



**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI - PERFORMANS
STANDARTLARI KAPSAMINDA İÇ DENETİM SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ: IRAK'TA ELEKTRİK ENERJİSİ ÜRETİMİ
YAPAN BİR İŞLETMEDE UYGULAMA**

**Nazar Abdullah Saleh SALEH
1530201460**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK**

ISPARTA -2017



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin Adı Soyadı	Nazar Abdullah Saleh	
Anabilim Dalı	İşletme	
Tez Başlığı	ULUSLARARASI İÇ DENETİM PERFORMANS STANDARTLARI KAPSAMINDA İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	
Yeni Tez Başlığı ¹ (Eğer değişmesi önerildi ise)	Uluslararası İş Denetim Standartları - Performans Standartları Kapsamında İş Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi : Irak'ta Elektrik Enerjisi Üretimi Yapan Bir İşletmede Uygulama	
Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Yüksek Lisans Tez Savunma Sınavında Jürimiz 23./12/2019 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Yüksek Lisans tezi için; ☒ OY BİRLİĞİ ☐ OY ÇOKLUĞU² ile aşağıdaki kararı almıştır. ☒ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez KABUL edilmiştir. ☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin DÜZELTİLMESİ³ kararlaştırılmıştır. ☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin REDDEDİLMESİ⁴ kararlaştırılmıştır.		
TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Yrd. Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK	
Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. Oğuzhan ÇARIKÇI	
Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. Murat ERDOĞAN	
Jüri Üyesi		
Jüri Üyesi		

¹ Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

² OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

³ DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 28-(4) Tezi hakkında DÜZELTME kararı verilen öğrenci sınav tarihinden itibaren en geç üç ay içinde gerekçini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur.

⁴ Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.



T.C.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “*Uluslararası İç Denetim Standartları-Performans standartları Kapsamında İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi: Irak'ta Elektrik Enerjisi Üretimi Yapan Bir İşletmede uygulama*” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

İmza
Nazar Abdullah Saleh SALEH
31/12/2017

(SALEH Nazar Abdullah Saleh, *Uluslararası İç Denetim Standartları – Performans Standartları Kapsamında İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi: Irak'ta Elektrik Enerjisi Üretimi Yapan Bir İşletmede Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2017)

ÖZET

Çalışmanın temel amacı, uluslararası iç denetim standartlarının bir bölümü olan performans standartları kapsamında, iç denetim sisteminin analiz edilmesidir. Çalışma Irak'ta elektrik enerjisi üretiminde faaliyet gösteren bir işletmede gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, işletmenin iç denetim faaliyetlerinin performans standartları ile uyumunun incelenmesi, işletmenin iç denetim sisteminin etkinliğinin araştırılması ve iç denetimin etkinliğini artırmak için gerekli önerilerin sunulması hedeflenmektedir. Çalışmanın uygulama kısmında kullanılan veriler; işletme bünyesinde yapılan gözlemlerden, performans standartlarına göre işletme çalışanlarına yöneltilen soru ve cevaplardan, ve işletmenin dış bilgi kullanıcılarına sunduğu bilgilerden elde edilmiştir.

Elde edilen veriler neticesinde, işletmenin iç denetim sistemi performans standartlarıyla karşılaştırılmakta ve ortaya çıkan benzerlik ve farklılıklar analiz edilmektedir. Çalışma sonucunda işletmenin iç denetim uygulamalarının uluslararası iç denetim standartlarına kısmen uygun olduğu görülmektedir. Yapılan araştırma neticesinde, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi, etkinliğin, verimliliğin ve uluslar arası iç denetim standartlarına uyumun artırılabilmesi için mevcut iç denetim sisteminin iyileştirilmesi konusunda, işletmeye yönelik olarak bazı öneriler sunulmaktadır. Ayrıca, iç denetim sisteminin performans standartlarına tam olarak uyum sağlayabilmesi için işletmenin iç denetim ekibinin gerekli bilgi, beceri ve deneyime sahip olması gerekmektedir. İç denetim standartlarına göre gerçekleştirilecek iç denetim uygulamaları neticesinde işletmede şeffaflık ve hesap verilebilirliğin artırılacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Uluslararası İç Denetim Standartları, Performans Standartları.

SALEH Nazar Abdullah Saleh, Evaluation of the Internal Auditing System within the framework of International Internal Auditing Standards – Performance Standards: An Implementation in an Enterprise that Produces Electric Energy in Iraq, Master's Thesis, Isparta, 2017)

ABSTRACT

The objective of the study is to analyse the internal auditing system within the framework of performance standards as a part of international internal auditing standards. The implementation was conducted in an institution serving at electric power production in Iraq. The study aims at reviewing the concordance of the internal auditing activities with the performance standards; to investigate the efficiency of the internal auditing system of the institution as well as to offer recommendations in order to grow the efficiency of internal auditing. The data used in the implementation phase of the study was obtained from the observations done in the institution, questions for the staff in line with the performance standards and their answers and the information offered by the institution to the external users.

The internal auditing performance of the institution is compared and contrasted with its performance standards and the similarities and differences are analysed based on the data obtained. The outcomes of the study reveal that the internal auditing activities of the institution partly comply with the international internal auditing standards. The study also involves various recommendations for the institution so that the institution can get to its targets and improve its current internal auditing system to increase the efficiency, productivity and the concordance with internal auditing standards. Besides, the internal auditing team of the institution is to be equipped with the required skills, knowledge and experience so as to ensure the complete concordance with the internal auditing standards. It is assumed that the transparency and accountability within the institution could be enhanced along with the internal auditing activities conducted in accordance with the internal auditing standards.

Key Words: Internal Auditing, International Internal Auditing Standards, Performance Standards

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	i
YEMİN METNİ	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR LİSTESİ	vii
TABLolar LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM GENEL OLARAK İÇ DENETİME BİR BAKIŞ

1. İç Denetim	3
1.1. İç Denetim Kavramı	4
1.2. İç Denetimin Tanımı	5
1.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	6
1.4. İç Denetimin Fonksiyonları	7
1.4.1. Kuruma Değer Katma	7
1.4.2. Güvence Sağlama	8
1.4.3. Risk Yönetimi ve Yönetim Süreçlerine Katkı Sağlama	8
1.4.4. Danışmanlık Faaliyeti Sağlama	9
1.4.5. Standartlara Göre Yürütülme	9
1.4.6. Fonksiyonel Bağımsızlık	9
1.5. İç Denetimin Kapsamı	11
1.6. İç Denetimin Amaçları	12
1.7. İç Denetim Türleri	13
1.7.1. Mali Denetim	13
1.7.2. Uygunluk Denetimi	15
1.7.3. Performans Denetimi	15
1.7.4. Sistem Denetimi	17
1.7.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi	17
1.8. İç Denetim Mesleği	17
1.9. Türkiye İç Denetim Enstitüsü	18
2. Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimle İlgili Düzenlemeler	19
2.1. İç Denetime İlişkin Olarak 5018 Sayılı Mali yönetim ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler	19
2.2. İç Denetimle İlgili Olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	20
3. İç Denetim ve Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki ve Farklar	20
4. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi	22
5. Kurumsal Yönetim Anlayışı ile İç Denetim Arasındaki İlişki	23

6. İç Denetçiler	24
6.1. İç Denetçi Tanımı	25
6.2. İç Denetçileri Değerleme.....	25
6.3. İç Denetçiler ile Dış Denetçilerin Karşılaştırması.....	26

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI İÇ DENETİM PERFORMANS STANDARTLARI

1. Tarihsel Bakış.....	28
2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü.....	28
3. Standart Kavramı	28
4. Uluslararası İç Denetim Standartları	29
5. İç Denetim Standartlarının Hedefleri ve Amaçları	30
6. Performans Standartları.....	31
6.1. 2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	31
6.2. 2100 – İşin Niteliği	34
6.3. 2200 – Görev Planlaması	37
6.4. 2300 – Görevin Yapılması	40
6.5. 2400 – Sonuçların Raporlanması	41
6.6. 2500 – İlerlemenin Gözlenmesi	45
6.7. 2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI - PERFORMANS STANDARTLARI KAPSAMINDA İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

1. Çalışma Problemi.....	47
2. Çalışmanın Amaçları.....	47
3. Çalışmanın Önemi ve Özgünlüğü	48
4. Bilgi Toplama Yöntemi	48
5. Çalışmanın Sınırları	48
6. İşletme Hakkında Genel Bilgiler.....	49
7. İç Denetim Personeli Hakkında Genel Bilgiler.....	55
8. İç Denetim Bölümünün Görevleri.....	57
9. Irak'ta Elektrik Enerjisi Üretim Yapan Bir İşletmede Uygulama.....	58
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	92
KAYNAKÇA	100
ÖZGEÇMİŞ.....	105

KISALTMALAR LİSTESİ

TDK	: Türk Dil Kurumu
AB	: Avrupa Birleşik Devlete
II	: Institutes of Internal
COSO	: Committee Of Sponsoring Organisation
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing
CIA	: Certified Internal Auditor
IIA	: Institute of internal Auditors
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
CCSA	: Certified in Controlself- Assessment
CGAP	: Certified Government Auditing Professional
İDKK	: İç Denetim Koodinasyon Kurulu
KYA	: Kurumsal Yönetim Anlayışı
MUB	: Maliye Ulusal Bakanlığı

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. İç Denetim ile Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması	21
Tablo 2. İç Denetçi ve Dış Denetçi karşılaştırması	27
Tablo 3. İşletmenin İç Denetim Personeli Hakkındaki Bilgiler	55
Tablo 4. Federal Sayıştay Denetim Notları ve İç Denetimin Uygulamaları	71



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. İç Denetim Fonksiyonlarının Odak Noktaları.....	10
Şekil 2. İşletmenin Organizasyon Yapısı.....	49
Şekil 3. İşletme Merkezi Organizasyon Yapısı.....	52
Şekil 4. İşletme Merkezi İç Denetim Bölümü Organizasyon Yapısı	54
Şekil 5. Kerkük Ana Merkez ve Santrallerdeki İç Denetim Organizasyon Yapısı	54
Şekil 6. Risk Değerlendirmelerine Göre Gerçekleştirilen İç Denetim Planlama Süreci	59
Şekil 7. Üst yönetim beklentilerini izah etmektedir.....	63
Şekil 8. İç denetim ve Dış Denetim Arasındaki İlişki.....	72
Şekil 9. Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetim Sistemi.....	75
Şekil 10. İşletme Risk Yönetim Şeması.....	79

GİRİŞ

Amerika Birleşik Devletleri'nde ortaya çıkan skandallar ve krizler, iç denetim mesleği hakkında çeşitli soru işaretleri oluşmasına neden olmuşlardır. Bunun neticesinde İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetim mesleğinde yeni bir çerçeve oluşturmak için bir çalışma heyeti kurmuştur. Bununla birlikte şirketler, önceden belirledikleri hedeflere ulaşmak ve arzulanan kaliteyi yakalamak için bünyelerinde bağımsız iç denetim birimleri kurmakta ve bu birimleri insan gücü ve donanımsal bilgiyle desteklemektedirler (Alwrdat, 2013: 15).

Uluslararası faaliyet gösteren işletmelerde meydana gelen çeşitli finansal skandalların ardından bilimsel komiteler tarafından oluşturulan raporlar, iç denetim içerisinde mali, idari ve denetim faaliyetleri konusunda düzenlemeler getirmektedirler. Ayrıca bu düzenlemeler, işletme yönetiminin belirlediği stratejilerin hayata geçirilebilmesi için iç denetimin önemine vurgu yapmaktadır. Bu bağlamda, iç denetim fonksiyonları belirlenen stratejileri özümsemeli ve bunların uygulanabilmesi için gerekli şartların oluşmasını kontrol etmelidir. Bununla birlikte iç denetim birimleri işletmenin karşılaşılabileceği muhtemel risklerin tespit edilmesi ve bunlara karşı önlem alınması konusunda işletmeler için çok kritik öneme sahiptirler (Cuma, 2009: 22).

İç denetim, iş dünyasının vazgeçilmez bir parçası olarak çok eski tarihlerden beri kendisini kabul ettirmiştir. Ancak meslek olarak kabul edilmesi ancak 1941 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıyla başlamıştır. İç denetim faaliyetleri, işletmeler için çok önemli bir yer tutması sebebiyle kuruluşun en önemli unsurlarından birisidir. İç denetim sayesinde kaynakların israfı önlenmekte, varlıkların amaçları dışında kullanımı engellenmekte, güvenilir bilgi üretilmekte, yönetimle birlikte yapılan çalışmalar neticesinde kalite, etkinlik ve verimlilik sağlanmakta, oluşturulan kural, talimat ve prensiplere çalışanların ne derece uyduğu hakkında işletme yönetimine bilgi verilmekte, kısaca hedeflerin gerçekleştirilmesi için işletme yönetimine katkı sağlanmaktadır (Alwrdat , 2013: 15).

Günümüzde, küresel ekonomilerin hakimiyeti, teknolojiadaki yoğun gelişmeler ve rekabetin artması, yeni finansal araçların kullanılması ile birlikte elde edilen bilgilerin kalitesinde iyileştirmelere gereksinim duyulmaktadır. Dolayısıyla büyük bir ivme ile hızlı bir şekilde değişen koşullar neticesinde güvenilir ve doğrulanmış bilgilere olan ihtiyaç da aynı doğrultuda hızla artmaktadır (Alwrdat, 2006: 13).

Bilimsel ve teknolojik ilerlemeler, büyük projelerin meydana gelmesine, faaliyetlerin çeşitlilik kazanmasına ve iş hacimlerinin büyüklüğünden ötürü idari problemlerin karmaşıklığına yol açmaktadır. Bu karmaşıklık ve büyümenin beraberinde getirebileceği sorunların bertaraf edilebilmesi için denetim faaliyetleri önem kazanmaktadır. Bağımsız denetimin gecikmeli olarak elde edilen sonuçları nedeniyle modern bilimsel yöntemlere dayanan ve yeterli kaynaklara sahip olan bir iç denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetim sistemi ile birlikte periyodik üretilen doğrulanmış verilere duyulan ihtiyaç bu şekilde karşılanabilecektir (Tahoun, 2013).

İç Denetçiler Enstitüsü, teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmek, bilişim teknolojilerinden en yüksek derecede fayda elde edebilmek ve işletmelerin koydukları hedeflere ulaşabilmelerini sağlamak için uluslararası iç denetim standartlarını yayınlamıştır. Bu standartlar içerisinde iç denetçilerde bulunması gereken özellikler ve iç denetim faaliyetlerinin niteliği belirlenmiştir. Yayımlanan standartlar günümüze kadar geliştirilmeye devam etmiştir (www.theiia.org).

Uluslararası iç denetim standartları iç denetçilerin özelliklerini tanımlayan ilk seri standartlar (1000 numaralı grup) ve iç denetim çalışmalarının niteliğini düzenleyen ikinci seri standartlar (2000 numaralı grup) olmak üzere iki gruba ayrılmıştır (Acc, 2014).

Bu çalışmada, uluslararası iç denetim standartları içerisinde yer alan performans standartları kapsamında Irak'ta faaliyet gösteren ve elektrik enerjisi üretimi yapan bir işletmenin iç denetim sistemi incelenmektedir. Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm iç denetim hakkında genel bilgiler vermekte, ikinci bölüm iç denetim performans standartlarını açıklamakta, üçüncü bölüm ise araştırmaya konu olan işletmenin iç denetim sisteminin değerlendirilmesini ele almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK İÇ DENETİME BİR BAKIŞ

Çalışmanın bu bölümünde genel olarak iç denetim hakkında bilgi verilmektedir.

1. İç Denetim

En kapsamlı manasıyla “denetim” iktisadi faaliyetler ile önceden tespit edilmiş ölçütler arasında uygunluğun belirlenmesi hedefiyle iktisadi faaliyetleri doğrulayan kanıtların yöntemli ve objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonucunun ilgili kişilere iletilmesi aşamasıdır. İktisadi faaliyetler ve iktisadi faaliyetlerin ispatlanması arasındaki bağlantı muhasebe aşamasıdır. Bu sebeple, denetimin konusu bilgi sistemini ve muhasebe aşamasını içerir. “İç denetim” terimi denetim faaliyetinin, işletmenin kendi personeli ile yürütüldüğünü açıklamak ve dış denetçinin işlemlerinden bu faaliyeti ayırmak için kullanılmaktadır (Kepekçi, 1982: 37).

İç denetimin hedefi; işletme varlıklarının çeşitli zararlara karşı korunup korunmadığını, çalışmaların daha önceden belirlenen ölçütlerle uyum içinde yürütülüp, yürütülmediğini incelemektir. İç denetim, denetim alanı geniş manalı olsa da aslında yapısı, işlevleri ve denetim sonuçları yönlerinden işletmenin üst yönetimi ile sınırlıdır. Çünkü iç denetçiler, işletmenin kendi çalışanıdır. İç denetçiler, üst yönetimin tespit ettiği bölümlerde denetim işlevini yerine getirmek zorundadırlar. Dolayısı ile doğası gereği iç denetim; işletme üst yönetimin kararlarına, planlarına, programlarına, amaç ve stratejileri ile iç ve dış hükümlere uygunluk dışında bir denetim işlevini üstlenmez (Çalgan vd., 2008: 37).

İşletmeler, stratejik planlarda belirtilen amaçlarına ulaşabilmek için sahip oldukları kaynakları bu amaçlar doğrultusunda en uygun biçimde kullanmaktadır. Hedeflere ulaşabilmek için gerçekleştirecekleri uygulamaların objektif, bağımsız ve etkin olarak çalışan bir iç denetim sistemi yönünden, uluslararası kıstaslara uygun bir şekilde

değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonucunun gerekli tedbirlerin alınabilmesi için üst yönetime bu tedbirlerin iletilmesi gerekmektedir (Özer, 2010: 38).

Genel yönetimde hesap verilebilirliğin ve finansal şeffaflığın oluşturulması hedefiyle etkili bir iç denetim sisteminin sağlanması gerekliliği meydana çıkmaktadır (Gürkan, 2005: 3).

1.1. İç Denetim Kavramı

Denetim kelimesi Latince kökenli olup “*duymak, istemek*” anlamına gelen Latince “*auditus*”, Fransızca “*audire*”, İngilizce “*audit*” kelimesinin Türkçe karşılığıdır. Eski tarihlerde Roma’da seçilmiş profesyoneller tarafından görevli kişilerin yaptıkları çalışmalar dinlenerek hatalar tespit edildiğinden denetim sözcüğünün özü dinlemek eylemine dayanmaktadır. Muhasebe yönünden denetim ise, Denetim Kavramları Komitesi tarafından şöyle tanımlanmıştır; “*İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir*”(Adiloğlu, 2011: 5).

İç denetimin uluslararası tanımı; işletmenin her türlü etkinliğini üst yönetim tarafından saptanan planlar, politikalar, prosedürler ve kurallara uygunluk yönünden denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve işletmeye değer katmak amacıyla, bağımsız ve objektif bir biçimde güvence altına alan danışmanlık hizmetidir (Keskin, 2006 : 9).

Denetim kavramı ya da denetleme işi toplumsal açıdan, insanın gerçekleştirmiş olduğu her hareketin, oluşturulan toplumsal ve bireysel kanunlarla uyumlu olup olmadığını anlamak için yapılan bir değerlendirme olarak tanımlanmaktadır. İnsanın faaliyette bulunduğu her alanda açıklanan bilgi ve iddiaların doğruluk ve güvenilirliğini belirlemek için herhangi bir yere bağımlı olmayan bir kişi tarafından ayrıca bir inceleme yapılması gerekmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010 : 11-12).

5018 sayılı kanuna göre iç denetim, kamu yönetiminin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik kriterlerine göre yönetilip yönetilmediğini kıymetlendirmek ve önderlik yapmak hedefiyle yapılan bağımsız, danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî

işlemlerinin tehlike yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistemli, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş ölçütlere uygun olarak gerçekleştirilir (Tufan ve Görün, 2013 :118).

1.2. İç Denetimin Tanımı

Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde kurulmuş olan muhasebe enstitüleri, yayınladıkları tebliğlerle iç denetimin tanımı yapmaya çalışmışlardır. Amerikan İç Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetim şu şekilde tarif etmektedir; *“İç denetim, yönetime hizmet etmek amacıyla bir örgütteki muhasebe, mali ve diğer faaliyetleri gözden geçirmek için yapılan bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir. Diğer kontrollerin etkinliğini ölçen ve değerlendiren bir yönetsel kontroldür”* (Gürbüz, 1995 : 51).

İngiltere ve Galler Fermanlı Muhasipler Enstitüsü’nün ortaya koyduğu tanıma göre iç denetim şu şekilde açıklanmaktadır; *“İç denetim özel olarak görevlendirilmiş bir personel tarafından bir işletme içinde yapılan faaliyetlerin ve kayıtların gözden geçirilmesidir”*(Gürbüz,1995: 51).

ABD İç Denetim Enstitüsü, iç denetimi şu şekilde tarif etmektedir: *“İç denetim; bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan bir faaliyettir. Bu fonksiyon tehlike yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşım getirmek suretiyle bir kuruluşun hedeflerini başarmasına katkıda bulunur”*(Gürkan, 2005 : 3).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’ne (IIA) göre iç denetim; *“bir kurumun her türlü faaliyetini geliştirmek ve değer katmak amacını taşıyan bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler, tehlike yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir ve kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olurlar.”* Tanımdan anlaşılacağı üzere iç denetimin güvence verme ve danışmanlık sağlama gibi ana iki işlevi söz konusudur (Tüm ve Memiş, 2012: 47).

İç denetim, mali özellikte işlemler ile mali özellikte olmayan işlemlerin gözden geçirilerek kıymetlendirmesinin yapıldığı bir denetim şeklidir. Hedefi, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin tespit edilmiş politikalarla uygun

bir biçimde yürütölüp yürütölmediğini araştırmaktır. İç denetim ile bir işletmede (Adiloğlu , 2011: 5-6) :

- Finansal ve operasyonel bilginin gerçek ve güvenilir olup olmadığı,
- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve minimuma indirilmiş olup olmadığı,
- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve esasların izlenip izlenmediğı,
- Tatmin edici ölçütlerin oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların dinamik ve etkili bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- İşletmenin hedeflerine aktif bir biçimde ulaşılıp ulaşılmadığı tespit edilmektedir (Adiloğlu, 2011: 5-6).

1.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Tarihi akış içerisinde hem iç denetim hem de dış denetimin geçmişi eski uygarlıklara dayanmaktadır. 20. Yüzyıla gelindiğinde iç denetimin kapsamı da yeniden şekillenmeye başlamıştır. Varlıklı İngilizler, ABD’de yaptıkları önemli yatırımlarını bağımsız olarak kontrol etmek istediklerinden iç denetim 19 yüzyıl süresince İngiliz yatırımcılarla birlikte İngiltere’den ABD’ye taşınmıştır (Uzay, 1999: 34).

Denetim çalışmaları günümüzdeki anlamından çok daha dar bir kapsamda 1900’lu senelerin başından itibaren uygulama alanı bulmuş, işletme belge ve kayıtları üzerinden hata veya hilelerin meydana çıkartılması işlevi biçiminde, “Belge Denetimi” olarak anlam kazanmıştır. 1930’lu senelerden itibaren belge bazında kontrolden finansal tabloların bir tüm olarak incelenmesi ve görüş verilmesine gecilmiş, denetim fonksiyonu “Finansal Tablo Denetimi” olarak algılanmış; denetimin bu bölümü günümüze kadar devam etmiştir (Kartal, 2013: 11).

ABD’de 1933 tarihi Menkul Kıymetler Yasasında ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsası yasasında halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde çoğunlukla muhasebe ve denetim ilkelerine yer verilmiştir. İşletmelerde yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesinin ve muhasebe kontrollerinin gerçekleştirilmesinin sadece bağımsız denetimle sınırlandırılmayacağı anlaşılmıştır. Bu

sebeple işletmeler iç denetim birimlerini oluşturmaya başlamışlardır. Bağımsız denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen iç denetim, 1940'lı yıllardan sonra ön plana çıkmaya başlamıştır (Adiloğlu, 2011: 16).

İşletme yönetimi istekleri doğrultusunda ortaya çıkan iç denetçiler, ABD'de 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nü kurmuşlardır. Bu enstitüsü, zamanla gelişmiş, günümüzde çok büyük hale gelmiştir Ayrıca İngiltere'de iç denetim sahasına giren eleman sayısının 15.000 civarında olduğu tahmin edilmektedir (Gülbüz, 1995: 50).

İç denetim ve iç kontrol uygulamalarını yönlendiren ve ana hedefi finansal raporlamanın kalitesini artırmak olan bir diğer kurum da "Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission" (Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi-COSO)'dur. COSO; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, ABD Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü, ABD Muhasebeciler Birliği, Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü ve Finans Yöneticileri Derneği'nin destekleriyle kurulmuş ve uluslararası alanda kabul edilmiş bir örgüttür. COSO tarafından 1992 yılında "İç Kontrol Çerçevesi" ve 2006 yılında da "Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi" nin yayınlanması iç denetim mesleğinin ilerlemesine ve mesleğin önündeki buhranları aşmasına yardımcı olmuştur (Pehlivanlı, 2010 : 10).

1.4. İç Denetimin Fonksiyonları

İç denetim, yönetimin işlemlerine değer katmak ve geliştirmek için planlanan, bağımsız, objektif güvence sağlama ve danışma faaliyetidir. Bu iç denetim tanımı özet bir biçimde iç denetimin işlevlerini meydana koymaktadır. Şimdi iç denetimin işlevlerini biraz daha detaylı bahsedilebilir: (Özer, 2010: 40- 42).

1.4.1. Kuruma Değer Katma

İç denetim çalışmaları, sadece denetim yapmak için değil, kurum işlemlerine ek bir değer katmak hedefiyle yapılmalıdır. Yönetimin faaliyetlerinin faal olarak yürütülmesi, varlıklarının ve kaynaklarının korunması ve kurumun karşılaşılabileceği tehlikelerin ortadan kaldırılması için kuruma yardımcı olunması, kuruma değer katma bakımından yapılması gerekenler arasında sayılabilir (Tufan, 2012: 31).

Bu itibarla iç denetim, kurum içinde yanlış, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Bayram, 2010: 73).

1.4.2. Güvence Sağlama

“Güvence sağlama” fonksiyonu denetim faaliyetinin en klasik olarak nitelendirilebilecek fonksiyonudur (Yurtsever, 2015: 93).

İç denetim sisteminin güvence sağlaması denilince, fonksiyondan, yönetim içinde aktif bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun tehlike yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem safhalarının etkin bir biçimde işlediğine; üretilen bilgilerin gerçekliğine ve noksansızlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli, kanun, tüzük ve yönetmeliğe uygun bir biçimde gerçekleştirildiğine dair kurum içine ve dışına yeterli güvencenin verilmesi anlaşılmaktadır. Bu güvence ise iç denetim sisteminin işlemlerini bağımsız olarak yerine getirmesine bağlıdır (Tufan, 2012: 30).

1.4.3. Risk Yönetimi ve Yönetim Süreçlerine Katkı Sağlama

İç denetimin hedefi tehlike yönetimi, kontrol ve yönetim aşamalarının etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmeye yönelik işlemlerdir. Kurumun ekonomik hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyen her tür ihtimal tehdit ve tehlike olarak algılanmalıdır. Risk yönetimi ise; kurumun hedeflerine ulaşmasını menfi yönde etkileyebilecek her türlü riskin tanımlanması, gerçekleşme olasılığı ve olumsuz etkilerinin ölçülerek uygun iç kontrol yöntemleriyle azaltılmasını içeren sistemli bir yönetim şeklidir. İç denetim sürekli ve disiplinli, tehlike değerlendirilmesine dayanan bir denetim anlayışı geliştirdiğinden, kurumda etkin bir risk yönetiminin kurulmasına yardımcı olmaktadır. Risk esaslı denetimde hedef; riskli alanlara dikkatleri toplayarak, iç kontrol aşamalarının etkinlik düzeylerinin yükseltilmesinde yönetime yapılan katkının en üst seviyeye çıkartılmasıdır. Denetimin risk esaslı olarak yapılması, risklerin ve işlem süreçlerinin tanımlanmasını gerekli hale getirir (Özer, 2010 :41).

Bu itibarla, iç denetim kurum içerisinde tehlike yönetim süreçlerinin tesis olmasına ve uygulanmasına ve bu suretle yönetim sürecinin etkinliğine katkı sağlayarak yönetime yardımcı olmaktadır (Bayram, 2010 :77).

1.4.4. Danışmanlık Faaliyeti Sağlama

İç denetim danışmanlık faaliyeti; kurumun etkinliğini artırmaya, değer katmaya, risk yönetiminin ve yönetim sürecinin etkinliğini değerlendirmeye ve arttırmaya yönelik faaliyetlerde bulunulmasını gerektirmektedir. Bu önerilerin maksadı hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Fakat iç denetçinin danışmanlık rolü desteklenmekle birlikte, kuruluşa en üst seviyede katkıda bulunulması bakımından danışmanlık işlevinin iç denetimin bağımsızlığını tehlikeye düşüreceği şüphesi bulunmaktadır (Sarıbuğday, 2013: 17).

Danışmanlık hizmetleri ihtiyaca ve talebe bağlı olarak verilmektedir. Bu nedenle danışmanlık hizmetini veren iç denetçilerde mesleki deneyim, uzmanlık, yetkinlik özellikleri açısından yeterliliğin önemli olduğunu düşünülebilir (Işık vd., 2011: 7).

1.4.5. Standartlara Göre Yürütülme

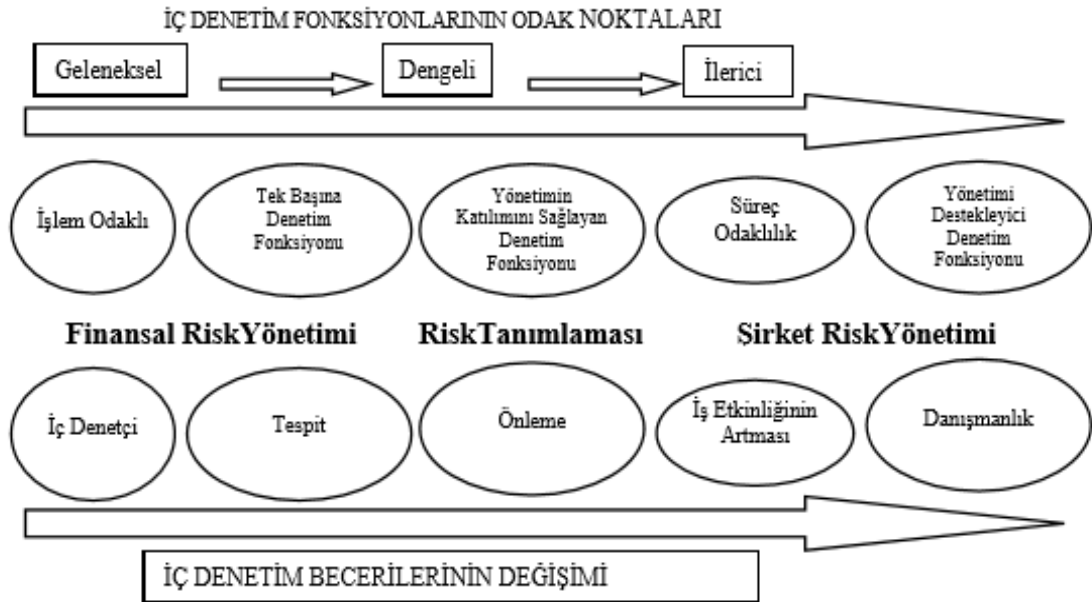
İç denetim faaliyetlerinin uluslararası genel kabul görmüş denetim ölçüt ve yöntemlerine göre yürütülmesi gerekmektedir. İç denetim konusunda söz sahibi uluslararası kuruluşların aldıkları kararlar ve hazırladıkları mevzuat hassasiyetle takip edilmelidir (Özer, 2010: 41).

1.4.6. Fonksiyonel Bağımsızlık

İç denetim fonksiyonunun etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için bağımsız olması en önemli şarttır. Bu bağımsızlık, iç denetçinin yönetim olarak bağlı olduğu makam ile bağımsızlığı anlamına gelmemektedir. Önemli olan iç denetçinin, her hangi bir etki altında kalmadan denetim sonuçlarını, değerlendirme ve önerilerini ortaya koyabilmesidir. Burada iç denetim faaliyeti denetçinin denetlediği işlemlerden bağımsız olmalıdır. Fakat iç denetimin yönetim olarak bağlı olduğu kurumda söz konusu denetim faaliyetlerini

yapmasının bağımsızlığı zedeleyecek bazı çekincelerinin de olabileceği unutulmamalıdır. İç denetimde denetçinin; özlük hakları ve atanma biçimi tarafından bağlı bulunduğu idarenin olumsuz bir durumunu tespit etmede ne kadar tarafsız davranabileceği düşünülmesi gereken bir konudur. Bu sebeple iç denetçinin görevini objektif ve bağımsız olarak yerine getirebilmesi için; atanma, görevden alınma ve özlük haklarıyla ilgili olarak yapılacak düzenlemelerin iç denetçinin bağımsızlığını destekleyecek biçimde olması kısacası “ iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması” gerekmektedir (Özer, 2010 : 42).

Bu itibarla bir yönden kurum içerisinde yönetimin bir bölümü olan iç denetim, görevsel anlamda bağımsızlığa sahip bir sistem olarak faaliyette bulunduğu için müesseselerde şeffaflık ve yönetsel hesap verebilirlik anlayışının yrtişmesine önemli bir katkı sağlamaktadır (Bayram, 2010: 73).



Şekil 1: İç Denetim Fonksiyonlarının Odak Noktaları

Kaynak:Kara, Suat ve Yereli, Ayşe N., (2012), “İç Denetimde Risk Yönetimi ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası - İmalat Sanayi Sektöründe Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan / 2012, s.67

1.5. İç Denetimin Kapsamı

İlk başta iç denetim faaliyetlerinin uygulanma sebebi hırsızlığı engellemek, hataları bulmak ve yanıltmaları önlemek iken, II. Dünya Savaşı'ndan sonra anlam sınırı değişmiş, faaliyetssel etkinliğe doğru genişlemiştir. 1960'larda birçok işletmenin halka açılmasının etkisi ile finansal raporlama ilgi alanı haline gelmiş, 1970'lerde ise bunlar iç kontrollerle yoğun olarak ilgilenmişlerdir. İç denetimin gelişmesinde done işlemedeki gelişmelerin, işletmelerin uluslararası özellik taşımalarının ve yasal düzenlemelerin de etkisi olmuştur. Özellikle 1977'den sonra iç denetçiler, test ve iç kontrol değerlemesiyle uğraşmışlardır (Uzay, 1999 : 37).

İç denetim, bir kurum ya da yapılanmada yürütülen çalışma ve işletmelerin, yönetimden farklı ve tarafsız bir gözle değerlendirilmesinde önemli rol oynar. Fonksiyonların kontrolü, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız, objektif güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonu olan iç denetim, işletme ve kurumlarda yönetimle ilgili hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır. İç denetimde, ilk önce kurumda yapılan faaliyetlere ilişkin risklerin bilinmesi, iyi yönetilmesi ve bu risklere yönelik olarak hazırlanan iç kontrollerin varlığı ve etkinliği konularına odaklanır. İç denetim faaliyeti uygun bir maliyetle denetimin etkinliğini artırmayı da içine almaktadır (Adiloğlu, 2011: 11-12).

Avrupa İç Denetim Enstitüsöleri Konfederasyonu'na (ECIIA- European Confederation of Instittutes of Internal Auditing) göre iç denetim; içsel sınırlamalara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun tüm faaliyetlerini kapsar. Bununla beraber yönetim, risk yönetimi ve iç denetim aşamaları, kurumun karşı karşıya olduğı bütün risklerin tespiti, tarif edilmesi ve giderilmesi konusundaki yeterliliğı ve etkililiğı de iç denetim kapsamına girer. Böylece, esas olarak geçmiş finansal verileri değerlendirmek üzerine odaklanan dış denetimin aksine operasyonların etkililiğı, yönetim bilgi sistemleri ile ahlaki ve sosyal süreçlerin devamlı olarak detaylı bir biçimde incelenmesi iç denetimin kapsamına girmektedir (Özer, 2010 : 40).

Gürkan.N, (2005) göre İç Denetim Kapsamı :

***Risk Yönetimi ve RİSK Değerlendirme:** İç denetim faaliyetleri kurumun karşılaşılabileceği tüm risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi yoluyla kurumun risk yönetimi ve iç denetim faaliyetine katkıda bulunmalıdır (Gürkan, 2005: 31).

***İç Kontrol Faaliyetleri:** İç denetçiler; kurum içerisindeki var olan iç denetim aşamalarının ve uygulamalarının verimliliği ile bunların etkinliğinin artırılması konularında incelemeler yaparak kurum iç denetim etkinliğinin artırılmasına çalışmalıdırlar (Gürkan, 2005: 31-32).

***Yönetim Faaliyetleri:** İç denetçiler üst düzey yönetime, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi, kurum faaliyetlerinin hedeflere uygunluğunun gözlenmesi, hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanması ve kurum aktiflerinin korunması konularındaki çalışmaları değerlendirerek yardımcı olurlar (Gürkan, 2005 : 32).

1.6. İç Denetimin Amaçları

İç denetimin esas amacı, örgüte faydalı olmak için kontrol faaliyetlerini sürdürmek ve örgütte çalışanların sorumluluklarını etkili şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır. İç kontrol, amaçlarını uygun bir bütçe ile gerçekleştirmeli ve örgütün tamamında etkin bir denetimi teşvik etmelidir. İç denetimin amacını yerine getirebilmesi için iç denetçilerin yönetim kuruluna veya denetim komitesine dönemsel raporlama yoluyla ulaşması gerekir. Söz konusu raporlar ilgililerin özellikle de yönetimin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur (Uzay, 1999 : 36).

İç denetimin amacı, gözden geçirilen işlemlerle ilgili tahliller, değerlendirmeler, yol göstermeler ve açıklamalar yaparak, işletme sorumluluklarının etkili bir biçimde yerine getirilmesine yardımcı olmaktır. İç denetim idari bir kontroldür; işletmedeki diğer denetimlerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. İç denetim, yönetim hedeflerinin gerçekleşmesi yolunda yeterli teminat sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç kontrol yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur (Adiloğlu , 2011: 12).

En son döneminde iç denetçiler zamanlarının çoğunu idari kontrollere ve idari başarıyı izlemeye ayırmışlardır. Öyle ki, iç denetim harcamalarının yönetimin başarısını artırıcı etkisi ispatlanmıştır. Aktif bir yapıya sahip olan işletmenin kontrol sisteminin

devamlı izlenmesi, sorumluluğu da iç kontrol bölümüne aittir. İç denetim amaçlarının başarılması için; bağımsızlık, yeterli sayı ve kalitede iç denetçi, tecrübe, iç denetim yöneticisinin niteliği ve önderliği gibi faktörler önemlidir. İç denetim kapsamı ve amaçları genellikle işletmenin yapısına ve büyüklüğüne yönetimin ihtiyaçlarına göre belirlenmektedir. İç denetçinin başlıca sorumlulukları:(Uzay, 1999: 37).

- ❖ Muhasebe ve iç denetim sisteminin incelenmesi,
- ❖ Finansal ve işlemsel bilginin incelenmesi,
- ❖ Bir örgütte finansal olmayan denetimler de dahil işlemlerin etkinliği, verimliliği ve yeterliliğinin incelenmesi,
- ❖ Faaliyetlerin iç ve dış düzenlemelere, şartlara, kanunlara uygunluğunun incelenmesi,
- ❖ Belirli alanlarda özel araştırmalar yapılmasıdır.

1.7. İç Denetim Türleri

İşletmelerde iç kontrol; risk ve kontrol değerlendirme işlemlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol işlemleri ile ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini tecrübe eder. İç denetim faaliyetinin bu çok yönlü kapsamında; **finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, hile denetimi ve bilgi sistemleri denetimi** amaçlı denetim fonksiyonları yer alır. Bu işlev ve kapsam özellikleri ile iç denetim; işletmelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği, kanun ve düzenlemelere uygunluk, bilgi düzenlerinin güvenilirliği, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği verimliliği için vazgeçilmez faaliyetlerden biri olarak kabul edilmelidir (Adiloğlu, 2011: 18). İç denetim uygulamada beş temel faaliyeti kapsar. Kısaca bu unsurları açıklamak gerekirse şöyle sıralanabilmektedir: (Çavuşoğlu ve Duru, 1996 : 17).

1.7.1. Mali Denetim

Mali denetim, mali raporlardaki dönelerin, denetlenen birimin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değeriyle, ekonomik kaynaklarıyla, varlıklarının yönetimiyle ve ayrılan bütçe harcama izniyle uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesidir (Çavuşoğlu ve Duru, 1996: 17). Avrupa Toplulukları Sayıştayınca çıkarılan “Denetim Terimleri”

sözlükçesinde mali denetim “hesaplar ve mali tablolar ile işletmelerin düzenliliğinin ve mevzuat uygunluğunun bir denetçi tarafından incelenmesidir ki bu inceleme bir kanaat bildirebilme veya bildirmeme ile sonuçlanır,” biçiminde ifade edilmektedir. Aynı kaynak mali denetimin kapsamını da şöyle çizmiştir (Gürkan, 2005: 19).

- Denetlenenin hesaplarının ve mali tablolarının aşağıdaki noktaların belirlenmesi bakımından incelenmesi; bütün işlemlerin ilkelere uygun şekilde taahhüde bağlanıp bağlanmadığı, gerçekleşip gerçekleşmediği, bunlar için ödeme emri verilip verilmediği ve kayda geçirilip geçirilmediği; eksiksiz kayıt yapmak ve varlıkları (nakit, yatırımlar, sabit kıymetler, stoklar) korumak için uygun önlemlerin alınıp alınmadığı (Gürkan, 2005: 19).
- Aşağıdaki hususların sağlanması bakımından düzenliliğin ve mevzuata uygunluğun incelenmesi; kaydedilen bütün işlemlerin yürürlükteki genel ve özel kurallara uygun olup olmadığı, bütün gider ve gelirlerin yetki sınırları ve ekonomik sınırlar çerçevesinde ödenip ödenmediği, tahsil edilip edilmediği, bütün borçların ve yükümlülüklerin kurallara uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığı ve yönetilip yönetilmediği (Gürkan, 2005: 19-20);

Görüleceği üzere mali denetim, mali tabloların denetimini ve mali konularla ilgili alanları kapsar. Söz konusu tanımlamalara göre mali denetim üç öge ihtiva etmektedir (Gürkan, 2005: 20);

- Gelir, gider ve mallara ait hesap ve işlemlerin doğruluğunun denetimi,
- Mali tabloların tasdikinin denetimi,
- Mali sistemlerin denetimi.

Bu kapsamda; mali denetim, mali tablo analizleri, mali tabloların çeşitli öğeleri arasında ve içinde istenilen ilişkinin var olup olmadığını araştırmayı, istenmeyen ilişkileri ve alışılmışın dışındaki temayülleri belirlemeyi amaçlar. Bu nedenle denetçi, mali tabloları eksiksiz ve itina analiz ederek (Gürkan, 2005: 20);

- ✓ Mali tabloların kabul edilebilir muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını;
- ✓ Mali tabloların, denetlenen kurumun şartları dikkate alınarak hazırlanıp hazırlanmadığını,

- ✓ Mali tabloların çeşitli unsurları hakkında yeterli açıklamanın mevcut olup olmadığını,
- ✓ Mali tablolarının çeşitli unsurlarının uygun biçimde değerlendirilip değerlendirilmediğini, ölçülüp ölçülmediğini ve gösterilip gösterilmediğini araştırır.

1.7.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir kurum/kuruluşun mali işlemlerinin ve diğer işlemlerinin önceden belirlenmiş usullere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını tespit etmek amacıyla incelenmesidir (Çavuşoğlu ve Duru, 1996: 17).

Uygunluk denetimi aynı zamanda, üst makamlar ve yasal düzenlemeler tarafından önceden belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makamlar kuruluş içinden olabileceği gibi dışarıdan da olabilir. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara rapor edilir. Bu nedenle uygunluk denetimi çoğunlukla iç denetçiler tarafından yapılır, gerekirse dış denetçiler tarafından yapılabilir (Arslan, 2011: 16).

1.7.3. Performans Denetimi

Performans denetimi, kurum ya da kuruluşun görevlerini yaparken kullandığı maddi, mali ve insani kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik derecelerinin değerlendirilmesidir. Bu değerlendirme yapılırken, risk dayalı maliyet unsuru ile kaynakların faal ve etkili şekilde kullanımı göz önünde bulundurulmalıdır (Çavuşoğlu ve Duru, 1996: 17). INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği) denetim standartlarına göre performans denetimi (Gürkan, 2005: 21);

- İdari faaliyetlerin tutumluluğunun doğru yönetim usulleri, uygulamaları ve yönetim politikalarına göre denetlenmesini,
- Kaynakların kullanımındaki verimliliğin bilgi sistemleri, performans ölçütleri, gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenmiş eksikliklerini gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi da dahil olmak üzere denetlenmesini,

- Denetlenen kurumların amaca ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğini ve istenilen etkilerde, gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasını kapsar.

Tutumluluk: uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek tüketilen kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Tutumluluk kavramı maddi ve mali kaynaklar ile birlikte beşeri kaynakları ve bilgiyi de kapsayan bir kavramdır. Tutumluluk, kazancın elde edilmesi ile ilgilidir. Tutumluluk konuları araştırılırken kaynakların doğru zamanda, doğru yerde, doğru miktarda, doğru kalite ve doğru maliyetle elde edilip edilmediği saptanmaya çalışılır. Tutumluluk, aynı kalitedeki kazancın en düşük maliyetle elde edilmesi ile ortaya çıkar. Ancak, tutumluluk en ucuz anlamına gelmez. Tutumluluk hakkında zaman, yer, miktar, kalite ve maliyeti kapsayan bir kanıya ulaşmak için daha kapsamlı ölçütlere ihtiyaç vardır (Gürkan, 2005: 21).

Verimlilik: mal hizmet ve diğer sonuçlarla ifade edilen çıktılar ile bunları üretmekte kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Verimlilik, belli bir girdiden azami çıktı elde etmek veya belli bir çıktıyı en az girdi ile elde etmek anlamına gelir. Kalite, verimlilik açısından da önemlidir. Fayda artışı sağlanırken kalite düşürülmemelidir(Gürkan, 2005: 21).

Üretkenlik: üretilen mal ve hizmetlerin miktarı (çıktı) ile bunları üretmekte kullanılan kaynaklar (girdi) arasındaki ilişkidir. Üretkenlik çok zaman bir birim çıktının maliyeti veya süresi gibi standartlarla ifade edilir. Verimlilik, üretkenliğin bir performans ölçütü ile karşılaştırılmasıdır. Üretkenliğin standartla karşılaştırılması, kurumların verimliliğinin kabul edebilir düzeyde olup olmadığını belirtmekte ve sonradan çıkacak gelişmeleri değerlendirmekte kullanılan temel araçlardan birisidir. Verimlilik ölçümü için girdi ve çıktılara ilişkin kullanılabilir ve kabul edilebilir kuralların olması gerekir(Gürkan, 2005: 22).

Etkinlik: amaçlara ulaşma derecesini ve istenilen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade eder. Etkinlik konuları üzerinde durulurken sonuçlar arasında ayırım yapmak çok önemlidir. Sonuçları ölçmek ve değerlendirmek, girdi ve çıktıların gelişmeler sonucu incelenmesi ve ölçmesi daha kolay olan verimlilik ve tutumluluk denetiminden, etkinlik denetimine doğru bir yöneliş vardır (Gürkan, 2005: 22).

1.7.4. Sistem Denetimi

Sistem denetimi, denetlenen birimin mali yönetim standartlarının eksikliklerini belirleme ve bu eksiklikleri giderme konusunda tesirli olup olmadığının değerlendirilmesidir(Çavuşoğlu ve Duru, 1996: 17).

Sistem denetimi mali işlemlerin ekonomiklik, etkinlik ve verimliliklerinin yanı sıra genel bağlayıcı hukuki düzenlemeler ve iç talimatlarla uygunluğunu inceler (Tufan, 2012: 29).

1.7.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi teknolojileri denetimi, denetlenen birimin bilgi sistemlerinin güvenli olup olmadığının değerlendirilmesidir. Bu denetim türü denetlenenin bilgi sisteminde saklanan veri ve bilgilerin yeterliliğini ve gerçekliğini değerlendirmek için de kullanılır (Gürkan, 2005: 22).

Bilgi sisteminin güvenliği, saklanan bilgilerin yanlış kullanılması, zarara uğratılmasının ya da imha edilmesinin önlenme derecesi olarak tanımlanabilir (Tufan, 2012: 29).

1.8. İç Denetim Mesleği

İç denetimin denetim mesleği statüsüne gelmesi geniş işletme toplumunun bu mesleği tanınmasıyla başlamıştır. (Tredway Komisyonu Raporu bunun bir göstergesidir.) Ayrıca iç denetim bir meslekte olması gereken özelliklerin birçoğuna sahiptir. Bu nitelikler şunlardır (Uzay, 1999 : 39);

- İç denetim gerçekten uzun eğitim ve sistemli çalışmayla sağlanacak belirli bir bilgi birikimini gerektirmektedir;
- Mesleğe girmek için uzun ve özel eğitim süreci;
- Mesleki birlik;
- Yayınlar;
- Uygulamadaki sınırlamalar;
- Meslek kuralları; Bu meslekle uğraşanların iç denetçi diye tanınması gibidir.

Diğer yönden birçok iç denetçinin örgütlerine ve topluma önemli bir hizmet verdiklerine inanmalarıdır (Uzay, 1999: 39).

İç denetim, teşkilat çalışmalarına artı değer sağlamak için tasarlanan bağımsız, objektif bir değerlendirme ve yönlendirme işlemidir. İç denetim, işletmeye, risklerin yönetilmesinin, kontrolünde ve kurumsal yönetim etkinliğinin arttırılmasında sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin elde edilmesine yardımcı olmaktadır (Atay, 2014: 28).

İç denetçiler için gerekli bilgi yapısı özellikle şu konulardan oluşur: muhasebe ve finansman, denetim, davranış bilimi, iletişim, bilgi işlem, iktisat, işletme hukuku, sayısal yöntemlerdir. Bunların önemli bir kısmı lisans düzeyinde işletme eğitimi ile sağlanabilir. (1974 yılından beri CIA programı IIA tarafından uygulanmaktadır.) İç denetçi adayları, daha önceden belirlenen merkezlerde yılda iki kere yapılan ve iki gün süren bir sınavda başarılı olmak zorundadırlar. Sınav konuları dört kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; iç denetim prensipleri, iç denetim teknikleri, yönetim prensipleri ve iç denetimle ilgili bilim dallarıdır. Başvuru için en az iki yıl denetim veya benzeri bir alanda çalışma tecrübesi gerekmektedir. Lisans üstü eğitim staj süresinin bir yılına sayılmaktadır. Türkiye’de genel olarak işletmelerde iç denetim uygulaması, hukuki düzenlemelerde iç denetimin yeri ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü hakkında açıklamalar daha sonra yapılacağı için burada yer verilmemiştir (Uzay, 1999: 40).

1.9. Türkiye İç Denetim Enstitüsü

Türkiye’de iç denetim faaliyetleri 1995 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün tanınmış şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün (TİDE) kurulmasıyla birlikte dernek statüsünde oluşturulmuştur. ECIIA ve IIA üyesi olan TİDE, düzenlediği mesleki toplantılar, eğitimler, iletişim seminerleri, sunduğu kariyer imkanları ile mesleğin teşkilatlanmasını ve meslek mensuplarının eğitim ve iletişimini sağlamaktadır. TİDE, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Standartlarını da Türkiye’de yayınlamaktadır. TİDE, uluslararası iç denetçilik sertifikası (Certified in Control Self-Assessment-CCSA) Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi Sertifikası (Certified Government Auditing ProfessionalCGAP) gibi sınavların Türkiye’de

de yapılmasını sağlayarak iç denetim mesleğinin gelişmesine ve yerleşmesine katkı sağlamaktadır. Türkiye’de iç denetim öncelikle özel girişim tarafından uygulanmaya başlanmış olup, özellikle uluslararası şirketlerin Türkiye’deki bağlantıları, şubeleri ve temsilciliklerinde yayılmıştır. Günümüzde ise, ülkemizin tanınmış şirketlerinde uluslararası standartlara uygun iç denetim uygulamaları bulunmaktadır(Adiloğlu, 2011: 29-30).

2. Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimle İlgili Düzenlemeler

2.1. İç Denetime İlişkin Olarak 5018 Sayılı Mali yönetim ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler

5018 Sayılı Kanun, iç denetim alanında önemli ve yapılması mecburi düzenlemeler getirmiştir. Bunlardan ilki iç denetimle ilgili düzenlemelerdir. Kanunda öncelikle iç denetimin tarifi verilmektedir. İç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini araştırmak ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve tarafsız güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol bölümleri ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistemli, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş kurallara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim iç denetçiler tarafından yapılır (5018 Sayılı Kanun, md.63).

Aynı düzenleme ile “iç denetçinin görevleri” başlığı altında; iç denetçinin görevi tarif edilmiş ve iç denetçilerin çalışma yöntemleri alanında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır (5018 Sayılı Kanun, md. 64).

5018 Sayılı Kanunla; iç denetim alanında Türkiye’de merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) kurulmuştur. Özellikle Türkiye’de kamuda iç denetim düzeninin kurulması, yürütülmesi, geliştirilmesi için İç Denetim Koordinasyon Kuruluna önemli görev ve sorumluluklar yüklenmiştir. Bağımsız ve objektif bir bölüm olarak kurulan iç denetim koordinasyon kurulu bakanlıklar arası bir kurul olup, üyeleri bakanlar kurulu tarafından atanmaktadır (5018 Sayılı Kanun, md.66 ve 67) (Türedi, 2011: 39).

2.2. İç Denetimle İlgili Olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

5018 Sayılı yasa ile kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na (İDKK) aynı yasa ile iç denetim düzenini kurma konusunda önemli görevler yüklenmiştir (5018 Sayılı Kanun, md. 67). 30.06.2004 tarihinden beri İDKK kanunla kendisine verilen görevleri özenle yerine getirmektedir. Bu kapsamda; iç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartları, meslek ahlak kuralları, İDKK üyelerinin çalışma usul ve esasları, iç denetçilerin seçimi, eğitimi, atanması, yükseltilmesi; gibi pek çok alanda çok önemli çalışmalar ve düzenlemeler yapılmıştır (Türedi, 2011: 39).

3. İç Denetim ve Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki ve Farklar

İç denetim kurum personeli yönünden gerçekleştirilen bir işlem iken dış denetim kurum dışı bağımsız denetçiler yönünden yapılan bir denetim işlemidir. Bağımsız denetim işletmenin finansal tabloları ve bu tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu üzerine yoğunlaşmış bir denetim faaliyetidir (Çalış, 2013: 26).

Son dönemlerde bağımsız denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki ilişkinin değeri giderek çoğalmaktadır. Çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve etkin bir iç denetim bölümü bulunan bir işletmedeki bağımsız dış denetçi, iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve parasal durum ve faaliyet sonuçları üzerinde rahatlıkla fikir bildirebilir. Bu bakımdan iç denetçi ve dış denetçi arasında bir çalışma ortaklığı olmalıdır. Ancak her iki denetim türünün de muhasebe kontrollerinin uygunluğunun incelenmesi ortak noktalarının bulunmasına rağmen aralarında bir sürü başlıklar da vardır. Bağımsız denetim süreci ve iç denetim süreci arasındaki farklılıklar aşağıdaki tablo özet halinde sunulmaktadır (Tüm ve Memiş, 2012: 58-59).

Tablo 1. İç Denetim ile Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması

NİTELİKLER	İÇ DENETİM	BAĞIMSIZ DENETİM
Odaklanılan Hususlar	Finansal, operasyonel, sigorta danışmanlık, yönetim, bilgisayar vb. ile ilgili faaliyetleri araştırır, buralarda hile ve usulsüzlük olup olmadığı araştırılır.	Mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgilenirler.
Yönetim	Her konuda yönetime raporlar hazırlanır.	Yönetime öncelikle mali konularda rapor hazırlanır.
Denetim Kurulu	Denetim Kurulu işlevsel raporlar sunar. İşletme riskleri, finansal raporlar, iç kontrol sistemi, kanunlara, düzenlemelere ve politikalara uyum düzeyi konularında fikir bildirir.	Finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda denetim kurulunu doğrular. Muhasebe konularında ve işletmeye etkileri üzerine fikir bildirir.
Standartlar	IIA'nın "İç Denetim Meslek Uygulamalara" na yönelik standartlarını takip eder.	AICPA'nın Denetim standartları uygulanır.
Yaklaşım	Verilen görevin en iyi şekilde yapılmasını sağlayacak bakış biçimi geliştirir.	Genelde önceki denetimlere dayanan sabit bir yaklaşım izlenir.
Sınırlamalar	İşletmeden bağımsızlık yerine organizasyon içinde bağımsızlık ve objektiflik esastır.	İşletmeden bağımsızdır.
Sonuç	Sorunları tarif eder, teklif sunar ve sorunların çözülmesine yardımcı olur.	Yasal gereklilikleri yerine getirir ve mali açıdan gerçekliği sağlamak için zorunlu düzenlemeleri önerir.
Kontrol	Finansal ve operasyonel uyumluluk kontrollerini değerlendirir	İç kontrol sistemini ve bu kaynaktan gelen bilgilerin doğruluğunu değerlendirir.
Risk	İşletmenin taşıdığı riskleri tarif eder, bunların işletme üzerindeki tesirlerini ve gerçekleşme ihtimallerini hesaplar. Söz konusu risk değerlendirmesi sonucunda uygun tekliflerde bulunur.	Finansal tablolardaki kilit işlemleri belirler ve bunları açığa çıkarır.
Tavsiyeler	Denetim raporlarında yer alan tavsiyelerin gerçekleşmesi için yönetimle iletişim kurar.	Tavsiyelerin gerçekleşmesi için kontrolörlerle iletişim kurar.
İzleme	Mesele çözümlerinin yeterliliği konusunda yönetimi temin etmek için izler.	İzlemeyi öncelikle mali konularla sınırlı tutar.

Kaynak Tüm. Kayahan ve Memiş. Mehmet, İç Kontrol - Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme. Ankara, 2012: 59-60

4. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrol; mali yönetimde algılanan tehlikelerin etkisini azaltmak için mali kontrol sistemlerinin ve prosedürlerinin tesis edilmesi biçimde tanımlanacak olursa, iç kontrolün ülkeden ülkeye geniş değişiklikler göstereceği ve yönetim kültürü ile geleneğinden etkileneceği açıktır. Bir ülkede çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi, başka bir ülkeye uyarlanmayabilir. Bir sistimin ne derece etkili olduğunun asıl tespiti uygulama zeminine bağlıdır (Arcagök ve Yörük, 2002: 94).

İç denetim, iç kontrolün önemli ama farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sistiminin bir parçasıdır ve iç denetim kapsamına yalnızca mali kontrol değil, iç kontrolün tüm tarafları girer (Aksoy, 2008: 88).

Bu kapsamda meslek birimlerinin katkıları ile iç kontrolün standartları belli edilerek beş başlıkta toplanmıştır. Bunlar: kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol işlemleri, bilgi ve iletişim, izleme süreçleridir. Buna göre iç kontrol tanımı ve işlevi itibarıyla iç kontrolün; harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası iç denetimden oluştuğu ifade edilebilir (Gürkan, 2005: 25).

Üst yöneticiler, kurumlarının mali yönetim ve kontrol sisteminin tasarlanması, aktif ve yeterli bir biçimde işletilmesi, sistemin gözden geçirilmesi ve iyileştirilmesi konularındaki sorumluluklarını ancak kendileri isime görev yürüten müstakil ve tarafsız bir iç denetim işlemleriyle yerine getirebilecektir. Bu da iç denetiminin kurumun üst yöneticisine bağlı olması ve denetim işlemlerinin bağımsız ve tarafsız bir biçimde ifa edilmesi gerektiğine işaret etmektedir (Doğmuş, 2010: 29).

İşletmelerin büyümesi neticesinde yöneticilerin işletme işlemlerini doğrudan kontrol etme imkanı azaldığı için aktif bir iç kontrol sistemi kurma gereği meydana çıkmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması işletme yönetiminin sorumluluğunda olup, iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilebilmesi için iç denetim işlemlerine ihtiyaç duyulur. Dolayısıyla iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ama birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirmelidir (Özeren, 2000: 5).

Etkin bir iç kontrolün kurulmasından ve sürdürülmesinden sorumlu olan yönetimin, iç denetçilerin, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik

görüşlerinden faydalanması, iç denetim işlemlerinin bir gereğidir. Ama iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun, aktif bir iç kontrol yapısının ikamesi olarak görülmemelidir. Öte yandan güçlü ve aktif bir iç kontrol yapısı yönetimin olduğu kadar iç denetimin de işini azaltarak bu işlevlerin çok önemli konularla ilgilenmesine olanak sağlamaktadır (Adiloğlu, 2011: 26-27).

5. Kurumsal Yönetim Anlayışı ile İç Denetim Arasındaki İlişki

Bir işletmenin işlemlerini belirli kişilerin varlığına bağlı olmadan sürdürebilmesini ve geliştirebilmesini sağlayan bir yönetim ve organizasyon yapısı oluşturması olarak tanımlanan KYA'nın en önemli özelliği, işletme yönetiminde profesyonel yönetim olgusunu ön plana çıkarmasıdır (Cengiz, 2013: 423).

Bu olgu yöneticilere, bir taraftan işletmelerin yaşamının sürdürülmesi ve iyileştirmesinin sağlanması, başka taraftan da işletme çıkar gruplarının beklentilerinin dengelenmesi konularında büyük sorumluluk yüklemektedir. Bu sorumluluk, günümüzde KYA'nın temel unsurlarından biri olan iç denetim ile gerçekleşecektir (Köroğlu ve Aktaş, 2014: 278).

Denetim alanında ortaya çıkan yeni yaklaşımlar da denetçinin denetim sürecindeki rolünü etkilemektedir. Bu yaklaşımlar işletmelerde denetim anlayışını temelden değiştirmekte, meydana çıkabilecek tehlikeleri etkin bir biçimde önlemeyi amaçlamaktadır. Klasik denetim tekniklerinin işletme hakkında güvenilir bilgi verme konusunda yetersiz kaldığı düşünülmektedir. Denetim sürecinde, geçmişe dönük finansal verilerin yanında işletmenin ileride karşılaşılabileceği tehlikelerin de tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda bir risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim anlayışı ile işletme risklerinin belirlenmesi, ölçülmesi ve yönetilerek en aza indirilmesi gerekmektedir (Cengiz, 2013: 423).

İşletme bünyesinde iç denetim biriminin bulunması ve bu birimin iç denetim standartlarına uygun bir şekilde iç denetim faaliyetlerini yürütmesi, işletme yönetimini kurumsallaşmaya veya kurumsal işletmelerin kurumsal yönetim kalitesini artırmaya yol

açmaktadır. İşletmenin kurumsal yönetim kimliğinin ön plana çıkması ve bu kimliğin gereğinin yerine getirilmesi, beraberinde iç denetimden beklenen faydaları ve rolleri artırmaktadır. Kısaca kurumsal yönetim iç denetimi, iç denetim de kurumsal yönetimi gerekli kılmaktadır. Karşılıklı bu geliştirici nitelikteki ilişki, kurumsal yönetim ilkelerinin her biri açısından açıklanabilir (Türedi vd., 2015: 68).

Organizasyonlarda uygulanan kontroller ile ilgili güvence sağlama faaliyeti, KYA ile iç denetim arasındaki ilişkinin ikinci temel unsurudur. İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatmaktadır. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk, iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturur. Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol sistemi, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır (Doyrangöl, 2002: 22).

İç denetim, işletmede uygulanacak iç kontrol sistemine yönelik geliştirilen politika, prosedür ve süreçlerin tüm organizasyon çapında tutarlı ve anlamlı bir şekilde kullanıldığına dair yönetime güvence sağlar. Böylece, iç denetim, iç kontrol sistemi ile işletmede oluşabilecek riskleri belirleyip, bu risklere karşı yönetimin uygun faaliyetlerde bulunmasını sağlayarak KYA'nın çıkar gruplarına yönelik temel görevini yerine getirmektedir (Köroğlu ve Aktaş, 2014: 279).

6. İç Denetçiler

İşletmenin yöneticilerine ya da sahiplerine karşı sorumlu olarak, işletmenin örgüt yapısı içinde, işletme faaliyetlerinde önceden belirlenmiş ilke ve kurallara uyulup uyulmadığını denetleyen kişilere denir (Yereli ve Özdoğan, 2009: 21).

Bağlı olarak çalıştığı kamu yada özel işletmenin faaliyetlerini yada çalışanların faaliyetlerini mal ve hizmet hareketlerini denetleyen kurum denetim personelidir (Güçlü, 2007: 9).

İşletme organizasyonu içinde denetim yapmak üzere görevlendirilmiş olan işletme personeline iç denetçi denir. İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki en önemli ayırım

bağımsızlık derecesidir. İç denetçiler, denetlendikleri işletmenin bir elemanıdır ve işçi-işveren ilişkisi ile bağımlıdır (Gürbüz, 1995: 23).

İç denetçilerin sahip olmaları gereken yeterliliklerinin yanı sıra görevlerini ifa ederken dürüst hareket etmeleri ve tarafsız olmaları gerekmektedir. Ayrıca iç denetçiler görevleri gereği elde ettikleri bilgileri sadece ilgili kişilerle paylaşmalıdırlar. İşletme dışında veya içinde ilgisiz kişilerle asla paylaşmamalıdırlar (Pehlivanlı, 2010: 19).

İç denetçiler, bir işletmede kurmay görevi üstlenmiş kişilerdir. İç denetimin amacı, genel olarak organizasyonun yöneticilerinin sorumluluklarını etkili ve verimli bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. İç denetçilerin işlemlerini devam ettirmede ve iç denetim raporunu hazırlarken tarafsız davranmaları beklenir. İç denetim bölümünün objektifliğini ve bağımsızlığını sağlamak için; bunların raporlarını yönetim kuruluna vermeleri ve münasebetlerinde yönetim kuruluna karşı muhatap ve sorumlu olmaları yoluna gidilmektedir (Çalgan vd., 2008: 38). İç denetçiler, işletmenin bir personeli olarak işletme örgütü içinde denetim yapmak üzere görevlendirilmiş olan kişilerdir (Uyanık, 2001 : 23).

6.1. İç Denetçi Tanımı

Organizasyon içinde denetim yapmak üzere görevlendirilmiş olan işletme personeline iç denetçi denir. İç denetim çalışmalarının başarılı ve etkin olabilmesi için iç denetçinin şu özelliklere sahip olması gerekir: (Gürbüz, 1995: 51).

- İç denetçi, çalışmalarında bağımsız olmalıdır,
- İç denetçi, görevinin gerektirdiği mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır,
- İç denetçi bazı kişisel ve ahlaki özellikleri taşmalıdır.

6.2. İç Denetçileri Değerleme

Bağımsız denetçiler, iç denetçilerin ve iç denetim biriminin örgüt içindeki statülerini, mesleki standartlara bağlılığını, denetim planlarını, iç denetçilerin kayıtlara erişimini ve sorumluluk alanları üzerinde sınırlamalar olup olmadığını araştırmalıdırlar. Bağımsız dış denetçi, iç denetçinin durumunu, iç denetim biriminin yeterliliği ile birlikte

değerleyerek aşağıdaki konularda bilgiler edinmeye çalışmalıdır (Sağlar ve Tuan, 2009: 353).

- İç denetçilerin mesleki deneyimleri ve eğitim düzeyleri,
- İç denetçilerin mesleki ehliyetleri ve sürekli eğitimleri,
- Denetim politikaları, programları ve uyguladıkları usuller,
- Personel dağılımıyla ilgili uygulamalar,
- İç denetçilerin işlemlerinin incelenmesi ve gözlemlenmesi,
- Rapor, öneri ve çalışma kağıdı gibi belgelerin kalitesi,
- İç denetçilerin başarılarının kalitesi.

Bağımsız dış denetçiler iç denetim fonksiyonunun örgütsel durumuna bağlı olarak elde ettikleri bilgileri sürekli yenilemeli, bu konudaki düşünce ve önerilerini işletme yönetimine bildirmelidirler (Sağlar ve Tuan, 2009: 353).

6.3. İç Denetçiler ile Dış Denetçilerin Karşılaştırması

İşletme yönetimi tarafından işletme içinde denetim yapmakla görevlendirilen önceden belirlenmiş standartlara işletme yönetimi tarafından uyulup uyulmadığını düzenli olarak gözden geçiren, kişilere iç denetçi adı verilir (Haftacı, 2014: 81).

Bu kıyaslamadan anlaşılacağı üzere her iki denetçinin kendine göre üstün tarafları vardır. Bu nedenle büyük işletmelerde her iki denetçiye ihtiyaç vardır. İç denetçi hiçbir zaman bağımsız denetçinin yerini alamaz veya onun hizmetinde değildir. Buna karşılık bağımsız denetçi olmaksızın iç denetim de tamamen yerine gelmiş olmaz (Gürbüz, 1995: 56).

İç denetçi ile dış diğer bir deyişle bağımsız denetçi arasında çeşitli açılardan karşılaştırma yapılabilir. Aşağıdaki tabloda soru sorularak yapılan böyle bir karşılaştırmada iç denetçinin nitelik ve görevlerinin daha iyi anlaşılması amaçlanmıştır (Haftacı, 2014: 82).

Tablo 2. İç Denetçi ve Dış Denetçi karşılaştırması.

Soru	İç Denetim	Dış Denetim
1-Kim Görevlendirir?	İşletme yönetimi	Ortaklar (Adına yönetim)
2-Amacı Nedir?	Yönetimin ihtiyaçlarını karşılamak finansal bilgilerin güvenilir olup olmadığını saptamak	
3-Görev Kapsamı nedir?	İşletme yönetimi belirler	Finansal Tabloları denetler
4-Kime Rapor Verir?	İşletme Yönetimine	İlgili Taraflar Adına işletme yönetimine
5- Yetkisine Nerden Alır?	İşletme Yönteminden	Yasa ve Yönetmeliklerden
6-Kime Karşı Sorumludur?	Yönetime	Tüm ilgili Taraflara
7-Bilgi ve Deneyim Düzeyi?	Yönetime Bağlıdır	Uzman Olması ve Belli Nitelikleri Taşınması İstenir
8-Ne Ölçüde Bağımsızdır	Yönetime Bağlıdır	
9-Ne Zaman Denetim Yapar	Genellikle Tüm Hesap Dönemi	Genellikle Dönem Kapandıktan Sonra
10- Ne Ölçüde Ayrıntılı Çalışma Yapar?	İçeriden detaylı	Dışarıdan Daha Genel

Kaynak: Haftacı, Vasfi., Muhasebe Denetimi, Kocaeli:2014, Umuttepe Yayınları- Yayın no.50. s, 83.

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI İÇ DENETİM PERFORMANS STANDARTLARI

1. Tarihsel Bakış

İç denetlemenin zaman içindeki kökeni ve gelişimi ile ilgili tarihçilerin fikir birliği ya da uyuşmazlığı ne olursa olsun, iç denetim konseptinin ve metodolojisinin 1941'de Florida - Amerika'daki İç Denetçiler Enstitüsü'nün kuruluşunun başlangıcı olduğu tespit edilmektedir. İç denetimin net kavramları ve metodolojisi ve mekanizmaları bu tarihten itibaren bir profesyonel seviye gelmiştir. (Alwrdat, 2013: 69).

2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

Enstitü, 175.000'den fazla üyeye sahip global bir iç denetim profesyonelleri grubudur. Küresel merkezi, Altamont Springs, Florida, ABD'de bulunmaktadır. İç Denetçiler Birliği, dünya genelinde 190'dan fazla ülkedeki yerel ofisleri temsil etmektedir ve dünyanın birçok ülkesinde yer alan enstitüleri bir araya getirmektedir. Dernek, bu uluslararası kurumun üyeleri olarak dünyadaki iç denetim mesleğinde 100.000'den fazla profesyonel üyeye sahiptir. Ayrıca, akreditasyon, eğitim, araştırma ve teknik rehberlik alanlarında uzmanlaşmış olan iç denetim mesleğinde dünya lideridir. İç Denetçiler Birliğinin görevi, iç denetim mesleği için etkili rehberlik sağlamaktır (www.theiia.org).

3. Standart Kavramı

Herhangi bir mesleki çalışmanın özelliklerini belirleyen ve tanımlayan performans standartlarının varlığının önemi konusunda herhangi bir görüş ayrılığı bulunmamakla birlikte, standart kavramı mesleki çalışmaların unsurlarını oluşturan temel esaslar arasında düşünülmektedir. (Awaida, 1985) Standart genel olarak; *“yetkili makamlar tarafından belirlenen, model veya örnek konular ya da özel ve genel anlaşmaların sonucu olarak takip edilmesi gereken süreçler; ağırlık, boyut gibi ölçü birimleri, belirli içerikler ya da belirli*

değer veya performans içerikleri” şeklinde tanımlanmaktadır. İç Denetim Enstitüsü tarafından "İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan resmi bir mesleki deklarasyon" olarak adlandırılan belgede çok çeşitli iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve iç denetimin performansının değerlendirilmesi gereklilikleri belirtilmiştir (IIA, 2004).

4. Uluslararası İç Denetim Standartları

İç denetim faaliyetleri, amaçları, boyutları ve örgütsel yapıları değişen organizasyonların yanı sıra farklı kültürel ve yasal çevrelerde gerçekleştirilmektedir. İç denetim, organizasyonun içinde ve dışında kişiler tarafından gerçekleştirilir. Bu farklılıklar, yukarıda belirtilen çeşitli ortamlarda denetim faaliyetlerinin uygulanmasını etkileyebilir. (Cuma, 2013: 34).

Bununla birlikte, iç denetçilerin mesleki uygulama standartlarına uyum, iç denetçilerin kuruluştaki işlevsel yükümlülüklerini yerine getirmesi için gereklidir. İç denetçileri standartların belirli bölümlerine sınırlandırmaya yönelik engeller varsa, yasa veya yönetmelikle, denetçilerin hepsinin standartlarının diğer bölümlerine uyması ve bunların uygun bir şekilde açıklanması gerekir. (Suwaidan, Ebuzirq, 2013: 34).

Bu açıdan bakıldığında, iç denetim fonksiyonu gerçekleştirilen operasyonların ve alınan kararların sürekli olarak izlenebileceğini ve kurumun hedeflerine ulaşılmasına katkıda bulunduğunu kabul eden bir taahhüdün verilmesi gerekebilir; Bu işlev, iç kontrol sisteminin seviyesinin değerlendirilmesi ve iç kontrol faaliyetlerinde doğabilecek riskleri kontrol etme kabiliyetinin derecesi aracılığıyla dengesizliğin giderilmesine yönelik önerilere katkıda bulunur. Yönetim kurulu ve yöneticileri sorumlulukları ne olursa olsun, iç denetim sistemin bütün öğeleri için çok yararlı bir işleve sahiptir ve bu, son 20 yıldaki evrimlerini, müdahale alanlarının ve ilgili kurumların faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürmeleri adına olumlu bir düzenleyici yöntem olagelmektedir. İç denetim, etik ve ahlaki çerçevede sürdürülmesi amaçlanan çalışmaların mümkün olan en iyi seviyede gerçekleşmesi için uygun zemini sağlamak, insan ve malzeme unsurlarının işlerliğini ve güçlendirilmesini gerçekleştirmeye dair açıklamalar getirmektedir. (Gumaa ve Mizban 2008: 3).

Standartlar, iç denetim faaliyetlerini yürüten kuruluşların ve bireylerin özelliklerini tanımlarken, performans ölçütleri iç denetim faaliyetlerinin niteliğini ve bu faaliyetlerin performansının ölçüm kriterlerini tanımlar. Bununla birlikte standartlar, niteliklerin ve performans standartlarının belirteçleri olarak genel olarak iç denetim hizmetleri için geçerlidir. Uygulama standartları, belirli faaliyet türlerine göre standartların ve performans standartlarının kriterlerini uygular. (Nono, 2009: 60).

Şubat-Mayıs 2010 döneminde Uluslararası Standartlar Teftiş Kurulu (IASB), uluslararası standartları gözden geçirmiştir ve 1 Ocak 2011'de IASB yeni standartları yayınlamıştır. 1 Ocak 2013'te Kurul, standartlardaki son değişiklikleri onaylamıştır. (Alwrdat, 2013: 73).

5. İç Denetim Standartlarının Hedefleri ve Amaçları

Uluslararası iç denetim standartlarının hedefleri aşağıdaki şekilde ele alınabilmektedir (Al Afifi, 2009: 55):

1. İç denetime uygulanması gereken imajı yansıtan temel ilkelerin belirlenmesi.
2. İç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi ve güçlendirilmesi için bir çerçeve geliştirilmesi.
3. İç denetimin performansını ölçmek için bir temel oluşturulması.
4. Organizasyonda örgütsel süreçlerin güçlendirilmesi ve geliştirilmesi.

İç denetim standartlarının amacı aşağıdaki şekilde özetlenebilmektedir (Alwrdat, 2013: 76):

1. İç denetim uygulamasını temsil eden ve gözler önüne seren temel ilkelerin belirli bir çerçeve dâhilinde ortaya konulması.
2. İç denetim uygulamaları için geniş ve katma değere sahip bir faaliyet sektörünün yaygınlaştırılması için bir çerçeve sağlanması.
3. İç denetim performans değerlendirme sürecinin temelini hazırlanması.
4. Gelişmiş örgütsel süreç ve yöntemlerin rehabilitasyonun sağlanması.

6. Performans Standartları

Performans Standartları, İç denetim faaliyetlerinin niteliğini tanımlar ve iç denetimin performansı ile ölçülebilen niteliksel önlemleri belirtmektedir. Bununla birlikte iç denetim hizmetlerinin niteliğini tanımlar ve ayrıca bu hizmetlerin performansını genel olarak ölçmeyi sağlayan bir kalite standardı sağlar. Aynı zamanda iç denetçi tarafından üstlenilen istişari faaliyetler ve danışmanlık faaliyetleri yoluyla bazı iç denetim işlevleri standartlarının uygulanmasını açıklamaktadır (Alwrdat, 2013: 168).

6.1. 2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim işlemini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda idare etmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 25).

Baş denetim görevlisi, kurum sistemleriyle tutarlı olarak, iç denetim faaliyetine öncelik vermeye yönelik riske dayalı planlar geliştirmelidir. Ayrıca, iç denetim faaliyet planlarını ve geçici değişiklikleri de içeren gerekli kaynakları, gözden geçirme ve onaylamaları için Yönetim Kuruluna sunmakla görevlidir. Ayrıca herhangi bir kaynak kısıtlamasının etkisini de açıklamak zorundadır. Bununla birlikte, onaylanmış planı gerçekleştirmek için denetim kaynaklarının yeterli, düzenli ve etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır (Alwrdat, 2013: 168-169).

Yorum:

“Aşağıdaki durumlarda iç denetim faaliyetinin etkili bir şekilde idare edildiği söylenebilir: (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 25).

- ❖ *İç denetim faaliyeti çalışmasının neticeleri, iç denetim yönetmeliğinde yer verilen maksat ve sorumluluklara ulaştığında,*
- ❖ *İç denetim faaliyeti, İç Denetimin tarifine ve ölçütlere uygun olduğunda,*
- ❖ *İç denetim faaliyetinin bölümü olan kişiler, Ahlaki Kuralları ve ölçütleri ile ahenk içinde olduklarını gösterdiklerinde”.*

İç denetim faaliyeti tarafsız ve uygun güvence sağladığında kuruma (ve paydaşlara) değer kazandırır ve yönetim, risk yönetimi ve denetim süreçlerinin etkililiği ve verimliliğine katkıda bulunur (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 25).

2010 – Planlama

İç Denetim Yöneticisi, kurumun amaçlarına uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk tabanlı plan yapmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 25).

Yorum:

“İç Denetim Yöneticisi risk tabanlı plan yapmaktan mesüldür. İç Denetim Yöneticisi, işletmenin farklı faaliyetleri veya bölümleri için yönetim tarafından belirlenen risk iştahı seviyelerinin kullanılması da dahil kurumun risk yönetim sınırlarını dikkate alır. Eğer bir sınır mevcut değilse, İç Denetim Yöneticisi, üst yönetim ve yönetim kurulunun sağlayacağı girdileri de dikkate alarak kendi risk değerlendirmesini kullanır. İç Denetim yöneticisi, kurumun faaliyetlerinde, risklerinde, yürütülen işlemlerin bütününde, programlarında, sistemlerinde ve kontrollerinde meydana gelen değişikliklere karşılık olarak gerektiğinde planı gözden geçirmek ve değişikliklere adepte etmek zorundadır” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 25).

2010.A1 – İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk kıymetlendirmesine istinat etmek zorundadır. Üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu, bu sürece dahil edilerek göz önüne alınmak zorundadır(Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 25).

2010.A2 – İç Denetim değerlemesi ve diğer sonuçlar için iç denetim yöneticisi, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini tespit etmeli ve göz önüne almalıdır(Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 25).

2010.C1 – İç Denetim yöneticisi, görevin risk yönetimini geliştirme, yeni değer yaratma ve işlemleri geliştirme gücünü değerlendirerek, beklenen danışmanlık görevlerini Kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, plana dahil edilmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 25).

2020 - Bildirim ve Onay

İç Denetim Yöneticisi, mühim ara değişiklikler de dahil, iç denetim işleminin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, inceleme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmek mecburiyetindedir. İç Denetim Yöneticisi, kaynak

sınırlamalarının tesirlerini de bildirmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 25).

2030 – Kaynak Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın gerçekleştirilebilmesi için, iç denetim kaynaklarının elverişli ve yeterli olmasını ve tesirli bir şekilde kullanılmasını sağlamak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 26).

Yorum:

“ Uygun, planı gerçekleştirmek için gerekli olan bilgi, yetenek ve diğer özelliklerin karışımını ifade etmektedir. Yeterli, planı gerçekleştirmek için gerekli kaynakların miktarına işaret etmektedir. Kaynaklar, onaylı planın amaca ulaşmasını en iyi şekilde sağlamak üzere kullanıldığı zaman tesirli bir şekilde kullanılmış sayılır” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 26).

2040 – Politika ve Prosedürler

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim işlemlerini yönlendirmek maksadına yönelik politika ve yöntemleri belirlemek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 26).

Yorum:

“Politika ve yöntemlerin şekli ve içeriği, iç denetim faaliyetinin büyüklüğüne ve yapısına ve işin karmaşıklığına bağlıdır” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 26).

2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon)

İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların lüzumsuz yere tekrarlanmasını en aza indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde tespit etmek maksadıyla, güvence ve danışmanlık görevlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla uyum içinde sürdürmelidir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 26).

2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin maksadı, yetkileri, görev ve mesuliyetleri ve plana nisbeten performansı konularında, üst yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmak mecburiyetindedir. Bu raporlar, görevi kötüye kullanma risklerini, yönetişim sorunlarını ve üst yönetimin ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ihtiyaç duyabileceği veya isteyebileceği başka konuların da dahil olduğu önemli

riskleri ve kontrol problemlerini içermek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 26).

Yorum:

“Raporlamanın yinelenimi ve muhtevası, üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu ile tartışılarak belirlenir ve iletilecek bilginin önemine ve üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu tarafından alınacak tedbirlerin ivediliğine bağlıdır” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 27).

2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk

İç denetim işlemi bir dış hizmet sağlayıcısı tarafından ortaya konduğunda söz konusu hizmet sağlayıcısı o kurumun tesirli bir iç denetim faaliyeti sürdürülmesi mesuliyetinin farkında olmasını sağlamak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 27).

Yorum:

“Bu görev İç Denetimin Tanımı, Ahlaki Kuralları ve ölçütlere uygunluğun değerlendirildiği bir kalite güvence ve geliştirme programı ile gösterilir” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 27).

6.2. 2100 – İşin Niteliği

İç Denetim faaliyeti; sistemli ve düzenli bir yaklaşımla, yönetişim, risk yönetimi ve denetleme basamaklarını kıymetlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine yardımcı bulunmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 27).

İç denetim faaliyeti, bu süreci değerlendirerek ve iyileştirerek yönetim sistemlerini geliştirmeye katkıda bulunmaktadır.

- 1- Değerlerin ve hedeflerin belirlenmesi ve duyurulması.
2. Etkin performans ve yönetim sorumluluğunu sağlamak.
3. Denetleme notlarının teslim edilmesi.

İşletmenin veya kurumun kritik tehlike konumlarını belirlemesinde ve değerlendirmesinde yardımcı olması ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin geliştirilmesine katkıda bulunması amacıyla, kurumun etkinliğini değerlendirerek ve sürekli

iyileştirmeyi teşvik ederek etkin kontrol sağlanması düşüncesi esas alınmaktadır. (Alwrdat, 2013: 169).

2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim

İç Denetim faaliyeti, aşağıdaki gayelerin gerçekleştirilmesi maksadıyla yönetim sürecini değerlendirmek ve ıslahı için gerekli beyanlarda bulunmak zorundadır:

- ❖ Kurum içinde gerekli ahlaki ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- ❖ Etkili bir kurumsal verim yönetiminin ve hesap verebilirliğin temini,
- ❖ Risk ve denetleme bilgilerinin kurumun gerekli yerlerine iletilmesi,
- ❖ Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin işlemleri arasında uyum sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletimini sağlamak (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 27).

2110.A1 – İç Denetim faaliyeti, kurumun ahlakla ilgili maksat, program ve işlemlerinin planını, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır.

2110.A2 – İç Denetim faaliyeti, kurumun bilgi teknolojileri yönetişiminin kurumun strateji ve gayelerini destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 27).

2120 – Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; risk yönetimi basamaklarının etkinliğini kıymetlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 27).

Yorum:

“Risk yönetimi süreçlerinin etkin olduğuna karar vermek, iç denetçinin aşağıdaki konulardaki değerlendirmelerinin ortaya çıkardığı bir yargıdır:

- ❖ *Kurumsal gayeler, kurumun amacını destekliyor ve onunla aynı yöndeysse,*
- ❖ *Önemli riskler tespit edilmiş ve değerlendirilmişse,*
- ❖ *Riskleri kurumun risk iştahı ile aynı yöne getiren uygun risk cevapları seçildiyse,*
- ❖ *Personelin, yönetimin, denetim komitesi ve yönetim kurulunun görevlerini yerine getirmesine yardımcı olan ilgili risk bilgisi elde edilip zamanında kurum genelinde yayımlandıysa.*

İç denetim faaliyeti çeşitli görevleri süresince bu kıymetlendirmeyi desteklemek üzere bilgi toplayabilir. Bu görevlerin sonuçları, birlikte gözden geçirilmeleri durumunda kurumun risk yönetim süreçlerinin ve bunların müessiriyetinin anlaşılmasını sağlar. Risk yönetimi süreçleri, devam eden yönetim işlemleri veya ayrı değerlendirmeler veya bunların her ikisi ile izlenir” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 28).

2120.A1 – İç denetim faaliyeti, aşağıdakileri dikkate alarak, kurumun yönetim süreçlerinin, işlemlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır: (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 28).

- ❖ Kurumun stratejik amaçlarına ulaşması,
- ❖ Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- ❖ Faaliyetlerin ve programların müessiriyeti ve verimliliği,
- ❖ Varlıkların korunması,
- ❖ Kanun, düzenleme, politika, yöntem ve sözleşmelere uyum.

2120.A2 – İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır(Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 28).

2120.C1 – İç denetçiler, danışmanlık fonksiyonu sırasında, görevin gayeleriyle uyumlu şekilde riski incelemek ve diğer önemli risklere karşı hazırlıklı olmak mecburiyetindedir(Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 28).

2120.C2 – İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden sahip oldukları risk bilgilerini, kurumun risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 28).

2120.C3 – İç denetçiler, risk yönetim süreçlerini başlatmada veya geliştirmede yönetime yardım ederken, “riskleri gerçekte yönetmek şeklinde yönetim sorumluluğu almaktan” kaçınmak zorundadırlar (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 28).

2130 – Kontrol

İç denetim faaliyeti, denetlemenin aktivitesi ve semeresini değerlendirmek ve sürekli inkişafını desteklemek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 28).

2130.A1 – İç denetim faaliyeti, kurumun yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerinin içinde bulunan risklere cevap olarak, denetlemenin yeterliliğini ve etkinliğini aşağıdaki konularla ilgili olarak değerlendirmek zorundadır: (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

- ❖ Kurumun stratejik amaçlarına ulaşması,
- ❖ Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- ❖ Faaliyetlerin ve programların müessiriyeti ve verimliliği,
- ❖ Varlıkların korunması,
- ❖ Kanun, düzenleme, politika, yöntem ve sözleşmelere uyum.

2130.C1 – İç denetçiler, danışmanlık hizmetlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, kurumun denetleme süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

6.3. 2200 – Görev Planlaması

İç denetçiler, her görev için, gayeleri, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

Bu Standart, bir iç denetim sürecinin planlanması için temel ilkeleri ve amaçlar, kapsam, zaman ve kaynak dağılımı da dahil olmak üzere her bir görev için bir plan (denetim programı) geliştirir ve belgelendirir. Görevin kapsamı, sistem hususlarını, kısıtlamaları, personeli ve maddi varlıkları içerir. (Alwrdat, 2013: 169).

2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görevi tasarlarırken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almak zorundadır: (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

- ❖ Kontrol edilecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,
- ❖ İşlem ve amaçlarına, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu oluşabilecek risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve yöntemi,

- ❖ İlgili bir çerçeve veya modelle karşılaştırma ile, ilgili faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve denetleme süreçlerinin yeterlilik ve etkinliği,
- ❖ Faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama kapasiteleri.

2201.A1 – Kurum dışındaki bölümler için bir görevlendirme planlarken, iç denetçiler, görevlendirmenin gayeleri, kapsamı, her iki tarafın sorumlulukları ve -görev kayıtlarına ulaşma ve sonuçların dağıtımına getirilecek kısıtlamalar dahil- diğer karşılıklı beklentiler konusunda ilgili taraflarla yazılı bir anlaşma yapmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

2201.C1 – İç denetçiler, görevlendirmenin maksadı, kapsamı, yerine getirilecek görevler ve diğer müşteri öngörülerini hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri müşterileriyle mutabakata varmak zorundadır. Çok önemli görevlendirmelerde bu anlaşma yazılı hâle getirilmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

2210 – Görev Amaçları

Amaçlar, her bir görev için tespit edilmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

2210.A1 – İç denetçiler, denetlenen işlemle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmak zorundadır. Görevin gayesi, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını aktarmak zorundadır. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

2210.A2 – İç denetçiler, görevin maksadını belirlerken, önemli hataların, suiistimallerin, muhalefetlerin ve diğer risklerin ortaya çıkma olasılığını göz önüne almak zorundadır. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

2210.A3 – Yönetişim, risk yönetimi ve kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli ölçütlere ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin ve/veya yönetim kurulunun hedef ve gayelere ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemek için oluşturduğu ölçütlerin yeterlilik derecesini ortaya koymak zorundadır. Bu ölçütler yeterliyse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanmak zorundadır. Ölçütler yetersizse, iç denetçiler uygun değerlendirme ölçütleri geliştirmek için yönetimle ve/veya yönetim kuruluyla beraber çalışmak zorundadır. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

2210.C1 – Danışmanlık görevlerinin amaçlarında, müşteriyle uzlaşıldığında, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine de değinmek zorunludur(Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013:29).

2210.C2 – Danışmanlık görevinin gayesi, kurumun değerleri ve amaçlarına uygun olmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

2220 – Görev Kapsamı

Görevin içeriği, görevin gayelerini karşılayacak ölçüde olmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013:29).

2220.A1 – Görevin içeriği, üçüncü tarafların sahip oldukları dahil, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddî varlıkların dikkate alınmasını da kapsamak zorundadır. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

2220.A2 – Bir güvence görevi sırasında önemli danışmanlık fırsatları çıkarsa, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı vazifeler ve diğer beklentilerle ilgili yazılı bir anlaşma hazırlanmalı ve danışmanlık görevinin sonuçları, danışmanlık ölçütlerine uygun olarak raporlanmalıdır. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

2220.C1 – İç denetçiler, danışmanlık görevlerini yaparken, görevin içeriğinin, üzerinde mutabık kalınan gayelere yeterince dikkate alındığından emin olmak zorundadır. İç denetçiler, eğer görev sırasında içerikle ilgili ihtirazî kayıtları olursa, göreve devam edilip edilmeyeceğini belirlemek üzere, bunları müşteri ile karşılıklı görüşmek zorundadır. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 29).

2220.C2 – Danışmanlık görevleri sırasında, iç denetçiler, görevin gayesiyle uyumlu bir şekilde denetlemeleri ele almak ve önemli denetleme sorunlarına karşı uyanık olmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 30).

2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin kalitesi, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin gayesine ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları belirlemek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 30).

2240 – Görev İş Programı

İç denetçiler, görev gayelerine ulaşacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı duruma getirmek zorundadırlar (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 31).

2240.A1 – İş programları, görev sırasında yapılacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme yöntemlerini içermek zorundadır. İş programı, işe başlanmadan önce onaylanmak zorunda olup, programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 31).

2240.C1 – Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin yöntemlerine bağlı olarak değişebilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 31).

6.4. 2300 – Görevin Yapılması

İç denetçiler, aldıkları görevin amaçlarına ulaşmak için yeterli bilgileri tespit etmek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 31).

İç denetçiler, görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgiyi tanımlamalı, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir (Alwrdat , 2013: 169).

2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

İç denetçiler, görev hedeflerine ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri belirlemek ve tanımlamak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 31).

Yorum:

“Yeterli bilgi, gerçeklere dayanan, uygun ve ikna edici olmak zorundadır ki aklı selim, bilgili bir kişi iç denetçi ile aynı sonuçları elde edebilsin. Güvenilir bilgi, uygun görev teknikleri kullanarak en iyi şekilde elde edilen bilgidir. İlgili bilgi, tespitleri ve tavsiyeleri destekler ve görev hedefleri ile tutarlıdır. Faydalı bilgi, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardım eder” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 31).

2320 – Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, vardıkları kanı ve görev sonuçlarını uygun tahlil ve kıymetlendirmelere dayandırmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 31).

2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanılara ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 31).

2330.A1 – İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmek zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, gerektiğinde, bu kayıtları kurum dışı ilgililere vermeden

önce, üst yönetimin ve/veya hukuk danışmanının onayını almak zorundadır. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 31).

2330.A2 – İç Denetim Yöneticisi, her bir kaydın saklandığı ortama bağlı olmaksızın, görev kayıtlarının saklanmasına ilişkin usulleri belirlemek mecburiyetindedir. Bu usuller, kurumun ana ilkelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmak zorundadır(Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 31).

2330.C1 – İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara verilmesini düzenleyen politikalar belirlemek zorundadır. Bu politikalar, kurumun ilkelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 32).

2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü

Görevler; görev hedeflerine ulaşılmasını, kalitenin teminat altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenmek ve kontrol edilmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 32).

Yorum:

“İstenen gözetim ve kontrolün şekli, iç denetçilerin yeterlik ve tecrübesine ve görevin karmaşıklığına bağlıdır. İç denetim yöneticisinin, -iç denetim faaliyeti tarafından veya iç denetim faaliyeti için yapılmış da olsa-, görevin gözetlenme ve kontrol edilmesi konusunda genel sorumluluğu bulunmaktadır, ancak gözden geçirmenin yerine getirilmesi için iç denetim işlemlerinin uygun bir şekilde tecrübeli elemanlarını görevlendirebilir. Gözetim ve kontrole dair uygun deliller, kayıtlı hale getirilir ve saklanır” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 32).

6.5. 2400 – Sonuçların Raporlanması

İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 32).

İç denetçiler, görevin sonuçlarını doğrudan iletmelidirler ve sonuçların sunumu, misyon hedeflerini ve kapsamını, ayrıca uygun sonuçları, önerileri ve uygulama planlarını içermelidir (Alwrdat , 2013: 169).

2410 – Raporlama Kıstasları

Raporlamalar, ulaşılan sonuçlar, yapılan yol göstermeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin amaçlarını ve kapsamını da içermek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 32).

2410.A1 - Görev sonuçlarının son iletişimi, gerekli olduğu yerde, iç denetçinin görüşünü ve/veya sonuçları kapsamak zorundadır. Bir görüş veya kanı açıklanırken, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınması ve yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenmesi zorunludur (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 32).

2410.A2 – İç denetçiler, görev raporlamalarında başarılı verim gücü de göstermeye teşvik edilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 32).

2410.A3 – Görev sonuçları kurum dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların dağıtımı ve kullanımı konusundaki çerçevelerini de içermek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 32).

2410.C1 – İlerlemenin ve danışmanlık görevlerinin sonuçlarının raporlanmasının, usulu ve içeriği görevlendirmenin kalitesine ve müşterinin ihtiyaçlarına bağlı olarak, değişir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 32).

Yorum:

“Görüşler, üstlenilen (denetim) görevinin durumuna göre, derecelendirmeleri, sonuçları veya sonuçların değerlendirmesini içerebilir. Böyle bir denetim görevi belirli bir süreç, risk veya işletme birimine ilişkin kontrollerle ilgili olabilir. Böyle görüşlerin oluşturulmasında, görev neticelerinin ve bunların öneminin göz önüne alınması gerekir” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 32).

2420 – Raporlamaların Kalitesi

Raporlamalar, doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı, tam olmak ve zamanında sunulmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 33).

Yorum:

“Doğru raporlamalar, hatalardan veya çarpıtmalardan uzaktır ve altında yatan gerçekleri yansıtır. tarafsız raporlamalar, âdil, tarafsız ve önyargısızdır ve bütün ilgili gerçeklerin ve şartların sağduyulu ve dengeli kıymetlendirilmesinin sonucudur. Açık

raporlamalar, kolayca anlaşılabilir ve mantıklıdır, gereksiz teknik kelimelerden kaçınır ve bütün önemli ve ilgili bilgiyi sağlar. Özlü raporlamalar, konuyu doğrudan anlatır ve gereksiz ayrıntılardan, tekrarlardan ve lâf fazlalığından kaçınır. Yapıcı raporlamalar, görev müşterisine ve kurumuna yardımcıdır ve gerekli olan yerlerin iyileştirilmesine yol gösterir. Tam raporlamalar, hedef kitleye zaruri olan hiç birşeyden yoksun değildir; bütün önemli ve ilgili bilgi, referans ve sonuçları destekleyecek gözlemleri içerir. Zamanında raporlamalar, sorunların önemine bağlı olarak, yönetimin gerekli düzeltici tedbiri almasını sağlayacak bir şekilde tam zamanında yapılan ve faydalı raporlamalardır” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 33).

2421 – Hata ve Eksiklikler

Eğer son raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, İç Denetim Yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri ulaştırmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 33).

2430 – “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

İç denetçiler, yalnızca kalite güvence ve geliştirme programının sonuçları desteklerse, görevlerinin “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları'na Uygun Olarak” yapıldığına raporlarında yer verebilirler (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 33).

2431 – Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması

İç Denetim Tanımına, Ahlaki Kurallara veya Standartlara aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken şu konuları özel durum olarak açıklanmak zorundadır: (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 33).

- ❖ Tam olarak uygunluğun sağlanamadığı Ahlaki Kuralları İlkesi veya Davranış Kuralı ve Standart(lar)
- ❖ Aykırılığın sebepleri
- ❖ Aykırılığın göreve ve görev sonuçlarının raporlanmasına etkisi

2440 – Sonuçların Dağıtımı

İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını ilgili taraflara dağıtmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 33).

Yorum:

“İç Denetim Yöneticisi, son görev raporunun yayımlanmadan önce gözden geçirilmesinden ve onaylanmasından ve kime ve nasıl dağıtılacağına karar verilmesinden sorumludur. İç Denetim Yöneticisi bu görevi delege ettiği durumda bile, bu konudaki sorumluluğu üstlenmeye devam etmektedir” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 33).

2440.A1 – Görev sonuçlarının öngördüğü tedbirlerin alınmasını sağlayabilecek taraflara, nihaî görev sonuçlarının raporlanmasından İç Denetim Yöneticisi sorumludur (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 33).

2440.A2 – İç Denetim Yöneticisi, kanun dışı, hukukî düzenlemelerle emredilmediği takdirde, görev sonuçlarını kurum dışındaki taraflara iletmeden önce, kuruma doğabilecek risk ihtimallerini değerlendirmek, uygun olduğu şekilde üst yönetim ve/veya hukuk danışmanı ile koordine etmek ve sonuçların raporlanmasını, kullanımını kısıtlayarak, kontrol etmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 33).

2440.C1 – İç Denetim Yöneticisi, danışmanlık görevlerinin nihaî sonuçlarının müşterilere raporlanmasından sorumludur (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 33).

2440.C2 – Danışmanlık görevleri sırasında, yönetim, risk yönetimi ve kontrol problemleri tespit edilebilir. Bu problemler, kurum için önemli hâle gelir gelmez üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 34).

2450 – Genel Görüşler

Bir genel görüş yayınlanırken, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınması ve kıfayetli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenmesi zorunludur (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 34).

Yorum:

“İletişim şunları tespit eder:

- ❖ *Görüşün ait olduğu zaman dönemini içerecek şekilde görevin şumulü,*
- ❖ *Kapsam sınırlamaları,*
- ❖ *Diğer güvence sağlayıcılar da dahil olmak üzere bütün ilgili tasarıların dikkate alınması*

- ❖ *Genel görüşün oluşturulmasında temel olarak kullanılan risk veya kontrol çerçevesi ya da başka ölçütler,*
- ❖ *Varılan genel görüş, muhakeme veya sonuç.*

Olumsuz bir genel görüşün nedenlerinin açıklanması zorunludur” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 34).

6.6. 2500 – İlerlemenin Gözlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir düzen kurmak ve uygulamak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 34).

Baş denetim görevlisi, bölümün rapor edilen sonuçlarını izlemek için bir izleme sistemi oluşturmali ve sürdürmelidir (Alwrdat, 2013: 169).

2500.A1 – İç Denetim Yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi Kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri gözlemek amacıyla yönelik bir izleme süreci kurmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 35).

İç Denetim Genel Müdürü, yönetim direktiflerinin etkili bir şekilde uygulandığını veya yürütme yönetiminin harekete geçmeme sorumluluğunu almayı kararlaştırdığını tespit etmek adına bir izleme yöntemi oluşturmali (Alwrdat, 2013: 170).

2500.C1 – İç Denetim işlemi, müşterileriyle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının akıbetini gözlemek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 35).

İç denetim faaliyeti, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının menfaat sahipleri ile mutabakata kadar dahil edilmediğini izlemelidir (Alwrdat, 2013: 170).

6.7. 2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul olmayacak bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi konunun çözümlenmediğine hükmederse, konuyu denetim komitesi ve yönetim kuruluna iletmek zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 35).

Baş denetim görevlisi, yönetimin kuruluş için kabul edilemez düzeyde bir risk kabul ettiğine inandığında, konu idari yönetimle görüşülür. Bu konular çözülmezse, denetim ve yönetimin yönetim kurulu başkanı, bir çözüm bulmak için yönetim kuruluna rapor vermelidir (Alwrdat, 2013: 170).

Yorum:

“Yönetim yönünden kabul edilen riskin tespit edilmesi, yönetimin daha evvelki denetim görevleri veya başka yöntemlerin neticelerine atfen aldığı aksiyonların başarısının, güvence veya danışmanlık görevleri aracılığıyla gözlemlenmesiyle izlenebilir. Riskin çözümlenmesi İç Denetim idericisi’nin sorumluluğunda değildir”(Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013: 35).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI - PERFORMANS STANDARTLARI KAPSAMINDA İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Bu çalışmada uluslararası iç denetim standartları içerisinde yer alan performans standartları kapsamında, Irak'ta elektrik enerjisi üretimi alanında faaliyet gösteren bir işletmedeki iç denetim sistemi analiz edilmektedir.

1. Çalışma Problemi

Bu çalışmada ele alınan temel problem aşağıda yer almaktadır:

“İşletmenin mevcut iç denetim sistemi ve gerçekleştirilen iç denetim uygulamaları, uluslararası iç denetim standartları içerisindeki performans standartlarına uygun mudur?”

2. Çalışmanın Amaçları

Belirlenen temel probleme cevap bulabilmek için çalışmada aşağıda maddeler halinde yer alan bir takım amaçlara ulaşmak hedeflenmektedir.

1. İşletmenin mevcut iç denetim sisteminin, uluslararası iç denetim performans standartlarına göre değerlendirilmesi.
2. İşletmenin iç denetim faaliyetlerinin uluslararası iç denetim performans standartları ile karşılaştırılması ve iç denetim uygulamalarının standartlara uygunluğunun tespit edilmesi.
3. İşletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için etkili bir iç denetim sistemi oluşturmasında, uluslararası iç denetim standartlarının uygulanmasının öneminin araştırılması.
4. İşletmede mevcut iç denetim sistemi uygulamalarının eksik kısımlarının belirlenmesi ve uluslararası iç denetim performans standartlarının işletmede doğru ve eksiksiz bir şekilde uygulanmasını engelleyen nedenlerin araştırılması.

5. Mevcut iç denetim sisteminin daha etkin hale dönüştürülebilmesi için işletme yönetiminin ve bölümlerin sorumluluklarının tespit edilmesi ve uluslararası iç denetim performans standartlarına uygun olarak işleyen etkili bir iç denetim sistemi için gerekli önerilerin sunulmasıdır.

3. Çalışmanın Önemi ve Özgünlüğü

Bu çalışmada yer alan uygulama sayesinde, işletmenin iç denetim sisteminin standartlara uygunluğu araştırılarak, mevcut iç denetim uygulamalarındaki eksiklikler ve yetersizlikler tespit edilmektedir. Ayrıca standartlara uygun etkili bir iç denetim sisteminin oluşturulması için işletme yönetimine gerekli öneriler sunulmaktadır. Böylece işletmenin iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin ve yapılacak bağımsız denetimlerin kalitesinin artırılabilceği düşünülmektedir.

Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde uluslar arası iç denetim standartlarına ait uygulamalarının az sayıda olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu çalışmanın özgünlüğü sayesinde mevcut literatüre katkı sağlaması hedeflenmektedir.

4. Bilgi Toplama Yöntemi

Çalışma için gerekli verilere ulaşabilmek için birebir görüşmeler yapılarak, işletme çalışanlarına performans standartlarına yönelik olarak çeşitli sorular yöneltilmiştir. Sorulardan alınan cevaplar, işletmeden bizzat temin edilen ve dış bilgi kullanıcılarına internet sitesinde (<http://www.sdpd.moelc.gov.iq>) sunulan bilgiler ile istenilen verilere ulaşılmıştır.

5. Çalışmanın Sınırları

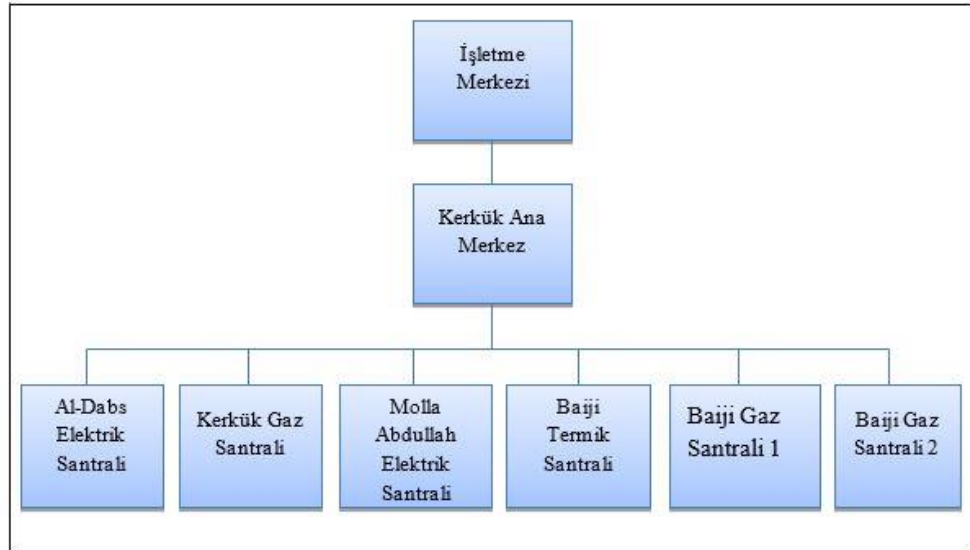
Çalışmada işletmenin iç denetim sisteminin etkinliğinin analiz edilmesi için kriter olarak İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 2013 yılında yayınlanan uluslararası iç denetim standartları içerisinde yer alan performans standartları ele alınmaktadır.

6. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Çalışmaya konu alınan işletme, 2003 yılında kurulmuş olup, elektrik enerjisi üretimi alanında faaliyet gösteren Irak Elektrik Bakanlığı'na bağlı işletmelerden biridir. Bütün diğer elektrik üretimi yapan işletmeler gibi bu işletme devlete bağlı olarak çalışmaktadır. Üretilen elektrik, şebekeler vasıtasıyla Irak'ın tüm bölgelerine dağıtılmaktadır. İşletmenin ana merkezi Salahaddin/Baiji bölgesinde bulunmaktadır. İşletmenin Kerkük'te bir ana merkezi yer almaktadır. İşletmeye bağlı Salahaddin ve Kerkük bölgelerinde yer alan toplam 6 adet santral bulunmaktadır. Her bir santralin kendine özgü bir organizasyon bir yapısı vardır. İşletmeye bağlı olan 6 santral aşağıda yer almaktadır:

1. Baiji Termik Santrali İşletmesi
2. Baiji Gaz Santrali İşletmesi (1)
3. Baiji Gaz Santrali İşletmesi (2)
4. Al-Dabs Elektrik Santrali İşletmesi (Kerkük)
5. Kerkük Gaz Santrali İşletmesi (Kerkük)
6. Molla Abdullah Elektrik Santrali İşletmesi (Kerkük)

İşletmenin genel olarak organizasyon yapısı aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.



Şekil 2. İşletmenin Organizasyon Yapısı

İşletmedeki temel denetim faaliyetleri işletme merkezinde gerçekleştirildiği için ve diğer santrallerdeki uygulamalar merkeze bağlı yürütüldüğü için çalışmada işletme merkezi hakkında bilgi verilmektedir.

İşletme merkezi, diğer şube, bölüm ve santrallerdeki uygulamaların merkezi konumundadır. Yapılan çalışmalar merkez tarafından idare edilmektedir. İşletme merkezinde gerekli liyakata sahip ve deneyimli memurlar çalışmaktadır. Bu çalışanların işletme içerisindeki hizmet süreleri 5 seneden daha fazladır. Bağlı santrallerde çalışanlar 5 yılı doldurmadan genel merkezde çalışmamaktadır. İşletme merkezinde üretim işlemleri, bilgi işlem faaliyetleri, genel hizmetler, muhasebe hizmetleri, idari hizmetler, kalite faaliyetleri, denetim ve gözetim faaliyetleri gibi birçok faaliyet yürütülmektedir. İşletmenin genel merkezinde yer alan teknik ve idari tüm bölümler aşağıda gösterilmektedir:

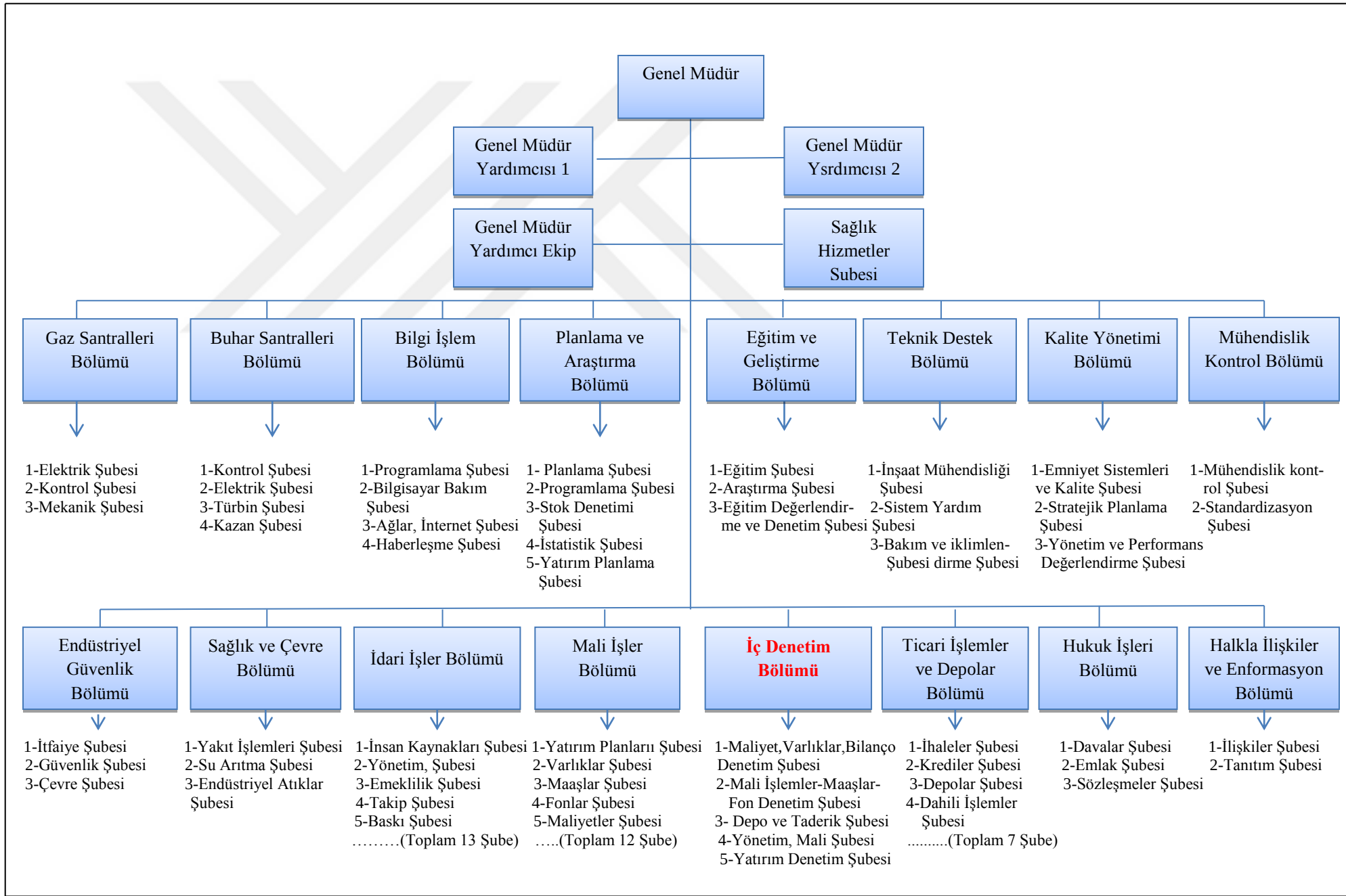
1. Gaz Santralleri Bölümü
2. Buhar Santralleri Bölümü
3. Bilgi İşlem Bölümü
4. Planlama ve Araştırma Bölümü
5. Eğitim ve Geliştirme Bölümü
6. Teknik Destek Bölümü
7. Kalite Yönetimi Bölümü
8. Mühendislik Kontrol Bölümü
9. Endüstriyel Güvenlik Bölümü
10. Sağlık ve Çevre Bölümü
11. İdari İşler Bölümü
12. Mali İşler Bölümü
13. İç Denetim ve İç Kontrol Bölümü
14. Ticari İşlemler ve Depolar Bölümü
15. Hukuk İşleri Bölümü
16. Halkla İlişkiler ve Enformasyon Bölümü

İşletme merkezinin organizasyon yapısının başında işletme içi deneyimi 15 yıldan fazla olan ve mühendislik diplomasına sahip bir genel müdür bulunmaktadır. Genel müdüre bağlı teknik konularda çalışan bir genel müdür yardımcısı, idari konularda çalışan bir genel müdür yardımcısı vardır. Genel müdür ile işletmedeki diğer bölüm ve santraller arasındaki ilişkiyi sağlayan genel müdüre bağlı yardımcı bir ekip bulunmaktadır. Ayrıca acil durumlarda işletme içindeki çalışanların muayene ve tedavileri ile ilgilenen bir sağlık hizmetler şubesi bulunmaktadır. Bu şube de direkt olarak genel müdüre bağlıdır.

Kerkük ana merkezinde de, işletme merkezine benzeyen bir organizasyon yapısı bulunmaktadır. Kerkük ana merkezinin başında işletmenin genel müdürüne yardımcı olan bir genel müdür yardımcısı mevcuttur.

İşletme merkezinde 156 tane sürekli çalışan kadrolu memur bulunmaktadır. Gerekli görüldüğünde yatırım projelerinde istihdam edilmek üzere 188 adet sözleşmeli personel işletme bünyesinde yer almaktadır. İşletmede, tüm bağlı bölümler dahil olmak üzere toplam 2275 adet kadrolu memur, yatırım projelerinde görev alan 1544 adet sözleşmeli personeli bulunmaktadır.

İşletmenin merkezindeki organizasyon yapısı aşağıdaki şekilde detaylı olarak gösterilmektedir:



Şekil 3. İşletme Merkezi Organizasyon Yapısı

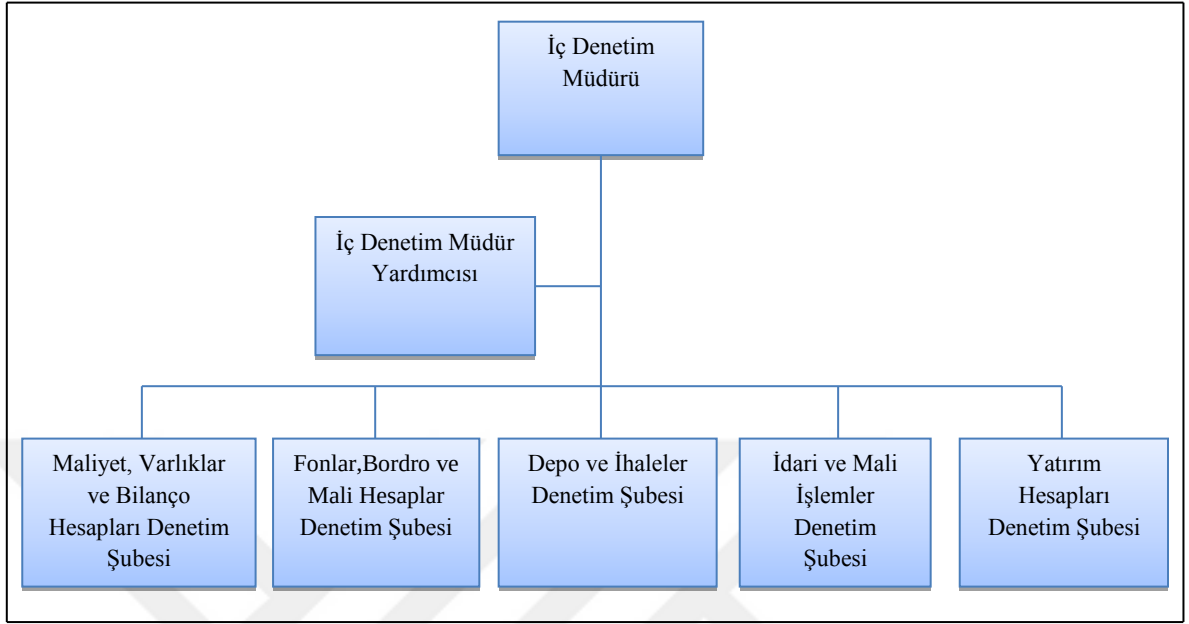
Organizasyon yapısında görüldüğü üzere işletmenin bir çok alt bölüme sahip olması ve organizasyon yapısının detaylılığı, işletmenin üretim hacminin fazlalığını ve işletmenin büyüklüğünü göstermektedir. Aşağıda organizasyon yapısının açıklanmasına yönelik olarak bir takım bilgilere yer verilmektedir.

Genel müdür yardımcı ekibi diğerleri gibi bir bölüm niteliği taşımaktadır. Yani, diğer bölümler ile aynı statü düzeyine sahiptir. Ayrıca diğer bölümler ve genel müdür arasındaki ilişkiyi, genel müdür yardımcı ekibi düzenlemektedir. İşletmeye bağlı 6 santral ile bölümler aynı statü düzeyindedir. Bölüm yöneticileri ile santral yöneticileri aynı mevkiye sahip durumdadır. Santralde çalışanlar da işletme merkezindeki bölümlerde çalışan memurlar ile aynı düzeydedir. Sağlık hizmetleri şubesi de diğer bölümlerden bağımsız olarak direkt genel müdüre bağlı çalışmaktadır.

Genel olarak organizasyon yapısı hakkında bilgi verildikten sonra bu kısımda, işletmenin genel merkezi, Kerkük ana merkezi ve santrallerdeki iç denetim organizasyon yapısı hakkında bilgi verilmektedir.

İşletme merkezindeki iç denetim bölümü; iç denetim müdürü, iç denetim müdür yardımcısı, maliyet, varlıklar ve bilanço hesapları denetim şubesi, fonlar, bordro ve mali hesaplar denetim şubesi, depo ve ihaleler denetim şubesi, idari ve mali işlemler denetim şubesi, yatırım hesapları denetim şubesi olmak üzere toplam 5 adet şubeden oluşmaktadır. Çalışmada verilen şube isimleri işletmenin kullandığı şube isimlerinin Türkçe'ye çevrilmesi ile ulaşılmıştır.

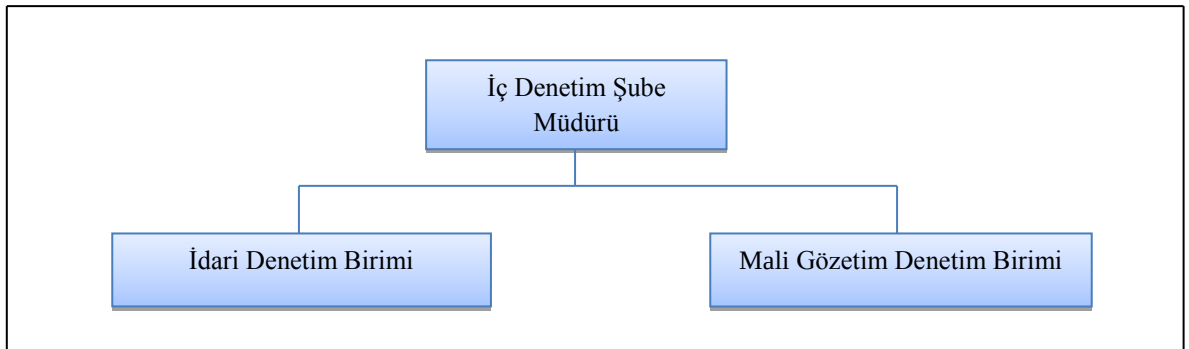
İşletme merkezindeki iç denetim bölümünün organizasyon yapısı aşağıdaki şekilde gösterilmektedir:



Şekil 4. İşletme Merkezi İç Denetim Bölümü Organizasyon Yapısı

Şekilde görüldüğü üzere, iç denetim müdürüne bağlı olarak çalışan her şubede farklı bir denetim faaliyeti yürütülmektedir. Şubelerdeki görev tanımları birbirlerinden farklılık göstermektedir. Her şubenin başında bir şube müdürü ve şubenin büyüklüğüne göre değişen sayıda şube içerisinde memurlar çalışmaktadır. İç denetim bölümü iç denetim müdürü ve iç denetim müdür yardımcısı tarafından idare edilmektedir.

Kerkük ana merkez ve bağlı 6 santralde birbirine benzeyen bir organizasyon yapısı mevcuttur. Bahsedilen organizasyon yapısı aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:



Şekil 5. Kerkük Ana Merkez ve Santrallerdeki İç Denetim Organizasyon Yapısı

Şekilde görüldüğü üzere, Kerkük ana merkez ve santrallerdeki organizasyon yapısında en tepede bir iç denetim şube müdürü bulunmaktadır. İç denetim şube müdürü denetim faaliyetlerini yürütmekle sorumludur. Şube müdürüne bağlı iki adet denetim birimi mevcuttur. Bunlar; idari denetim birimi ve mali gözetim denetim birimidir. Birimlerde bir birim yöneticisi ve çalışan memurlar bulunmaktadır. Kerkük ana merkezi ve santrallerde çalışan iç denetim şube müdürleri; genel merkezde yer alan iç denetim müdürüne bağlı çalışan diğer şube müdürleri ile aynı statüye sahiptir. Dolayısıyla Kerkük ana merkezi ve santrallerdeki şube müdürleri direkt olarak genel merkezdeki iç denetim müdürüne bağlıdır. Bu şubelerde yapılan denetim faaliyetleri ve sonuçları genel merkezde üst yönetime sunulmaktadır.

7. İç Denetim Personeli Hakkında Genel Bilgiler

Çalışmada işletmenin iç denetim sisteminin incelenmesi için işletmede çalışan iç denetim personelleri ile birebir yapılan görüşmeler ile çeşitli sorular yöneltilmiştir. Sorulardan alınan cevaplar ile işletmede yapılan gözlemler sonucunda işletmenin iç denetim sistemi uluslararası iç denetim standartlarından performans standartlarına göre analiz edilmiştir.

Bu çalışma kapsamında bütün iç denetim personeli ile görüşme yapılmıştır. Gerek işletme merkezinde gerek Kerkük ana merkez ve santrallerde çalışan iç denetim personeli hakkındaki detaylı bilgilere aşağıdaki tablo yardımıyla ulaşılabilmektedir.

Tablo 3. İşletmenin İç Denetim Personeli Hakkındaki Bilgiler

No	Ünvan	Eğitim Düzeyi	Hizmet Yılı	Çalıştığı Kısım
1	Kıdemli Denetim Müdürü	Hukuk Lisansı	26 yıl	İşletme Merkezi
2	Kıdemli Denetim Müdürü	Ticaret Hazırlık Okulu (Lise)	28 yıl	Santraller
3	Kıdemli Denetim Müdürü	Ticaret Hazırlık Okulu (Lise)	40 yıl	Santraller
4	Kıdemli Denetim Müdürü	Edebiyat Hazırlık Okulu (Lise)	40 yıl	Santraller
5	Kıdemli Denetim Müdürü	Fen Bilimleri Hazırlık Okulu (Lise)	36 yıl	Santraller
6	Kıdemli Muhasebe Yöneticisi	Önlisans Muhasebe	27 yıl	Santraller
7	Kıdemli Muhasebe Yöneticisi	Ticaret Hazırlık Okulu (Lise)	35 yıl	Santraller
8	Kıdemli Muhasebe Yöneticisi	Önlisans Depo Yönetimi	24 yıl	Santraller
9	Kıdemli Muhasebe Yöneticisi	Önlisans Depo Yönetimi	20 yıl	Santraller
10	Kıdemli Muhasebe Yöneticisi	Lisans / Ekonomi	25 yıl	Santraller
11	Kıdemli Muhasebe Yöneticisi	Edebiyat Hazırlık Okulu (Lise)	26 yıl	Santraller
12	Muhasebe Müdürü	Önlisans Muhasebe	21 yıl	İşletme Merkezi
13	Kıdemli Yönetici	Lisans / Denizcilik	30 yıl	İşletme Merkezi

14	Kıdemli Yönetici	Lisans / Ekonomi	32 yıl	İşletme Merkezi
15	Kıdemli Yönetici	Lisans / Ekonomi	17 yıl	İşletme Merkezi
16	Teknik Yönetici	Lisans / Ekonomi	14 yıl	İşletme Merkezi
17	Teknik Yönetici	Önlisans Depo Yönetimi	14 yıl	Santraller
18	Denetim Yöneticisi Yardımcısı	Lisans / İşletme	15 yıl	Santraller
19	Denetim Yöneticisi Yardımcısı	Lisans / Ekonomi	14 yıl	Santraller
20	Denetim Yöneticisi Yardımcısı	Lisans / Ekonomi	15 yıl	Santraller
21	Denetim Yöneticisi Yardımcısı	Edebiyat Hazırlık Okulu (Lise)	15 yıl	Santraller
22	Teknik Yönetici Yardımcısı	Lisans / Bankacılık	18 yıl	İşletme Merkezi
23	İdari Gözlemciler	Lisans / İşletme	14 yıl	Santraller
24	Kıdemli Muhasebeci	Lisans / Muhasebe	12 yıl	İşletme Merkezi
25	Kıdemli Muhasebeci	Lisans / İşletme	12 yıl	İşletme Merkezi
26	Kıdemli Muhasebeci	Lisans / Muhasebe	11 yıl	Santraller
27	Kıdemli Muhasebeci	Lisans / Muhasebe	12 yıl	Santraller
28	Denetçi	Lisans / İşletme	9 yıl	Santraller
29	Denetçi	Önlisans Muhasebe	9 yıl	Santraller
30	Muhasebeci	Edebiyat Hazırlık Okulu (Lise)	15 yıl	Santraller
31	Gözlemci	Ticaret Hazırlık Okulu (Lise)	13 yıl	Santraller
32	Muhasebeci	Önlisans Muhasebe	10 yıl	İşletme Merkezi
33	Muhasebeci	Lisans / Edebiyat	11 yıl	İşletme Merkezi
34	Muhasebeci	Lisans / Ekonomi	3 yıl	İşletme Merkezi
35	Muhasebeci	Önlisans Muhasebe	27 yıl	Santraller
36	Usta Başı	Ortaokul	12 yıl	Santraller

İşletmenin bütününde toplam 36 adet iç denetim personeli bulunmaktadır. Bunlar iç denetçi olarak adlandırılmaktadır. Toplam 36 kişi içerisinde; 5 kişi kıdemli denetim müdürü, 6 kişi kıdemli muhasebe yöneticisi, 1 kişi muhasebe müdürü, 3 kişi kıdemli yönetici, 2 kişi teknik yönetici, 4 kişi denetim yöneticisi yardımcısı, 1 kişi teknik yönetici yardımcısı, 1 kişi idari gözlemci, 4 kişi kıdemli muhasebeci, 2 kişi denetçi, 1 kişi muhasebeci, 1 kişi gözlemci, 4 kişi muhasebeci ve 1 kişi ise ustabaşı ünvanı ile çalışmaktadır.

İç denetim personelinin eğitim durumları incelendiğinde 36 iç denetim personelinin %50'lik kısmına karşılık gelen 18 kişinin lisans diplomasına sahip olduğu görülmektedir. Bunlar içinde 3 tanesi muhasebe, 4 tanesi işletme, 6 tanesi ekonomi, 1 tanesi bankacılık ve kalan 3 tanesi de diğer fakülte ve bölüm diplomasına sahiptirler. Bunun haricinde önlisans diplomasına sahip 8 kişi bulunmaktadır. Önlisans mezunu çalışanlar toplam çalışanların %22,2'lik kısmını oluşturmaktadır. Muhasebe önlisans diplomasına sahip 5 kişi, depo yönetimi önlisans diplomasına sahip 3 kişi mevcuttur. Toplam çalışanların %25'ini oluşturan 9 kişi ise lise diplomasına sahiptir. Lise diplomasına sahip olan personelden, 4

kişi Ticaret Hazırlık Okulundan, 4 kişi Edebiyat Hazırlık Okulundan ve 1 kişi ise Fen Bilimleri Hazırlık Okulundan mezun olmuştur. Son olarak çalışanların %2,7'lik kısmına karşılık gelen 1 kişi ortaokul diplomasına sahiptir.

İ denetim personelinin hizmet süreleri 3 ile 40 yıl arasında değişkenlik göstermektedir. Çalışanların hizmet yıllarının aritmetik ortalaması yaklaşık olarak 19,5 yıldır. Hizmet sürelerine bakıldığında i denetim çalışanlarının uzun süredir işletmede çalıştıkları anlaşılmaktadır.

8. İç Denetim Bölümünün Görevleri

İşletmede i denetim bölümünün görevleri yazılı hale getirilerek dkmanlaştırılmıştır. Bu dökümanlardan elde edilen veriler ışığında aşağıda iç denetim bölümünün görevleri maddeler halinde sıralanmaktadır:

- İşletmenin mali, idari ve teknik olmak üzere tüm faaliyet kısımlarının kontrol ve denetimi, faaliyetler için belirlenen amaçlar ile ulaşılan sonuçların karşılaştırılması ve aradaki farkların incelenmesi, santrallerde yapılan periyodik ve yıllık denetim faaliyetlerinin incelenmesi ve denetlenmesi, santrallerdeki denetim raporlarındaki olumsuz sonuçlarının nedenlerinin sorgulanması.
- Harcama belgeleri, alacak makbuzları ve kayıt işlemlerinin denetlenmesi, bütün harcamaların yazılı yönergelere göre yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi, muhasebe ilkelerine ne kadar uyulduğunun kontrol edilmesi.
- Bütün muhasebesel defter, belge ve kayıtların incelenmesi, muhasebe bilgi sisteminden çıkan verilerin doğruluğunun kontrol edilmesi
- Yıl içinde ve yıl sonunda yapılan bütün envanter işlemlerine refakat etme ve gözlemleme.
- İptal edilmesi gereken kayıtların zaman içerisinde sürekli takip edilmesi ve zamanı geldiğinde iptal edilmesi.
- İşletmedeki tüm komitelerin ve fonksiyonların çalışmalarının takip edilmesi ve faaliyetlerin zamanında yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi.

- İşletmedeki maliye bölümü tarafından yürütülen dönem sonu bilanço ve gelir tablosu işlemlerinin kontrolü.
- İşletmedeki dış denetim faaliyet sonuçlarının analiz edilmesi ve dış denetim sonuçlarının gerektirdiği işlemlerin yürütülmesini sağlamak.
- İşletmenin iç kontrol sistemlerinin düzenli olarak kontrol edilip, test edilmesi ve değerlendirilmesi.
- İşletmedeki alınacak bütün stratejik kararlara iştirak etme.
- İç kontrol faaliyetlerinin değerlendirme sonuçlarının üst yönetime raporlanması.
- İşletmedeki hukuki bütün konular ve davaları takip etme ve sonuçlar hakkında üst yönetime bilgi verme.
- Aşağıdaki maddeler hakkında dış denetim ve Sayıştay ile koordineli olarak çalışma:
 - Yıllık iç denetim planı hakkında Sayıştay'dan danışmanlık hizmetleri alma ve yıllık iç denetim planının bir nüshasının Sayıştay'a verilmesi.
 - Hazırlanan periyodik iç kontrol raporlarının bir nüshalarının Sayıştay'a verilmesi.
 - İç denetimin etkinliğinin artırılması için seminer ve kurslar aracılığıyla Sayıştay'dan yardım alma ve onlarla düzenli olarak toplantılar gerçekleştirme.
- İşletmedeki iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarından Sayıştay'ın yararlanmasına imkan sağlamak.
- İşletmedeki bütün santralleri düzenli olarak ziyaret etme ve gerçekleştirilen faaliyetleri takip etme.
- Denetim ve kontrol faaliyetlerini uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası denetim standartlarına göre gerçekleştirmek.

9. Irak'ta Elektrik Enerjisi Üretim Yapan Bir İşletmede Uygulama

Çalışmanın bu kısmında, uluslararası iç denetim standartları bünyesindeki performans standartlarında belirtilen sorular, işletme içerisindeki iç denetim bölümü çalışanlarına yöneltilmiştir. Uygulama sorularına verilen cevaplar değerlendirilmiş ve

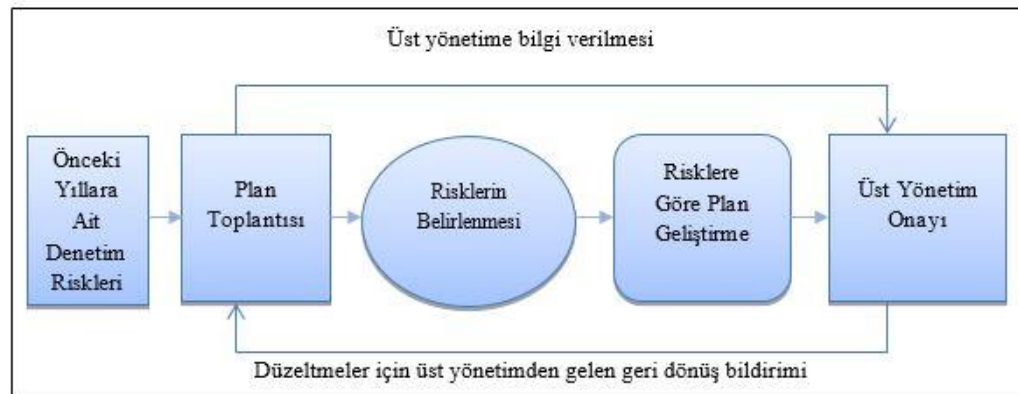
gerekli kısımlarda çeşitli model önerilerinde bulunulmuştur. Ayrıca bazı bölümlerde sonuçlar, işletme içindeki uygulama örnekleri ile desteklenmiştir. Aşağıda performans standartlarına göre gruplandırılmış uygulama soru ve değerlendirmeleri yer almaktadır.

a. İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

1-En az yılda bir kez gerçekleştirilmek üzere ortaya konulan, risk değerlendirmesine dayanan bir iç denetim planı mevcut mudur ve bu süreçte üst yönetimin yönergeleri göz önüne alınmakta mıdır?

- Her yıl işletme merkezinde çalışan iç denetim personeli ve santrallerdeki iç denetim müdürleri ile yapılan toplantıda risk değerlendirmelerini içeren bir iç denetim planı oluşturulmaktadır. Gerçekleştirilen faaliyetlerin durumuna göre denetim esnasında bazen denetim planları üzerinde çeşitli düzenlemeler ve değişiklikler yapılabilmektedir. Plan yapılırken işletmede oluşabilecek riskler belirlenmekte ve değerlendirilmektedir.

Belirlenen risklere ait raporları ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak risklere karşı alınacak önlemleri içeren iç denetim planı onay için üst yönetime iletilmektedir. Yılbaşında yapılan iç denetim planına ait sonuçlar, ilgili yılın sonunda değerlendirilmektedir. Bir sonraki yıl için yapılacak iç denetim planı için önceki yıllara ait denetim planları sonuçlarından ve risklerinden faydalanılmaktadır. Yukarıda bahsedilen yıllık iç denetim planlama süreci aşağıdaki şekil yardımıyla gösterilmektedir:



Şekil 6. Risk Değerlendirmelerine Göre Gerçekleştirilen İç Denetim Planlama Süreci

İşletmenin iç denetim sisteminin daha iyi analiz edilebilmesi için risk odaklı olarak oluşturulan iç denetim planının bir örneği aşağıda sunulmaktadır. Örnekte, depolar için hazırlanan bir iç denetim planının tasarım aşamaları ve risk esaslı olarak gerçekleştirilen denetim faaliyetleri yer almaktadır.

İşletme ve bağlı santrallerin faaliyet denetimler sırasında ve depolarda gerçekleştirilen periyodik envanter işlemleri esnasında, 01/10/2015 tarihinde periyodik envanter komisyonu tarafından depolarda yüksek oranda risk tespit edilmiş ve raporlanmıştır. Raporlarda yer alan notlar aşağıda gösterilmektedir:

‘Depolardaki benzin pompaları ve stok kartlarındaki pompa sayısı arasında fark mevcuttur. Stok kartında 15 adet yüksek basınçlı yakıt pompası olduğu yazılı iken, depoda sadece 10 pompa görülmektedir. Depolara giren ve depolardan çıkan malzemeler konusunda resmi ithalat ve ihracat belgeleri ile işlem yapılmaması, malzemelerin depolarda rastgele yerleştirilmesi, kırılabilir ve bozulabilir malzemelere özen gösterilmemesi, yangın çıkması halinde yangını söndürmede kullanılacak söndürücülerin bulunmaması, depoların yüksek maliyetli malzemeler barındırması vs. işletme için risk teşkil etmektedir.’

2016 yılında yapılacak iç denetim planında, 2015 yılında tespit edilen bu riskler dikkate alınmaktadır. Bir önceki yıldaki riskleri esas alan 2016 yılına ait depoları kapsayan yıllık iç denetim planının bir kısmı aşağıda yer almaktadır:

1. Depolarda özellikle hava şartlarından etkilenen malzemelerin stoklanması ve korunması için uygun ortam oluşturulması ve depolara özel, güvenlik şartlarının sağlanması.
2. Hızlı bozulabilecek malzemelerin bozulmamaları için gerekli önlemlerin alınması, son kullanma tarihi yaklaşan malzemelerin takip edilmesi, kimyevi maddeler gibi özel malzemelere, kendine has denetimler gerçekleştirilmesi.
3. Depolardaki malzeme işlem döngüsünün doğru bir şekilde yürütülmesi, gerekli prosedürlerin yerine getirilmesi ve bu işlemlerin kontrol edilmesi.
4. Gelen malzemelerin teslim alınması ve kontrol edilmesi için özel bir komisyonun çalışması ve bu komisyonun işini sağlıklı bir şekilde yapması. Komisyon faaliyetlerinin düzenli olarak kontrol edilmesi.

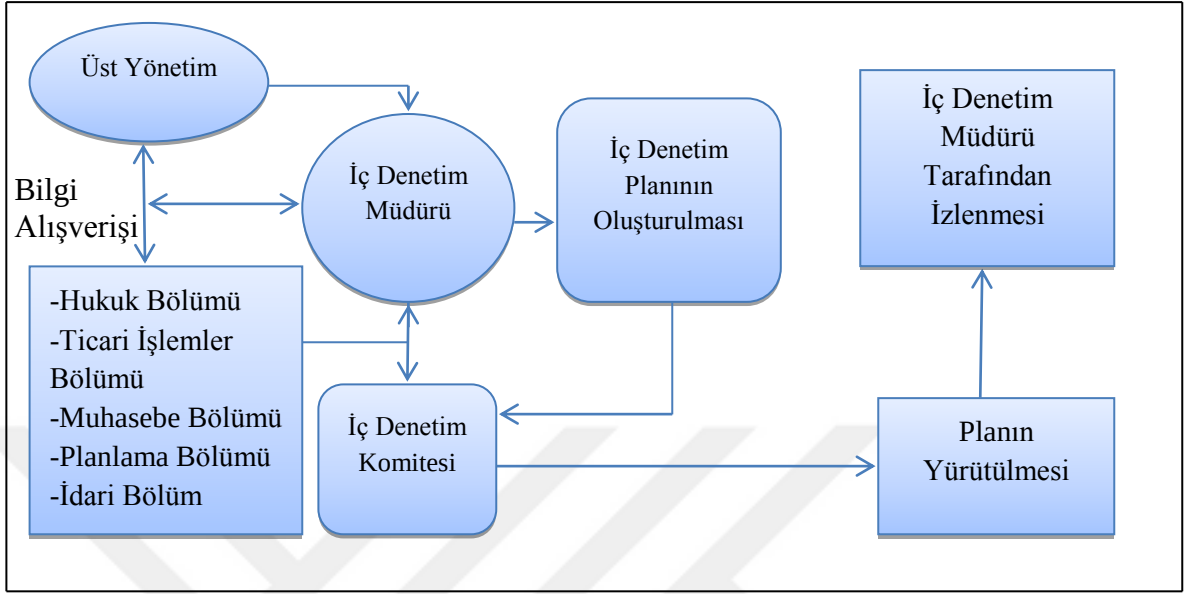
5. Depolardaki güvenlik şirketi temsilcisi tarafından malzemelerin eksiksiz bir biçimde tam ve sağlıklı olarak teslim alındığına dair imza atılması.
6. Depolarda bozuk, zarar görmüş, eksik ya da gereksiz olarak tutulan malzemelerin takip edilmesi ve özel tutanaklar ile birlikte kayıt defterlerinden silinmesi, bu malzemeleri ortadan kaldırılması için gerekli talimatların uygulanması ve buna karar verecek yetkili mercilerin tespit edilmesi ve yapılan işlemlerin üst yönetime iletilmesi.
7. Depolara giren ve çıkan malzemeler ile ilgili olarak, stoklanan malzemelerde oluşan hasarın belirlenen standart fire miktarının altında olmasının sağlanması, kabul edilebilir fire miktarının aşılması konusunda denetimler gerçekleştirilmesi. Ayrıca kullanılan ve artan malzemelerin denetiminin eksiksiz bir biçimde yapılması.
8. Depoya ait teslim alma ve teslim etme belgelerinin incelenmesi, prosedürlerin ve yasal işlemlerin doğru bir şekilde uygulanmasının kontrol edilmesi.
9. Depolara giren ve çıkan malzemeler ile ilgili olarak depo muhasebesi ile ilgilenen birim tarafından malzeme giriş çıkış ve muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde tutulması ve kontrollerin yapılması.
10. Envanter çalışmaları sırasında ortaya çıkan depodaki fiili malzeme miktarı ile kayıtlardaki malzeme miktarı arasındaki farklılıkların tespiti için inceleme yapılması ve bu farklılıkların gelecekte önüne geçilmesi.
11. Depoya giren çıkan malzemelerin zamanında teslimatının yapılması için gerekli önlemlerin alınması ve tüm işlemlerin belgelendirilerek kontrol altına alınması.
12. Depodaki fiili malzeme miktarı ile stok kartlarındaki malzeme miktarı ve muhasebe kayıtlarındaki malzeme miktarının eşit olmasının sağlanması ve bu konuda gerekli kontrollerin yapılması.
13. Sayım noksanlığı yada fazlalığı konusundaki farklılıkların nedenin araştırılması ve gelecekte önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve bu önlemlerin takibi.
14. Yapılan envanter planlamalarının, daha önce belirlenen standart envanter planlamaya uygun olarak yapılmasının sağlanması.

15. İşletmeye giren ve işletmeden çıkan malzemelerin etkin bir şekilde denetlenmesi ve kontrol edilmesi, bir depodan diğer bir depoya yapılan malzeme transferlerinin denetlenmesi.
16. Yurtdışından banka kredisi alınan malzemelerin depoya teslimatının ve ödemenin gerçekleştirilmesinin hemen ardından kredinin kapatılmasının sağlanması ve kontrol edilmesi.
17. Stokların belirlenen minimum stok miktarının altına düşmemesi ve belirlenen maksimum stok miktarını aşmaması için gerekli kontrollerin yapılması.
18. Başka işletmelerin depolarında emanet olarak tutulan işletmeye ait malzemelerin kontrolü için diğer işletmelerin depolarının düzenli olarak ziyaret edilmesi ve malzemelerin denetlenmesi.
19. Meydana gelebilecek yangınlara karşı depolarda yangın söndürücülerin varlığının kontrol edilmesi ve depo personelinin yangın söndürme konusunda eğitilmelerinin sağlanması.

Yukarıdaki maddeleri içeren risk temelli iç denetim planı, deneyimli ve bilgi sahibi kişilerden oluşan bir iç denetim ekibi tarafından oluşturulmaktadır. Yapılan iç denetim planı öncelikle üst yönetim tarafından onaylanmalıdır. Plan, 01/01/2016 tarihinden itibaren yukarıdaki maddeler çerçevesinde uygulanmalı ve 31/12/2016 tarihinden önce denetim sonuçları üst yönetime ulaştırılmalıdır.

2-İç denetim yöneticisi, üst yönetimin ve ilgili diğer tarafların iç denetim fikirleri ve diğer çıkarımları ile ilgili beklentilerini belirleyip bunları dikkate almakta mıdır?

-İç denetim yöneticisi, bir iç denetim planını oluşturmadan önce üst yönetimin beklentilerini öğrenmek için, üst yönetim ile görüşmekte ve bu planı oluştururken onlardan istifade etmektedir. Ancak üst yönetimin beklentileri dökümanlaştırılarak yazılı hale dönüştürülmediği için sehven bazen unutulmakta ve yıllık iç denetim planına bu beklentiler yansıtılmamaktadır. Ayrıca iç denetim planı oluşturulma sürecinde işletme içerisindeki diğer bölümlerin de görüşlerinden yararlanılmaktadır.



Şekil 7. Üst yönetim beklntilerini izah etmektedir

Yukarıdaki şekilde belirtildiği üzere işletme bünyesindeki bazı önemli bölümler, iç denetim komitesi, iç denetim müdürü ve bazen de üst yönetimin katılımıyla iç denetim planı için toplantı yapılmaktadır. Toplantılar ve gerçekleştirilen fikir alış verişi sonrasında iç denetim müdürü tarafından iç denetim planı yazılmaktadır. Yapılan plan daha sonra iç denetim komitesine iletilmektedir. İç denetim komitesi planı yürürlüğe koymaktadır. Yürütülen iç denetim planı daha sonra iç denetim tarafından takip edilmekte ve izlenmektedir.

Üst yönetimin iç denetim planının bir parçası üzerindeki beklentileri, görüş ve önerileri ile ilgili olarak aşağıda bir örnek yer almaktadır:

İşletmede çalışan memurların yerleşim bölgelerinden işletme merkezine veya santrallere geliş gidişlerinde servis hizmeti için yapılan bir iç denetim planı örneği sunulmaktadır. İşletme servis araçlarının bir kısmını dışarıdan kiralamaktadır. 2014 yılı için hazırlanacak yıllık iç denetim planı için 2013 yılı verilerinden yararlanılmaktadır. 2013 yılında dışarıdan sağlanan nakil araçların sayısındaki büyük artış ve ücretlerin aşırı şekilde yükselmesi sebebiyle 2013 yılı servis hizmeti bütçesi aşılmıştır. Gerek 2013 yılı bütçesinin aşılması ve gerekse ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve siyasi sıkıntılar nedeniyle

devlet harcamaların genel olarak 1/12 oranında azaltılmasını talep etmiştir. 2014 yılı için yapılacak iç denetim planı konusunda üst yönetim çeşitli görüş ve önerilerde bulunmuştur. Servis hizmeti ile ilgili olarak iç denetim planına eklenmesi talep edilen beklentiler aşağıdaki gibidir: İşletmenin toplam servis hizmeti bütçesinin yıllık 850.000.000 milyon dinardan 550.000.000 milyon dinara düşürülmesi gerekmektedir. Maliyetlerin düşürülmesi için üst yönetimin önerileri şu şekildedir:

1. Mesafesi 80 km'yi aşan nakil hat seferlerinin 22 seferden 4'e indirilmesi, bazı teknik memurların her iki haftada bir hafta iş yerinde konaklamaları ve böylece nakil adedine göre nakil ücretlerinin düşürülmesi.
2. Özel işletmelerden ziyade devlete ait resmi nakil araçlarından destek alınması ve bu araçlarla yapılan seferlerin ikiye katlanması.
3. Aynı bölgedeki memurları taşıyan nakil hatlarının birleştirilmesi ve azami sınıra riayet edilmesi.
4. Her bir bölüm yöneticisine özel bir nakil aracı var ise bölüm yöneticilerinin nakil hatlarının birleştirilerek 3 bölüm yöneticisine tek bir araç tahsis edilmesinin sağlanması.
5. Dışarıdan araç alınan diğer işletmelere, işletmenin sahip olduğu benzin istasyonlarından verilen petrol karşılığı, araç kiralama bedellerinin düşürülmesinin talep edilmesidir.

Bu beklentiler, iç denetim bölümü, araç kiralama komitesi, işletme merkezi ve bağlı santrallerdeki bölümlerin fikir birliği ile 2014 yılı iç denetim planına önemli ölçüde katkı sağlamıştır. Üst yönetimin beklentilerine göre hazırlanan iç denetim planı iç denetim bölümü ve araç kiralama komitesi tarafından uygulanmış ve meydana gelen sorunlar ortadan kalkmıştır.

3-İç denetim yöneticisi, risk yönetimini geliştirmek, katma değer oluşturmak ve faaliyetleri iyileştirmek için danışmanlık görevlerini kabul etmekte midir ve görevler üst yönetim tarafından onaylanmaktadır? Kabul edilen danışmanlık görevleri iç denetim planına eklenmekte midir?

-Risk yönetiminde ve işletmedeki faaliyetlerin iyileştirilmesinde iç denetim bölümünün danışmanlık görevlerinden istifade edilmektedir. Çoğunlukla, mali işler bölümü, hukuki işler bölümü, idari işler bölümü, planlama bölümü, eğitim ve geliştirme bölümü gibi idari ve mali konularda önemli bir yere sahip olan bölümler ile önemine göre ve işletmeye sağlayacağı fayadaya göre bazı diğer bölümlere de danışmanlık hizmeti verilmektedir. Stratejik özelliğe sahip bazı danışmanlık görevleri, yıllık iç denetim planına dahil edilmektedir. İç denetim yöneticisi, talep edilen danışmanlık görevleri için üst yönetimin bazen onayını almaktadır. Örneğin hukuk bölümü yöneticisinin alacağı bazı önemli kararlara iç denetim müdürü onay vermekte ve danışmanlık hizmeti sunmaktadır. Ancak alınan kararda üst yönetimin onayı olmamaktadır. Üst yönetimden onay alınmadan gerçekleştirilen böyle önemli bazı danışmanlık faaliyetleri işletme için önemli riskler oluşturmaktadır.

İç denetim bölümü tarafından diğer bölümlere verilen danışmanlık hizmeti ile ilgili olarak işletme içinden alınan bir örnek aşağıda yer almaktadır:

14/12/2016 tarihinde, büyük bir şirket ile El-Dabs Elektrik Santrali arasında 570.000 Euro değerinde bir türbin yağı makinesi için bir sözleşme yapılmıştır. Ödeme şartları ticari işlemler bölümü tarafından aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- a. %25 kredi açıldığında,
- b. %35 makine sevkiyat belgeleri ulaştığında,
- c. %30 malzemeler ulaştığı, teslim alındığı ve makinenin istenilen kriterleri sağladığında,
- d. %10 ise makinenin çalıştırılmasının ardından bir yıllık garanti süresinin tamamlanmasının ardından yapılacaktır.

Ticari işlemler bölümünün belirlediği şartların yanı sıra, hukuk bölümü sözleşme hakkında üst yönetimden iç denetimin de görüş ve önerilerinin alınmasını talep etmiştir. Talebin üst yönetim tarafından kabul edilmesinin ardından iç denetim bölümünün görüş ve önerileri alınmış ve iç denetim bölümü sözleşmede yer alması gereken maddeleri aşağıdaki gibi sunmuş ve ödeme koşulları değiştirilmiştir:

- a. %10 kredi açıldığında,
- b. %35 makine sevkiyat belgeleri ulaştığında,
- c. %35 malzemeler ulaştığı, teslim alındığı ve makinenin istenilen kriterleri sağladığında,
- d. %20 ise makinenin çalıştırılmasının ardından bir yıllık garanti süresinin tamamlanmasının ardından yapılacaktır.

Satın alınan ürün ve hizmetlerden memnun kalınmaması ihtimaline karşı iç denetim bölümünün sunduğu teklif ile ödemeler daha sonraki dönemlere aktarılmaktadır. Böylece ürün sevkiyatında ve ürün kalitesinde meydana gelebilecek problemlere ve risklere karşı işletme kendini daha fazla garanti altına alabilecektir. Risklere göre hareket eden iç denetim bölümünün vereceği danışmanlık faaliyetleri bu gibi konularda daha fazla önem kazanmaktadır.

4-İç denetim faaliyeti planları ve kaynak ihtiyaçları iç denetim yöneticisi tarafından her yıl düzenli olarak üst yönetime onay için bildirilmekte midir?

-İç denetim faaliyet planları ve kaynak ihtiyaçları oluşturulmalarının ardından gerek iç denetim yöneticisi, gerek işletme merkezindeki bazı önemli memurlar ve gerekse bağlı santrallerde bulunan bölümlerin yöneticileri tarafından, üst yönetime inceleme ve onay sunulmaktadır. Bazı durumlarda işletmenin üst yönetiminin görüşlerine uygun bir şekilde düzenlemeler ve eklemeler yapılabilmektedir.

Yönetimin onayına sunulmak üzere hazırlanan 2012 yılına ait borç ve alacak hesaplarına yönelik bir iç denetim faaliyet plan örneği aşağıda açıklanmaktadır:

- İşletme her yılın başında önemli görev icra eden bazı komitelere yıl içerisinde yapacakları harcamalar karşılığında avans kredi vermektedir. Faaliyet ihtiyaçları için verilen kredinin takip edilmesi ve kullanılmayan kredinin işletmeye geri ödemesinin kontrol edilmesi
- İşletme ile bakanlık ve bakanlığa bağlı işletmeler arasında kullanılan cari hesapların mutabakatının sağlanması
- Hukuki şartlara uygun olarak tahsil edilemeyen batık alacakların iptalinin sağlanması ve kontrol edilmesi

- Muhasebe kayıtlarında yer alan alacak hesapları ile fiili alacak tutarının mutabakatının sağlanması ve kontrolünün sağlanması
- Satıcılardan kredili olarak alınan mallara ilişkin olarak satıcılara düzenli olarak rapor gönderilerek her satıcı ile mutabakat sağlama ve bu işlemlere ilişkin kontrollerin yapılması
- Ters bakiye veren ve uzun süredir işlem görmeyen hesapların nedenlerinin araştırılması ve gerekli kontrollerin düzenli olarak yapılması.

5- İç denetim planının uygulanabilmesi için gerek insan kaynakları gerekse çeşitli takım ve malzeme kaynakları gibi iç denetim kaynakları yeterli midir ve bu kaynaklar etkin bir biçimde kullanılmakta mıdır?

-İç denetim personelinden alınan yanıtlara göre; meydana gelebilecek hata ve hileleri ortaya çıkarabilecek etkin bir iç denetimin yürütülebilmesi için üst yönetim tarafından gerekli mali kaynaklar ve insan kaynakları sağlanmaktadır. İç denetim personelinin gerekli bilgi, deneyim ve tecrübeye sahip olduğu belirtilmektedir. İç denetimdeki yapılan faaliyetin zorluğu ve ulaşılması hedeflenen amaçlara göre iç denetim ekipleri oluşturulmaktadır. Denetim personelinin uzmanlaşması ve yeterli deneyim, bilgi ve birikime sahip olabilmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır.

İç denetim bölümü yöneticisi, iç denetim faaliyetlerine başlamadan önce aşağıdaki kaynakların ve durumların sağlanıp sağlanmadığını incelemektedir:

- İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli likidite hesaplanmaktadır. Her sene işletme bütçesinde iç denetimin masraflarını karşılayabilecek iç denetim kaynak bütçesi genel yönetim tarafından belirlenmekte ve iç denetim bölümüne tahsis edilmektedir. Örnek olarak, iç denetim programını yürütebilmek için 2013 yılında 150.000.000 milyon dolar 1671 nolu kredi hesabına tahsis edilmiştir. Belirlenen miktar 2013 yılında denetçilerin faaliyetlerini gerçekleştirmesi ve yıllık denetim işlemlerine yönelik masrafları karşılaması için yeterli olmuştur.
- İç denetim yöneticisi, her yıl yıllık iç denetim planının uygulanabilmesi için yeterli olacak insan kaynağının sağlandığını kontrol etmektedir. Denetimler için iç denetim

komiteleri oluşturulur ve iç denetçiler deneyimlerine ve ihtisas alanlarına göre komite başkanlığına getirilebilmektedirler. Komite üyeleri ise ihtisas ve tecrübelerine göre maliye bölümü, ticari işlemler bölümü, hukuk bölümü vb. diğer bölümlerdeki memurlardan iç denetim yöneticisi tarafından seçilmektedir. Örneğin 31/12/2014 tarihinde fon envanter işlemlerinin gerçekleştirilmesi için aşağıdaki komite oluşturulmuştur:

- a. Komite Başkanı: Fonlar, Bordro ve Mali Hesaplar Denetim Şubesi Sorumlusu
- b. Üye: İhaleler Şubesi Sorumlusu (Ticari İşlemler Bölümü)
- c. Üye: Sözleşmeler Şubesi Sorumlusu (Hukuk Bölümü)

6- İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetlerini yönlendirmek amacıyla iç denetim faaliyetlerinin her birine özel prosedür ve politikalar belirlemekte midir?

-İşletmede iç denetim yöneticisi, her bir iç denetim faaliyeti için çeşitli prosedürler belirlemektedir. İşletme elektrik enerjisi üretimi gerçekleştirmektedir. Elektrik enerjisi üretiminin yasal olarak bir çok prosedüre uygun olmasının gerekmesi sebebiyle bakanlık tarafından da bir çok politika ve prosedürler belirlenmekte ve meydana gelebilecek çeşitli olumsuzluklara karşı bir çok önlem alınmaktadır. İç denetim yöneticisi tarafından belirlenen uygulama ve politikalara ek olarak, Elektrik Bakanlığı tarafından çıkarılan rutin denetim faaliyetleri ve çeşitli yönlendirme kılavuzları kullanılmaktadır.

Aşağıdaki örnekte, Elektrik Bakanlığı'nın, iç denetim ile ilgili olarak mali ve muhasebesel konularda uyguladığı bazı tedbirler ve yönlendirmeler yer almaktadır:

- İşletme faaliyetlerinin kontrolünü sağlayan iç denetimin aktif bir araç olarak bütçe taslağından faydalanmasının sağlanması. Bütçe taslağı işletme yönetimi tarafından oluşturulmakta ve bakanlık tarafından onaylanmaktadır.
- Hazırlanan bütçe taslağında işletme yönetimi yada personel tarafından değişiklik yapılmamalıdır. Bütçede hesaplar arasında aktarma yada değişiklik yapılacaksa mutlaka ya başbakan yada elektrik bakanlığından onay alınmalıdır. Bütçeye uygunluğun sağlanabilmesi için gerekli kontrollerin yapılması.

- Aylık denetim bütçelerinin zamanında yapılmasının sağlanması.
- Aylık ya da dönemlik denetim bütçelerinin bir önceki senenin aynı dönemindeki bütçeler ile karşılaştırılması, gerçekleşen tutarlar ile bütçedeki tutarların ve bir önceki yıl rakamlarının karşılaştırılarak analiz edilmesi.
- Muhasebe belge ve kayıtlarının muhasebe ilkelerine göre düzenlenip tasnif edilmesinin sağlanması
- İşletmenin merkezindeki veya santrallerdeki iç kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesinin sağlanması
- İptal yada imha edilen belge veya kayıtların kontrolünün yapılması ve bütün belgelerin bir kopyalarının işletmede saklanmasının sağlanması.
- Prosedürlere, sistem ve talimatlara uygun olarak malzeme ve ekipmanların işletmeye giriş ve çıkış işlemlerinin incelenmesi ve kontrol edilmesi.

7-İç denetim yöneticisi, gerçekleştirilecek denetim faaliyetlerinin gereksiz yere tekrarlanmasının önüne geçilmesi ve denetimde verimliliğin sağlanabilmesi için elde edilen bilgi ve belgeleri iç ve dış güvence sağlayıcılarla paylaşmakta mıdır ve denetim faaliyetlerini onlarla eşgüdüm içinde yürütmekte midir?

-Çeşitli aksaklıklar olsa da iç denetim yöneticisi ve iç denetim memurları ile bakanlıktan ve Federal Sayıştaydan gelen dış denetçiler arasında işbirliği yapılmaktadır. Federal Sayıştay'da çalışan 3 denetçi sürekli olarak işletmede ikamet etmektedirler. Sürekli olarak işletmede dış denetim faaliyetleri gerçekleştirmektedirler. İşletme içindeki iç denetim bölümünün faaliyet sonuçlarını sürekli olarak incelemekte ve tüm denetim sonuçlarını Sayıştay merkezine göndermektedirler. 3 kişinin haricinde dış denetim için periyodik ve yıllık dış denetimler için bakanlıktan ve Federal Sayıştay'dan denetçiler ayrıca işletmeye gelmektedirler. Dış denetimlere ait sonuçlar bakanlık ve Federal Sayıştay tarafından işletme yönetimine gönderilmektedir. İç denetim müdürü dış denetim sonuçlarında yer alan yapılması gereken işlemlerden sorumludur. İşletme merkezinde ve bağlı santrallerde yapılan bütün iç denetim faaliyetlerine ait sonuçlar tek bir rapor altında birleştirilerek dış denetim yapan makam ve mercilere iletilmektedir. Böylece yapılan bilgi alış verişi sayesinde yapılan dış denetimlerde denetim işlemlerinin tekrarlanmasının

engellenmesi amaçlanmaktadır. İşletme bir çok dış denetimden geçtiği için bu kurumlar ile sürekli olarak bilgi alış verişi yapılmasında çeşitli zorluklar da meydana gelebilmektedir. İşletmenin dış denetimden geçtiği tüm merciler aşağıda listelenmiştir:

- Elektrik Bakanlığı Genel Denetim Müdürlüğü
- Elektrik Bakanlığı Başmüfettişlik Bürosu
- Başbakanlık Gözetim Kurulu
- Federel Sayıştay

İşletme iç denetim bölümü ile Federel Sayıştay arasındaki işbirliği kapsamında işletmede uygulanan işlemlere ait bir örnek aşağıda yer almaktadır:

01/09/2016 tarihinde, Federal Sayıştay Denetim Komiteleri işletmeye ait mali ve mali olmayan tüm faaliyetlerin denetimine başlamıştır. Söz konusu denetimlerde iç denetim bölümü ile Sayıştay arasında aşağıdaki maddeler konusunda işbirliği yapılmıştır:

- İşletme iç denetim bölümünden talep edilen kayıt, defter ve belgelerin sunulması suretiyle Federal Sayıştay memurlarının denetim faaliyetlerinin kolaylaştırılması.
- Denetim işlemlerinin tekrarlanmasını ve çift işlemleri engellemek için iç denetime ait bilgilerin alışverişi.
- İşletme merkezinin ve santrallerin şehir merkezinden uzak mesafede olmaları sebebiyle Federal Sayıştay memurlarına uygun bir mekan sağlanması ve gerekli ihtiyaçlarının karşılanması.
- İç denetim komitesi tarafından santrallere Federal Sayıştay memurlarına yardımcı olunması için gerekli talimatların verilmesi.
- Dış denetçilerin denetim faaliyetlerini iyi bir şekilde yürütebilmeleri için işletmenin doğası, faaliyetleri ve organizasyon yapısı hakkında dış denetçilere bilgiler verilmesi.

Mali ve idari işlemlerde ve üretim faaliyetlerinde yapılan dış denetimlerin sonucunda yapılan değerlendirmelerinin ardından iç denetim bölümü diğer bölümler ile koordineli olarak yapılması gereken düzenlemeleri gerçekleştirmektedir. Dış denetim sonuçlarına yönelik olarak gerçekleştirilecek uygulamalar ve iç denetimler, iç denetim planının oluşturulmasında da kullanılmaktadır. Federal Sayıştayın 14/02/2017 tarihinde

geçmiş yıllara dönük denetim işlemini tamamlamasının ardından, 9772 sayılı raporunda bulunan bazı notlar ve iç denetim bölümünün bu notlar karşılığında gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

Tablo 4. Federal Sayıştay Denetim Notları ve İç Denetimin Uygulamaları

No	Federal Sayıştay Notları	İç Denetim Bölümünün Yanıtları ve Uygulamaları
1	15/02/2013 tarihli 7882 sayılı sözleşme gereğince Baiji el Ghazee (1) elektrik santralının ilk ünitesi için bir yangın sistemi kurulması ve hazırlanması konusunda bir şirket ile yeni bir sözleşme yapılmıştır. Sözleşme süresi garanti süresi de dahil olmak üzere 11 aydır. Garanti süresi sözleşme süresine ek olarak belirlenmemiş ve 11 ay olarak kararlaştırılmıştır. Garanti süresinin sözleşme süresinden ayrı olarak belirlenmemesi, 2008 yılında devletin yayınladığı genel sözleşme kanunlarına uymamaktadır.	28/02/2013 tarihinde ek bir sözleşme düzenlenmiştir ve garanti süresi kurulum ve çalıştırma süresinden ayrılmıştır. Garanti süresi 11 ay olan sözleşme süresine ilave olarak 4 ay olarak belirlenmiştir.
2	Bakım sebebiyle türbinin kaldırılması için 25/02/2012 tarihli 2430 nolu sözleşme ile 30 günlüğüne 300 tonluk araç kiralanmıştır. Yeni bir sözleşme imzalanmadan 230.000.000 dinar tutarı karşılığında aynı araç 10 gün süre daha kiralanmıştır. İlave 10 gün daha aracın kiralanması için ek bir sözleşme imzalanmalıdır.	Yapılan sözleşmenin 15. Maddesi uyarınca işletme yöneticisinin ek sözleşmeye gerek duyulmadan sözleşme süresini uzatma yetkisi vardır. Yapılan Sayıştay denetiminde sözleşmenin bu maddesi fark edilmemiştir.
3	2008 yılında devlet tarafından çıkarılan maaşlar kanuna aykırı olarak işletme 26/05/2015 tarihli 7655 sayılı idari emir ile bir grup memuru terfi ettirmiştir.	22/05/2015 tarihli 10495 sayılı elektrik bakanlığı resmi yazısına binaen memurlar terfi ettirilmiştir.

Yukarıdaki tablo, iç denetim bölümünün, dış denetim yapan kurum, kuruluş ve denetçilere olan cevaplarını ve yapılan işlemleri göstermektedir. Ayrıca, dış denetim yapan bu kuruluşlar işletme ile yapılacak işbirliğinin en üst seviyeye çıkması için ve kamu mallarının ve gelirlerinin korunması amacıyla işletme ile dönüşümlü toplantılar ve

standartlarına göre eksik bir şekilde gerçekleştirilmektedir. İletilen sonuçlar, basit günlük raporlara benzemekte ancak gerçek rapor niteliği taşımamaktadır.

9-İç denetim konusunda işletmeye dışarıdan hizmet sunan harici kurum ve kuruluşlar mevcut mudur? Eğer iç denetim danışmanlık hizmetleri mevcut ise, dış kurum ve kuruluşlar, etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürülmesi sorumluluğunun işletmede olduğunu; işletmeye göstermekte midirler?

-İç denetim konusunda işletme dışındaki devlete ait bir çok kurum işletmeye danışmanlık hizmeti sunmaktadırlar. Bu makamlar;

- a- Federal Sayıştayda görevli; işletme genel yönetimi ve yönetime bağlı santrallerde günlük işleri icra eden 3 adet memur sürekli olarak bulunmaktadır. Bu memurlar iç denetim faaliyetleri konusunda işletmeye sürekli yol göstermektedirler.
- b- Başmüfettişlik Bürosu bünyesinde faaliyet gösteren ancak sadece işletme merkezinde ikamet edip çalışan bir grup memur bulunmaktadır. Bu memurlar iç denetim ile devamlı olarak iletişim halinde bulunmakta ve denetim gerçekleştirmektedirler.
- c- Gözetim kurulu bünyesinde çalışan bir grup müfettiş her ilin merkezinde çalışmakta ve o ildeki devlete ait işletmeleri dönüşümlü ziyaret etmekte ve denetim yapmaktadırlar. Ayrıca bu müfettişler işletmenin iç denetim faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülüp yürütülmediğini kontrol etmektedirler.
- d- Elektrik bakanlığı genel denetim müdürlüğü bakanlık içerisinde iç denetim faaliyetleri yürütmektedirler. Dolayısıyla iç denetim konusunda bir çok deneyim ve tecrübeye sahip oldukları için işletmeye iç denetim faaliyetleri konusunda yardımcı olmakta ve destek vermektedirler.

Yukarıda belirtilen tüm kurumlar işletmeye iç denetim konusunda hizmet sunmakta ve işletme üst yönetimi ile sürekli olarak doğrudan temas kurmaktadırlar. Ayrıca bu kurumlar işletmede iyi bir iç denetim sisteminin kurulmasını sağlamakta ve teşvik etmektedirler. Yapılan bu danışmanlık hizmetlerinin tam istenilen seviyede ve kalitede olmaması sebebiyle, işletme yönetimi; etkili iç denetim faaliyetlerinin sürdürülmesi konusunda tam olarak sorumluluk hissetmemektedir.

b. İşin niteliği:

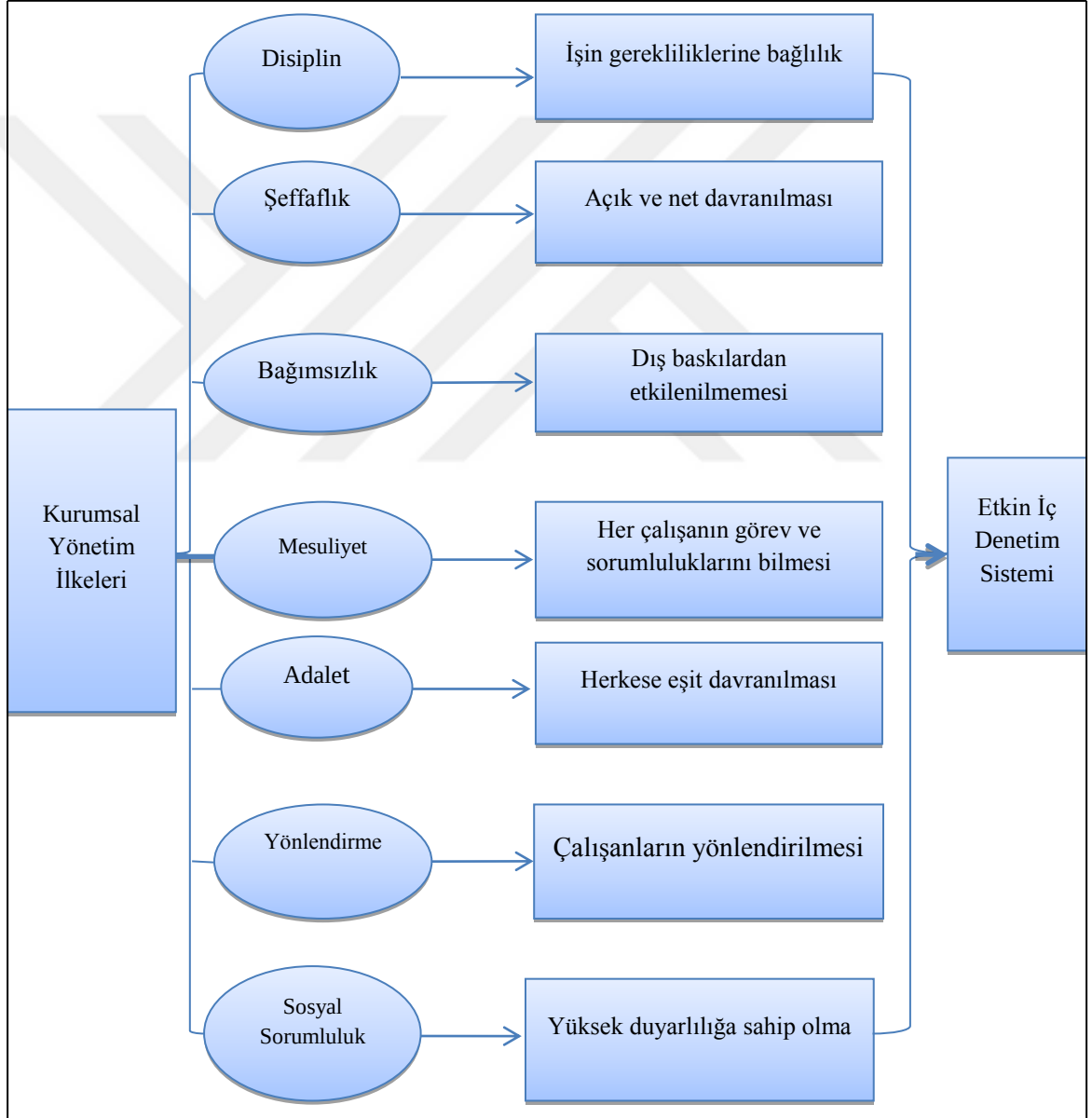
1- İç denetim bölümü tarafından, işletmedeki kurumsal yönetim çalışmaları değerlendirilmekte ve iyileştirilmeleri için gerekli tavsiye ve öneriler sunulmakta mıdır?

-İç denetim bölümü tarafından işletmenin kurumsal yönetim faaliyetleri etkin bir değerlendirilmektedir. İşletmenin iç denetim bölümü, kurumsal yönetim sistemin hedeflerini gerçekleştirmeye yardımcı olacak stratejik kararların alınmasında iştirak etmektedir. Ayrıca kurumsal yönetim faaliyetlerini iyileştirecek tavsiye ve öneriler iç denetim tarafından üst yönetime takdim edilmektedir.

Üst yönetimin bölümler ile gerçekleştirdiği toplantı esnasında 13/01/2011 tarihli 361 sayılı rapor uyarınca yazılı bir şekilde iç denetim bölümü tarafından üst yönetime sunulan bir dizi adım mevcuttur. Aşağıda belirtilen bu adımlar, mali açıdan ve denetim açısından kurumsal yönetim çalışmalarını desteklemektedirler:

- İşletmede idari ve mali yolsuzluk konusunda etkin mücadele etme, gelecekte yolsuzlukların meydana gelmesine izin vermeme.
- Yönetimdeki çalışanlardan işletmenin en alt kademesinde yer alan çalışanlarına kadar işletmedeki tüm personelin doğru, dürüst ve tarafsız bir şekilde çalışmasını ve iş yapmasını sağlama.
- Yapılacak sürekli gözetim ve kontrol faaliyetleri ile bilerek veya bilmeyerek yapılan hata ve hilelerin oluşmasının önüne geçilmesi yada olabilecek en asgari düzeye indirilmesinin sağlanması.
- Muhasebe ve iç denetim bölümlerinden işletmenin mümkün olduğunda en üst düzeyde yararlanmasının sağlanması ve işletmede yapılan toplam bütün harcamalar karşılığı olarak maksimum düzeyde elektrik üretiminin yapılmasının sağlanması.
- Mali hesap, kayıt ve belgelerin doğruluğunun ve şeffaflığının sağlanması.
- Dış denetim yapan denetçiler ile işletme yönetiminin birbirinden bağımsız olmasının sağlanması. İşletme yönetiminden bağımsız bir biçimde tarafsız ve objektif olarak yürütülecek dış denetim faaliyetleri neticesinde işletmenin kurumsal yönetimi daha üst seviyeye çıkabilecektir.

Yukarıdaki öneriler kurumsal yönetimin geliştirilmesi için sadece birkaç faktörü ele almaktadır. Ancak kurumsal yönetimi etkileyen ekonomik, sosyal ve politik vb. birçok faktör bulunmaktadır. Kurumsal yönetim faaliyetleri açısından iç denetim sisteminin nasıl olması gerektiği işletmede yazılı olarak dökümanlaştırılmıştır. İşletmedeki belge ve dökümanlardan yararlanılarak çalışmanın uygulama kısmında aşağıdaki şekil üretilmiştir:



Şekil 9. Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetim Sistemi

2-İç denetim faaliyetleri, işletmenin etikle ilgili hedef, program, ve faaliyetlerinin uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmekte midir?

-İşletme çalışanlarının etik ilkelere uygun davranmaları için iç denetim ve idari işler bölümü tarafından işletme bünyesinde etikle ilgili kurs, seminer ve konferanslar düzenlenmektedir. Ayrıca kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda çalışanların etik davranışlar sergilemeleri teşvik edilmektedir. İç denetim bölümü ve işletmenin üst yönetimi, aşağıda belirtilen çalışmalar ile etik değerleri desteklemektedirler:

- Etik konuları ele alan genel işletme toplantıları
- Yönetim toplantıları
- Etikle ilgili olarak oluşturulan iç denetim komiteleri
- Etik konusunda yayınlanan hukuki çerçeve
- Ahlaki davranışlar ile ilgili toplumsal kuruluşlar tarafından verilen kurslar
- Çalışanlara, işletmenin hedeflerini ve ahlaki davranışları tanımlayan bilinçlendirme programları.

3-İç denetimin işletme içerisinde yerine getirdiği danışmanlık hizmetleri işletmenin genel hedefleri ve etik değerleri ile uyum sağlamakta mıdır?

-İç denetim bölümünün işletme içerisindeki diğer bölüm veya şubelere sunduğu danışmanlık hizmetleri işletmenin genel hedefleri ve etik değerlerine uygun olarak takdim edilmektedir. Önemli parasal harcamaların yapılması konusunda yada işletmenin etik değerlerine önemli ölçüde etki edecek konularda verilecek danışmanlık hizmetlerinin hepsinde değil sadece belirli bir bölümünde üst yönetimin onayı alınmaktadır. Dolayısıyla bazı önemli konularda yapılacak danışmanlık hizmetleri ile ilgili üst yönetimin onayı alınmadığından önemli stratejik kararlar alınırken işletme yönetiminin haberi olmamaktadır.

4-İç denetim faaliyeti önemli risk alanlarının tanımlamasında ve değerlendirmede risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesinde işletmeye yardımcı olmakta mıdır?

-İç denetim faaliyetleri risk noktalarının tanımlanmasında ve risklerin meydana getireceği olumsuz durumlardan etkilenmemek için gerekli faaliyetlerin yerine getirilmesinde iç denetim sistemlerine risk denetimlerini de dahil ederek, risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesinde işletmeye yardımcı olmaktadır.

5- İç denetim faaliyeti, kurumun yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerinin içinde bulunan risklere cevap olarak, kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmekte midir?

- İşletmenin stratejik hedeflerine ulaşması, mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği, varlıkların korunması, kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum konusunda iç denetim bölümü yapılan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmektedir. Ancak işletme içerisindeki bütün iç kontrol faaliyetlerini de iç denetim bölümü yerine getirdiği için bu durumun görevler ayrılığı prensibine uygun olmadığı düşünülmektedir. Çünkü işletmede iç kontrolü gerçekleştiren iç denetim çalışanları aynı zamanda bu kontrollerin etkinliğini yine kendileri denetlemektedirler. Bundan dolayı iç denetim faaliyetlerinin objektifliği zedelenebilmektedir.

6-İç denetim faaliyetleri hilelerin meydana gelme olasılığını değerlendirmekte midir? İşletme hile risklerini nasıl yönetmektedir?

-İç denetim sistemi, hile ve dolandırıcılığın meydana gelme ihtimalini değerlendirmektedir. İç denetim bölümü hile ve dolandırıcılık olaylarının meydana gelmesinden bazen önce bazen de sonra, bu olayların caydırıcılığı konusunda önlemler almakta ve buna yönelik olarak kurallar koymaktadır. İç denetim bölümü tarafından çok sayıda dolandırıcılık faaliyetleri ve hileli işlem keşfedilmiş ve bu eylemleri gerçekleştiren kişiler hakkında gerekli hukuki tedbirler alınmıştır.

Hile risklerinin yönetimi ve değerlendirilmesi konusunda, iç denetim bölümü tarafından uygulanan aşağıdaki bir dizi tedbirler bulunmaktadır:

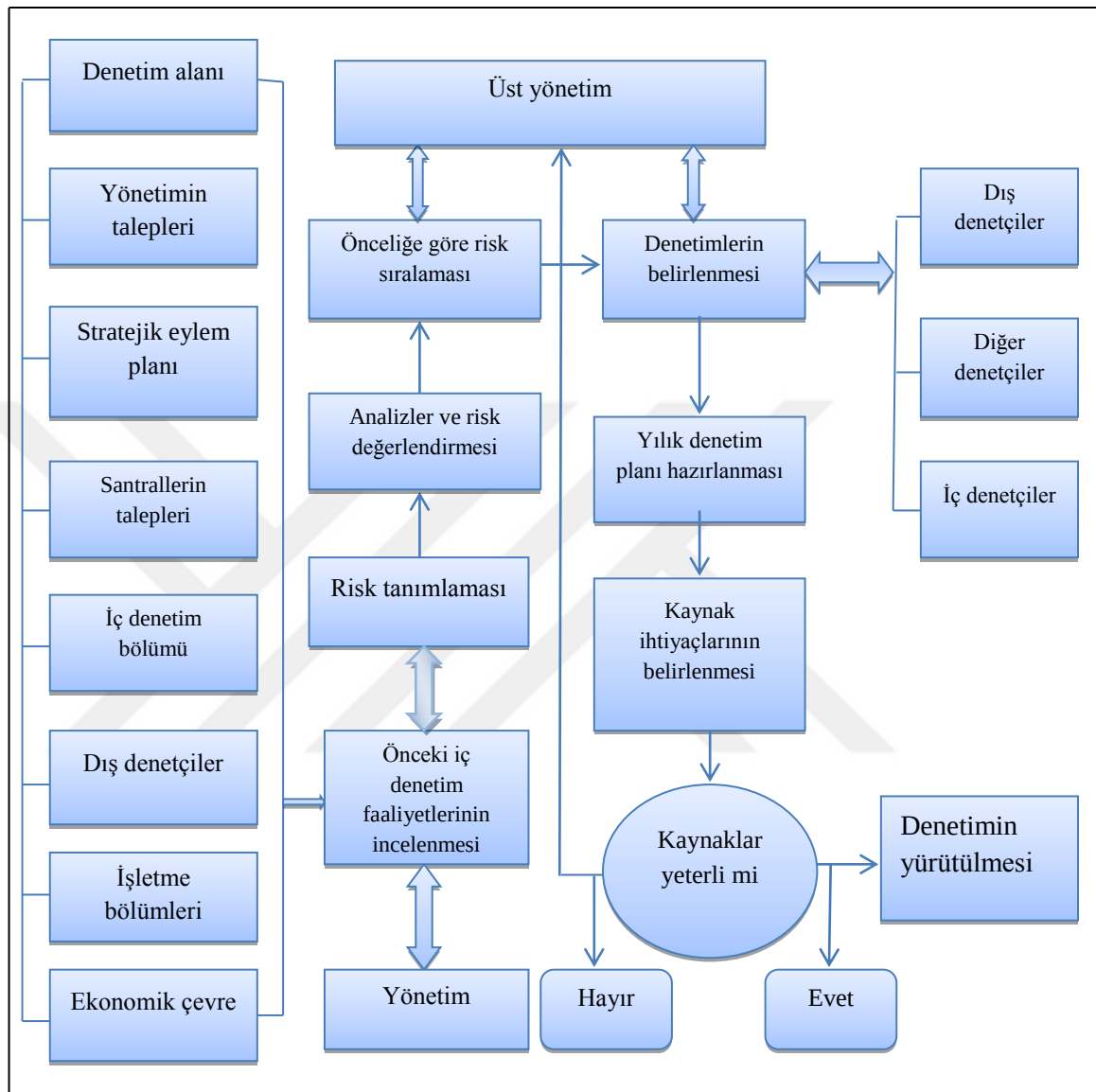
- Hilelerin meydana gelmesini azaltacak veya engelleyecek plan ve yöntemleri tespit etmek için önceki iç denetim faaliyetlerinden, analizlerden ve daha önce gerçekleşen hilelerin nerede gizlendiklerinin tespit edilmesi işlemlerinden faydalanma.
- Hile risklerini kısımlara ayırma, değerlendirme, meydana gelme ihtimali yüksek olan hile risklerine öncelik tanıma ve iç denetim planının önceliklerine yerleştirme.

- Siyasi, ekonomik ve çevresel bütün dış faktörlerden etkilenecek hile risklerinin öncelikle tespit edilmesi gerekmektedir. İşletme yönetimine göre dış ortamdan kaynaklanan risklerin neden olduğu hilelerin meydana gelme olasılığının daha fazla olduğu düşünülmektedir.
- İç denetim sistemi risklere karşı gerekli önlemleri almalı, hileler meydana gelmeden önce kontroller yapılmalı, hilenin meydana gelmesi durumunda hilenin bulunabilmesi için gerekli kontrol ve incelemeler yapılmalıdır.
- Hile riskleri, çalışmalar ve gerekli önlemlerin alınması konusunda iç denetim bölümü tarafından üst yönetime rapor verilmesi.
- Yıllık iç denetim planının, hile riskleri ve bu risklerin önlenmesi konusunda yapılacak faaliyetleri içermesi gerekmektedir.

7-İç denetçilerin işletme içerisinde yürüttükleri danışmanlık hizmetlerinde, meydana gelebilecek riskler ile gerçekleştirdikleri faaliyetler birbirleriyle uyum sağlamakta mıdır?

-İç denetim bölümü tarafından riskler ile ilgili olarak işletme içerisinde verilen danışmanlık hizmetlerinde, risklerin tümü ve işletmenin genel hedefleri üzerindeki etki kapsamı göz önünde bulundurulmaktadır. Denetçinin sunduğu iç denetim danışmanlık faaliyetleri, bu faaliyetleri çevreleyen risklere uygun olarak gerçekleştirilmektedir. Risklerin önem derecesine göre iç denetim danışmanlık faaliyetleri ilgili birime daha önce sunulmaya çalışılmaktadır. Sunulan danışmanlık hizmetleri genellikle önem derecesine göre üst yönetime rapor edilmektedir.

İşletme bünyesinde gerçekleştirilen risk yönetimini ifade eden ve çalışma kapsamında oluşturulan şekil aşağıda yer almaktadır:



Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere işletme içerisindeki risk yönetimi detaylı şekilde planlanmakta ve iç ve dış bütün paydaşlarla birlikte yürütülmektedir.

-İşletmedeki risklerin değerlendirilmesi konusunda iç denetim danışmanlık hizmetlerinin tamamında istifade edilmektedir. Her danışmanlık hizmeti iç denetçilerin, işletmeyi çevreleyen ve işletmenin hedeflerinin gerçekleşmesi önünde bir engel teşkil eden riskler ile ilgili bilgilerini arttırmaktadır. Dolayısıyla danışmanlık faaliyetleri iç denetçilerin bilgi, deneyim ve tecrübelerini yükseltmektedir. Böylece işletmenin hedeflerini en iyi şekilde gerçekleştirecek, risklere dayalı bir iç denetim planı oluşturulabilmektedir. İşletme merkezindeki iç denetim bölümü, sadece işletme merkezindeki bölümlere değil, işletmeye bağlı tüm santrallerde danışmanlık hizmetleri sunmaktadır. Bu şekilde iç denetimin etki alanı bütün işletmeye yayılmaktadır.

9-İç denetçiler, risk yönetim süreçlerini kurmada veya geliştirmede yönetime yardım ederken, “riskleri gerçekte yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan” kaçınmakta mıdır?

-İç denetçiler risklerin belirlenmesi ve önlenmesi konusunda üst yönetime yardım etmekte ve bazı durumlarda raporlar sunmaktadırlar. Ancak belirlediklerin riskleri kendileri yönetmekte ve yürütmektedirler. Bu durum iç denetim standartlarının ilgili maddesine aykırıdır. Standartlara göre risklerin gerçekte yönetilmesi yönetimin sorumluluğundadır ve yönetim ilgili başka denetçilere bu sorumluluğu aktarabilir. Aynı denetçinin hem riskleri tespit etmesi hem de yürütmesi doğru görülmemektedir. Bu konuya örnek olarak, 26/03/2011 tarihli 3442 sayılı belge gereğince Federel Sayıştay tarafından yayınlanan talimatlar aşağıda sunulmaktadır:

- İç denetim ve kontrol bölümü çalışanlarının, satın alma komiteleri gibi bazı komitelere ve faaliyetlere katılımlarına izin verilmemelidir. Çünkü satın almayı yapan kişi ile denetçi aynı olmamalıdır.
- İç denetçilerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin yine aynı iç denetçiler tarafından değerlendirmesinin engellenmesi gerekmektedir. Bu faaliyetlerin başka denetçiler tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir.
- İç denetçilerin komitelere katılımı durumunda bu faaliyete özel denetim işlemlerinden uzak durulması gerekmektedir. Ancak önemli bir zaruret nedeniyle iç denetçiler bu komitelere katılabilir.

- İç denetim çalışanlarının kendilerinin yürüttüğü faaliyetlerin denetimlerine katılımları durumunda faaliyetlere katılan iç denetçilerden imza yetkilerinin alınmasını gerektiren bir idari emrin yayınlanması gerekmektedir.
- İç denetçiler, titizlik, şeffaflık, tarafsızlık ve objektiflik içinde iç denetim sonuçlarını üst yönetime iletmelidirler.

10- İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, kurumun kontrol süreçlerini değerlendirmede kullanmakta mıdır?

-İç denetçiler kendi yürüttükleri iç denetim danışmanlık hizmetlerindeki kontrol sonuçlarını yine kendileri değerlendirmektedirler. İç denetim çalışanlarının kendi sundukları iç denetim danışmanlık faaliyetlerinin değerlendirilmesi, başka denetim çalışanları tarafından yürütülmelidir. Bu durum denetimlerin nesnelliğini ve objektifliğini etkilemektedir.

Görev Planlanması:

1-İç denetçiler, denetim görevlerinden her birine ait talep edilen kaynakları, beklentileri, hedefleri ve görev kapsamını içeren iş planını belgelemekte ve geliştirmekte mi?

-İşletme içindeki iç denetim çalışanları yürüttükleri her bir denetim faaliyeti konusunda, denetim hedeflerine ulaşabilmek için, talep edilen kaynakları, beklentileri, hedefleri ve denetim iş planını kısmen belgelemekte ve geliştirmektedirler. Dolayısıyla belgelendirilmeyen bazı denetim faaliyetleri işletmede çeşitlere risklere sebep olabilmektedir.

Bu kısma örnek olarak hesapların yıl sonu denetimine yönelik bir denetim faaliyeti verilebilir. Aşağıda, 2012 yılına ait duran varlık hesaplarının iç denetimine yönelik olarak gerçekleştirilen bir denetim plan örneği yer almaktadır:

- Duran varlıkların envanteri ile ilgili idari emirlerin yayınlanması.
- Yıl sonunda duran varlıkların envanter listelerinin denetlenmesi ve envanter programının yayınlanması
- Envanter listelerinde gösterilen tutarların doğruluğunun araştırılması

- Envanter listelerinde görünen duran varlıkların muhasebe kayıtlarındaki değerler ile karşılaştırılması mutabakatının yapılması ve meydana gelen farklılıkların araştırılması.
- Duran varlıkların amortisman hesaplamalarının ve amortisman kayıtlarının denetlenmesi
- Bozulan, kullanılmayan ve ödünç verilen duran varlıkların ayrıca takip edilmesi ve kontrol edilmesi.
- Duran varlıkları kullanan bölüm ve şubelerin değişmesi durumunda bunun nedenlerinin ve gerekçelerinin araştırılması ile gerekli kontrollerin ve denetimlerin yapılması gerekmektedir.

Ayrıca yukarıdaki denetim faaliyetlerinin başlangıç ve bitiş süreleri içerisinde gerçekleştirilebilmesi için gerekli mali kaynakların ve insan kaynaklarının tahsis edilmesi gerekmektedir.

2- İç denetim bölümünün kurum dışında sunduğu danışmanlık hizmetleri, iç denetçiler tarafından planlanmakta mıdır? Görev ve hedefler hakkında yeterli görüşler alınmakta mı?

-Kanuna göre Irak'ta devlete ait bir işletmedeki iç denetim bölümü kurum dışındaki başka bir kurum veya kuruluşa iç denetim hizmeti verememektedir. Bu yüzden işletme içindeki iç denetim planlarına, dışarıya sunulacak bir danışmanlık hizmeti faaliyeti dahil edilmemektedir. Memurların disiplin işlemleri ile ilgili olarak 1991 yılında çıkarılan 14 sayılı kanun, 2008 yılında çıkarılan 5 sayılı kanun ile aşağıdaki gibi yeniden düzenlenmiştir:

“Bu kanun hükümleri gereğince asli sıfat ile aynı kişi birden fazla kurumda çalışamaz veya hizmet sunamaz.”

3- Yürütülen her bir denetim görevi için, bu görev ile ilgili risklerin değerlendirmeleri yapılıyor mu, meydana gelebilecek olumsuzluklara karşı denetim hedefleri konuluyor mu? Kontrol değerlendirilmeleri için çeşitli standart yada düzenlemeler mevcut mu?

-İç denetim faaliyetleri için hedefler belirlenirken meydana gelebilecek hata, sistem ihlali, itaatsizlik gibi riskler dikkate alınarak değerlendirmeler yapılmaktadır. İşletmedeki

kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi konusunda işletme tarafından oluşturulan bir düzenleme yada standart bulunmamaktadır. Bu durum değerlendirmelerin standartlaşmasına engel teşkil etmektedir.

Denetim hedefleri konusunda aşağıda bir örnek sunulmaktadır.

İç denetim bölümü tarafından gerçekleştirilen; verilen çeklerin banka ile mutabakatı işlemleri sırasında işletme tarafından verilen bazı çeklerin alacaklılar tarafından işletmenin banka hesaplarından tahsil edilmediği tespit edilmiştir. İşletme tarafından alacaklı kurumlara yada kişilere vadesiz çek verilmektedir. Normalde alacaklılar çekleri anında bankaya götürüp tahsil edebilmektedirler. Kanuna göre alacaklılar 6 ayı geçmeden ellerindeki çekleri bankadan tahsil etmelidirler. Ancak örnekte bahsedildiği üzere işletmenin verdiği bazı çeklerin 6 ayı geçmesine rağmen hala işletmenin banka hesaplarından tahsil edilmediği görülmüştür. Alacaklılar tarafından kanuni sürede tahsil edilmeyen çeklerin bulunması sebebiyle iç denetim komitesi bir dizi hedef içeren bir denetim planı oluşturma kararı almıştır. Bunlardan bazıları şu şekildedir:

- Tahsil edilmesi gereken kanuni süreyi aşan çeklerin araştırılması ve tespit edilmesi.
- Alacaklı kurumlar tarafından tahsil edilmeyen çeklerin nedenlerinin araştırılması.
- Tahsil edilmeyen çeklerin nedenleri ilgili banka tarafından biliniyorsa bu nedenlerin bankaya sorularak öğrenilmesi.
- Zamanında tahsil edilmeyen çeklerin ilgili alacaklılarla görüşülüp yenilenmesi ancak tekrar zamanında tahsil edilmemesi durumunda ikinci kez çeklerin yenilenmemesi ve çeklerin iptal edilmesinin sağlanması.

4-İç denetçiler, denetim görevinin hedeflerini gerçekleştirmek için uygun, yeterli ve gerekli kaynakları belirliyor mu? İç denetçilerin seçimi, görevin yapısına ve mevcut kaynaklara göre yapılıyor mu?

-Yıllık yapılan iç denetim planında, denetim faaliyetlerine yönelik oluşturulan hedeflerin gerçekleştirilmesi için gerekli ve uygun kaynaklar belirlenmekte ve iç denetçilerin seçimi, iş planının kompleksliği ve yapısı dikkate alınarak yapılmaktadır.

Ayrıca herhangi bir görevin yürütülmesine başlanmadan önce aşağıdaki hususlara riayet edilmektedir:

- Denetim görevinin icra edilmesi için yeterli parasal kaynakların tahsis edilmesi.
- Denetim faaliyetinin gerektirdiği bilgi, deneyim ve tecrübenin belirlenmesi.
- Görevin, belirlenen sürede icra edilmesi için, denetimle ilgili insan kaynağının varlığından emin olma.
- Denetim faaliyetleri ile ilgili risklerin belirlenmesi ve denetçilerin maruz kalabilecekleri baskıların tespit edilip gerekli önlemlerin alınması.

Yukarıdaki şartların sağlandığının tespit edilmesinin ardından, iç denetim bölüm müdürü, görevin niteliği ve hedeflerine göre bir iş ekibi oluşturmaktadır. Her bir denetim faaliyeti için, görevin durumu, zorlukları ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmaktadır.

5- İç denetçiler, görevin hedeflerini belirlemek için yazılı bir çalışma programı yapıyorlar mı? Çalışmaya başlanmadan önce denetim programı dikkate alınıyor mu?

-Denetimlere ilişkin çalışma programı, yıllık plan dahilinde gerçekleştirilmektedir. Her bir denetim görevi için yazılı bir çalışma programı oluşturulmaktadır. Bu program, denetim işlemine başlanmadan önce aktif hale getirilip dikkate alınmaktadır. Denetim programı aşağıdaki hususları içermektedir:

- Hedefleri ve görev kapsamını belirleme.
- İşletme merkezinde yada santrallerde yapılacak denetim faaliyetlerinin belirlenmesi, meydana gelebilecek risklerin önceden tespit edilmesi, iç kontrol sistemine sahip bölümlerden bilgi alınması, denetim faaliyeti çerçevesinde gerekli notların alınması.
- Denetim işlemi gerçekleştirilecek faaliyetin arka planı hakkında bilgi elde etme.
- Görevin icra edilmesi için gerekli kaynakların belirlenmesi.
- Denetim işlemi sırasında ihtiyaç duyulan herkes ile iletişime geçme.
- Denetim programının yazılması.

- Denetim sonuçlarının kime, ne zaman ve nasıl bildirileceğinin belirlenmesi.
- İç denetim programı hakkında üst yönetimin onayının alınması gerekmektedir.

İç denetim programının hazırlanması konusunda yukarıdaki maddelerin tümü ele alındığı zaman denetim programı, iç denetim faaliyetlerinin açık, hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

c. Görevin Yapılması

1- İç denetçiler, amaçlara ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit edip, tanımlıyor mu?

-Her bir denetim faaliyetine başlamadan önce denetim alanında ilgili, yeterli, güvenilir ve faydalı bilgiler toplanmakta ve denetim işlemlerinde kullanılmaktadır. Bir denetim işleminde örnek olarak aşağıdaki gibi adımlar takip edilmektedir:

- Denetim faaliyetinin gerçekleştirileceği makam ve birimler ile iletişim kurulması.
- Denetim faaliyetinin kapsamının belirlenmesi.
- Denetim işlemleri hakkında gerekli bilgilerin belirlenmesi.
- Denetimde kullanılacak gerekli bilgi ve belgeleri erişilmesi.
- Denetim faaliyetleri ile ilgili meydana gelebilecek risklerin incelenmesi ve bununla ilgili amaçların belirlenmesi.
- Denetim faaliyetlerini geciktirecek durumların tespit edilmesi ve bunların ortadan kaldırılması için yapılması gereken işlemlerin ilgili makamlara bildirilmesi.

İç denetim bölümü tarafından, yukarıdaki adımların uygulanması ile gerekli bütün bilgi ve belgeler elde edilmekte ve etkin bir iç denetim için denetim hedeflerine ulaşılabilir. Denetçilerin bilgileri elde etmesi sırasında karşılaştıkları zorluklar denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde engel olmaktadır. Dolayısıyla karşılaşılan engellerin ortadan kaldırılması için gerekli tedbirler alınmalıdır.

2- İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını, uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırıyor mu?

-Denetim sonuç ve çıkarımları, denetim işlemine başlanılmadan önce; ilgili prosedürler ve standartlar gereğince uygun değerlendirmeler ve analizlere göre bina edilmektedir. Örneğin, 2017 yılında yapılan iç denetim çalışmaları sırasında aşağıdaki maddeler tespit edilmiş ve yapılan analiz ve değerlendirmeler ile denetim sonuçlarına ulaşılmıştır. İşletme yağ üretimi yapan bir şirket ile 03/07/2017 yılında 7521 numaralı bir sözleşme imzalamıştır. Bu sözleşmeye göre Molla Abdullah Elektrik Santrali'ne toplam tutarı 150.000.000 milyon dinar olan 175 varil türbin yağı alınmaktadır. Sözleşmenin detayında aşağıdaki durumlar ile karşılaşılmış ve bir dizi analiz gerçekleştirilmiştir.

- Malzemeler hazırlanıp istasyondaki depolara ulaştığında, ödemenin %95'i yapılacaktır.

Yapılan değerlendirmelere göre bu oran çok yüksektir. İşletme malzemeleri alındıktan sonra kullanılmaya başlanınca malzemelerin istenilen kriterlere ve standartlara uymadığı anlaşılırsa ödemeyi yaptığı için işletme kendini garanti altına alamamaktadır. Geri kalan ödemenin %5 gibi çok küçük bir oran olması sebebiyle işletme zarar edebilecektir. İhale süresinin çok kısa olması sebebiyle bir çok firma teklif verememiş ve ihaleye girememiştir. Dolayısıyla sözleşme şartları istenilen nitelikleri taşımamaktadır.

Yukarıdaki notlardan yola çıkılarak yapılan değerlendirmeler sonucunda iç denetim komitesi aşağıdaki sonuçlara ulaşmıştır:

-Malzemenin satın alındığı şirket devlete ait bir şirkettir. Irak kanunlarına göre malzeme alımı konusunda öncelikli şirketler, devlete ait şirketlerdir.

-Malzemelerin satın alındığı şirket ile daha önce yapılan sözleşme şartları sürekli yerine getirildiği için ve bu şirkete güvenildiği için malzemeler yine aynı şirketten satın alınmıştır.

-Depodaki malzemeler azaldığı ve yeni malzemelere acilen ihtiyaç duyulduğu için ihale süresi kısa tutulmuş ve bu şekilde bir sözleşme imzalanmıştır.

Yapılan değerlendirme ve analiz işlemleri sonucunda elde edilen denetim sonuçları eksiksiz olarak üst yönetime iletilmiştir.

3-İç denetçiler, görev sonuçlarına dayanak teşkil edecek gerekli bilgileri kaydediyor mu?

-İç denetim sonuçlarına dayanak oluşturan yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı tüm bilgiler iç denetim çalışanları tarafından yazılı hale getirilerek kaydedilmektedir. Bir önceki soru için verilen örnek, bilgilerin kaydedilmesi konusunda iyi bir kanıt oluşturmaktadır.

4- İç denetim yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol ediyor mu? Görev belgelerinin erişimi için üst yönetimin onayı alınıyor mu?

-İç denetim sonuçlarının dışarıdan kişi yada kurumlar tarafından erişimini iç denetim yöneticisi kontrol etmektedir. Dış denetim yapan denetçilere sunulacak iç denetim faaliyet sonuçları için üst yönetimden onay alınmaktadır.

5- İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikaları belirliyor mu?

-Genel olarak iç denetim çalışmalarının ve işletme içindeki tüm bilgi ve belgelerin gerek kurum içi gerekse kurum dışı taraflara sunulmasını düzenleyen herhangi bir politika, prosedür yada standart bulunmamaktadır.

6- Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetleniyor ve kontrol ediliyor mu?

-İç denetim yöneticisi tarafından tüm denetim işlemleri gözetlenmekte ve kontrol edilmektedir. İç denetim yöneticisi ve denetim komitesi tarafından, tüm denetim faaliyetlerinin analizi ve değerlendirilmesi toplu olarak yapılmaktadır. Denetim işlemleri sırasında bazen iç denetim yöneticisi, iç denetçileri iş yerinde çalışma saatlerinde ziyaret etmektedir. Bu ziyaretlerde aşağıdaki konularda kontrol yapılmaktadır:

- Denetim faaliyetinin icra yönteminin belirlenmesi ve denetim planına uyumun incelenmesi.
- İç denetim yapılan birim yada şubelerle iletişim kurulması ve yapılan denetimlerde karşı taraf hakkında kötü bir niyet barındırılmadığının gösterilmesi.
- Denetçiler tarafından denetim sonuçlarının iç denetim yöneticisine raporlanması.
- İç denetçilerin tarafsızlığının araştırılması ve belirlenen sürede denetimin gerçekleştirilmesi konularında iç denetim yöneticisi tarafından gözetim yapılmaktadır.

d. Sonuçların Raporlanması

1- İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını üst yönetime yazılı olarak bir rapor şeklinde iletiyor mu?

-İç denetim faaliyetlerinin sonuçları iç denetim yöneticisi tarafından üst yönetimi herhangi bir zaman aralığı gözetilmeksizin bazen iletilmektedir. Üst yönetime sunulan sonuçlar belirli bir rapor formatına uyulmadan gelişigüzel bir biçimde sunulmaktadır. Dolayısıyla sonuçların oluştuğu andan kısa bir süre sonra sunulması gerekirken zamana dikkat edilmeden üst yönetim bilgilendirilmektedir. Bazı iç denetim sonuçları ise önemli yada stratejik olsalar dahi üst yönetime hiç iletilmemektedir. Halbuki iç denetim sonuçlarının raporlanma şekli işletme içerisindeki prosedürlerle belirlenmiştir. Ancak bu prosedürlere iç denetim bölümü uymamaktadır.

İç denetim raporu yazım direktiflerini içeren aşağıdaki gösterilen iç denetim kılavuzu işletmede mevcuttur:

- Hata ve hilelerin raporlanmasında işletmedeki politika ve prosedürler ile uluslararası iç denetim standartlarına uyulmalıdır.
- Hata ve hilelerin işletmeye olan etkilerinin incelenip raporlanması gerekmektedir.
- Hata ve hilelerin ortadan kaldırılması ya da önlenmesi için gerekli tedbirler iç denetim bölümü tarafından tespit edilmeli ve bu tedbirler üst yönetime sunulmalıdır. Alınan tedbirler üst yönetim tarafından uygulanmalıdır.
- İç denetim raporları açık, net, şeffaf, doğru ve objektif bir biçimde düzenlenerek üst yönetime sunulmalıdır.

İşletmedeki iç denetim faaliyetleri ve sonuçlarının raporlanması süreçleri gözlemlendiği takdirde iç denetim sonuçlarının iç denetim kılavuzuna riayet edilmeden sunulduğu tespit edilmiştir. Yine gözlemlere göre, iç denetim sonuçlarının iyi bir biçimde raporlanmamasının nedeni olarak; dış denetçiler tarafından yapılan detaylı raporlar sayesinde iç denetimin raporlarına iç denetim bölümü tarafından çok fazla gerek duyulmadığı anlaşılmıştır. Ancak bu anlayış işletme için önemli risklere neden olmaktadır. İyi bir şekilde raporlanmayan iç denetim sonuçları, etkin bir iç denetime engel olmaktadır.

2- Üst yönetime iletilen iç denetim sonuçları gerekli önerilerin yanı sıra denetim hedeflerini ve denetimin kapsamını içeriyor mu?

Üst yönetime detaylı, açık ve şeffaf bir raporlama yapılmadığı için denetim hedef ve kapsamı da genellikle üst yönetime iletilmemektedir.

3- Eğer nihaî raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, iç denetim yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletiyor mu?

-Yıllık veya periyodik olarak üst yönetime sunulan iç denetim sonuçlarında bir yanlışlık yada hata tespit edildiği takdirde, öncelikle dağıtılan bütün kopyalar geri toplanmakta ve yapılan hatalar düzeltilerek yeniden bütün ilgili makamlara sonuçlar doğru bir şekilde sunulmaktadır.

Örneğin, iç denetim bölümü tarafından banka ile yapılan mutabakat neticesinde, 03/07/2011 tarihinde işletmenin banka hesaplarındaki hesap bakiyesinin 22.500.000.000 dinar olduğu ilgili makamlara raporlanmıştır. Sonuçların iletilmesinin ardından maliye bölümünün bünyesinde yer alan bütçe şubesi sonuçlara itiraz etmiş ve işletmenin muhasebe kayıtlarındaki tutar ile rapordaki tutarın farklı olduğunu öne sürmüştür. İç denetim bölümü tarafından yeniden yapılan mutabakat sonrasında rapordaki hatalı tutarın iç denetim bölümündeki raporu yazan personelden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Personel sehven rakamı yanlış yazmıştır. Dolayısıyla hatalı raporların tamamı geri toplatılmış ve rakam düzeltilerek doğru rapor ilgili makamlara tekrar dağıtılmıştır.

4-İç denetçiler, delil, ispat ve kanıtlara uygun olarak değerlendirme yapıyorlar mı?

-İç denetim çalışanları yaptıkları değerlendirmelerin ancak bir kısmında kanıtlara göre hareket etmektedirler. Ancak yapılan bütün değerlendirmeler delil, ispat yada kanıtlara göre gerçekleştirilmemektedir. Dolayısıyla bazı durumlarda iç denetçilerin şahsi değerlendirmeleri ile denetimler gerçekleştirilmektedir. Bu durum denetimin objektif, nesnel ve şeffaf olmasını engellemektedir.

5-İç denetim yöneticisi, denetim sonuçlarını uygun kişilere gönderiyor mu?

-Periyodik ve yıllık bazı iç denetim faaliyetleri sonuçları ilgili taraflara raporlanmaktadır.

İşletme başka bir şirketten hidroklorik asit alımı için bir sözleşme imzalamıştır. Malzemenin teslim alınıp ödemelerin bitmesinin ardından diğer şirket alacaklarının bir

kısının halen tahsil edilmediğini işletmeye iletmiştir. Bunun üzerine 23/03/2013 tarihinde, hidroklorik asit alım sözleşmelerini denetlemek için bir komite oluşturulmuştur. Komite tarafından sözleşme ve kayıtlar incelenmiş ve daha sonra karşı şirket ile mutabak yapılmıştır. Sonuçta diğer şirketin kayıtlarının yanlış olduğu anlaşılmıştır. Bu işlemler bittikten sonra konu ile ilgili olarak bir rapor düzenlenmiş ve sonuçlar, üst yönetime, ilgili bölümlere ve karşı şirkete iletilmiştir.

e. İlerlemenin Gözlenmesi

1- İç denetim yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmuş mudur?

-Tedbirler konusunda iç denetim yöneticisi kısmen bir takip süreci izlemektedir. Bazen üst yönetimin alması gereken tedbirler konusunda iç denetim yöneticis karar alma sorumluluğunu üstlenmektedir.

İç denetim yöneticisinin, öneri, tavsiye ve tedbirler konusunda takip etmesi gereken adımlar iç denetim klavuzunda belirtilmiştir. Bu adımlar aşağıda yer almaktadır:

- İç denetim bölümü tarafından takdim edilen öneri, tavsiye ve tedbirler hakkında üst yönetimin soruları bulunması halinde iç denetim bölümü gerekli açıklamaları yapmak zorundadır.
- Gerekli önerilerin üst yönetim tarafından kabul edilmesinin ardından üst yönetim tedbirleri alır ve ilgili makamlar tarafından uygulanır.
- İç denetim bölümü, uygulanması gereken tedbirlerin zamanında gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konusunda gerekli takibi yapmalıdır.

2- İç denetim faaliyeti, hizmet alan birimlerle mutabık kalındığı ölçüde, iç denetim danışmanlık hizmetlerinin sonuçlarının akıbetini gözlemliyor mu?

-İç denetçiler, işletme içerisindeki diğer bölümlere sundukları danışmanlık faaliyetlerine ait sonuçların durumlarını gözlemlemektedirler. Sonuçların takibi için kullanılan adımlar aşağıda yer almaktadır:

- Raporlanan sonucun öneminin belirlenmesi.
- Takip sorumluluğunun yazılı olarak belirlenmesi.

- Takip prosedürlerinin belirlenmesi ve dikkate alınması gereken etmenlerin belirlenmesi.
- Takip için harcanan emeğin ve maliyetin belirlenmesi.
- Alınan tedbirlerin uygulanmaması durumunda ortaya çıkacak risklerin belirlenmesi.
- Tedbirlerin zamanında alınıp alınmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir.

G. Risklerin Kabul Edildiğinin iletilmesi

1-Üst yönetim, denetim sürecinin ardından açıklanan iç denetim sonuçlarına uygun olarak uygun tedbirler alıyor mu?

- Üst yönetim denetim sürecinin ardından açıklanan iç denetim sonuçlarına uygun olarak bazen tedbirler almaktadır. Ancak bazı önemli konularda gerekli tedbirler alınmaktadır. Uygulanacak tedbirler iç denetimin tavsiyelerine göre alınmaktadır. Üst yönetimin yeterli uzmanlığa sahip olmaması ve iç denetime göre hareket etmesi sebebiyle iç denetim bölümü bazen yönetimi yanıltmaktadır. Bu konu ile ilgili olarak aşağıda bir örnek sunulmaktadır:

İç denetim bölümünün 2014 yılında yaptığı hesap denetimleri esnasında Maliye bölümünün, üst yönetimin onayı olmadan bazı hesaplar arasında para aktardığı tespit edilmiştir. Üst yönetim ise bunun üzerine, maliye bölümüne gerekli uyarıları yaparak hesaplar arasında para aktarımının yapılmaması konusunda ikazlarda ve yaptırımlarda bulunmuştur.

2- İç denetim yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışıyor mu ve gerekli uyarıları yapıyor mu?

- Üst yönetimin kabul edilmeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul etmesi durumunda iç denetim bölümü, üst yönetimi uyarmaktadır. Kabul edilmeyecek yüksek riskli bir tedbir yada karar işletmeye zarar verebilecek ve işletmenin sürekliliğini etkileyebilecektir. Ayrıca iç denetim bölümü riskleri daha iyi analiz edip sınıflandırmakta ve risklerin etkilerini daha iyi analiz edebilmektedir. Dolayısıyla üst yönetim karar alırken, kararların etkilerini de hesaplayıp ona göre tedbirler almalıdır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada Irak'ta elektrik enerjisi üreten bir işletmedeki iç denetim sistemi, uluslararası iç denetim standartlarından performans standartları kapsamında değerlendirilmiştir. Çalışmaya konu olan işletmede yapılan araştırma sonucunda performans standartları ile işletmenin iç denetim sistemi arasındaki benzerlik ve farklılıklara ilişkin aşağıdaki değerlendirmelere ulaşılmıştır. Uygulama kısmında işletme personeline sorulan sorulardan alınan cevapların yanı sıra işletme bünyesinde yapılan gözlemler sonucunda bazı olumsuzluklar saptanmıştır. Bu değerlendirmeler, performans standartlarında yer alan başlıklar altında gruplandırılarak maddeler halinde ifade edilmektedir.

1. İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

- Risk değerlendirmeleri üzerine kurulu işletmenin bölümlerine ait iç denetim planlarına ilişkin belgeler incelendiğinde; iç denetim bölümünün, bazı bölümlere ait iç denetim planlarını yıllık genel plana dahil etmediği ve dahil edilmeyen bu planların yıllık iç denetim planının etkinliğinin azalmasına sebep olduğu görülmektedir.
- Yıllık olarak yapılan iç denetim planının hazırlanması esnasında üst yönetimin görüş ve beklentileri, iç denetim yöneticisi ve iç denetçiler tarafından yazı olarak aktarılmamakta ve belge haline dönüştürülmemektedir. Dolayısıyla yazılı bir belgeye dönüştürülmeyen görüş ve beklentiler sehven unutulurken bazen yıllık denetim planına eklenmemektedir. Sonuçta oluşturulan yıllık iç denetim planı yönetimin görüşlerinden uzaklaşabilmektedir.
- İç denetim birimi, işletmede alınacak stratejik kararlar konusunda diğer birimlere danışmanlık hizmeti vermektedir. Özellikle hukuki, ticari ve mali konular gibi bazı önemli durumlarda alınacak kararlara iç denetim yöneticisi onay vermektedir. Ancak bazı kararlarda iç denetim yöneticisi üst yönetimin onayını almadan karar verebilmektedir. Sonuç olarak stratejik bazı önemli kararlar işletmenin üst yönetimin onayı olmadan alınabilmektedir.

- İç denetim yönetiminin belirlediği direktif ve prosedürlere ek olarak, elektrik bakanlığı tarafından hazırlanan prosedür ve direktifler kılavuzu, iç denetim faaliyetlerinde kullanılmaktadır.
- Standartlara göre iç denetim birimi diğer iç ve dış sağlayıcılarla eşgüdüm içerisinde hareket etmelidir. İşletmede yapılan bağımsız denetimlerde bazı durumlarda koordinasyon sağlanmadığı görülmüştür. Dış denetçiler bazı konularda iç denetim biriminin görüşlerini dikkate almamaktadırlar. Bu durumda koordinasyon eksikliği meydana gelmekte ve denetimin bütünlüğü sağlanamamaktadır.
- İç denetimin hedefleri, yetkileri ve sorumlulukları ile ilgili oluşturulan düzenli yıllık raporlar düzenli olarak üst yönetime sunulmamaktadır. Ayrıca iç denetim planı hakkında oluşturulan bazı belgeler yönetime aktarılmamaktadır.

2. İşin Niteliği

- İç denetim birimi işletmenin kurumsal yönetim çalışmalarına katkı sağlamakta, üst yönetime görüş ve öneriler sunarak kurumsal yönetimin etkin bir biçimde yürütülmesine destek olmaktadır.
- İşletmenin belirlediği hedef ve amaçlara ulaşılabilmesi için ve işletme içerisinde etik ilkelerin uygulanabilmesi için, iç denetim birimi ve idari birimlerin ortak çalışması ile işletme bünyesinde çalışanlara çeşitli eğitim programları, konferanslar ve seminerler düzenlenmektedir.
- İç denetim faaliyetleri sayesinde karşılaşılabilecek çeşitli riskler önceden belirlenmekte ve tespit edilmektedir. İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için risklere karşı alınabilecek önlemler, kontrol faaliyetleri ve diğer prosedürler belirlenerek etkin bir risk yönetiminin sağlanması amaçlanmaktadır.
- İşletme içerisinde iç kontrol faaliyetleri iç denetçiler tarafından yürütülmektedir. Dolayısıyla iç denetçiler hem iç kontrol faaliyetlerini yürütmekte hem de iç denetim faaliyetlerini yerine getirmektedir. İç kontrol ve iç denetim fonksiyonları birbirinden ayrılamamakta ve iç denetimin bağımsızlığı zedelenebilmektedir.
- Hile ve dolandırıcılığın meydana gelmesini önlemek amacıyla iç denetim birimi tarafından bir dizi tedbir alınmaktadır. Bu gibi durumlar ile karşılaşılması halinde caydırıcı kanuni ve idari tedbirler uygulanmaktadır.

- İç denetim biriminin işletme içerisindeki diğer birimlere verdiği danışmanlık hizmetlerindeki faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler ayrı ayrı belirlenmekte ve dökümanlaştırılmaktadır.
- Diğer birimlere verilen danışmanlık hizmetlerinde karşılabilecek bütün riskler işletmenin genel risk yönetiminde toplanmakta ve bu risklere karşı alınacak önlemler ve prosedürler belirlenmektedir.
- İşletmede iç denetçiler katıldıkları veya yürüttükleri faaliyetlerin denetiminde görev almamaktadırlar. Çünkü bu durum görevler ayrılığı ilkesine ters düşebilmektedir. Sonuç olarak iç denetçiler kendileri ile ilgili riskleri değerlendirmemektedirler.

3. Görevin Planlanması

- İç denetçiler, her görev için ayrı bir çalışma planı geliştirmekte ve belgelemektedirler. Çalışma planlarında hedefler, görevin kapsamı, beklentiler ve uygulama için gerekli kaynaklar belirlenmektedir.
- Ülkedeki yasalar nedeniyle, iç denetim danışmanlık hizmeti işletme dışarısından sağlanamamaktadır. Dolayısıyla Irak'ta işletmeler iç denetim faaliyetlerinde kendi bünyeleri içerisinde yürütmektedirler, dışarıdan bir hizmet almamaktadırlar.
- Oluşturulan kontrol noktalarının değerlendirilmeleri ve denetlenmeleri konusunda belirli kıstaslar ve ölçütler bulunmamaktadır. Dolayısıyla denetçilerin yetenek ve tecrübeelerine bağlı olarak değerlendirmeler yapılmaktadır.
- Her bir denetim faaliyeti için görev kapsamlarına göre iç denetçiler belirlenmektedir. Görevlerinin kapsamı, denetimin etkililiği ve verimliliğini sağlayacak şekilde tasarlanmaktadır.
- İç denetçiler gerçekleştirecekleri denetim faaliyetleri için gerekli kaynakları tespit etmekte ve sağlamaya çalışmaktadırlar. Ancak kaynak yetersizliğinden dolayı bilgisayar temelli denetimler gerçekleştirilememektedir.
- Çalışma programları, yıllık genel plana dahil edilmektedir. Aynı zamanda her bir faaliyet için ayrı bir çalışma programı oluşturulmaktadır. Bu programlar denetimler başlamadan önce uygulamaya hazır halde tutulmaktadırlar.

4. Görevin Yapılması

- İç denetçiler, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken ilgili, güvenilir, yeterli ve faydalı olan bilgileri kullanmaktadırlar.
- İç denetçiler, denetim faaliyetleri sonuçlarını, yaptıkları değerlendirmeler ve analizler ile desteklemektedirler.
- İç denetçiler denetim işlemleri esnasında tüm bilgileri, yapılan analizleri, kullanılan teknikleri şeffaflık gereği kaydetmektedirler. Böylece denetim sonuçlarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda bu kayıtlar kanıt görevi görmektedirler.
- İç denetim biriminin işletme içerisindeki tüm bilgi ve belgelere ulaşabilmesi için işletme yönetimi gerekli yetki ve sorumluluğu iç denetçilere vermektedir.
- Denetim işlemleri konusunda iç ve dış denetçilerin bilgi ve belge paylaşımı belirli bir düzen içerisinde yapılmamaktadır. Dolayısıyla dış denetçilere sunulan bazı bilgi ve belgeler kaybolabilmektedir. Bunun sonucunda hile veya dolandırıcılık olayları meydana gelebilmektedir.
- İç denetim yöneticisi tarafından, denetim işlemlerinin tüm aşamaları kontrol edilmektedir. Denetim sonuçlarının tespit edilmesi, analiz edilmesi ve değerlendirilmesi toplu olarak iç denetim yöneticisi ve denetim komisyonu tarafından gerçekleştirilmektedir.

5. Sonuçların Raporlanması

- Gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin sonuçları iç denetim yöneticisi tarafından üst yönetime iletilirken belirli bir prosedür uygulanmamaktadır. Bazı acil durumlarda iç denetim sonuçları rapora bağlanmaksızın direkt sözlü olarak üst yönetime iletilmektedir. Bu durum bazen iç denetim sonuçlarının kaydedilmemesine ve üst yönetimin bazı sonuçlardan haberdar olmamasına neden olmaktadır.
- İç denetim sonuçları üst yönetime iletilirken belirli rapor formatı kullanılmamaktadır. Dolayısıyla çoğu zaman, iç denetim raporlarında, denetim faaliyetlerinin amacı, hedefleri, kapsamı, sonuç ve önerileri eksik bir şekilde raporlanmaktadır.

- Periyodik ve yıllık iç denetim raporlarında bir hata ile karşılaşıldığında, öncelikle iletilen raporlar geri talep edilmekte ve daha sonra hatalar düzeltilerek tekrar gerekli mercilere raporlar iletilmektedir.
- Gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin raporlanmasında bazen gerekli kanıt ve belgeler sunulmamaktadır. Bu durum bazen denetim faaliyetlerinin güvenilirliğine gölge düşürmektedir.
- Periyodik ve yıllık iç denetim sonuçlarına ait raporlar, gerek işletme içindeki gerekse işletme dışındaki mercilere iletilmektedir.

6. İlerlemenin Gözlenmesi

- İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi konusunda üst yönetimin sunduğu kural ve direktifler, iç denetim yöneticisi tarafından insiyatif alınarak bazen uygulanmamaktadır. İç denetim yöneticisi ve iç denetçiler, üst yönetimden bağımsız olarak aldıkları kararlar neticesinde, işletmenin üst yönetimi bazı denetim faaliyetleri hakkında bilgi edinememektedirler.
- Üst yönetime sunulan iç denetim raporları neticesinde, yönetim tarafından verilebilecek gerekli görüş, öneri ve kararları iç denetim birimi takip etmektedir.

7. Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

- Üst yönetim, denetim faaliyetlerinden sonra sunulan iç denetim sonuçlarına göre gerekli bazı tedbirleri almaktadır. Ancak bazı durumlarda üst yönetimin denetim faaliyetlerine tam olarak hakim olmaması sebebiyle, iç denetim birimine sunulan karar ve tedbirler sağlıklı olmamaktadır.
- Denetim sonuçları neticesinde işletmenin üst yönetimi bazen geri bildirim yapmamakta, görüş ve öneri sunmamaktadır. Alınacak tüm karar ve sorumluluklar iç denetim yöneticisine bırakılmaktadır ancak bu sorumluluk aktarımı denetim raporlarında yer almamaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, işletmedeki iç denetim fonksiyonlarının geliştirilmesini ve iyileştirilmesini hedefleyen bazı tavsiye ve önermeler sunulmaktadır. Araştırmanın sonuçlarından elde edilen bu öneriler aşağıda maddeler halinde ifade edilmektedir:

- İç denetim birimi her bir bölüme ait risk temelli iç denetim planını, yıllık genel iç denetim planı altında birleştirmelidir. Yıllık olarak yapılan plan, işletmenin tüm denetim faaliyetlerini kapsamalıdır.
- İç denetim birimi, işletme üst yönetiminin ve diğer tüm birimlerin, iç denetim faaliyetleri konusundaki görüş ve beklentilerini yazılı hale getirerek dökümanlaştırmalı ve yıllık olarak oluşturulan iç denetim planına bunları eklemelidir.
- İç denetim biriminin işletmedeki diğer birimlere sağladığı danışmanlık hizmetleri konusunda üst yönetimin onayının alınması gerekmektedir. Çünkü alınacak bazı stratejik kararlarda üst yönetimin bilgisi ve onayı olmalıdır.
- Gerçekleştirilen bütün iç ve dış denetim faaliyetleri, gerekli kanıt ve belgeler ile desteklenmelidir. Denetimin şeffaflığı, doğruluğu ve güvenilirliği elde edilen kanıt ve belgelerin gücölülüğüne bağılıdır.
- İç denetim raporlarına ait sonuçlar açık, doğru ve kolay anlaşılır şekilde raporlanmalı ve düzeltilmesi gereken işlemlere ait gerekli öneriler raporda sunulmalıdır.
- Karşılabilecek riskler önem derecelerine göre sınıflandırılmalı ve denetim faaliyetlerinde yüksek riskli alanlara daha fazla önem verilmelidir. Etkin bir risk odaklı denetim mekanizması işletme bünyesinde oluşturulmalıdır. Ayrıca risklere karşı gerekli önlemler alınarak çözümler üretilmelidir.
- İç denetçiler hile ve dolandırıcılık konusunda meslek eğitimlerine katılmalı ve kendilerini bu yönde daha fazla geliştirmelidirler.
- İç denetim birimi tarafından işletmedeki diğer birimlere verilen danışmanlık hizmetleri iç denetim planına eklenmelidir.
- İşletmedeki iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri birbirlerinden ayrılmalıdır. İç denetçiler sadece iç kontrollerin etkinliğini ve verimliliğini denetlemelidirler. İç kontroller ise farklı birimler tarafından gerçekleştirilmelidir. Böylece işletme bünyesinde etkin bir iç denetim sistemi oluşturulabilir.

- İç kontrol faaliyetleri değerlendirilirken belirli sabit kıstas ve ölçütler belirlenerek iç denetim konusunda standartlar oluşturulmalıdır.
- Elektronik ortamda iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli alt yapı ve kaynaklar oluşturulmalıdır. Bunun için gerekli donanımsal ve yazılımsal bilgisayar ekipmanları temin edilmelidir.
- İç denetçiler alacakları kararlarda objektif olabilmek için delil ve kanıtları toplamalı ve bunlara göre değerlendirme yapmalıdırlar.
- İç denetim yöneticisi, bütün iç denetim sonuçlarını açık ve eksiksiz bir biçimde gerekli iç ve dış birimlere iletmelidir.
- Stratejik iç denetim faaliyetleri konusunda üst yönetim ve iç denetim birimi birlikte karar almalıdırlar.
- İşletme üst yönetimi kendisine iletilen iç denetim sonuçlarına geri bildirimde bulunmalı ve gerekli tavsiye ve önerileri ilgili birimlere sunmalıdır.
- Uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak işletme bünyesinde bir iç denetim klavuzu oluşturulmalıdır. Bütün iç denetim faaliyetleri bu klavuza göre yürütülmektedir. Böylece denetim faaliyetlerine ilişkin belge ve sonuçlar açık, anlaşılır ve güvenilir bir hale dönüştürülecektir.
- Ülke genelinde çıkarılması gereken bir yasa ile dışarıdan iç denetim danışmanlık hizmetinin alınmasına izin verilmelidir. Böylece işletmeler kurumları dışından iç denetim hizmeti satın alabilirler. Ayrıca kurumlar arasında işbirliği oluşturularak, iç denetçilerin daha fazla bilgi birikimine ve deneyime sahip olması sağlanabilir.
- İç denetim yöneticisi tarafından dış denetçilere verilecek gerekli bilgi ve belgelere ilişkin bir prosedür oluşturulmalıdır. Bilgi ve belgelerin kaybolmasının önüne geçilmeli ve uzun süre saklanmaları sağlanmalıdır.
- İşletme üst yönetimi, denetim faaliyetleri konusunda alınacak kararları iç denetim yöneticisinin inisiyatifine devrederse, bu durum iç denetim raporlarında açık bir şekilde belirtilmelidir.
- İşletmeler, iç denetim bölümü çalışanlarının mesleki olarak gelişimlerini sağlamak amacıyla, gerek yurt içinde gerekse yurt dışında yüksek öğrenim programlarına,

seminerlere ve kurslara katılabilmeleri için gerekli teşvik ve desteği personeline sunmalıdır. Böylece işletmelerin hedef ve amaçlarına daha iyi bir biçimde ulaşılacakları düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

- Acc, Mostafa. “Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İç Denetim Standartlarının Geliştirmesi”,
Arap İç Denetçiler Dergisi, Nisan, 2014,
<http://www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?t=340> (22/6/2017).
- Adiloğlu, Burcu. *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, Yayın no. 383, İstanbul, 2011.
- Aksoy, Mehmet. *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2008.
- Al Afifi, M.Muhammed. “İç Denetçinin, Ekonomik Kurumlarda Finansal Yolsuzluk Olaylarına Karşı İç Denetimin Profesyonel Performans Standartlarını Uygulayabilme Kabiliyetinin Derecesi”, (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi) , İslam Üniversitesi, Filistin - Gazze, 2009.
- Alwrdat, H.Abdullah. *İç Denetim Standartlarına Uygun Teori ve Uygulama Arasındaki İç Denetim*, Al-Warraq Yayıncılık ve Dağıtım, Ürdün-Amman, 2006.
- Alwrdat, Halaf Abdullah. *Uluslararası İç Denetim Enstitüsü Tarafından Yayınlanan Uluslararası Standartlara Uygun Olarak İç Denetim Kılavuzu*, Al-Warraq Yayıncılık ve Dağıtım, Ürdün Amman,2013.
- Arcagök, M.Sait ve Yörük, Bahadır. “Yönetim Kontrolü/ İç Kontrol”, *Maliye Dergisi*, Sayı; 145, 2002.
- Arslan, Nurtaç. “Kamu İç Denetim Sistemi: Büyükşehir Belediyeleri Örneği”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) , Selcuk Üniversitesi, Konya, 2014.
- Atay, M.Fahim. “Bankalarda İç Denetim Sisteminin Operasyonel Risk Yönetimine Etkileri Üzerine Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Atatürk Üniversitesi- Erzurum, 2014.
- Awaida, M.Yousry. “İç Denetim Performansının Önemi ve Fizibilitesi Üzerine Bir Araştırma”, *Zagazig Üniversitesi, İşletme Araştırmaları Dergisi*, Sayı VII - Bölüm II, Filistin, 1985.

- Bayram, Aslan. ‘Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim’, *Sayıştay Dergisi* , Sayı: 77, 2010.
- Cengiz, Selim. “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma” , Afyon Kocatepe Üniversitesi, *İİBF Dergisi* (C. XV, S. II, 2013).
- Cuma, Houam ve Noureddine, Meziane. “Kamu Ekonomik Kurumlarında İç Denetimin Etkililiğinin Değerlendirilmesi” , *Cezayir Üniversite Dergisi*, Cezayir, 2013.
- Cuma, A.Helmy. *Denetimde Çağdaş Eğilimler ve İç Doğrulama, Devlet-İdari-Özel-Çevre-Küçük Kuruluş*, Darsafaa Yayıncılık ve Dağıtım, Amman, Ürdün, 2009.
- Çalgan, Erkan vd. *Muhasebe Denetim* , İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2008.
- Çalış, Y. Ercan. *Aracı Kurumlarda İç Denetim Uygulaması*, Yalın Yayıncılık, İstanbul, 2013.
- Çavuşoğlu, Mustafa ve Duru , Osman. *İç Denetim* , Araştırma Notları , Siyasal Vakfı Biilteni, 1996.
- Doğmuş, M.Didem. *Avrupa Birliği’nde İç Denetim Sistemi* , Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi:2. Ankara, 2010.
- Doyrangöl, N.Cömert. “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz- Ağustos-Eylül, 2002.
- Güçlü, Faruk . *Muhasebe Denetimli – İlkeler ve Teknikler*, 2.Baskı , Detay Yayınları, Ankara, 2007.
- Gürbüz, Hsan . *Muhasebe Denetim*, 4.Baskı Bilim Teknik Yayın Evi, Eskişehir, 1995.
- Gürkan, Nazmi. *İç Denetim/ Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği*. Ankara, Haziran, 2005.
- Haftacı, Vasfi. *Muhasebe Denetim*, Umuttepe yayınları, Kocalı, 2014.
- Işık, Mustafa vd. “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu”, *Beyin Fırtınası*, Ankara, 2011.

- Kara, Suat ve Yereli, Ayşe N. “İç Denetimde Risk Yönetimi ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası- İmalat Sanayi Sektöründe Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, 2012.
- Kartal, Fikret. “Türkiyede kamu ve özel sektörde İç Denetim Uygulamaları”, *Maliye Finans Yazıları*, Sayı: 99, Nisan, 2013.
- Kepekçi, Celal. *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, İktisadi Ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1982.
- Keskin, D.Anıl. *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*, 1. Baska, Yazın Matbaacılık Aralık, İstanbul, 2006.
- Köroğlu, Çağrı ve Aktaş, Rafet. “Turizm Sektöründe Kurumsal Yönetim Anlayışı ve İç Denetim İlişkisi: Marmaris Bölgesinde Bir Uygulama”, *İşletme Araştırma Dergisi*, 2014.
- Kurnaz, Niyazi ve Çetinoğlu Tansel. *İç Denetim – Güncel Yaklaşımlar*, Kocaeli, 2012.
- Nono, K.Mohamed. Gazze Bankalarda Yaygın İç Denetim Standartlarının Uygulanma Kapsamı, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İslam Üniversitesi, Filistin , Gazze, 2009.
- Özer, Akif. *Kuruluşlarda Süreç Performans ve Risk Analizi/ Yönetimi* , Adalet Yayın Evi, Ankara, 2010.
- Özeren, Baran. “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, T.C. *Sayıştay Başkanlığı, Araştırma /inceleme /çeviri dizisi*,8 Ağustos,Ankara,2000.
- Pehlivanlı, Davut. *Modern İç Denetim*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Ocak, 2010.
- Sağlar, Jale ve Tuan,Koray. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, *ÇÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 18, sayı 1:2009.
- Sarıbuğday,Hüseyin. “Kamu Kurumlarında İç Denetim SistemininYapısı ve Mali Denetim: Bir Örnek Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Ünivirsitesi, İzmir, 2013.

- Suwaïdan, Michel ve Abuzreq, Bilal. “Ürdün Elektrik Şirketlerinde Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum Kapsamı”, *Ürdün İş Dünyası Dergisi*, Cilt 9 Sayı: 3, Ürdün Amman,2013.
- Tahoun, A.Mustafa. “İç Denetim Standartlarının Gelişimi”, *Albayan Dergisi*, <http://www.albayan.ae/economy/last-deal/2013-01-01-1.179525> (25/5/2017)
- Tufan, Mehri ve Görün, Mustafa. “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:189, Nisan- Haziran, 2013.
- Tufan,Mehri, “Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim Türkiyedeki İç Denetiminde Değerlendirmesi Üzerine Araştırma”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) , Onsekiz Mart Üniversitesi- Çanakale, 2012.
- Tüm, Kayahan ve Memiş, Mehmet. *İç Kontrol - Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme*, 1.Baskı, Ankara, 2012.
- Türedi, Hasan. “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, İstanbul, 2011.
- Türedi, Hasan vd. “Kurumsal Yönetimi ve İç Denetim İlişkisi”, *Sayıştay Dergisi* Sayı: 96/Ocak-Mart, 2015.
- Uyanık, Atilla. *Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme-Sigorta sektörü uygulamalı*, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1. Baskı, İstanbul, 2001.
- Uzay, Şaban. *İşletme İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiyedeki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara,1999.
- Yereli, Ayşe ve Özdoğan, Burak. *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirmesi*, Celal Bayar Üniversitesi Matbaası, Manisa, 2009.
- Yurtsever,Gürdoğan. “İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 60, 2015.
- Elektrik Enerjisi Üretimi Yapan İşletme / Selahaddin – Irak, <http://www.sdp.gov.iq>

5018 Sayılı Kanun, Madde: 63-64-67

[http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIliski=0
&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5018](http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5018)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü 2013

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, www.theiia.org



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Nazar Abdullah Saleh SALEH

Doğum Yeri ve Yılı : Slah Al Deen / Irak - 1981

Medeni Hali : Evli

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Tikrit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü / Irak - 2003

Yabancı Dil(ler)ve Düzeyi:

Türkçe - C1 Düzeyi

İş Deneyimi :

Irak Baiji Gaz Santrali İşletmesi (1) /Muhasebe Bölümü- Mali Harcama Şubesi: Şube Müdürü (2005-2010)

Irak Selahaddin Elektrik Enerjisi Üretim İşletmesi / Fon, Bordro ve Mali Hesaplar Denetim Şubesi: Şube Müdürü (2010-2015)