistimal risklerini, yönetim politikalarının ne derece benimsendiğini vb. ortaya koyarak süreçlerin geliştirilmesine, kurum içi verimliliğin ve performansın artırılmasına katkı sağlamaktadır.

1.1.3.3 Kamusal Denetim

Yükümlülükleri ve yetkileri kanunlarca benimsenmiş kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilen, kurumların faaliyetlerinin mevzuata ne derece uygun yürütüldüğünü tespit etmek amacıyla yapılan denetim türü, kamusal denetimdir. Hem özel sektöre hem kamu sektörüne yönelik olarak gerçekleştirilebilmektedir. Bu denetim türünün esas amacı yasalara uygunluğun sağlanması suretiyle her bir vatandaşın hakkının korunması, devlete duyulan güvenin devamlılığının sağlanmasıdır.

2. İÇ DENETİM KAVRAMI

İç denetim, var olma amacı işletme faaliyetlerini bağımsız bir şekilde inceleyip bunlarla ilgili bağımsız tavsiyeler ortaya koyarak kuruma değer katmak olan, organizasyon içerisinde de bağımsız olarak yürütülen bir faaliyettir.

İç denetim faaliyeti, kurumların maruz kaldığı, kalabileceği riskleri belirleyerek bu risklerin yönetim biçimlerini ve etkinliğini inceler. Kurumda etkin ve verimli kontroller geliştirilmesine olanak tanıyarak kurumu sürekli gelişime sevk eder. Kurum içi performansın artmasına, kaynakların en etkin şekilde kullanılmasına, sistemli ve disiplinli bir çalışma düzeni oluşturulmasına, bireysel çıkar çatışmalarının önüne geçilmesine, gelişmiş hesap verilebilirlik ve saydamlık düzeyine ulaşılmasına bu sayede de piyasalara güven vererek yatırımların artmasına ve kurum hedeflerine ulaşılmasına hizmet eder.

2.1 İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetim uygulamaları çok eski zamanlardan günümüze evrimleşerek ilerlemiştir. En ilkel haliyle gözlemlene, sayım yapma ve kontrol süreçlerini içeren iç denetim faaliyeti, dünyadaki sanayileşme dönemine kadar uzun yıllar boyunca bu anlayışla gerçekleştirilmiştir. Sanayileşmeyle gelen kurumsal, sistemsel, işlemsel gelişme ve karmaşıklıkla sonuçlu iç denetim uygulamaları ve tanımlamaları da farklılaşmıştır.

1940'lı yıllar itibariyle iç denetim organizasyonların bir fonksiyonu olarak görülmeye başlanmıştır. Bu yıllara kadar iç denetimin kapsamı yalnızca mali kayıtlarla sınırlı olduğundan, muhasebeden ayrı bir meslek olarak düşünülmemektedir. İlerleyen yıllarda iç denetime bakış açısı genişlemiş ve beklentiler farklılaşmış olup iç denetim mesleğinin gelişimi aşağıdaki tabloda açıklanmıştır.

Tablo 1. İç Denetimin Zaman İçerisinde Değişen Yapısı

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950’li yıllar	İşletme varlıklarının korunması
1960’lı yıllar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi
1970’li yıllar	Uygunluk denetiminin yapılması
1980’li yıllar	İşletme etkinliğinin denetlenmesi
1990’lı yıllar	İşletme amaçlarına ulaşılması
2000’li yıllar	İşletmeye artı değer katma

Kaynak: (Memiş, 2008: 80)

Tablo 1’de belirtildiği gibi zaman ilerledikçe iç denetim mesleğine yüklenen anlam da ilerlemiş dolayısıyla iç denetimin çalışma alanı da her geçen yıl daha da genişlemiştir. Böylelikle iç denetimin yalnızca yapılmış olan işlemlere yönelik kontrol ve tespit niteliği taşıyan bir faaliyetten ziyade riskleri ve fırsatları da ortaya koyan ileri görüşlü ve yol gösterici nitelikte bir faaliyet olması gerektiği anlaşılmıştır.

Modern profesyonel iç denetim uygulamaları iki temel dönüm noktası olan Victor Z. Brink’in ‘Modern İç Denetim’ kitabının basılması ve ‘İç Denetçiler Enstitüsü’ olarak adlandırılan ‘The American Institute of Internal Auditors – IIA’ n kurulması ile 1941 yılı itibariyle doğmuştur ve bu dönemden sonra iç denetim sistematik bir şekil alarak organizasyonlar için daha önemli bir boyut kazanarak altın bir gelişme dönemine girmiştir. (Chun, 1997: 247; Guoming, 1997: 243).

İç denetimin ayrı bir meslek statüsü kazanmasında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ciddi bir rol üstlenmiştir. Mesleğin gelişimi ve örgütlenmesi için yürüttükleri çalışmalar neticesinde 1947’de yayınladıkları “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” geliştirilerek 1978’de “Genel Kabul Görmüş Uluslararası İç Denetim Standartları” formuna kavuşturulmuştur. Sürekli güncellenen çalışmalar sonucunda en büyük revize gerçekleştirilmiş, 1 Ocak 2004 tarihi itibariyle, IIA üyeleri ve Sertifikalı İç

Denetçiler (CIA) için bağlayıcı bir hale gelen “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” oluşturulmuştur. Standartlar doğrultusunda ortaya koyulan “Uygulama Önerileri” ve “Mesleki Uygulama Çerçevesi” de dünya çapında iç denetçiler için en önemli kaynak niteliğini taşımaktadır.

Kurumlar büyüdükçe, çalışma alanları çoğaldıkça, kanuni düzenlemelerin kapsamı genişletildikçe; personelin ve kurum içi uygulamaların denetlenmesi süreci, yönetime güvence ve danışmanlık hizmeti sağlamak suretiyle önemli derecede katkı sağlar hale gelmiştir. Bu katkının maksimum düzeyde sağlanabilmesi de iç denetim sürecinin ne kadar etkin yürütüldüğüyle doğru orantılıdır. İç denetim sürecinde etkinliğin sağlanması için Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından belirlenen standartlar vardır; bağımsızlık ve objektiflik, denetçinin mesleki yeterliliğe sahip olması, denetim çalışmalarının kapsamı, metodu ve iç denetim departmanının yönetimi gibi unsurlar bu kapsamda sınıflandırılmıştır.

2.2 Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

İç denetim faaliyetleri, dünyada gerek hukuki gerek kültürel gerekse amaç ve uygulama bakımından çok çeşitli biçimlerde gerçekleştirilse de bu farklılıklar denetimin uygulanmasının farklılaşmasına sebep olsa da evrensel olarak kabul görmüş, iç denetçilerin sorumluluklarının bir nevi anayasası olarak kabul edilen Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, iç denetim faaliyetinin ve iç denetçilerin sorumluluklarının ve niteliklerinin anlaşılmasında denetçilere ışık tutmaktadır. Bu standartlar iç denetimin temel ilkelerini kavramak, hayata geçirmek ve kurumsal süreçlerle faaliyetleri desteklemek hususlarında bir rehber niteliğini taşımaktadır.

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının amaçları, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 2017’de yayımlanan mesleki uygulama çerçevesinde dört maddede özetlenmiştir. Bunlar:

- İç denetim uygulamalarının temel ilkelerinin tanımlanması,
- Katma değer sağlayan iç denetim faaliyetlerinin teşvik edilmesi ve hayata geçirilmesi için bir çerçeve oluşturulması,
- İç denetim performansının ne şekilde değerlendirileceğine ışık tutulması,
- Kurumsal süreçlerin ve faaliyetlerin canlandırılmasıdır.

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları; nitelik, performans ve uygulama standartlarını kapsamakta olup; mesleki uygulama çerçevesinin bir parçasıdır. Nitelik standartları iç denetim faaliyetlerindeki tarafların özelliklerini açıklamaya yönelik olup aşağıdaki hususlar detaylandırılmıştır:

- ✓ Amaç, yetki ve sorumluluklar,
- ✓ Bağımsızlık ve objektiflik kavramı,
- ✓ Denetçilerde yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat,
- ✓ Kalite güvence ve geliştirme programı.

Performans standartlarında faaliyetin unsurları ele alınmış olup;

- ✓ İç denetim faaliyetinin nasıl yönetileceği,
- ✓ Denetimde işin niteliği,
- ✓ Görevlerin planlanması ve yürütülmesi,
- ✓ Sonuçların raporlanması ve izlenmesi

konuları hakkında benimsenmesi gereken bir içerik sunulmaktadır.

Uygulama standartları ise performans ve nitelik standartlarının geliştirilmesine yöneliktir ve bunların güvence ve danışmanlık hizmetleri verilirken ne şekilde uygulanması gerektiğine dair kılavuzluk etmektedir.

İç denetimde denetlenecek unsurlar her ne olursa olsun nitelik ve performans standartlarının denetimin tüm faaliyetlerine uygulanması gerekmektedir. Bu faaliyetleri yürütürken iç denetçiler, standartların uygun gördüğü çizgide ilerlemelidir. Bu sayede

ortaya çıkabilecek hatalar minimize edilebilir ve denetimden elde edilecek verim arttırılabilir.

2.3 İç Denetimin Tanımı

Uluslararası İ Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetim; “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” şeklinde açıklanmaktadır.

İç denetim, kurum hedeflerine giden yolda kurum içi faaliyetler yürütölürken doğru adımlar atılarak ilerlenip ilerlenmediğini araştırarak elde edilen kanıtlarla işleyişin değerlendirmesini gerçekleştirir. Kurumların içerisindeki her departmanın görevleri, sorumlulukları farklıdır ve faaliyet sürecinde her birinin işlevi de farklıdır. Bu noktada hile ve yolsuzlukların, iç kontrol sistemindeki aksaklıkların ortaya çıkmaması için görevler ayrılığı ilkesinin benimsenmiş olması gerekmektedir. Kurumların bu gibi durumlarla mücadele etmeleri için gereken tedbirlerin alınmasında i denetçiler tarafından sunulan güvence ve danışmanlık hizmetlerinin, kurum faaliyetlerinin değerini artırması ve geliştirmesi yönünden kritik bir rolü bulunmaktadır.

İç denetim kurum içindeki tüm faaliyetleri bir dış göz olarak sorgulayan kurum içi bir birimdir. Hem kurumdaki yönetime hem de çalışanlara, kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanımını sağlamak ve kurum hedeflerine ulaşmak konusunda hizmet sunmaktadır.

2.4 İç Denetimin Amacı ve Fonksiyonları

Günümüz koşullarında kurumların içerisinde bulundukları rekabet ortamının sürekli olarak kızışması, iç denetimin yalnızca geçmişe yönelik ve hata odaklı anlayışının risk esaslı, faaliyetlerin etkinliğine yönelik bir yaklaşıma dönüşmesine sebep olmuştur. İç kontrol, risk yönetimi ve yönetim gibi kavramlara yüklenen anlam gitgide derinleşmektedir. Kurum faaliyetlerinin finansal ve finansal olmayan çalışmalarına yönelik yapılan risk değerlendirmeleri, bu risklerin iyi bir şekilde yönetilmesi ve etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin mevcudiyeti, kurum içi yükümlülüklerin etkin olarak yürütülmesinde yönetim açısından aydınlatıcı bir hal almaktadır.

İç denetçiler, kurumun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliğine ek olarak performans kalitesi hakkında da yönetime bilgi sağlanması sorumluluğunu üstlenmektedir. Bu husus iç denetim fonksiyonunun kapsamını belirlemektedir ve bunun sonucunda sunulacak olan bilgiler yönetimin taleplerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. İç denetçiler;

- Finansal ve finansal olmayan verilerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğru ve güvenilir olup olmadığını araştırmalı,
- Kurum faaliyetlerine önemli etkileri olan politika, plan, prosedür ve mevzuata uygunluğun sağlanması amacıyla oluşturulmuş sistemleri incelemeli ve kurumun bunlarla ne derece uyumlu olduğunu tespit etmeli,
- Kurumun varlıklarının hangi yöntemlerle korunduğunu inceleyerek gerekli gördüğü takdirde varlıkların da mevcudiyetini kontrol etmeli,
- Kaynak kullanımının etkili ve verimli olup olmadığını değerlendirmeli,
- Risklerin belirlenerek minimum düzeyde tutulup tutulmadığını kontrol etmeli,

- Elde edilen sonuçların kurum amaç ve hedefleriyle örtüşüp örtüşmediğini, faaliyetlerin planlanan şekilde yürütülüp yürütülmediğini incelemelidirler. (Özeren, 2000: 2).

2.4.1 Güvence Fonksiyonu

İç denetim iki temel fonksiyona sahiptir; güvence ve danışmanlık. Geçmişten şu anki konumuna kadar bakıldığında iç denetim için güvence fonksiyonu olmazsa olmaz bir nitelik taşımaktadır. Güvence fonksiyonunda iç denetçiler kurum faaliyetleri kapsamındaki risk yönetimi süreçlerini, iç kontrol sistemindeki etkinliği, iş ve yönetim süreçlerine yönelik değerlendirmelerini ortaya koymak için denetim sırasında elde ettikleri kanıtları objektif ve bağımsız bir şekilde inceler. Bu faaliyet esasında iç denetimin en temel faaliyeti olarak tanımlanabilir ve genellikle faaliyetin iç denetçi, sürecin sahibi ve bilgi kullanıcısı olmak üzere üç tarafı bulunur. Güvence hizmeti sonucu elde edilen bilgiler üst yönetim ve diğer tüm paydaşlara sunulur ve böylelikle kurumların maruz kalabilecekleri önemli riskler tespit edilip kontrol edilebilir hale gelebilmektedir. Yine de iç denetçiler tarafından verilen güvencenin hiçbir zaman mutlak güvence olmadığı, daima makul güvence olduğu unutulmamalıdır.

Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi (UMUÇ) Nitelik Standartları Azami Mesleki Özen ve Dikkat - 1220.A3 maddesinde; *“İç denetçi, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı uyanık olmalıdır. Ancak güvence prosedürleri, azami mesleki özen ve dikkatle uygulansa bile bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garantilemez”* ifadesi yer almaktadır.

2.4.2 Danışmanlık Fonksiyonu

İç denetimin diğer fonksiyonu olan danışmanlık hizmeti ise daha çok işlerin geliştirilmesine ve kurumun geleceğine yönelik yol gösterici, bilgi verici özellikte olup talep üzerine hizmet veren, sonucu da tavsiye niteliği taşıyan bir çalışmadır.

İç denetimin geçmişteki dar kapsamından sıyrılıp zamanla çok daha geniş kapsamlı bir forma bürünmesinin dolayısıyla kurumlar açısından çok daha önemli bir statüye ulaşmasının belki de en önemli aşaması; iç denetimin danışmanlık fonksiyonunu da hizmet kapsamına dâhil etmesiyle gerçekleşmiştir. Böylelikle iç denetimin kurumsal yönetime sağladığı faydalar oldukça artmıştır (Stewart , Subramaniam, 2010: 328).

Danışmanlık fonksiyonunun taraflarını genel olarak iç denetçi ve hizmeti talep eden oluşturmaktadır. Denetçiler, hizmeti talep edenlerin görevlerini yerine getirmesinde destek vericidir. Danışmanlık fonksiyonu güvence fonksiyonunun bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. İç denetçiler danışmanlık hizmetleri sonucunda önerilerde bulunur fakat önerilerin yürürlüğe girip girmeyeceğine karar veren ve sorumluluğu üstlenen yönetimdir. İç denetçilerin yönetim faaliyetlerine karışmaması gerektiği unutulmamalıdır. Aksi takdirde iç denetçinin bağımsızlığının ve objektifliğinin zedelenmesi durumuyla karşı karşıya kalınabilir.

Danışmanlık hizmeti alacak kurumlar tarafından hizmetin kapsamı ve niteliği, yönetim kurulunca onaylanmış iç denetim yönetmeliğinde açık bir şekilde tanımlanmalıdır. İç denetim biriminin de yürütecek olduğu çalışmaları yönetmelik esaslarına göre gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra iç denetim birimi yöneticisi, danışmanlık görevini kabul etmeden evvel görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirmelidir. İç denetim birimince danışmanlık hizmeti verildiği takdirde nitelikli iç denetçiler kuruma değer kazandıracak, faaliyetlerinin gelişmesine destek olacak ve hatalı iş süreçlerinden kaynaklanan risklerin, zamanında fark edilmesini sağlayarak ciddi ölçüde azalmasına fayda sağlayacaktır (Yurtsever, 2015: 94-96).

Her ne kadar iç denetim hizmetlerinde ağırlıklı olarak güvence sağlama fonksiyonuna yoğunlaşıyor ve danışmanlık fonksiyonunun gerektiği kadar üzerinde

durulmuyor olsa da danışmanlık fonksiyonuna verilen önem güvence fonksiyonunun da daha kaliteli ve etkin bir şekilde ortaya konmasında büyük bir rol oynamaktadır.

2.5 İç Denetime İhtiyaç Duyulma Sebepleri

2000’li yıllarda patlak veren Enron ve WorldCom (ABD), Parmalat (İtalya), Ahold (Hollanda) skandalları kurumların işleyişlerine bakış açılarının sorgulanmasına sebep olmuştur. Küreselleşmenin de etkisiyle anlaşılmıştır ki bir ülkede yaşanan bir kriz sadece o toprakları değil, dünyanın genelini de etkilemektedir. Böylelikle iç denetim, iç kontrol, risk yönetimi, yönetim gibi kavramlar tüm dünyada eskiye oranla çok daha fazla önem kazanmıştır. Kurumların sürdürülebilirliğinin sağlanabilmesi için risk yönetiminin olmazsa olmaz olduğu anlaşılmış, bu sayede hedeflere ulaşılabileceği ve paydaşlara, ülkeye ve hatta dünya ekonomisine güçlendirici bir etki yaratılacağına farkına varılmıştır.

Yönetimin ve denetim birimlerinin rol ve sorumlulukları güncellenmiş, daha sistemli ve risk esaslı bir denetim anlayışı oluşmuştur. Yalnızca finansal işlemlere odaklanmış, sıkı kontroller geliştiren, uygunluk ve fonksiyon esaslı, olana tepki veren, soruşturmacı iç denetim anlayışı yerini; tüm işe odaklanan, daha esnek kontroller geliştiren, süreç ve risk esaslı, ileri görüşlü, önlem alan, kendisini organizasyonun bir paydaşı olarak konumlandıran bir anlayışa bırakmıştır. İç denetimin hile, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasında ve önüne geçilebilmesinde ne denli etkin bir rol oynayabileceği anlaşıldığı için; iç denetçilerin denetim işinin nasıl daha fazla geliştirilebileceğine odaklanması, kurum risklerinin de iç denetimin kapsamında olması, yönetimin finansal tabloların yayımlanmasındaki sorumluluğu üstlenmesi, kurumlar içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gibi hususlar kabul görmüş ve günümüz iç denetim anlayışına doğru bir evrim yaşanmıştır.

Kısacası iç denetim faaliyeti modern anlayışla beraber kurumun mevcudiyetini geliştirip bunlara değer katarak kurumun geleceğine biçim vermektedir. Kurumun faaliyetlerini denetleyerek yönetime makul güvence sunmaktadır ve istenildiği takdirde danışmanlık hizmeti de sunabilmektedir. Denetim çalışmaları objektif ve bağımsız bir şekilde etik ilkelere uygun risk esaslı bir anlayış içerisinde belli bir sistem çerçevesinde yürütülmektedir. Kurumda etkin şekilde işleyen risk yönetimi ile iç kontrol sistemi sayesinde süreçlerdeki etkinlik ve verimlilik sağlanmaktadır.

Bir organizasyon kurulurken temel amaç kâr elde etmektir. Kâr elde etmek amacıyla yapılan faaliyetler de belirli hedefler çerçevesinde yürütülmektedir. Rekabetin son derece yüksek olduğu günümüz koşullarında kurumlar hedeflerine mümkün olduğunca düşük maliyetlerle ve yüksek verimlilikle ulaşmak ister. Bu noktada kurumların içindeki ve dışındaki faktörlerden doğabilecek sorunlara karşı korunma tedbirlerine sahip olmaları gerekir. Hiçbir şeyin durağan olmadığı, sürekli değişen koşullar içerisinde bulunduğu gerçeği göz ardı edilmeyerek kurumlarda kişilere endeksli değil, belli standartlar ve kurallar temelinde sağlam bir organizasyonel yapı inşa edilmesi, yürütülecek işlere dair kendisine has yöntemler geliştirilmesiyle kurumsallaşmada başarı elde edilmesi, kurumların gelişmesini ve sürekliliğini mümkün kılmaktadır.

Özellikle kurumlar büyüdükçe yönetim kurulu üyelerinin, ortakların ve yöneticilerin kurum çalışanlarının faaliyetleri hakkında doğru ve yeterli bilgiler elde etmeleri, çalışmalarını gözlemlemeleri, performans değerlendirmeleri yapabilmeleri de ancak iç denetim biriminin hizmetleri sayesinde mümkün olmaktadır. Aynı zamanda iç denetim birimi kurum içerisindeki hata, hile, suistimal gibi eylemlerin önüne geçilebilmesi için yürüttüğü çalışmaları da yine yönetime bağlı olarak gerçekleştirmektedir. İşletme içi tüm faaliyetler yönetimce belirlenmiş olan politika ve prosedürler kapsamında araştırılır, bu sayede yönetimin de zaman ve kaynak açısından

tasarruf etmesi sağlanır. Fakat bu noktada dikkat edilmesi gereken husus; iç denetimin kurum içerisindeki rolü ve yetkilerinin, denetimin etkinliğinin sağlanmasına olanak tanınması ve iç denetçilerin bağımsızlıkların muhakkak sağlanmış olmasıdır.

İç denetime duyulan ihtiyacın nedenleri genel itibariyle; sorumluluk ve hesap verebilme, vekâlet teorisi, yönetime danışmanlık ve yardım, tasarruf ihtiyacı, hileli işlemlerden korunma ihtiyacı olarak beş başlık altında toplanabilir.

2.5.1 Sorumluluk ve Hesap Verebilme

Bir kurumda yürütölen bütün faaliyetleri tüm yönleriyle tek bir kişinin gerçekleştirmesi mümkün değildir. Her kurumun kendi faaliyetleri doğrultusunda oluşturduğu departmanları ve görev dağılımları vardır. Dolayısıyla kurumlar içerisindeki birim ve personelin kendilerine düşen yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır. Personelin bu sorumlulukları işletme hedefleri doğrultusunda ne derece gerçekleştirdiği de denetlenmesi gereken bir husustur. Fakat kurum yöneticilerinin bunu denetleyecek kadar geniş zamanı ve imkânı bulunmamaktadır. Aynı zamanda yalnızca kurum içi personelin değil yöneticilerin de denetlenmesi bir gereklilik halini almıştır. İç denetim faaliyetleri de bu çerçevede önem kazanmaktadır.

İç denetim faaliyeti, sorumluluk ve hesap verilebilirlik kavramlarıyla doğrudan ilişkilidir. Kurum yönetiminin etkin hesap verilebilirliğini sağlamak ve desteklemek suretiyle kurum içi şeffaflığın teşviki ve elde edilmesi iç denetimin temel amaçlarındandır (Chun, 1997: 247-250).

İç denetçiler, yürütölen faaliyetlerin sistemlerini, çalışma biçimlerini ve uygulanan kontrolleri değerlendirerek hedeflere ulaşılp ulaşılamadığını ortaya koyar. Üst düzey yöneticileri de kapsayacak şekilde her seviyedeki yöneticilerin performansını yönetim adına inceler. Elde ettikleri bilgileri analiz ederek problemleri ortaya koyar. Bu çalışmaları yönetime vekâleten yürütür. Buna ilaveten iç denetçiler asla nesnelliğini kaybetmez ve yönetimin yerine geçmez.

Yönetim kurulu, çoğunlukla üst yönetimin kararlarını değerlendirebilecek bilgiye sahip olamamaktadır fakat gerek kamuya gerek diğer paydaşlara olan sorumlulukları düşünüldüğünde kurum faaliyetleriyle ilgili kaliteli, nesnel ve güvenilir bilgiler elde ederek bu kararları değerlendirebilecek bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. İç denetçiler yürüttükleri çalışmalar sonucu oluşturdukları raporlarla bu bilgileri yönetime sunmaktadır (Akarkarasu, 2000: 11).

2.5.2 Vekâlet Teorisi

Kurum faaliyetleri büyüdükçe kurumsal yönetim anlayışının benimsenmesi kaçınılmaz hale gelmiştir. İşletmeler kurumsal yönetim kavramını ne derece uygularsa başarı oranları da o derecede artış göstermiştir. İşletme sahipleri faaliyet sınırları genişledikçe, kaynaklarını profesyonel yöneticilerin yönetimine bırakmak durumunda kalmışlardır. Yöneticilerin bu kaynakları ne derece etkili ve verimli kullandığını, performanslarını değerlendirme ihtiyaçları da giderek artmıştır. Zira işletme sahipleri ve yöneticileri arasında bireysel çıkar çatışmaları meydana gelebilmektedir. İşletme sahipleri ve yöneticiler arasındaki ilişki vekâlet teorisinin doğmasına sebep olmuştur.

İşletme sahipleriyle yöneticiler arasında vekâlet akdine benzeyen bir ilişki olduğu düşünülerek; yöneticilerin sahip olduğu ve erişebildiği bilgiler göz önüne alındığında bir bilgi asimetrisinin ortaya çıktığı anlaşılmıştır. İşletme sahiplerinin, yöneticileri işletme çıkarları doğrultusunda hareket edip etmedikleri konusunda takip etmelerinin zorlaştığı ortaya çıkmıştır. (Adams, 1994: 8-12).

Görevini bir vekil olarak yürüten yöneticinin, kendi başarı ve menfaatine odaklanması olası bir durumdur. Vekâleti veren taraf olan işletme sahibiyse işletme çıkarlarına da odaklanmak zorundadır. Bu aşamada ortaya çıkabilecek olan karmaşaları önlemek için en sağlam yol ise iç denetimdir. İç denetimin finansal ve finansal olmayan verileri objektif bir biçimde değerlendirmesiyle ortaya koyduğu hizmet sayesinde,

vekâleti verenler ve vekiller arasında meydana gelebilecek muhtemel çıkar çatışmalarının önüne geçilebilmektedir.

2.5.3 Yönetime Danışmanlık ve Yardım

İç denetim hizmetinin zaman içerisindeki gelişiminin sonucu olarak önem kazanan danışmanlık fonksiyonu yönetime, kurum hedeflerini gerçekleştirmek üzere yürütülen faaliyetlerin kurum politika ve prosedürlerine uygunluğu, etkinliği ve verimliliği hakkında güvenilir ve objektif bilgiler sunarak yönetsel kararların doğru alınması konusunda yardım sağlamaktadır.

2.5.4 Tasarruf İhtiyacı

Bir kurum için kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımının sağlanması zaruridir. Bunun için ortaya koyulmuş plan, program ve stratejilerin ne ölçüde işe yarayıp yaramadığının kontrolünün en etkin yolu iç denetim hizmetinden faydalanmaktan geçer. Böylelikle kaynak kullanımındaki problemlerin ortaya çıkarılarak kaynak israfının önüne geçilebilmesi sağlanır; bu da kurumların maliyetlerinde azalma, kârlılığında artış ve finansal olarak kazanç olarak geri dönüş sağlar.

2.5.5 Hileli İşlemlerden Korunma İhtiyacı

Kurumların faaliyetlerinin genişlemesi, devreye giren teknolojik gelişmeler, küreselleşme, işlemlerin karmaşılaşması gibi faktörler kurum içerisinde olabilecek hata ve hilelerin de ciddi ölçüde artması riskini oluşturmuştur. Risk hiçbir zaman yüzde yüz olarak ortadan kaldırılabilen bir unsur değildir ve kurum içi hata ve hile riski de hiçbir koşulda tamamen sıfırlanamaz ancak kontrol altına alınabilir. Hileli işlem risklerinin etkin bir şekilde yönetilebiliyor olması; maddi kayıpları engeller, olası suiistimallerin önüne geçilmesini sağlar, doğru stratejiler geliştirilmesine yardım eder.

2.6 İç Denetim ve Bağımsızlık Kavramı

UMUÇ Nitelik Standartları 1100 - Bağımsızlık ve Objektiflik başlıklı maddesinde; “İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalıdır.” denmektedir. Standartların terimler sözlüğünde bağımsızlık; “Objektifliği ve objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olmaktır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Denetçiler hiçbir çıkar çatışması içerisine girmemeli, yerine getirmekle yükümlü oldukları bütün sorumlulukları tarafsız ve önyargısız tamamlamalıdır. Denetçinin bağımsızlığı gerçekte yahut görünürde bozulduğu takdirde, bozucu etkenin niteliği doğrultusunda ilgili taraflara ayrıntılı açıklama yapmalıdır.

Denetçiler bakımından düşünüldüğünde bağımsızlık kavramı kimi zaman zihinsel bir tutum ya da denetçinin karakteriyle alakalı bir durum kimi zaman da doğruluk, dürüstlük ve objektiflik gibi farklı anlamlara gelebilmektedir (Erken, 2009: 17-18). Bağımsızlıkla iç denetçilerde olması gereken nitelikler olan; yetkinlik, azami mesleki özen ve dikkat, objektiflik, tarafsızlık, doğruluk-dürüstlük ilkelerine uygun davranılması arasında doğrusal bir ilişki vardır. Hem denetlenen hem denetleyen tarafından yazılı kuralların yanı sıra etik kurallar ne derece benimsenirse bağımsızlık kavramı o kadar güvence altına alınmış olacaktır.

İç denetim faaliyeti hem kurumdan bağımsızlığını korumalı hem kurum için değerini ortaya koymalıdır. İç denetçiler en temel işlevleri ve kuruma kattıkları en büyük değer olan güvence hizmetiyle danışmanlık hizmeti vermek amacıyla yönetimin, kurumun diğer birimlerinin ve faaliyetlerin performansının incelemesini yapar. İç denetçilerin hem kritik bir konuma sahip olmaları hem de kuruma bağlı çalışan olmaları bağımsızlık konusunda tedirginliğe sebep olur. İç denetim biriminin kurum içindeki konumu ve durumu bağımsızlığının uygun bir düzeyde olup olamayacağını etkileyecektir.

Her ne kadar iç denetim faaliyetinin gereği olarak yeterli bir düzeyde bağımsızlığa ihtiyaç duyulsa da burada iç denetçiyle üst yönetim arasında ortaya çıkacak görüş ayrılıklarında, iç denetçi bağımsızlığından ödün vermezse işini kaybetme riskini göze alacaktır. İç denetçilerle üst yönetim arasında birbirlerinin görev alanlarına müdahale etmelerini engelleyici hükümler konularak bu duruma önlem alınabilir. Buradan denetçilerin kurum içerisindeki konumunun belirlenmesi, özlük hakları, bütçeleri, uzmanlık seviyeleri, istihdam ve terfi koşulları, denetimin kapsam, zaman ve içeriğine karar verme hakkına sahiplik, veri, bilgi ve belgelere erişimdeki kolaylık, bulgu, sonuç ve tavsiyelerin raporlanmasında kısıtlamalara maruz kalınmaması gibi ölçütlerin ne denli önemli olduğu çıkarımı yapılabilir.

Bağımsızlığı sağlayabilmek amacıyla görevler ayrılığı ilkesini benimsemek, ilişkileri raporlamak, sorumlulukları sınırlandırmak, çıkar çatışmalarının önüne geçebilecek önlemler geliştirmek gibi çeşitli koruma tedbirleri almak gerekmektedir.

Tüm bu değerlendirmeler sonucunda UMuÇ bağımsızlık ve tarafsızlık uygulama önerileri de incelendiğinde iç denetçilerin, işlerini serbest ve objektif olarak yaptıklarında bağımsız sayıldıklarına ulaşılır. UMuÇ bağımsızlık ve tarafsızlığın sağlanmasına ilişkin uygulama önerileri kapsamında bu zeminin sağlanması için gerekli hususlardan belli çıkarımlar yapılabilir:

- ✓ Kurum içi statü ve objektiflikle, iç denetçilerin tarafsız ve önyargısız hüküm verebilmeleri sağlanmalıdır.
- ✓ İç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı için üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu iç denetçileri desteklemelidir.
- ✓ İç denetim yöneticisi, geniş bir denetim kapsamı ve alanı oluşturmak, raporlamalara yeterli ilginin gösterilmesini sağlamak ve görev sonucunda verilen tavsiyelere göre uygun tedbirlerin alınmasını sağlamak konusunda yeterli yetkiye sahip olmalıdır.

- ✓ Bir görevde denetlenenden kaynaklı yeterli bağımsızlığı sağlayamama durumu söz konusu olursa iç denetim yöneticisi ilgili göreve dış kaynak kullanımı talep edebilmelidir.
- ✓ İç denetim yöneticisi işlevsel olarak denetim komitesi ve yönetim kuruluna, idari olarak kurumun başkanına bağlı olmalıdır.

Denetim komitesi ve yönetim kuruluyla iç denetim yöneticisinin karşılıklı ilgi alanlarına giren konularda birbirlerini haberdar etmeleri için doğrudan iletişimde bulunmaları gerekmektedir. İç denetim yöneticisi denetim komitesinin ve yönetim kurulunun denetim, mali raporlama, kurumsal yönetim ve kontrolle ilgili genel gözetim sorumluluklarına ilişkin toplantılarına düzenli katılımında bulunabilirse doğrudan iletişim sağlanır. Bu sayede stratejik planların, faaliyetlere ilişkin gelişmelerin değerlendirilmesini ve yüksek seviyedeki risklerin, sistemlerin, prosedürlerin veya kontrol gibi meselelerin erken aşamalarda ele alınması sağlandığı gibi iç denetim uygulamaları hakkında bilgi alışverişinde bulunulmasına da zemin hazırlanmış olur. Tüm bu unsurlardan dolayı iç denetim yöneticisi, denetim komitesi ve yönetim kuruluyla en azından yılda bir defa özel bir toplantı yapmalıdır.

İç denetim yöneticisinin tayin veya azlinde denetim komitesi ve yönetim kurulunun onayının ve mutabakatının alınması, bağımsızlığı güçlendirecektir.

Denetim kavramının doğası gereği taşıması gereken belki de en temel özellik; iç denetçilerin görevlerini her türlü baskıdan arınmış bir şekilde yerine getirebilmesi anlamına gelen bağımsızlıktır. Dolayısıyla bağımsızlığa yönelik var olan tehditler değerlendirilip, sorunların birey, görev, departman ve kurum bazında çözülmesi gerekmektedir. Ekonomik çıkarlar, kişisel samimiyetler, her türlü önyargı, profesyonellik ve etik kurallara uygun hareket etmeme gibi faktörlerin etkilerine dikkat edilmesi gerekmektedir.

İç denetim birimi ne derece uygun ve yeterli kaynağa sahip olursa ve bağımsızlığı ne kadar güvence altına alınırsa kurumdaki yönetim süreçlerinin etkinliğiyle operasyonel, teknik, mali ve idari riskleri o kadar iyi yönettiği hususunda güvence sağlayacaktır.

2.7 İç Denetimin Oluşturduğu Faydalar

- İç denetim faaliyeti kuruma sunacağı önerileriyle, öngörülü yaklaşımıyla, danışmanlık ve güvence hizmetiyle; kuruma kazandıracak etik ilkelere bağlı, sistematik, disiplinli ve standardize çalışma anlayışıyla ve kurumsallaşma statüsüyle sadece kurumun değerini korumaya değil, aynı zamanda kurumun değerini geliştirmeye de hizmet eder.
- Kurumun saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine sahip olmasına katkıda bulunur.
- Hile ve suistimale karşı kurumun korunması konusunda gerekli tedbirlerin alınması için çalışmalar yürütür.
- İç denetçiler hazırladıkları raporlar ile yönetime kurumun hedeflerine ulaşmak için yürütülen faaliyetlerin ne derece etkin ve verimli olduğu hususunda objektif ve bağımsız bir görüş bildirmiş olur.
- Kurumda risk yönetimi, yönetim, iç kontrol süreçlerinin ne derece etkin olduğunu değerlendirerek bunların geliştirilmesine katkıda bulunur.
- Kurum dışından yapılacak bağımsız denetim için ek bir kaynak oluşturur.
- Kurumun sadece finansal yapısını ve süreçlerini değil, faaliyet süreçlerindeki performansı, kurum bilgi ve iletişim sistemlerini, faaliyetlerin kurum mevzuatı ve yasalara uygunluğunu denetler.

- Üst yönetimce alt birim yöneticilerinin kurum faaliyetlerini, kurum politikalarına, sistemine, prosedürlerine ne denli uyumlu yürüttüklerinin değerlendirilebilmesini sağlar.
- Yönetimin riski yönetme sorumluluğunu yerine getirebilmesinde, kurum hedeflerini gerçekleştirme üzerinde etkisi olabilecek bir durumun belirlenmesi, değerlendirilmesi, yönetilmesi, kontrol edilmesi aşamalarında önemli ölçüde katkı sağlar.
- Kurumun varlıklarının korunması, etkili ve verimli şekilde kullanılması için destek sağlar.
- İç denetim faaliyeti sürekli kendisini yenileyen ve geliştiren nitelikte olmasıyla hem kurum faaliyetlerine değer katar hem de iç denetçilik mesleğinin geliştirilmesini sağlar.
- Hile ve suistimallerin önüne geçilmesi, faaliyetlerin yasalara uyumunun sağlanması, personelin çalışmalarını daha titiz yürütmesi, personel haklarının korunması, kurumsallaşmanın sağlanması sayesinde üretilen bilgilerin nitelikli ve güvenilir olduğu konusunda güvence verildiği için kurum kredibilitesi artar ve kaynak bulunması kolaylaşır.

3. RİSK KAVRAMI

Risk sözcüğü köken olarak Fransızca “risque” kelimesine dayanmaktadır. Anlamı ise “bir zarara, bir kayba, bir tehlikeye yol açabilecek bir olayın ortaya çıkma olasılığı” şeklindedir. Risk, yalnızca işletme biliminde değil, birçok bilim alanında ve gündelik hayatta, birçok farklı durum için kullanılan geniş çaplı bir kavramdır. Birçok farklı bilim dalınca risk kavramına dair çeşitli tanımlamalar yapılmış olsa da en genel kapsamıyla risk kelimesi TDK sözlüğünde “*zarara uğrama tehlikesi*” olarak nitelendirilmiştir.

İşletme bilimi açınsındansa risk, bir kurumun hedeflerine ulaşması yolunda karşısına çıkabilecek olumsuz etkenler sonucu zarara uğrama tehlikesi ile kaçırdığı fırsatların tümü olarak değerlendirilebilir.

Kurumlar bakımından risk kavramı; kurumun her açıdan etkilenebileceği, kurumu mali zararlara uğratan işlemler, kurum nezdinde belirlenmiş olan politika ve prosedürlerin çalışanlarca benimsenmemesi, kurumun imajına zarar verebilecek itibar kaybına sebebiyet verecek durumların meydana gelmesi, kaynak kullanımının hedeflerle örtüşmemesi, çıkar çatışmaları gibi unsurları kapsamaktadır. Kurumların belirlemiş oldukları hedeflerine ulaşmasında yoluna çıkan olumsuz etkenler, kendileri için risk kavramını oluşturmaktadır. Yalnızca olumsuz etkenler değil, olumlu olabilecek etkenlere ulaşabilmeyi engelleyen, kaçırılan fırsatlar da risk kavramı kapsamında algılanmaktadır (Uyar, 2003: 3-5).

Risk kavramının IIA Uluslararası İç Denetim Standartları’nın terimler sözlüğündeki karşılığı ise “*Amaçlara ulaşılması üzerinde etkisi olacak bir olayın meydana gelme ihtimalidir. Risk, söz konusu etki ve olasılık cinsinden hesaplanır.*” şeklindedir. Her kurum için karşı karşıya kalabilecekleri risk pek çok öznel unsuru barındırmaktadır; bunların işletmeye etkileri ve sonuçları da yine kurumsal hedef ve amaçlar kapsamında

değişkenlik göstermektedir. Kurumlar için risklerin nedenleri, etkileri, olasılıkları, sonuçları, riske verecekleri cevap, risk yönetimi tercihleri, risk yönetimi süreçleri farklı farklı unsurlar barındırmaktadır. Dolayısıyla risklerin olasılık ve etkileri için alınacak olan tedbir ve kararlar da öznel olmaktadır. Bu noktada risklere verilecek cevaplar konusunda da karar mekanizmalarınca fikir ayrılıkları ortaya çıkabilmektedir. En doğru kararların alınabilmesi ve bu öznelliğin verebileceği zararlardan korunulabilmesi için sağlam bir bilgi ve veri akışına sahip olmak gerekmektedir. Risk esaslı iç denetim sistemiyle sağlam bir risk yönetimi sürecinin benimsenmesi kurumlara bu noktada ciddi faydalar sunmaktadır.

Kurumların karşı karşıya kalabileceği riskler farklı birçok faktöre dayanabilmektedir. Bu faktörlerden bazıları şunlardır:

- Kurumsal faaliyetlerin ölçeği,
- Kurumsal faaliyetlerin konusu ve kapasitesi,
- Kurumsal yönetim sürecinin gelişmişlik seviyesi,
- Yöneticilerin vizyon ve tecrübeleri,
- Mevzuat, plan ve prosedürlere uyumlu çalışma düzeyi,
- Personelin sorumluluk bilincine ne derece sahip olduğu,
- Kritik pozisyonlardaki çalışanların sirkülasyonu,
- Kurumun büyüme hızı,
- Çevresel unsurlar.

Nasıl ki iç denetim kavramı geçmişten günümüze gelişerek farklı tanımlara büründüyse risk kavramı da aynı şekilde yalnızca zarar ifade eden geleneksel anlamından sıyrılarak çok daha geniş bir bakış açısıyla tanımlanmaya başlanmıştır. Risk zarar olarak algılanmaktan çıkıp aksine kayıpları azaltıp fırsatları yakalamaya yarayacak bir kazanç olarak görülmektedir.

Risk tanımlamaları yapılırken geleneksel bakış açısıyla yenilikçi bakış açısının kıyaslanması Tablo 2’de açıklanmıştır.

Tablo 2. Geleneksel ve Yenilikçi Risk Tanımlamaları

Geleneksel Anlayış	Yenilikçi Anlayış
Risk, kurumlar için olumsuz anlam ifade eden kontrol edilmesi gereken bir unsurdur.	Risk, kurumlar için bir fırsat olma niteliğine sahiptir.
Risk nesnel olarak ölçülemez.	Risk nesnel olarak ölçülebilir.
Risk yönetimi alt kademeli personelin sorumluluğundadır.	Risk yönetimi sorumluluğu kurum üst yönetimine aittir.
Risk yönetimi sistematik bir faaliyet değildir.	Risk yönetimi kurumsal düzeyde ve sistematik bir faaliyettir.
Risk, kurum içerisinde yönetilmesi gereken ayrı bir çalışma alanı olarak değerlendirilir.	Risk, kurumsal düzeyde kurumun tüm faaliyetleri dâhilinde yönetilmesi gereken bir unsurdur.

Kaynak: (Akçay, 2011: 27)

3.1 Risklerin Sınıflandırılması

Kurumların karşı karşıya kalabileceği riskler kurumun faaliyetleri ve yapısal niteliklerine göre değiştiği için sübjektif bir nitelik taşımaktadır. Bu sebeple kurumlar için risk sınıflandırması yapmak çok kolay olmamıştır ve yapılan birçok farklı sınıflandırma bulunmaktadır. Bunlar içerisinde genel olarak kabul gören sınıflandırma ise riskleri; finansal riskler, operasyonel riskler, stratejik riskler ve dış çevre riskleri şeklinde dört temel kategoride toplamaktadır.

Tablo 3’de risk sınıflandırmasına dair örnek bir model oluşturulmuştur.

Tablo 3. Risk Sınıflandırılması

Finansal Riskler	Piyasa -Faiz -Kur -Türev enstrümanlar -Fiyat	Kredi ve Likidite -Borç ödeyememe -Teminat -İş tarafları -Ödeme -Yatırım yenilenmesi -Nakit transferi	Sermaye Yapısı -Sermaye -Borç -Varlık/Borç dengesi	Finansal Raporlama -Bütçe ve planlama -Tamlık ve doğruluk -Muhasebe ve hesaplama -Rapor değerlendirmesi -Vergilendirme -Yatırım değerlendirme
Operasyonel Riskler	Teknoloji -Gizlilik -Bütünlük -Erişilebilirlik -İlgili Bilgi	Kurum Kültürü -İnsan kaynakları -Eğitim	Varlık -Fiziksel -Marka bozulması -Veri -Bilgi -İtibar	İş Operasyonları -Müşteri memnuniyeti -Ürün geliştirme -Kapasite -Verimlilik -Ürün çevrimi -Fiyatlama -Performans -Kaynak -Uygunluk -İş Kesilmesi -Zaman dolması -Çevresel etkenler -Sahtekârlık
Stratejik Riskler	Piyasa Şartları -Rekabet -Hassaslık -Sermaye yeterliliği -Sektörel	Piyasa Şartları -Finansal piyasalar -Derecelendirme kuruluşları -Reasürans	Yönetim -Liderlik -Otorite -Limitler -Dış kaynak -Hedef belirleme -İletişim	İlgili Taraf İlişkileri -Hissedarlar -İş ortakları -Müşteriler -Tedarikçiler -Devlet
Dış Çevre Riskleri	Hukuksal	Politik	Düzenleme	Felaket

Kaynak: (TÜSİAD, 2008: 21)

3.1.1 Finansal Riskler

Finansal riskler kurumların mali karşılığı olan faaliyetlerine yönelik durumları ve yaptıkları seçimleriyle meydana gelen risklerdir. Finansal risklere; kredi riskleri, likidite riskleri, faiz oranı riskleri, faiz riskleri, piyasa riskleri, emtia fiyatları riskleri örnek verilebilir. Finansal riskler kurumları doğrudan etkilediği ve zararları daha yıkıcı olabileceği için her daim kontrol altında tutulması gerekli olan bir risk türüdür.

3.1.2 Operasyonel Riskler

Kurumların faaliyetlerini yürütürken ortaya çıkan iş süreçlerindeki aksaklıklar, sistemsel yetersizlikler, kontrol mekanizmasındaki eksiklikler, başarısız yönetim, personel hataları, hileleri ve suiistimalden kaynaklanan muhtemel kayıplar operasyonel

riskler kapsamına girmektedir. Bu risk türünün ölçülebilmesi risklerin niteliği dolayısıyla oldukça zordur. Operasyonel risklere; organizasyon riskleri, personel kaynaklı riskler, hile ve suistimal riskleri, teknolojik riskler örnek verilebilir.

3.1.3 Stratejik Riskler

Kurumların belirlemiş oldukları hedeflerine ulaşmasındaki yönetim kaynaklı hatalı planlamanın, kararların ve uygulamaların oluşturduğu risklerdir. Stratejik risklere; rekabet riski, ekonomik riskler, sosyal riskler, planlama riskleri, analiz riskleri, yönetim riskleri, müşteri riskleri örnek verilebilir.

3.1.4 Dış Çevre Riskleri

Kurumların faaliyetleri dışında kalan sebepler sonucu ortaya çıkan fakat kurumu etkileyecek sonuçlar doğurabilecek olan risklerdir. Ekonomik ve politik düzenlemeler, rakipler, sektörel değişimler, yasal değişiklikler, piyasa şartlarındaki değişimler, müşteri eğilimlerinin farklılaşması, doğal afetler dış çevre risklerine örnek gösterilebilir.

3.2 İç Denetim ve Risk

Risk kavramı standartlarda UMuÇ Performans Standartları 2110 - Risk Yönetimi maddesinde; *“İç denetim faaliyeti; önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmalıdır.”* şeklinde açıklanmıştır. İç denetim sürecinde kurumdaki risk yönetiminin etkinliğinin gözlenmesi ve denetlenmesi gerektiği belirtilmiştir. İş süreçlerinde riskler ortaya çıkarılarak elde edilen bilgilerle risk belirleme ve değerlendirme süreçlerinin yürütülmesi gerektiği açıklanmıştır.

Risk, içerisinde hem olasılık hem de bu olasılığın gerçekleşmesi durumunda meydana gelecek bir etkiyi barındırmaktadır. Kurumlar müşterilerden kaynaklanan durumlardan, hile, suistimal, yolsuzluk, personel hataları gibi unsurlardan, çevresel ya

da yapısal bazı faktörlerden dolayı; finansal, stratejik, operasyonel, çevresel risklerle karşılaşarak zarara uğrayabilmektedir. Riskler belirsizdir, zamanla değişebilmektedir, sonuç itibariyle kurumu zarara sokabilmektedir fakat önemli bir husus göz ardı edilmemelidir ki risk yönetilebilirdir.

İç denetim sürecinde kurum, amaçlarını açık ve anlaşılır bir şekilde detaylıca belirleyerek risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve yönetilmesi süreçlerinin temelini oluşturur. İç denetim; denetim planlaması, denetimin yürütülmesi, raporlanması, değerlendirilmesi ve izlenmesi aşamalarından oluşmaktadır. Denetimde risk çalışmaları denetimin yürütülmesi aşamasında gerçekleştirilir. Bu faaliyet ne kadar etkin bir şekilde yürütülürse, kurumdaki iç kontrol sisteminin geliştirilmesi, risk yönetimi ve kurumsal yönetimin gelişmesi suretiyle kurumun amaçlarına ulaşmasındaki pürüzler o kadar giderilebilir.

Kurumlar iç kontrol sistemlerini oluştururken temelde risklerini belirlemeyi ve etkin bir şekilde yönetmeyi hedefler. Yönetim iç kontrol sistemiyle riske cevap vermektedir. Bu esnada dikkat edilmesi gereken husus, kontroller oluşturulurken aşırı risk almaktan da aşırı tedbir almaktan da kaçınılmalıdır. Risk iştahı haddinden fazla yüksek olursa şirket riski önlemede yetersiz kalarak riskin olumsuzluklarını yaşamak zorunda kalabilmektedir. Tersisi durumda ise aşırı tedbirler geliştirilmesi kurum faaliyetlerinin karmaşıklaşmasına, daha fazla maliyete katlanılmasına sebep olarak kurumu zarara uğratabilmektedir. Kısacası kurumların etkin bir risk yönetimi sistemine sahip olması gerekmektedir.

Kurumların iç denetime ihtiyaç duyuyor olmasının en temel sebebinin muhtemel risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi sayesinde kaliteli bir iç kontrol ve yönetim düzeyine ulaşarak faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik ilkelerini gerçekleştirebilmek olduğunu söylemek mümkündür.

3.3 Risk Yönetimi

Risk yönetimini gerekli kılan en önemli hususlar; riske karşı kurum kaynaklarını koruyabilmek, kurum hedeflerine ulaşmak için yürütülen faaliyetlerde olumsuzluk yaşanmasını engellemek, olumsuzluk yaşanması durumunda etkisini azaltabilmek, çıkabilecek fırsatları değerlendirerek fayda sağlayabilmek ve başarılı bir yönetim sistemine sahip olabilmektir.

Bir kurumun risk yönetimi kültürü, hedeflerinin ve faaliyetlerinin geliştirilmesi sürecinde de kurumdaki gündelik iş rutinlerinde de risk algısının ne şekilde olduğunu gösterir. Olgun risk yönetimi kültürüne sahip bir kurum, riskin ve riske ne şekilde cevap vermesi gerektiğinin farkında olacağı için kendisini oluşacak zararlardan koruyabilmektedir.

Karar alma süreçlerindeki ve yönetimdeki başarı ile risk yönetimi başarısı birbiriyle bağlantılıdır. Riskleri belirlemek tek başına yeterli değildir. Bu risklerin önemlilik, öncelik sıralamasının belirlenmesi, hangi risklerin daha önce giderilmesi gerektiği ve risklerin ne şekilde giderileceği düzgün planlanmalıdır. Bu planlama için modern denetim sisteminde kullanılan risk analitiği teknikleri sayesinde risk tahmin edilebilmekte, böylelikle odaklanılacak noktalar ve alınacak önlemler net bir şekilde belirlenebilmektedir.

Kurum içerisinde uygulanan başarılı bir risk yönetimi süreci; risklerin kabul edilebilir seviyelerde tutulmasını, karar alma süreçlerinin hızlı ve işlevsel yürütülmesini, beklenmedik kayıpların önüne geçilmesini, önemliliği daha yüksek işlere odaklanılması suretiyle etkin kaynak kullanımını sağlamaktadır. Risk yönetimi süreciyle kurum yönetiminin başarısı arasında doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. Etkin bir risk yönetimi sayesinde riskin meydana getirebileceği olumsuz etkilerden korunmuş ya da minimum düzeyde etkilenmiş olunacak ve riskten kazanılacak bir fayda varsa bundan da olabildiğince yüksek şekilde yararlanılacaktır.

İç denetim faaliyeti bu noktada, yönetim tarafından uygulanan risk yönetimi sürecinin ne kadar etkin ve verimli olduğunun değerlendirmesini yaparak sonucu raporlaştırır. İç denetçiler risk yönetiminde ne tür kontroller geliştirilerek daha iyiye gidilebileceği konusunda tavsiyelerde bulunur fakat bağımsızlığın zedelenmemesi gerektiği için hiçbir suretle yönetimin sorumluluğunu üstlenemez.

İç denetim faaliyetinin risk yönetimi çalışmalarını gerçekleştirirken üstlenmemesi gereken sorumluluklar vardır. Bunlar;

- Risk alma tercihinin düzeyinin belirlenmesi,
- Yönetim adına risklerin yönetilmesi,
- Risk yönetimine dair yapılacakların işletmeye dayatılması,
- Riske verilecek karşılık kararlarının uygulanması,
- Risk yönetimine dair hesap vermedir. (Kılıç, 2014: 112)

Bu durum UMuÇ Performans Standartları Risk Yönetimi - 2120.C3 maddesinde; “İç denetçiler, risk yönetim süreçlerini kurmada veya geliştirmede yönetime yardım ederken, ‘riskleri gerçekte yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan’ kaçınmak zorundadırlar.” şeklinde belirtilmiştir. Tablo 4’de risk yönetiminde iç denetimin güvence faaliyetleri, danışmanlık faaliyetleri ve iç denetim birimince üstlenilmemesi gereken görevler izah edilmiştir.

Tablo 4. Risk Yönetimi Süreci ve İç Denetim

Risk Yönetiminde İç Denetimin Temel Görevleri (Güvence Faaliyetleri)	-Risklerin yönetiminin gözden geçirilmesi -Risklerin raporlamasının değerlendirilmesi -Risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesi -Risklerin doğru değerlendirildiğinin güvencesinin verilmesi -Risk yönetimi süreçlerine ilişkin güvence verilmesi
Risk Yönetiminde İç Denetimin Belirli Şartlarda Üstlendiği Görevler (Danışmanlık Faaliyetleri)	-Risklerin belirlenip değerlendirilmesinin kolaylaştırılması -Risklere ilişkin yönetime rehberlik edilmesi -Kurumsal yönetim faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi -Risklerin konsolide olarak raporlanması -Kurumsal yönetim sisteminin devamının ve geliştirilmesinin sağlanması -Kurumsal risk yönetimi biriminin kurulmasına öncülük edilmesi

	-Üst yönetici onayı öncesi risk yönetimi stratejisinin geliştirilmesi
Risk Yönetiminde İç Denetimin Üstlenmemesi Gereken Görevler	-Risk iştahının belirlenmesi -Risk yönetimi süreçlerinin düzenlenmesi -Riskler üzerine yönetim güvencesinin verilmesi -Risklere yönelik alınacak aksiyonların belirlenmesi -Risklere yönelik aksiyonların yönetim adına uygulanması -Risk yönetiminin sorumlusu olunması

Kaynak: (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 9)

3.3.1 Risk Yönetimi Süreci

Genel olarak kurumların hedefleri belirlenirken; kurum misyonunu destekleyen ve geliştiren, faaliyetler sırasında kaynakların etkin ve verimli kullanımını sağlayan, güvenilir raporlamalar ortaya koyan ve kanunlarla, yönetmeliklerle uygunluğu tam olan çıktılar ortaya koyabilmek amacı güdülmektedir. Risk yönetiminde öncelikle yöneticiler tarafından kurumun hedeflerinin doğru ve net bir şekilde belirlenmiş olması gerekmektedir. Daha sonra belirlenmiş hedefler ve kurumun yürüttüğü faaliyetin niteliği doğrultusunda riskler belirlenir, tanımlanır ve risk öncelik sıralaması yapılır. Hedeflerle risklerin birbiriyle örtüşmesi gerekmektedir. Risk yönetimi ifadesi ile riskin bütünüyle ortadan yok edilmesi değil, hedef ve amaçlara yönelik ortaya çıkabilecek risklerin başarılı bir şekilde kontrol edilmesi kastedilmektedir.

“Risk yönetimi” risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve etkisinin kabul edilebilir bir seviyede tutulabilmesi için gerekli kontrollerin uygulanması, gözden geçirilmesi ve raporlanmasını sağlayan bir yönetim sürecidir” (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 8). Kabul edilebilir risk düzeylerinin tespit edilmesinden sonra risklerin bu düzeylere indirgenmesine ve risklere ne şekilde cevap verileceğine yönelik çalışmalar yürütülür. Risk yönetiminde “4T Kuralı” riskleri; kabul et (tolerate), kontrol et (treat), transfer et (transfer), kaçın (terminate) stratejileriyle riske cevap vermeyi önermektedir. Bu noktada yönetimin risk iştahına ve riskin durumuna göre bu stratejilerden uygun olanı kullanılmaktadır. Uygulanan kontrollerin etkinliği

değerlendirilerek izleme faaliyetleri gerçekleştirilir. Son aşamada da ortaya çıkan sonuçlar hakkında yönetime raporlama yapılır.

3.3.1.1 Risk Yönetiminin Önemi

İş dünyasında değişen koşullarla beraber kurumlar açısından risk yönetimi tercihe bağlı olmaktan çıkarak kurumların bir parçası haline gelmiştir. Kurumların risk yönetimine duydukları ihtiyaç yedi temel başlık altında toplanabilir:

- Kurumsal faaliyetlerin ve kurum mevcudiyetinin kesintisiz olarak sürmesi,
- Beklenmedik olumsuzluklarının minimum düzeye indirgenmesi,
- Muhtemel kayıpların maliyetlerinin azaltılması,
- Gelirde istikrarın sağlanması,
- Kurumsal büyümede sürdürülebilirliğin sağlanması,
- Tüm çıkar gruplarına karşı duyulan sosyal sorumluluk bilinci,
- Yasal düzenlemelere uyum (Tüsiad, 2008: 17-19).

Karşılaşılabilecek olan risklerden minimum zararı ve maksimum faydayı elde edebilme arzusu risk yönetiminin en önemli varlık sebebidir. Bunun içinse riskleri önceden fark ederek en uygun eylem planlarının belirlenmiş olması gerekmektedir. Risk yönetimi uygulamaları sayesinde; olumsuz riskler ve buna bağlı kayıplar en aza indirgenecek, karar alma süreçlerinin etkin ve hızlı olması sağlanacak, zaman ve kaynak tasarrufu sağlanacak, risk seviyeleri makul düzeylerde tutulacak ve kurumlar yeniliklere her daim daha açık bir hale bürünmüş olacaklardır. Kurumların yönetim şekilleri her ne olursa olsun başarılı bir kurumsal yönetim için risk yönetimi olmazsa olmazdır. Çünkü risk her zaman vardır ve olacaktır (Derici, Sarı, Tüysüz, 2007: 152-154).

Risk yönetiminin sağladığı faydalar Tablo 5’de maddeleştirilmiştir:

Tablo 5. Risk Yönetiminin Faydaları

RİSK YÖNETİMİNİN FAYDALARI	Karar almanın ve planlamanın daha özenli hazırlanmasını ve daha sağlam temellere dayandırılmasını sağlar.
	Kurum kârlılığında artış meydana gelmesini sağlar.
	Sürprizlerin minimize edilerek olumsuz etkenlere daha hazırlıklı olunmasına zemin hazırlar.
	Stratejilerin sağlıklı bir şekilde belirlenmesini sağlar.
	Yatırımcıların ilgisinin artmasını sağlar.
	Daha etkin risk bilgisine daha çabuk ulaşılmasını sağlar.
	Fırsatların ve tehditlerin daha iyi ortaya konmasına yarar.
	Belirsizlikten ve değişkenlikten değer yaratılmasını sağlar.
	Rekabet gücünün artmasını destekler.
	Reaktif yönetim yerine proaktif yönetim yapılabilmesini sağlar.
	Kaynakların daha etkin ve verimli kullanımını sağlar.
	Kurum sermayesinin iş birimleri arasında daha etkin dağılımını sağlar.
	Olayların daha iyi yönetilerek zararlarının azaltılmasına dolayısıyla risk maliyetlerinin düşürülmesine yardım eder.
	Kurumdaki menfaat sahiplerinin güveninin ve itimadının geliştirilmesine olanak tanır.
	Kanun ve mevzuatlara uygunluğun sürekliliğinin sağlanmasına yol açar.
	Birimler arasındaki iletişim ve işbirliğinin artışı destekler.
	Kurumun hedefleri ve önceliklerine ulaşılmasındaki engelleri ortadan kaldırmaya ya da daha kabul edilebilir seviyelere indirgenmesine yardımcı olur.
	Kurumda iç denetim fonksiyonunun geliştirilmesini sağlar.
	Kişilerin yeniliklere açık olma hususunda cesaretlendirici bir özellik taşır.

Kaynak: (Akçay, 2011: 30)

3.3.2 Risk Yönetimi ve İç Denetim Birimi

İç denetim birimi, yönetim kurulunca risk yönetimi sürecinde kendilerine destek sağlanması amacıyla görevlendirilmektedir. Risk yönetimi sürecinde iç denetim biriminin temel sorumluluğu; kurum içerisindeki önemli risklerin uygun bir biçimde yönetilerek iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlevini yerine getirmesini sağlamakta yönetime makul güvence sağlamaktır (Bozkurt, 2010: 24-26).

Finansal yapı, bilgi teknolojileri süreçleri, kurum faaliyetlerindeki süreçler, uyum denetimleri gibi farklı farklı alanlarda risk değerlendirmeleri yapılması, kontrollerin oluşturulması ve değerlendirilmesi aşamalarında yönetime öneriler geliştirmektedir. Bu

sebeple iç denetçilerin yönetimin beklentilerinin net bir şekilde farkında olmaları gerekir. Beklentiler kurumun ekonomisiyle, kültürüyle, kurumsallık düzeyiyle, gelişmişliğiyle, büyüklüğüyle, iç denetim biriminin yeterliliğiyle doğrudan ilgilidir. İç denetim yönetmeliğinde bu beklentiler açıkça ortaya konmuş olmalıdır.



4. RİSK ESASLI İÇ DENETİM

Zaman içerisinde kurumların faaliyet alanları genişledikçe, işlem büyüklükleri artıp karmaşıklaştıkça, denetim kavramına bakış açısı farklı bir boyuta evrildikçe kurumsal yönetim ve iç kontrol faaliyetleri değer kazanmış, risk esaslı iç denetim anlayışı ön plana çıkmıştır. Kurumların hedeflerine ulaşabilmesi için risk yönetimi, kurum yönetiminin bir sorumluluğu niteliğini kazanmıştır. Risk esaslı denetim; kurumsal yönetim, iç kontrol faaliyetleri, yönetişim gibi kavramlarla iç denetim anlayışı arasında bir köprü görevi üstlenmiştir. Günümüz risk esaslı iç denetim anlayışı, kurumun iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin hedeflerle uygunluğunu, doğruluğunu ve yeterliliğini irdelemektedir.

Günümüz risk esaslı iç denetim anlayışıyla geleneksel iç denetim anlayışı arasındaki en kayda değer fark, işletmeye değer katma gayesinin ortaya çıkmasıdır. Risk esaslı iç denetim anlayışıyla denetime bakış açısı genişleyerek, gelecek odaklı, kurum hedeflerinin önünde oluşabilecek her çeşit riski kapsayan bir denetim fikri benimsenmiştir. İç kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin, kurumsal varlıkların korunduğunun kontrolü, faaliyetlerinin işletme prosedür ve politikalarıyla uyumunun denetim altında olması; kontrol sonuçlarının yönetime ve denetim komitesine raporlanması hem geleneksel hem de günümüz iç denetim anlayışında aynı şekilde görülmektedir. Fark ise bu amaçlara ulaşma yolunda kullanılan yöntemlerin ve beklentilerin ayrışmasıyla ortaya çıkmaktadır (Türedi, Zor, Gürbüz, 2015: 12).

Kurumların hedeflerine ulaşmalarında etkili stratejilerin belirlenebilmesi, buna uygun planlamaların oluşturulabilmesi risk esaslı iç denetim faaliyetinin kurum kültürüne benimsenmiş olmasıyla mümkün olmaktadır. Günümüz risk esaslı iç denetim anlayışında geleneksel anlayışın aksine faaliyetlerin tamamını değerlendirmeye değil; risk yönetimi sürecinde elde edilen çıktıların kullanımıyla yüksek riskli alanlara

odaklanılmaktadır. Bu sayede denetim süreçlerinde etkinlik artırılarak hem maliyet hem de zaman tasarrufu yapılması sağlanmaktadır (Pamukçu, 2019: 30-31).

Günümüz risk esaslı iç denetim anlayışında önleyici denetim çalışmalarına ilaveten yalnızca finansal riskler değil finansal olmayan riskler de denetimin kapsamına dâhil edilmiştir. Denetimde temel görevin, iç kontrollerin sürdürülebilirliğini sağlamak olduğu düşüncesinden çıkılarak, risk kavramının önemi anlaşılmıştır. Meydana gelmiş hataları düzeltmeye çalışmak yerine hataların meydana gelmemesi üzerine çalışmalar yürütülmeye başlanmıştır.

Geleneksel denetimde üzerinde durulan doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkartma riski iken günümüz risk esaslı denetim sisteminde denetim kökenli risklere ilaveten kurumların kökeni itibariyle var olabilecek risklere de odaklanılmaktadır. Geleneksel denetimde denetçiler zamanlarının önemli bir kısmını planlama ve iç kontrolle harcarken risk esaslı denetimde denetçiler kurum süreçlerini kavrayarak oluşabilecek risklerin yönetimine daha fazla zaman harcarlar. İç denetçiler geleneksel denetimde daha çok finansal olaylarla ilgilendiklerinden dolayı bağımsız denetçi pozisyonuna yakinken; risk esaslı iç denetimde iç denetçiler kurumdan bağımsız ve tarafsız olmakla beraber kurumun bir parçası niteliği taşımaktadırlar (Kishalı, Pehlivanlı, 2006: 79).

Geleneksel iç denetim anlayışıyla risk esaslı iç denetim anlayışının temelleri Tablo 6'da açıklanmıştır.

Günümüz risk esaslı iç denetim anlayışının daha önce var olan bütün denetleme yöntemlerini de bünyesine dâhil ettiği söylenebilir. Böylelikle kurum içerisinde meydana gelebilecek tüm suistimal, hile, hata, yanlış kaynak kullanımı, israf, kurumsal yönetimdeki yetersizliklerden doğabilecek riskler, kurum kültüründeki eksiklikler gibi unsurlardan dolayı kurumun karşılaşılabileceği olumsuzlukları, kurum yöneticilerine danışmanlık hizmeti sunmak suretiyle etkin bir şekilde yönetmeyi hedefleyen, sistematik bir yaklaşıma doğru evrildiği söylenebilir.

Tablo 6. Geleneksel İç Denetim Anlayışı ve Risk Esaslı İç Denetim Anlayışı**Karşılaştırması**

İç Denetim Faaliyetinin Özellikleri	Geleneksel İç Denetim Anlayışı	Risk Esaslı İç Denetim Anlayışı
Faaliyetlerin Odak Noktası	Faaliyetlerde odaklanılan nokta iç kontrol sistemidir.	Faaliyetlerde odaklanılan nokta risk kavramıdır.
Yürütülen Çalışmalar	Olaylar olduktan sonra harekete geçilir. Aralıklı gözetim yapılır.	Olaylar olmadan önce tedbir alınır. Sürekli gözetim yapılır, dinamiktir.
Risk Değerleme Ölçütü	Risk faktörleri değerlendirilir.	Olasılıklar üzerinde senaryo planlaması yapılır.
İç Denetim Testleri	Kontrol odaklıdır.	Risk odaklıdır.
Kullanılan Yöntem	Detaylı kontrol testleri yapılır.	Önemli riskler geniş bir çerçevede belirlenir.
Tavsiyeler	İç kontrolün etkinliğine yönelik, detaylı tavsiyeler verilir.	Risk yönetiminde etkinliğe yönelik tavsiyeler verilir.
Kurum İçerisindeki Rol	Bağımsız denetim konumuna yakındır.	Kurum içi birim ve üst yönetimle bütünleştirilmiş olma özelliğe sahiptir.

Kaynak: (Kishalı, Pehlivanlı, 2006: 82)

4.1 Risk Esaslı İç Denetim Süreci

Risk esaslı iç denetim sisteminde öncelikle kurum hedefleri doğrultusunda riskler belirlenerek denetim faaliyeti tasarlanmaktadır. İlk olarak kurumun maruz kalabileceği bütün riskler tanımlanarak bunlar önemlilik düzeylerine göre sıralanır. Denetim faaliyetleri belirlenen yüksek riskli işlemlere odaklanır. Yürütülecek denetimin boyutları, konusu, hangi zamanlar içerisinde gerçekleştirileceği, kullanılacak kaynaklar belirlenerek denetim çerçevesi oluşturulur ve sonrasında denetimin planlanması yapılır. Denetimin kapsamı, amaçları, kullanılacak yöntemler iç denetim birimi ve yönetimin değerlendirmeleriyle kuruma göre şekillendirilir. Ön çalışmalar tamamlandıktan sonra saha çalışmalarına geçilerek planlanmış olan denetim gerçekleştirilir. Son aşamada denetim raporlanır ve izlenir.

İç denetim süreci; resmi olarak yıllık planlamanın yapılması, planlanan denetim kısımlarında çalışmalara başlanmadan önce planlamaların güncellenmesi, yönetim ve

denetim komitesinin denetim raporundan beklentilerinin belirlenmesi şeklinde alınacak geri bildirimlerle başlamaktadır. Denetimin kapsamı da bu doğrultuda belirlenerek, iç denetçinin yönetim ve denetim komitesinin beklentilerine cevap verebilmesi ve denetimde nasıl bir yol izleyeceği konularında önünü açar. Risk esaslı iç denetim sürecinin etkin bir şekilde yönetilmesi sayesinde denetimin verimliliği de artmaktadır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü risk esaslı iç denetim faaliyeti için yedi aşamalı bir düzen önermektedir. Bu düzene göre iç denetçi işletme çevresini tanımalı, ön risk değerlendirmesi yapmalı, üç yıllık denetim planı oluşturmalı, risk değerlendirmesini tamamlamalı, iç denetim planını uygulamalı, kapanış toplantısını gerçekleştirmeli ve son olarak raporlama ve izleme görevini tamamlamalıdır. (Thomas, 2007: 1-6).

Risk esaslı iç denetim süreci; hedeflerin belirlenmesi, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, denetim planının oluşturulması, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, denetim sonuçlarının raporlanması ve izlenmesi aşamalarından oluşmaktadır. Tablo 7’de risk esaslı iç denetim sürecinin aşamaları açıklanmıştır.

Tablo 7. Risk Esaslı İç Denetim Süreci

RİSK ESASLI İÇ DENETİM SÜRECİ AŞAMALARI
1. İşletme Çevresini Tanımak ve Hedefleri Belirlemek
2. Risk Değerlendirmesi Yaparak Riskleri Belirlemek
3. Denetim Plan ve Programını Oluşturmak
4. Denetim Faaliyetlerini Hayata Geçirmek
5. Kapanış Toplantısı Yaparak Bulguları Raporlamak
6. Denetim Sonuçlarını Raporlamak ve İzleme Faaliyetini Yürütmek

4.1.1 Hedeflerin Belirlenmesi

Kurumun esasen var olma sebebi denilebilecek kurum hedeflerinin belirlenmesiyle denetimin nasıl şekilleneceğine dair temel oluşturulur. Kurumun bir nevi kimliği olarak düşünülebilecek, amacını, sağlayacağı faydaları ifade eden misyonuyla; belirlenmiş olan misyona paralel gelecekte kendini konumlandırmak istediği yer olarak ifade edilebilecek vizyonu, hedefleri belirlemede bir yol göstericidir. Kurumun misyonu ve vizyonu doğrultusunda bunları yansıtan stratejik amaçları ve hedefleri belirlenerek kurum faaliyetleri yürütülmektedir.

Risk esaslı iç denetim gerçekleştirilmeden önce iç denetçinin kurum hedeflerini ve mevcut risk yönetimi süreçlerini kavraması ve detaylı bir risk analizi yapması; risk esaslı iç denetim planı hazırlanırken hangi unsurlara öncelik verilmesi gerektiğinin belirlenmesinin temelini oluşturmaktadır (Celayir, 2021: 36).

Belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi için yürütülen faaliyetlerde alınabilecek risk seviyesi “risk iştahı” olarak tanımlanır. Yönetim hangi risklerin kontrol edileceğini, hangilerinin kabul edileceğini, varsa kabul edilemeyecek seviyedeki risklerin neler olduğunu, sektörle risk iştahı kıyaslamalarını, risklerin ne şekilde yönetileceğini sorgulamalıdır. Risk iştahı her kurum için farklıdır. Kurum kültürünün, iş yapış şekillerinin, faaliyet cinsinin, çevresel faktörlerin, personelin risk iştahı seviyesi üzerinde etkisi büyüktür. Kurum faaliyetlerini yürütürken risk iştahı sınırları içerisinde kaldığı takdirde hedeflerin gerçekleştirilmesi adımlarında bir güven duyulmasını sağlar.

4.1.2 Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

UMUÇ Performans Standartları 2110 - Risk Yönetimi başlıklı maddesinde; “İç denetim faaliyeti; önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmalıdır.” denmiştir.

Risk belirlenmesi ve değerlendirmesi aşamasında kurumun maruz kalabileceği riskler etki ve olasılık cinsinden irdelenir. Bu sayede risklerin öncelik sıralaması yapılır ve kaydedilir. Kurum, faaliyetleri sırasında sayısız riskle karşı karşıya kalabilmektedir fakat ekstra zaman ve kaynak israfına sebebiyet vereceğinden dolayı önemli risklerin yönetilememesi kadar her riski yönetmeye çalışmak da büyük bir problemdir. Dolayısıyla hangi riskin etkilerinin daha zarar verici olacağının doğru bir şekilde analiz edilerek bir önem sıralamasına göre risklerin yönetilmesi, risk yönetimine tahsis edilmiş kaynakların etkili ve verimli kullanımı açısından önemlidir.

Risklerin etkin olarak değerlendirilebilmesi için atlanmaması gereken unsurlar şunlardır (Celayir, 2021: 94-96):

- Risk önceliklendirilmesi yapılmalıdır,
- Mali başarı riski, itibar/yasal maliyet riski, faaliyetlerde etkinlik risklerinin etkileri hesaplanmalıdır,
- Risklerin hangi yöntemlerle azaltılabileceği ve risklere dair alınması gerekli görülen tedbirler belirlenmelidir,
- Önceliklendirmesi yapılmış risklere yönelik alınan tedbirler gözden geçirilmelidir,
- Risk yönetimi yapılırken sınırlı kaynakların etkin kullanımı sağlanmalıdır,
- Risk değerlendirme sonuçları dinamik şekilde izlenmelidir.

Kurumu etkileyebilme olasılığı bulunan tüm riskler risk evrenini oluşturmaktadır. Risk evreni kurum içerisindeki tüm faaliyetleri ve bunların birbiriyle olan etkileşimlerini geniş bir pencereden gösterdiği için risklerin belirlenmesinde oldukça yardımcı bir unsurdur. Risk evreni oluşturulduktan sonra risk önceliklendirilmesi ve değerlendirilmesi yapılır. Önceliklendirme ve değerlendirme aşamalarının yapılabilmesi

için; fayda-maliyet analizi, olasılık-etki analizi, risk matrisi gibi çeşitli nitel ve olasılık, zaman ve sonuç değerlendirmeleri yapan bazı nicel yöntemlerden yararlanılır.

Riskler nceliklendirildikten sonra yönetimin bilgisine sunulur. Yönetim bu sayede iç denetim biriminin sunduğu bilgiler ve öneriler ışığında; risk iştahı seviyesini belirler, uygun gördüğü takdirde risk sıralamasının değiştirilmesine, hangi risklere ne şekilde cevap verileceğine karar verir. Risk iştahı seviyesinin belirlenmesi bunun hep aynı şekilde kalacağı anlamına gelmemektedir. Risk iştahı durağan bir unsur değildir. Belirlenen risk iştahı seviyesi sürekli olarak izlenmelidir ve gerekli görüldükçe güncellenmelidir.

Risk değerlendirmesi süreci aşamaları aşağıdaki sıralamada yapılmaktadır (Benli, Celayir, 2014: 11):

- Riskler tanımlanır ve risk sınıflandırması yapılır,
- Risklerin gerçekleşme ihtimalleri ve gerçekleştikleri takdirde etkilerinin nasıl olacağı değerlendirilir,
- Ağırlıklı risk oranları hesaplanır,
- Düşük-orta-yüksek şeklinde risk derecelendirmeleri yapılır,
- Belirlenen risk ltleri çerçevesinde denetlenecek faaliyetler belirlenir ve öneriler raporlanır,
- Denetim alanlarının riskleri kıyaslanarak denetim alanları sıralanır.

Risk değerlendirmesi esasen kurumu etkileyebilecek zararların önüne geçebilme düşüncesiyle yrtlen bir süreçtir. Bu sayede kurumun riski önlemede ya da etkilerine en düşük seviyede maruz kalabilmede ne kadar yeterli olduğunu ve neler yaparsa yeterli olabileceğini göstermesi açısından etkilidir. Çeşitli nicel ve nitel yöntemler kullanılarak yapılan risk değerlendirmesi çalışmalarının sonucunda riske ne şekilde cevap verileceği

belirlenmektedir. Risklere kabul etme, kontrol etme, transfer etme ve risklerden kaçınma stratejilerinden uygun olanı seçilerek karşılık verilmektedir.

4.1.3 Denetim Planının Oluşturulması

Denetimin planlanması aşamasında; denetim süreçleri, hangi alanlara yoğunlaşılacağı, yönetilecek riskler, denetim faaliyetlerinin gerektirdiği kaynaklar belirlenmektedir. Böylelikle denetim hedefleri, yürütülecek faaliyetler, iş çizelgeleri, kullanılacak personel, ayrılması gereken bütçe belirlenmiş olmaktadır.

Risklerin belirlenmesi ve değerlendirmesi aşamalarında belirlenen risklerin önem derecelerine göre; az riskli alanlarda üç yılda bir, orta dereceli alanlarda iki yılda bir ve yüksek riskli alanlarda yılda bir denetlenmesi uygun kabul edilir. Denetim planı; yıllık risk değerlendirme sonuçlarına göre güncellenerek ortaya çıkan değişiklikler doğrultusunda revize edilerek yeniden dizayn edilmeli ve geliştirilmelidir (Türedi, Zor, Gürbüz, 2015: 15).

Denetim planı hazırlanırken öncelikle riskleri kaydederek bir denetim evreni oluşturulur ve denetim yapılacak öncelikli alanlar belirlenir. Denetim evreni aracılığıyla; kurum hedefleri doğrultusunda denetlemenin neden yapıldığı, riskler, uygulanacak kontroller, iş planları, denetim kısıtları, yönetimin istekleri, zaman ve kaynak planlaması hususları göz önüne alınarak denetimin kapsamı ve maliyeti belirlenir. Kullanılacak denetim prosedürleri, hangi birimlerin inceleneceği, örneklem hacmi, hangi testlerin uygulanacağı ve bunların hangi zaman aralığında gerçekleşeceği tespit edilir. Kısacası denetim planı, iç denetçinin uygulayacağı adımları belirlediği bir çerçevedir.

Planlama aşaması denetimin en meşakkatli aşamasıdır. Ciddi bir mesleki özen ve dikkatle yürütülecek kapsamlı bir çalışma ister. Denetçinin mesleki tecrübesine en çok ihtiyaç duyulan aşamalardan birisidir. Başarılı hazırlanmış bir iç denetim planı; asıl odaklanılması gereken süreçleri, kullanılacak kaynakları, denetimin süresini

öngörülebilir hale getireceğinden etkili, verimli, ekonomik kaynak kullanımını da sağlayacak ve iç denetçiler için önemli bir kılavuz niteliğinde olacaktır.

UMUÇ Performans Standartları 2010 - Planlama başlıklı maddesinde; “İç denetim yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır.” denmektedir. Bu standarda bağlı olarak da Umuç Uygulama Standartlarında iç denetim faaliyetlerinin planlanması aşamasında; kurum hedeflerinin, görev çizelgelerinin, kadro planlamaları ve bütçeleme, faaliyet raporlarının belirlenmesinin ve hazırlanmasının planlama sürecine dâhil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. İç denetim faaliyetinin hedeflerinin; plan ve bütçe dâhilinde ulaşılabilir, gerçekçi ve olabildiğince ölçülebilir niteliklere sahip olması gerektiğinin tavsiyesi verilmiştir. Görevlere dair oluşturulacak iş çizelgelerinin; yapılacak faaliyetleri, bunların ne zaman yapılacağını, işlerin nitelik ve kapsamlarının göz önüne alınarak belirlenecek tahmini iş tamamlama süresini içermesi gerektiği söylenmiştir.

İş çizelgeleri oluşturulurken; son denetim raporu, güncel risk değerlendirmeleri ve risk yönetimi süreçlerindeki etkinlik, yönetimin ve denetim komitesinin talepleri, yönetimdeki problemler, kurumsal düzeyde gerçekleşen önemli değişiklikler, faaliyetler sonucu sağlanabilecek faydaları çoğaltma fırsatları, denetçilerin tecrübeleri ve kadro değişiklikleri muhakkak göz önüne alınmalıdır. Buna ilaveten iç denetim faaliyetlerinde oluşabilecek plansız değişikliklere karşı esneklik payı da bırakılmalıdır.

Tüm bu planlamanın doğru, yerinde ve nitelikli bir şekilde yapılabilmesi için iç denetçinin kurumu iyi tanması gerekmektedir. Kurumu etkileyen ve etkileyebilecek içsel ve dışsal unsurların farkında olmalıdır. İç denetçilerin süreçlere dair dinamik bilgilere sahip olması için şu faaliyetleri yapmaları gerekmektedir (Kurnaz, Çetinoğlu, 2010: 94-113):

- Aylık, üç aylık, yıllık finansal tablolar hakkında detaylı bilgiye sahip olarak sektörel düzeyde değerlendirmeler yapmak,
- Yöneticilerle sürekli bilgi alışverişi içerisinde bulunmak,
- Yıllık strateji tahlilleri yapmak ve stratejik planlamanın nasıl yapıldığını kavrayabilmek adına stratejik planlama toplantılarını gözlemlemek,
- Kurum içerisindeki güncel ve önemli sorunların farkında olmak,
- Süreç yöneticileriyle düzenli toplantılar yapmak.

İç denetim birimi tarafından kaynakların etkin ve verimli kullanılarak ortaya konulan, sağlam hazırlanmış bir denetim planının sahip olması gereken özellikler şunlardır (Pickett, 2006: 229-259):

- Paydaşların kuruma duyduğu güven artırılmalı,
- Denetim bütçesinin etkin kullanımı sağlanmalı,
- Kurumun itibarına katkı sağlamalı,
- Kurumsal hedefleri ve değerleri yansıtmalı,
- İç denetçinin yürütülecek faaliyetlere karşı motivasyonunu yükseltmeli,
- Kurumda etkili olacak denetim hizmetlerini sunmalı,
- Kurumsal ve yasal kurallar çerçevesinde hazırlanmalı,
- Dış denetçilere kaynak oluşturmalıdır.

4.1.4 Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi

Denetim planının çerçevesi oluşturulduktan sonra gereken revizeler yapılarak denetim planına son şekli verilmektedir. Bu noktadan sonra denetim fiilen başlayabilir hale gelmektedir. Yapılan risk değerlendirmesi neticelerine göre denetimde kullanılacak yöntem ve yürütülecek faaliyetler belirlenmektedir. Risk derecesi yüksek olan alanlara denetim işlemleri daha yoğun bir şekilde uygulanırken düşük riskli alanların üzerinde daha az zaman harcanmaktadır. Denetim faaliyeti süresince, yapılacak kapanış toplantısı

öncesine kadar bütün denetim konuları hakkında ilgili personel ve yönetimle bilgi alışverişi içerisinde olunması gerekmektedir. Bu sayede iç denetçi elde ettiği bulgulara dair doğruluk ve önem derecesi değerlendirmesini sağlıklı bir şekilde gerçekleştirerek gereksiz çalışmalar yürütülmesini önler, denetim kaynaklarının ve zamanının israf edilmesini engeller. Buna ilaveten elde edilen bulgular sayesinde ilgili personel ve yöneticiler gerekli revizeleri gerçekleştirebilir, iç denetçiyle oluşabilecek görüş ayrılıklarına dair bilgilenebilir (Türedi, Zor, Gürbüz, 2015: 16).

Denetim faaliyetinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için belirli bir düzen dâhilinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Görev planları hazırlanmalı, ilgili personelin tahsisi sağlanmalı, denetime tabi konular incelenerek çalışma kağıtları hazırlanmalı, denetim kapsamı ve hedefleri belirlenmeli, kontrol testleri uygulanmalı ve elde edilen bulgular doğrultusunda denetim raporu oluşturulmalıdır.

Denetim planlaması tamamlandıktan ve uygun bir denetim planı hazırlandıktan sonra iç denetçiler tarafından denetim faaliyetleri yürütülmeye başlanmaktadır. Bu aşamada denetim planı kılavuzluğunda; denetim faaliyetleri için hazırlık yapılır, görev planları hazırlanır, denetimde kullanılacak testler belirlenir, uygulanır ve elde edilen denetim bulguları değerlendirilir.

4.1.4.1 Görev Planlarının Hazırlanması

Görev planları hazırlanması aşamasında; ayrılmış olan denetim süreçlerine denetim personeli tahsis edilir, görevlendirilen denetim personeli denetim konularının araştırmasını gerçekleştirir, uygun çalışma kağıtları hazırlanır ve kontrol listeleri düzenlenir.

UMUÇ Performans Standartları 2200 - Görev Planlaması başlıklı maddesi; *“İç denetçiler, her görev için, kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını*

da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir.” denmektedir. Görev planlaması yapılırken iç denetçilerin dikkate alması gereken hususlar şunlardır:

- Denetlenecek faaliyetlerin hedeflerinin ne olduğu ve buna dair ortaya konulan performansın hangi kriterler ile değerlendirileceği,
- Önemli risklerin kabul edilebilir düzeyde tutulabilmesinin yollarının neler olabileceği,
- Kurumdaki risk yönetimi ve kontrol seviyelerinin sistemsel yeterliliği ve etkinliğinin hangi düzeyde olduğu,
- Kurumun risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde nasıl gelişim sağlanabileceği.

Görev planının hazırlanması aşamasında, denetim faaliyetleri yürütülürken iletişim içerisinde olunacak personel, denetçinin ihtiyaç duyabileceği bilgi ve belgeler, denetimin tahmini zaman aralığının belirlenmesi gerekmektedir. Bu noktada risk değerlendirme aşamasında elde edilmiş olan sonuçlar, denetçilerin görevlendirilmesinde ve kişisel iç denetim planlarının oluşturulmasında oldukça önemlidir. Görev planı hazırlandıktan sonra denetlenmesine karar verilen birimler yazı ile haberdar edilmektedir. Bu sayede denetlenilecek olan birim denetim zamanı, kim tarafından ve neden denetleneceği konularında bilgi sahibi olmaktadır. Genel itibariyle denetlenecek birimlere; denetim kapsamının ve hedefinin ne olduğu, denetim başlangıç ve bitiş tarihleri, denetim sorumlusu, ön hazırlık ihtiyacı, gönderilen bildirimin iletildiği yerler bildirilmektedir (Pehlivanlı, 2010: 118-119).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan 2200 numaralı standarda ilişkin çeşitli uygulama önerileri de geliştirilmiştir. Bu doğrultuda iç denetçilerin görevlerin planlarının hazırlanması sırasında dikkate alabileceği unsurlar aşağıdaki şekildedir:

- İç denetçiler üstlerinin onayı dâhilinde, görevlerini planlamak ve uygulamaktan kendileri sorumludur. Bu esnada ihtiyaç duyacağı bilgileri toplamak, değerlendirmek ve kayıt altına almak için nasıl bir yol izleyeceğini belirtmelidir. Görevinin amaçlarını ve bunun için uygulayacağı testleri, testlerin niteliklerini ve süreçlerini açıklamalıdır.
- Görev sonuçlarının raporlanmasına ilişkin detaylar iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda olup görev planlama aşamasında açıkça belirlenerek yönetime bildirilmelidir.
- Göreve dair süreler ve tahmini tamamlanma tarihleri tespit edilerek denetim raporunun formatı da belirlenmelidir.
- Görev hakkında bilgilendirilmesi gereken tüm yöneticilere bilgi verilerek denetlenen faaliyetlerin yöneticileriyle toplantılar düzenlenmelidir. Toplantılardan elde edilen sonuçlar özetlenerek tutanaklara dönüştürülmelidir. Bu tutanaklar ilgili kişilere verilmeli ve bir nüshası da çalışma dosyalarına eklenmelidir.
- Toplantılardaki tartışma konuları ise; görevlerin planlanan amaç ve kapsamlarını, zamanlamayı, görevli iç denetçileri, kullanılacak yöntemleri, zaman kısıtlarını, görev süresince olan raporlama sürecini, denetlenmekte olan tüm birimlerin çalışma koşulları ve faaliyetlerini, yönetimin öncelikli gördüğü konulara dair endişe ve taleplerini, iç denetçinin önem verdiği konuları, raporlama ve izleme prosedürlerinin tanımlanmasını kapsayabilmektedir.

4.1.4.2 Kontrol Testlerinin Uygulanması ve Bulguların Değerlendirilmesi

Görev planlaması yapıldıktan sonra belirlenen kontrol test ve yöntemleri her bir görev alanı için uygulanır. İç denetçiler bireysel çalışma planlarında belirlenen, kurum

politika ve prosedürlerinin faaliyet aşamasında uygulanıp uygulanmadığını ortaya koymak amacıyla oluşturulan kontrol testlerini uygular. Kontrol testleri faaliyet süreçlerinin etkinliği, doğruluğu, güvenilirliği hususlarında fikir oluşturulmasına yardımcıdır.

Kontrol testleri; analitik inceleme, görüşme, gözlem, izleme testi, ana kütle denetimi, doğrulama, işlem testi ve uygunluk testi şeklinde olabilmektedir. Kontrol testleri niteliklerine göre; önleyici, tespit edici ve telafi edici şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Önleyici kontroller, faaliyetler esnasında gelişebilecek hataların önüne geçmeyi hedeflemektedir. Olaylar olmadan önce önüne geçmek temel gayedir. Görevler ayrılığı ilkesi, ön mali kontrol onayı yapılması, yetkilendirme gibi işlemler önleyici kontrollere örnek verilebilir. Tespit edici kontrollerde, faaliyetler esnasında gerçekleşen hatalar ve usulsüzlükler ortaya çıkarılarak ilgili testler uygulanırken ne kadar kanıt toplanması gerektiği belirlenmektedir. Mutabakatlar, yapılan sayımlar, karşılaştırmalar, istisna raporları bu kontrollere örnektir. Telafi edici kontroller ise tespit edici kontroller ardından ortaya çıkan hata ve usulsüzleri düzeltmeye yaramaktadır. Garanti süresi belirlenmesi, faaliyetler esnasında oluşabilecek kayıplara ilişkin tedbir ve telafi yöntemlerinin belirlenmesi telafi edici kontrollere örnek gösterilebilmektedir.

Bu testler neticesinde kanıtlar elde edilerek faaliyetlerin uygunluğu, mevcut kontrollerin ne derece işlediği ve var olan uygunsuzluklar ortaya koyulur. Testler tamamlandıktan sonra iç denetçi, olumlu ya da olumsuz bir görüş beyan ederek gerekli gördüğü alanlarda uygun tavsiyeler geliştirmektedir. İç denetçi tarafından elde edilen bilgiler uygun ve yeterli ise olumlu görüş, yetersiz ve makul şüphe uyandırıcıysa olumsuz görüş bildirilmektedir. Olumlu görüş bildirilmiş testlere ilişkin sonuçlar, bulgular hazırlanırken iyi uygulama örnekleri olarak raporlanmaktadır. Eğer denetim

testleri esnasında seçilen örneklem yetersiz kaldıysa veya bilgiye erişim hususunda bir problem yaşandıysa denetçi olumlu ya da olumsuz bir görüş bildirmekten kaçınmaktadır. Örneklem sayısının yetersiz kalması durumunda, daha çok örnek ele alınarak bir sonuca gitmek hedeflenir. Bilgiye erişimde bir kısıt olduysa iç denetim birimi başkanı ve üst yönetici bilgilendirilir ve sorunun ortadan kaldırılması amaçlanır. Olumsuz görüşlere sebep olan testler ise denetim ekibince gözden geçirilir ve bulgular hazırlanmaya başlanır.

Test edilen hususlar önemlilik düzeyine göre belirlenerek bulgu formlarına işlenir. Bulgu formları; tespitleri ve tespitlerin sebeplerini, riskleri ve risklerin etkilerini, kriterleri ve önerileri göstermektedir. Bulgular oluşturulurken aynı nitelikte ve benzer olanların birleştirilmesi tercih edilir, elde edilen tüm tespitlerin bulguya dönüştürülmesi gerekmemektedir. Ortaya konulan tüm bulgu ve değerlendirmeler kanıtlara dayanmaktadır. Bulgularda yer alan tespit ve öneriler, denetlenen birimlere resmi olarak bildirildiği zaman ilgili personel net ve ayrıntılı bilgiye sahip olmalıdır. Bu nedenle bu süreçte iç denetçilerin, denetlenen birimlerle iletişim halinde olarak oluşturulan bulgulara dair karşılıklı bilgi alışverişinde bulunması denetime olumlu yansımaktadır.

Bulgular önem sıralamasına konularak ortaya koyulan tespitlerin kurum için ne derece kritik olduğu da belirlenmiş olur. Yüksek riskli alanlara dair ortaya konmuş bulgulara yönelik oluşturulmuş önerilerin kuruma katacağı kazanç göz ardı edilmemelidir. Bu yüzden daha düşük riskli ve ilgili birimce halledilebilecek önerilerin raporlama aşamasına geçmeden karşılıklı iletişimle çözülmesi sayesinde asıl yoğunlaşılması gereken konular üzerinde durulması sağlanmaktadır. Bulguların raporlamaya en etkin şekilde yansımaları için; doğruluk, tarafsızlık, açıklık, kısalık (özlülük), yapıcılık ve tamlık ilkeleri çerçevesinde oluşturulmuş olması önem taşımaktadır.

Sonuç itibariyle kontrol testleri sayesinde belirlenmiş olan risklere uygulanan kontrollerin etkinliği ve yeterliliği anlaşılmış olunur. Gerekli görüldüğü takdirde kontrollerin revize edilmesi sağlanır.

4.1.5 Raporlama

UMUÇ Performans Standartları 2400 - Sonuçların Raporlanması başlıklı maddesinde; “*İ denetçilerin, görev sonuçlarını raporlaması gerekir.*” şeklinde bir ifade bulunmaktadır. Denetçilerin denetim faaliyeti süresince yürütmüş oldukları çalışmaların tümünün derlenerek nihayetinde raporlaştırılması ve denetimi sonuçlandırması gerekmektedir. Risk esaslı iç denetimde denetim raporunun oluşturulmasındaki amaç, denetim faaliyetleri süresince elde edilen bilgiler doğrultusunda bir sonuca vararak hedefleri gerçekleştirmek ve ortaya koyulan bulgular sayesinde kurumsal eksikliklerin ve hataların giderilmesini sağlayarak kurum düzeyinde oluşabilecek risklere karşı tedbirler geliştirilmesinin önünü açmaktır.

İç denetim raporunda, yrtlen denetime yönelik giriş, amaç, kapsam, görüş bildirme, denetim bulguları, sonuç ve öneriler kısımları yer alarak denetime dair bilgilerin sunulması bakımından oldukça önem taşımaktadır (Elitaş, 2004: 224).

Başarılı bir iç denetim raporunun sahip olması gereken özellikler şunlardır (Karabeyli, 1999: 47):

- Denetim faaliyetinin amacı, kapsamı, sonuçları zet halinde sunularak kurumun risk yönetimi ve kontrol süreçleri hakkında bilgiler sunulmalıdır,
- Oluşturulan bulgular ve sonuçlar yeterli ve uygun denetim kanıtlarıyla desteklenmiş olmalı, bunların rapora yansımaysa gereksiz ayrıntılardan kaçınılmalıdır,

- Kurum objektif bir şekilde denetim sürecinden geçmiş olmalı, bu durum rapora sonuçlar olumlu veya olumsuz şekilde geçerken kullanılan dilin önyargısız ve ılımlı olmasıyla ortaya konmalıdır,
- Bulgular sonucunda olumlu görüş bildirilen hususlara iyi uygulama örnekleri olarak raporda yer verilmelidir,
- Raporlar olabildiğince açık, anlaşılır, öz bilgiler içeren, kanıtları ortaya koyan, doğru zamanda doğru kişilere sunulan bir nitelikte olmalıdır,
- Denetim sonucunda oluşturulmuş önerilerin hayata geçirilmesi için öngörülen zaman konusunda gerçekçi olunmalıdır,
- Rapor ayrıntılarla doldurulmamalı, konuların özü net ve anlaşılır şekilde sade bir dille açıklanmalıdır,
- Teknik ve anlaşılması güç terimlerden bahsedilmekten kaçınılmalı, kullanılması gerekli görülüyorsa da bunların ne olduğuna dair bilgi verilmelidir,
- Rapor iç denetçilerin performanslarının değerlendirilmesine olanak tanıyarak, iç denetçilerin kendilerini geliştirmesini sağlamalıdır,

Risk esaslı iç denetim sisteminde, denetim bulguları risklerin ön planda tutularak raporlama yapılmasını gerektirir. Kurumun kültürü, iç denetim biriminin yönetmeliği ve yönetimin beklentileri denetim raporunun içeriğini şekillendirmede önemli etkenlerdir. Denetim raporu, denetçilerle denetimin tarafları arasındaki iletişimin en önemli aracıdır ve karar alma süreçlerini etkilemektedir. Raporlamayla üst yönetimin denetim faaliyetleri hususunda bilgilendirilerek görüşlerinin alınması sağlanmaktadır. Raporlama süreci, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi süreci sonunda oluşturulan bulguların denetlenen birimlerle paylaşılmasıyla başlayarak denetim raporunun üst yöneticinin imzası sonrası ilgili birimlere ulaştırılmasıyla sona erer.

Denetim sonuçlarının raporlanması konusundaki performans standartlarından 2410 - Raporlama Kıstasları başlıklı standardına; *“Raporlamalar, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir.”* ifadesi yer almaktadır.

Her ne kadar raporların formatları kurumlara göre değişiklik gösterse de denetim raporlarının, görevlerin amacını, kapsamını ve sonuçlarını temel olarak içermesi gerekmektedir. Raporlamaya tercihen denetlenen birimlerin faaliyetlerinin anlaşılabilmesi için temel bir bilgilendirmeye veya raporun özünü açıklayan kısa bir özetle başlanabilir. Göreve dair beklentiler ve görevin neden yapıldığıysa amaçlar kısmında açıklanır. Amaçlar için yürütülen faaliyetler, tespitler, görüşler ve eylem planları ise kapsam bölümünde detaylandırılır. Sonuç bölümünde ise iç denetçinin geliştirdiği tespit ve önerilerin etkilerinin nasıl olacağı rapora aktarılır. Yürütülen faaliyetlerin kurum hedef ve amaçlarına ne denli uygun olduğunu ortaya koyar.

Nihai denetim raporu oluşturulmadan önce tespit ve tavsiyelerin denetlenen birimler ve yönetim tarafından gözden geçirilmesi amacıyla bir taslak rapor hazırlanır. Bu sayede ortaya konulan bulgular ve belgeler üzerinde mutabık kalınması ve yaşanabilecek yanlış anlaşılımların önüne geçilmesi hedeflenir. Nihai rapor yazılmadan önce iç denetim yöneticisi tarafından taslak rapor incelenir ve onaylanarak raporun kimlere ulaştırılacağına karar verilir. Bunun sebebi de nihai raporların, görev sonuçlarının uygulanmasını gerçekleştirecek, gerekli tedbirleri alacak olan personele ve denetlenen birim yöneticilerine dağıtılmasının gerekmesidir. Kurumun üst düzey yöneticilerine ise daha az ve öz bilgilerin yer aldığı özet bir raporun sunulmasında fayda vardır. Bu kişilerin yanı sıra nihai iç denetim raporları, yönetim kurulu, denetim komitesi, bağımsız denetçiler gibi raporla ilgili olabilecek ve etkilenebilecek taraflara da dağıtılabilir.

4.1.6 İzleme

UMUÇ Performans Standartları 2500-İlerlemenin Gözlenmesi başlıklı maddesinde; *“İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır.”* denmektedir.

İç denetçinin oluşturacağı prosedürler; yöneticinin cevabı için verilecek süreyi, alınan cevabın değerlendirilmesini, gerekli görüldüğü takdirde doğrulama ve takibi, risklerin üstlenilmesi ya da yetersiz cevapların yetkili pozisyonadaki yöneticilere iletilmesini sağlayacak bir raporlama prosedürünü içerebilir. İzleme süreci, rapor edilmiş görevlerin, tespitlerin ve tavsiyelerin kapsamında yönetimin aldığı tedbirlerin zamanında, etkin ve yeterli olup olmadığının iç denetçilerce kontrol edilmesidir. Sürecin niteliği, kapsamı ve zamanlaması iç denetim yöneticisi tarafından belirlenmiş olmalıdır.

İç denetim faaliyetinin temel amacı olan kuruma değer katma hususunun hayata geçirilebilmesi için denetim sonucu sunulan tavsiyelerin, eylem planlarına dönüşmesi ve belirlenen zaman aralığında uygulanıp uygulanmadığının takip edilmesi gerekmektedir. Böylelikle iç denetim faaliyeti; kurumsal risk yönetiminin etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediği, iç kontrol sisteminin etkinliği, problemlerin zamanında çözüme kavuşması hususlarında makul güvence sağlanarak kurumun hedeflerine ulaşmasında yardımcı niteliğini ortaya koymaktadır.

5. SATIN ALMA SÜRECİ RİSK ESASLI DENETİM UYGULAMASI

Tez çalışmasının önceki bölümlerinde literatür taraması gerçekleştirilen ve elde edilen bilgiler ışığında açıklanan denetim, iç denetim, risk ve risk esaslı iç denetim kavramlarının pratikte ne ifade ettiği gösterilmek istenmektedir. Teorik bilgilerin uygulamaya aktarılması sayesinde risk esaslı iç denetim faaliyetinin günümüzde işletmeler açısından önemi ve değeri daha somut bir şekilde gösterilmektedir.

Uygulama çalışmasındaki sınırlılık, iç denetim birimi genel itibariyle daha kurumsal ve büyük şirketler bünyesinde bulunmaktadır ve şirketler verilerini gizli tutmak istemektedir. Dolayısıyla satın alma sürecine dair yapılacak uygulama gerçek bir şirkette değil teorik olarak kurulan bir şirkette yürütülecektir.

İşletmelerde risk esaslı iç denetim faaliyetinin iş süreçlerine olan etkileri, seçilen iş süreci kapsamında anlatılmaktadır. Bunun için satın alma süreci seçilmiştir. Uygulama kapsamında HL A.Ş.'nin satın alma süreci döngüsü açıklanmıştır. HL A.Ş. iç denetim birimi tarafından yürütülecek olan denetim çalışmasında öncelikle denetimin planlama süreci açıklanmış ve denetim dosyası oluşturulmuştur. Elde edilen bilgiler doğrultusunda risk değerlendirmesi yapılarak risk-kontrol matrisi hazırlanmıştır. Denetçiler HL A.Ş.'nin satın alma sürecine dair belirlemiş oldukları risklere yönelik kontrol testleri geliştirmişlerdir. Daha sonra iç denetim bulguları oluşturulmuş ve denetim raporunun hazırlanması aşamasına geçilmiştir. Hazırlanan rapor HL A.Ş. yönetim kuruluna sunulmuştur ve ilgili birimlere de dağıtılmıştır. İçinde bulgulara dair geliştirilmiş önerilerin de yer aldığı yönetici özeti rapora dâhil edilmiştir. Raporda bulgular, nedenleri, riskler ve etkileri, kriterler ve öneriler tek tek açıklanmıştır. Üst yönetimin risklere cevabı, uygulanması önerilen eylem planları da rapora eklenerek son aşamada şirketin satın alma süreci denetimine dair değerlendirme ve sonuç yazılması ile denetim raporu tamamlanmıştır.

5.1 Uygulamanın Amacı

Kavramsal olarak açıklanmış olan risk esaslı iç denetim faaliyetine yönelik olarak, HL A.Ş. için gerçekleştirilen iç denetim faaliyetinin, satın alma sürecinin uygulaması çalışmaya aktarılacaktır. Risk esaslı iç denetime dair teorik bilgilerin pratikte kullanımı satın alma süreci üzerinden detaylandırılacaktır. Satın alma departmanının faaliyet süreci değerlendirilerek bunlara ilişkin risk değerlendirmeleri yapılacak, yönetimin denetimden beklentileri doğrultusunda denetim faaliyeti yürütülerek buna ilişkin denetim raporu yönetime sunulacaktır.

5.2 Denetim Planlama Süreci

HL A.Ş. iç denetim birimince 2021 yılı denetim planlaması çalışmalarında, detaylı bir risk analizi yapılarak şirket yönetim kurulu ve üst yönetimin iç denetim biriminden beklenti ve talepleri alınmıştır. Şirket açısından en hayati süreçlerden biri olan satın alma sürecine dair tedarikçi, kalite, maliyet, zamanlama vb. faaliyetler için kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımının sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilmesi denetim kapsamına alınmıştır. İç denetim birimi başkanı yapılacak denetim için 90 gün süre tahsis ederek üç iç denetçi görevlendirmiştir.

İç denetçiler planlama aşamasında görevleri doğrultusunda, satın alma sürecine dair amaç ve hedefleri anlayarak, denetimin amacını ve kapsamını belirlemek üzerine satın alma döngüsündeki riskleri belirlemek, kontroller geliştirmek ve bunların uygulanmasının ne seviyelerde olduğunu ölçebilmek bakımından bir ön çalışma gerçekleştirmiştir.

İç denetçiler tarafından denetim çalışmalarına başlamadan önce, satın alma sürecine dair çeşitli kitap, tez ve makaleler okunarak bir literatür taraması yapılmıştır. Şirketin organizasyon şeması, misyonu, vizyonu, bulunduğu sektör hakkında bilgi, sektör incelemesi, kurumsal yapıları, çalışma şekilleri, işletme içi kurallar, işlerinin

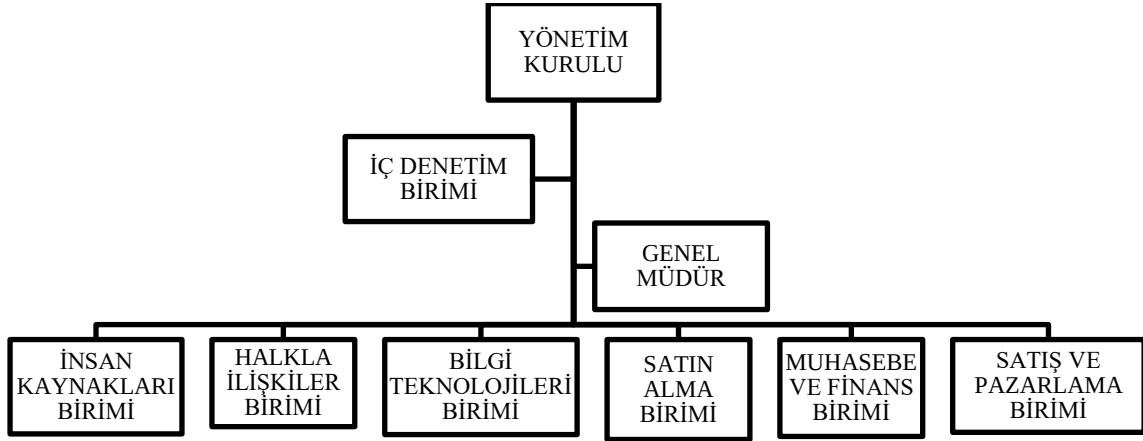
niteliği, personel görev tanımları ve görev dağılımları, personel yetkileri, organizasyon şeması, yönetim kurulu bilgileri, şirketi etkileyen mevzuat, hukuki düzenlemeler ve prosedürler detaylı bir şekilde incelenmiştir. şirket stratejik planı ve yıllık performans verileri incelenmiştir. Satın alma faaliyetinin büyüklüğü, amaçları, hedefleri ve uygulamaları hakkında bilgi edinilmiş, iş süreçleri incelenmiştir.

Buna istinaden genel denetim dosyasına aşağıdaki belgelerin eklenmesi uygun grlmştir;

- HL A.ř. ana şirket sözleşmesi,
- şirketin bulunduğu sektöre ait genel bilgiler,
- Genel kurul toplantı tutanakları,
- Güncel ticaret sicil belgesi,
- şirket imza sirküleri,
- Güncel faaliyet raporu,
- şirket stratejik planı,
- şirket organizasyon şeması,
- şirket iş akış şeması,
- Son ve bir önceki yıla ait finansal tablolar.

HL A.ř.'nin organizasyon şeması şekil 1.'de gösterilmektedir.

ŞEKİL 1. HL A.Ş. Organizasyon Şeması



Genel denetim dosyasının oluşturulmasının ve iç denetçilerin şirket hakkında genel bir bilgiye sahip olmasının ardından; HL A.Ş.’nin 2020 yılı iç denetim planında bulunan tüm satın alma süreci denetim uygulamaları ve iç denetçilere ait çalışma kağıtları incelenmiştir. İç denetçiler, şirketin satın alma faaliyeti yürütülürken ortaya çıkan ilişkileri, satın alma prosedürleri, yöntemleri, mevcut iç kontrol uygulamaları gibi risk değerlendirmesi için fikir oluşturabilecek tüm unsurların üzerinde durmuştur.

Şirket yöneticileri ve şirketin kritik konumlarında yer alan personel ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. İç denetçilerin tüm bu hazırlık, inceleme, araştırma ve değerlendirme işlemlerini tamamlamasının ardından satın alma departmanı yetkilileriyle bir açılış toplantısı düzenlenmiştir. Satın alma süreciyle alakalı risk değerlendirmeleri yönetim tarafından yapılmamış olduğu için iç denetçiler tarafından, elde ettikleri bilgi ve değerlendirmelere dayanarak sürece dair riskler belirlenmiştir ve bu risklerin seviyelerine dair görüş oluşturulmuştur. Riskler ve risk düzeyleri hakkında oluşan görüşler satın alma departmanı yetkilileriyle paylaşarak, bunlar hakkında mutabık kalındığı sonucuna varılmıştır. Elde edilen bilgiler ve tespitler doğrultusunda risk kontrol matrisi hazırlanmıştır.

5.3 Satın Alma Süreci

Satın alma süreci kısaca, şirketin alacağı mal ya da hizmetlerin şirket dışı üçüncü kişilerden temin edilmesi faaliyeti şeklinde tanımlanabilir. Satın alma süreci mal ve hizmetlerin satın alınmasıyla faturaların ödenmesi işlemlerinin beraber ele alınarak edinim ve harcama faaliyeti olarak da tanımlanabilmektedir (Elitaş, Kiracı, 2010: 47).

Satın alma işlemi gerçekleştirilmeden önce satın alınacak malın ya da hizmetin tüm nitelikleri belirlenerek bir fiyat araştırması yapılmalıdır. Kalite ve fiyat açısından en uygun tedarikçi belirlendikten ve tedarikçiyle görüşme gerçekleştirildikten sonra anlaşma sağlandığı takdirde sipariş oluşturulur ve bu siparişin takibiyle kontrolü yapılır. Tüm bu süreç gerçekleştirilirken dikkat edilmesi gereken nokta, satın alınacak mal ya da hizmetin kaliteli, makul fiyatlı ve zamanında teslim alınabilecek olmasıdır. Bunlara ilaveten şirketin amaç, hedef, beklenti ve bütçesi de faaliyetler yürütülürken atlanmaması gereken en önemli kıstaslardandır.

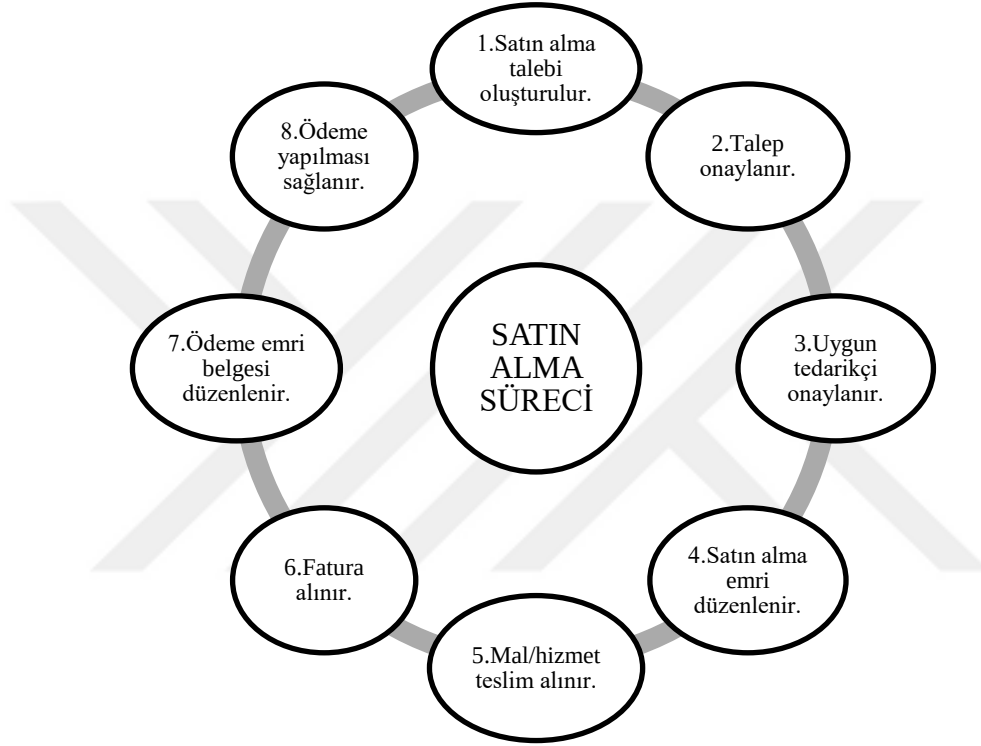
HL A.Ş. satın alma sürecinin genel döngüsü aşağıdaki gibidir;

1. İlgili birimler tarafından mal/hizmet alım istekleri doğrultusunda bir satın alma talebi oluşturulur ve talepler satın alma departmanına iletilir,
2. Uygun görülen satın alma talebi onaylanır,
3. Tedarikçilerden teklif alınarak değerlendirilir,
4. Onay verildikten sonra gerekli satın alma emri belgeleri oluşturulur,
5. Satın alma emri ilgili birim ve personele iletilir,
6. Verilen sipariş satın alma birimine geldiğinde, satın alma emriyle doğrulanarak mutabık kalındığı takdirde teslim alınır ve teslim alınan mal/hizmet alındı belgesine işlenerek fatura kontrolü yapılır,
7. Fatura alındıktan sonra, tedarikçiye ödeme yapılması için ilgili birime yönlendirilerek ödeme emri oluşturulur,

8. Muhasebe birimine iletilen ödeme emrinin uygulanarak ödeme yapılması sağlanır, bu şekilde satın alma süreci tamamlanır.

HL A.Ş.'nin yukarıda açıklanan satın alma döngüsü Şekil 2.'de satın alma süreci iş akış şemasında gösterilmektedir.

ŞEKİL 2. HL A.Ş. Satın Alma İş Akışı Şeması



İç denetçiler yukarıda açıklanan satın alma sürecine yönelik olarak aşağıda belirtilen işlemleri denetime dâhil etmiştir;

- Mal/hizmet alımlarının nedenleri ve nitelikleri,
- Alım talebi onayları,
- Anlaşma sağlanan tedarikçinin seçimi,
- Verilen teklifler, onaylar, satın alma sözleşmeleri gibi prosedürler,
- Sipariş takip ve kontrolü,
- Alımlara dair usuller
- Ödeme süreci.

5.4 Risk Değerlendirme

Satın alma faaliyeti, tedarikçilerden talep edilmiş mal veya hizmetin temin edilmesi sürecinin mal/hizmet teslim alındıktan sonra ödemesinin yapılmasıyla sona ermektedir. Bu süreçte şirketin satın alma birimi ve ilgili diğer birimleri iletişim ve işbirliği içerisinde. Faaliyet sırasında beklenen dışında gerçekleşen ya da gerçekleşebilecek olan tüm unsurlar şirket için risk teşkil etmektedir. Şirketin iç kontrol uygulamalarında var olan aksaklıklar bu riskleri tetiklemektedir.

İç denetçiler risk değerlendirme çalışmalarının doğru bir şekilde yapılabilmesi için şirket yönetiminin satın alma süreci denetimine dair amaç ve hedeflerini öğrenmiştir. Bunlar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

- Yönetim tarafından belirlenmiş olan satın alma prosedürlerinin uygulama aşamasında ne kadar doğru işlediğinin saptanması,
- Satın alma sürecinde kaynakların ne derece etkin, etkili, ekonomik kullanıldığının tespit edilmesi,
- Süreç yürütülürken etik dışı davranışların var olup olmadığının belirlenmesi,
- Süreç yürütülürken kullanılan yöntemlerin şirket için en iyi uygulama özelliğine sahip olup olmadığının değerlendirilmesi.

Satın alma sürecinde oluşturulacak kontroller, yönetimin belirlenen hedefleri doğrultusunda; satın alma kararlarının verilmesinin, mal/hizmet teslim alımının, ödemelerin yapılmasının ve kaydedilmesinin en etkin şekilde işlemesi için geliştirilmektedir. Satın alma sürecinin genel olarak kabul görmüş kuralı; doğru ürünlerin, doğru yer ve zamanda, doğru fiyat ve kalitede, doğru miktarlarda temin edilmesinin sağlanması şeklinde altı kriterden oluşmaktadır (Fındık, 2016: 645).

İç denetçiler tarafından belirlenecek olan risk düzeyleri, kontrol testlerinin uygulanacağı örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde önemli bir yapı taşıdır. Risk puanı düşük olarak değerlendirilen alanlarda seçilecek örneklem büyüklüğü daha azken, risk düzeyi yükseldikçe seçilecek örneklem büyüklüğü de artmaktadır. İç denetçiler, risk düzeylerini belirlerken Şekil 3.’deki etki-olasılık değerlendirme şemasından da yararlanarak, Şekil 4.’deki risk kontrol matrisini oluşturmuşlardır.

TABLO 8. Etki-Olasılık Değerlendirme Şeması

RİSK ANALİZ MODELİ		ETKİ (TEHLİKE)				
		Çok Düşük (1)	Düşük (2)	Orta (3)	Yüksek (4)	Çok Yüksek (5)
OLASILIK DERECESESİ	Çok Düşük (1)	1	3	6	10	15
	Düşük (2)	2	5	9	14	19
	Orta (3)	4	8	13	18	22
	Yüksek (4)	7	12	17	21	24
	Çok Yüksek (5)	11	16	20	23	25

Kaynak: Kamu İç Denetim Rehberi, 2013:92.

ÇOK DÜŞÜK (1)	Riskın ortaya çıkma olasılığını düşündürecek herhangi bir neden bulunmamaktadır. Ortaya çıktığı takdirde etkileri ise, küçük miktarlarda finansal zararlar yaşanması ya da faaliyet sorumlusunun problem yaşaması vb. gibi düşük şiddetli olmaktadır.
DÜŞÜK (2)	Riskın ortaya çıkma olasılığı düşüktür, geçmişte nadiren ortaya çıkmıştır. Bu faaliyet veya süreçte yaşanacak sorunların etkisi şirket için çok kritik olmamakla beraber ara ara kontrol edilmesi gereken niteliğe sahiptir.
ORTA (3)	Riskın ortaya çıkabileceğine dair bazı göstergeler bulunmaktadır. Bu faaliyet veya süreçte yaşanacak sorunlar şirket için mali ve itibari kayıplara neden olmaktadır. Bu sebeple iç denetim planına dâhil edilmesi gerekmektedir.
YÜKSEK (4)	Riskın ortaya çıkabileceğine dair kuvvetli göstergeler bulunmaktadır. Riskin ortaya çıkması durumunda şirket için ciddi mali ve itibari kayıplar yaşanabilmektedir. İç denetim planına öncelikli olarak dâhil edilmesi gerekmektedir.
ÇOK YÜKSEK (5)	Riskın ortaya çıkma ihtimaline dair çok kuvvetli göstergeler bulunmaktadır. Risk ortaya çıktığı takdirde şirket çok ciddi miktarlarda mali kayıplar, itibarını kaybetme, faaliyetlerinin durması gibi hayati zararlara uğrayabilmektedir. İç denetim planına öncelikli olarak dâhil edilmesi gerekmektedir.

ŞEKİL 3. HL A.Ş. RİSK KONTROL MATRİSİ

Denetim Konusu		HL A.Ş. Satın alma birimi faaliyetleri						
Denetim Amacı		HL A.Ş. Satın alma faaliyetinin yönetimin belirlediği prosedür ve standartlarda etkin olarak yürütülmesini sağlamak.						
Süreç		Satın Alma Süreci						
İlgili Birim		Satın Alma Birimi						
Süreç Hedefi		Sürecin hata ve eksikleri sonucu ortaya çıkabilecek risklerin etkilerinin azaltılması, kayıp ve zararların önüne geçilmesi.						
Risk No	Riskler	Etki	Olasılık	Risk Puanı	Risk Düzeyi	Kontrol Faaliyeti	Mevcut Durum	Uygulanacak Testler
R.01	Tedarikçi seçimindeki kontrollerin yetersizliği sebebiyle mal ve hizmet alımlarının hayali ya da uygun olmayan satıcılar ile yapılması riski.	4	3	18	Yüksek	K1. Alımlar yönetim kurulu tarafından onaylanmış olan listedeki tedarikçilerden yapılır. K2. Tedarikçi dosyasının güncelliği altı ayda bir kontrol edilir. K3. Yılda bir kez tedarikçi listesi gözden geçirilerek, yapılacak piyasa araştırması doğrultusunda revize edilir.	Sipariş emrini hazırlamakla görevli olan personel, daha önce oluşturulmuş olan tedarikçiler dosyasından yetkili satıcıları bularak sipariş emrini oluşturmaktadır.	T1. Satıcılar listesinin yönetim kurulu onayı olup olmadığı test edilecektir. T2. Tedarikçi listesinde hayali satıcıların bulunup bulunmadığını tespit etmek amacıyla; tedarikçi listesi, satın alma personelinin isim ve adres bilgileri ile karşılaştırılacak, personelin adresine yakın adresler, soyadı benzerliği gibi hususlardaki benzeşmeler dikkate alınarak yapılacak örnek seçimine dayalı olarak tedarikçilerle görüşme yapılacaktır.

R.02	Satın alma döngüsündeki eksiklikler ve görevler ayrılığı ilkesinin ihmalı sebebiyle mal ve hizmet alımlarının ihtiyaç dışında yapılması riski.	5	2	19	Yüksek	K1. Satın alma talebi oluşturulduğunda yetkili personel talebin uygun, tam ve doğru olup olmadığını kontrol eder. K2. Stok kontrolünü yapan, satın alma talebini hazırlayan, onaylayan personel farklıdır, görev dağılımı yapılmıştır.	Stoklar sipariş noktasına yaklaştığında, stok kontrol birimi bir satın alma talebi hazırlamaktadır ve bu talebi satın alma birimine ve alacaklılar hesabı departmanına göndermektedir.	T1. Oluşturulan tüm satın alma taleplerinin aylık olarak kontrol edilip edilmediği test edilecektir. T2. Satın alma talebinin oluşturulması ve onaylanması aşamalarına erişimin sadece yetkili personelce gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği test edilecektir.
R.03	Teslim alma prosedürlerinin uygulanmasındaki aksaklıklar sebebiyle teslim alınan malların ihtiyaç duyulan kalitede olmaması riski.	4	2	14	Yüksek	K1. Sipariş emrinde satın alınacak malların nitelikleri açık ve anlaşılır bir biçimde belirtilmiştir. K2. Malların teslim alınması ve kabulü denetlenir. K3. Teslim alımdan sorumlu personel bu işlemi teknik şartname ya da sipariş emrinde yer alan bilgiler doğrultusunda kontrol sağlayarak gerçekleştirir.	Sipariş emrinde satın alınacak malların ürün kodları oluşturulmaktadır. Satın alınan malların kabul işlemlerinin, mümkün olduğunca, en az iki personel tarafından yapılması sağlanmaktadır.	T1. Malların kabulünü yapan personelin teslim alınacak mal ile ilgili fiyat, miktar, kalite gibi özellikler hakkında bilgisinin olup olmadığı test edilecektir. T2. Sipariş formundaki ürün bilgileriyle teknik şartname/sipariş emri kıyaslanarak teslim alma işleminin gereken şartlar sağlandığı takdirde gerçekleştirildiği test edilecektir.

R.04	Mal kabulündeki prosedürlerin uygulanmaması sebebiyle eksik mal teslimatının kabul edilmesi riski.	3	3	13	Orta	K1. Malların kabulünde personel, irsaliye ve sipariş emrini kıyaslayıp sayım yaparak teslim alma işlemini gerçekleştirir.	Malı teslim alan ilgili personel, bir teslim alma tutanağı oluşturarak, bu tutanağı mallarla beraber depo sorumlusuna iletmektedir.	T1. Depo çalışanının malların sayımını gerçekleştirip tesellüm raporu ile kıyaslayarak kayıt düzeni oluşturup oluşturmadığı test edilecektir.
R.05	Görevler ayrılığı ilkesindeki aksaklıklar ve birimler arasındaki iletişim problemleri nedeniyle, teslim alınmamış, eksik/ yanlış teslim alınmış mallar için veya siparişi/teslimatı olmayan mallar için ödeme yapılması riski.	4	3	18	Yüksek	K1. Teslim alınan mallarla satın alma emrindeki mal miktarı ve niteliği ilgili personel tarafından kıyaslanır. K2. Satın alma döngüsündeki her işlem adımı için görevler ayrılığı ilkesi uygulanır. K3. Teslimat doğru sipariş emriyle gerçekleştirilip, teslim alınan mallar ve faturaları ilgili birimlere iletilir. K4. Faturalar, sipariş emri ve irsaliye ile ödeme birimine iletilerek bunların kayıtlanması sağlanır.	Malın teslimatını yapan personel, sipariş emriyle kıyası için ve sipariş dosyasının güncellenmesi için teslim tutanağını satın alma birimine iletmektedir. İlgili personel, teslim alınan malların teslim tutanağında sayılan mallarla aynı olup olmadığını kontrol etmektedir. Ancak bu kontrole ilişkin detaylı kayıt tutulmadığı bilgisi alınmıştır.	T1. Her ay seçilen 8 adet satın alma işlemi, sipariş emri ve teslim tutanağı ile karşılaştırılarak farklılıklar tespit edilecektir, buna dair kontrol kayıtlarının tutulup tutulmadığı, yönetimin bilgilendirilip bilgilendirilmediği test edilecektir. T2. Teslim alınan mallara ilişkin satın alma emri, irsaliye ve faturanın ödeme birimine düzenli olarak gönderilip gönderilmediği ve ödeme işleminin bu belgeler incelenerek gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği test edilecektir.

R.06	Satın alma sürecinin iyi yönetilememesi sebebiyle mal ya da hizmet alımlarının piyasa değerlerinden daha yüksek fiyatlarla yapılması riski.	4	2	14	Yüksek	K1. Satın alma birimi, satıcılar dosyasından yetkili satıcıları bulur ve minimum beş adet teklif toplar. K2. Satın alma birimi en uygun teklifi veren satıcıyı seçerek bir sipariş emri hazırlar. K3. Satın alma limitleri mal/hizmet niteliğine göre belirli bir seviyede belirlenir. K4. Satın alma onayları ikinci bir yönetici tarafından kontrol edilerek verilir.	Satın alma birimi, satıcılar dosyasından yetkili bir satıcı olarak sipariş emri hazırlamaktadır.	T1. Her aya ait satın alma işlemlerine ait en az beş teklif alınıp alınmadığı, teklif alınan tedarikçilerin satıcılar dosyasındaki listede bulunup bulunmadığı test edilecektir. T2. Her aya ait satın alma işlemlerine ait 5'er adet dosya seçilerek satın alma işleminin en ekonomik teklifi verenden yapıp yapılmadığı test edilecek, uygun görülen teklif en ekonomik olan değil ise ilgili personel/yönetici ile görüşme yapılarak gerekçesi öğrenilecektir.
-------------	---	---	---	----	--------	---	---	---

5.5 Kontrol Testleri

İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim çalışmalarında, HL A.Ş. satın alma sürecine ilişkin risk değerlendirmelerini yapmıştır. Bunlara ilişkin mevcut durumlar analiz edilmiştir ve kontrol faaliyetleriyle uygulanacak testler risk kontrol matrisinde açıklanmıştır. Uygulanacak testler sayesinde denetlenmesi uygun görülen hususlardaki iç kontrol uygulamalarının etkinliği ortaya konulmaktadır. Tüm bu çalışmalar yazılı belgelere dönüştürülmüş ve denetim dosyasına eklenmiştir.

Denetim testleri uygulanırken; yeniden hesaplama/uygulama, gözlem, doğrulama, görüşme, analitik ve aritmetik inceleme, karşılaştırma gibi test tekniklerinden faydalanılmıştır. İç denetçilerde, gerçekleştirilen testler sonucu elde edilen bilgiler doğrultusunda; test edilen faaliyet sağlıklı bir şekilde yürütülüyor ve kontrol uygulamaları yeterliyse olumlu görüş, makul seviyede şüphe uyandırıyor ve kontrol uygulamalarının yetersiz olduğu düşünülüyorsa olumsuz görüş oluşmuştur. Oluşan görüş olumlu da olsa olumsuz da olsa yeterli ve uygun kanıtlarla desteklenmiştir.

Olumsuz görüş oluşmasına sebep olan faaliyetler iç denetçilerce incelenerek denetim bulgularının hazırlanmasına başlanmıştır. Ortaya çıkarılan tüm tespitlerin bulgularla ilişkilendirilmesi sağlanmıştır. Bulgularda yer alan olumsuz durumları gidermeye ve tekrarlamasını engellemeye yönelik olarak öneriler geliştirilmiştir.

Risk kontrol matrisinde açıklanan testlere ilaveten aşağıdaki test adımları uygulanmıştır:

- Satın alınan mallara yönelik analizler yapılarak, ekstrem ya da belirlenmiş limitlerin üzerinde gerçekleşmiş mal alımları incelenmiş,
- Tedarik kriterlerine uygun olmayan alımların var olup olmadığı araştırılmış,

- Dönem içinde satın alınmış ve satışı yapılmış mallarla depodaki mevcut malların kıyaslaması yapılmış,
- Mal alımları ve ödemelerin finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığı, doğruluk ve uygunlukları kontrol edilmiş,
- Tedarikçilerle yapılan mutabakatlar gözden geçirilmiş,
- Depoya giriş yapan malların tarihleriyle fatura tarihlerine bakılmıştır.

5.6 Bulguların Oluşturulması ve Önerilerin Geliştirilmesi

İç denetçiler tarafından bulgular oluşturularak, kontrolü sağlanmış ve onaylanmıştır. Bulgular hazırlanırken doğruluk, tarafsızlık, açıklık, kısalık (özlülük), yapıcılık ve tamlık ilkelerine sadık kalınmıştır. Bulgular doğrultusunda şirket faaliyetlerine değer katacak öneriler geliştirilmiştir.

Bulgular açıklanırken kullanılan beş ana başlık vardır; tespit, neden, riskler ve etkileri, kriterler, öneriler. Tespit kısmında yanlışın ya da sapmanın ne olduğu açıklanır. Neden kısmı bu yanlışın/sapmanın sebebini ortaya koyar. Riskler ve etkilerinde yanlışın/sapmanın şirket üzerindeki riskleriyle risklerin etkileri açıklanır. Kriterler kısmı, ilgili yasal düzenlemeler, standartlar ve iyi uygulamalar kapsamında olması gerekenin ne olduğunu anlatır. Öneriler bölümünde ise ideal olana ulaşmak için neler yapılması gerektiği açıklanır. (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013)

İç denetçiler yürütmüş oldukları tüm bu çalışmalarını derleyerek yönetime ve ilgili birimlere iç denetim raporunu sunmuştur.

5.7 Denetim Raporu

HL A.Ş. 2021 yılı satın alma sürecine ilişkin yapılmış olan denetim raporu tamamlanmış ve yönetime sunulmuştur.

HL A.Ş.

İÇ DENETİM BAŞKANLIĞI

2021 YILI SATIN ALMA SÜRECİ

İÇ DENETİM RAPORU

Rapor Numarası: 2021/1

Rapor Tarihi: 20.10.2021

İÇİNDEKİLER

1. RAPOR SUNUMU
2. RAPOR DAĞITIM LİSTESİ
3. YÖNETİCİ ÖZETİ
4. GİRİŞ
5. DENETİM BULGULARI
6. RİSKLERE CEVAP VERİLMESİ
7. EYLEM PLANI
8. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

1. RAPOR SUNUMU

Rapor Tarihi: 20.10.2021

RAPOR EDİLEN.....: HL A.Ş. Yönetim Kurulu

RAPOR EDEN.....: HL A.Ş. İç Denetim Başkanı

DENETİM TÜRÜ.....: Satın Alma Birimi Risk Denetimi

DENETİM KONUSU.....: Satın Alma Sürecinin Denetimi

HL A.Ş. İç Denetim Biriminin 2021 yılı denetim planı kapsamında hazırlanan 2021 Yılı Satın Alma Süreci Risk Denetimi 10.07.2021 - 10.10.2021 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir.

Denetim Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun olarak yapılmıştır.

Nihai rapor, taslak rapordan sonraki görüşmeler ve toplantılarda ele alınan yorum ve cevapları da içermektedir.

Raporun tebliğinden itibaren 3 ay içinde izleme aşamasına geçilecek ve belirlenen eylem planına ilişkin gerçekleştirmeler izlenecektir.

Yapılan denetimlerde, düzeltme/iyileştirme gerektiren hususlar tespit edilmiş ve bunlara raporda yer verilmiştir.

İç denetim ekibi, denetlenen birim personeline gösterdikleri sorumluluk ve sağladıkları bilgiler için teşekkür eder.

2. RAPOR DAĞITIM LİSTESİ

Üst Yönetici

: HL A.Ş. Yönetim Kurulu Başkanı

Denetlenen Birim Yöneticisi

: Satın Alma Departmanı Birim Yöneticisi

İç Denetim Birimi Başkanlığı

: İlayda KARADAŞ

İlgili Diğer Merciler

: Muhasebe ve Finans Birimi

İdari ve Mali İşler Birimi

Satış ve Pazarlama Birimi

Bilgi Teknolojileri Birimi

3. YÖNETİCİ ÖZETİ

HL A.Ş. İç Denetim Başkanlığı tarafından 2021 yılı İç Denetim Planı gereğince detaylı bir risk değerlendirmesi yapılmış, yönetim kurulu ve üst düzey yöneticilerin iç denetim biriminden beklentileri de alınarak, satın alma sürecinin denetimi gerçekleştirilmiştir.

Denetimle şirket satın alma sürecinin belirlenen prosedürlere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğine, kaynakların etkin, ekonomik, verimli kullanılıp kullanılmadığına, sürece dair hata, hile ve eksikliklerin var olup olmadığına yönelik kontrollerin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Süreç hedefi ise; satın alma sürecinin işleyişini şirket için en uygun, etkin ve ekonomik hale getirerek süreçten elde edilecek verimliliği arttırmak, süreci geliştirmek ve şirkete faydasını maksimum düzeye çıkarmak; sürecin hata ve eksikleri sonucu ortaya çıkabilecek risklerin etkilerini azaltmak, kayıp ve zararların önüne geçmek şeklinde belirlenmiştir.

Denetim kapsamını, şirketin 2020-2021 yılı satın alma sürecinde yürütülen tüm faaliyetler oluşturmuştur. Yürüttüğümüz çalışmaların neticesinde 20.10.2021 tarihi itibarıyla denetim raporu bilgilerinize sunulmuştur.

Yürüttüğümüz çalışmalar neticesinde satın alma süreci denetimine dair tespit ettiğimiz riskler aşağıdaki şekildedir:

1. Tedarikçi seçimindeki kontrollerin yetersizliği sebebiyle mal ve hizmet alımlarının hayali ya da uygun olmayan satıcılar ile yapılması riski.
2. Satın alma döngüsündeki eksiklikler ve görevler ayrılığı ilkesinin ihmali sebebiyle mal ve hizmet alımlarının ihtiyaç dışında yapılması riski.
3. Teslim alma prosedürlerinin uygulanmasındaki aksaklıklar sebebiyle teslim alınan malların ihtiyaç duyulan kalitede olmaması riski.

4. Mal kabulündeki prosedürlerin uygulanmaması sebebiyle eksik mal teslimatının kabul edilmesi riski.
5. Görevler ayrılığı ilkesindeki aksaklıklar ve birimler arasındaki iletişim problemleri nedeniyle, teslim alınmamış, eksik/yanlış teslim alınmış veya siparişi olmayan mallar için ödeme yapılması riski.
6. Satın alma sürecinin iyi yönetilememesi sebebiyle mal ya da hizmet alımlarının piyasa değerlerinden daha yüksek fiyatlarla yapılması riski.

Bu doğrultuda raporda detaylı bir şekilde açıkladığımız bulgulara istinaden aşağıdaki önerileri bilgilerinize sunmaktayız:

- Şirketin satın alma sürecinde yürütülen faaliyetlerin tamamının elektronik ortamda kayıt altına alınması sağlanmalıdır. Bunun için uygun bir program seçilerek kullanımına başlanmalıdır. Böylelikle satın alma biriminin ve ilgili diğer tüm birimlerin takibi sağlanmalıdır. İlgili personel program kullanıcısı olarak yetkileri kapsamında tanımlanmalıdır ve program içerisinde hangi işlemleri yapabilecekleri, hangi bilgilere erişebilecekleri de bu şekilde belirlenmelidir.
- Satın almaya dair yapılacak olan işlemler için gerekli onayların tamamı kullanılacak program üzerinden gerçekleştirilmelidir. Bu şekilde satın alma birimi yetkilisinden ya da yönetimden habersiz alım yapılması gibi bir durumla karşı karşıya kalınması önlenmelidir.
- Satın alma prosedürlerine mal/hizmet nitelikleri doğrultusunda belirli limitler ilave edilerek, bu limitler üzerinde yapılması gereken alımlar olduğunda ekstra bir onay mekanizması geliştirilmelidir.

- Satın alma sürecindeki satın alma talep formu, onay belgesi, sipariş emri, teslim tutanağı, fatura gibi dokümanların tamamı programa kaydedilmeli, elektronik ortamda da saklanması sağlanmalıdır.
- Satın alınan malların depoya giriş çıkışlarının, mevcut stokların ya da satılan malların takip edilmesini kolaylaştırmak için barkod sistemi kurulmalıdır.
- Şirket tarafından belirlenmiş hedefler çerçevesinde, satın alma maliyetleriyle hedeflerin kıyaslanması suretiyle belirli periyotlarda performans değerlendirmeleri yapılmalıdır. Değerlendirmeler kayıt altına alınmalı ayrıca satın alma işlemlerinin yıllık analizleri de yapılarak bu dosyaya eklenmelidir.
- Ödemeler sürecindeki aksaklıkların giderilmesi için satın alma döngüsündeki tüm ödeme işlemleri de program aracılığıyla kayıt altına alınmalıdır.
- Satıcılarla yapılan mutabakat işlemleri programa kaydedilerek, bakiye kontrolünün otomatik olarak yapılabilmesinin sağlanmasıyla zaman ve kaynak israfının önüne geçilmelidir.

4. GİRİŞ

HL A.Ş. İç Denetim Başkanlığı tarafından 2021 yılı İç Denetim Planı gereğince detaylı bir risk değerlendirmesi yapılmış, Yönetim Kurulu ve üst düzey yöneticilerin iç denetim biriminden beklentileri de alınmıştır.

Denetim görevinin planlama aşamasında şirketin personel eğitimi ile ilgili amaç ve hedeflerini anlamak, denetim amacını ve kapsamını belirlemek, personel eğitimi alanındaki riskleri belirlemek, kontrollerin tasarım ve işletim bakımından ön değerlendirmesini yapabilmek için;

- Literatür taraması yapılmış,
- Denetlenen faaliyetin büyüklüğü, amaç ve hedefleri hakkında bilgi edinilmiş,
- İş süreçleri, organizasyon yapısı, görev tanımları, yönergeler, stratejik plan ve yıllık performans gerçekleştirmeleri incelenmiş,
- Yöneticiler ve kilit personelle görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

Satın alma sürecinin hedefi; sürecin hata ve eksikleri sonucu ortaya çıkabilecek risklerin etkilerinin azaltılması, kayıp ve zararların önüne geçilmesi şeklinde belirlenmiştir. Yürütülen denetimin amacı ise; HL A.Ş. satın alma faaliyetinin yönetimin belirlediği prosedür ve standartlarda etkin olarak yürütülmesini sağlamaktır.

Bu çalışmalar sonrası gerçekleştirilen açılış toplantısını müteakip denetim riskleri belirlenip değerlendirilerek risk kontrol matrisi hazırlanmıştır.

Tüm bu hazırlıklar ve edinilen bilgiler ışığında 90 gün süresince yürüttüğümüz çalışmaların neticesinde 20.10.2021 itibariyle raporumuz bilgilerinize sunulmuştur.

5. DENETİM BULGULARI

BULGU-1

Yüksek Risk

Tespit
Yönetim kurulu tarafından onaylı olması gereken tedarikçi listesi revize edilmiştir fakat yönetici tarafından onay bulunmamaktadır. Tedarikçi dosyasında yapılan güncellemelere dair bir kayıt tutulmamıştır. Yıllık olarak yapılması gereken tedarikçi piyasa araştırmalarının yapılıp yapılmadığı kaydedilmemiştir.
Neden
Şirket tarafından belirlenmiş olan tedarikçi seçim prosedürlerinin fiili olarak ne derece uygulandığına dair kontrollerin yeterli düzeyde gerçekleştirilmemesi.
Riskler ve Etkileri
Tedarikçi seçimindeki kontrollerin yetersizliği sebebiyle mal ve hizmet alımlarının hayali ya da uygun olmayan satıcılar ile yapılması. Bu sebeple şirket suistimale açık hale gelerek kaynakların verimli kullanımı engellenmiş olur ve şirketin mali kayıplar yaşaması kaçınılmaz hale gelir.
Kriter
Satın alınacak mal/hizmet için detaylı nitelik belirlemeleri yapılacak ve bu doğrultuda bir fiyat araştırması yürütülecektir. Kalite ve fiyat unsurlarının şirket için en uygun şekilde sağlandığı tedarikçi belirlenerek alım gerçekleştirilecektir. Tedarikçiler için yönetim kurulu onaylı bir liste oluşturulacak ve sürekli olarak güncel tutulması sağlanacaktır. Alımlar gerçekleşmeden önce en az beş adet teklif alınması sağlanacak ve gelen teklifler değerlendirmeye tabi tutulacaktır.
Öneri
Şirketin belirlediği tedarik aşamasında gerçekleştirilmesi gereken işlem adımlarına dair uygunsuzlukları tespit etmek amacıyla bir çalışma başlatılarak elde edilen veriler sonucu hata, usulsüzlük ve eksiklikler tespit edilmelidir. Bu tespitlere yönelik kontroller geliştirilip personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır. Tedarikçi listesi şirket çıkarlarıyla en çok örtüşen kriterlere cevap veren tedarikçilerden oluşmalıdır. Uzun süreli alım yapılmayan tedarikçiler kaldırılarak, sürekli iletişim halinde olunan tedarikçiler üst sıralarda yer almalıdır. Onaylanmış tedarikçilerle yapılan işlemler belirli aralıklarla denetime tabi tutulmalıdır. Tüm bu süreç yönetimin bilgisi ve onayı dâhilinde gerçekleşmelidir.

BULGU-2

Yüksek Risk

Tespit
Satın alma kararları verilirken, satın alma taleplerinin uygunluk, doğruluk ve tamlık kontrolleri tek bir personel incelemesinden geçmektedir. Stok kontrolünü yapan, satın alma talebini oluşturan ve onaya gönderen personel her zaman farklı olmamaktadır. Kontrol mekanizması gerektiği ölçüde etkin değildir.
Neden
Satın alma sürecinin işleyişinde iş adımlarının ilgili personel tarafından ve farklı kişiler olacak şekilde yürütülmesi şirket tarafından gerekli görüldüğü halde uygulamada bu konuda aksaklıklar yaşanması. Görevler ayrılığı ilkesinin gereğince uygulanmaması sebebiyle risk körlüğü yaşanması.
Riskler ve Etkileri
Satın alma döngüsündeki eksiklikler ve görevler ayrılığı ilkesinin ihmalı sebebiyle mal ve hizmet alımlarının ihtiyaç dışında yapılması. Şirket olması gerekenden daha fazla maliyete katlanmak zorunda kalarak maddi zarara uğrar. Ayrıca bu durum şirketin kârlılık ve verimlilik hedeflerine ulaşmasında engel oluşturur.
Kriter
Satın alma taleplerinde malın niteliği, miktarı, zamanlaması gibi unsurlar ilgili personel tarafından belirtilmelidir. Bu doğrultuda talebin uygunluğu, tamlığı ve doğruluğu ilgili birim tarafından değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Satın alma talebini hazırlayan, değerlendiren ve onaylayan, stok kontrolünü gerçekleştiren personel aynı kişi olmamalıdır.
Öneri
Satın alma döngüsündeki görev dağılımları net bir şekilde belirlenmiş olmalı ve personel bu konuda yeterli düzeyde bilgilendirilmelidir. Satın alma taleplerine ait iş adımlarının usulüne uygun olarak yürütülüp yürütülmediği bağımsız bir çalışan tarafından aylık olarak değerlendirilmelidir. Satın alma talebi, sipariş verilmesi, siparişin teslim alınması ve kayıt tutulması adımlarının farklı çalışanlarca yapılıp yapılmadığını ortaya koyacak bir kayıt düzeni oluşturulmalıdır. Personel yetki limitleri açıkça tanımlanmalıdır.

BULGU-3

Yüksek Risk

Tespit
Şirket tarafından mal kabulüne ilişkin prosedürlerde mal kabul işleminin en az iki personelce yerine getirilmesi istense de çoğunlukla tek elden yürütülmektedir. Satın alınacak mallara ait ürün kodları belirlenmiştir fakat nitelikler yeteri düzeyde açıklanmamaktadır.
Neden
Satın alınan malların kabulünü gerçekleştirecek olan personelin her zaman yeteri kadar bilgi düzeyine sahip olmaması. Bu süreç adımıdaki işleme dair denetlemenin yetersizliği.
Riskler ve Etkileri
Teslim alma prosedürlerinin uygulanmasındaki aksaklıklar sebebiyle teslim alınan malların ihtiyaç duyulan kalitede olmaması. Malların kalitesinde düzeylerin istenilen ve ihtiyaç duyulan seviyede olmaması şirket için mali ve itibari kayıplara sebep olmaktadır.
Kriter
Satın alma birimi sipariş emrini tedarikçiye, teslim alma birimine ve ilgili diğer birimlere ulaştırır. Teslim alma birimine gönderilen nüshada miktar kısmı boş bırakılır. Satın alma birimi tarafından bir teslim alma raporu hazırlanarak ilgililere aktarılır.
Öneri
Malların teslim alınma ve kabulü aşamaları düzenli olarak bağımsız bir çalışan tarafından denetlenmelidir. Mal kabulü için ilgili personelin elinde bir teknik şartname ya da malın niteliğini açıklayacak şekilde düzenlenmiş bir sipariş emri bulunmalıdır. Malların kabulünü yapan personelin teslim alınacak mal ile ilgili fiyat, miktar, kalite gibi özellikler hakkında yeteri düzeyde bilgisinin olup olmadığı kontrol edilerek, ilgili adımı yeterli donanımına sahip personelin gerçekleştirmesi sağlanmalıdır.

BULGU-4

Orta Risk

Tespit
Malların kabulünde personel, irsaliye ve sipariş emrini kıyaslayıp sayım yaparak teslim alma işlemini gerçekleştirmektedir. Teslim tutanağı bazı zamanlarda düzenlenmemektedir. Teslim alan personel ilgili birimlere bilgilendirmesini zaman zaman yazılı olarak değil sözlü olarak da yapmaktadır.
Neden
Mal kabulü sırasında belirlenmiş işlem adımlarının her seferinde eksiksiz bir biçimde uygulanmıyor olması.
Riskler ve Etkileri
Mal kabulündeki prosedürlerin uygulanmaması sebebiyle eksik mal teslimatının kabul edilmesi. Şirket sahip olmadığı mal için ödeme yapmış olur ve mali zarara uğrar. Buna ilaveten ihtiyaç duyduğu malı almaya yönelik yeni bir işlem yapması gerekeceği için ekstra maliyete katlanması gerekir.
Kriter
Malların bir kontrol listesiyle beraber teslim alma departmanına ulaşması sağlanır. Teslim almayı gerçekleştirecek personel bu liste kılavuzluğunda mal kabulünü gerçekleştirir. Depoya ulaşan mallar sayım görevlisince sayılarak sipariş emri ve irsaliyeyle kıyaslanır ve kayıt altına alınır. Bu kayıt ilgili birimlere aktarılır.
Öneri
Malların teslim alınması aşamasında teslim tutanağı düzenlenmelidir. Bu tutanak ilgili birimlere aktarılarak kayıt altına alınması sağlanmalıdır. Mal kabulü sırasında sipariş emriyle irsaliye kıyaslaması atlanmadan her seferinde yapılmalı ve bu kontrol sonucu teslimat kabulü gerçekleştirilmelidir. Teslim tutanağının; malın teslim alındığı tarih, ürün kodu, tedarikçi şirket bilgileri, malın türü ve miktarı, teslim almayı gerçekleştiren personelin adı ve soyadı bilgilerini içermesi gerekmektedir.

BULGU-5

Yüksek Risk

Tespit
Satın alma döngüsünde yer alan personel için yapılan görev tanımlamaları yeteri kadar sınırları belirlenmiş ve kapsamlı şekilde oluşturulmamıştır. Görev tanımlamaları vardır fakat işlevsel ve güncel değildir. Teslimat sırasında sipariş emriyle irsaliye arasındaki farklılıklar gözden kaçabilmekte ve bunun sonucunda faturaların iletilmesinde hatalar yaşanabilmektedir.
Neden
Görevler ayrılığı ilkesi doğrultusunda hazırlanmış yeterli kalitede bir görev tanımlama sisteminin bulunmaması. Teslim alınan mallar için uygulanması gereken prosedürlerin tam olarak uygulanamaması, böylelikle ödeme birimine eksik ya da hatalı bilgiler aktarılması.
Riskler ve Etkileri
Görevler ayrılığı ilkesindeki aksaklıklar ve birimler arasındaki iletişim problemleri nedeniyle, teslim alınmamış, eksik/yanlış teslim alınmış mallar için veya siparişi olmayan mallar için ödeme yapılması. Bu durum ortaya çıktığı takdirde şirket mali olarak zarara uğramaktadır.
Kriter
Satın alma emrindeki mal ve irsaliye kıyaslanarak teslimat kabul edilir. Satın alma sürecine dair görev tanımlamaları görevler ayrılığı ilkesi benimsenerek oluşturulur ve personel bilgisine sunulur. Teslimat gerçekleştikten sonra fatura, sipariş emri ve irsaliye ödeme birimine iletilir. Sipariş emri, teslim tutanağı, irsaliye, fatura gibi bu süreçte oluşturulan tüm dokümanlar kayıt altına alarak saklanır.
Öneri
Belirlenmiş görev tanımlamaları, görevler ayrılığı ilkesine göre revize edilmelidir. Personel sorumlulukları açık ve anlaşılır bir şekilde tanımlanmalıdır. Aylık olarak, yapılmış satın alma işlemleri arasından örnekler seçilerek belirlenen kriterlere uygunluğu kontrol edilmelidir. Fatura ilgili birime iletilirken ekine irsaliye ve sipariş emri de eklenmeli ve buna ilişkin belgeler düzenli bir şekilde kayıt altına alınmalıdır. Teslimatı yapılmış her malın muhasebe sistemiyle uyumlu bir yazılım programı aracılığıyla takip edilmesi sağlanmalıdır.

BULGU-6

Yüksek Risk

Tespit
Şirket satın alma süreci işlemleri daha çok manuel sistemde yapılmaktadır. Bu yüzden süreç risklere ve suistimallere daha açık bir pozisyonudadır. Satın alma süreci için elektronik bir program kullanılmamaktadır. Şirketin mal satın alımlarını gerçekleştirmeden önce en az beş tedarikçiden teklif alması gerekse de bu işlem adımının bazen aksatıldığı görülmektedir.
Neden
Şirketin satın alma sürecinde yürütülen faaliyetlerin elektronik ortamda kayıt ve kontrol altına alınabileceği bir program kullanmıyor olması.
Riskler ve Etkileri
Satın alma sürecinin iyi yönetilememesi sebebiyle mal ya da hizmet alımlarının piyasa değerlerinden daha yüksek fiyatlarla yapılması. Şirketin satın alma sürecine dair belirlemiş olduğu amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi için engel oluşturarak, verimliliğin düşmesine yol açar. Şirket kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ilkesini engeller. Şirket için mali kayıplara sebep olur.
Kriter
Satın alma süreci şirket hedef ve amaçları doğrultusunda yürütülerek, şirket kaynaklarının etkin kullanımı ilkesi doğrultusunda gerçekleşir. Satın alma sürecinin doğru ve etkin şekilde yürütülmesi şirkete mali ve itibari değer kazandırır. Satın alma sürecindeki etkinlik sağlandığı takdirde oluşabilecek hile ve suistimal riskleri şirkete zarar vermeden önlenmiş olur. Şirket satın alımları gerçekleştirmeden önce en az beş tedarikçiden teklif almalıdır. Teklif değerlendirmeleri şirket çıkarlarına en yararlı şekilde satın alma birimi yöneticisi ve yönetim onayıyla tamamlanmalıdır.
Öneri
Satın alma süreci faaliyetlerinin tümünün eşzamanlı ve prosedürlere uygun şekilde yürütülmesine yardımcı olacak bir yazılım kullanılarak, faaliyetlerin daha etkin ve verimli şekilde yürütülmesi sağlanmalı, şirketin zaman ve kaynak tasarrufu yapmasının önü açılmalıdır. Şirket kurumsallaşma kavramı üzerinde daha çok yoğunlaşmalıdır. Satın alma birimi tedarikçiler dosyasından yetkili en az beş tedarikçi seçerek teklif almalı ve fiyat/kalite değerlendirilmesi gerçekleştirmelidir. Satın almaya dair onaylamalar ikinci bir yönetici tarafından gözden geçirilerek tamamlanmalıdır.

6. RİSKLERE CEVAP VERİLMESİ

RİSKLER	ÜST YÖNETİMİN CEVABI
Tedarikçi seçimindeki kontrollerin yetersizliği sebebiyle mal ve hizmet alımlarının hayali ya da uygun olmayan satıcılar ile yapılması riski.	Sunduğumuz riskler HL A.Ş. Üst Yönetimi tarafından kabul edilerek, şirketin Satın Alma Birimi'ne tavsiyelerimiz doğrultusunda alınacak aksiyonlar için çalışmalar yürütülmesi, ilgili personelin ivedilikle görevlendirilmesi talimatları verildiği tarafımıza bildirilmiştir.
Satın alma döngüsündeki eksiklikler ve görevler ayrılığı ilkesinin ihmalı sebebiyle mal ve hizmet alımlarının ihtiyaç dışında yapılması riski.	
Teslim alma prosedürlerinin uygulanmadaki aksaklıklar sebebiyle teslim alınan malların ihtiyaç duyulan kalitede olmaması riski.	
Mal kabulündeki prosedürlerin uygulanmaması sebebiyle eksik mal teslimatının kabul edilmesi riski.	
Görevler ayrılığı ilkesindeki aksaklıklar ve birimler arasındaki iletişim problemleri nedeniyle, teslim alınmamış, eksik/yanlış teslim alınmış mallar için veya siparişi olmayan mallar için ödeme yapılması riski.	
Satın alma sürecinin iyi yönetilememesi sebebiyle mal ya da hizmet alımlarının piyasa değerlerinden daha yüksek fiyatlarla yapılması riski.	

Üst yönetim ile birlikte mutabık kalınan risklere ilişkin kontrol faaliyetlerinde reaksiyon ve olay planlaması için görevlendirilen her birimden ihtiyaç duyulan kaynak için çalışma yapılarak, gelen sonuçlar doğrultusunda ihtiyaç duyulan bütçe için çalışma yapılacaktır.

Misyon ve vizyonu oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla ilgili tüm

birimlerin katılımıyla stratejik plan hazırlanmalıdır. Gelişen şartlara göre revize edilerek satın alma süreci stratejik programlarının hazırlanmasına esas teşkil edecek şekilde tasarlanmalıdır. Birimler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.

Reaksiyon ve planlama için görevlendirilen birim yöneticileri tarafından izleme faaliyetine ilişkin planlama yapılarak mutabık kalınan süreler içinde üst yönetime raporlama yapılması konusunda fikir birliğine varılmıştır.



7. EYLEM PLANI

Satın alma sürecindeki eksikliklerin ve hataların şirketin belirlemiş olduğu amaç ve hedefler çerçevesinde ele alınarak, denetim sonuçları doğrultusunda gözden geçirilmesi ve sürecin geliştirilmesiyle iyileştirilmesine yönelik olarak çeşitli önlemler alınması gerekmektedir. Bu sayede şirketin ihtiyaç duyacağı mal ve hizmetlere doğru zamanda, doğru maliyetle ve doğru kalitede ulaşması sağlanacaktır. Alınması gereken önlemler şunlardır:

- Şirket kurumsallaşma kavramının üzerinde daha çok durmalıdır,
- Görevler ayrılığı ilkesinin sadece teoride değil pratikte de benimsenmesi sağlanmalı ve yetki ayrımları net bir şekilde belirlenmelidir,
- Stok takibinin daha pratik ve sağlam yapılabilmesi için barkod sistemine geçilmeli ve kullanımı sağlanmalıdır,
- Şirkette satın alma maliyetleri analiz edilmeli, matematiksel ve istatistiksel verilerden yararlanılarak alımların fayda/maliyet analizi çerçevesinde yapılması teşvik edilmelidir,
- Satın alma sürecindeki tüm faaliyetleri kapsayacak bir elektronik programa geçiş yapılmalı, böylelikle sürecin takip ve kontrolü ihmal edilmeden sürdürülmelidir,
- Satın alma sürecindeki onay işlemlerinin tamamı bilhassa belirli limitin üstünde yapılacak olan alımlar çift adımlı olmalı, hem satın alma birimi yöneticisinden hem de yönetimin onayından geçmelidir,
- Satın alma talepleri, onayları, sipariş emirleri, tedarikçiler, tedarikçilerden alınan teklifler, şartnameler, sözleşmeler gibi süreç içinde oluşan tüm dokümanlar elektronik sistemde kayıt altında tutulmalı, böylelikle istendiği zaman ulaşılabilmesi ve kontrollerin uygulanması kolaylaştırılmalıdır.

8. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

HL A.Ş. 2021 yılı Satın Alma Faaliyetleri sürecine ilişkin yürütmüş olduğumuz risk denetimi çalışmalarının sonucu olarak hazırlanmış olan bu raporda, süreçle ilgili durumlar analiz edilerek bunlara ilişkin bulgular detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

İç denetim faaliyetimiz Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları kapsamında gerçekleştirilmiştir.

Satın alma sürecinin kalitesini, etkinliğini ve verimliliğini artırmak, sürecin gelişimine katkıda bulunmak, yönetim tarafından belirlenmiş olan prosedürlerin uygulanmasını sağlamak, süreç doğrultusunda kullanılacak şirket kaynaklarının en etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilmesini sağlamak, etik dışı davranışların önüne geçmek, sürecin şirket çıkarlarına en uygun yöntem ve metotlarla yürütülmesini sağlamak odaklı yapılmış olan değerlendirmeler sonucunda; üzerinde mutabık kaldığımız risklere en hızlı şekilde aksiyon alınmasını ve gereken çalışmaların yürütülmesini tavsiye ederiz.

Saygılarımızla.

HL A.Ş. İç Denetim Birimi

SONUÇ

Dünyada yaşanan finansal krizler sonucunda denetim sisteminin yalnızca mali işleri değil, mali olmayan işleri inceleyen ve kurumdaki bütün işlemlerle faaliyetleri kapsayan, aynı zamanda üst yönetime danışmanlık hizmeti sağlayan bir sisteme evrilmesiyle, denetleyenin, denetlenenin ve denetim kavramının ciddi derecede önem kazandığı aşikârdır. Bu nedenle modern denetim sisteminin gerekliliği olarak iç denetçiler görevlerini her türlü baskıdan arınmış bir şekilde yerine getirerek, kurum hedeflerine ulaşılmasına yönelik tehditleri belirleyip sağlam bir risk yönetimi süreci geliştirerek; sorunların birey, görev, departman ve kurum bazında çözülmesine yardımcı olmalıdır.

Denetim sürecinde ekonomik çıkarlar, kişisel samimiyetler, her türlü önyargı, profesyonelliğe ve etik kurallara uygun hareket etmeme gibi faktörlerin etkilerine dikkat edilmeli ve bunların önüne geçilmelidir.

Kurumlar etkin bir risk yönetimi sürecinin yardımıyla kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli kullanımını sağlamak, kurum hedeflerine ulaşabilmek, risklerini yönetebilmek, gelecek odaklı çalışabilmek, maliyet, zaman ve kaynak israfının önüne geçebilmek amaçlarını taşıyorsa; risk esaslı iç denetim sisteminin önemliliğini özümsemeli, kuruma sağlayacağı faydaların bilincinde olmalı ve sistemin düzgün bir şekilde işleyebilmesi için gerekli koşulların sağlandığına emin olmalıdır. Kendilerini geliştirmek ve büyümek isteyen, geleceğe dair hedef ve beklentileri bulunan her kurum için etkin bir iç denetim, iç kontrol sistemi ve risk yönetimi olmazsa olmazdır.

KAYNAKÇA

- Adams, M. B. (1994). Agency Theory and the Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12.
- Akarkarasu, N. (2000). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler. *Yeterlik Etütleri 15. Dönem - Sermaye Piyasası Kurulu*, Etüt No:8.
- Akçay, G. (2011). Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü ve Kamu İdarelerinde Yaşanan Gelişmeler. *Denetışim Dergisi*, Sayı:7, 25-46.
- Benli, F. & Celayir, D. (2014). Risk Based Internal Auditing and Risk Assessment Process. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 2(7), 1-16.
- Bozkurt, C. (2010). Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim. *Denetışim Dergisi*, Sayı:4, 17-30.
- Celayir, D. (2021). İç Denetim ve Risk Değerlendirme. *Hiper Yayıncılık*, 1. Baskı, İstanbul.
- Chun, C. (1997). On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions. *Managerial Auditing Journal*, Vol.12, No.4,5, p.247-250.
- Derici, O., Sarı, A. & Tüysüz, Z. (2007). Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:65, 151-172.
- Elitaş, C. (2004). İç Denetçinin Verdiğı Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 69, 220-238.
- Elitaş, C. & Kiracı, M. (2010). Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örnekleme Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt: 20, 45- 78.
- Erken, H. (2009). Denetimde Bağımsızlık Kavramı. *Denetışim Dergisi*, S: 1,16-27.

- Fındık, H. (2016). İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, 640-663.
- Guoming, B. (1997). The Developing Trend and Prospects of Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 12/3[1997], p.243-246.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2013). Kamu İç Denetim Rehberi. *İç Denetim Koordinasyon Kurulu*. Ankara.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2016). Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi Vaka Çalışmaları, Sürüm 1.0.
- Karabeyli, L. (1999). Risk Denetimi Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar. *Sayıştay Hizmet İçi Yayınları*, No:4, 1-54, Ankara.
- Kılıç, B. İ. (2014). Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler. *Dora Yayıncılık*, 1. Baskı, Balıkesir.
- Kishalı, Y. & Pehlivanlı, D. (2006). Risk Odaklı İç Denetim ve IMKB Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:30, 75-87.
- Kurnaz, N. & Çetinoğlu, T. (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar. *Umuttepe Yayıncılık*, Kocaeli.
- Memiş, M. Ü. (2008). Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar. *Mali Çözüm Dergisi*, No:85, 75-91.
- Özeren, B. (2000). İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. *Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi*, No:8.
- Pamukçu, A. (2019). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim. *Ekin Yayıncılık*, 1. Baskı, Ankara.
- Pehlivanlı, D. (2010). Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları. *Beta Yayıncılık*, 1. Basım, İstanbul.

- Pickett, S. K. H. (2006). Audit Planning - Risk Based Approach. *John Wiley & Sons Inc*, England, ISBN: 978-0-471-69052-8.
- Stewart, J. & Subramaniam, N. (2010). Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 305-328.
- Thomas, M. (2007). The Seven-step Process to Risk-based Auditing. *FSA Times*, Florida, ABD: IIA, 1-6.
- Türedi, H., Zor, Ü. & Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:66, 1-20.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2013). İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve. *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları*, Yayın No:11.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber. (2016). 1. Cilt - İç Denetimin Temelleri. *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları*, Yayın No:10.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber. (2016). 2. Cilt - İç Denetim Süreçleri ve Yöntemleri. *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları*, Yayın No:10.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber. (2016). 3. Cilt - Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve Uyumun Temelleri. *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları*, Yayın No:10.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2017). Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ). IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, Uygulama Rehberi.
- TÜSİAD. (2008). Kurumsal Risk Yönetimi. *Yayın No: TÜSİAD-T/2008-02/452*, İstanbul.

- Uyar, S. (2003). İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü. *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt:63, 3-5.
- WEB_5, (2017). Uluslararası İç Denetim Standartları, Web Site, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>.
- Yurtsever, G. (2015). İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Cilt:52, Sayı:602, 89-101.



ÖZET

Küresel çapta yaşanan ekonomik gelişmelerin kurumlar üzerinde ciddi değişikliklere sebep olan sonuçları olmuştur. Kurumlar hedeflerini gerçekleştirmek yolundaki problemlerin üstesinden gelebilmek için risk esaslı iç denetim kavramının önemini anlamıştır. Risk yönetimindeki en önemli yapı taşı iç denetim sisteminin varlığıdır. Risk esaslı iç denetim anlayışı ile kurum içerisindeki risklerin belirlenmesi, ölçülmesi ve yönetilmesi gerekmektedir. Böylelikle risklerin kurumlara verebilecekleri zararların önüne geçilebilmektedir. Bu sebeple risk esaslı iç denetim kurumlar için vazgeçilemez bir unsur haline gelmiştir.

Bu çalışmada amaç, risk esaslı iç denetim faaliyetinin ne olduğu ve nasıl uygulandığı hakkında bilgi vermektir. Çalışmanın sonunda risk esaslı iç denetimin satın alma sürecinde uygulanmasını anlatan bir uygulama yapılmıştır. Şirketin satın alma süreci denetimi yapılarak iç denetim raporu oluşturulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Denetim, iç denetim, risk, risk esaslı denetim.

ABSTRACT

Global economic developments have led to significant changes in enterprises. Enterprises have become aware of the concept of risk-based internal audit in order to solve problems in achieving their goals. The most important element in risk management is having an internal audit system. It is necessary to determine, measure and manage the risks in the enterprise with the understanding of risk-based internal audit. In this way, the harms of risks to enterprises can be prevented. For this reason, risk-based internal auditing has become an indispensable element for enterprises.

The objective of this study is to give information what the risk-based internal audit activity is and how it is implemented. At the end of the study, an application was made that explained the implementation of risk-based internal audit in the purchasing process. An internal audit report was created by auditing the purchasing process of a company.

Keywords: Audit, internal audit, risk, risk- based audit.