T. C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM FONKSİYONU VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

ŞİAR TURAN
2501100787

TEZ DANIŞMANI:
DOÇ. DR. ASLI TÜREL

İSTANBUL, 2017

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı	:	ŞİAR TURAN	**Numarası**	:	2501100787
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı	:	MUHASEBE	**Danışmanı**	:	DOÇ. DR ASLI TÜREL
Tez Savunma Tarihi	:	02.08.2017	**Saati**	:	11:00
Tez Başlığı	:	**İŞLETMELERDE İÇ DENETİM FONKSİYONU VE ÖRNEK BİR UYGULAMA**			

Versiyon: 1.0.0.2-61559050-302.14.06

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF. DR. RECEP PEKDEMİR		KABUL
DOÇ. DR. ASLI TÜREL		Kabul
YRD. DOÇ. DR. SEDEN ÖZBEK PÜSKÜL		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
DOÇ. DR. MERT ERER		
YRD. DOÇ. DR. TURGAY SAKİN		

Versiyon: 1.0.0.2-61559050-302.14.06

ÖZ

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM FONKSİYONU VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

ŞİAR TURAN

İç denetim faaliyetleri dünyada çeşitli büyüklük, amaç ve yapıdaki işletmeler tarafından gerçekleştirmektedirler. İç denetim, risk yönetim süreçlerinde ve teknolojinin gelişmesi ile şirket büyüklüklerinin artması sebebiyle karmaşıklaşan işlemler ve analizi zorlaşan büyük verilerin anlaşılabilir ve güvenli hale getirilmesi için ortaya çıkan talebin karşılanmasına yönelik büyük gelişme göstermiştir. Bu çalışmada, 1 Ocak 2004'te yürürlüğe giren ve en son 1 Ocak 2013 tarihi itibariyle revizyona uğrayan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları çerçevesinde iç denetimin değişen ve gelişen yapısı incelenerek, bir işletmenin iç denetim bölümü tarafından yerine getirilen iç denetim faaliyetleri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Kontrol, Kurumsal Yönetişim, Risk Yönetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim Standartları.

ABSTRACT

PRACTICIES OF INTERNAL AUDIT FUNCTIONS IN A COMPANY

ŞIAR TURAN

The firms which have multi purposes, magnitute and structure implement internal audit transaction all over the World. The most important factors at development and change of internal audit are desired to satisfy demands to effective risk management process and internal control systems of the firms in consideration of increased data amount, complex transactions, increasement of the firm enlargement and technological developments. Accordingly, being examined of changing and developing structure of internal audit within the frame of Standarts Of Proffesional Practice Of Internal Auditing are effectuated 1st January 2004 and revised at 1st January 2013 at last. Internal audit transactions have been analyzed by internal audit department.

Key Words: Internal Audit, Internal Control, Corporate Governance, Risk Management, External Audit, Internal Audit Standarts.

ÖNSÖZ

Büyüyen işletmelerin iç denetime olan ihtiyacının artmasına sebep olan ana faktörler, gelişmiş kontrol mekanizması ve her geçen gün artan veri miktarının doğru ve güvenilir analizi gereksinimleridir. Bu büyüme ile birlikte iç denetimin misyonun geliştiği ve yeni sorumluluklar üstlenildiği de görülmüştür, özellikle iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılması, riskli alanların belirlenmesi ve bu risklerin kontrol altında tutulması için ihtiyaç duyulan kontrollerin geliştirilmesi büyük önem kazanmıştır. Bu ihtiyaçlara ek olarak kurumsal yönetişim ilkelerinin geliştirilmesi ve şirkette birbirinin devamı olan süreçlerde departmanlar arasındaki iletişim ve bilgi eksikliği ile ilgili problemlerin giderilmesi de misyonları arasındaki yerini almıştır.

Bu tez çalışmasının amacı; zaman içerisinde yaşanan gelişmelerin iç denetimin tanımında ve iç denetim uygulamalarında meydana getirdiği gelişmeleri ortaya koymak, bugün geçerli olan İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları çerçevesinde iç denetim faaliyetlerinin en iyi şekilde yerine getirilmesini araştırmak ve incelemektir. Bu amaçla, iç denetim tanımında yapılan değişikliklerde ele alınarak, iç denetim faaliyetlerinin uygulanması teorik olarak anlatılarak bir şirketler grubu bünyesindeki iç denetim bölümü tarafından yerine getirilen iç denetim faaliyetleri ile ilgili olarak bir uygulama çalışması yapılmıştır.

TABLOLAR LİSTESİ

ŞEKİLLER LİSTESİ

EKLER LİSTESİ

KISALTMALAR LİSTESİ

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

AAA : American Accounting Association/Amerikalı Muhasebeciler Birliği

A.G.E : Adı Geçen Eser

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants / Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

CAE : The Chief Audit Executive/İç Denetim Yöneticisi

CFE : Certified Fraud Examiners/Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları

CEO : Chief Executive Officer/İcra Sorumlusu

CIA : Certificated Internal Auditor/Sertifikalı İç Denetçi

COSO : Comitee of Sponsoring Organization/Organizasyonları Destekleme Komitesi

CPA : Certified Public Accountant / Sertifikalı Kamu Muhasebecisi

ERM : Enterprise Risk Management / Kurumsal Risk Yönetimi

FERMA : Federation of European Risk Associations/ Avrupa Risk Yönetim Federasyonu

FEI : Financial Executives International/Finansal Yöneticiler Enstitüsü

IIA : The Institute of Internal Auditors/İç Denetçiler Enstitüsü

IMF : International Monetary Fund/ Uluslararası Para Fonu

KDV : Katma Değer Vergisi

NAA : National Accounting Association/Ulusal Muhasebeciler Birliği

NATO : North Atlantic Treaty Organization/Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü

OECD : Organisation for Economic Co-operation and Development/ Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TİDE : Türkiye İç Denetim Enstitüsü

UMUÇ **:** Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

YMM **:** Yeminli Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ

İç denetim faaliyetleri dünya çapında çeşitli amaç, büyüklük ve yapıdaki şirketler tarafından gerçekleştirilmektedir. Faaliyetlere ilişkin "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları", İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA) tarafından Haziran 1978'de kabul edildiği bilinmektedir. Zaman içerisinde işletmelerin mevcut büyüklüklerinin artması, teknolojik ilerlemeler ve bununla doğru orantılı olarak karmaşık işlem sayısının da artması iç denetimin de gelişme ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Yıllar itibari ile standartlar periyodik olarak revize edilmekte ve son revizyon ile standartların son halinin 1 Ocak 2004'te yürürlüğe girdiği bilinmektedir.

Yapılan tez çalışmasının birinci bölümünde; iç denetimin tarihsel gelişimi, tanımı, unsurları ve amaçları incelenmektedir. İç denetimin "Kurumsal Yönetişim", "İç Kontrol" ve "Risk Yönetimi" süreçleri ile ilişkisi ele alınmış ve açıklanmıştır. Son yıllarda Türkiye'de ve Dünyada iç denetim faaliyetleri ile ilgili yapılan düzenlemeler ışığında iç denetimin gelişimi anlatılmıştır.

İkinci bölümde "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" kapsamında iç denetim bölümleri tarafından gerçekleştirilen uygulamalar ve bu uygulamaların süreçleri açıklanmıştır. Bu bölüm genel itibari ile denetimin planlanması, yürütülmesi, raporlanması kısımlarının ayrıntıları referans alınarak açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde gerekli olan süreçler ve gerçekleştirilmesinde ihtiyaç duyulan kaynaklar açıklanmıştır. Bu bölümde denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması detaylı incelenerek açıklanmıştır.

Tezin dördüncü ve son bölümünde sektöründe lider bir şirketler grubunda iç denetim bölümü tarafından yürütülen faaliyetler incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİMİN TEMEL KAVRAMLARI, GELİŞİMİ VE YAPILANMASI

1.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetim, yapı için çalışmak üzere onun çalışmalarını incelemek ve değerlendirmek için yapı içerisinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olmaktadır. Amacı, varlıklarının her türlü kayıp ve zarara karşı ne derece korunduğunu, faaliyetlerin önceden belirlenmiş politikalarla uyumlu haraket edilip edilmediğini araştırmaktır, denilebilir.[1] Günümüzde iç denetimin gelişimi ve dönüşümü sonrasında bu tanım yeterliliğini yitirmektedir. İç denetimin bu nedenle, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından daha kapsamlı bir tanımı yapılmaktadır.

"İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir", denilebilir. İç denetim kurumunun; yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için disiplinli, sistematik bir yöntem getirerek şirket hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktadır.[2]

İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA) tanımı iç denetimin; kapsamını, amacını, kurumsal yapı içerisindeki önemini ve ulaşılmak istenilen hedeflerdeki rolünü günümüz bakış açısı ile yorumlayan güncel bir tanım olmaktadır. ''Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)" ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları yukarıda bahsi geçen tanımın işletme faaliyetleri içerisinde nasıl gerçekleştirileceğini düzenlemektedir.

Yapılan bu tanımla, iç denetimin sadece yönetime değil tüm işletmeye hizmet eden bir faaliyet olduğu görülmektedir.[3] Kamu politikalarının da katkısı ile iç denetimin kapsamı gelişmekte ve genişlemektedir. Kurumların yeterli ve detaylı

---

[1] Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**,13. Baskı Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010, s. 20.
[2] The Institute of Internal Auditors Inc. www.theiia.org.
[3] Mehmet Akyürek''Şirketlerde İç Denetim'', **TİDE Bülten,** Türkiye iç Denetim Enstitüsü, Yıl: 4, Sayı 39, Temmuz 2000, s. 4.

muhasebe kayıtlarının tutulduğu, etkili iç muhasebe kontrolleri ile ilgili güvence talebi iç denetim aktivitesini zorunlu hale getirmektedir[4]. Oluşan zorunluluklar ile iç denetimin fonksiyonu önemli ölçüde değişmektedir.

Değişimin temel noktaları şu şekilde sıralanabilir[5];

- Kurum faaliyetini geliştirmek, onlara değer katmak ve iyileştirmek iç denetimin temel amacı olmaktadır. İç denetim, kurumun geleceğini şekillendirmesinin yanında geçmişteki işlemlerin uygunluğuna da yoğunlaşmaktadır.
- Yönetime, danışmanlık fonksiyonu ile birlikte güvence verme görevlerini de üstlenebilir.
- İç denetim çalışmasının risk odaklı olması ve mümkün olduğunca iç denetçilerin kişisel inisiyatiflerinden arındırılmış olması gerekmektedir. Denetçiler çalışmalarını, yönetmelikler ve kurum için yazılı hale getirilmiş prensipler çerçevesinde yapmaları gerekmektedir.

1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

"İç denetim akademik açıdan ilk olarak 1900'lü yıllarda Kıta Avrupa'sı ülkelerinde ele alınmaya başlanmıştır. İç denetim faaliyeti Amerika Birleşik Devletleri 'nde kamu kurumları dışında ki işletmelerde 1940'lı yıllarda görülmüş olup 1941 yılında New York'ta Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) kurulmuştur ve Avrupa'da ilk kez iç denetim meslek birlikleri 1948 yılında Londra'da kurulmuş ve daha sonra Avrupa'daki diğer ülkelerde yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır"[6]. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından iç denetçiler ve iç denetim için; "İç Denetimin Tanımı Etik Kurallar ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" belirlenmektedir.

Özel sektörde, iç denetim mesleğinin başarılı uygulamaları ortaya çıktıktan sonra kamu kuruluşlarında da uygulanması düşüncesi gelişmektedir. Kamuda iç

[4] Irvin N. Gleim, **CIA rewiev**, Part I, Introduction to Internal Auditing, 10th edition, Florida, Gleim Publications, 2001, s. 23.
[5] Gleim, **a.g.e.**, s. 23.
[6] İç Denetimin tarihçesi (Çevrimiçi), http://www.pau.edu.tr/icdenetim/tr/sayfa/ic-denetim-tarihcesi.

denetim, 1980'li yıllardan itibaren Anglo-Sakson ülkelerinde uygulanmaya başlamaktadır. Günümüzde; Avrupa Birliği (AB) Komisyonu, Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü (NATO), İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD), Avrupa Merkez Bankasında ve Türkiye'de de birçok kamu kuruluşunda uygulanmaya başladığı söylenebilir.

"Ülkemizde kamu kurum ve kuruluşlarında uluslararası standartlara uygun olarak iç denetim birimlerinin kurulması konusu, Avrupa Birliği müzakere sürecinde 32. fasıl kapsamında ele alınmıştır". "Bu fasıl kapsamında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 24.12.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmış ve kamuda kullanılmaya başlanmıştır. 5018 sayılı Kanunun 67'inci maddesince Maliye Bakanlığına bağlı olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur". Kurulun; kamu kurymlarındaki iç denetim sistemlerini gözlemlemek, iç denetim ile ilgili mevzuatları hazırlamak ve denetim standartlarını belirlemek gibi görevleri bulunmaktadır.[7]

Türkiye'de iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi adına 19 Eylül 1995 tarihinde Türkiye İç Denetim Enstitüsünün (TİDE) kurulduğu bilinmektedir. TİDE, aynı zamanda Mayıs 1996'da Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonuna, Aralık 1996'da da Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsüne üye olmaktadır. Mesleğe katkılarının başında, uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarının Türkçeye çevrilerek yayımlanması gelmektedir. Sertifikasyon sınavlarının Türkiye'de yapılması konusunda da yaptıkları çalışmalar olumlu sonuç vermekte ve Mayıs 2000'de sınavların Türkiye'de yapılmasını sağlamaktadırlar. 2004-2005 yıllarından itibaren de sınavın Türkçe yapılmasının sağlandığı söylenebilir[8].

[7]İç Denetim Koordinasyon Kurulu, **5018 sayılı kanun**, (Çevrimiçi), http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/-Mevzuat/Birincil20Duzey20Mevzuat/5018_Sayili_Kanun.
[8] Gürdoğan Yurtsever, SMMM, CFE, **İç Denetim Dergisi**, Sonbahar 2009, s. 80

Tablo 1: İç Denetimin Zaman İçerisinde Değişen Yapısı

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

Kaynak: Mehmet Ünsal Memiş, ''Etkin ve Başarılı İç Denetim İçin Gerekli Koşullar'', **Mali Çözüm Dergisi,** Ocak-Şubat, Yıl: 2008, Sayı: 85, s. 80.

Tablo 1'de özetlenen, iç denetim faaliyetlerinin zaman içerisinde değişen yapısı incelendiğinde, 1950 ve 1960'lı yıllarda finansal denetim merkezli ve finansal işlemlerin doğruluğunun değerlendirilmesi rolünün üstlenildiği görülmektedir.[9] 1970 ve 1980'li yıllara geldiğimizde, prosedür ile yönetmeliklere uyum ve işletme etkinliğinin ölçülmesi ile ilgili yeni misyonlar üstlenildiği görülmektedir. 1990 ve 2000'li yıllarda ise firmaların amaçlarına ulaşması ve artı değer katması yönünde oluşan beklentiler mesleğin zaman içerisinde değişen rolü ve önemi üzerinde de etkili olmaktadır.

1.3. İç Denetimin Unsurları

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) tanımında da sözü edildiği gibi iç denetimin; bağımsızlık, tarafsızlık, güvence, danışmanlık hizmetleri, sistematik, disiplinli bir yaklaşımla işletme amaç ve hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olan bir faaliyet olduğu açıkça görülmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere iç denetimin faaliyetlerinin temel unsurları şöyle sıralanabilir:

- **Bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması**: İç denetimin sahip olması gereken önemli niteliklerinden biri bağımsızlık olmaktadır. Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; iç denetim bölümü, bağımsızlığından feragat etmeyerek faaliyetlerini yürütebilecek yetkinliğe sahip bir kişi tarafından yönetilmesi, diğer işletme faaliyetlerinden tamamen bağımsız olması ve görevini engellere maruz

[9] **A.g.e.,** s. 80.

kalmadan yapabilmesi gerekmektedir.[10] Tarafsızlık, faaliyetler yürütülürken iç denetçilerin çıkar çatışmalarından uzak ve önyargısız bir şekilde çalışmalarını ifade etmektedir.[11]

➢ **Güvence ve danışmanlık fonksiyonu olması:** "İç denetçinin; bir kurum, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya bir başka unsur hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için eldeki delilleri objektif bir şekilde değerlendirmesini içermektedir."[12] İç denetçi tarafından güvence görevlerinin kapsamı ve niteliği belirlenmektedir. Güvence hizmetlerinin, genel olarak üç bacağı bulunmakta ve şöyle sıralanmaktadır;

(1) Bir kurum, fonksiyon, faaliyet, sistem, süreç veya bir başka unsurun direkt içinde olan grup veya kişi (süreç sahibi),

(2) Değerlendirmeyi yapan grup veya kişi (iç denetçi),

(3) Değerlendirmeyi kullanan grup veya kişi (kullanıcı)[13].

Danışmanlık hizmetleri, doğası itibariyle tavsiye niteliğinde olmakta ve genellikle talep üzerine gerçekleştirilmektedir. Danışmanlık hizmetlerinin kapsamı ve niteliğinin, denetçi ile talep eden tarafından sözleşmeye bağlanması gerekmektedir.

Hizmetler çoğunlukla iki taraflı olmaktadır ve şu şekilde sıralanabilir;

(1) Tavsiye veren kişi veya grup (iç denetçi),

(2) Tavsiye talep eden ve alan kişi veya grup (görevin müşterisi).

İç denetçinin, danışmanlık hizmeti süresince idarî sorumluluk almaması ve objektifliğini muhafaza etmesi gerekmektedir[14].

➢ **İşletmenin bütün olarak ele alınması:** İç denetçinin; işletme amaçları ve hedefleri hakkında bilgi sahibi olması, işletme ihtiyaçlarını anlaması, işletmenin ihtiyaçları ile paralel faaliyetler sürdürmesi beklenmektedir[15].

---

[10]Internal Audit Standarts, (Çevrimiçi), http:www.theiia.org/guidance/standarts-and-guidance/independence 10.02.2014.

[11] **A.g.e.** s.80

[12] İç Denetim Standartları, (Çevrimiçi), http://tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar/, 10.02.2014.

[13] **A.g.e.**

[14] **A.g.e.**

[15] K. Pickett and H. Spencer, **The Internal Auditing Handbook**, 4.bs., England, John Willey and Sons, 2000, s. 5.

- **Disiplinli ve sistematik bir yaklaşım olması:** İç denetçilerin iç denetim çalışmalarını, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak yürüterek disiplinli ve sistematik bir şekilde çalışmalarını tamamlamaları beklenmektedir[16].

1.4. İç Denetimin Amaçları

İç denetimin tanımında da belirtildiği üzere amacı; işletme faaliyetlerine değer katıp geliştirerek sistematik kontrollerle iç kontrol ve risk yönetim süreçlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin test edilmesi, yönetime güvence ile danışmanlık hizmetlerinin verilmesi olduğu söylenebilir.

1.4.1. İşletme Faaliyetlerine Değer Katmak ve Geliştirmek

Etkili bir iç denetim, şirketin hedeflerine ulaşılması ve muhtemel risklerin olası etkilerinin analiz edilmesi hususunda güçlü bir misyon üstlenmektedir. Şirkete en büyük katkıyı süreçlerin performansının ölçülmesi, hile ve suistimallerin önlenmesi, tasarruf imkânlarının belirlenmesi ile kontrol sisteminin etkililiğinin belirlenmesi kazandırmaktadır.

1.4.2. Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek

İç denetçiler, şirkette kurulmuş olan iç kontrol sisteminin etkinliğini test ederek yetersizliklerin geliştirilmesi hususunda destek hizmeti sunmaktadır. Yapılan çalışmaların sonucu olarak doğru ve güvenilir mali veriler oluşturularak kaynakların korunmasına katkı sağlanmaktadır.

1.4.3. Risk Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek

İç denetçiler, işletmenin hedeflerine erişmesine engel olabilecek risklerin önlenmesi veya asgari seviyeye indirilmesi için oluşturulmuş olan prosedür ve standartları, belirlenmiş dönemlerde gözden geçirmektedirler. Prosedürler ve standartların geçerliliğini analiz eden iç denetçiler, gerekli gördüğü durumda

[16] **A.g.e.,** s. 7.

geliştirme için tavsiyelerde bulunarak şirketin risk yönetim süreçlerinin etkinliğini analiz etmektedirler[17].

1.4.4. Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek

İç denetçi; hissedarların çıkarlarını korumak, işletme yönetiminin temel prensiplerine uymak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, tam ve doğru bilgi vermek için oluşturmuş olduğu prosedür ve stratejilerin etkinliğini incelemektedir[18]. İç denetçi ayrıca, gerekli gördüğü durumlarda etkinliğin arttırılması için tavsiye ve önerilerde de bulunmaktadır.

1.4.5. İşletmenin Amaçlarına Ulaşmasına Yardımcı Olmak

İç denetim, işletmenin amaçlarına ulaşmak için yayınlamış olduğu prosedür ile süreçlerin etkinliğini test ederek işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasına katkı sağlamaktadır.

1.5. İç Denetimin Örgüt İçi Fonksyonlar ile İlişkisi

İç denetimin kabul görmüş tanımında da belirtildiği üzere kurumsal yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçleri olan örgüt içi fonksiyonlarla ilişkileri bulunmaktadır.

1.5.1. İç Denetim ve İç Kontrol Sistemi İlişkisi

İç kontrol; faaliyet ve işlemlerin etkinliği, mali tabloların güvenilirliği, verimliliği, faaliyetlerin politika ile yasalara uygunluğunu sağlamak için sınırlı bir güvence veren yönetim kurulları veya üst yönetimi tarafından organize edilen ve kontrol edilen uygulamalar bütünüdür, denilebilir[19].

İç kontrolün ülkemizde kabul gören içeriği ve anlamı, bu tanımdan biraz farklılık göstermektedir. Ülkemizde, özellikle denetim terminolojisinde ‘’kontrol’’ kavramı ile bir işlemin gerçekleştirilmesinden veya tamamlanmasından sonra söz konusu işlemin doğru veya mevzuata uygun olarak gerçekleştirilip

[17] Çetin Özbek, “İç Denetimde Yeni Uygulamalar,” **İç Denetim Kongresi**, 29 Mayıs 2003, s. 3.
[18] Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, İstanbul, TİDE, 2004, s. 250. (Uygulama Önerisi, 2130-1).
[19] COSO Internal Control Integrated Framework,1992,www.coso.org.

gerçekleştirilmediğinin bizzat kontrol edilmesi gerekmektedir. Süreçlerin planlandığı ve başladığı andan itibaren gerçekleştirilmesi gereken yöntemleri kapsamaktadır. Sürekli devam eden ve süreçlerin içine yedirilmiş, sorumluluğun sadece denetçilerin üzerine yüklenmediği, aksine tüm kurum çalışanlarının sorumluluk taşıdığı bir uygulama olarak ifade edilmektedir[20].

İç denetçilerin mevcut süreçlerin etkinliğini ve prosedürlere uygunluğunu kontrol etmekte ki amacı; iç kontrol sisteminin etkinliğini test etmek istemeleri olmaktadır. Ülkemizde de yanlış yürütüldüğü gibi iç denetçinin, iç kontrol faaliyetini yerine getirmemesi, sadece etkinliğini test etmesi gerekmektedir. Denetçinin bu süreçteki bir diğer rolünün ise iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi için danışmanlık ve eğitim tavsiyesi vermek olduğu söylenebilir.

1.5.2. İç Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi

Kurumsal yönetim, ağırlıklı olarak halka açık firmaların faaliyetlerinin eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk prensipleri çerçevesinde yürütülmesini sağlamaya yönelik bir kavram olarak önem ve kapsamı, her geçen gün genişlemektedir[21]. Kurumsal yönetim ilkeleri; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olarak ifade edilmektedir. Söz konusu kavramlar, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından Şubat 2005 tarihinde yayınlanan "Kurumsal Yönetim İlkeleri" nde şu şekilde açıklanmaktadır[22];

> "*Eşitlik; şirket yönetiminin tüm faaliyetlerinde, pay ve menfaat sahiplerine eşit davranılmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade eder. Şeffaflık; ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır. Hesap verebilirlik; yönetim kurulu üyelerinin esas itibarıyla anonim şirket tüzel kişiliğine ve dolayısıyla pay*

[20] Çetin Özbek, **İç Denetim-Kurumsal Yönetim-Risk Yönetimi-İç Kontrol**, 2012, s. 385.
[21] **A.g.e.,** s. 161.
[22] Sermaye Piyasası Kurulu, **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Resmi Gazete, 20.12.2011, sayı 28158.

sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu, sorumluluk ise; şirket yönetiminin anonim şirket adına yaptığı tüm faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlenmesini ifade eder."

Kurumsal yönetimin, şirket yapısında; şeffaf, eşit, mevzuat ve yasalara uygun hareket etmesi, şirket maliyetlerinin azalmasına, kredibilitesinin ve değerinin artmasına katkı sağlamaktadır. Şirket yapısının kurumsal hale getirilmesi için sermaye sahipleri, profesyonel yöneticiler ile çalışmaktadırlar. Profesyonel yöneticilerin hisse sahibi olmaması sebebi ile şirket kaynaklarının kötüye kullanılması, ihmallerin ve gereksiz harcamaların artmasına sebep olmaktadır. İç denetim tam da bu kısımda, hissedarların kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı hususunda çalışmalar yaparak güvence hizmeti vermektedir.

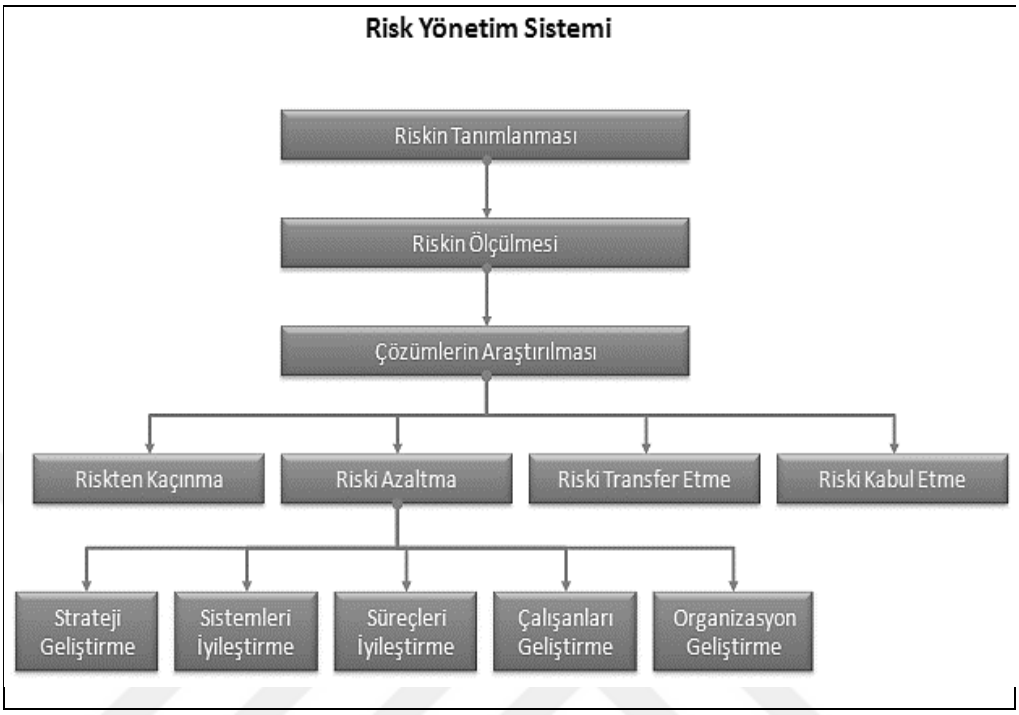
1.5.3. İç Denetim Ve Risk Yönetimi İlişkisi

"Risk, bir tehlikenin gerçekleşme olasılığı ile gerçekleşmesi halinde yol açacağı sonucun şiddetinin birlikte ele alınması olarak tanımlanabilir. Risk yönetimi; hızlı kararlar ve faaliyetlerle sürekli olarak risklerin belirlendiği, hangi risklerin öncelikle çözümlenmesi gerektiğinin değerlendirildiği, risklerle başa çıkmak için stratejiler ve planların geliştirilerek uygulandığı bir sistematik olarak ifade edilebilir. Risk yönetimi, belirsizlikleri ve belirsizliğin yaratacağı olumsuz etkileri daha kabul edilebilir düzeye indirgemeyi hedefleyen bir disiplindir. Risk yönetiminin temel hedefi, karar verme mekanizmaları için riskleri görünür ve ölçülebilir hale getirmek, subjektifliği azaltmaktır".[23]

İç denetçiler tarafından potansiyel risklerin önlenmesi veya azaltılması için belirlenmiş dönemlerde prosedür ve standartların gözden geçirilmesi ve gerek duyulduğu durumlarda geliştirilmeli ve revize edilmelidir. Risklerin tespit edilmesi ve azaltılması iç denetçilerin en önemli görevlerindendir. Risk yönetim süreci aşağıdaki gibi şematik olarak gösterilebilir.

[23] Risk Yönetimi, (Çevrimiçi), http://riskyonetimi.nedir.com/#ixzz35Yir2XGN, Şubat 2014.

Şekil 1: Risk Yönetim Sistemi



Kaynak: Çevrimiçi http://www.isframeworks.com/?attachment_id=583, Mart, 2014.

İç denetçiler, risk yönetim süreçlerinin denetlerken aşağıdaki konularda da inceleme yapmaları gerekmektedir[24].

- İşletmenin risk haritasının çıkarılması, kabul edilebilir bir risk seviyesinin belirlenmesi ve önem sırasına konulması,
- Belirlenen risklerin kabul edilebilir seviyelere indirilmesi için gereken önlemlerin belirlenmesi ve uygulanması,
- Denetim sonuçları ve risk yönetim süreçlerinin hakkında üst yönetime düzenli rapor sunulması,
- Risk yönetim süreçlerinin işletmenin büyüklüğüne, kültürüne ,yapısına, hedefleri-ne ve yönetim şekline uygun olması,
- Risk yönetiminde faaliyet konusuna uygun yöntemler kullanılması,
- Risk izleme raporlamasının ve faaliyetlerinin yeterliliği ve zamanlamasının uygun olması,
- Risk yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi.

[24] **A.g.e.**, s. 7.

1.5.3.1. Kurumsal Risk Yönetimi Uygulama Modelleri

Avrupa da dahil olmak üzere dünyanın birçok yerinde kurumsal risk yönetimi ile ilgili uygulama modelleri oluşturulmaktadır. Modeller; COSO İç Kontrol Kurumsal Risk Yönetimi Modeli, (ISO) 31000 Uluslararası Standartlar Kurumu Risk Kontrol Standardı, İngiltere Risk Yönetim Standardı BS 31100 ve Avrupa Risk Yönetim Federasyonu (FERMA) Risk Yönetim Standartları olarak sıralanabilir.

1.5.3.1.1. COSO Kurumsal Risk Yönetimi (ERM)

Kurumsal Risk Yönetimi, (ERM)[25] organizasyonları destekleme komitesi (COSO) tarafından 1992 yılında "COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" geliştirilmektedir. "Risk Değerlendirme, (Risk Assesement)" bölümünün detaylandırılması yolu ile geliştirilen "COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" si, 2004 yılında yayımlanan ve firmaların faaliyetlerinde karşılaşması muhtemel tüm risklerin sistematik ve etkin bir şekilde ölçülmesi, tanımlanması, değerlendirilmesi, giderilmesi için firmalara rehberlik sağlamayı görev edinmiş bir model olmaktadır.

COSO Kurumsal Risk Yönetimi (ERM) modelinde kurumsal risk yönetimi şu şekilde tanımlanmaktadır;

> "*Kurumsal risk yönetimi, kurumun yönetim kurulu üyeleri, üst düzey yöneticileri ve diğer çalışanları tarafından etkilenen, strateji oluşturulması aşamasında ve bütün kurum tarafından, kurumu etkileyebilecek olası tüm olayların tanımlanması için dizayn edilen ve kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak amacıyla risklerin belirlenen risk kabul seviyesi içerisinde yönetilmesini sağlayan bir süreçtir.*"

ERM modeli, yöneticilerin mevcut risklerinin ve muhtemel zararlarının asgari sevilere indirilmesi, bu risklere karşı savunma mekanizmaları geliştirilmesini sağlamaktadır. ERM modelinin hususları aşağıdaki gibi sıralanabilir[26];

- Kurumsal risk kabul seviyesinin ve stratejilerin uyumlaştırılması; stratejik alternatiflerin analiz edilmesinde, stratejiyle ilgili beklentilerin oluşturulmasında ve

[25] COSO, Enterprise Risk Management, ERM, Intedrated Framework, Application techniques, 2004, www.coso.org, s. 3.
[26] Çetin Özbek, **a.g.e.**, s. 263.

risklerin yönetilmesi için gerekli mekanizmaların geliştirilmesinde firmaların riski kabul seviyesini göz önünde bulundurur.

- Risk yönetimi kararlarının kuvvetlendirilmesi; risklerden kaçınılması ve risklerin tanımlanması, paylaşılması, azaltılması veya kabul edilmesi gibi risk yönetimi uygulamalarında kuvvetli bir yapı kurulmasını sağlar.
- Operasyonel kayıp ve sürprizlerin azaltılması; potansiyel risklerin tanımlanması ve ihtiyaç duyulan aksiyonların kararlaştırılması, belirsizlik ve belirsizliklerden kaynaklanan maliyet veya kayıpların azaltılması hakkındaki firma becerilerinin gelişmesini sağlar.
- Çok yönlü ve şirket çapındaki risklerin tanımlanması ve yönetilmesi; her firma kendisinin farklı unsurlarını etkileyen çok sayıda riskle karşı karşıyadır ve ERM bu çoklu risklerin birbirleriyle ilişkili etkilerinin etkin bir şekilde giderilmesine yardımcı olur.
- Fırsatların değerlendirilmesi; potansiyel bütün olayların dikkate alınmasıyla yönetim olası fırsatları proaktif bir şekilde gerçekleştirebilir.
- Sermaye kullanımının iyileştirilmesi; risklere yönelik kuvvetli bilgilere sahip olunması yönetimin sermaye yeterliliğini etkin bir şekilde değerlendirme ve sermaye kullanımını etkinleştirmesine imkan sağlar.

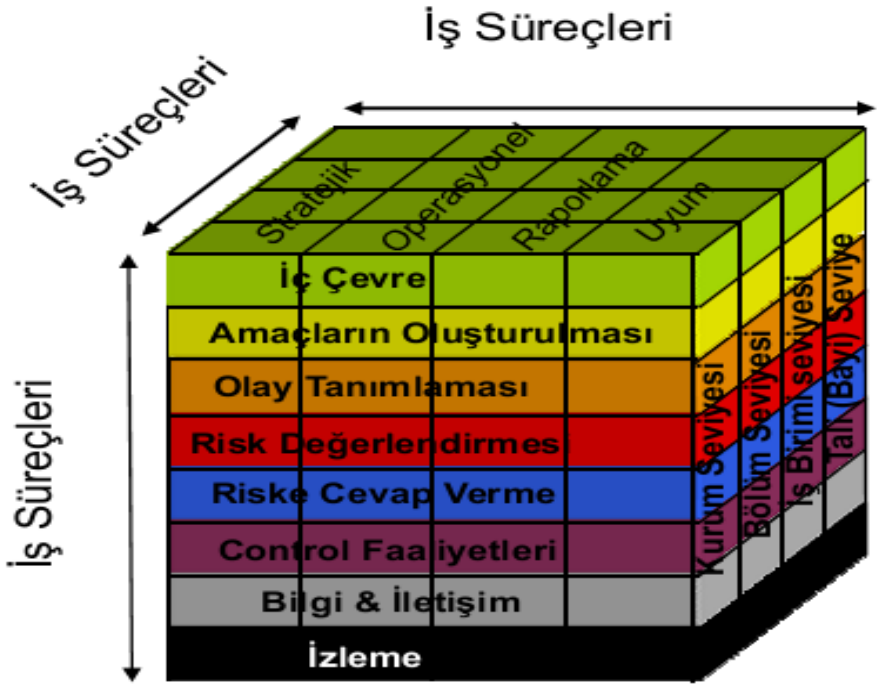
ERM modeli firma yönetiminin daha özgüvenli hareket etmesinin yanında etkin kaynak kullanımını ve kârlılık hedeflerinin gerçekleştirilmesini güçlü şekilde destekler. Ayrıca yasa ve mevzuatlara uyum, etkin raporlama sisteminin kurulması ve firma itibarının arttırılmasında yardımcı bir kılavuz olarak görev yapar.

ERM modeli üç boyutlu çerçevesi ile bir küpün görünen yüzlerine etkin ve bağlantılı bir şekilde yerleştirilmiştir. Birinci boyutu kurumun stratejik, operasyonel, finansal ve mevzuata uyum hedeflerinden oluşmaktadır. İkinci boyut kurumu, bütün birimlerini ve iştiraklerini ifade eder. Üçüncü boyut ERM modelinin adımlarından oluşmaktadır. Bu kısımdaki süreçler aşağıda sıralanan sekiz adımdan oluşmaktadır;

- İçsel ortam,
- Hedeflerin belirlenmesi,
- Olayların tanımlanması,

- Risklerin değerlendirilmesi,
- Risklerin yönetilmesi,
- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme

Aşağıda Şekil 2'de sunulan ERM modeli küpü ile COSO modelini daha anlaşılabilir bir şekilde ortaya koymak mümkün olabilir.



Şekil 2. ERM modeli küpü

1.5.3.2. Uluslararası Standartlar Kurumu ISO 31000 Risk Yönetimi Standardı

ISO 31000 no' lu Risk Yönetimi Standardı, 31000-Prensipler ve Uygulama Rehberi, IEC 31010 Risk Yönetimi- Risk değerlendirme Teknikleri ve ISO/ IEC 73: Risk Yönetimi-Sözlük Dokümanlarından oluşan ve her ülke, firma ve riske uygulanabilecek bir standartlar seti olarak 2009 yılında yayımlanmıştır. Söz konusu standartlar geniş bir komite tarafından geliştirilmekle birlikte; uzun yıllardır

Avustralya ve Kanada otoriteleri tarafından geliştirilen risk yönetimi uygulamalarının ve prensiplerinin etkisi altında bulunmaktadır.[27]

Şirketlerin Türkiye'de yetkilendirilmiş firmalar tarafından ISO 31000 eğitimleri verilerek sertifikasyon sürecine dahil olmaları sağlanmaktadır.

1.5.3.3. İngiltere Risk Yönetim Standardı (BS) 31100

Britanya Standartlar Enstitüsü tarafından Ekim 2008 yılında yayımlanan Britanya'nın ilk risk yönetim standardıdır. Risk yönetimine ilişkin genel bir çerçeve oluşturulmasının yanı sıra kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi, spesifik faaliyet ve alanlarda risklerin proaktif bir şekilde yönetilmesi, risk yönetimi faaliyetlerinin gözetiminin sağlanması, risk yönetim stratejisine dair bir güvence sağlanması amaçlarıyla kullanılmaktadır. Standartlar seti risk yönetimi prensipleri, risk yönetimi genel çerçevesi, risk yönetimi süreci ve risk yönetimi faaliyetlerinin geliştirilmesi hususlarını kapsamaktadır.[28]

1.5.3.4. Avrupa Risk Yönetim Federasyonu (FERMA) Risk Yönetim Standartları

FERMA, 1974 yılından itibaren Avrupa'da risk yönetimi alanında bilgi ve deneyim paylaşımını sağlayan en önemli kuruluşlardan biri olup iki ana stratejik hedefi bulunmaktadır[29]. Hedefler;

- Avrupa'da risk yönetimi, sigortacılık ve risk finansmanının gelişimini ve kullanımını koordine etmek, tanıtmak ve desteklemek,
- Risk yönetimi, sigortacılık ve risk finansmanı konularında Avrupa düzeyinde karar alma süreçlerinde önemli paydaş olmak.

FERMA risk yönetimi standartları riski, ''bir olayın olma olasılığı ile etkilerinin birleşimi'' olarak tanımlamaktadır. Risk yönetimini ise şu şekilde tanımlamaktadır[30];

---

[27] Çetin Özbek, **a.g.e.**, s. 268.
[28] İngiltere Risk Yönetim Standardı, (Çevrimiçi), **BS 31100**, www.shop.bsigroup.com, Mayıs 2014.
[29] Federation of Eurepean Risk Management Association **(FERMA),** (Çevrimiçi)**,** www.ferma.eu, Mayıs 2014.
[30] **A.g.e.**

1.5.4. İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi

Finansal süreçlerin kontrollerinin etkinliği ve güvence faaliyetleri için iç denetçiler ve bağımsız denetçiler, paralel çalışmalar yürütürler. İki taraf da profesyonel standartlara ve etik kurallara bağlı kalmaktadır.

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları içerisindeki 2050 numaralı standart bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini açık bir şekilde ortaya koymuştur. Buna göre iç denetim yöneticisi, benzer denetimlerin gereğinden fazla tekrarlanmasını azaltmak ve yapılacak olan iç denetim faaliyetinin kapsamını en doğru şekilde ortaya koyabilmek için bağımsız denetçiler ile çalışmalardan elde ettikleri verileri paylaşmalı ve bağımsız denetçiler ile koordinasyon içerisinde olmalıdır.

"İç denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarının sonuçlarını, kendi denetim faaliyetlerinde kullanmanın uygun olup olmadığına karar vermek için bağımsız denetçilerin çalışma kağıtlarına erişim hakkına sahip olmalı ve gözden geçirmeli ve iç denetçiler bağımsız denetçilerin çalışmaları sonucunda elde ettikleri verileri irdelemelidir. Bağımsız denetim raporunda ele alınan sorun ve konular, iç denetçilerin gelecek iç denetim faaliyetinde üzerinde durulması gereken konuları planlamasında yardımcı olurlar."[31]

"İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerinin, iç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyine, iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli şekilde destekleyip desteklemediğine, ve fonksiyonun disiplinli ve sistematik bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına paralel, dış denetçi iç denetim fonksiyonunun çalışmasını yapıcı ve tamamlayıcı bir şekilde de kullanabilir. Çalışmanın bu şekilde kullanılması, doğrudan dış denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirir veya kapsamını daraltır."[32]

[31] Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **a.g.e.,** (Uygulama önerisi, 2050-1), s. 142.
[32] Kamu Gözetimi Kurumu Bağımsız Denetim Standartları 610, madde 8, Şubat 2015.

610 no.lu bağımsız denetim standardının 13. maddesinde bağımsız denetçilerin faaliyetlerini yerine getirmek üzere iç denetim ile olan ilişkisini şu şekilde tanımlamaktadır: "*İşletmenin iç denetim fonksiyonunun bulunduğu ve dış denetçinin doğrudan uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak amacıyla bu fonksiyonun çalışmasını veya doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı planladığı bir durumda, dış denetçinin amaçları"*:

(a) "*İç denetim fonksiyonunun çalışmasının veya iç denetçilerden doğrudan yardımın kullanılıp kullanılmayacağına ve kullanılacaksa, hangi alanlarda ve ne düzeyde kullanılabileceğine karar vermek ve bu kararı verdikten sonra:*

(b) İç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanması hâlinde, bu çalışmanın denetimin amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar vermek ve

(c) Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması hâlinde, iç denetçilerin çalışmasını uygun bir biçimde yönlendirmek, gözetimini yapmak ve gözden geçirmektir."

Söz konusu tebliğin 15. maddesi iç denetim fonksiyonunun hangi alanda ve ne düzeyde kullanılacağına karar verilmesi için ne tür değerlendirmelerin kullanılacağını ifade etmektedir. İç denetimin ne derece etkin olduğunu ve çalışmalarının dış denetim çalışmalarında kullanılıp kullanılmayacağına karar verebilmek için aşağıda ki hususları değerlendirir:

(a) "İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediği",

(b) "İç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyi",

(c) "İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığı".

1.6. Türkiye'deki Düzenlemelerde İç Denetim

Son yıllarda yaşanan gelişmeler sonucunda, Türkiye'de iç denetimle ilgili çeşitli yasal düzenlemeler yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeleri bankacılık sektörü, aracılık şirketleri, sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik ve yatırım fonları bazında sınıflandırabiliriz.

1.6.1. Bankalarda İç Denetim

"Bankaların, kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esaslar ''Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik'' ile yayımlanarak 28 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazetede ilan edilmiştir. Yönetmelik, banka adı altında Türkiye'de kurulan işletmeler ile yurtdışında kurulu bankaların Türkiye'deki şubelerini ve özel finans kurumlarını kapsamaktadır".

"Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması amacıyla, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve birimleri ile kanuna istinaden yürürlüğe konulan düzenlemelere göre konsolidasyona tâbi tutulan ortaklıklarını kapsayan, bu yönetmelikte öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde yeterli ve etkin iç sistemler kurmak ve işletmekle yükümlüdürler."[33]

"İç kontrol sisteminin amacı, bankanın varlıklarının korunmasını, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde Kanuna ve ilgili diğer mevzuata, banka içi politika ve kurallara ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve finansal raporlama sisteminin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini sağlamaktır. Sistemin amacına ulaşması ve bu sorumlulukların yerine getirilmesi için;

a) Banka bünyesinde işlevsel görev ayrımının tesis edilmesi ve sorumlulukların paylaştırılması,

b) Muhasebe ve finansal raporlama sisteminin, bilgi sisteminin ve banka içi iletişim kanallarının etkin çalışacak şekilde tesis edilmesi,

c) İş sürekliliği planı ve ilgili diğer planların hazırlanması,

ç) İç kontrol faaliyetlerinin oluşturulması,

d) Bankanın iş süreçleri üzerinde kontrollerin ve iş adımlarının gösterildiği iş akım şemalarının oluşturulması zorunlu hale getirilmiştir.

[33] Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik," Resmi Gazete, 28.06.2012 Sayı:28337, madde 4.

Banka bünyesinde, çıkar çatışmalarının, hata ve hilenin, bilgi manipülasyonunun ve kaynakların kötüye kullanımının engellenmesi için görevlerin ayrılığı ilkesine uygun faaliyetler ayrıştırılarak, tüm departmanların, komitelerin ve personelin sorumluluk ve yetkileri yazılı olarak ve açıkça belirlenir. Çıkar çatışmasına sebep olabilecek faaliyetlerin bulunarak ilgili riskin en aza indirilmesi ve işlemin kayıt altına alınması ve işlem riskinin azaltılması sorumluluklarının farklı personellere verilmesi sağlanır.[34]

Yönetmeliğin 14. maddesi, iç kontrol çalışmalarında bulunması gereken asgari çerçeve aşağıda belirtilmiştir;

- Çalışmaların yürütülmesine yönelik işlemlerin kontrolü,
- Bilgi sistemlerinin ve iletişim kanalları ile finansal raporlama sisteminin kontrolü,
- Uyum kontrolleri.

"Yönetmeliğin 15. maddesi bankaların faaliyetlerinin icrasına ilişkin işlemler ve operasyonel faaliyetlerden oluşturmaktadır". Operasyonların verimliliği ve etkinliğinin sağlanması faaliyetlere ilişkin kontrollerin güçlendirilmesi ile gerçekleştirilebilir. Bankalar tarafından operasyonel faaliyetlere ilgili olarak aşağıda ifade edilen kontrol faaliyetlerinin uygulanması şarttır.[35]

- "Raporlama: Üst yönetime sunulmak üzere, günlük, haftalık veya aylık bazda olağanüstü durum, şüpheli işlem, aykırılık ve genel performans raporları hazırlanması",
- "Fiziki kontrol: Bankaya ait veya müşteriler ve diğer taraflar adına saklanan nakit para, menkul kıymetler gibi finansal varlıklar da dahil olmak üzere maddi varlıklara erişilebilmesine, bunların kullanımına ve saklanmasına yönelik kurallar ve sınırlamalar konulması, tüm maddi varlıkların düzenli aralıklarla envanterinin çıkarılması",

[34] **A.g.e.**, madde 10.
[35] **A.g.e.**, madde 15.

- "Onaylama ve yetkilendirme: Çift taraflı ve çapraz kontrol ve imza usullerinin tesis edilmesi, belirli limitlerin üzerindeki işlemler için onay ya da yetki alınması",
- "Sorgulama ve mutabakat sağlama: İşlemlerin detaylarının, faaliyetlerin ve risk yönetim modellerine ait çıktıların doğruluğunun sorgulanması, hesapların karşılaştırılması, düzenli aralıklarla mutabakatların gerçekleştirilmesi",
- "Limitlere uygunluk incelemeleri, aşım ve aykırılıkların takibi: Genel ve özel risk limitlerine uyulup uyulmadığının incelenmesi ve limit aşımlarının izlenmesi".

"İç denetim sisteminin amacı, üst yönetime banka faaliyetlerinin kanun ve ilgili diğer mevzuat ile banka içi strateji, politika, ilke ve hedefler doğrultusunda yürütüldüğü ve iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususunda güvence sağlamaktır".[36] Bu doğrultuda iç denetim biriminin çalışmalarını yaparken bankanın yurt içi ve yurtdışındaki bütün şubelerinde denetçilerin talep ettikleri bilgi ve belgelere ulaşması gerektiği belirtilmektedir.

13/1/2010 tarihli ve 27461 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmeliğin", Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçleri Denetimine İlişkin Esaslar başlıklı beşinci bölümünde bilgi sistemlerinin nasıl denetleneceği belirtilmiştir.

Bu yönetmeliğin 22. maddesi iç denetçilerin sahip olması gereken asgari nitelikleri belirtmektedir. Buna göre; "iç denetim birimi yöneticisinin en az yedi yıllık bankacılık deneyimine sahip olması şarttır. İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetlerini denetim faaliyetlerine yönelik politika ve uygulama usulleri ile iç denetim planları çerçevesinde yürütür. İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetlerine yönelik politika ve uygulama usullerini belirler, denetim komitesinin uygun görüşünü alır ve yönetim kurulunun onayıyla uygulamaya koyar, iç denetim faaliyetlerini gözetler, denetim politika, program, süreç ve uygulamalarını izler ve yönlendirir".

[36] **A.g.e.**, madde 21.

1.6.2. Aracı Kurumlarda İç Denetim

Aracı kurumlarda uygulanacak iç denetim sistemleri Sermaye Piyasası Kurumu tarafından Seri:V, 68 no.lu "Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ" ile belirlenmiştir. "Tebliğin amacı, aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir". Bu tebliğ ile aracı kurumlarda politika ve yazılı prosedürlerin oluşturulması iç denetim sisteminin en önemli parçası olan iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılması için zorunlu hale gelmiştir.

Tebliğinde yönetim kurulunun görevlerini aşağıda ki gibi tanımlamaktadır[37];

- "Aracı kurumun bünyesinde kurumsal yapıya uygun ve etkin bir iç denetim sisteminin kurulması, iç denetim programının oluşturulması ve sürdürülmesi hususlarında gerekli tedbirleri almak. Aracı kurumun genel yönetim yapısında iç denetim sistemine açıkça yer vermek, bu sistemin idari yapısına, personel teminine, kalitenin sağlanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemek."
- "Aracı kurumun iç kontrol sistemine ilişkin önemli strateji ve politikalar ile iç kontrol sistemine ilişkin yazılı prosedürleri onaylamak, uygulanmasını dönemsel olarak incelemek."
- "Üst düzey yönetimin, iç denetim biriminin veya aracı kurumun bağımsız dış denetimini yapan kuruluşun aracı kurumun iç denetim sistemine ilişkin değerlendirmelerini düzenli olarak incelemek, aracı kurumun bağımsız denetim kuruluşu veya iç denetim biriminin iç denetimin güçlendirilmesine yönelik önerilerini değerlendirmek ve bu öneri ve taleplerin üst yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığını kontrol etmek."
- Aracı kurumun her seviyedeki personelinin mesleki ve etik standartların geliştirmek ve bunlara uyumunu sağlamak için ihtiyaç duyulan tedbirleri almak.

[37] Sermaye Piyasası Kurumu İç Denetim Tebliği (Seri: V, No: 68), madde 7.

"Aracı kurumlarda işlemlerin onay mekanizması hiyerarşik kontrollere bağlanmıştır. İç kontrol sisteminin yasal zorunluluk haline getirilmesi ve onay mekanizmasının hiyerarşik kontroller ile sağlanması iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmakla birlikte iç denetim biriminin denetim süreçlerini de daha etkin hale getirmektedir".

Tebliğin 11/A maddesi aracı kurumlarda iç kontrolle birlikte risk yönetim süreçlerinin de yazılı prosedürler ile gerçekleştirileceği açıkça ifade edilmektedir. "Aracı kurumların, acil ve beklenmedik durumlarda müşterilerine, diğer aracı kurumlara, piyasa katılımcılarına ve üçüncü taraflara karşı olan yükümlülüklerini yerine getirme koşullarını, yöntemlerini, prosedürlerini ortaya koyacak acil ve beklenmedik durum planı ile iş akış prosedürlerini oluşturmaları zorunludur. Söz konusu iş akış prosedürlerinin yeterliliklerinin aracı kurumlarca yıllık olarak aracı kurumların faaliyetleri ile şube ve irtibat bürosu açılması veya kapanması şeklinde örgütlenme yapılarındaki değişiklikler dikkate alınarak gözden geçirilmesi ve söz konusu prosedürlerde gerekli değişikliklerin yapılması zorunludur. Acil ve beklenmedik durum planlarına ilişkin iş akış prosedürlerinin aracı kurumların büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre tespit edilmesi zorunlu olmakla birlikte söz konusu iş akış prosedürlerinin asgari olarak aşağıdaki hususları içermesi zorunludur."[38]

Teftiş bölümünün yöneticileri ve denetçilerin çalışma esasları tebliğin üçüncü bölümünde belirlenmiştir. Aşağıda belirtilen görevler teftiş birimin çalışma alanlarının kapsamını belirlemektedir;

a) "Düzenlemelere ve organizasyonun hedeflerine göre iç kontrolden sorumlu yönetim kurulu üyesi tarafından belirlenen kabul edilebilir risk düzeylerini baz alan bir risk temelli iç kontrol programı hazırlar".

b) "Onaylanan iç kontrol programının uygulanabilmesi için gerekli kaynakları (yazılım, donanım, çalışma saati/uzman sayısı) belirler; öngördüğü kaynaktan

[38] Sermaye Piyasası Kurumu İç Denetim Tebliği (Seri: V, No: 68) (Ek madde: Seri: V, No: 104 sayılı Tebliğ).

yapılacak kısıtlamaların etkilerini hesaplar ve sorumlu yönetim kurulu üyesinin onayına sunar".

c) "İş akış prosedürlerini her aşamada izler ve gerektiğinde sorumlu yönetim kurulu üyesine değişiklik ihtiyacını bildirir".

d) "Görevlerini yerine getirirken ihtiyaç duymaları halinde, iç kontrol faaliyetinin yeterli ve sağlıklı olarak sürdürülebilmesini teminen gerekli desteği ister, yeterli bilgi veya yardım sağlanamadığı durumlarda hazırladığı raporda söz konusu eksiklikleri açıkça belirler."[39]

Teftişle görevlendirilen müfettişlere her türlü bilgi ve belgeye erişim yetkisi verilir. Bu yetkiler aracı kurum yönetmeliklerinde açıkça belirtilir. Müfettişlerin yaptıkları çalışmalara ilişkin çalışma kağıtları ve görevleri ile ilgili elde ettikleri bütün delilleri yeterli ve her an ulaşılabilir biçimde saklamaları gerekir. Çalışma kâğıtları, müfettişlerin uyguladığı denetim testlerini, izledikleri denetim yöntem ve tekniklerini, elde ettiği bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir.[40]

Tebliğin 20. maddesinde iç denetim ve bağımsız denetim bölümlerinin görev kapsamlarına ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir. Tebliğde belirtilen bağımsız denetim uygulamaları sırasında iç denetim çalışmalarının etkinliğinin ölçülmesi hususunda bağımsız denetçilere atfedilen görevlerden de bahsedilmiştir.

1.6.3. Sigorta ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinde İç Denetim

"Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik" 26913 sayılı Resmi Gazete ile 21.06.2008 tarihinde yayımlanmıştır. Yönetmelik genel itibari ile iç denetim, iç kontrol ve risk yönetim uygulamalarının usul ve esaslarını belirlemektedir.

Bu yönetmeliğe göre, "iç denetim sisteminin amacı, üst yönetime şirket faaliyetlerinin Kanun ve ilgili diğer mevzuat ile şirket içi strateji, politika, ilke ve

[39] SPK İç Denetim Tebliği, madde 13.
[40] SPK İç Denetim Tebliği, madde 14.

hedefler doğrultusunda yürütüldüğü ve iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususunda güvence sağlamaktır. İç denetim sisteminden beklenen amacın sağlanabilmesi için şirketin tüm yurt içi ve yurt dışı şube, bölge müdürlüğü, acente ve genel müdürlük birimleri ile tam konsolidasyona tabi ortaklıkları nezdinde yapılan dönemsel ve riske dayalı denetimlerde;

- İç kontrol ve risk yönetimi birimlerinin uygulamaları ile yeterlilik ve etkinlikleri değerlendirilir.
- Muhasebe kayıtları ile finansal raporların doğruluğu ve güvenirliği incelenir.
- Operasyonel faaliyetlerin, belirlenmiş olan usullere uygunluğu ile bunlara ilişkin iç kontrol uygulama usullerinin işleyişi test edilir.
- Elektronik bilgi sistemi güvenilirliği gözden geçirilir.
- İşlemlerin, Kanuna ve ilgili diğer mevzuata, şirket içi strateji, politika ve uygulama usulleri ile diğer iç düzenlemelere uygunluğu denetlenir.
- Şirket içi düzenlemeler çerçevesinde yönetim kuruluna yapılan raporlamalar ile Müsteşarlığa yapılan raporlamaların doğruluğu, güvenilirliği ve zaman kısıtlamalarına uygunluğu denetlenir.
- Eksiklik, hata ve suistimaller ortaya çıkarılır; bunların yeniden ortaya çıkmasının önlenmesine ve şirket kaynaklarının etkin ve verimli olarak kullanılmasına yönelik görüş ve önerilerde bulunulur.
- (Ek Bent: R.G. 17.03.2011–27877) Ana hizmetlerin uzantısı veya tamamlayıcısı niteliğinde olan hizmet alımları da iç denetim sistemi kapsamında değerlendirilir."[41]

1.6.4. Emeklilik ve Yatırım Fonlarında İç Denetim

İç kontrol sisteminin kapsamı Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Fonun İç Kontrol Sistemi" başlıklı 14'üncü maddesinde belirtilen kurallar neticesinde yürütülür.

- "Emeklilik şirketi (şirket) tarafından yürütülen iç kontrol faaliyeti kapsamında, asgari olarak portföy değerlemesi, fon toplam değeri, birim pay değeri,

[41] Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik, madde 12. 13.03.2013, Sayı 28586.

portföy sınırlamaları ve gider kontrolünü kapsayacak ve çerçevesi şirket tarafından belirlenecek kontrollerin günlük veya haftalık olarak gerçekleştirilmesi zorunludur. İç kontrol faaliyetine ilişkin kontrol listeleri ve diğer belgeler, söz konusu belgeleri düzenleyen şirket personelinin bilgilerini de içerecek şekilde en az 5 yıl süre ile saklanır. Belirtilen dokümanların elektronik ortamda da muhafaza edilmesi mümkündür".

- "Emeklilik fonlarının portföy yöneticisinin iç kontrol sisteminden bağımsız olarak, şirket tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi dahilinde fon portföylerinin yönetiminin mevzuata, fon içtüzüğü ve izahnameye uygunluğunun kontrolünün temin edilmesi zorunludur. Fon denetçisi tarafından hazırlanan raporlar ve bu raporların eklerinde, mevzuat, içtüzük ve izahnamede belirtilen portföy sınırlamalarına ilişkin tüm aykırılıklara ve bu aykırılıkların sebepleriyle (portföydeki varlıkların fiyat hareketleri, rüçhan hakkı kullanımı, yapılan alım-satım işlemleri ve diğer hususlar) ilgili açıklamalara yer verilir".
- "Yönetmelik'in 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının (e) bendinde öngörülen fon personelinin kendi adına yaptıkları işlemlerin fon ile çıkar çatışmasına yol açacak nitelikte olup olmadığının tespitine yönelik olarak, yıl sonunda portföy yönetim şirketi çalışanlarının işlemlerine ilişkin incelemelerin portföy yönetim şirketinin kendi iç denetim sistemi tarafından yürütülmesi, raporlanması ve bu inceleme sonuçları hakkında şirket tarafından portföy yönetim şirketinden yazılı olarak bilgi temin edilmesi esastır".
- "Emeklilik fonlarına ilişkin olarak, Yönetmelik'in 14'üncü maddesinde düzenlenmesi öngörülen denetim raporları en geç hesap dönemini izleyen 3 ay içinde şirket yönetim kuruluna ve fon kuruluna sunulur. Söz konusu raporlar şirket yönetim kurulu ve fon kurulu tarafından onaylanır".
- "Fon denetçisi tarafından düzenlenecek raporlar ilgili oldukları döneme ilişkin asgari olarak";
  - "Muhasebe, belge, kayıt düzenine uygunluk",
  - "Fon malvarlığından yapılan harcamaların mevzuata uygunluğu",
  - "Fon işletim ücretinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı",

- "Komisyon giderlerine ilişkin yapılan açıklamaların mevzuata uygunluğu",
- "Fon portföy yönetiminin mevzuata, fon içtüzüğü ve izahnameye uygunluğu",
- "Fon varlık mutabakatı ve fon varlıklarının değerlemesinin mevzuat ve içtüzüğe uygunluğu",
- "Fon personelinin kendi adına yaptıkları işlemlerin fon ile çıkar çatışmasına yol açacak nitelikte olup olmadığı",
- "Emeklilik fonlarına ilişkin mevzuatta yer alan kamunun aydınlatılması esaslarına uygunluk",
- "Geçmiş dönemlerde Kurul tarafından yapılan denetimlerde tespit edilen mevzuata aykırı uygulamaların giderilip giderilmediği",
- "Katılımcılara ilişkin işlemlerin mevzuata uygunluğu",
- "Katılımcı bazında hesap mutabakatları",
- "İç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği hususlarına ilişkin inceleme sonuçlarını içerir."[42]

1.7. Dünyadaki Düzenlemelerde İç Denetim

1.7.1. Yabancı Kamu Görevlilerine Yönelik Rüşveti Önleme Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act) 1977

Amerika'da 1970 li yılların ortalarında üzerinde çalışılmaya başlanan ve 1988 ve 1998 de yapılan düzeltmeler ile birlikte 2012 yılında son halini alan yasalardan oluşmaktadır. Amacı işletmelerin, Amerika da ve diğer ülkelerde memurlara rüşvet şeklinde yapılan ödemelerini önlenmesidir. Kanuna göre, illegal ödemelerin, iç kontrol veya muhasebe kayıt sistemi ile tespit edilebilmesi için işletmelerin uygun bir iç kontrol sistemine haiz olmaları gerekmektedir[43].

[42] Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik, madde 14, 13.03.2013, Sayı 28586.
[43] Cangemi, Singleton,**Managing The Audit Function**, 3rd. Edition, s. 30.

1.7.2. Turnbull Raporu

İngiltere Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England-Wales) tarafından ilk olarak 1999 yılında yayınlanan Turnbull Raporu, kurumsal yönetim, risk, iç kontrol, risk yönetimi, iç denetim ve bağımsız denetçiler ile ilgili tanımlamalar yaparak, sorumluluklarını yerine getirmesinde danışmanlık faaliyeti yürütülmesini hedeflemektedir[44]. Rapor kurumsal yönetim ve risk yönetimi konusunda iç denetim kapsamını belirlemektedir.[45]

Raporda yönetim kurulu tarafından iç kontrol sisteminin risk merkezli olarak kurulması ve etkinliğinin sürekli olarak gözden geçirilmesinin sağlanması gerektiği belirtilmiştir.[46] Raporda iç kontrol sisteminin etkili bir risk yönetimine uygun yapıda olması gerektiği ifade edilmiştir. İç denetiminin tarafsızlığına olan güven ve iç denetçilerin önerilerde bulunma yolu ile işletmenin risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinde çok büyük bir rolü bulunmaktadır.[47]

1.7.3. Treadway Komisyonu Raporu

İç Denetçiler Enstitüsü, Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA), Amerikalı Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association-AAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives International - FEI) ve Ulusal Muhasebeciler Birliği (National Accounting Associatiion - NAA) tarafından 1987 yılında bir komisyon oluşturulmuştur. Komisyon, finansal tablolarda hilelerin azaltılması ve güvenilir finansal raporlama sürecinin oluşturulabilmesi için çeşitli öneriler sunarak bir rapor yayımlamıştır[48]. Raporda iç denetim ile ilgili olarak yapılan öneriler kısaca şöyle özetlenebilir; "halka açık şirketler, şirketin niteliği ve

[44] Christina Brune, "Guide Aims to Help Executives Manage Risk," **The Internal Auditor**, Vol. 57, Iss. 5, October 2000, s. 15.
[45] **A.g.e.**, s. 15-17
[46] The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "Internal Control Guidance for Directorson the CombinedCode:TurnbullReport",Md.9.(Çevrimiçi)http://www.icaew.co.uk/viewer-/index.cfm?AUB=TB2I_6342&tb5=1&CFID=2545814&CFTOKEN=92897054, 10 Nisan 2014.
[47] Brune, **a.g.e.**, s. 15.
[48] Süleyman Uyar, "Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması," İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2004, s. 10.

büyüklüğüne uygun sayıda nitelikli personeli bulunan etkili bir iç denetim bölümü oluşturmalı ve iç denetim bölümünün tarafsızlığını ve bağımsızlığını sağlamalıdır. İç denetçiler finansal olmayan alanlarda elde edilen denetim bulgularının, yolsuzluk içeren raporlamaların ortaya çıkartılmasında etkili olabileceğini göz önünde bulundurmalıdırlar. İşletmelerde iç denetim komitesi oluşturulmalı ve denetim komitesi bağımsız denetçiler ile iç denetçilerin birlikte çalışmasını sağlamalıdır."[49]

1.7.4. Cadbury Komitesi Raporu

1992 yılında İngiltere'de kurulan "Cadbury Komitesi" işletmelerde etkili kurumsal yönetimin sağlanması konusunda bir çalışma yapmış ve önerilerdetavsiyelerde bulunmuştur. Raporda, borsaya kote işletmelerin denetim komitesi kurması gerektiği belirtilmiştir[50]. Rapora göre iç denetimin amacı "işletme içerisindeki kontrollerin ve prosedürlerin düzenli olarak izlenmesi ve etkinliğinin arttırılmasıdır". Raporda belirtildiği üzere iç denetçiler kendilerine verilen yetkiler doğrultusunda sorgulamalar yaparak suistimal şüphesi olan olayların takip eder.Bu çalışmaların bağımsızlığının sağlanabilmesi için iç denetim sorumlusu denetim komitesi başkanı ile her an iletişim kurabilmelidir. İç denetim yöneticisi denetim komitelerinin bütün toplantılarında mümkün mertebe bulunarak kapsam ve denetim türleri ile ilgili görüşmeler yapmalıdır.[51]

1.7.5. Sarbanes Oxley Yasası

Sarbanes Oxley yasası Senatör Sarbanes Oxley tarafından Temmuz 2002' de kabul edilerek Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) de yayımlanmıştır. Bu yasa ile, iç denetçilerin sorumluluklarını belirten özel düzenlemeler yapılmıştır. İç denetçilerin, üst yönetim ve denetim komitesinin Sarbanes Oxley yasasında belirtilen sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmaları dolayısıyla yasanın iç

[49] "Reportof the National Comission on Fraudulent Financial Reporting : Treadway Report", October 1987.
[50] Uyar, **a.g.e.**, s. 12.
[51] Uyar, **a.g.e.**, s. 12.

denetçilere de önemli etkileri vardır[52]. Örneğin, "yönetim finansal raporlama için yeterli iç kontrolleri oluşturmaktan, uygulanmasını sağlamaktan ve bu kontrollerin etkinliğini değerlemesini içeren yıllık iç kontrol raporu yayınlamaktan sorumludur". "Yönetim bu raporu hazırlarken iç denetim bölümünden iç kontrollerin etkinliğinin test edilmesi ve değerlendirilmesi aşamasında yardımcı olmasını talep edebilir. Üst yönetim ve denetim komitesi karışık finansal raporlama konularının anlaşılması ve üç aylık ve yıllık raporlara etkileri konusunda iç denetimden yardım talep edebilirler."[53]

[52] Salih Tanju Yavuz, "İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri", ***Bankacılar Dergisi***, Sayı: 42, 2002, s. 39.

[53] Evren Dilek Şengür, ''İşletmelerde İç Denetim Fonksyonu ve Örnek Bir Uygulama'', İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s. 30, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).

İKİNCİ BÖLÜM
İÇ DENETİM MESLEĞİNDE YAPILANMA VE ULUSLAR ARASI MESLEKİ UYGULAMA STANDARTLARI

2.1. İç Denetim Mesleğinde Yapılanma

Bir meslekte bulunması gereken niteliklerin başlıcaları, mesleğin topluma hizmet etme özelliğine sahip olması, mesleği yerine getirenlerin eğitim ve sistematik çalışmayla sağlanacak olan yeterli düzeyde bilgi ve beceriye sahip olması, mesleğe girmek için gerekli eğitim sürecinden geçmiş olmak ve uzmanlık sınavlarına katılmak, meslek örgütüne sahip olmak, mesleki yayınlar, araştırmalar yayınlamak ve mesleki standartlara sahip olmaktır. İç denetimin bu niteliklerin birçoğuna sahip olması, onun bir meslek olarak kabul edilebilmesinin bir göstergesidir.

İç denetçi, işletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunu ve kurum kimliğiyle uyan bir çerçeve içerisinde devam etmesini denetler[54]. Denetim ilkeleri denetçinin tüm kurallarıyla mesleğini yapmasını sağlayan ve denetçiye yol gösteren genel ilkelerdir. Denetimin geçerli olması için belirlenen ilkelere uyulması, bu kurallara bağlı olarak denetimin yapılması ve bu ilkelerin dışına çıkılmaması gerekmektedir. Genel kabul görmüş denetim ilkeleri, denetçiye her özel denetim için ayrıntılı olarak yol gösteren ve denetim sırasında neler yapmaları, hangi denetim işlemlerini gerçekleştirmeleri gerektiğine dair ayrıntılı bilgiler veren, kaliteli bir denetimin yapılması gerektiğine dair bir yol haritasıdır[55]. İlkelerin özelliklerini sıralamak gerekirse;

- İlkeler, denetçiye yol göstermeyi amaçlar fakat kısıtlayıcı bir özelliğe sahip değillerdir. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari ilkeleri ifade eder.
- Denetim çalışmalarının özenini ve kalitesini üst düzeyde tutmak en büyük amaç olarak düşünülmektedir.

[54] Burcu Adiloğlu, ***İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri***, 1.Baskı, İstanbul: Türkmen Yayınevi, 2011, s. 12.
[55] Ersin Güredin, ***Denetim,*** 10.Basım, İstanbul, Beta, 2000, s. 25.

- "Bu ilkeler denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapılması gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur."[56]

Günümüzde bağımsız dış denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki işbirliğinin önemi giderek daha fazla önem kazanmaya başlamaktadır. Yeterli seviyede işlediğine kanaat getirilen iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim bölümüne sahip bir işletmede, bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir, faaliyet sonuçları ve mali duruma ilişkin görüş belirtebilir. "Bunun sonucunda bağımsız denetçinin denetim çalışmaları sırasında yapmak durumunda kaldığı birçok işlem, iç denetçi tarafından yapıldığından, iç denetçi ve bağımsız denetçi arasında işbirliği olduğu söylenebilir. Ayrıca bağımsız denetçinin desteği ile iç denetim programının planlanması ve iş bölümü yapılmasına dayalı aktif bir işbirliği de oluşabilmektedir."[57]

İç denetçinin rolü ile bağımsız denetçinin rolü arasındaki en belirgin fark iç denetçinin yönetim kurulana bağlı çalışmasıdır. İç denetim fonksiyonunun amaçları yönetim tarafından belirlenmektedir. Finansal tabloların önemli hatalar taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi bağımsız denetçilerin temel hedefidir. Bununla birlikte amaçlarına ulaşmak için uyguladıkları yöntemler iç denetçiler ile benzerlik göstermektedir. "Bu sebeple iç denetimin bazı kısımlarından, bağımsız denetim prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamını belirlemek için faydalanılmaktadır."[58]

[56] Ümit Ataman, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1.Basım, İstanbul, Alfa, 2001, s. 23.
[57] Arthur W. Holmes and S. Overmyer Wayne, **Auditing**, Cilt:1, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5, 1975, s. 124
[58] International Standard on Auditing (ISA), "**Using the Work of Internal Auditors**", 610, madde 7.

Tablo 2: İç Denetçi ile Bağımsız Denetçi Arasındaki Farklar

NİTELİKLER	İÇ DENETÇİ	DIŞ DENETÇİ
Görevlendirme	İşletme yönetimi tarafından atanır, işletmenin çalışanıdır.	İşletmenin yapmış olduğu sözleşme uyarınca görev yapar.
Amaç	İşletmenin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişilere hizmet eder.
Görev Kapsamı	Örgütte etkinlik, yeterlilik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler.	Önceliği gelir tablosu ve bilanço hesaplarını incelemektir. İç kontrolleri finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.
Lisanslama	Lisanslama mecburi olmamakla birlikte Sertifikalı İç Denetçi (CIA) lisansı alınabilmektedir.	Lisanslama zorunludur. ABD'de Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA), ülkemizde ise Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilmiş Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olması gerekmektedir.
Hataların Bulunması ve Önlenmesi	İşletmenin faaliyetleri sırasındaki her türlü hatanın bulunması ve önlenmesi ile doğrudan ilgilidir.	Hatanın mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilenir.
Sorumluluk	Yönetim Kuruluna karşı sorumludur.	Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır.
Bağımsızlık Derecesi	Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır.	Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.
Çalışma Zamanı	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder.	Denetim türlerine göre değişmekle birlikte, genellikle yılda bir defa ve dönem kapandıktan sonra denetim yapar.
Çalışmalarının Ayrıntı Derecesi	İşletme faaliyetleri ile ilgili ayrıntılı çalışmalar yapar.	Mali tablolar ile ilgili kapsamlı çalışmalar yapar.

2.2. İç Denetçi

İç denetçiler, bir işletmenin iç denetim faaliyetlerini yerine getiren, doğrudan yönetim kuruluna bağlı ekibin üyeleri olarak tanımlanmaktadırlar.[59] İç denetçiler, işletme faaliyetlerinin daha önce belirlenmiş olan ilke ve prensiplere uyup uymadığını denetlerler ve bu görevlerini gerçekleştirirken bağımsız davranmaları gerekmektedir.[60]

İç denetçilerin yapması gereken faaliyetler şu şekilde sıralanabilir;[61]

- İşletme faaliyetlerinin, işletme yönetim kurulu tarafından önceden belirlenen kriterler ve politikalara uygun olup olmadığını araştırmak,
- İşletme varlıklarının karşılaşabileceği tüm olumsuz durumlara karşı önlem alınıp alınmadığını araştırmak,
- Düşük maliyetli ve etkin bir kontrol sistemi kurarak, faaliyetlerin kontrollerinin titizlikle yapılıp yapılmadığının denetlenmesini sağlamak,
- İşletmenin faaliyetlerini olumlu olarak yönlendirebilecek tavsiyeler vermek.

İç denetim personelinin ve iç denetimi yapan birimin mesleki yeterliliğe sahip olması denetim süreci için büyük önem arz etmektedir. İç denetimi yapan kişinin, mesleki bilgi ve yeterliliği oldukça önemlidir ve her bir iç denetçinin belirli dönemlerde mesleki eğitime tabi tutulması gerekmektedir. İç denetim elemanlarının iş tanımıyla ilgili her işi yapabilmeleri, her türlü faaliyeti görebilmeleri ve kendilerini yetiştirebilmeleri için belirli aralıklarla ekip değişikliklerinin yapılması mesleki yeterliliğin sağlaması açısından faydalı olacaktır.[62]

Uluslararası Denetim Standardının 13. maddesinde, iç denetim fonksiyonuna ilişkin bir anlayış geliştirirken ve ilk değerlendirmeyi yaparken dış denetçinin kullanacağı önemli kriterler şu şekilde sıralanmıştır;

---

[59] Mehmet Ali Aktuğlu, **Denetleme ve Revizyon**. 1.Baskı, İzmir: Bilgehan Yayınevi, 1986. s. 88.
[60] Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Tesmer, 2.Baskı, Ankara, 2008, s. 20.
[61] Ersin Güredin, **Denetim**, 10.Basım, İstanbul, Beta, 2000, s. 10.
[62] Sinan Aslan, **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**, 1.Baskı, İstanbul: Avcıol Yayınevi, 2003, s. 45.

a) "Organizasyonel Durum: Bu kriter ile, iç denetimin kuruluş içindeki statüsü ve bunun objektif olma kabiliyetine etkisi ifade edilmektedir. İdeal durumda, iç denetim en üst yönetime raporlama yapacak ve diğer operasyonel sorumlulukları taşımayacaktır. Yönetim tarafından iç denetime uygulanan sınırlama ve kısıtlamalar dikkatlice değerlendirilmelidir. Özellikle, iç denetçiler bağımsız denetçi ile tam bir bağımsızlık içinde ilişki kurmalıdır. İç denetçilerin bağımsız denetçiler gibi bağımsız olmaları beklenmektedir. Ancak bir işletmenin elemanı olarak çalışan iç denetçiden bu düzeyde bağımsızlık beklemek biraz iyimser bir yaklaşım olacaktır. Genel olarak iç denetçilerden çalışmalarında tarafsız olmaları beklenmektedir".

b) "Fonksiyonun Kapsamı: Gerçekleştirilecek iç denetim görevlerinin yapısı ve kapsamı genel anlamda belirtilmelidir. Bağımsız denetçi, yönetimin iç denetimin tavsiyelerine uyup uymadığını ve bunun ne şekilde kanıtlandığını dikkate almalıdır".

c) "Teknik Yeterlilik: İç denetimin yeterli teknik eğitim ve uzmanlığa sahip iç denetçiler tarafından gerçekleştirildiği tespit edilmelidir. Örnek olarak, bağımsız denetçi iç denetim personelinin işe alınma ve eğitim politikalarını, tecrübe ve profesyonel özelliklerini gözden geçirebilir. Bağımsız denetçi, iç denetçinin tarafsız olduğuna karar verdikten sonra mesleki yeterliliğini değerlendirecektir. İç denetçinin bilgi ve deneyiminin derecesi ile çalışmalarının güvenilirliği doğru orantılıdır."[63]

d) "Gerekli Mesleki Özen: İç denetimin doğru bir şekilde planlanması, yönetilmesi, değerlendirilmesi ve belgelenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, yeterli denetim kitapçıkları, iş programları ve çalışma kâğıtlarının mevcudiyeti dikkate alınacaktır. Kaliteli ve özenli bir iç denetim yapılabilmesinde temel kuralları belirlemek, iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun koşullar oluşturmak ve kurum içi faaliyetler ile projeleri canlandırmak için iç denetim standartları belirlenmiştir."[64]

İç denetçilerle işbirliği etkinliğin arttırılması için bağımsız denetim periyotları içerisinde uygun zamanlarda gerçekleştirilmesi ile olur. Bağımsız denetçinin iç denetim raporlarına ulaşabilmesi ve bu çalışmaları kullanabilmelidir. Bunun yanı

[63] Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 7. Baskı, İstanbul, Alfa Yayıncılık, 2015, s. 138.
[64] Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim**, 1.Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2010, s. 143.

sıra, iç denetçi tarafından önem derecesi yüksek ve bağımsız denetçinin çalışmalarına etki edebilecek tespitler ile bağımsız denetçiye bilgi verilmelidir.[65]

2.3. Mesleki Uygulama Standartları ve Etik Kurallar

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları temel iki standarttan oluşmaktadır. Nitelik standartları ve performans standartları olmak üzere iki başlık altında toplanmakla birlikte, ek olarak iç denetim standartlarındaki etik kurallar ve uygulama önerileri de iç denetim standartları başlığının altında toplanmaktadır. Bu standartların temel amaçlarının başında iç denetçinin yaptığı çalışmalar için denetçiye plan ve program yapmasında kılavuzluk etmek gelmektedir. Ayrıca iç denetim mesleğinin belirli ahlaki kurallar çerçevesinde yapılması için etik kurallara uyum sağlanmalıdır.[66]

2.3.1. Nitelik Standartları

Nitelik standartları, amaç, yetki ve sorumluluk; bağımsızlık ve objektiflik; mesleki yeterlilik ve mesleki özen, kalite güvence ve geliştirme programı olmak üzere 4 genel standarttan oluşmaktadır.[67] 1000 kodu ile başlayan standartlar detaylandırılarak bu bölümde anlatılacaktır.

2.3.1.1. 1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluk

İç denetim yapılırken amaç, yetki ve sorumluluklar belirli bir yönetmelik ile net bir biçimde ifade edilmeli, standartlara uygun olmalı ve yönetim kurulu tarafından onaylanmalıdır.[68] İç denetçiye yol gösterecek bir yönetmelik bulunması, denetimin belirli bir sistematikte yapılmasını sağlamakla birlikte denetimin güvenilir olmasını sağlayacaktır. Tüm bu yönetmeliklerin ve standartların belirlenmesinde onay mercii yönetim kuruludur.[69]

---

[65] ISA 610, madde 15.
[66] Adiloğlu, **a.g.e.**, s. 48.
[67] Adiloğlu, **a.g.e.**, s. 49.
[68] Adiloğlu, **a.g.e.**, s. 49.
[69] Yusuf Korkmaz, Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2013, s. 55.

2.3.1.2. 1100 Bağımsızlık ve Objektiflik

İç denetçilerin, denetimlerini yaparken etki altında kalmaması ve incelemelerini adil olarak yapmaları gerekmektedirler. İç denetçiler, el kılavuzlarındaki standartların doğruluğunu uygulayabilmek için bağımsız ve objektif olmadırlar.

Bağımsızlık, yapılan iç denetimde güvenirliliği kazandırır ve denetçinin objektif hareket etmesine yardımcı olur. Denetimi yapan denetçinin, süreç boyunca ve diğer aşamalarda objektif davranması gerekmektedir. Denetçilerin bağımsız ve objektif davranmalarını sağlamak amacıyla, doğrudan üst yönetime bağlı olarak çalışmaları başka etkenlerden sıyrılmaları sağlanmaktadır.[70]

Bağımsızlık ve objektiflik kavramları detaylı olarak 1110 "Kurum İçi Bağımsızlık", 1111 "Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim, 1120 "Bireysel Objektiflik", 1130 "Bağımsızlığı ve Objektifliği Bozan Etkenler" standartları altında anlatılmıştır.

2.3.1.3. 1200 Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Özen

Mesleki yeterlilik ve mesleki özen konusu 1210 "Yeterlilik", 1220 "Mesleki Özen ve Dikkat", 1230 sürekli mesleki gelişim standartlarında yer almaktadır. Denetçi tarafından yapılacak faaliyetlerin tümü mesleki özen ve titizlik icra edilmelidir. Denetçi denetimi yapılacak konu ile ilgili her türlü bilgi ve belgeye sahip olmalı, konuya hakim olmalıdır. Denetçinin denetim mesleğinin gerektirdiği her türlü bilgi ve beceriye sahip olması gerekir. Bu beceriye sahip olabilmesi için kendini sürekli eğitmesi gerekmektedir.[71]

2.3.1.4. 1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

Kalite güvence ve geliştirme programı konusu 1310 "Kalite Güvence ve Geliştirme Programları Gereklilikleri", 1311 "İç Değerlendirmeler", 1312 "Dış Değerlendirmeler", 1320 "Kalite Programı Hakkında Raporlama", 1321

[70] Korkmaz, **a.g.e.**, s. 55.
[71] Adiloğlu, s. 49.

‟Standartlara Uygundur‟ ibaresinin kullanılması ve 1322 "Aykırılıkların Açıklanması" olarak alt standartlarda toplanmıştır.[72] Kalite güvence ve geliştirme programı, iç denetim faaliyetlerinin denetim standartlarına göre kontrolünü sağlar ve iç denetimi yapan kişinin etik kurallara uyup uymadığını değerlendirir. Aynı zamanda bu çerçevede iç denetimin etkinliğinin ölçümü yapılmış ve faaliyetlerin geliştirilmesi için fırsatlar sağlanmış olur.[73]

Dış değerlendirme ile, kurumun dışarıdan profesyonel bir denetim şirketi ya da denetçi tarafından belirli dönemlerde kontrol edilmesi ifade edilmektedir. Dış denetimi yapacak olan kişi ya da kurum denetim süreci ile ilgili her türlü bilgi ve tecrübeye sahip olmalı ve takım olarak iç denetçi ile beraber çalışması gerekmektedir.[74] Aykırılıkların açıklanması konusunda, iç denetimi aksatabilecek olumsuz bir durumda iç denetim yöneticisi bu durumu üst yönetime bildirmek ile sorumludur.[75]

"Standartlara uygundur" ibaresinin kullanabilmesi için, "iç denetim yöneticisi tarafından yalnızca kalite güvence ve geliştirme programının sonuçları desteklenirse, iç denetim faaliyetinin Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olduğu belirlenir" ve "Standartlara Uygundur" ifadesi kullanılır.

Kalite programı raporlamasında, uygulanan kalite programı neticelerinin denetçi tarafından üst yönetime aktarılması gerekmektedir.[76] Bu raporlamalar üst yönetimin alacağı kararları doğrudan etkileyeceği için, aktarım sırasında da dikkat edilmesi gereken noktalar, önemli bulunan ayrıntılar ve sonuçlar samimiyetle yönetime iletilmelidir.

2.3.2. Performans Standartları

Performans standartları, iç denetimin akışını açıklar ve iç denetim hizmetlerinin performansını değerlendirmede kullanılan kalite unsurlarını

[72] Adiloğlu, s. 50.
[73] Korkmaz, **a.g.e.**, s. 56
[74] TİDE, **Uluslararası İç Denetim Standartları**, (Çevrimiçi) http://www.tide.org.tr/uploads/-NitelikStandarlari.-pdf, (19.02.2016).
[75] **A.g.e.**
[76] Korkmaz, **a.g.e.**, s. 57.

belirtmektedir. Nitelik ve performans standartları tüm iç denetim faaliyetlerinde tatbik edilmesi amacıyla hazırlanmaktadır.

2.3.2.1. 2000 İç Denetim Bölümünün Yönetimi

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarında , "İç denetim yöneticisinin, iç denetim faaliyetlerini, faaliyetin kuruma katkı sağlayacak etkin şekilde yönetmesi gerekmektedir"[77] ifadesi yer almaktadır.

2010 "Planlama", 2020 "Bildirim ve Onay", 2030 "Kaynak Yönetimi", 2040 "Politika ve Prosedürler", 2050 "Eşgüdüm (koordinasyon)", 2060 "Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar" 2070 "Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk" iç denetim faaliyetlerinin yönetiminin alt başlıkları olmaktadır.[78]

İç denetim yöneticisinin, "kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyeti kapsamında risk esaslı planlar yapmak; önemli ara değişiklikler de olmak üzere, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirerek onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmek; onaylı planın uygulanabilmesini sağlamak için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını sağlamak; iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla politika ve standartları belirlemek; aynı çalışmaların tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmak ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmek; iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, üst yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorunluluğu vardır."[79]

[77] https://tide.org.tr/uploads/PerformansStandartlari.pdf, (21.02.2016), s. 11.
[78] **A.g.e.,** s. 12-15.
[79] **A.g.e.**, s. 12-15.

2.3.2.2. 2100 İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.[80]

İç denetim faaliyetinin, belirli amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla yönetişim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak; risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak; kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorunluluğu vardır.[81]

2.3.2.3. 2200 Görev Planlaması

İç denetçilerin, her görev için, 2210 "Görev Amaçları", 2220 "Görev Kapsamı", 2230 "Görev Kaynaklarının Tahsisi" 2240 "Görev İş Programı" hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamaları ve yazılı hale getirmeleri gerekliliği belirlenmiştir. Her bir görev için iç denetçiler belirlenmelidir. Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmalı, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları tespit etmelidir. İç denetçiler görev amaçlarına ulaşacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı hale getirmek zorundadırlar.[82]

2.3.2.4. 2300 İç Denetimin Yapılması

İç denetçilerin, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşması için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmeleri gerekmektedir. 2310 "İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmek ve tanımlamak"; 2320 vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak", 2330 "vardıkları

[80] **A.g.e.**, s. 13.
[81] **A.g.e.**, s. 14-15.
[82] **A.g.e.**, s. 15-17.

kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kayıtlı hale getirmek" 2340 "görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetleme ve kontrol sağlamak" elde edilen bulgular sonucu tavsiye ve eylem planları önerme zorunlulukları vardır.[83]

2.3.2.5. 2400 Sonuçların Raporlanması

İç denetçilerin, görev sonuçlarını raporlama zorunlulukları vardır.

2410 Raporlama Kıstasları" raporlamaların varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermesi, raporlamaların doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam ve zamanında sunulması,

2421 "Raporlamaların Kalitesi" nihai raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, iç denetim yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmesi,

2431 "Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması" etik kurallara veya standartlara aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken bahsi geçen hususların özel durum olarak açıklanması ve görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtılması gerekmektedir.[84]

2.3.2.6. 2500 İlerlemenin Gözlenmesi

İç denetim yöneticisinin, yönetime rapor edilen sonuçların gidişatının gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorunluluğu vardır. İç denetim yöneticisinin, yönetimin aldığı önlemlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst yönetimin, gerekli önlemi almama riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmak zorunluluğu vardır.[85]

2.3.2.7. 2600 Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

"İç denetim yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyebilecek bir artık risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle

[83] **A.g.e.**, s. 18-19.
[84] **A.g.e.**, s. 19-21.
[85] **A.g.e.**, s. 19-21.

tartışmak zorundadır". İç denetim yöneticisi, artık riskle ilgili bir karara varamadığı durumlarda, denetim komitesi ve yönetim kuruluna konuyu çözümlenmesi için rapor etmek zorundadır[86].

2.3.3. Etik Kurallar

IIA'nin Etik Kurallarının amacı, etik kültürünün iç denetim mesleğinde gelişmesini sağlamaktır. "İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına destek olmaktadır".

Yönetişim (kurumsal yönetim), risk yönetimi ve kontrolle ilgili objektif güvencenin üzerine kurulu olduğu güveni esas alan iç denetim mesleği için etik kuralları manzumesi geliştirilmesi, gereklidir. "IIA'nin etik kuralları iki önemli hususu içine almak için iç denetim tanımının ötesine uzanır:

1. İç denetim mesleği ve uygulaması ile ilgili *ilkeler,*
2. İç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan *Davranış Kuralları*.

Bu kuralların amacı, *İlkeler*inin uygulamaya dökülmesi amacıyla yorumlanmasına yardımcı olmak ve iç denetçilerin etik davranışları konusunda rehberlik etmektir."[87]

[86] **A.g.e.**, s. 19-21.
[87] **A.g.e.**, (Çevrimiçi), http://tide.org.tr/uploads/pdf/EtikKurallari.pdf.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİ

Günümüz işletmeleri, etkin bir şekilde faaliyet göstererek en yüksek verimi en düşük maliyetle elde etmek zorundadırlar. Fakat işletmelerin faaliyetlerinin karmaşıklaşması ve büyümesi çeşitli risklerin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Yönetimin riskleri önlemek amacıyla hataların ortadan kaldırılması ve işletme varlıklarının korunması, politikaların değerlendirilmesi gibi konularda verimli ve doğru kararlara varabilmesi için, güvenilir bilgileri zamanında elde etmesi gerekmektedir. Bu bilgilerin zamanında elde edilmesi iç denetim sisteminin etkinliği ile mümkün olabilecektir.

"İşletme sahiplerinin yatırımlarını koruma ihtiyacı ile profesyonel yöneticilerin işletme varlıklarını her türlü kötü kullanımlara ve yolsuzluklara karşı koruma ile ilgili sorumluluklarını yerine getirme ihtiyacından, işletme içinde koruyucu bir fonksiyonun kurulması ihtiyacı doğmaktadır".

İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi için doğru bir planlama yapılması gerekmektedir. İşletme bünyesinde sürdürülen iç denetim faaliyetleri ne olan ihtiyacın nedenleri aşağıda ki gibi sıralanabilir:

a) Sorumluluk ve Hesap Verebilme: İşletme sahipleri genellikle yetki ve sorumlulukları ile ilgili konularda işletme çalışanlarına yetkilerini devredebilirler bu durumda bu kişilerin yetkileri doğru kullanıp kullanmadıkları denetlenmelidir. Tüm yönetici ve çalışanlar görevlerin etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini ve işletmenin hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığının öğrenilmesi gerekmektedir. Hiyerarşik yapılanma içerisinde astların üstleri ile ilgili hazırladıkları raporlar çıkar çatışması riski sebebi ile dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle yöntemlerin, sistemlerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve verimliliği ile hedeflerde, iç denetçiler, şartları analiz etme, bilgileri elde etme ve problemleri tanımlama konularındaki mesleki yeterlikleri nedeniyle belirtilen işlemleri yöneticilerin onayı ile yaparlar. Bahsi geçen değerlendirme görevi onaylama, ölçme ve tavsiyelerle sınırlıdır. İç denetçilerin

aldıkları vekalet ile çalışanların iş tanımlarındaki riskleri analiz etmeleri gerekmektedir. Bu çalışmalar yapılmadığı zaman, iç denetçilerden beklenen en temel özelik olan nesnellik zarar görür.

b) Vekâlet Teorisi: Günümüzdeki ticari ilişkilerin büyük ölçülere ulaşması, beraberinde şirketlerin de büyümesini sağlamıştır. Bu sebeple işletme sahipleri profesyonel yöneticiler ile çalışmaya başlamışlardır. Bu noktada iç denetimler profesyonel yöneticilerin işletmeye ve işletme sahibine karşı yükümlülüklerini ne ölçüde yerini getirdiğini kontrol etmektedir. İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen bu denetim çalışmaları çıkar çatışmalarını engelleyen ve şeffaf bir yönetim yapısı kurulması hususunda güvence vermektedir.

c) Yönetime Danışmanlık ve Yardım: Alanında uzman bir iç denetçi şirkette karşılaşılan problemlerin çözümü ve ileride aynı risklerle karşılaşmamak adına yönetime danışmanlık faaliyetleri de yürütebilmektedir.

d) Tasarruf İhtiyacı: Denetim çalışmaları neticesinde gerek suiistimallerin tespiti gerekse ihtiyaca yönelik olmayan harcamaların tespit edilmesi ile iç denetçiler şirketlere büyük ölçüde fayda sağlamaktadırlar, bazı durumlarda bu tasarruf ve tespitler iç denetçileri yıllık maliyetlerinin çok üstünde katkı sağlamaktadır.

e) Hileli İşlemlere Karşı Korunma: "Özellikle halka açık şirketlerde küçük pay sahiplerinin kâr payı alma gibi ortaklık haklarını tehdit eden en büyük tehlike işletmelerde meydana gelen hileli işlem ve eylemlerdir. Küçük pay sahiplerinin yönetsel açıdan herhangi bir hakimiyet sağlayamadıkları şirketlerde iç denetim birimlerinin bir diğer önemli görevi de işletme bünyesinde; çalışanlar, yöneticiler ve hatta yönetim kurulu üyeleri tarafından yapılabilecek hileleri tespit etmek ve bunların meydana gelmesinin önlenmesi için tavsiyelerde bulunmaktır."[88]

Sürekli denetime geçiş veya böyle bir denetim olgusunun oluşması firmaların ihtiyaçlarından dolayı kendiliğinden ortaya çıkmıştır.

[88] Bozkurt, **a.g.e.,** s. 56-61.

3.1. Planlama Süreci

İç denetimde planlama, denetim aşamalarının belirlenmesi, risk kriterlerinin seçilmesi ,denetim konularının belirlenmesi ve denetim konularının öncelik sırasının belirlenmesi, risklerin derecelendirilmesi, , denetim kaynaklarının analiz edilerek planın hazırlanması, iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşmaktadır.[89]

Denetim planı için çizilen haritada firmanın stratejik açıdan konumlanmasına bakılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra planlama aşamasında denetim komitesinin ihtiyaçları, yönetimin risk yönetim politikaları ve iç denetim yönetmeliğine bakılarak ilerlemenin devam etmesi gerekmektedir. Ayrıca denetim planı kurumun denetim stratejisi ile paralellik göstermelidir. Denetim planının başarılı olması denetim evreninin doğru, gerçekçi ve etkili olmasına bağlı olmaktadır. Geleneksel olarak iç denetim planlamasının ana amacı denetim için uygulanabilir ve makul olan süreçleri ve konuları belirleyerek denetimin hatalı sonuca ulaşma ihtimalini düşürmektedir.. Bütün bir süreç olarak ele alınarak hazırlanacak olan denetim planı tek bir belge olarak düşünülmemeli, anlık ya da en azından 3'er aylık dönemlerde işletmenin değişen ihtiyaçlarında riskler oluşmasıyla meydana gelecek değişiklere ve denetim faaliyetleri sonuçlarına uygun olarak güncellenmesi gerekmektedir.[90]

İç denetim faaliyetlerinin planlanması süreci, planlama öncesi hazırlık ve denetim planının hazırlanması olarak iki süreç halinde gerçekleşmektedir.[91] İç denetimde planlama öncesi hazırlık aşamasına ait faaliyetlere yön veren önemli unsurlardan biri kurum denetim stratejilerinin yön göstermesidir. Denetim stratejisi genel anlamda gerçekleştirilecek faaliyetlerin sınırlarını belirlemektedir. Bu strateji, izlenecek yöntem vee faaliyetlerin kim tarafından yapılacağı hakkında temel kaynaktır. Denetim stratejisi;

---

[89] Bülend Özoğlu, Ceyhan Mercan ve Sabri Çakıroğlu, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Deneti Birimi Başkanlığı Yayınları: İstanbul, 1.b., 2010, s. 264.
[90] Pehlivanlı, **a.g.e.**, s. 119.
[91] E.Handan Sümer Göğüş, **Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012, 1.b, s. 55.

- "Risk, kontroller ve kurumsal yönetim alanında denetçiden beklenen destek ve danışmanlık hizmetlerine ilişkin beklentilerine,
- İç kontrole yönelik beklentilerine,
- Sürekli kalite iyileştirmeye yönelik beklentilerine göre belirlenmektedir."[92]

Planlama öncesi hazırlık uygulamalarına pusula olan ikinci unsur ise risk kriteridir. Bu durumda oluşturulacak bir risk haritası kurumun karşılaşacağı risklerin denetim planında gösterilmesi ve risklerin bir bütün olarak belirlenmesine katkı sağlayacaktır. Risk haritası kurumda uygulanan risk raporu dahilinde, risklerin saptanması, risklerin değerlendirilmesi ve risk tutumunun belirlenmesi aşamalarının sonuçlarından oluşmaktadır. Risk yönetiminin bir çıktısı niteliğindeki risk kriteri, iç denetçi tarafından önemli risklerin hesaplanmasındaki yeterliliği ve alınan önlemlerin yeterli olup olmadığına göre değerlendirilmektedir.

Denetim planı değişen ve değişebilecek durumlar düşünülerek oluşturulmalıdır. Örneğin denetim planlaması yapılırken denetimin ana hedefleri, kullanılacak kaynaklar, denetleme alanları, riskler ve risk oluşturabilecek unsurlar, faaliyetlerin etkinliği, gerekli olan kontrol sistemleri ve risk yönetimi için gerekli olacak unsurlar incelenerek buna göre denetimin planlaması gerekmektedir. Planlama aşamasında yapılması gerekenler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir;[93]

- "Denetim amaçları ve faaliyet alanının belirlenmesi,
- Denetlenecek faaliyetlerle ilgili önceki bilgilerin incelenmesi,
- Denetimin yürütülmesi için gerekli olan kaynakların belirlenmesi,
- Denetim hakkında bilgi ihtiyacı duyan herkes ile iletişim sağlanması,
- Faaliyetlerle ve kontrol mekanizmalarıyla ilgili bilgilenmek için araştırma yapılması, denetimin önemli alanlarının belirlenmesi ve denetlenecek olan bölüm veya fonksiyon yöneticilerinin yorumları ve önerileri için davet edilmesi,
- Denetim programının yazılması,

[92] Pehlivanlı, **a.g.e.**, s. 119-120.
[93] Sawyer, B., Lawrence, **Sawyer's Internal Auditing**, 5. b., Florida, The Institute of Internal Auditors, 2003, s. 68.

- Denetim sonuçları için nasıl, ne zaman ve kiminle iletişime geçileceğinin belirlenmesi,
- Onaylı denetim planının sağlanması."

Ön araştırma etkili ve verimli bir iç denetimin, yol haritasının hazırlanmasında temel oluşturur, önemli konulara öncelik verilerek daha detaylı incelenmesini sağlar, riski az olan alanlarda zaman ve özen kaybının önüne geçilmesini sağlamaktadır. Ön basamak araştırmalarında, sürekli dosyaların gözden geçirilmesi, ön toplantı, analitik denetim prosedürlerinin kullanılması, sistem akış diyagramının çizilmesi gerçekleştirilmektedir.[94]

2240 nolu standarda göre iç denetçilerin, denetim amaçlarına yönelik yazılı iç denetim programları hazırlaması gerekmektedir. İç denetim programı, denetimde yapılması gereken kontrollere göre hazırlanan ve işin gerçekleştirilmesinde uyulması gereken prosedürleri listeleyen kaynaktır.

Bir iç denetim programının içeriğinin detayları aşağıdaki gibi sıralanabilir;[95]

- "İç denetim çalışmasının bütün aşamaları için sistematik bir plan oluşturmak,
- İç denetçiler için yapılacak olan çalışmanın temelini oluşturmak,
- İç denetim çalışmasının süreçlerinin değerlendirilerek kontrol edilmesini sağlamak ve zaman bütçesinin yapılmasına yardımcı olmak,
- İç denetim yöneticisinin planlanan ve yürütülen faaliyetleri karşılaştırmasına olanak tanımak,
- Deneyimsiz iç denetçiler için iç denetim faaliyetlerinin her seviyesinde yol gösterici olacak özellikte olmak,
- Yapılan çalışmaların özetini göstermek."

3.1.1. Uzun Vadeli Denetim Planı

Kurumsal risklere göre yapılmış olan risk planıyla birlikte tüm riskler düşünülerek işletmenin tüm faaliyet alanlarında ortaya çıkabilecek risklerin kontrol edilmesi sağlanır. Bununla birlikte yapılan planın yol göstermesinden dolayı, iç

[94] Güredin, **a.g.e.,** s. 99.

denetim kaynaklarının en doğru ve verimli olarak kullanılmasına rehber olmaktadır. Bu sebeple uzun dönem planlama son derece önemlidir. Doğru ve özenle uygulanması gerekmektedir. Uzun dönemli denetim planı için süreci anlatan iki farklı model vardır. Birincisi başlangıcı risk değerlemesi olan, şirketin ihtiyaç duyduğu gerekli kaynakların elde edilmesi, ikincisi ise mevcutta olan ve elde edilmesi muhtemel kaynakların belirlenerek denetim konuları için en etkin yöntem ile kaynakların toplanmasıdır.[96] Uzun vadeli planlar ile şirketin genel resmini görebilmek mümkündür.

3.1.2. Yıllık Denetim Planı

Yıllık denetim planı 1 yılı kapsayan, 12 aylık bir dönemdeki planları içeren bir planlamadır. Yıllık planda kilit denetim alanları belirtilerek, tahmin edilen denetim süresi ve temel hedeflerinin belirtilmesi yeterlidir.

Yıllık denetim planında, şirketin kaynakları ve yapabileceklerinin sınırları analiz edilerek, bu analizin varılan sonucuna uygun olan bütçenin hesaplanması yapılır. Yıllık bütçede faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan iç denetim eleman sayısı, ulaşım ve konaklama masrafları ile maaşları, dikkate alınmalıdır.[97]

3.1.3. Üç Aylık Denetim Planı

Üç aylık denetim planları dört çeyrek dönem olan 3'er aylık dönemleri kapsamaktadır. Dönemlerin başlangıç ve bitiş tarihlerinin net olarak belirlenmesi gerekmektedir. Çeyrek dönemlerde planlamaların yapılması, yıllık planla ne kadar koordinasyonlu olarak ilerlendiği ve kontrol için önemli bir mekanizma sağlar. Yıllık planla ana konular ve alt başlıklar belli iken, üç aylık dönemlerde planların belirlenmesi planın ayrıntılarına inilmesini sağlamaktadır. Yıllık plana göre daha detaylı olan bir yol haritası olmaktadır.

Üç aylık denetim planında iç denetçinin incelenecek alanları daha ayrıntılı ifade edilmiştir. Buna örnek vermek gerekirse; denetim faaliyetlerinin karmaşıklığı,

[96] K. Pickett, and H. Spencer, **The Internal Auditing Handbook**, 2. b., Wiltshire, John Wiley and Sons Inc., 2003, s. 34.
[97] Cangemi and Singleton, **a.g.e.,** s. 51.

niteliği, mevcut kaynakların durumu ve zaman kısıtlamaları gibi konular üç aylık denetim raporunda belirtilmektedir. Bunun yanı sıra, üç aylık denetim yapacak iç denetçilerin sayısı da üç aylık denetim planı içerisinde açıkça belirtilmiş olmaktadır. Plan üç aylık periyodun başlamasından on beş gün önce yapılır. Risklerde meydana gelen değişiklikler sonucunda üç aylık denetim planında yapılan güncellemelerin yıllık denetim planında da yapılması gerekmektedir.[98]

3.2. İç Denetim Kapsamında Uygulanan Denetim Türleri

İç denetim yapılış amaç ve hedefleri doğrultusunda çeşitli türlere ayrılmaktadır. İç denetimin yapılacağı ana konuya göre sınıflandırılan bu türler, dikkat edilecek konularında altını çizmektedir. Denetimin türlerine göre önem sırası değişen konular, titizlikle bakılması gereken alt başlıkların da belirlenmesini sağlamaktadır. Çalışacak iç denetçinin, onu kontrol edecek ve yönetecek denetim yöneticisinin de uzmanlıkları yine yapılacak denetimin konusuna göre belirlenmektedir.

Tablo 3: Denetim Türleri

Amaçlarına Göre Denetim Türleri	* Finansal Tablolar Denetimi * Uygunluk Denetimi * Özel Amaçlı Denetim * Faaliyet Denetimi
Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri	* Bağımsız Denetim * İç Denetim * Kamu Denetimi
Kapsamına Göre Denetim Türleri	* Genel Denetim * Özel Denetim

3.2.1. Finansal Tabloların Denetimi

İç denetimin görevi mali tabloların doğruluğunun kanıtlanmasından ziyade tabloların oluşumuna katkı sağlayan muhasebe ve kayıt sisteminin doğruluğunun ve raporlama usüllerinin gözden geçirilmesidir.[99] İç denetçiler muhasebe bilgilerinin köklerine inerek o bilgilere dayanak oluşturan verilerin güvenliğini ve sağlanış

[98] Pickett, **a.g.e.**, s. 41.
[99] Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim,** 2. b., Ankara, Cem Web Ofset, 1996, s. 3.

biçimleri üzerinden güvence vermeyi amaçlamışlardır. İç denetçiler, bu çalışmaları yaparken suistimal ve hile yönünden de kontrol etmelidirler.

3.2.2. Uygunluk Denetimi

İç denetçiler işletmenin tüm faaliyetlerinin yasal prosedürlere uygunluklarını denetlemekle yükümlüdürler. Ayrıca yine iç denetçiler firmanın tüm faaliyetlerinin tüm yönleriyle işletmenin kuruluş hedefleri, kurumsal yapısı, kurumsal politika ve felsefe kapsamındaki uygunluğunun denetlenmesinden de sorumludurlar.

Uygunluk denetimi bir işletmede faaliyetlerinin, finansal işlemlerinin ve yasama organı, işletme yönetimi, ya da diğer yetkililerce ve kuruluşlarca belirlenmiş kurallara yöntemlere ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesi aşamalarına denir. Bir işletmedeki muhasebe kayıt sisteminin önceden belirlenmiş ve onaylanmış kurallara uyularak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği incelenmesi uygunluk denetimine örnektir. Vergi mevzuatlarına uygun işlemlerin yapılıp yapılmadığının vergi daireleri tarafından incelenmesi de uygunluk denetimlerine örnek olarak verilebilir. SGK müfettişlerinin yaptıkları denetimler veya meslek mensuplarının "tam tasdik" çalışmaları birer uygunluk denetimi örneğidir.

Bununla birlikte üst yönetim, kendisinin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığını kontrol edebilir. İşletmede üst yönetimin onayladığı bir ödeme prosedüründe işletmenin muhasebe kayıtlarının dosyalama sistemini, belirlenmiş politikalara ne ölçüde uyulduğu, ödeme sistemi incelenmesi işlemleri uygunluk denetimine verilebilecek örneklerden biridir.

3.2.3. Faaliyet Denetimi

İç denetçiler işletmelere bağlı olarak çalışan alt şirket gruplarının faaliyetlerine dair denetleme de yapmaktadırlar. Tüm sektör ve ilgili işletmeyi kendi özel faaliyet alanlarıyla değerlendiren iç denetçiler incelemedeki işletmenin faaliyetlerini yasal ve mali yönüyle denetlemektedirler. Denetlemenin gerçeklemesi sırasında bağlı ortaklıkların muhasebe bölümleriyle beraber çalışmaktadırlar.

"*İşletmenin önceden belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşıp ulaşmadığını ve aynı zamanda işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve uygulama sonuçlarını değerleme ve ölçmeye yarayan denetim türüdür. Faaliyet denetimi, işletmenin organizasyon yapısını, iş akışlarını ve yönetim performansını tespit etmeye yönelik geniş kapsamlı bir inceleme faaliyetidir. İşletmenin finans, pazarlama, satın alma, araştırma geliştirme ve insan kaynakları gibi bölümlerinin işletme politikalarına ne düzeyde uygun davrandığının incelenmesi de faaliyet denetiminin konusunu oluşturmaktadır.*"[100] Özellikle işletme yönetiminin etkinliğini ve performansını değerlendirmesinde faaliyet denetimi önemli rol almıştır.

3.2.4. Performans Denetimi

Performans denetimi ile işletmenin personelinin ve kapasitesinin doğru çalışıp çalışmadığı denetlenmektedir. Atıl kapasitenin var olması işletmeye negatif etki edeceği için, bu kapasitenin ortadan kalkması istenmektedir. Bunun için tüm süreçlerin kontrol edilerek, performansa dair kontrollerin sağlanması lazımdır. Aynı şekilde iç denetimde de, denetleme süreleri ve özeni kontrol edilerek performansın tam kapasite ile yansıtılması gerekmektedir.

3.2.5. Danışmanlık Hizmetleri

İç denetçilerin hukuki, finansal, teknolojik ve kurumsal yönetim alanlarında danışmanlık yapabilme hakları vardır. İç denetçiler danışmanlık hizmetlerini hem üst yönetime hem de işletmeye bağlı şirketlerin yetkililerine verebilmektedirler.

Danışmanlık hizmetleri işletmenin mevcut personelinin alışılmış düzenlerinde yeni fikir ve düzenlemeler açısından da önemlidir. Yapılan işlerin belki de yıllarca yanlış yapılmasının farkına varılmaması üzerine süregelen düzenin, yanlışlıkların fark edilmesini sağlamaktadır. Danışmanların hem konunun uzmanı olmaları sebebiyle hem de birçok şirket ve birçok vak'a ile karşılaşmalarından dolayı, kriz anlarını daha kolay çözmeleri ve risk oluşturabilecek durumları fark etmeleri beklenmektedir.

[100] Erdoğan, **a.g.e.**, s. 137.

Danışmanlık hizmetinde bulunan iç denetçiler, inceleme yaptıkları şirketlerin bilgilerini başka şirketlere sızdıramazlar. Bu sebeple inceleme durumunda oldukları vak'alarda önceki deneyimlerini aktarmak yerine, onlardan öğrendikleri çözüm süreçlerini inceledikleri şirketlerde uygulamaları gerekmektedir.

3.2.6. Bilgi Sistemlerinin Denetimi

"Bilgi sistemi", verileri girdi olarak kabul ederek işleyen, kontrol eden, saklayan ve bilgi çıktısı olarak veren bir sistem olarak bilinmektedir[101]. Özellikle bilgi sistemleri denetimiyle ilişkili olarak bilgi sistemleri denetçisi sertifikasına sahip olan bir iç denetçi işletmenin bilgi sisteminin denetiminden sorumlu olan yetkili kişi olarak atanmıştır. Atanan bu denetçi şirketlere ait raporların ve belgelerin dijital olarak arşivlenmesiyle, bu işlemin kontrol edilerek denetlenmesini sağlamaktadır. Ayrıca gerekli durumlar için çözüm önerileri hazırlayan ilgili denetçi olası risklere ve aksaklıklara karşı da önlemler alarak gerekli danışmanlık hizmetini vermektedir. İç denetçi bilgi sitemleri denetiminde özellikle ve öncelikli olarak veri tabanları üzerinde denetleme ve kontroller yapmaktadır.

"İç denetçilerin işletme içerisinde uygulanmakta olan bilgi sistemleri üzerindeki kontrolleri incelerken kullanabileceği kontrol yöntemleri aşağıda belirtilmiştir:[102]

- İşletme yedeklenmiş dosyalarını koruyor mu?
- Dosyalara erişim sınırlandırılmış mı?
- Dosyalara erişim kimlerle sınırlandırılmış?
- Kullanılan bir arşivleme sistemi var mı?
- Donanım arıza ve kayıplarına karşı alınmış önlemler var mı?
- Acil durumlar için yedek sistem bulunduruluyor mu?
- Veri tabanına girebilmek için şifre mevcut mu? Bu şifreler düzenli aralıklarla değiştiriliyor mu?
- Kullanıcılar belirlenerek ayrı ayrı şifreler verilmiş mi?

[101] Erdoğan, **a.g.e.**, s. 138.
[102] Cengiz Toraman, "Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi," **Mali Çözüm**, Yıl: 12, Sayı: 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002, s. 125-135.

• Virüs ve çeşitli saldırılara karşı önlemler alınmış mı?
• Veri tabanına girebilen eski firma çalışanları var mı?"

3.2.7. Yolsuzluk Denetimleri

İç denetçiler işletmeye bağlı şirketlerde belirli dönemlerde risk ve yolsuzluk denetimi yapabilirler. Bununla ilgili olarak iç denetim komitesinin alt komitesi olarak risk ve yolsuzluk komitesi oluşturulmaktadır. Bu komite stratejik, operasyonel, hukuki, finansal riskleri ve yolsuzlukları denetlemek amacıyla oluşturulabilir.

3.2.8. Program Denetimleri

Program denetimlerinin amacı kullanılan denetim programının uygunluğunu test etmektir. Hangi aşamaların sırayla yapılacağı, nasıl ilerleneceği takip edilmektedir. Böylece programın amacını aşıp aşmadığı da kontrol edilmiş olmaktadır.

3.2.9. Sözleşme Denetimleri

Holdinge bağlı olarak yapılacak olan tüm sözleşmelerin tüm ihtimalleriyle denetiminin yapılması iç denetçilerin görevleri arasındadır. İç denetim komitesinde görevli olan denetçiler müşteri, tedarikçi ve 3. şahıslar ile yapılan sözleşme adetlerine göre denetimde özel olarak görevlendirilmektedir.

3.2.10. Çevre Denetimleri

İşletmelerde belirlenen riskler doğrultusunda belirli periyotlarla çevre denetimi yapılması gerekebilir. "İnsan sağlığının ve doğal yaşamın işletmenin ürün ve hizmetlerinden kaynaklanabilecek olumsuz etkilerden korunabilmesi için, işletme yapısı içinde etkin bir çevre yönetim sisteminin kurulması beklenmektedir. Çevre yönetim sistemleri, çevre korumaya yönelik politikalar, bu politikaların gerçekleşmesi için konulmuş hedef ve amaçlar, bu hedeflere ulaşılması için belirlenmiş plan ve prosedürler, çalışanların eğitimi, üretim süreçlerinin tasarımı,

sistemin denetlenmesi, düzeltilmesi ve geliştirilmesinden oluşan dinamik bir yapıdadır."[103]

"Çevre yönetim sistemlerinin amaca ulaşmadaki başarı derecesinin ölçülmesi, başarının devamlılığının sağlanması için denetime tabii tutulmaları gerekmektedir. Ayrıca çevre denetimi bir yandan işletme dışı otoriteler tarafından belirlenmiş kanunlar ve düzenlemelere diğer yandan da işletme tarafından saptanmış politikalara bağlı olarak işletme faaliyetlerinin uygunluğu değerlendiren, çevre uygulamalarının yönetsel kontrolünü kolaylaştıran, çevreyi korumaya yönelik kurulan sistemin daha iyiye erişebilmek amacıyla nasıl uygulanabileceğini sistematik olarak programlayan belgeleyen ve objektif olarak değerlendirmesini sağlayan denetimlerdir."[104]

"Çevre denetleme sistemi aşağıdaki konuları kapsamaktadır:

- Çevre kanunlarına ve düzenlemelerine uygunluğun denetimi,
- İşletmenin çevre politikaları, planları ve prosedürleri ile uygunluğunun incelenmesi,
- Çevre yönetim sistemlerinin incelenmesi,
- Tehlikeli atıkların arıtılması için yapılan işlemlerin, depolama ve elden çıkarılma ile ilgili tesislerin ve programların kontrol edilmesi,
- Kirliliği önleme ve atıkları minimize etme programlarının denetimi,
- Çevresel yükümlülükler için yapılması gereken finansal muhasebe uygulamalarının incelenmesi."

3.3. İç Denetim Programının Yürütülmesi

3.3.1. Test Etmenin Amaç ve Hedefleri

2120A-3 no.lu standarda göre "iç denetçilerin faaliyet, işlem ve süreçlerin hedeflendiği şekilde uygulandığını tespit etmek, faaliyetlerin kanıya varılan amaçlarla uyumluluk düzeyini anlayıp değerlendirebilmek için, uygun analiz ve değerlendirme çalışmaları yapmaları gerekmektedir."

[103] Sawyer, **a.g.e.**, s. 312.
[104] Sawyer, **a.g.e.**, s. 313.

Şirketlerin tahmin edilebilen ve tahmin edilemeyen risk konuları olabilmektedir. İç denetimler belli olan ve bilinen risk kategorilerine göre yol planları yapsa da test yapılma ihtiyacı duyulan ve risk derecesi daha önce tahmin edilmemiş konularda da yol haritaları gelişmeye her zaman açıktırlar.

İç denetçilerin bazı faaliyet alanlarına dair genel kontrol amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

i. "Nakit Tahsilatı: Peşin satışlar sonucunda tahsil edilen para ile elden alınan çek veya senetlerin belirtilen yetkiler çerçevesinde tahsil edilmesi gerekmektedir. Muhasebe kayıtlarının, firmanın yapılmış olan tahsilat işlemlerinin bütününü göstermesi gerekmektedir. Tahsilat işlemlerinin, tutar, hesap adı ve muhasebe dönemi bakımından muhasebe kayıtlarına doğru aktarılması gerekmektedir. Eldeki para, çek ve senetler güvenli bir yerde saklanmalı ve bunlara erişimin sınırlandırılması gerekmektedir."[105]

ii. Nakit Ödemeleri: Kasadan yapılan küçük ve önemsiz ödemeler dışında tüm ödemelerin banka hesabına dayalı olarak yapılması gerekmektedir. Ödemelerin gerçekten teslim alınmış mal ve hizmetler için yapılması, ödemeler için de gerekli onayların alınması gerekmektedir. "Nakit ödemeleri ile ilgili kaynak belgelerin düzenlenmesi, kaynak belgesi olmayan ödemeler için yazılı talimat ya da karar olması gerekmektedir. Seçilmiş ödemeler için kaynak belgeler ödeme tarihi, ödemenin yapıldığı kişi, tutar bakımından ödemeyi destekleyen fatura ile karşılaştırılmalıdır."[106]

iii. "Alacaklar ve Satış İşlemleri: Krediyi onaylayacak personel, kredi koşulları, vade ve limitler yönetim tarafından belirlenmiş olmalı, kredili satış yapılacak müşteriler ve bunlara tanınan kredi limitleri ile vadeleri işletme politikalarına uygun olarak belirlenmeli, yapılan bütün satış işlemleri için fatura düzenlenmeli, faturaların içerisinde fiyat, miktar ve vade bilgileri doğru olarak yansıtılmalıdır. Yapılan satış işlemleri ile ilgili kayıtların, gerçek satış işlemlerini

[105] Kepekçi, **a.g.e.**, s. 66.
[106] Güredin, **a.g.e.**, s. 82.

göstermesi gerekmekte, ilgili belgeler ve muhasebe kayıtlarının kaydedilmiş olması gerekmektedir."[107]

iv. Stoklar ve Satın Alma İşlemleri: "İşletmeye hangi stok kaleminden, ne kadar ve ne zaman alınması gerektiğini belirleyen prosedürler mevcut olmalıdır. Satın alma işlemleri için satın alma emirleri düzenlenmeli, firmaya gelen malzeme ve mamuller sayım ve kalite kontrolleri yapıldıktan sonra teslim alınmalıdır. Stoklar fiziki olarak güvenilir bir ortamda muhafaza edilmelidir. İşletmenin elinde bulunan fiziki stoklar, muhasebe kayıtlarında gözüken kaydi stoklar ile karşılaştırılmalıdır."[108]

v. Personel: "Zaman içerisinde ücretlerde meydana gelen değişiklikler yetkili kişiler tarafından işletme politikalarına uygun olarak yapılmalıdır. Çalışma süreleri ve özellikle de fazla mesai çalışma süreleri incelenmeli, ücret bordrosu ile uygunluğu araştırılmalıdır. Ücretler gerçekten işletmede çalışan kişilere ödenmelidir. Ücretlere ilişkin vergi ve diğer kesintilerin zamanında ve dikkatli hazırlanması, işletmeyi bu konularda gelebilecek cezalardan korumak için gereklidir. Ücretlerin hesaplanması, ödenmesi, çalışma zamanlarının kontrolü ve işe alımlarla ilgili fonksiyonlar arasındaki görevlerin ayrılığı hayali bir ücret işleminin sistemde yer almasını önlemiş olur. Bankaya yapılan ücret ödemeleri incelenmelidir."[109]

3.3.2. Test Etme Süreci

Denetimin test edilme süreci, denetim sonuna kadar yapılan denetim çalışmalarının güvenirliliğini kontrol etmek için yapılmış bir yöntemdir.

---

[107] Kepekçi, **a.g.e.**, s. 139.
[108] Güredin, **a.g.e.**, s. 85.
[109] Uzay Şaban, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No: 132, s. 66.

3.3.2.1. Test Çalışmasının Planlanması

Test çalışmasına başlamadan önce yazılı planlama yapılması gerekmektedir. Test çalışmasının planlanması sürecinde yapılması gerekenler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;[110]

- "Test çalışmasının amacının tanımlanması gerekmektedir.
- Amaç ve hedeflere uyumluluğunu belirleyen test çeşitlerinin tanımlanması gerekmektedir.
- Personel sayı ve özelliklerinin belirlenmesi gerekmektedir.
- Test etmede konuların sıralanmasına karar verilmesi gerekmektedir.
- Standartlar ya da kıstasların belirlenmesi gerekmektedir.
- Ana kütlenin tanımlanması ve özelliklerinin programa uyumluluğunun belirlenmesi gerekmektedir.
- Test için uygulanacak örnekleme tekniğine karar verilmesi gerekmektedir.
- Seçilmiş işlem ve süreçlerin incelenme teknikleri belirlenerek yazılı bilgiler halinde belirtilmesi gerekmektedir."

3.3.2.2. Test Büyüklüğünün Tanımlanması

Denetçinin herhangi bir yazılı belgeyi atlamaması ve özenli incelemeyi kaçırmaması için belgelerin karakteristikleri, özellikleri ve dosyalanma sistemleri hakkında yönlendirilmeli, bilgi aktarılmalıdır. Gerekli bilgilendirme yapılmaması ya da net olmayan bilgilerin olması durumunda denetçinin bu bilgilendirmeye ulaşması için kendisinin de çabalaması gerekmektedir. Denetçinin belgelerin dosyalama mantık ve sistemini, belge diziliminde bir düzen olup olmadığını, dizilimde belirli numara/tarih sırası dahilinde olup olmamasını, dosyaların nerede ve nasıl muhafaza edildiğini, dosyalar üzerinde uygun kontrollerin olup olmadığını, dokümanların seri numarası olup olmadığını işletmedeki ilgili personelden öğrenmesi gerekmektedir.[111]

[110] Sawyer, (1999), **a.g.e.**, s. 97.
[111] Sawyer, **a.g.e.**, s. 106.

3.3.2.3. Seçilmiş İşlem ve Süreçlerin İncelenme Teknikleri

Seçilmiş işlem ve süreçlerin incelenmesine dair tekniklerin aşağıdaki şekillerde uygulanması beklenmektedir.

i. Gözlem:

Denetçi gözlem yaparken duruma müdahale etmeden belirli faaliyetlerin tamamlanması sürecine eşlik etmeli ve faaliyetlerin yürütülmesini edip gözlemleyip işlerin nasıl tamamlandığına şahit olmalıdır.[112] Denetçi gözlem yaptığı iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığını, görev ayrılığı ilkesinin etkin olarak uygulanıp uygulanmadığını, işlemlerin şekil ve usül esasları doğrultusunda yürütülüp yürütülmediğini analiz ederek karar verir.[113]

İç denetçinin gözlem yaparken deneyimi güvenilir bilgi toplamaya yeterli olmayabilmektedir.[114] Bu konuda yeterince adil davranmayabilir ya da tecrübesizliğinden dolayı işletmede yapılan o usulsüzlük denetçinin gözden kaçırabileceği şekilde dizayn edilebilir. Burada denetçinin bilgisi, farkındalığının yüksek olması risklerin doğru analiz edilmesi için gereklidir.

ii. Bilgi Toplama:

İç denetçi denetim çalışması sırasında bazı bilgilere ihtiyaç duyacaktır. Bu bilgilere soru sorma yolu ile ulaşabilir. Denetçi uygulayacağı test çeşitleri ve prosedürlerine dair plan yaparken, belgelerin içerikleri ile ilgili bilgi isteyebilmektedir. Daha sonra bu bilgilerin doğruluğunu test edebilir.[115]

"Denetçi elde etmiş olduğu ön bilgiler doğrultusunda sorular hazırlar ve bu soruları ilgililere sorarak çalışmalarını yönlendirmek için ek bilgi toplar. Soru sorma tekniği

[112] Aksoy, **a.g.e.**, s. 37.
[113] Sawyer, **a.g.e.**, s. 108.
[114] Gleim, **a.g.e.**, s. 42.
[115] Sawyer, **a.g.e.**, s. 108.

planlı bir şekilde yürütülebileceği gibi, denetçi günlük sohbetler ve resmi olmayan görüşmeler sırasında da denetim için çok önemli bilgiler toplayabilir".[116]

Denetçiler sözlü ya da yazılı soru sorma tekniği kullanılabilmektedir. Cevaplar da yazılı ya da sözlü olarak aktarılabilmektedir. "Denetçi konuyu veya verilecek cevapları önemli gördüğünde, yazılı cevaplar ister ve soru sorulan kişinin de imzaladığı bir tutanak düzenleyebilir."[117]

iii. Analiz Etme:

Analiz etmenin amacı, detaylı araştırma yaparak denetim mekanizmasının temelini oluşturmak için neden ve etkileri ortaya çıkartmaktır.[118] Analiz ederek denetlemedeki noksanlıklar, atlanan kısımlar ya da önemsenmesi gerekirken gerekli özenin gösterilmediği konular ortaya çıkmaktadır. Firmadaki personel tarafından yapılan işlemlerin belki de finansal prosedürlere uymadığı ya da eksik kaldığı tespit edilebilir. Bu tespitler kaynakların açıkça göstermesinden ya da çapraz kontrollerin detaylı analizi ile ortaya çıkabilmektedir.

Finansal bilgilerin analizi yapılırken, iç denetçi analitik inceleme tekniğiyle analitik denetim prosedürlerinden yararlanmaktadır. Analitik incelemede, veriler arasında anlamlı ilişkilerin var olduğunun, bunların doğrulanmasını ve bunlar arasında olağan kabul edilmeyecek sapmaların ortaya çıkarılarak hata tekrarlarının engellenmesi hedeflenmektedir.[119] Analitik denetim prosedürleri olası hatalar, düzensizlikler ve yasal olmayan faaliyetler ile olağan olmayan işlemler ya da durumların belirli şekilde ortaya çıkarılması sebebiyle oldukça yararlı bir süreçtir.[120]

İç denetçiler analiz yaparken çeşitli yöntemlere başvurmaktadırlar. Denetçiler örnek satın alma emirlerini fiyat tekliflerine, onaylarına, nakliye koşullarına, maliyet analizlerine, fiyat listesine, üretim veya imal etme koşullarına bakarak analiz edebilirler.[121]

---

[116] Güredin, **a.g.e.**, s. 45.
[117] Kepekçi, **a.g.e.**, s. 138.
[118] Sawyer, **a.g.e.**, s. 289.
[119] Güredin, **a.g.e.**, s. 92.
[120] Gleim, **a.g.e.**, s. 68.
[121] Sawyer, **a.g.e.**, s. 73.

iv. Doğrulama:

İncelenen süreç veya işlemlerin geçerliliğinin ve doğruluğunun kontrol edilmesidir. Bu aşamada, karşılaştırma, kayıt sistemini yeniden izleme, fiziksel inceleme, yeniden hesaplama ve teyit etme teknikleri kullanılabilir.[122]

v. Soruşturma:

İç denetçi "ortaya çıkan uygunsuzlukları soruşturarak nedenlerini araştırır. Soruşturma genel olarak saklanan gerçekleri ortaya çıkararak doğruyu oluşturmayı amaçlayan bir araştırma uygulamasıdır. Genellikle yanlış giden konular araştırılarak soruşturulur.

Denetçi, bazı uygunsuzlukların nedenlerini ve boyutlarını ek denetim prosedürleri uygulayarak belirleyebilir. Ancak bazı uygunsuzluklarda yönetimle veya ilgili kişilerle görüşmeler yaparak bunların nedenlerini sorarak açıklayıcı cevaplar almalıdır. Açıklanamayan sonuç veya ilişkiler, bir potansiyel hata, usulsüzlük, yolsuzluk veya mevzuata aykırılık gibi önemli bir durumun işareti olabilir."[123]

3.3.3. Değerlendirme

Ölçüler ve normlardan sapmayı değerleyen denetçiler şu sorulara cevap aramalıdır.[124]

- "Sapmalar ne kadar önemlidir,
- Ne zaman ve hangi durumda sapmalar ortaya çıkmaktadır,
- Bu sapmalar sonucunda oluşan zararların büyüklüğü ne kadardır,
- Doğru önlemlerin alınması durumunda sapmaların tekrarlamasının söz konusu olup olmayacağı konuları gözden geçirilmelidir."

3.3.4. İç Denetimde Belgelendirme

İç denetimde belgelendirme üzerinde çalışılan tüm yazılı kaynakların düzenlenmesi, sıralanması, belirli bir sistem ile dosyalanması şeklinde

[122] Sawyer, **a.g.e.**, s. 81.
[123] Sawyer, **a.g.e.**, s. 83.
[124] Sawyer, **a.g.e.**, s. 83.

gerçekleşmektedir. Çalışma kâğıdında aşağıdaki maddelerin bulunması gerekmektedir;

- Denetimin adı, çalışma kâğıdının içeriği veya amacı,
- Denetçinin imzası veya parafı,
- Tarih,
- Dizin veya referans numarası,
- Denetim doğrulama sembollerinin açıklaması,
- Veri kaynaklarının açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

Denetçi çalışma kâğıtlarını devamlı ve cari dosyalar olmak üzere iki dosyada toplamaktadır. Devamlı dosyalar, sürekli denetimlerde kullanılacak denetim süreçlerinde kullanılacak bilgileri içeren çalışma kâğıtlarının saklandığı dosyalardır. Cari dosyalar, denetim yapan kişinin incelemenin yapıldığı denetim ile ilgili olarak düzenlemiş olduğu çalışma kâğıtlarını kapsamaktadır.

Denetim sürecinde hazırlanmış olan çalışma kâğıtlarının iç denetim yöneticisi ya da onun yetkilendirdiği bir kişi tarafından gözden geçirilmesi gerekmektedir. Çalışma kâğıtları incelenirken dikkat edilmesi gereken noktalar; iç denetim programına uygun içerikte bulunması, çalışma kâğıtlarının denetimin uygun bir biçimde yerine getirildiğini yansıtması, ulaşılan sonuçlar elde edilen bilgiler ile uyumlu cevaplar mı vermelidir, planlanmış bütün işlemlerin gerçekleştirme sürecinin durumu, çalışma kâğıtlarının prosedürlere uygun olarak mı hazırlanması.

Çalışma kâğıtlarını içeren dosyalar iç denetim bölümünün kontrolünde olmalıdır. İç denetimin belgelendirme aşamasında çalışma kâğıtlarının sağladığı faydaları sıralamak gerekirse;

- Denetime ilişkin raporların temel destek noktasını oluşturmak,
- Denetim planlarının uygulanması ve gözden geçirilmesinde eksik noktalar bırakmayarak yardımcı olmak,
- Denetim amaçları doğrultusunda ilerlenip ilerlenmediğine bakmak,
- İç denetim faaliyetinin kalite programının incelenme ve değerlendirilmesini yaparak temel oluşturmak,

- Yolsuzluk söylemlerini çürütmek için ve hukuki durumların hepsinde kanıt özelliği taşıması,
- İç denetim faaliyetinin Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygunlunu göstermek açısından önemlidir.

3.4. Kapanış Toplantısı

Kapanış toplantısı iç denetim sürecinin aslında sonuç veren özeti niteliğinde gibidir. Tüm yapılan denetim faaliyetlerinin ilerleme durumları, karşılaşılan zorluklar, kolayca ulaşılan sonuçlar ve süreçlerde planlama doğrultusunda nasıl ilerlendiğine dair sonuç toplantısıdır.

Kapanış toplantısı esasen iç denetime ait sonuç olarak değerlendirilebilen tespitlerin belli olduğu aşama olmaktadır. Kapanış toplantısı süresince iç denetçi üst yönetim ile bir toplantı yaparak süreç sonucu hakkında bilgilendirme yapmaktadır. İç denetçiler üst düzey yöneticilerle olan bu toplantıda iç denetime ilişkin notları ve denetim sonucu uygun gördüğü tavsiyeleri üst yönetime iletmekle yükümlüdür. Kapanış toplantısı, denetim çalışmaları sonucunda elde edilen bulguların paylaşılması ve ilgili departman yöneticilerinin problemlerin anlaşılması için konuya dahil edilmesi ile tavsiyelerin paylaşılmasına aracılık eder. Açıkta kalacak hiçbir konu olmaması için de açıklamalar net olmalıdır.

3.5. İç Denetim Raporu ve Amacı

İç denetimde rapor hazırlama, ikna etmek, bildirmek ve kaydetmek amacıyla yapılmaktadır. Bu hedefleri uygulanabilir kılmak ve kabul görmesi için raporlamanın ayrıntılı, düzenli ve hatasız yapılması gerekmektedir.

3.5.1. İç Denetim Raporu Çeşitleri

2400 nolu standart hazırlanan raporların yazılı olmasını zorunlu kılmamaktadır. Yalnızca sonuçların uygun iletişim ile aktarılmasını önermekte, açıkta kalan ya da net olmayan bilgileri içermemesini istemektedir. İç denetim raporları iletim şekillerine göre sözlü ve yazılı olarak iki gruba ayrılmaktadır.

Sözlü raporlar, oluşan sonuç olgularının sözel olarak iletilmesinden oluşmaktadır. Sözel olarak iletilen raporlamaların kayıt altına alınamaması nedeniyle, cümlelerin değiştirilebilir nitelikte olmasından dolayı kontrol seviyesi yazılı olana göre daha düşük düzeyde kalmaktadır.

Sözlü raporlamalar;[125]

- "Risk etkilerinin çok yüksek olduğu alanlarda düzeltici faaliyetin en kısa sürede yerine getirilmesi gerektiği durumlarda,
- Uzun süreli denetim faaliyetleri ile ilgili olarak işletmenin yönetim kademesinin bilgilendirilmesinde,
- Denetim faaliyetlerinin denetim planları ile uyum içerisinde devam ettirilmesi konusunda işletme yönetiminin bilgilendirilmesinde,
- Üç aylık ya da yıllık raporların iletilmesinde kullanılmaktadır."

Yazılı raporlar ise, denetçinin denetim ile ilgili tespit, bulgu ve önerilerini yazı yöntemiyle raporlamasıdır. Sözlü yönteme göre hem daha güvenilir hem de değiştirilmesi daha zordur. Daha çok yazılı rapor tercih edilmesinin bir sebebi de, geriye yönelik kontrol mekanizmasının devreye alınması istenirse, eldeki kaynaktan yararlanılmış olmasıdır.

3.5.2. İç Denetim Raporunun İçeriği

İç denetim sürecinde hazırlanan raporların içeriğinde bulunması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir,

i. Başlık: Denetim raporlarının en başına, işletmenin ismi, denetlenen bölüm, saha ya da faaliyet ismi, denetim çalışmasının başlangıç ve bitiş tarihi, denetim raporunun hazırlanma tarihi ve yeri, denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin isimleri ve rapor numarası bilgilerini içeren bir başlık bölümü eklenmektedir.

ii. Temel Bilgiler: Denetlenen bölümler ve faaliyet konuları gibi raporun okunması sırasında ifade netliği oluşturmasını sağlayacak bütün bulgular denetim raporuna açıklanmalıdır. Temel bilgilerde, önceki denetim raporunda belirtilen

[125] Sawyer, **a.g.e.**, s. 27.

tespitlere, sonuçlara, tavsiyelere, bunlara ilişkin alınan düzeltici önlemlerin şimdiki durumu hakkında denetçinin fikirlerine, denetimin önceden programlanmış bir inceleme olup olmadığı, yoksa yönetimin özel bir isteğinin karşılanması için mi gerektiğine dair bilgiler de yazılmalıdır.

iii. Özet Raporlar: Raporu okuyacak çeşitli okuyucuların rapordan edinmek istediği bilgiler farklı olmaktadır. Özet rapor yönetimin raporu incelerken detayda boğulmaması içi makro risk ve tespitleri öncelik sırasına koyarak sunulmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, özet raporlar raporun esasını verecek nitelikteki ifadeler kullanılarak bağlantısız cümlelerle ilerlemelidir.

iv. Raporun "Amaç" Bölümü: Raporda okuyucuların görevin neden yapıldığı ve görevden ne beklendiği konusunda aydınlatılması gerekmektedir. İç denetçiler, raporun amaç bölümünde; "iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi", "risk yönetiminin değerlendirilmesi", "işletme amaçlarına ulaşılması için bölümün etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi" gibi standart ifadeleri kullanabilmektedirler.

v. Raporun "Kapsam" Bölümü: İç denetim raporunda denetlenen işlem, süreç ve faaliyetlerin belirtilmesi gerekmektedir. Gerekli görüldüğünde denetlemesi gerekli görülmeyen faaliyetler de ifade edilebilir.

vi. Raporun "Sonuç" Bölümü: Sonuçlar, bölüm veya faaliyet hedeflerinin ve amaçlarının işletmenin amaç ve hedeflerine ne ölçüde uyulup uyulmadığını ve denetlenen faaliyetin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını belirtebilir.

vii. Kıstas: Denetçinin faaliyetleri incelerken uygunluğu, etkinliği, verimliliği ve ne kadar ekonomik olduğunu değerlendirebilmesi için bazı kriterler dahilinde yorumlaması gerekmektedir. Bu durumda çıkartılmış olan kararname denetçi için uyulması gereken, incelemede kullanılması gereken standartları oluşturmaktadır. İç denetçi prosedürler ile ilgili araştırmalar yaparak en iyi uygulama örnekleri ile danışmanlık hizmeti de vermelidir.

viii. Tespit: İç denetçinin soruları, gözlemleri, doğrulamaları, analizleri ve araştırmaları neticesinde elde ettiği verilerin ve tavsiyelerin, kontrollerle, süreçlerle ve işlemlerle ilgili yaptığı açıklamaların detaylıca yazılmasına ihtiyaç vardır. Bir başka ifade ile tespit, denetçinin kontrolleri neticesinde ulaştığı bulgulardır. Elde edilen tespitlerin kontrol edilen faaliyetin ana kütlesinde yeterli oranda verinin

analizi ile elde edilmelidir. Bazı durumlarda tespit ana kütleyi temsil etmeyebilir fakat risk düzeyi yüksek olabilir bu durumda da raporda ilgili tespitten ve risk düzeyinden bahsedilmesi gerekir.

ix. Sorun: denetçinin çalışmaları sonucunda olması gereken durumda olmayan tespitleri ifade etmektedir. Neden fark olduğuna dair sorunun cevabı aranmakta ve ona göre analizlerin odaklanılan noktasının belirlenmesi gerekmektedir. Sapmaların nedenleri, amaçlara ve hedeflere neden ulaşılamadığını ifade eder. Soruna karar vermek için aşağıdaki süreçlerin izlenmesi gerekmektedir;[126]

- "Bilgilerin toplanması,
- Problemin tanımlanması, sapmaların belirlenmesi,
- Problemin ayrıntılarının açıkça belirtilmesi: Sapmaların ne olduğu, nerede olduğu, ne zaman ortaya çıktığı ve ne kadar önemli olduğuna dair bilgileri açıkça ortaya koyması gerekmektedir.
- Potansiyel düzeltici faaliyetlerin belirlenmesi,
- Alternatif faaliyetlerin karşılaştırılması,
- En iyi faaliyetlerin doğru ve düzenle yerine getirilmesi için kontrol mekanizmalarının önerilmesi gerekmektedir."

x. Etki: Denetçi tespitlerinin konuyu açıkça ifade edemeyecek biçimde eksik yapılmasından kaynaklı işletmein karşılaşacağı riskleri ifade eder. Fark etkisinin tespiti, kim ya da neyin zarar göreceğine dair olan tespiti, zararın büyüklük ölçüsü ve ne derece etki edebileceğine dair sonuçların anlaşılır bir şekilde ifade edilmesi gerekir. Bu sorunların ortadan kaldırılmaması yada asgari düzeye indirilmemesi durumunda firmanın karşılaşacağı maliyetlerin çok daha yüksek olacağı konusunda yönetimi ikna edebilecek açıklamalar yapılmalıdır. Etki, tespit ve nedenlerin mevcut sonuçlarını, tespit ve nedenler devam ettiği takdirde ortaya çıkabilecek potansiyel sonuçları okuyucuya anlatır.[127]

xi. Raporun "Öneriler" Bölümü: Öneriler, yapılan çalışmalar sonunda ortaya çıkan riskin giderilmesine ilişkin çözümleri ifade eder. Sonuç ve öneriler raporun en

[126] Sawyer, **a.g.e.**, s. 86.
[127] S. F. Cutler, Designing and Writing Message Based Audit Reports, Florida, **The Institute of Internal Auditors,** 2001, s. 113.

en önemli kısımlarını oluşturmaktadır.[128] Öneriler kısmında mevcut durumun değiştirilmesi veya faaliyetlerin daha iyi olabilmesi için gerekli olan kontrollerin, mekanizmaların, sistemlerin neler olduğu belirtmektedir.

3.5.3. İç Denetim Raporlarında "Standartlara Uygundur" İbaresinin Kullanılması

1 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe giren dış denetim yaptıma zorunluluğu ile iç denetim bölümünün, dış denetim yaptırması sorunlu hale gelmiştir. Bu zorunluluk ile birlikte 5 yılda bir dış denetim ile iç denetimin etkinliği ölçülmelidir.Tespit ve önerilerin sunulduğu iç denetim raporunda iç denetimin mesleki olarak uygunluğunu belirtmek için, "standartlara uygun yapılmıştır." ibaresinin kullanılması gerekmektedir. Bunun kullanılabilmesi için, iç değerlendirmelerin dahilinde bir ila beş yıl arasındaki sıklıklarda bağımsız denetimin yapılması gerekmektedir. Dış denetimin standartlara uygun ve etik kurallar dahilinde yapılması gerekmektedir.

3.5.4. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanacağı Taraflar

İç denetçinin rolü yönetim tarafından belirlenir. Amaçları finansal tablolara ilişkin bağımsız şekilde denetim yaparak rapor vermek üzere atanan bağımsız denetçilerden farklı olarak işletmenin bütün faaliyetlerinin etkinliğine ilişkin sonuç çıkarması gerekmektedir. İç denetim fonksiyonunun amaçları yönetimin ihtiyaçlarına göre değişmektedir. Bağımsız denetçilerin asıl hedefi, finansal tabloların doğru hazırlanıp hazırlanmadığını anlamak, önemli hatalar içerip içermediğini tespit etmektir. Buna rağmen, amaçlarına ulaşmak için izledikleri yolların bazıları genellikle benzerlik göstermektedir. Bu sebeple iç denetimin bazı kısımlarından, bağımsız denetim kurallarının yapı, zamanlama ve kapsamına dair belirlemelerin yapılması faydalıdır.[129]

Bağımsız denetçilerin finansal denetim dışında farklı alanlarda denetim yapması işletme içerinde bütün yıl boyunca bulunana bir iç denetçinin çalışmaları kadar etkin olmayacaktır.Bunun yanı sıra, bağımsız denetçiler mali tablolar dışında

[128] Cutler, **a.g.e.**, s. 113.
[129] Türkiye İç Denetim Enstitüsü, ISA610 madde 7.

işletme faaliyetlerine zarar verecek derecede riskli konular ile ilgilenmezler.Bağımsız denetçi için ana kütle içerisindeki küçük ölçekli hatalar anlam ifade etmezken iç denetçi için bu hataların giderilmesi ahlaki bir sorumluluktur.[130]

İç denetim yöneticisi, iç denetim raporunda yer alan veriler ve bulgular için yapılacakları, sorumlu olarak belirlenecek kişiyi ve uygulama sürecindeki zamanlama dahilinde bir plan yapması gerekmektedir. Gözden geçirmeyi gerçekleştiren kişinin bulgu ve önerilerine iç denetim yöneticisinin reddetmesi durumunda, eylem planında alternatif düzeltici işlemler için bilgiler eklenebilmektedir. Herhangi düzeltilmesi gereken bir unsur görülmemişse, bunun nedeni net şekilde ortaya konarak belgelendirilmelidir.

İç denetim plan ve programları hazırlanırken, iç değerlendirme kapsamında yapılan öneri ve düzeltici aksiyonlara dikkat edilmesi gerekmektedir. İç değerlendirmelerde, önceki iç değerlendirmeler içeriğinde önerilecek konuların hayata geçirilmesi beklenmektedir. Bu konudaki tespitlere, hazırlanacak iç değerlendirme raporunda yer verilmektedir.

3.6. İzleme

İzleme sırasında iç denetçiler daha önce tespit ettikleri bulgu ve aksaklıklar için ortaya konulan çözümlerin ne derece etkin olduğu kontrol edilir.

Bu kontrolleri sağlamak için iç denetim yöneticisi,geniş kapsamlı bir takip sistemi kurarak periyodik olarak gelişimi gözlemlemelidir. İç denetim yöneticisi risklerin büyüklüğüne göre izleme programını oluştururken benzer risklere maruz kalma olasılığını da göz ardı etmemeli ve geniş kapsamlı bir takip mekanizması oluşturmalıdır. Ayrıca iç denetçiler risklerin ne aşamada düzeldiğini de kontrol etmelidir.[131]

[130] Güredin, **a.g.e.**, s. 176.
[131] Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **a.g.e..,** s. 299. (Uygulama Önerisi, 2500.A1-1)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

"Z ŞİRKETLER GRUBU"NDA İÇ DENETİM UYGULAMASI

4.1. Çalışmanın Amacı

Bu bölümde teorik olarak ifade edilen iç denetim çalışmalarının bir şirketler gurubunda nasıl ele alındığının ortaya konulmasıdır.

4.2. Çalışmanın Kapsamı

Tez çalışmasının uygulama bölümünde, Dünyanın plastik distribütörlüğü ve plastik üretimi alanında en büyük şirketler grubunun Türkiye'deki grup şirketlerinde iç denetim bölümünün işletme içerisindeki yeri, iç denetim faaliyetleri ve bölümün yapısı incelenmiştir.

4.3. "Z Şirketler Grubu" ile İlgili Genel Bilgiler

1961 yılında temelleri atılmış olan "Z ŞİRKETLER GRUBU" 1998 yılında Türkiye' deki faaliyetlerine başlamış, Türkiye'nin en büyük 100 sanayi kuruluşundan biri olmuştur. Şirketler grubu Dünyada 200'den fazla şirketi ile satış, dağıtım ve geri dönüşüm konusunda 50 ülkede faaliyet göstermektedir. Dünya'nın 3 kıtasına yayılmış 30 fabrikası ve 1 milyon ton üretim kapasitesi bulunmaktadır. Merkezi Belçika' da bulunan şirketin, Türkiye' de Gebze başta olmak üzere İzmir ve Kayseri' de fabrikaları bulunmaktadır. Ayrıca firmanın sadece distribütörlük faaliyetleri yürüten 4 firmasının merkezi İstanbul'un değişik bölgelerine yayılmış olup, buradan bütün Türkiye, Ortadoğu ve Avrupa'ya mal tedariki sağlanmaktadır. Türkiye'de üretim faaliyeti gösteren firmaları ISO 14000, TS 16949, ISO 9001 ve OHSAS 18001 belgelerine aynı anda sahip olan dünyadaki tek grup şirketidir. Ar-Ge de grubun liderliğine oturan firma farklı alanlarda uzman 30 kişilik Ar-Ge kadrosu ile bir Ar-Ge merkezi kurarak grubun teknoloji lideri konumundadır.

4.3.1. İç Denetim Bölümünün Yapısı

İç denetim bölümü iç denetim direktörü ile birlikte 3 kişiden oluşmaktadır. Bölümün yapılandırılmasında bir iç denetim direktörü, bir kıdemli iç denetim uzmanı ve bir iç denetim uzmanı görev yapmaktadır.

4.3.2. İç Denetim Bölümünün İşletme Organizasyon Yapısı İçerisindeki Yeri

Şirketler grubuna bağlı tüm şirketlerin incelenmesi ve faaliyetlerin bağımsız olarak değerlendirilmesi için 2005 yılında iç denetim bölümü kurulmuştur. İç denetim bölümü idari ve işlevsel olarak grubun Türkiye ve Ortadoğu CEO' suna bağlıdır. Şirketin bütün bölümleri iç denetim bölümü tarafından denetlenmektedir. Firmanın iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi için küresel denetim ekibi yılda bir kez iç denetim bölümünün faaliyetlerini gözden geçirmektedir.

4.3.3. İç Denetim Yönetmeliği ve İç Denetim Bölümünün Amaç Yetki ve Sorumlulukları

"Şirketler Grubunda" genel müdür tarafından onaylanan yazılı bir rehber ile iç denetim bölümünün sorumluluk, amaç ve yetkileri belirlenmiştir. Rehbere göre iç denetim bölümünün amacı, bölüm üst düzey yöneticilerinin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla incelenen faaliyetler ile ilgili fikirleri, analizleri, önerileri ve bilgileri raporlamaktır. Bu amaçla iç denetim bölümünün başlıca görevleri aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- **Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı**

Ön çalışma denetim faaliyetlerinin başlangıç noktasıdır. Denetçi ön çalışma ile yapacağı denetimin kapsamını belirlemeye çalışır. Ön çalışma; denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Temin edilen bilgiler ile denetim amaçları kesinleştirilir, riskli alanlar belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır. Bu çalışmalar yapılırken denetçi tarafından kontrol listesi oluşturulur. Bu kontrol listesi ile hem denetçi hem de denetçiyi kontrolle

görevli denetçi sürecin aşamalarını net bir şekilde takip edebilir. Kontrol listesi denetim çalışmalarına müteakip çalışma kağıtları ile birlikte arşivlenerek saklanır.

- **Çalışma Kâğıtları ve Formlar**

Çalışma kağıtlarının içeriği ve şekli denetime hazırlanırken belirlenir. Denetim sırasında yapılan bütün tespitler risk değerlendirmeleri çalışma kağıtlarına ayrıntılı biçimde not edilir.Çalışma kağıtları denetçinin bulgularına destek niteliğindedir ve bir sonraki denetimde faydalanılmak üzere saklanması gerekir.

- **Denetim Amaçlarının Belirlenmesi**

İç denetçi denetime hazırlık aşamasında denetimin amaçlarını belirler ve bu doğrultuda çalışma kağıtlarına ilgili notları alır.

- **Bilgi Toplama/Ön Araştırma**

Denetçi detaylı çalışmalarına başlamadan önce denetlenecek birim ile ilgili ön araştırma yapar ve denetiminin kapsamını belirler, bu hususta denetçi birim yöneticileri ile görüşüp departmanın kullanmış olduğu prosedür ve yönetmeliklerden faydalanır. "Bu aşama, aşağıdaki hususlarda önemli bilgilerin ve uygulamaya yönelik tecrübelerin elde edilmesinden oluşur;

· Denetlenecek alanın büyüklüğü, kapsamı, amaç ve hedefleri,

· Denetlenecek birime ilişkin mevzuat, politika ve prosedürler,

· Mevcut kontroller,

· İş akış süreçleri,

· Organizasyon ve yönetim yapısı,

Söz konusu bilgilere ulaşabilmek için kullanılabilecek bazı kaynaklar şunlardır;

· Önceki denetimlere ilişkin rapor ve çalışma kâğıtları,

· Bağımsız denetim ve diğer denetim birimlerince yazılmış raporlar,

· İş/süreç akış şemaları,

· Organizasyon şemaları,

· Fonksiyon ve iş/görev tanımları,

· Faaliyet raporları.”

- **Açılış Toplantısı**

İç denetçi, açılış toplantısında denetlenecek birim çalışanları ve yöneticileri ile bir toplantı yapar. Bu toplantıda denetimin kapsamı, amacı, süresi ile ilgili ilgililere bilgi verir ve bu toplantıda üzerinde durulan konular ile ilgili açılış toplantı tutanağı oluşturarak çalışma kağıtlarına ekler.

- **Potansiyel Sorunlu Alanların Belirlenmesi (Risk Değerlendirmesi)**

İç denetçi riskli alanları belirlemek için ön araştırma ve bilgi toplama süreçlerini tamamladıktan sonra elde ettiği veriler ile risk değerlendirmesi yapar. Bu doğrultuda, süreçler arasındaki ilişkilerin, birimin iş süreçlerinin, süreçteki rolleri ve görevliler ile hangi kontrollerin uygulanacağını belirlenmesi gerekir.

Bu süreçte, iş akış şemaları ile plan görsel hale getirilebilir. Bu şemaların sade ve açık olması önemlidir. Aşırı detay önemli risklerin gözden kaçmasına ve denetçinin çalışma etkinliği düşürmesine neden olabilir. Şemaların oluşturulmasında standart sembollerin kullanılması gerekir. Daha sonra, belirlenen bu temel süreçlerdeki risklerin varlığı araştırılır. “Risklerin varlığına ilişkin bazı göstergeler şunlardır;

· Plansızlık ya da planlamadaki yetersizlikler,

· Konu, kişi ve birimler itibariyle uygun görev dağılımı yapmayan ve görevler ayrılığı ilkesini ihlal eden organizasyon yapısı,

· Varlıklar, yükümlülükler, alacaklar, ödemeler ve harcamalar üzerinde etkili bir kontrol oluşturulmasında yetersiz kalan yetki dağılımı,

· Resmi olarak uygulanması öngörülen ancak etkisiz veya maliyeti sağlayacağı faydadan yüksek olan ya da açık olmayan ve anlaşılması güç yazılı prosedürler,

· Denetlenen alanın veya birimin iş/görev sahasının başka birim ya da kuruluşlarla ilişkili olması durumunda koordinasyon eksikliği,

· Büyük tutarlı harcama, tahsilat veya alacaklar,

· Daha önce hiç denetlenmemiş fonksiyon, süreç, program, proje ve faaliyetlerin bulunması,

· Politika ve faaliyetleri etkileyecek konumda bulunan personelin kendi aralarındaki veya bunlarla yönetim arasındaki çıkar çatışması,

· Kontrol ve yetkilendirme limitlerine yakın seviyede fazla sayıda işlemin bulunması,

· Karmaşık süreç, program ve faaliyetler,

· Yöneticileri, birim faaliyetlerinden haberdar edecek geri bildirim mekanizmalarının yokluğu veya yetersizliği,

· Olağandışı faaliyet ve işlemler,

· Yeni birim ve faaliyetler ile yeniden yapılandırma projeleri,

· Organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler."

Açılış toplantısı, bilgi toplama ve saha çalışmaları sırasında denetçiler denetimin amacının tam olarak anlatılması ve şirket yöneticileri tarafından istenilen bilgilere ulaşabilmeleri için çalışanlar ile görüşmeler yapabilirler. Bu görüşmelerde hassas konular, muhtemel sorunlar ve ihtiyaç duyulacak diğer konular hakkında ciddi bilgi kaynakları olurlar.

Potansiyel riskli alanların belirlenmesinden sonra bu alanların nasıl kontrol edileceği kararlaştırılır. Fakat bu aşamada denetçiler genellikle risk düzeyi yüksek konulara enerji ve zaman harcanmaktadır, kaynak ve zaman yetersizliği sebebi ile makro riskler üzerine yoğunlaşmakta ve Risk kontrol matrisi oluşturmaktadır.

"Bu matrisin her bir bölümünün oluşturulmasında aşağıdaki hususlara uyulmaktadır:

· Potansiyel sorunlu alan bölümüne, denetlenebilir (ana veya alt) birim veya süreç isimleri kaydedilir.

·Yapısal riskler bölümüne, her bir alt birim veya sürece ilişkin doğal riskler yazılır.

· Kontrol önlemleri bölümüne, her bir yapısal riske ilişkin yönetimce uygulandığı belirtilen kontroller girilir. Ancak bu noktada uygulandığı beyan edilen kontrollerin fiilen var olup olmadığı denetçi tarafından sınırlı sayıda testlerle teyit edilir ve buna göre kontrol önlemleri bölümü revize edilir.

· Kalan riskler bölümüne, yapısal riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla yönetimce uygulanan kontroller sonrasında kalan riskler kaydedilir.

· Açıklamalar bölümüne, her bir kalan riske ilişkin denetçinin nihai değerlendirmesi ve buna bağlı olarak ilgili alanın denetim kapsamına alınıp alınmayacağına yönelik denetçi kararı girilir."[132]

4.3.4. İç Denetim Bölümü İçerisinde Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Oluşturulması

İç denetim bölümünde iç denetçiler tarafından oluşturulan çalışma kâğıtları İç Denetim Direktörü tarafından kontrol edilerek bulgular denetlenen bölümlerin yöneticileri ile paylaşılarak mutabakat yapılmaktadır. Denetim sonlanmadan önce denetlenen birim çalışanları ve iç denetim direktörü tarafından yapılan denetimlerin kalitesi ve verimliliğine ilişkin anket formları doldurularak saklanır. Saklanan formlar global iç denetim bölümü tarafından belirli dönemlerde gözden geçirilir.

4.3.5. İç Denetim Bölümünde Görev Yapan İç Denetçilerin Özellikleri

İç denetim bölümünde görev yapan denetçilerden iki tanesi Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) belgelerine sahiptir. İç denetçilerin hepsi yüksekokul mezunu olup iki tanesinin muhasebe denetimi ve finans alanlarında yüksek lisans alanlarında diploması bulunmaktadır.

4.3.6. İç Denetim Bölümü Tarafından Uygulanan İç Denetim Türleri

İç denetim bölümü tarafından uygunluk denetimi, performans denetimi, mali tabloların denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi yerine getirilmektedir. Bilgi sistemleri denetimi için firma risk kontrol matrisi dışında kalan uzmanlık alanları için belirli dönemlerde şirket dışındaki uzmanlardan destek almaktadır. Çevre

[132]Çevrimiçi,http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018

denetimleri daha çok kalite güvence sistemlerinin bünyesinde bulunan denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.

4.3.6.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi iki bileşenden oluşmaktadır. Bunlar;

1- Şirketin harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara ve yıllık bütçeye uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi,

2- Şirketin harcamalarının ilgili prosedür, ve diğer kurallara uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesidir.

İç denetçiler şirketin faaliyetlerinin ve yasal düzenlemelerin gerekliliklerinin yerine getirilip getirilmediğini ve belirlenen kurallara uygun gerçekleştirildiğini incelemektedirler.

İç denetçilerin uygunluk denetiminde ele aldığı kıstaslar aşağıdaki gibidir;

· "Prosedürler

· Yıllık bütçe, stratejik plan ve performans programı,

· Yönetim tarafından belirlenen yönergeler,

· Yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri,

· Yönetim tarafından alınan kararlar,

· İdarenin giriştiği sözleşme ve taahhütlere ilişkin hükümler".

Yukarıda sözü edilen kriterlere uygunsuzluk bulunduğunda uygunsuzluğun sebep ve sonuçları belirlenir. Bu uygunsuzluk sonucunda şirketin zarara uğradığı tespit dildiğinde örneklem büyüklüğü üzerinden zararın tutarı tespit edilir. Zararın tespiti konusunda denetçinin uzmanlık ve deneyimi dışında kalan konular varsa bu konuda yönetim bilgilendirilerek zararın tutarının neden belirlenemediği açıkça bildirilir. Uygunluk denetimi ile elde edilen sonuçlar ve bu uygunsuzlukların nasıl giderileceği icra kurulu başkanına raporlanır.

4.3.6.2. Performans Denetimi

Şirket departmanlarının belirli program faaliyet ya da projelerinin verimlilik, etkililik ve ekonomiklik ilkeleri açısından sistematik ve objektif olarak incelenmesine performans denetimi denir. Bu denetim, şirketin bütün bölümlerinde gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, verimliliğin ve ekonomikliğin değerlendirilmesidir.

Performans denetiminin amacı, denetlenen birimin kullandığı kaynakların hedef ve amaçlarına uygunluğunun, ulaşılan tespitler ile paralel olup olmadığının kontrol edilmesidir.

Performans denetimi;

· " Kurumsal amaçlara maliyet-etkin yöntemlerle ulaşılması,
· Hizmetlerin daha iyi kalitede sunulması,
· Yönetim ve organizasyon süreçlerinin geliştirilmesi,
· Kaynak kullanımında tasarruf sağlanması amacıyla yapılması gereken iyileştirmeler konusunda yol gösterir".

4.3.6.3. Mali Tabloların Denetimi

Mali denetim; varlık ve yükümlülüklere, gelir ve giderlere ilişkin işlem ve hesapların doğruluğunun, mali tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. İç denetçiler söz konusu mali tabloların doğruluğunun kontrolü için, mutabakat işlemleri, kasa sayımı, kayıtların hesap dönemlerinin incelenmesi, gider hesaplarının gözden geçirilmesi, muhasebe sistemlerinin ve yöntemlerinin incelenmesi gibi faaliyetleri yerine getirmektedirler.

4.3.6.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

İç denetçilerin bilgi teknolojileri denetimi ile ilgili uzmanlıkları kısıtlı olduğundan özellikle şirket itibarını doğrudan etkileyecek lisanssız ürün kullanılıp kullanılmadığını, yedek alımlarının sürekli yapılıp yapılmadığını ve kullanıcı yetkilerinin sınırlarının kontrollerini gerçekleştirmektedirler.

4.3.6.5. Danışmanlık Hizmetleri

Yönetimin özel istekleri doğrultusunda iç denetim bölümü tarafından danışmanlık hizmetleri verilmektedir. Örneğin, şirketin grup dışında başka şirketi satın alması ya da birleşmesi durumunda iç denetçilerden satın alınacak firmanın mali verilerinin doğruluğu, verimliliği, grup şirketlere sağlayacağı muhtemel katma değerin ölçülmesi hususunda çalışmalar talep edilmektedir.

4.3.7. Yolsuzluk Denetimleri

İç denetim bölümü yolsuzluk denetimleri de yapmaktadır. Özel bir takvimi olmamakla birlikte rutin denetim çalışmaları içerisinde tespit ettikleri usulsüzlüklerin üzerine giderek ya da şirket bünyesinde bulunan ihbar hatlarına gelen ihbarlar ile usulsüzlerin araştırmalarını da yapmaktadırlar.

4.4. İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanması

İç denetim bölümünde denetimler genellikle grup şirketlere hizmet veren ortak bölümleri ve kendi operasyon süreçlerini yürüten firmaların toplu olarak denetlenmesi ile gerçekleşmektedir. İç denetim direktörü, üst yönetimin özel talepleri, en son denetim yapılan tarihten bugüne geçen süre, grup şirketlerde meydana gelen önemli değişiklikler ve firmaların genel yapılarına göre riskli alanları belirleyerek yıllık denetim planı oluşturulmaktadır.

Yıllık denetim planında gerçekleştirilecek denetim faaliyetlerinin hangi tarihlerde hangi denetçiler tarafından yapılacağı belirtilmektedir. Burada süreler bölümlerin büyüklükleri ve risk grubu ve örneklem sayısı ile doğru orantılı olarak bir hafta ile dört hafta arasında değişmektedir.

Denetim planı hazırlanırken iç denetçiler tarafından önceki denetim bulguları ve tespit ettikleri uygunsuzluklar analiz edilerek bir sonraki denetimin süresi ve yoğunluğu belirlenmektedir. Firmanın yoğun üretim kapasitesi ve birden çok bölgeye tek satın alma ekibinin merkezden destek vermesi sebebi ile özellikle alınan tekliflerin verimliliği ve hammadde stok taşıma oranlarının analizi ve denetimi önem

teşkil etmektedir. Satış ve pazarlama firmalarında ise mutabakat süreçleri ve kârlılık analizleri için yapılan denetimler önem kazanmaktadır.

4.4.1. Ön Araştırma Yapılması

İç denetim yöneticisi tarafından İç denetim faaliyeti başlamadan önce denetlenecek olan grup şirket departmanına iç denetim yapılacağı yazı ile bildirilir. Bu bildirim ile denetim başlangıç ve muhtemel bitiş tarihi, açılış toplantısı tarihi, denetimden sorumlu iç denetçilerin isimleri, denetim alanları, denetim amaç ve hedefleri açıkça belirtilmektedir. Bu yazı ile denetimin ön çalışma sürecine katkı sağlayacak ve süre avantajı kazandıracak bilgi ve belgelerin listesi de eklenir.

Şirketler grubu bünyesinde yaklaşık on dört yıldır iç denetim faaliyetleri yürütülmesi sebebi ile iç denetçiler denetlenecek bölümleri yakından tanımaktadırlar. İç denetçiler, şirketlerin faaliyet konuları ve personel yapıları gibi temel bilgilere önceki deneyimleri sebebi ile sahip olmuşlardır. Buna rağmen yeni bir denetime başlamadan önce geçmiş bulgular, riskli alanlar ve risk seviyeleri ayrıntılı bir şekilde tekrar analiz edilmektedir.

İç denetçiler denetime başlamadan önce denetlenecek bölümün yöneticileri ve çalışanları ile yaptıkları açılış toplantısında denetimin amacı kapsamı ve süresi ile ilgili bilgi verirken aynı zamanda bölüm ile ilgili kontrol süreçlerini hızlandıracak bilgileri temin etmeyi hedeflemektedirler.

4.4.2. İç Denetim Programının Hazırlanması

İç denetim bölümü denetim faaliyetlerini yürütmek için bir bilgisayar yazılımından faydalanmaktadır. Bu yazılım ile her şirketin bütün bölümlerinin risk, kontrol ve test matrisleri göz önünde bulundurularak yapılan ön araştırma çalışmalarının sonuçları analiz edilip denetlenecek konular ve riskli alanlar seçilmektedir. Seçilen alanlar ile ilgili rapor iç denetim direktörü ile paylaşılarak planlama süreci tamamlanmaktadır. Paylaşılan bu planın kapsamı denetim sırasında genişletilebilmekte ya da daraltılabilmektedir.

4.4.3. İç Denetim Programının Yürütülmesi

4.4.3.1. Nakit Tahsilatı İşlemlerinin Test Edilmesi

Nakit sistemi denetiminin temelini iç denetçiler tarafından yapılan kasa sayımı oluşturmaktadır. Kasa sayımı ile ilgili olarak iç denetim yöneticisi tarafından oluşturulmuş prosedürler bulunmaktadır. Prosedüre göre, iç denetçi tarafından grup şirketlerin kasalarında bulunan nakit ve kıymetli evrakların (çek, senet, teminat mektubu vb.) sayımı yapılmaktadır. Sayım yapıldıktan sonra sonuçlar bir tutanağa aktarılarak kasa sorumlusu ve iç denetçiler tarafından imzalanmaktadır. Daha sonra iç denetçiler sayım sonuçlarını muhasebe kayıtları ile karşılaştırmaktadırlar. Dövizli nakit ve kıymetli evrakların Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlenip değerlenmediği kontrol edilmektedir. Kontroller sonrasında elde edilen bilgi ve belgeler çalışma kâğıtları ile birlikte cari dosyalarda muhafaza edilmektedir.

Nakit sistemi ile ilgili denetim çalışması yürüten iç denetçiler, kasaya erişim yetkisi olan çalışanların diğer sorumluluklarını ve görevlerin ayrılığına aykırı bir yapılanmanın olup olmadığını incelemektedirler. Bununla birlikte kasanın fiziki olarak korunma yöntemi, kasa sigortasının varlığı ve poliçe kapsamında bulunan tutarlar ile kasanın ortalama bakiyesini inceleyerek muhtemel risklere karşı önlem alınması hususunda tespitlerini çalışma kağıtlarına yazmaktadırlar. Tahsilat ve tediye makbuzlarının da kontrolünü gerçekleştiren iç denetçiler makbuzların sıra numaraları, matbaadan alınan belgeler ile fiziki sayımları ve kimlere zimmetlendiği bilgilerini de alarak çalışma kâğıtlarına eklemektedirler.

Personele verilen avansların detayları muhasebe kayıt sisteminden alınarak, avans talep formlarındaki yönetici onayları kontrol edilmektedir. Avansın alındığı tarih ve masrafın yapılıp yapılmadığı son işlem tarihleri ile gözden geçirilmekte ve uzun süredir alınan avans ile ilgili gerekli hizmetin alınmadığı ya da alınmışsa dahi belgelerini 1 aydan uzun süredir ulaştırmayan personellerden borçlu olduğu tutarlar kadar maaş kesintisi yapılmaktadır.

İç denetçiler grup şirketlerin tamamı için banka hesap özetlerini temin ederek muhasebe ile karşılaştırmak sureti ile mutabakat yapmaktadırlar. Şirket kayıtlarında

olmasına rağmen banka kayıtlarında bulunmayan hareketler ile ilgili kontrolleri sağlayarak düzeltilmesi gereken işlemlerin düzeltilip düzeltilmediğini kontrol etmektedirler. Bütün şirketlerin dövizli banka hesaplarının hesap özetlerinden ay sonlarındaki bakiyelerin efektif döviz alış kuru ile değerlenip değerlenmediği iç denetçiler tarafından kontrol edilmektedir. Banka hesabındaki yüksek hacimli nakit giriş ve çıkışları kontrol edilerek nedenleri araştırmaktadır.

İç denetçiler kasa ve nakit sistemi ile ilgili çalışmalarını tamamladıktan sonra sistemin amaçlarına uygun çalışıp çalışmadığını test etmektedirler. İç denetim bölümü nakit tahsilatı işlemlerini test etmek için iki yöntem kullanmaktadır. Birinci yöntemde ana kütle olarak tahsilat makbuzları seçilerek, tahsilat makbuzlarına işlenen nakit girişlerinin muhasebe kayıt sistemine ve banka kayıtlarına yansıyıp yansımadığı kontrol edilir. İkinci yöntemde ise ana kütle olarak büyük defter kayıtlarında kasa hesabının borç tarafına yapılan kayıtlar seçilerek söz konusu işlemler için tahsilat makbuzu düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilmektedir.

Şirketler grubunun bir diğer tahsilat aracı ise çeklerdir. Çek tahsilatı ile ilgili şirketler grubunda yazılı bir prosedür bulunmaktadır. İç denetçiler tahsilatlarda temin edilen çek miktarlarının satış sözleşmesinde kararlaştırılan limitlerde olup olmadığını kontrol etmektedirler. Denetçiler çeklerin sadece yetkili kişiler tarafından alındığını ve çeklerin kasalarda fiziken korunma şekillerini araştırmaktadırlar. Aylık olarak kasa sayımlarında tespit edilen portföyde bulunan çeklerin listesi muhasebe kayıt sisteminden alınarak karşılaştırılmaktadır. İç denetçiler bu sayımların gerçekleştiğini ve tutanakların yetkili kişiler tarafından imzalandığını kontrol etmektedirler.

4.4.3.2. Alacaklar ve Satış İşlemlerinin Test Edilmesi

İç denetçiler satış bölümü ile ilgili çalışmalarına başlamadan önce satış yöneticileri ile açılış toplantıları gerçekleştirmektedirler. Açılış toplantısında ana konuyu, satış politikaları ve stratejilerinin yanı sıra fiyatlama, sipariş süreci ve teslimat ile ilgili ön bilgilerin temin edilmesi oluşturmaktadır.

İç denetçiler temin ettikleri bilgiler ışığında örnekleme yoluyla satış işlemleri seçmektedirler. Bu satışlara ilişkin fatura ve irsaliyelerin şekil şartına uygunluklarını,

gerekli onayların mevcudiyetini, satış politikası gereği eğer varsa ön ödemenin yapılıp yapılmadığını, dövizli ve açık vadeli satışlarda dövizli satış sözleşmesinin olup olmadığını, ürünün satış fiyatının üst yönetim tarafından belirlenen tutarlarda olup olmadığını kontrol etmektedirler. İç denetçiler satışla doğru orantılı olarak depodan sevkiyat sürecinin nasıl gerçekleştiğini yerinde test ederek, ürünlerin saklanma ve gönderilme koşularının da prosedürlere uygun yapılıp yapılmadığına kanaat getirmektedirler.

Şirketler grubu yılda bir kez yurtiçinde ve yurtdışında bulunan müşteri ve tedarikçiler ile mutabakat yapmaktadır. Mutabakat mektupları bağımsız denetçiler tarafından hazırlanarak gönderilmektedir. Bağımsız denetçiler mutabakat yapılacak bakiyeleri muhasebe kayıtlarından kendileri temin ederek müşteri ve tedarikçilere göndermekte, mutabakat cevaplarının da kendilerine gelmesini sağlamaktadırlar. Müşteri ve tedarikçilerden gelen mutabakat mektupları iç denetçiler tarafından da temin edilerek, mektupların üzerindeki bakiye bilgisi, kaşe ve onayların gerçekliği test edilmektedir. Mutabakat mektuplarında karşılaşılan farklar ile ilgili iç denetçiler incelemelerini yapmaktadırlar. İç denetçiler gönderilen mutabakat mektuplarında ana kütleyi temsil edecek kadar örnek bulamazlarsa kendi belirledikleri müşteri ve tedarikçilere yeniden mutabakat mektubu göndermektedirler.

Alacak tahsil sürelerinin analiz edilmesi ve uzun süredir tahsil edilmeyen alacakların belirlenmesi için iç denetçiler alacak yaşlandırmaları yapmaktadırlar. Uzun süredir hareket görmeyen alacak bakiyeleri için kontrollerini yapan iç denetçiler tahsil kabiliyetinin zayıf ya da imkansız hale geldiği müşterilerin bakiyelerinin alacak rakamından düşülüp düşülmediği ve dava açılan müşteriler için karşılık ayrılıp ayrılmadığını kontrol etmektedirler.

4.4.3.3. Stoklar ve Satınalma İşlemlerinin Test Edilmesi

Şirketler grubunun bütün satın alımları tek merkezden yönetilmektedir. Üretim firmalarında alım hacimleri çok büyük olduğundan satın alma testleri büyük ölçüde bu firmalarda yoğunlaşmaktadır. Bütün departman denetimlerinde olduğu gibi iç denetçiler stoklar ve satın alma ile ilgili denetimlerinde de ilgili bölüm yöneticileri

ile açılış toplantısı yaparak, onaylanmış prosedürleri ve sistemin işleyişi ile ilgili temin edilmesi gereken bilgi ve belgeleri temin ederek denetim çalışmalarına başlamaktadırlar.

İç denetçiler satın alma ile ilgili örnek seçtikleri her bir satın alma talebi için alınan fiyat tekliflerini temin ederek testlere başlarlar. Prosedür gereği her bir sipariş için en az üç teklif alma zorunluluğu bulunduğundan iç denetçiler öncelikle teklif veren firmaların gerçek olup olmadıklarını test etmektedirler. Verilen tekliflerin gerçek firmalar tarafından verildiği tespit edildikten sonra teklifi onaylanan tedarikçi ile diğer teklifler kıyaslanmaktadır. Alınan tekliflerin yetersiz olduğu düşüncesi doğduğunda iç denetçi örnek tedarikçiler bularak yeni fiyat teklifleri ile alım yapılan mal ve hizmetin piyasa fiyatı ile ilgili gerçekçi veriler elde etmektedir. Satın alma sürecinde teklif kontrolleri yapıldıktan sonra ambar fişleri, taşıma irsaliyeleri ile malın reel olarak alınıp alınmadığı test edilmektedir. Son olarak onaylanan teklif ile tedarikçi faturası ve muhasebe kayıtlarına yansıyan tutarlar test edilmektedir.

İç denetçiler sürekli alımı yapılan malzemelerin fiyatlarını tarihsel olarak karşılaştırarak ortalama fiyat artışlarının üzerinde veya altında kalan satın alımlar ve ödeme vadelerinde yapılan değişiklikler ile ilgili kontrollerini de sağlamaktadırlar. İç denetim bölümü aylık olarak şirketler grubunun değişik yerleşkelerde bulunana depolarında sayımlar gerçekleştirmektedirler. Bu denetimlerde fiyatı veya miktarı yüksek olan stoklardan örnekler seçilerek sayım yapılarak, sonuçları muhasebe kayıtları ile karşılaştırmaktadırlar.

Üretim şirketlerinin depoları özellikle kontrol edilmektedir. İç denetçiler alınmasına rağmen uzun süredir üretime sevk edilmeyen hammaddeler ile ilgili gerekli sorgulamaları yaparak stokta son tüketim tarihi yaklaşan ve geçmiş olan ürünlerin tespitini yaparak alım siparişi veren bölüm yetkililerinin görüşleri ile birlikte notlarını çalışma kâğıtlarına aktarmaktadırlar.

4.4.3.4. Personel Testi

Personel ile ilgili denetim çalışmaları açılış toplantıları ile başlamaktadır. Öncelikle personel ile ilgili onaylanmış bütün prosedürler temin edilmektedir. İç

denetim ekibi çalışmalarına personel listesini alarak başlamakta, personel listesinden değişik departmanlardan örnek olarak belirli bir sayıda personel seçilmektedir. İç denetçi, belirlenen bu kişilere ait personel dosyalarını temin ederek, prosedürler gereği personel dosyasında olması gereken bütün bilgi ve belgelerin eksiksiz bulunduğunu test etmektedir.

Personelin şirkette gerçekten çalıştığı tespit edildikten sonra bütün şirketlerdeki personel bordroları bir önceki denetim tarihinden itibaren temin edilerek maaşları, Sosyal Güvenlik Kurumu primleri, gelir vergisi matrahları yeniden hesaplama metodu ile kontrol edilerek kayıtların doğruluğu test edilmektedir. Personelin aylar itibari ile aldıkları maaşlar karşılaştırılarak artış ve azalışlarda gerekli onayların alınıp alınmadığı sorgulanmaktadır. Yeniden hesaplanan bordrolar ile muhasebe kayıtları ve muhtasar beyanname kayıtları karşılaştırılarak, son olarak personele yapılan maaş ödemelerinin toplamları banka kayıtları temin edilerek karşılaştırılmaktadır.

Üretim firmalarında çalışan personelin fazla çalışma saatleri parmak izi kayıtları ve ustabaşı raporları ile kontrol edilmektedir. Fazla mesai yapan personelin çalışma sürelerinin İş Kanununda belirtilen haftalık yasal sürelere uygun olup olmadığı kontrol edilmekte, fazla mesai için ödenen ücretlerin hafta tatili ya da bayram günlerine gelen kısımlar için hesaplamaların doğru yapılıp yapılmadığı test edilmektedir.

Personel testi kapsamında işten ayrılan personelden alınan ibraname örneklerinin hukuk bölümü onayından geçip geçmediği kontrol edilmektedir. Ayrıca işten ayrılan personelin hem bordro kayıtlarından hem de sosyal güvenlik kurumu kayıtlarından yasal süreler içersinde çıkarılıp çıkarılmadığı kontrol edilmektedir.

4.4.4. Kanıtlar

İç denetçiler denetim sonuçlarına iç denetim faaliyeti sırasında elde ettikleri kanıtlar doğrultusunda ulaşmaktadırlar. Bu kanıtlar çalışma kâğıtlarında belgelenerek saklanmaktadır.

4.4.5. Çalışma Kâğıtları

İç denetçiler denetim çalışmaları sırasında elde ettikleri bulgu ve notlarını çalışma kâğıtlarına kaydetmektedirler. İç denetim bölümünün matbu olarak bastırılmış çalışma kâğıtları bulunmaktadır. Çalışma kâğıtlarında, denetlenen birim, denetimin konusu, yapılan testler, denetim çalışmasının amacı, kullanılan denetim yöntemleri, edinilen bilgiler, elde edilen sonuçlar ve çalışma kâğıtlarını hazırlayan ve kontrol eden yöneticinin parafı bulunmaktadır.

Çalışma kâğıtları istenildiğinde rahatça kontrol edilebilsin diye denetlenen bölümler bazında referans numaraları ile saklanmaktadır. İç denetim bölümü çalışma kağıtlarını çalıştıkları alan içerisinde kilitlenebilir dolaplarda saklamaktadır. Çalışma kâğıtları cari dosyalar ve sürekli dosyalar olmak üzere iki dosyada saklanmaktadır.

4.4.6. Kapanış Toplantısı

İç denetim çalışmaları tamamlandıktan sonra, denetlenen bölüm sorumluları ile bulguların paylaşılması adına bir kapanış toplantısı düzenlenmektedir. Denetim çalışmaları sırasında iç denetim yazılımı tarafından elde edilen bulgular denetlenen birim yöneticileri ile e-posta yolu ile paylaşılarak açıklamaları talep edilmektedir. Kapanış toplantılarında öncelikle iç denetim bölümünün tespit ettiği aksaklıklar konusunda denetlenen birim ile denetim raporu sonuçlanmadan önce ilgili bulgular konusunda tamamen mutabakat yapıldığı tutanak altına alınmaktadır. Bulgular ile ilgili mutabakata varıldıktan sonra, aksaklıkların iyileştirilmesine yönelik iç denetim bölümü tarafından öneriler paylaşılır ve bir sonraki denetime kadar ilgili iyileştirme yöntemlerinin uygulanma zamanları konusunda mutabakata varılmaktadır.

İyileştirme faaliyetleri için iç denetim bölümü önemlilik düzeylerine ve risk gruplarına göre ne kadar sürede önlem alınması gerektiğine dair tespitlerini paylaşmaktadır. Kapanış toplantısı sırasında mutabık kalınan çalışma planları da çalışma kağıtlarına yazılarak cari dosyalarda saklanır.

Kapanış toplantısı denetlenen birim üyelerinin, denetim çalışmalarını yapan iç denetçilerin yetkinliklerini, iletişimlerini, çalışma kalitelerini değerlendirdikleri formların doldurulması ve genel müdüre gönderilmesi ile tamamlanmaktadır. Bu formlar yıllık performans değerlendirme toplantılarında genel müdür tarafından değerlendirilmektedir.

4.5. İç Denetim Raporunun Hazırlanması

4.5.1. İç Denetim Raporu Çeşitleri

İç denetim yöneticisi, denetim planı dahilinde yapılan denetimlerin sonuçlarını aylık olarak genel müdür ile paylaşmaktadır. Üçer aylık dönemlerde denetim çalışması sonucunda elde edilen bulgular iç denetim yöneticisi tarafından yönetim kuruluna sözlü olarak sunulmaktadır.

Yüksek risk taşıyan ve acilen müdahale edilmesi gereken bulgular tespit edildiğinde ara raporlamalar ile genel müdür ivedilikle bilgilendirilir. Ara raporlarda bildirilen bulgular rapor dönemlerinde tekrar yönetim kurulu üyeleri ile paylaşılmaktadır.

4.5.2. İç Denetim Raporunun İçeriği

İç denetim raporları iç denetim yöneticisi tarafından asgari bilgi ve bölümlerin belirtildiği bir formatta hazırlanmaktadır. Tamamlanan denetimlere ilişkin denetim raporları, denetim çalışmaları boyunca elden edilen ve üzerinde mutabık kalınan bulguların iç denetim yazılımı ile otomatik olarak hazırlanmaktadır.

Denetim raporunun kapağında rapor numarası, rapor dönemi, rapor tarihi ve raporun oluşmasını sağlayan iç denetçilerin adları bulunmaktadır. Raporun birinci bölümünü iç denetim çalışmalarının kapsamı, denetlenen grup şirketleri, kullanılan denetim yöntemleri oluşturmaktadır.

Raporun ikinci bölümünde ise denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü şirket bölümleri, önceki denetim faaliyetlerinde kararlaştırılan iyileştirmelerin ne durumda olduğu ve yeni bulgular, risk seviyelerine göre sırasıyla paylaşılır.

Raporun üçüncü bölümü, ikinci bölümde bildirilen risklerin detaylarını, bulguların nasıl elde edildiğini, söz konusu risklerin firmaya olası etkilerini detaylı bir şekilde elde edilen kanıtlar ile birlikte açıklamaktadır. Denetim çalışmaları sonlandırılmadan önce denetlenen bölümlerden alınan bulgulara dair açıklamalar bulguların devamına eklenmektedir.

Raporun dördüncü bölümünde, riskli alanlar ile ilgili alınacak önlemlerin nasıl olması gerektiği ile ilgili bilgiler verilerek, kontrol mekanizmasının nasıl oluşturulacağı açıklanmaktadır.

4.5.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanacağı Taraflar

İç denetim faaliyeti sonucunda hazırlanan raporlar, öncelikle şirketler grubunun genel müdürü ile paylaşılmaktadır. İç denetim raporu denetlenen departmanların yönetim kurulundaki yetkililer ve şirket yöneticileri ile ayrıca paylaşılmaktadır.

4.6. İzleme

Denetim çalışmalarında elde edilen bulgular ışığında, denetlenen bölüm yöneticileri ile mutabık kalınan riskli alanlar ve riskin kontrolünü sağlamak amacı ile alınan önlemlerin takvimi belirlenir. Belirlenen bu aksiyon planına göre iç denetim bölümü denetim takviminde gerekli görülen durumlarda denetim sıklığını arttırarak ilerleme raporlarını risk gruplarına göre ayrıca oluşturarak aylık raporlarda " önceki dönem sonuçları" başlığı altında raporlamaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetim işletmelerin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacı ile tasarlanmış, bağımsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler işletme içerisindeki iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğini ölçmenin yanı sıra onların geliştirilmesi için üst yönetime öneri ve tavsiyelerde bulunurlar. İşletme içerisindeki yönetişim faaliyetlerinin güçlenmesini sağlarken, şirketin faaliyetlerine ve sürekliliğine zarar veren ve vermesi muhtemel problemler hakkında üst yönetimin hızlıca bilgilendirilmelerini sağlarlar. İşletmelerin risk haritalarını çıkararak, faaliyetlerini yürütürken hangi alanlarda daha çok dikkatli olunması gerektiği bilgisini ilk elden yönetim ile paylaşırlar. Risklerinin farkında olan ve bu risklere hızlıca önlem olan firmaların rekabet gücü ve aksiyon kabiliyeti artar. İşletmelerin uzun süre ayakta durmalarını sağlayan, risklere karşı önlem kabiliyeti iç denetçilerin çalışmaları ve yönlendirmeleri ile gerçekleşir. İç denetçiler sadece mevcut bölümlerin performanslarını ve etkinliklerini değil bununla birlikte bölümlerin kendi aralarında daha etkili ve verimli çalışabilmeleri için yönetişim faaliyetlerinin etkililiğini de arttırırlar. Bir şirketin iç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve gücü firma için, bağımsız denetim ve finansman kuruluşları tarafından güvenin sağlanması ve daha düşük maliyetlerde kaynak ihtiyacının sağlanması ve sermaye maliyetlerinin düşmesini sağlar. Tüm bu olumlu yanları ile birlikte işletme itibarının yüksek seviyelerde olmasını sağlıyor oluşu, iç denetim fonksiyonunun öneminin gün geçtikçe daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır.

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetim faaliyetlerinin genel çerçevesini belirlemek ve etkinliği yüksek iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesini sağlamak amacı ile Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını kabul etmiştir. Bu standartlara uyularak yapılan iç denetim faaliyetlerinin etkili ve verimli olabileceği söylenebilir. IIA' nın parçası olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)Türkiye'de faaliyetlerini etkin bir şekilde yürüterek mesleğin ülkemizde uluslararası standartlarda olması için yoğun emek sarf etmektedir. Şu an ikibinin üzerinde üyesi bulunan TİDE kendi bünyesinde bulunan komiteleri ile birlikte hem uygulama örnekleri hem de akademik yayınların toplanması ve meslek mensuplarınca paylaşılmasını çok etkin bir şekilde yürütmektedir.

Tezin uygulama bölümünde “Z Şirketler Grubu” bünyesinde oluşturulan iç denetim bölümünün yapısı, organizasyon içerisindeki yeri, gerçekleştirmekte olduğu faaliyetleri incelenmiştir. İç denetim bölümünün organizasyon yapısı içerisinde genel müdüre bağlı ve diğer bütün bölümlerden bağımsız faaliyetleri, iç denetim raporlarında verilen tavsiyelerin önemi ve tedbirlerin alınması konusundaki kararlı çalışmaları sayesinde, kısa sürede düzeltici faaliyetlerinin olumlu etkileri görebilmektedir. İç denetim bölümünün amaç yetki ve sorumluluklarının belirtildiği ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun, genel müdür tarafından onaylanmış bir iç denetim yönetmeliği bulunmaktadır. İç denetim yöneticisi ve uzmanları tarafından sürekli iç değerlendirmelerin yapılması faaliyetlerin güvenilirliğini arttırmaktadır. İç denetim bölümlerinde görev alan uzmanların hem mali müşavir olmaları hem de değişik alanlarda yüksek lisans belgelerinin olmaları yeterliliklerini kanıtlamaktadır. İç denetim bölümünün faaliyetlerini bir rehber aracılığı ile yerine getirmeleri ve denetim dönemlerine ilişkin yıllık, üç aylık ve aylık planlamalarının olması faaliyetlerinde ne denli sistematik ve disiplinli olduklarını göstermektedir. Ayrıca kullanılan iç denetim yazılımı ve bütün faaliyetlerinin anlık olarak genel müdür tarafından görülecek derecede şeffaf olması iç denetim faaliyetlerinde hızlı aksiyon almalarını sağlamaktadır. Bütün bu değerlendirmeler sonucunda “Z Şirketler Grubu” nun iç denetim faaliyetlerini Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak yerine getirdikleri görülmektedir.

KAYNAKÇA

Adiloğlu, Burcu **: İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**. 1.Baskı, İstanbul: Türkmen Yayınevi, 2011.

Aktuğlu, Mehmet Ali **: Denetleme ve Revizyon.** 1.Baskı, İzmir: Bilgehan Yayınevi, 1986.

Akyürek, Mehmet **: Şirketlerde İç Denetim**'', TİDE Bülten, Türkiye iç Denetim Enstitüsü, Yıl:4, Sayı 39, Temmuz 2000.

Aslan, Sinan **: Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**. 1.Baskı, İstanbul: Avcıol Yayınevi, 2003.

Ataman, Ümit **: Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1.Basım, İstanbul, Alfa, 2001.

Bankacılık Düzenleme ve: Denetleme Kurulu (BDDK) : "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik," **Resmi Gazete**, 28.06.2012 Sayı:28337, Md. 4.

Bankacılık Düzenleme ve: (BDDK) : Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik, Md. 12.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) : Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik, Md. 14.

Bozkurt, Nejat : Muhasebe Denetiminde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik‖, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 94, Ekim-2000, s.56-61.

Brune, Christina : "Guide Aims to Help Executives Manage Risk," **The Internal Auditor** Vol. 57, Iss. 5, Ekim2000, s. 15.

BS 31100 : www.shop.bsigroup.com, Mayıs 2014.

Cangemi, P. M, Singleton T., **: Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide**, 3. bs., New Jersey, John Wiley ans Sons Inc., 2003.

Cutler, F., S. : **Designing and Writing Message Based Audit Reports**,

The Institute of
Internal Auditors, 2001.

Duman, Ömer : **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, 2.Baskı, Ankara, Tesmer Yayınları,
2008. s.73.

Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.14, 13.03.2013, sayı 28586.

Enterprise Risk Management : COSO, **ERM Intedrated Framework**, Application techniques,2004,
www.coso.org.

Federation of Eurepean Risk Management Association (FERMA) : www.ferma.eu, Mayıs 2014.

Gleim, Irvin N. : CIA rewiev, Part I, **Introduction to Internal Auditing**, 10th edition, Florida, Gleim Publications, 2001.

Göğüş, E. Handan Sümer : **Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1.b., 2012.

Güredin, Ersin : **Denetim**, 10.Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2000.

Güredin, Ersin : **Denetim ve Güvence Hizmetleri**,13. Baskı Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

Holmes, Arthur W. Wayne S. Overmayer : **Auditing**, Cilt:1, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5, 1975,

Internal Control Integrated Framework, : **COSO** 1992,www.coso.org

Internal Audit guidance/ Standarts : Çevrimiçi, http:www.theiia.org/guidance/standarts-and-independence, 10.02.2014.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu : 5015 sayılı kanun Çevrimiçi, http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/-Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018_Sayili_Kanun.aspx.

İç Denetim Standartları : Çevrimiçi, http://tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar/, 10.02.2014.

İç Denetim Tarihçesi : Çevrimiçi, http://www.pau.edu.tr/icdenetim/tr/sayfa/ic-denetim-tarihcesi.

İngiltere Risk Yönetim Standartı : Çevrimiçi, BS 31100, www.shop.bsigroup.com, Mayıs 2014.

Kamu Gözetimi Kurumu : **Bağımsız Denetim Standartları** 610, md.8, Şubat 2015.

Kepekçi, Celal : **Bağımsız Denetim**, 2. Bs., Cem Web Ofset, Ankara, 1996.

Korkmaz, Yusuf : Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim, Marmara Üniversitesi, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2013.

Özbek, Çetin : "İç Denetimde Yeni Uygulamalar," **İç Denetim Kongresi**, 29.Mayıs.2003, s. 3.

Özbek, Çetin : **İç Denetim-Kurumsal Yönetim-Risk Yönetimi-İç Kontrol**, 2012, s. 38.

Özoğlu, Bülend Mercan, Ceyhan ve Çakıroğlu, Sabri : **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Deneti Birimi Başkanlığı Yayınları: İstanbul, 1.b., 2010.

Pamukkale Üniversitesi : Çevrimiçi, http://www.pau.edu.tr/icdenetim/tr/sayfa/ic-denetim- Tarihcesi

Pehlivanlı, Davut : **Modern İç Denetim**, 1.Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2010 s. 25.

Pickett, K. and Spencer,H. : **The Internal Auditing Handbook**, 2. bs., Wiltshire, John Wiley and Sons Inc., s. 34.

Reportof the National Commision on Fraudelent Financial Raporting : **Treadway Report**, October, 1987.

Risk Yönetimi : Çevrimiçi, http://riskyonetimi.nedir.com/#ixzz35Yir2XGN, Şubat 2014.

Sawyer, B., Lawrence, : **Sawyer's Internal Auditing**, 5. bs., Florida, The Institute of Internal Auditors, 2003, s. 68.

Sermaye Piyasası Kurulu : **Kurumsal Yönetim İlkeleri**, Şubat, 2005, Resmi Gazete.

Sermaye Piyasası Kurulu : **İç Denetim Tebliği** (Seri: V, No: 68) madde 7.

Sermaye Piyasası Kurulu : İç Denetim Tebliği, madde 13.

Sermaye Piyasası Kurulu : İç Denetim Tebbliği, madde 14.

Sermaye Piyasası Kurulu : Kurumsal Yönetim İlkeleri, **Resmi Gazete**, 20.12.2011, sayı 28158.

Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik, madde 12.

Şengür, Evren Dilek : Yayımlanmamış Y. Lisans tezi ''**İşletmelerde İç Denetim Fonksyonu ve Örnek Bir Uygulama**'', 2005.

The Institute of Internal Auditors Inc : http:www.theiia.org/guidance/standarts-and-guidance independen ce/, 10.02.2014.

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales : "Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code:Turnbull Report",Md. 9. (Çevrimiçi) http://www.icaew.co.uk/viewer/ind ex.cfm?AUB=TB2I_ 6342&tb5=1&CFID=2545814&CFTOKEN= 92897054, 10 Nisan 2014.

TİDE : https://tide.org.tr/uploads/PerformansStandartlari.pdf, 21.02.2016.

TİDE : **Uluslararası İç Denetim Standartları,** Çevrimiçi, http://www.tide.org.-tr/uploads/NitelikStandarlari.-pdf, 19.02.2016.

Toraman, Cengiz : "Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi," Mali Çözüm, Yıl: 12, Sayı: 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü : http://tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar/, 10.02.2014.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü : ISA610, madde 7.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü : https://tide.org.tr/uploads/PerformansStandartlari.pdf, 21.02.2016.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü : ISA610, madde 7.

Uyar, Süleyman : "DenetimKomitesi ve Türkiye Uygulaması," İstanbul, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2004.

Yavuz, Salih Tanju : "İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri", **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 42, 2002.

Yurtsever, Gürdoğan . : SMMM, CFE, **İç Denetim Dergisi**/Sonbahar2009.

EK-1 Z ŞİRKETLER GRUBU

İÇ DENETİM DİREKTÖRLÜĞÜ

İÇ DENETİM REHBERİ

GİRİŞ

Bu rehber, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Uluslararası İç Denetim Standartlarından faydalanarak hazırlanıp __/__/__ tarih ve İcra Kurulu Kararıyla onaylanan uluslararası mesleki uygulama çerçevesine uygun olarak hazırlanmıştır.

Bu rehber iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda, iç denetimin sürecini içeren genel çerçeve, ikinci kısımda ise, her bir iç denetim uygulamasına ilişkin ilkelerin anlatıldığı bölümler yer almaktadır.

İç Denetim Direktörlüğü, görev alanlarına giren konular itibarıyla İç Denetim Rehberinin birinci kısmındaki metodolojiyi aynen benimseyerek, ikinci kısmındaki ilkelere uygun olarak her bir denetim uygulamasına ilişkin kendi denetim rehberini hazırlamıştır. Söz konusu denetim rehberinin hazırlanmasında, genel kabul görmüş ulusal ve uluslararası uygulamalardan da yararlanılmıştır.

Denetim rehberleri yol gösterici olmakla birlikte, iç denetçilerin denetim yeteneklerini sınırlamaz ve iç denetim uygulamalarının geliştirilmesine engel teşkil etmez.

Türkiye İç Denetim Rehberinin iç denetim faaliyetlerinin planlanması, programlanması, gerçekleştirilmesi ve yönetilmesi bakımından etkin ve yeterli olup olmadığı İç Denetim Direktörlüğünce en az yılda bir defa gözden geçirilecek ve yapılan değişiklikler Kurula bildirilecektir.

İç denetim faaliyeti; uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi uygulamalarını kapsar. Her iç denetim faaliyeti ise ; planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ve izlenmesi sürecinden oluşmaktadır.

BİRİNCİ KISIM

GENEL ÇERÇEVE

İÇ DENETİM SÜRECİ

İç denetimin beklenen katma değeri sağlaması bakımından aşağıda yer verilen sürece uygun olarak yerine getirilmesi esastır.

I. PLANLAMA

A. Denetim evreninin tanımlanması

B. Denetim alanlarının belirlenmesi

C. Risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi

D. Denetim alanlarının öncelik sırasına konulması

E. Denetim kaynaklarının tahsis edilmesi

F. Planın hazırlanması ve onaylanması

G. İç denetim programının hazırlanması ve onaylanması

H. Denetçi ve denetlenecek birimlere bildirim

II. DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

A. Ön çalışma ve bireysel çalışma planı

1. Çalışma kağıtları ve formlar
2. Denetim amaçlarının belirlenmesi
3. Bilgi toplama/ön araştırma
4. Açılış toplantısı
5. Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi (risk değerlendirmesi)

6. Bireysel çalışma planının hazırlanması

B. Saha çalışması

1. Denetim testlerinin uygulanması
2. Bulguların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi
3. Bulguların denetlenen birimle paylaşılması
4. Kapanış toplantısı

III. RAPORLAMA

A. Taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi

B. Nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu

IV. DENETİM SONUÇLARININ İZLENMESİ

A. Denetim sonuçlarının izlenmesi

B. Denetimin değerlendirilmesi

C. Denetçinin değerlendirilmesi

Birinci Bölüm

PLANLAMA

İç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denet im alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planın hazırlanması ve onaylanması ile iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur.

İç denetim programı hazırlanıp onaylandıktan sonra her iç denetçiye, İç Denetim

Birimi Başkanlığınca görevi yazıyla (Ek:1) bildirilir.

İç denetçi görevlendirmesi yapıldıktan sonra İç Denetim Direktörlüğünce, denetim yapılacak birime bildirim yazısı (Ek:2) gönderilir.

İkinci Bölüm

DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

A. Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı

Denetim faaliyeti ön çalışmayla başlar. Bu çalışmanın amacı iç denetçinin yapacağı bireysel denetim faaliyeti için gerekli bilgiyi elde etmesine yardımcı olmaktır. Ön çalışma; denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Elde edilen bilgiler ışığında denetim amaçları kesinleştirilir, potansiyel sorunlu alanlar ile denetim kapsamı belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır.

Ön çalışma aşamasında ayrıca denetim kontrol listesi oluşturulur. Denetim kontrol listesi (Ek:3), hem denetçiye denetim sırasında izlemesi gereken yolu, hem de denetçinin çalışmalarını izlemekle görevli denetçiye, denetimin hangi aşamada olduğunu göstermek bakımından kolaylık sağlar. Liste, denetime ilişkin her bir adımın tamamlanmasını müteakip doldurulur ve ilgili çalışma kağıtlarıyla birlikte dosyalanır.

1. Çalışma Kağıtları ve Formlar

Denetimin hazırlık aşamasında, öncelikle, kullanılacak çalışma kağıdı ve formların

şekil ve içeriği belirlenir.

Denetim süresince gerçekleştirilen tüm çalışmalar; denetime hazırlık, risk ve kontrol değerlendirmeleri, yapılan testler, bunların sonucunda elde edilen bilgi, kanıt ve sonuçlar ile raporlama ve izleme faaliyetleri çalışma kâğıtlarıyla belgelendirilmelidir.

Çalışma kağıtları, denetimin yürütülmesinde denetçiye yardımcı olmaya ve denetçinin ulaştığı bulguları desteklemeye hizmet eder.

Risk kontrol matrisi gibi şekil ve içeriği özel olarak belirlenenler dışında, denetimde kullanılacak standart bir çalışma kağıdı örneği ekte yer almaktadır. (Ek:4).

Çalışma kağıtları, denetimin sonuçlandırılmasını müteakip saklanması ve gerekli hallerde başkalarının kullanımına açılması için İç Denetim Birimi Direktörlüğüne devredilir.

2. Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

İç denetçi ön çalışma kapsamında öncelikle, denetim programında öngörülen hedefler doğrultusunda gerçekleştireceği denetim faaliyeti sonucunda ulaşmak istediği amaçları net olarak ortaya koyar ve bunları çalışma kağıdıyla kayıt altına alır.

3. Bilgi Toplama/Ön Araştırma

Denetim faaliyetinin amacını belirleyen iç denetçi gerçekleştireceği denetim öncesinde ihtiyaç duyabileceği bilgileri toplayarak bir ön araştırma yapar. Bu safhada gerek görülmesi halinde denetlenecek birim yöneticileri veya ilgililerle görüşülebilir. Bu aşama, aşağıdaki hususlarda önemli bilgilerin ve uygulamaya yönelik tecrübelerin elde edilmesinden oluşur;

- Denetlenecek alanın büyüklüğü, kapsamı, amaç ve hedefleri,
- Denetlenecek birime ilişkin mevzuat, politika ve prosedürler,
- Mevcut kontroller,
- İş akış süreçleri,
- Organizasyon ve yönetim yapısı.

Söz konusu bilgilere ulaşabilmek için kullanılabilecek bazı kaynaklar şunlardır;

- Önceki denetimlere ilişkin rapor ve çalışma kağıtları,
- Dış denetim ve diğer denetim birimlerince yazılmış raporlar,
- İş/süreç akış şemaları,
- Organizasyon şemaları,
- Fonksiyon ve iş/görev tanımları,

- Faaliyet raporları.

4. Açılış Toplantısı

İç denetçi, denetimin başlangıcında denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin iştirakiyle bir toplantı yapar. Bu toplantıda; denetimin amaçları, hedefleri, kapsamı ve tahmini süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, yönetimin denetimden beklentileri, denetim bulgular ının değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının raporlanması, denetçi ve birim arasındaki iletişimin nasıl gerçekleştirileceği ve birimin denetçilerden talep etmesi halinde danışmanlık faaliyetlerinin nasıl yürütüleceği konuları görüşülür ve toplantı sonrasında bir tutanak düzenlenir.

5. Potansiyel Sorunlu Alanların Belirlenmesi (Risk Değerlendirmesi)

İç denetçi bilgi toplama ve ön araştırma aşamasını tamamladıktan sonra elde ettiği veriler yardımıyla yapacağı risk değerlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin potansiyel sorunlu alanları belirler.

Bu alanların belirlenmesinde ilk adım, denetlenecek birimin temel süreçlerinin ortaya konulmasıdır. Bu amaçla, birimin iş süreçlerinin, süreçler arasındaki ilişkilerin, süreçteki görevliler ve rolleri ile uygulanan kontrollerin tespiti gerekir.

Bu aşamada, iş süreçlerini görsel hale getirmeyi sağlayacak iş akış şemaları kullanılabilir. İş akış şemalarında açıklık ve sadelik çok önemlidir. Aşırı detay önemli hususların gözden kaçmasına neden olabilir. Şemaların oluşturulmasında standart sembollerin kullanılmasına dikkat edilmelidir.

Daha sonra, belirlenen bu temel süreçlerdeki risklerin varlığı araştırılır. Risklerin varlığına ilişkin bazı göstergeler şunlardır;

- Plansızlık ya da planlamadaki yetersizlikler,
- Konu, kişi ve birimler itibariyle uygun görev dağılımı yapmayan ve görevler ayrılığı ilkesini ihlal eden organizasyon yapısı,
- Varlıklar, yükümlülükler, alacaklar, ödemeler ve harcamalar üzerinde etkili bir kontrol oluşturulmasında yetersiz kalan yetki dağılımı,
- Resmi olarak uygulanması öngörülen ancak etkisiz veya maliyeti sağlayacağı fayda dan yüksek olan ya da açık olmayan ve anlaşılması güç yazılı prosedürler,
- Denetlenen alanın veya birimin iş/görev sahasının başka birim ya da kuruluşlarla ilişkili olması durumunda koordinasyon eksikliği,

· Büyük tutarlı harcama, tahsilat veya alacaklar,

· Daha önce hiç denetlenmemiş fonksiyon, süreç, program, proje ve faaliyetlerin bulunması,

· Politika ve faaliyetleri etkileyecek konumda bulunan personelin kendi aralarındaki veya bunlarla yönetim arasındaki çıkar çatışması,

· Kontrol ve yetkilendirme limitlerine yakın seviyede fazla sayıda işlemin bulunması,

· Karmaşık süreç, program ve faaliyetler,

· Yöneticileri, birim faaliyetlerinden haberdar edecek geri bildirim mekanizmalarının yokluğu veya yetersizliği,

· Olağandışı faaliyet ve işlemler,

· Yeni birim ve faaliyetler ile yeniden yapılandırma projeleri,

· Organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler.

Bu noktada yönetimin içinde bulunduğu durumun doğru anlaşılabilmesi ve denetimin kapsamı belirlenirken ihtiyaç duyulacak bilgiye ulaşılması için denetçiler, denetlenen birim çalışanlarıyla görüşmeler yapabilir. Bu tür görüşmeler muhtemel sorunlar, hassas konular ve denetimde ihtiyaç duyulacak diğer alanlarda önemli bir bilgi kaynağı oluşturur. Bu görüş alışverişleri bilgi toplama ve ön araştırma aşamasında, açılış toplantısında ya da saha çalışması sırasında da gerçekleştirilebilir.

Son olarak, tespit edilen potansiyel riskli alanlara ilişkin mevcut kontrollerin değerlendirilmesi gerekir. Ancak, kontrollerin tümünün gözden geçirilmesine gerek yoktur. Çoğu zaman denetim kaynaklarının sınırlılığı nedeniyle buna imkan da bulunmamaktadır. Bu sebeple, denetçiler, bu aşamada denetim görevi açısından çok önemli ve kritik kontrolleri belirlemeli ve bunlar üzerine odaklanmalıdır.

Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesinden sonra, bunların risk düzeylerine göre derecelendirilmesi amacıyla; potansiyel sorunlu alanlar (birim veya süreç), bu alanlara ilişkin yapısal (doğal) riskler, bu risklere karşı mevcut kontroller, bu kontroller sonrası bâkiye riskler ve bu çerçevede her bir riske ilişkin nihâi değerlendirmelerin yapıldığı açıklamalar bölümlerini içeren "Risk Kontrol Matrisi" hazırlanmalıdır (Ek:6).

Bu matrisin her bir bölümünün oluşturulmasında aşağıdaki hususlara uyulur:

· Potansiyel sorunlu alan bölümüne, denetlenebilir (ana veya alt) birim veya süreç isimleri kaydedilir.

· Yapısal riskler bölümüne, her bir alt birim veya sürece ilişkin doğal riskler

yazılır.

· Kontrol önlemleri bölümüne, her bir yapısal riske ilişkin yönetimce uygulandığı belirtilen kontroller girilir. Ancak bu noktada uygulandığı beyan edilen kontrollerin fiilen var olup olmadığı denetçi tarafından sınırlı sayıda testlerle teyit edilir ve buna göre kontrol önlemleri bölümü revize edilir.

· Bakiye riskler bölümüne, yapısal riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla yönetimce uygulanan kontroller sonrasında kalan riskler kaydedilir.

· Açıklamalar bölümüne, her bir bakiye riske ilişkin denetçinin nihai değerlendirmesi ve buna bağlı olarak ilgili alanın denetim kapsamına alınıp alınmayacağına yönelik denetçi kararı girilir.

Yapısal riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla yönetimce uygulanan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği değerlendirilerek, birim veya sürecin güçlü yönlerine de raporda yer verilir.

Bu matrise ayrıca, bireysel çalışma planının hazırlanması aşamasında, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ilave edilir. Matrise beklenen kontroller de eklenebilir.

6. Bireysel Çalışma Planının Hazırlanması

İç denetçi, denetim faaliyetinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmek için; oluşturduğu risk kontrol matrisinin açıklamalar bölümünde denetim kapsamına alınması kararlaştırılan yüksek riskli alanlar ve bu alanlara ilişkin denetlenecek dönemleri içerecek şekilde yürüteceği denetim görevinin kapsamını belirler. Daha sonra, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlerdeki risklere ilişkin olarak uygulanan kontrollerin "yeterlilik ve etkinliğini" ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik denetim testleri Risk Kontrol Matrisinin "uygulanacak testler" bölümüne girilir.

İç denetçi, denetim çalışmasını planlarken, denetim görevlendirme yazısında kendisine bildirilen denetim süresine uygun olmak koşulu ile denetimin ana aşamalarına göre süre planlamasını gösteren bir süre planı formu doldurur.

Denetimin planlanması veya saha çalışması sırasında, çeşitli nedenlerle başlangıçta belirlenen denetim kaynağı veya sürelerini revize etme ihtiyacı doğduğunda, denetçi revizyonun nedenlerini de açıklayan bir form düzenler ve İç Denetim Birimi Direktörlğüne sunar.

İç denetçi; denetimin amaç ve hedefleri, denetimin kapsamı, bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin yöntemler, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim

süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur ve denetim gözetim sorumluluğu kapsamında İç Denetim Direktörlüğünün uygun görüşüne sunar. İç Denetim Direktörlüğü, söz konusu planın, özellikle risk kontrol matrisi ve denetim testleri kısmının, denetim amaçlarına ulaşılması açısından yeterliliğini değerlendirerek gerekli hallerde düzeltme veya ilave testler isteyebilir.

B. Denetimlerin Gerçekleştirilmesi (Saha Çalışması)

Saha çalışması; denetim testlerinin uygulanması, bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi, bulguların denetlenen birimle paylaşılması ve kapanış toplantısının yapılması aşamalarından oluşur.

1.Denetim Testlerinin Uygulanması

Bu aşamada, bireysel çalışma planında belirtilen testler gerçekleştirilir. Denetim testi, denetim kapsamına alınmasına karar verilen hususlarla ilgili olarak yönetimce var olduğu belirtilen kontrollerin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinden incelenmesidir.

Bu çalışmalar yazılı hale getirilmeli, gözlem ve araştırmalarla desteklenmelidir. Mali ya da istatistiksel veri ve raporların güvenilirliği, doğruluğu ya da yararlılığını etkileyebilen elektronik veri işleme yöntemlerinin kullanımı da değerlendirmenin bir parçası olmalıdır. Bu test, araştırma ve gözlemler ile elde edilen bulgular çalışma kağıtlarına geçirilir.

Denetim testlerinin uygulanmasında kullanılabilecek bazı araştırma tekniklerine

aşağıda yer verilmiştir.

Yeniden hesaplama/uygulama: Bir hesaplama veya işlemi tekrar yaparak aynı sonuca ulaşılıp ulaşılmadığının test edilmesidir. Bu test iç denetçiye denetlenen birim çalışanları tarafından gerçekleştirilen işlemlere ne kadar güvenilebileceği hakkında fikir verir.

Gözlem: Denetlenen birimde işlemlerin veya faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiğinin bizzat iç denetçi tarafından izlenerek bilgi edinilmesidir. Denetlenen birim tarafından gerçekleştirilen stok sayımının gözlenmesi buna örnek olarak verilebilir.

Doğrulama: Denetçinin bir kaynaktan temin ettiği bilgilerin doğruluğunu, aynı veya daha fazla güvenilirlik derecesine sahip bir başka bilgi kaynağından temin edeceği bilgilerle teyit etmesidir.

Görüşme: Denetlenen birimde işlemlerin veya faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiğinin bizzat iç denetçi tarafından ilgili görevlilerle yüz yüze görüşülerek bilgi edinilmesidir. Bu yöntem, denetçi için denetlenen birimde karşılaşılan sorunlar veya önemli risklerle ilgili en kısa bilgi edinme yoludur.

Ancak bu yöntemle yalnızca bir kaynaktan temin edilen bilgilerin diğer kaynaklardan doğrulanması gerekir.

Yayımlanmış rapor veya çalışmaların değerlendirilmesi: Denetlenen birim/süreç üzerinde etkili olmuş çalışma ve raporların gözden geçirilmesidir.

Anket: Herhangi bir konuyla ilgili durum ve tutumu belirlemek için düzenlenmiş ayrıntılı ve kapsamlı soru dizisidir. İyi düzenlenmiş bir anket (hizmet değerlendirme anketi/ memnuniyet anketi/ özdeğerlendirme anketi) sürecin veya sunulan hizmetin etkinliği ve başarısı gibi konular hakkında yararlı bilgiler sağlar.

Analitik inceleme: Verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak değerlendirilmesini ifade eder. Analitik inceleme, ilgili veriler arasındaki tutarsızlık veya tahmin edilen tutarların önemli ölçüde sapması gibi verilerdeki tanımlanmış dalgalanmaların ve ilişkilerin araştırılmasını da kapsar. Özellikle denetimin bir bütün olarak gözden geçirilmesi ve risk değerlendirmesi aşamasında, denetlenen birimin faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramak amacıyla denetçi tarafından analitik inceleme teknikleri uygulanır.

Denetçi, çalışmanın niteliğine en uygun yöntemi seçmeli, ancak yöntem seçiminde katlanılacak maliyetleri de göz önünde bulundurmalıdır. Denetçi, yeni ve daha etkili teknikleri bulmak ve kullanmak için çaba göstermelidir.

1.1 Örnekleme

Örnekleme çalışması; denetlenecek tüm iş ve işlemleri ifade eden ana kütle (popülasyon) hakkında bir sonuca varmak veya bir sonuca varılmasına yardımcı olmak amacıyla seçilen unsurların belirli özellikleri hakkında denetim bulguları ve delillerini denetçinin değerlendirebilmesi için, denetim prosedürlerinin o ana kütlenin %100'ünden daha az bir kısmına uygulanması olarak tanımlanır.

Saha çalışmasında bilgi ve belgelerin tümünü incelemek uygulamada çoğu zaman mümkün veya etkin olmadığından, ayrıca örnekleme yöntemiyle güvenilir sonuçlara ulaşılabileceğinden, denetçi denetim görüşünü oluştururken örnekleme yönteminden yararlanabilir.

Örneklemede istatistiksel olduğu kadar istatistiksel olmayan yöntemler de kullanılabilir. Ancak, istatistiksel olmayan yöntemler kullanıldığında alınan örneğin ana kütleyi temsil etmemesi muhtemel olduğundan bu çalışmanın sonuçlarının ana kütleye mal edilmemesi gerekir.

Örneklemin Tasarlanması:

Bir denetim örnekleminin büyüklüğü ve yapısını tasarlarken, denetçi, somut denetim hedeflerini, ana kütlenin niteliğini, örnekleme ve seçim yöntemlerini dikkate almalıdır.

Örneklem birimi: Örneklem biriminin belirlenmesi, saha çalışmasında yapılacak denetim testlerinin amacına bağlı olacaktır. Bu çerçevede örneklem birimi, her bir test konusunun niceliksel ve niteliksel unsurlarından oluşur.

Ana kütle: Denetçinin denetlenen alanın tamamı hakkında bir sonuca ulaşmak için örnek seçmek istediği veri seti anlamına gelir. Bu nedenle, örnekleme yapılacak olan ana kütlenin uygun olması ve denetim hedefi için tam ve eksiksiz olduğunun doğrulanması gerekir.

Katmanlama: Her örneklem birimi sadece tek bir katmana girecek şekilde bir ana kütlenin açıkça tanımlanmış benzer özellik ve niteliklere sahip alt kütlelere bölünmesi işlemidir.

Örneklem büyüklüğü: Denetçinin ana kütle hakkında bir sonuca ulaşmak için kullanacağı ana kütle parçasını ifade eder. Örneklem büyüklüğünü tespit ederken, denetçi, örnekleme riskini, kabul edilebilecek hata miktarını ve beklenen hataların kapsamını dikkate almalıdır.

Örnekleme riski: Denetçinin vardığı sonucun, ilgili ana kütlenin tümü aynı denetim prosedürüne tâbi tutulsaydı, ulaşılacak olan sonuçtan farklı olabileceği ihtimalinden kaynaklanır. İki tip örnekleme riski vardır:

- Yanlış kabul riski: Örneklemenin ana kütleyi yeterli düzeyde temsil etmemesi nedeniyle, ana kütle düzeyinde hatalı olan bir durumun yanlış veya eksik örneklem seçimi nedeniyle hatasız kabul edilmesi riskidir.
- Yanlış red riski: Yanlış kabul riskinin tam tersi olup, örneklemenin ana kütleyi yeterli düzeyde temsil etmemesi nedeniyle, popülasyon düzeyinde hatasız olan bir durumun yanlış veya eksik örneklem seçimi nedeniyle hatalı kabul edilmesi riskidir.

Kabul edilebilir hata: İhmal edildiğinde dahi denetim sonuçlarını etkilemeyecek azami hata düzeyidir. Denetçi, denetim konusunun yönetim açısından önemi, denetim kaynağı ve maliyeti ile denetim süresini dikkate almak suretiyle bireysel tecrübesine dayanarak bu hata düzeyini belirler.

Beklenen hata: Daha önceki denetimlerde tespit edilen hata seviyeleri, kurumun prosedürlerinde yapılan değişiklikler, iç kontrol değerlendirmesinin sonuçları ve analitik inceleme prosedürlerinin sonuçları dikkate alınarak denetçi tarafından tespit edilen ve ana kütlede olması muhtemel hatadır. Bu hatanın kabul edilebilir hata düzeyinden yüksek olmasının beklendiği durumlarda denetçi daha büyük bir örneklem seçer. Aksi durumlarda ise, daha küçük örneklem grupları kullanılabilir.

Örnekleme Yönteminin Belirlenmesi:

Yaygın olarak kullanılan iki kategoride toplam dört örnekleme yöntemi vardır:

İstatistiksel Örnekleme Yöntemleri:

- Rasgele örnekleme: Ana kütledeki örneklem birimlerinin bütün kombinasyonlarının seçilme şanslarının eşit olmasını sağlayan örnekleme yöntemidir.
- Sistemat ik örnekleme: Örneklem birimlerinin, seçmeler arasında belirli sabit bir aralık bırakılarak ve ilk aralığın bir rasgele başlangıç noktasından başlatılarak seçildiği örnekleme yöntemidir.

İstatistiksel Olmayan Örnekleme Yöntemleri:

- Gelişigüzel örnekleme: Denetçinin örneklemi yapısal bir teknik kullanmadan, fakat ön yargı veya kestirimlerden kaçınarak seçtiği örnekleme yöntemidir. Ana kütle hakkında bir sonuca varmak için, gelişigüzel örneklemeyle seçilmiş bir örneklemin analiz sonuçlarına tam güvenmemek gerekir.
- Yargısal örnekleme: Denetçinin örneklem üzerinde belirli bir yanlılık (örneğin, belirli bir değerin üzerindeki bütün örneklem birimleri, bütün eksi değerli olanlar, bütün yeni kullanıcılar vb.) uyguladığı örnekleme yöntemidir. Ancak bir yargısal örneklemin, istatistiksel temellere dayanmaması ve sonuçların örneklemin ana kütleyi temsil edici nitelikte olmaması ihtimali nedeniyle, ana kütlenin tamamına teşmil edilmemesi gerektiği not edilmelidir.Denetçinin örneklem birimlerini, test edilen özellikler açısından, ana kütleyi temsil edici nitelikte seçmesi beklenir. Bunun için, ana kütledeki bütün örneklem birimlerinin eşit veya bilinen bir seçilme şansı bulunmalıdır.

Örneklemede Dokümantasyon:

Çalışma kağıtları, örnekleme hedefini ve kullanılan örnekleme sürecini açıkça tanımlayan yeterli ayrıntılar içermelidir. Çalışma kağıtları, ana kütlenin kaynağını, kullanılan örnekleme yöntemini, örnekleme parametrelerini, seçilen birimleri, yapılan denetim testlerinin ayrıntılarını ve ulaşılan sonuçları da göstermelidir.

Örnekleme Sonuçlarının Değerlendirilmesi:

Her örneklem birimine, belirlenen denetim hedefi için uygun olan denetim prosedürlerini uyguladıktan sonra, denetçi, tespit edilen olası hataların gerçekten hata olup olmadığını incelemeli ve belirlemelidir. Denetçi hatanın mahiyeti, sebebi ve denetimin diğer aşamaları üzerindeki olası etkileri gibi niteliksel yönlerini de değerlendirmelidir.

Denetçi, örneklem sonuçlarını ana kütleye uygulamak için, örneklemi seçmekte kullandığı yönteme uygun ve uyumlu bir tahmin yöntemi kullanmalıdır.

Denetçi, ana kütledeki hataların kabul edilebilir hata düzeyini aşıp aşmadığını, denetim hedefine uygun diğer denetim prosedürlerinin sonuçlarını da dikkate alarak belirlemeli ve değerlendirmelidir. Tahmini ana kütle hatası kabul edilebilir hata düzeyini aşmışsa, denetçi bu alanı denetim kapsamına almalı, hatanın düzeyiyle paralel olarak bu alana kaynak ayırmalı ve denetim prosedürünü genişletmeyi düşünmelidir.

2. Bulguların Oluşturulması ve Önerilerin Geliştirilmesi

İç denetçi denetim testlerinin uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek yönetimine katma değer sağlayacak öneriler geliştirir.

Denetçi, denetim sırasında tespit ettiği hususları önem derecesine göre sınıflandırarak bulgu formuna işler. Bulgu formunda şu alanlar yer almalıdır: tespit, neden, riskler ve etkileri, kriterler, öneriler (Ek:10).

Bulgu formunun:

- Tespit bölümü, "yanlış veya sapma nedir" sorusunu yanıtlar.
- Neden bölümü, yanlış veya sapmanın sebebini ortaya koyar.
- Riskler ve etkileri bölümü, yanlış veya sapma sonucunda yönetimin karşı karşıya olduğu riskleri ve bu risklerin muhtemel etkilerini gösterir.
- Kriterler bölümü, ilgili mevzuat, standart ve iyi uygulamalar çerçevesinde olması gerekeni açıklar.
- Öneriler bölümü, olması gereken duruma ulaşma yolunu tarif eder.

Denetçi, denetim sonucunda ortaya koyduğu bulgu ve görüşlerini kanıtlara dayandırmalıdır. Denetim kanıtı, denetim bulgularını desteklemek veya ispat etmek üzere toplanan ve kullanılan bilgi ve belgelerdir.

Denetçinin, denetim amacına ulaşabilmesi açısından topladığı kanıtları uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik olmak üzere üç açıdan değerlendirmesi gerekmektedir.

Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtlarla denetim amaçları ve kriterleri arasında net ve mantıksal bir bağlantı bulunmasını gerektirmektedir.

Denetim kanıtlarının güvenilirliğinin anlaşılabilmesi için kaynağı (kurum içi, kurum dışı gibi), doğası (yazılı, sözlü, görsel ya da elektronik gibi) ve

gerçekliği (asıl olma, imza, mühür gibi) açılarından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Denetim kanıtlarının güvenilirliği açısından genel olarak aşağıdaki ilkeler kabul edilmektedir:

- Yazılı veya belgeye dayalı kanıtlar, sözlü kanıtlara göre daha güvenilirdir.
- Bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlar, dahili kaynaklardan elde edilenlere nazaran daha güvenilirdir.
- Denetçinin kendisinin elde ettiği kanıtlar, denetlenen birimin sunduklarından daha güvenilirdir.
- Asıl belgeler, fotokopilerinden daha güvenilirdir.

Denetim amaç ve kapsamına ilişkin önemli soruları cevaplıyorsa denetim kanıtlarının yeterliliğinden bahsedilebilir. Bu kanıtlara ilişkin testlerin başka bir denetçi tarafından da yapılması durumunda aynı sonuçlara ulaşılıyorsa, denetim kanıtlarının objektif ve yeterli olduğu kabul edilir.

Denetim kanıtının, denetim konusunun önemlilik düzeyi ve riskleriyle orantılı olması gerekir.

Denetim kanıtları türlerine göre fiziki, sözlü, belgeye dayanan ve analitik olmak üzere dört başlık altında gruplandırılabilir:

- *Fiziki Kanıtlar*: Genellikle kişilerin ve olayların gözlemlenmesi ya da varlıkların incelenmesi yoluyla elde edilmektedir. Müşahede yöntemiyle elde edilen delillerin örneklerle belgelendirilmesi ya da destekleyici mahiyette müşahede yapılmak suretiyle güçlendirilmesi yerinde olacaktır. Destekleyici mahiyetteki müşahedenin, diğer denetçiler tarafından, mümkünse idari birimin temsilcilerinin kat ılımıyla yapılması yerinde olacaktır. Buna örnek olarak; fotoğraflar, haritalar, ses ve görüntü kayıtları sayılabilir. Müşahede sonuçları çalışma kağıdıyla kayıt altına alınmalıdır.
- *Sözlü Kanıtlar:* Genellikle sorgulama ya da mülakat sonucunda kurumun iç ve dış paydaşlarından elde edilen bilgilerdir. Aslında bu bilgiler ilgili paydaşın açıklamalarını yansıtmaktadır. Denetim çalışmaları kapsamında diğer denetim teknikleriyle elde edilemeyecek önemli ipuçları elde edilmesine ve konunun çok daha iyi anlaşılmasına imkân sağlamaktadır. Ancak sözlü kanıtların doğrudan kullanılması yerine mümkün olduğunca belgelerle desteklenmesi, yeterli miktarda güvenilir ve uygun kanıtla denetim amaçlarına ulaşılmasını sağlayacaktır.

  Sözlü kanıtların güvenilirliği ve uygunluğu değerlendirilirken; mülakat yapılan kişinin görevi, bilgisi, uzmanlığı, inanılırlığı ve samimiyeti göz önünde bulundurulmalıdır.

Sözlü ifadelerin denetim sonucuna önemli bir etkisinin olacağı düşünüldüğü takdirde, bu ifadeleri doğrulayan bir yazılı beyan tutanağı ya da ses veya görüntü kaydı alınmalıdır.

·*Belgeye Dayalı Kanıtlar:* Denetim kanıtlarının en yaygın şeklidir. Anlaşmalar, sözleşmeler, raporlar, faturalar, tutanaklar, mektuplar gibi çok çeşitli formlarda olabilir. Ayrıca uygun yöntem ve araçlarla bilgisayar kayıtlarından da elde edilmesi mümkündür.

Belgelere dayalı kanıtların güvenilirliği ve uygunluğu denetim amaçlarıyla bağlantılı olarak kaynağı açısından değerlendirilmelidir. Güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı, kurum içerisinden elde edilen kanıtların güvenilirliğini artırır.

Analitik Kanıtlar: Mali ve mali olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin incelenmesi, hesaplanması ve karşılaştırılması suretiyle elde edilen kanıtlardır. Analitik kanıtlar, "normal şartlar altında benzer sonuçların çıkacağı" varsayımıyla toplanır. Çoğu kez sayısal olmakla birlikte, analitik kanıtların sayısal karakterde olmadığı durumlar da mevcuttur. Analitik kanıtlar, dönemler arasında oran ve eğilim analizlerinden elde edilebileceği gibi eldeki bilgilerin alt gruplara ayrılması yoluyla da elde edilebilir.

Bireysel çalışma planında öngörülen testlerin yapılıp yapılmadığı, bu testler sonucunda elde edilen bulguları destekleyecek kanıtların yeterli olup olmadığı, yeterli örnekleme yapılıp yapılmadığı ve bu doğrultuda ilave inceleme yapılmasına gerek olup olmadığı, denetim gözetim sorumluluğu kapsamında İç Denetim Birimi Başkanlığı tarafından değerlendirilir ve kayıt altına alınır.

3. Bulguların Denetlenen Birimle Paylaşılması

Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir.

4. Kapanış Toplantısı

Denetçi ile denetlenen birim, denetim bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen önerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır.

Üçüncü Bölüm

RAPORLAMA

Denetim faaliyetlerine ilişkin raporlama,Uluslararası İç Denetim Raporlama Standartlarına göre yapılır. Taslak ve nihai denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi bireysel denetim sürecinin bir parçası olduğundan, buna ilişkin hususlara kısaca aşağıda yer verilmiştir.

A. Taslak Denetim Raporunun Hazırlanması ve Gönderilmesi

Denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde kapanış toplantısında yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi bir taslak rapor hazırlar.

Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine bir yazı ekinde verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu, verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi arasında anlaşmazlık varsa, denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna dahil eder.

Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşırlar ve alınacak önlemler denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır.

B. Nihai Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunumu

İç denetçi, denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de kapsayan nihai raporunu, İç Denetim Direktörlüğü aracılığıyla üst yöneticiye sunar. İç Denetim Birimi Başkanı nihai raporun ilgililere iletilmesinden sorumludur.

Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra, raporda belirtilen birimlere gereği için gönderilir.

İç denetçi ile denetlenen birim arasında oluşacak görüş ayrılıkları üst yönetici tarafından çözülür. Üst yönetici ile iç denetçi arasında görüş ayrılıkları olması halinde ise durum, anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak amacıyla İcra Kuruluna Başkanına iletilir.

Dördüncü Bölüm

İZLEME VE DEĞERLENDİRME

A. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

Denetim sürecinin bütünlüğünü korumak açısından, denetim sonuçlarının izlenmesine ilişkin temel hususlar aşağıda belirtilmiştir.

İç denetim faaliyeti sonucu denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde denetlenen birim tarafından yerine getirilir. Düzeltici işlemin gerçekleştirilmesinin belli bir süre gerektirmesi durumunda, bu husus denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve periyodik gelişmeler ilgili birimce en az üç aylık dönemler halinde İç Denetim Direktörlüğüne bildirilir.

Raporda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir. Üst yönetici bu görevini İç Denetim Direktörlüğü aracılığıyla da yerine getirebilir.

Denetlenen birimlerce, rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri iç denetçiye bildirilmek üzere İç Denetim Direktörlüğüne gönderilir.

Hazırlanan rapor özeti, nihai rapor üzerine yapılan işlemlerle birlikte, üst yönetici tarafından raporun kendisine sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İcra Kurulu Başkanına gönderilir.

İç denetim raporları, İç Denetim Direktörünün izni olmaksızın İcra Kurulu Başkanı hariç şirket dışına verilemez.

B. Denetimin Değerlendirilmesi

Denetim tamamlandıktan sonra, İç Denetim Direktörlüğünce denetimin değerlendirilmesine yönelik olarak denetlenen birimler nezdinde anket çalışması yapılabilir. Bu amaçla bir anket formu (Ek:12) dağıtılır, doldurulan formlar kapalı bir zarfta denetlenen birimlerce İç Denetim Direktörlüğüne gönderilir.

Denetim faaliyetinin etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ile denetçilerin mesleki yetkinliklerinin geliştirilmesi bakımından anket formları İç Denetim Direktörlüğü tarafından titizlikle incelenir, değerlendirilir ve elde edilen sonuçlar çerçevesinde gerekli tedbirler alınır.

C. Denetçinin Değerlendirilmesi

Denetimin sonunda denetçinin performansı İç Denetim Direktörlüğü tarafından denetçi değerlendirme formuyla değerlendirilir ve bu form denetçinin kişisel dosyasında saklanır.

İKİNCİ KISIM
İÇ DENETİM UYGULAMALARI

Birinci Bölüm

SİSTEM DENETİMİ

Sistem denetimi, rehberin genel çerçeve kısmında belirtilen metodolojiye uygun olarak yürütülür. Bununla beraber, sistem denetimine özgü bazı hususlara aşağıda yer verilmiştir.

A. Tanım

Sistem, belirli unsurlardan oluşan ve bu unsurlar arasında belli ilişkiler olan bir bütün olarak tanımlanabilir. Sistemin unsurları, son derece basit veya karmaşık olabileceği gibi, kendi başına bir sistem oluşturabilen alt sistemler de olabilir.

Bir sistemi, girdi, süreç ve çıktı olmak üzere üç ana bölümde incelemek mümkündür. Girdiler, sisteme dışarıdan dahil olan ve bir sürecin başlamasına yol açan unsurlardır. Örneğin hammadde, enerji ve diğer veriler birer girdidir. Çıktı ise, hizmet, bilgi, rapor gibi sistem tarafından oluşturulan ve kullanıcıya sunulan ürünlerdir. Girdiler tarafından tetiklenen ve çıktılara dönüşen eylemler de süreç olarak adlandırılır. Örneğin bir ürün imalat ı, bir raporun hazırlanması ve bir hizmetin sunulması gibi.

Bu bilgiler ışığında sistem denetimi, denetlenen sürecin ya da birimin (sistem) amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

Sistem denetiminde, birim veya süreçle ilgili iç kontrolün tamamına bakılırken, performans denetiminde faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik kontroller, mali denetimde ise mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin sağlanmasına ilişkin kontroller incelenir.

Sistem denetiminde;

- Şirket gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- Şirket departmanlarını kanunlara, temel politika belgelerine ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi üretil-mesi,

· Her türlü karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,

· Varlıkların kötüye kullanımının ve israfının önlenmesi ile kayıplara karşı korunması

amacıyla oluşturulan iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilir ve iç kontrol bileşenle-rinin var olup olmadığı incelenir.

B. Uygulama

Sistem denetiminde, denetlenecek süreç veya birimin kontrol sisteminin değerlendiril-mesine odaklanılması gerekmektedir.

1. Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

İç denetçi ön çalışma kapsamında öncelikle, görevlendirildiği denetimin yıllık denetim programına alınma nedenini öğrenmelidir. Gerçekleştirilecek denetim faaliyeti sonucunda beklenenlerin tam olarak ortaya konması denetim amaçlarının belirlenmesini kolaylaştıracak-tır.

2. Bilgi Toplama/Ön Araştırma

Denetimin amacı belirlendikten sonra iç denetçi, denetime konu sistem hakkında bilgi toplayarak bir ön araştırma yapar. Bu çalışma sonucunda denetlenecek sürecin nerede başlayıp nerede bittiği ve diğer sistemlerle ilişkisi ortaya konmalıdır.

Denetlenecek süreç ya da birimlerin iyi anlaşılabilmesi için; ilgili mevzuat, faaliyet raporları, yetki paylaşımı ve devriyle ilgili yönetim tarafından hazırlanıp yürürlüğe konulan düzenlemeler ile yönetici ve çalışanlarla yapılan görüşmeler bu aşamada kaynak olarak kullanılabilir. Birimlerde yapılacak görüşmelerde kullanılabilecek sorgu formuna aşağıda yer verilmiştir.

· Yürütülen hizmetlerle ilgili mevcut süreçler nelerdir ve hangi alt süreçlerden oluşmaktadır?

· Süreçlerin temel önceliği nedir? Süreç tarafından üretilen çıktının değeri (parasal olan – olmayan) nedir?

· Sürecin işleyişi ile ilgili olarak;

  o Süreç nasıl işlemeye başlamaktadır? Süreci hangi talep, olay veya sistem başlatmaktadır?

  o Süreç şu anda sorunsuz işlemekte midir? Sürecin işlemesine ilişkin önemli engeller nelerdir?

  o Biriminiz içinde bu süreçte görev alan alt birimler hangileridir?

- Biriminiz dışında süreçler için ihtiyaç duyduğunuz temel girdiler ve bu girdileri sağlayan birimler hangileridir?
- Bu süreçle ilgili olarak diğer birimlerden alınan bilgi ve belgelerde kritik noktalar nelerdir?
- Bu sürece ilişkin herhangi bir bilgi teknolojisi sistemi kullanılmakta mıdır?

· Sürecin çıktılarıyla ilgili olarak;

- Süreç sonunda ortaya çıkan çıktılar nelerdir?
- Bu çıktıları kimler kullanmaktadır? Bu çıktılara kimler bağımlıdır?
- Bu çıktılar kabul edilmediği zaman ilgili birim tarafından yapılan işlemler nelerdir?
- Sürecin nihai faydalanıcısı kimdir?
- Bu çıktının belirli zaman ve sürelerde oluşturulması gerekmekte midir?
- Sürecin çalışma dönemleri var mıdır?

· Süreçteki dokümantasyonla ilgili olarak;

- Sürece ilişkin dokümantasyon / teknik belgeler bulunmakta mıdır?
- Sürece ilişkin düzenlenmiş raporlar bulunmakta mıdır?

· Hedefleri başarıyla gerçekleştirmek için ne gibi ilave kaynak ve imkânların bulunması gerekmektedir?

· Bu süreçle ilgili olarak ortaya çıkabilecek en önemli sorun nedir?

· Geçmişte bu süreçle ilgili karşılaşılan en önemli sorun nedir?

· Bir kriz anında sürecin işlemesini sağlayacak alternatifler var mıdır?

3. Riskler ve Kontrollerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Riskler ve kontrollerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi aşaması sistem denetiminde en kritik aşamadır. Denetlenen birim veya süreçte uygulanan kontrollerin yeterlik ve etkinlik açısından değerlendirilmesi için kullanılabilecek çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemlerden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

İş Akış Şemaları: Sistemin tanınmasında ve sınırların belirlenmesinde de kullanılan iş akış şemaları aynı zamanda sistem içinde tıkanma yaşanan noktaların, görevler ayrılığı ilkesine uyulmayan durumların ve aynı işin birden fazla yerde tekrar edilmesi gibi kontrol zayıflıklarının belirlenmesine ve süreçlerdeki kritik kontrol faaliyetlerinin ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.

Kontrollere İlişkin Açıklamalar: Süreç veya birim hakkında detaylı bilgisi olan kişilerin sisteme ilişkin açıklamaları, denetçinin iç kontrol sistemini değerlendirmesi için önemli bilgi kaynaklarından biridir. Ayrıca birimle ilişki içinde olan departmanlar dışındaki ilgililer de kontrol zayıflıklarına ilişkin faydalı bilgiler sunabilir. Ancak alınan bilgilerin herhangi bir önyargı taşımaması ve tarafsız olmasına dikkat edilmelidir.

İç Kontrol Sorgu Formu: İç kontrolün değerlendirilmesinde bir başka yöntem de, daha önce hazırlanmış iç kontrol sorgu formları kullanılarak sorumlu personelden kontroller hakkında detaylı bilgi alınmasıdır. Sorgu formları, olumsuz bir yanıtın olası bir zayıflığı ve riski ortaya çıkarmasına yönelik hazırlanır. Olumsuz bir yanıtla karşılaşan denetçi, bu riske karşı olması gereken kontrollerin mevcut olup olmadığına bakar. İç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamının değerlendirilmesiyle ilgili örnek bir sorgu formu ekte (Ek:14) yer almaktadır. İç kontrol sorgu formları denetimin sistematik bir şekilde yapılmasına imkân sağlayan bir araçtır.

Risk ve Kontrol Değerlendirme Matrisleri: Bu yöntemde birim veya sürecin iç kontrol sistemi risk odaklı bir biçimde ele alınır ve risklerle uygulanan kontroller birlikte değerlendirilir. Örnek olarak bir şirketi Satın Alma Departmanı ile ilgili risk ve kontrol matrisine ekte (Ek:15) yer verilmiştir.

Yukarıdaki yöntemlerden denetçinin uygun göreceği bir veya birkaç yöntem birlikte uygulanabilir.

Kontroller üst ve orta/alt olarak 2 ayrı düzeyde ele alınabilir. Üst düzey kontroller, yönetim düzeyinde belirlenen ve uygulanan kontrollerdir. Orta ve alt düzeydeki kontroller ise birim/süreç bazında tasarlanan ve uygulanan kontrollerdir.

I. Üst düzey kontroller;
   - Amaç ve hedefler,
   - Plan ve prosedürler,
   - Yetkilendirme,
   - Organizasyon,
   - Performans kriterleri,
   - Görev ve sorumluluklar,
   - Etkin iletişim ve raporlama,
   - Yeterli insan kaynağı,
   - Yönetim felsefesi ve yönetim tarzı,
   - Etik değerler.

II. Orta/ alt düzey kontroller;

- Amaçlara ulaşımın izlenmesi,
- Sürekli değerlendirme,
- Çalışanların performansının izlenmesi,
- Bütçe, muhasebe ve mali kontroller,
- Kontrollerin değerlendirilmesi,
- Yenileme ve güncellemeler,
- Yetkilendirme ve onaylama,
- Görevler ayrılığı,
- Fiziki kontroller,
- Tam ve güvenilir kayıt sistemi,
- Dokümantasyon ve arşiv sistemi.

Üst düzey kontroller, orta ve alt düzeydeki kontrollerin işleyişini de etkilediğinden, denetçi ilk olarak üst düzey kontrollerin işleyişini incelemeli, daha sonra orta ve alt düzey kontrolleri değerlendirmelidir.

Kontrollerle ilgili değerlendirme yapılırken öncelikle kontrollerin belirtildiği şekliyle işleyip işlemediği incelenmelidir. Bunun için başlangıç aşamasından son aşamaya kadar bir kontrolün nasıl işlediği yerinde izlenmelidir. Denetçi bu izleme esnasında çalışanlara; görevlerini yerine getirirken hangi noktalara dikkat ettiklerini, bir hata tespit ettiklerinde ne yaptıklarını, genellikle hangi tür hatalarla karşılaştıklarını sorarak uygulanan kontrolle ilgili detaylı bilgi edinir.

İç kontrol siteminin sağlıklı bir şekilde işleyip işlemediğine ilişkin kritik değerlendirmeler, denetim testlerinin uygulanma aşamasından önce tamamlanır. Bir anlamda denetim testleri, bu değerlendirme sonucunda varılan sonuçların doğru olup olmadığını teyit etmek için yapılır. Bununla birlikte kontrollerin değerlendirilmesi, denetim boyunca devam eden bir süreçtir. Diğer bir ifadeyle, saha çalışması sırasında uygulanan denetimm testleri sonuçlarına göre, gerektiğinde kontrollerin etkinliği tekrar gözden geçirilmelidir.

İkinci Bölüm

UYGUNLUK DENETİMİ

Uygunluk denetimi, rehberin genel çerçeve kısmında belirtilen metodolojiye uygun olarak yürütülür. Bununla beraber, uygunluk denetimine özgü bazı hususlara aşağıda yer verilmiştir.

A. Uygunluk Denetiminin Tanımı ve Kapsamı

Uygunluk denetimi iki bileşenden oluşmaktadır. Bunlar;

1- Şirketin harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara ve yıllık bütçeye plana uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi,

2- Şirketin harcamalarının ilgili prosedür, ve diğer kurallara uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesidir.

Uygunluk denetimi, Şirketin tüm birimlerini kapsar.

B. Uygunluk Denetiminde Kriterler

Uygunluk denetiminde ele alınacak kriterler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Prosedürler
- Yıllık bütçe, stratejik plan ve performans programı,
- Yönetim tarafından belirlenen yönergeler,
- Yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri,
- Yönetim tarafından alınan kararlar,
- İdarenin giriştiği sözleşme ve taahhütlere ilişkin hükümler.

C. Uygunsuzluğun Sonuçlarının Saptanması

Belirlenen kriterlere uygunsuzluğun saptanması durumunda iç denetçi; uygunsuzlukla ilgili olanlar, uygunsuzluğun sebepleri ve sonuçlarını belirler.

Uygunsuzluğun "Şirket zararı"na yol açtığının tespiti halinde, denetçi seçtiği örneklem büyüklüğü kapsamında bu zararı da tespit eder. İşin niteliği gereği, uzmanlık gerektirmesi nedeniyle Şirket zararının tespit edilemediği durumlarda, denetçi olayda Şirket zararının doğduğunu ancak belirtilen nedenlerle hesaplanamadığını raporunda açıklar.

Uygunsuz işlem neticesinde ilgilerin ve müşterilerin hak kaybına uğraması durumunda, iç denetçi, bu hususu da ortaya koyar.

D. İç Kontrolün Değerlendirilmesi

Uygunluk denetimi kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin Prosedürlere ve ilgili diğer düzenlemelere uyumu sağlamadaki başarısı ortaya konulur.

E. Uygunsuzlukların Raporlanması

Uygunluk denetimi sonucunda elde edilen bulgular, sorunların giderilmesine yardımcı olacak ve bu konuda oluşturulan kontrollerin iyileştirilmesine yönelik önerilerle birlikte ilgili İcra Kurulu Başkanına raporlanır.

Uygunsuz işlemlerin, hile, suistimal ve yolsuzluk gibi durumlarla ilgili olması halinde;

konuya ilişkin tespitler Uluslararası İç Denetim Raporlama Standartları uyarınca raporlanır.

Üçüncü Bölüm

MALİ DENETİM

Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

Mali denetim, rehberin genel çerçeve kısmında belirtilen metodolojiye uygun olarak yürütülür. Bununla beraber, mali denetime özgü bazı hususlara aşağıda yer verilmiştir.

A. Ön Çalışma

1. Mali Tabloların Anlaşılması

Mali tablolar, mali denetimde odak noktadır. Mali tabloların hazırlanması ile ilgili sistemin, hesaplar ve mizan arasındaki ilişkinin kavranması gereklidir. Bu amaçla, mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkiler ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları eğilimler aşağıdaki yöntemler kullanarak incelenebilir.

Olasılık (Senaryo) Analizi: Tek bir değişkenin değerindeki değişmeler yerine, bütün değişkenlerin değerlerinin iyimser, kötümser ve ikisinin ortalaması olmak üzere tahmin edilmesidir.

Oran Analizi: Mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki oransal ilişkilere dayanan analiz tekniğidir.

Regresyon Analizi: İki ya da daha fazla değişkenin arasındaki ilişkiyi açıklamak ve güçlü bir bağlantının bulunması halinde olası sonuçları tahmin etmek için kullanılan bir model oluşturma tekniğidir.

Trend Analizi: Bir departmanın farklı tarihlerdeki iki veya daha fazla mali tablolarının karşılaştırılması, her hesap veya hesap grubunda meydana gelen değişiklikler ile bunların trendlerinin saptanması ve yorumlanmasıdır.

Çok Değişkenli Analizler: Birkaç değişken arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla kullanılan; ana bileşenler analizi, faktör analizi, küme analizi ve ayırıcı analizler gibi bir dizi istatistiksel tekniği içeren model oluşturma tekniğidir.

2. Hesap Alanlarına Ayırma

Mali tablolar, içerdiği bilgileri nasıl sunduğuna dayalı olarak hesap alanlarına ayrılır. Mali tablolar, benzer temel özelliklere ve işlem akışlarına sahip borç, alacak ve varlık hesap alanları itibariyle analiz edilmelidir. Denetçi, her bir hesap alanı açısından uygun bir denetim yaklaşımı benimsemeyi amaçlar. Hesap alanları benzer kontrollere ya da risklere tabi işlem türlerinden oluşur. Denetçi hesap alanlarını belirlemek için mesleki birikiminden yararlanır. Denetçi,

gereğinden az ya da fazla hesap alanı belirlemeden kaçınmalıdır. Hesap alanları belirlenmesinde; önemli işlem türleri, muhasebe ve mali raporlama süresi, muhtelif işlem türlerindeki risk ve hataya olan doğal eğilim, Yönetim tarafından uygulamaya konulan kontrol önlemleri göz önünde bulundurulur.

3. Önemlilik Seviyesinin Tespiti

Önemlilik seviyesinin tespiti, hangi miktardaki hata ya da yanlışların mali tablolar ın güvenirliğini ve doğruluğunu zedeleyeceğine karar verilmesidir. Bir bilginin, mali tablolara dahil edilmemesi veya yanlış ifade edilmesi alınacak kararları etkileyebilir. Bilginin etkileme düzeyi mali tablolar açısından önemlilik düzeyinin temel göstergesidir. Denetçinin, hataların önemlilik düzeyinin mali tablolara yansıyıp yansımadığını değerlendirmesi zorunludur.

4. Risklerin Belirlenmesi

Yöneticiler üzerindeki baskılar, personelin deneyimi ve uzmanlığı, muhasebe sistemlerinin güvenilirliği, organizasyonun istikrarsızlığı üst düzey risklere örnektir. Karmaşık düzenlemeler, ödemelerin mal ve hizmetler karşılığı olmaktan ziyade bildirimler karşılığı olması, normal akış dışındaki işlemler, tahmini işlemler, dönem sonu işlemleri orta ve alt düzey risklere örnek verilebilir.

B. Saha Çalışması

1. Kanıtların Toplanması

Denetçi çeşitli denetim tekniklerini kullanarak gerekli kanıtları toplar. Kanıt elde etmek için mali denetimde sıkça kullanılan denetim tekniklerine aşağıda yer verilmiştir.

Envanter ve Sayım: Fiili durum ile kayıtların karşılaştırılmasıdır. Sayım işlemi ve envanter çıkarılması ile şirketin kayıtlarında görülen fiziki varlıkların gerçekte var olup olmadığı, bu varlıkların şirkete ait olup olmadığı ve şirket mülkiyetinde bulunan varlıkların kayıtlara geçirilip geçirilmediğinin tespiti yapılır.

Kayıt Sisteminin Yeniden Kontrolü: Örneklemeler yoluyla kaynak belgelerin seçilmesi, bu belgelerden hareketle muhasebe kayıt ortamında ileriye doğru giderek, incelenen konu ile ilgili muhasebe kayıtlarının doğruluğunun araştırılmasıdır.

Yeniden Hesaplama: Departman tarafından yapılmış olan aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından doğrulanmasıdır.

Belge İncelemesi: Belgelerin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun araştırılmasıdır. Belgenin varlığı, gerçekliği ve doğruluğu incelenir. Şekil ve içerik incelemesi yapılır, Belgelerin içeriğinin yapılan isle uyumlu olup olmadığına bakılır.

2. Muhasebe Verilerinin Doğruluğunun Değerlendirilmesi

Denetçi, departmanın; nakit sistemi, alacakları, stokları, maddi duran varlıkları, maddi olmayan duran varlıkları, borçları, öz sermayesi ve gelir tablosunun doğruluğunu önemlilik seviyesi çerçevesinde değerlendirmelidir. Muhasebe verilerinin doğruluğunu test etmek için aşağıdaki prosedürler izlenmelidir;

- Hesaplarda kayıtlı işlemlerin gerçekte var olup olmadığına bakmak,
- Var olduğu anlaşılan işlemlerin tamamının hesaplara aktarılıp aktarılmadığını incelemek,
- İşlemlerin hesaplara doğru tutarlarıile aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek,

İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip edilmediğine bakmak,

- İşlemlerin hesaplara kaydedilmesinde dönemsellik ilkesine riayet edilip ed ilmediğini incelemek,
- Hesaplara kaydedilen işlemlerin mali tablolara tam ve doğru olarak aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek.

C. İç Kontrolün Değerlendirilmesi

Mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali sistem ve tabloların güvenilirliğini sağlamadaki başarısı ortaya konulur.

Dördüncü Bölüm

PERFORMANS DENETİMİ

Performans denetimi, şirket departmanlarının ya da bu departmanların belirli faaliyet, program ya da projelerinin verimlilik, ekonomiklik ve etkililik ilkeleri açısından objektif ve sistematik olarak incelenmesidir.

Performans denetimi, rehberin genel çerçeve kısmında belirtilen metodolojiye uygun olarak yürütülür. Bununla beraber, performans denetimine özgü bazı hususlara aşağıda yer verilmiştir.

A. Performans Denetiminin Tanımı, Amacı, Kapsamı ve İşlevi

Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

Performans denetiminin amacı, tahsis edilen beşeri, mali ve teknolojik şirket kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir surette parasal değerlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının objektif olarak incelenip değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, kullanılan kaynakların denetlenen birimin amaç ve hedeflerine uygunluğunun, elde edilen çıktılarla orantılı olup olmadığının denetlenmesidir.

Performans denetimi;

- Kurumsal amaçlara maliyet-etkin yöntemlerle ulaşılması,
- Hizmetlerin daha iyi kalitede sunulması,
- Yönetim ve organizasyon süreçlerinin geliştirilmesi,
- Kaynak kullanımında tasarruf sağlanması, amacıyla yapılması gereken iyileştirmeler konusunda yol gösterir.

Performans denetimleri aracılığıyla iç denetçi, şirkette hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine, planlama ve kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesine, şirket amaçlarına ulaşmasında ve kaynak kullanımında etkililik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanmasına yardımcı olur.

Performans denetiminin esas unsurlarını oluşturan etkililik, verimlilik ve ekonomiklik kavramları kısaca şu şekilde açıklanabilir.

Etkililik, hedeflere ulaşma derecesine ilişkin olup, istenilen etki ile gerçekleşen etki, bir başka ifadeyle, amaçlar ve çıktılar ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Etkililik denetimi, kurumsal amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını ve bu amaçlara ulaşmak için izlenen politikaların başarısını sorgular.

Verimlilik, kurum faaliyetlerinde kullanılan girdilerin sabit kalması koşuluyla belirli bir kalitede en fazla mal veya hizmetin sunumu ya da belirli bir miktar ve kalitedeki mal ve hizmeti sunmak için en az miktarda girdi kullanılmasıdır. Şirket faaliyetlerinin verimliliği, beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımında; bilişim sistemleri, performans ölçütleri, gözetim ve iç kontrol sistemlerinin de incelenmesi suretiyle denetlenir.

Ekonomiklik, uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek, bir faaliyette kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Bir başka deyişle, en uygun girdinin en iyi fiyata temin edilmesidir.

Şirket kaynaklarının yönetiminde etik, kişisel davranışlarda doğruluk ve dürüstlük ilkelerine riayet edilmesini ve şirket yöneticilerinin görev bilinci ile hareket etmelerini içerir. Performans denetiminin bir unsuru olarak etik ise; yönetim tarafından şirket görevlilerinin şirket fonlarını dürüst biçimde kullanmalarını güvence altına alacak prosedürler oluşturulup oluşturulmadığının ve şirket görevlilerinin göreve bağlılıkları, güvenilirlik ve başarı için motive edilmiş olup olmadıklarının değerlendirilmesini içerir.

B. Performans Göstergeleri

Performans göstergeleri farklı şekillerde sınıflandırmakla birlikte yaygın olan sınıflandırmaya göre beş tür performans kıstası bulunmaktadır. Bunlar;

1) Girdi kıstasları (kullanılan kaynaklar),

2) Çıktı kıstasları (tamamlanan faaliyetler),

3) Sonuç kıstasları (ulaşılan sonuçlar),

4) Verimlilik göstergeleri (kaynakların ne kadar iyi kullanıldığı) ve

5) Kalite göstergeleri (hizmet kalitesi) olarak sayılabilir.

C. Performans Göstergeleri ve Performans Denetimi İlişkisi

Performansın üç boyutunun, yani verimlilik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması yönetimin sorumluluğundadır. Performans denetiminde denetçinin görevi, bu sorumluluğun yerine getirilmesindeki başarı derecesinin/performansın incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonucun rapor edilmesidir. Bu itibarla, şirketin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yaptığı performans değerlendirmeleri (iç değerlendirmeler) ile performans denetimleri birbirinden ayrıdır. Performans denetimlerinde şirketin performans ölçüm sisteminin yeterliliği ve etkinliği de değerlendirilir. Ayrıca, performans denetimi kapsamında denetlenen departmanın, faaliyetlerinde verimlilik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerine riayet edip etmediğinin tespit edilebilmesi bu konuda çeşitli performans ölçümlerinin yapılmasını gerektirmektedir.

Performans standartları olarak da adlandırılan ölçüm kıstasları, yönetimin ve denetçilerin gerçekleşen/fiili performansın ölçülebildiği ve değerlendirilebildiği referans noktalarıdır. Performans denetimleri kapsamında; verimlilik, etkililik, ekonomiklik ve hizmetin kalitesine yönelik kıstaslar çerçevesinde performans ölçümleri yapılır.

D. Denetim Konularının Seçimi

Konu seçiminde, performansa ya da iyi yönetime ilişkin risklerin en yüksek ve değer katma potansiyelinin en fazla olduğu alanlara odaklanılmalıdır. En uygun konuların seçilebilmesi, şirketin faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerin gerçekleştiği çevrenin önemli yönlerinin de bilinmesini gerektirir. Bu da temel olarak yönetimin;

- Hukuki çerçevesi ve faaliyette bulunduğu ortamı,
- Prosedürlerinde yer alan amaçları, faaliyetleri ve hedefleri,
- Stratejik plan ve performans programında yer alan performans göstergeleri,
- Teşkilat yapısı, işleyişi ve yerleşim düzeni,
- Gelirleri, harcamaları, varlıkları ve kaynakları,
- Sayı ve nitelik bakımından sahip olduğu insan kaynakları,
- Raporlama yükümlülükleri, raporlama performansı ve denetim raporları,
- İş planları hakkında bilgilenmeyi gerektirir.

Yönetim ve her bir biriminin temel fonksiyonları, sahip olduğu kaynakları, yürüttüğü başlıca program, proje ve faaliyetleri içeren ve sürekli güncellenen bir bilgi bankasının oluşturulması, denetimlerin diğer aşamalarında olduğu gibi, konu seçiminde de büyük yarar sağlayacaktır.

Riskli alanların tespitinde kesin göstergeler bulunmamakla birlikte, bazı faktörler riskin varlığına işaret edebilir, örneğin;

- Denetlenen birimle ilgili mevzuatta veya stratejik planda ortaya konulan temel amaç ve hedeflere, performans programında yer alan performans göstergeleri içerisinde ağırlık verilen faaliyetlere ve denetlenen birime yıllık programlarda verilen görevlere aykırılık teşkil edecek mahiyette kaynak tahsisi,
- Bir faaliyete tahsisli mali kaynakların veya bütçe ödeneklerinin miktarlarında yıllar itibariyle önemli değişiklikler olması,
- Önemli tutarda yöneticinin takdir yetkisinin yüksek olduğu harcamaların (yılsonu harcamaları, temsil ve ağırlama ile seyahat giderleri gibi) bulunması,
- Hizmet kalitesiyle ilgili yakınmaların ya da davaların çok olması,

- İç kontrol sistemlerinin uygun bir şekilde yapılandırılmamış olması,
- Rekabetçi niteliği zayıf ortamda yürütülen faaliyet ve sözleşmelerin bulunması, Geleneksel olarak riskli kabul edilen alanlar ın (satın alma, teknoloji vb.) bulunması,
- Yeni ya da acilen yürütülmesine (özellikle doğal afetler nedeniyle) ihtiyaç duyulan faaliyetlerin veya koşulları değişen alanların var olması,
- Yönetim süreçlerinin karmaşık olması ve yetki-sorumluluk ilişkilerinin belirgin olmaması,
- Daha önce düzenli bir incelemeye konu edilmemiş alanların bulunması,
- Yürütülen projelerde önemli maliyet artışları ya da başarısızlıkların yaşanması.

Bu göstergelere göre belirlenmiş performans denetimi konuları, yine risk odaklı bir yaklaşımla ve önemlilik faktörü de dikkate alınarak öncelik sıralamasına tabi tutulmalıdır. Bu sıralamada aşağıdaki hususlar dikkate alınabilir;

- Denetlenen birimin faaliyetlerinin, ilgili mevzuatta veya prosedürlerde yer alan amaç ve hedeflere uygunluğu ve performans programında belirlenen göstergelerle tutarlılığı,
- Programın/faaliyetin, şirket amaçları ve menfaatleri açısından taşıdığı önem,
- Malî önemlilik,
- Performans riskleri,
- Denetimin muhtemel etkisi,
- Daha önce denetim yapılmamış olması.

E. Denetim Kriterlerinin Belirlenmesi

Denetim kriterleri; sistemlerin ve süreçlerin yeterliliğinin, faaliyetlerin verimliliğinin, etkililiğinin ve ekonomikliğinin kıyasen değerlendirildiği mantıksal ve gerçekçi performans ve kontrol standartlarıdır. Performans denetimlerinde genel geçer denetim kriterleri bulunmamaktadır. Her denetim görevi için, şirketin yapısı, görevleri, amaçları, hedefleri gibi hususlar göz önünde bulundurularak çeşitli göstergeler oluşturulabilir ve denetimler bu çerçevede yürütülür. Denetçi, denetim kriterlerini belirlerken, yönetim tarafından stratejik plan ve performans programlarında belirlenmiş performans göstergeleri ile performans ölçümünde kullanılan göstergeler olan; girdi, çıktı, sonuç, verimlilik ve kalite kıstaslarını kullanır.

Performans denetimi niteliği gereği çok fazla yargı içerebilir. Bu yargıların, yönetimin kendine has özellikleri göz önüne alınarak her bir denetim görevi için

oluşturulması beklenir. Örneğin; yönetim kalitesi, çalışan elemanların yetenekleri, uygulanan program ve proje türleri, kaynakların yeterliliği, faaliyet ve işlemler üzerindeki kısıtlamaları da kapsayan ilgili idari düzenlemeler, yönetimin özellikleri olarak bu değerlendirmede dikkate alınabilir.

Denetim kriterlerinin oluşturulmasında yararlanılabilecek başlıca kaynaklar şunlardır;

- Denetlenecek birimle ilgili düzenlemeler ile yıllık bütçenin ilgili bölümleri,
- Stratejik plan ve performans programındaki performans göstergeleri ile denetlenen birim tarafından geliştirilen diğer performans göstergeleri,
- İyi uygulama örnekleri ile yapılan karşılaştırmalar,
- Mesleki standartlar,
- Daha önceki benzer denetimlerde ya da diğer iç denetim birimleri tarafından kullanılmış olan kriterler,
- Benzer faaliyetleri yürüten ya da benzer programları olan kuruluşlar,
- Bilimsel araştırma sonuçları ve bağımsız uzman görüşleri ve ilgili literatür.

Denetim kriterlerinin, denetim çalışması ile cevapları aranacak sorular şeklinde formüle edilmesi uygun bir yöntemdir. Bu soruların belirlenmesi, denetimin planlanması safhasının en önemli kısmıdır. Performans denetimlerinde yaygın olarak kullanılan sorulara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Kaynak tahsis edilen alan ve faaliyetler yönetimin amaç ve hedefleriyle ilişkili midir?
- Harcama ile hedeflenen sonuca farklı bir harcama alternatifiyle daha verimli birşekilde ulaşılması mümkün müdür?
- Tedarik süreçlerinde yeterli rekabet sağlanmakta mıdır?
- Uygulanan politikalar şirket kaynaklarının ekonomik kullanımını sağlamakta mıdır?
- Sunulan hizmetler kaliteli ve kullanıcı odaklı mıdır?
- Uygulanan program ya da proje amaçlarını karşılamakta mıdır?

Performans denetimlerinde bir ana soru ve bu ana soru ile bağlantılı olarak 7'den fazla olmayan, tercihen 5 ya da daha az sayıdaki temel soruya cevap aranmaya çalışılmalıdır. Bu sınırlandırma, denetçilerin temel sorunlara odaklanmasını sağlayacaktır. Bu bağlamda ana soru, yeterli, uygun ve güvenilir denetim kanıtları temelinde cevabı alınabilen, denetlenen faaliyet, proje ya da programın ekonomik, verimli ve etkili yönetilip yönetilmediğini ölçecek ve

denetçinin geliştireceği öneriler yoluyla değer katmasına imkan sağlayacak nitelikte bir soru olmalıdır.

Bu soru, kriterlerin formüle edilmesine ve ihtiyaç duyulan kanıtların tanımlanması, elde edilmesi ve analiz edilmesine imkan verecek şekilde 3 ile 5 arasında (2'den az, 7'den fazla olmamak üzere) alt soruya ayrılmalıdır. Bu soruların her birisi de, aynı şekilde daha alt sorularla ayrıntılandırılabilir.

Denetim soruları "evet" veya "hayır", ya da "evet fakat…", "hayır fakat…" şeklinde cevaplanabilir nitelikte olmalıdır. Bu da denetlenmek istenen sorun alanının net bir şekilde tarif edilmesini sağlayacaktır. Alt soruların denetimin amaçları ile bağlantılı olması ve kendi içlerinde mantıksal bir sıra izlemesi de önemlidir.

Örneğin, bir departmandaki tedarik sürecinin performansını denetlemek amacıyla yürütülen bir çalışmada ana soru; "Tedarik süreçleri verimli bir şekilde yönetilmeket midir?" şeklinde olabilir. Buna ilişkin 4 alt soru şu şekilde belirlenebilir:

(1) Satınalma öncesinde ihtiyaç analizleri sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmekte midir?

(2) Tedarik süreçlerinde rekabet koşulları yeterince sağlanmakta mıdır?

(3) Satınalmalara ilişkin şartname ve sözleşmeler uygun kalitede mal ve hizmet alımını güvence altına alacak nitelikte midir?

(4) Satın alınan mal ve hizmetlerden amaçlanan faydanın elde edilmesi konusunda ilgili firmanın yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayacak mekanizmalar işletilmekte midir?

Bu soruların da her biri alt sorularla ayrıntılandırılabilir. Örneğin ikinci soruda araştırılması hedeflenen rekabet şartlarının oluşup oluşmadığı hususu, yeterli ölçüde duyuru ya da ilan yapılıp yapılmadığı, duyurularda ihale konusunun ve şartlarının şeffaf ve anlaşılır bir şekilde yer alıp almadığı, gerektiğinde yeterli sayıda firmaya davetiye gönderilip gönderilmediği, başvurular hakkında gizlilik ve güvenlik gereklerine riayet edilip edilmediği gibi alt araştırma soruları ile daha detaylı bir şekilde ortaya konulabilir. Yine bu sorular da, ihtiyaç duyulması halinde daha alt sorularla detaylandırılabilir. Bu şekilde gövdesi "ana soru"dan oluşan ve dalları aşağıya doğru genişleyen bir "soru ağacı" oluşturulmuş olur.

F. İç Kontrolün Değerlendirilmesi

Performans denetimi kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin şirket yönetimlerinin ya

da bu yönetimlerin belirli faaliyet, program ya da projelerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamadaki başarısı ortaya konulur.

Performans denetiminde uluslararası kurumlar tarafından yayınlanan Performans Denetimi Rehberlerinden de yararlanılabilir.

Beşinci Bölüm

BİLGİ TEKNOLOJİSİ DENETİMİ

Bilgi teknolojisi; bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesinde, kullanıcıların hizmetine sunulmasında ve yönetilmesinde yararlanılan yazılım ve donanım teknolojilerini kapsayan bir bütündür.

Bilgi teknolojisi denetimi; yönetimin amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir. Bu çerçevede denetçi, mevcut bilgi teknoloji kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirilir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Asya Sayıştaylar Birliği (ASOSAI) ve Bilgi Sistemlerinin Denetim ve Kontrolü Birliği (ISACA) gibi uluslararası mesleki kuruluşlarca yayınlanmış rehberler esas alınarak bilgi teknolojisi denetimi yapılabilir.

Z ŞİRKETLER GRUBU

DENETÇİ ATAMA FORMU

Sayı :

Konu :

Sayın …….. …….

..... denetimiyle görevlendirilmiş bulunmaktasınız. Denetiminizin Ravago Türkiye İç Denetim Direktörlüğü İç Denetim prosedürü ve İç Denetim Rehberinde yer alan prensipler çerçevesinde gerçekleştirilmesini ve düzenlenecek raporun İç Denetim Direktörlüğüne iletilmesini rica ederim.

İç Denetim Direktörlüğü

Z ŞİRKETLER GRUBU

İç Denetim DİREKTÖRLÜĞÜ

Sayı :

Konu : Denetim Bildirimi

……. ……. MÜDÜRLÜĞÜNE/ DEPARTMANINA

Biriminiz faaliyetleri içinde yer alan ..... sürecinin denetimi .../.../..... tarihinde başlayacaktır.

Söz konusu denetim, İcra Kurulu Makamının .../.../..... tarihli onayıyla yürütülmekte olan 2014 yılı Denetim Programında yer almaktadır.

Denetimin kapsamı temel olarak; .... faaliyetleri olup, kesin kapsam denetçilerimiz tarafından biriminizle yapılacak görüşmeler sonucunda belirlenecektir.

Denetim, İç Denetçi/Denetçiler ..... tarafından gerçekleştirilecek olup denetim sonucu hazırlanacak rapor, tarafınıza verilecektir.

Denetimin başarıyla sonuçlanması için iş birliğiniz ve bilgi paylaşımınız büyük önem arz etmektedir.

Bilgilerinize arz/rica ederim.

İç Denetim Direktörlüğü

DENETİM KONTROL LİSTESİ

Denetim Referans No:
Düzenleyen Denetçi:

	Yapılacaklar	Durum	Çalışma Kağıdı Referans No	Tarih/Paraf
1	Denetim Görevlendirme Formu incelenerek çalışma dosyasına konuldu.			
2	Denetim Bildirim Mektubu hazırlandı ve denetlenecek birime gönderildi.			
3	Denetimin amaçları belirlendi.			
4	Denetlenen birim hakkında genel bilgiler elde edildi (kullanılan belgelerin sayısı, çalışan sayısı, vb.).			
5	Denetlenen birimin hedefleri, bu hedeflere nasıl ulaşıldığı ve yürütülen faaliyetlerin sonucu hakkında bilgi edinildi.			
6	Önceki denetim raporu, denetlenen birimin cevapları ve çalışma kağıtları gözden geçirildi.			
7	Önceki denetim bulguları incelenerek denetlenen birimin cevaplarında belirttiği düzeltici faaliyetler gözden geçirildi.			
8	Bir önceki denetime ait Denetim Değerlendirme Formu incelendi.			
9	Denetlenecek birim ile açılış toplantısı yapıldı.			
10	Denetlenen birimdeki prosedürler öğrenildi, yazılı prosedür yoksa uygulamalar çalışma kağıtlarında belgelendirildi.			
11	Faaliyetler gözlemlendi ve belgelendirildi (bilgi akışı ve raporlar).			
12	Denetlenen birimin faaliyetleri ve bu faaliyetler üzerindeki kontrol sistemi gözden geçirildi.			
13	Risk alanlar belirlendi.			
14	Denetimin amaçları gözden geçirildi ve denetimin kapsamı belirlendi.			
15	Açılış toplantısı ve yapılan ön çalışmalara dayanarak Bireysel Çalışma Planı hazırlandı.			
16	Bireysel Çalışma Planı onayı alındı.			
17	Gerekli ise Denetim Süresi Revizyon Formu dolduruldu.			
18	Çalışma planında belirlenmiş araştırmalar ve testler yapıldı, belgelendirildi ve sonuçları analiz edildi.			
19	Denetim bulguları belgelendirildi, gözden geçirildi ve denetlenen birime gönderildi.			
20	Kapanış toplantısı yapıldı ve bulgular denetlenen birim ile görüşüldü, yorumlar ve planlanan düzeltici faaliyetler not alındı.			
21	Taslak rapor hazırlandı ve denetlenen birime gönderildi.			
22	Taslak rapora ilişkin yönetimin verdiği cevaplar alındı, değerlendirildi ve nihai görüş oluşturuldu.			

ÖRNEK ÇALIŞMA KAĞIDI

İÇ DENETİM BİRİMİ BAŞKANLIĞI

REFERANS

DENETLENEN BİRİM	ABC Departmanı
DENETİM KONUSU	XYZ Projesi

TEST	… Çalışma Planı - … Soru **(Referans No)**
AMAÇ	
YÖNTEM	Gözlemleme, Hesaplama
EDİNİLEN BİLGİ	
SONUÇ	

HAZIRLAYAN		**GÖZDEN GEÇİREN**	
[TARİH]	**[PARAF]**	**[TARİH]**	**[PARAF]**

AÇILIŞ TOPLANTISI TUTANAĞI

Denetimin Konusu :…….

Denetimin Numarası :…….

Toplantı Tarihi :……..

Toplantıya Katılan Denetçiler : …… …… … ……..

Denetlenen Birim Yöneticisinin Adı ve Unvanı:

…… Toplantıya Katılan Birim Personeli

:. ……

- Gündeme Getirilen Önemli Konular

(imza) (imza) (imza) (imza)

EK:6

	ÖRNEK RİSK KONTROL MATRİSİ					
Birim/Süreç	**Alt Birim/Süreç**	**Yapısal Riskler**	**Kontrol Önlemleri**	**Bakiye Riskler**	**Açıklama**	**Uygulanacak Denetim Testleri**

EK:7

DENETİM SÜRE PLANI FORMU

Denetim Adı:

Denetim Numarası:

	Planlanan Tarih ve Süre	Revize Edilen Tarih ve Süre	Gerçekleşen Tarih ve Süre	Planlananın Üzerinde/Altında Gerçekleşen Süre
Denetim amaçlarının belirlenmesi				
Bilgi toplama/ön araştırma				
Açılış toplantısı				
Potansiyel sorunlu alanların				
Bireysel çalışma planının hazırlanması				
Denetim testlerinin uygulanması				
Bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi				
Bulguların denetlenen birim ile paylaşılması				
Kapanış toplantısı				
Taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi				
Nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu				
TOPLAM SÜRE				

*Planlanan denetim süresi revizyonları, Denetim Süresi Revizyon Formu ile desteklenecektir.

EK:8

DENETİM SÜRESİ VE KAYNAĞI REVİZYON FORMU

Denetim Adı :

Denetim Numarası:

Toplam Planlanmış Denetim Süresi:

İstenen Değişiklik:

Revize Edilmiş Planlanan Denetim Süresi:

Revizyon İstenmesinin Nedeni:

Toplam Planlanmış Denetim Kaynağı:

İstenen Değişiklik:

Revize Edilmiş Planlanan Denetim Kaynağı:

Revizyon İstenmesinin Nedeni:

EK:9/A

BİREYSEL ÇALIŞMA PLANI

I. GENEL BİLGİLER

Denetim Adı : Denetim Numarası :

Planlanan Başlama Tarihi : Planlanan Bitiş Tarihi :

Denetim Türü :

II. DENETİMİN AMAÇ VE HEDEFLERİ

III. DENETİMİN KAPSAMI

IV. YÖNTEM

V. ÖNCEKİ DENETİME İLİŞKİN BİLGİLER Denetim Numarası:		
Rapor Tarihi:		
Önemli bulgular:		
VI. HAZIRLIK ÇALIŞMALARI		

BİRİM/SÜREÇ	ALT BİRİM/SÜREÇ	DENETİM TESTLERİ	GERÇEKLEŞTİREN DENETÇİ	ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANS NO

EK:10

BULGU FORMU

Konu:

Bulgu No:

Bulgunun Önem Düzeyi: (Yüksek/Orta/Düşük)

İlgili Çalışma Kağıdı Referansı:

1. Tespit:

2. Neden:

3. Riskler ve Etkileri:

4. Kriterler:

5. Öneriler

KAPANIŞ TOPLANTISI TUTANAĞI

Denetimin Konusu :…….

Denetimin Numarası :…….

Toplantı Tarihi :……..

Toplantıya Katılan Denetçiler : …… …… … ……..

Denetlenen Birim Yöneticisinin Adı ve Unvanı: ……

Toplantıya Katılan Birim Personeli :. ……

- Bulgu :

- Denetlenen Birim Yönetiminin Düşüncesi :

(imza) (imza) (imza) (imza)

EK:52

DENETÇİ DEĞERLENDİRME FORMU

Denetçi Adı:
Değerlendiren:

	Kriterler	**Değerlendirme**
1	Bireysel çalışma planını ve denetim kapsamının belirlenen sürede hazırlanması.	[ ] Çok iyi [ ] İyi [ ] Orta [ ] Yetersiz
2	Çalışma kağıtlarının ve bireysel çalışma planının riskli alanları kapsaması ve uygulanan iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek için yeterli olması.	[ ] Çok iyi [ ] İyi [ ] Orta [ ] Yetersiz
3	Bireysel çalışma planının, karşılaşılan durumlara uygun olarak revize edilmesi.	[ ] Çok iyi [ ] İyi [ ] Orta [ ] Yetersiz
4	Doğru başlıklandırılmış, numaralandırılmış ve çapraz referanslandırılmış çalışma kağıtlarının düzenlenmesi.	[ ] Çok iyi [ ] İyi [ ] Orta [ ] Yetersiz
5	Her bir denetim bulgusunun çalışma kağıtları ile desteklenmesi.	[ ] Çok iyi [ ] İyi [ ] Orta [ ] Yetersiz
6	Bulgu formunda yer alan; tespit, neden, risk ve etkileri, kriter ve öneri alanlarının uygun bir şekilde doldurulması.	[ ] Çok iyi [ ] İyi [ ] Orta [ ] Yetersiz
7	Bulguların eksiksiz bir şekilde doğrulanması ve ilgili bütün yöneticilerle paylaşılması.	[ ] Çok iyi [ ] İyi [ ] Orta [ ] Yetersiz
8	Denetimin ve çalışma kağıtlarının zamanında tamamlanması ve teslim edilmesi.	[ ] Çok iyi [ ] İyi [ ] Orta [ ] Yetersiz

İÇ KONTROL SORGU FORMU

I. KONTROL ORTAMI			
a) Etik Değerler ve Çalışma İlkeleri	**Evet**	**Hayır**	**Yorumlar**
1. Kurum, çalışanların uymak zorunda oldukları dürüstlük ve etik kurallarını oluşturmuş mudur ve oluşturulmuşsa çalışanlara bildirilmiş midir?			
2. Çalışanlar, ne tür davranış ve eylemlerin kurumun etik değerlerine, çalışma ilkelerine göre kabul edilemez olduğunu; ne tür davranışların da etik değerler kapsamında değerlendirilebileceği ve etik olmayan davranışlar sergilediklerinde karşılaşacakları yaptırımların neler olduğu konusunda yeterli bilgiye sahip midir?			
3. Kurum yönetimi, sık sık ve açık olarak dürüstlük ve etik değerlerin kurumları için ne anlam ifade ettiğini ve önemini toplantılarda, çalışanlara aktarıyor mu?			
4. Yönetim, bizzat kendi davranışları ve eylemleriyle çalışanlarına etik değerler ve dürüstlük konularında örnek oluyor mu?			
5. Dürüstlük ve etik değerler açısından örnek davranışlar sergileyen personel, çeşitli ödüllendirme mekanizmalarıyla teşvik edilerek kurumda etik değerlerin yüceltilmesine çalışılıyor mu?			
6. Yönetim, dürüstlük ve etik kurallara aykırı hareket eden çalışanlara gerekli cezai ya da idari yaptırımları uyguluyor mu?			
b) Ehliyet ve Liyakat			
7. Yönetim, kurum faaliyetlerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak uygun iş tanımları çıkarmış mıdır? Bu iş tanımlarında, işin yürütülmesi için gerekli bilgi, tecrübe ve eğitim gibi nitelikler objektif olarak belirlenmiş midir?			
8. Yönetim ve çalışanlar, görevlerinin gerektirdiği uzmanlık bilgisine, tecrübeye ve eğitime sahip midir? Yönetim, işlerinin yürütülmesinde danışmanlara ya da teknik uzmanlara gereğinden fazla güvenmekte midir?			
9. Çalışanlar, işin gerektirdiği eğitimleri almışlar mıdır ve görev ve sorumluluklarının yerine getirme yetisine sahip midir?			
10. Her bir çalışan için nitelik, iş verimliliği, liderlik, ekip çalışması vb. alanlarda kısa ve uzun vadeli performans hedefleri konulmuş mudur? Yükselmelerde konulan performans kriterleri dikkate alınmakta mıdır?			
c) Yönetim Felsefesi ve Faaliyet Şekli			
11. Yönetim gerektiğinde risk alabilme yeteneğine sahip midir?			

12. Üst düzey personelin beklenmedik şekilde aniden istifa etmesi gibi olaylar yaşanmakta mıdır? Personel hareketliliği fazla mıdır?			
13. Yönetim, çalışanlara kurumları için katma değer ürettiklerini hissettirmiş midir?			
14. Yönetim çalışanlarla belirli aralıklarla genel değerlendirme toplantıları yapıyor mu?			
15. Yönetimin ortaya koyduğu hedefler erişilebilir ve gerçekçi mi? Bu hedeflerin belirlenmesinde bilimsel modeller, piyasa verileri ve gerçekçi varsayımlar dikkate alınıyor mu?			
16. Yönetim, özellikle kurumun finans ve muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasındaki rolünü kavramış mıdır?			
17. Yönetim, kuruma ilişkin kısa vadeli, orta ve uzun vadeli hedeflerle gerçekleşmeleri karşılaştırıyor mu? Buna ilişkin bir raporlama sistemi var mı?			
d) Organizasyon Yapısı			
18. Organizasyon yapısı, gerek Şirket içinde gerekse birimlerde dikey ve yatay bilgi akışının etkin ve yeterli bir şekilde gerçekleşmesine imkan vermekte midir?			
19. Birim yöneticileri ve çalışanlar, önemli hususlarda bilgi alışverişi ve danışma amacıyla üst yönetime ulaşabilmekte midir?			
20. Organizasyon yapısı, fonksiyonel birimler üzerinde yeterli denetim ve gözetime imkan sağlamakta mıdır?			
21. Yönetim, organizasyon yapısının değişen şartlara uyarlanması amacıyla belirli aralıklarla organizasyon yapısının uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirmekte midir?			
22. Çalışanlar ya da birimler arasında iş yükü dağılımı açısından olağandışı farklılıklar var mıdır?			
e) Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı			
23. Yönetim, kurum faaliyet alanındaki her bir işin kim tarafından yapılacağını, ilgilinin yetki ve sorumluluklarını resmi olarak belirlemiş midir?			
24. Özellikle mali işlemler başta olmak üzere, önem derecesine ve işlemin büyüklüğüne göre, belirli yetki limitleri belirlenmiş midir ve yetki aktarımları, ilgililere açık seçik olarak bildirilmiş midir?			
25. Personelin görev tanımlarında aynı zamanda kontrol ve gözetim sorumluluklarına da açıkça ve yeterince yer verilmiş midir?			
26. Her düzeydeki personel, sorumluluklarını yerine getirebilecekleri uygun yetkilerle donatılmış mıdır?			
f) İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları			
27. Kurumda istihdam edilen/edilecek personele ilişkin seçim, hizmet içi eğitim, performans değerlemesi, yükselme, disiplin işlemleri, işten çıkarma vb. konularda yazılı kurum politika ve prosedürleri var			
28. işe alım sürecinde adayın geçmişine ilişkin tecrübe, etik davranış, dürüstlük vb. açısından gerekli kontroller yapılmakta mıdır?			

29. Yeni işe alınan personele özellikle yetki ve sorumlulukları hakkında gerekli bilgilendirmeler yapılmakta mıdır ve eğitimler verilmekte midir?			
30. Periyodik olarak, personelin performans değerlemesi yapılmakta mıdır ve düşük performanslı personelin performansının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmakta mıdır?			
31. Performans değerlemeleri sırasında personelin özellikle iç kontrol sorumlulukları, dürüstlük ve etik kurallarına uyumu konularına ağırlık verilmekte midir ve örnek davranışlar sergileyen personel ödüllendirilmekte midir?			

EK-3 Z ŞİRKETLER GRUBU

İÇ DENETİM BİRİMİ BAŞKANLIĞI

İDARİ İŞLER SÜRECİNİN Denetimi Raporu

DENETİM EKİBİ

Gözetim Sorumlusu

2015 Denetim Dönemi

İÇİNDEKİLER

İç Denetçi

İç Denetim Direktörü

1. GİRİŞ

Z şirketler Grubu personellerine ait telefon, yakıt ve data kullanım hakları Gider Yönetmeliğinde ilan edilmiş olup personellerin bu limitlere riayet etmesi beklenirken kullanımların rutin kontrolü, raporlaması ve kişisel kullanımlarla ilgili aksiyon alınması İdari İşler sorumluluğuna verilmiştir.

2. DENETİMİN AMAÇ VE KAPSAMI

Personel telefon, data kullanım ve yakıt giderlerinin yönetmeliğe uygunluğu ve kişisel kullanımların kontrolü, raporlanması

3. DENETİM YÖNTEMİ

Analitik İnceleme, Belge İnceleme, Aralıksız Denetim

4. DENETİM SONUÇLARI

İdari İşler denetimimiz sonucunda personel giderlerine ait kontrol ve raporlama süreçlerinde aksaklıklar olduğu görülmüş ve şirket kaynaklarının etkin kullanılmadığı kanaatine varılmıştır.

Süreçlerle ilgili aksaklığın temelinde idari işler personel sayısı ile işin büyüklüğünün yönetilememesi vardır. Ekim ayı icra kurulunda İK Direktörü ve İK Müdürü nün İdari İşlerin iş yükünü analiz ederek, iş geliştirme yapmaları ve mevcut personel ile iş yapış şekli ve efektif zaman kullanımıyla ilgili koçluk yapmaları kararı alınmıştır.

Şirket kaynaklarının etkin kullanımı için personellerin gider kalemlerini yaratırken self-kontrolleri önem arz etmektedir. İdari işler tarafından bu giderlerin düzenli şekilde kontrol edilerek, raporlama yapıldığının bilmesi self-control ün gelişmesini sağlayacağından denetim ekibi olarak önerimiz; personel giderlerinin masraf sahibine ve üst amirine aylık olarak raporlanması ve kişiler üzerinde farkındalık yaratmasıdır.

4.1. Bulgular, Öneriler ve Eylem Planları

BULGU1 : Personellere Ait Yakıt ve Telefon Giderleri Kontrolü

Mevcut Durum	Personel yakıt ve telefon giderleri İdari İşler tarafından düzenli ve detaylı olarak kontrol edilmemektedir. Personel telefon ve yakıt giderlerinin kontrolü en son Mayıs 2015de bütçe ile birlikte hazırlanmış olup sonrasında herhangi bir çalışma yapılmamıştır. Denetimimiz Ağustos 2015 sonu itibariyle gerçekleştirilmiş ve aşağıdaki bulgulara rastlanılmıştır. **Yakıt Giderleri,** • Bazı personellere ait taşıtmatikler,

	bordrosunda olmadığı firma üzerinden gelmektedir. Bunların düzeltilmesi gerekmektedir. • Şirket aracı olan personeller ile yıllık izin tarihlerine giren taşıtmatik kullanımlarını kontrol edilmiş, 2015 için Toplam 3.829 TL lik bir şahsi kullanım gerçekleştiği tespit edilmiştir. Haftasonu kullanımlarına ayrıca bakılmalıdır. •Personel yakıt giderlerinin kontrolü yapılırken referans olarak gider yönetmeliği alınmış ve tanımlanan yıllık km karşılığı kullanabilecekleri Lt/ay rakamlarına bakılmıştır. Bu incelemeye göre bazı personellerin aylık kullanım haklarını aştığı görülmüştür. **Telefon Giderleri,** Bu çalışma geçmiş ay fatura detaylarını temin edemediğimizden haziran ve temmuz ayları baz alınarak yapılmıştır. •Fatura detaylarına baktığımızda bazı kullanıcılar için Blackberry kullanıcılarından alınan hizmet tutarlarını görülmüştür. IT den aldığımız telefon modeli dökümü ile karşılaştırdığımızda Vodafone tarafından haziran ve temmuz ayları için toplam 1136 TL lik bir haksız faturalama olduğu tespit edilmiştir. Bu faturalama işleminin telefonların değiştiği tarihten bu yana bu şekilde yapıldığını göz önüne alınırsa toplam 7390 TL lik bir fazla faturalamadan bahsetmiş oluyoruz. IT ile konu paylaşılmış olup, daha önce iptali bildirilen hatlar varsa Vodafona a faturalama yapılabilir. Bu konunun IT ile koordineli takip edilmesi gerekmekteolup halihazırda devam eden Blackberry harici BİS paketlerinin de acil olarak iptal edilmesi gerekmektedir. •Her ay tekrarlayan yüksek fatura tutarlarının detayına indiğimizde, haziran ve temmuz aylarında **Özel Servis Kullanımı** açıklaması ile hizmet bedeli yansıtıldığı görülmüştür. Vodafone müşteri temsilcisinden aldığımız bilgiye göre; "İçerik servisleri; özel abonelikler,

	logo melodi oyun servisleri, +18 servisler bilgi servisleri, rehberlik servis aramaları gibi alınan hizmetlerin bedelidir" Örnek olarak sorduğumuz bir içerik servisinin detayı haziran ayında 50 TL lik bir komik video paketi çıkmıştır.Haziran temmuz ayı için içerik servislerine toplam 614 TL ödendiği tespit edilmiştir. Geçmiş aylara ait fatura detaylarını temin edemediğimiz için toplam maliyeti hesaplayamamakla birlikte içerik servislerinin acil iptal edilmesi ve personellerin uyarılması gerekmektedir. • Personellere ait gider kalemleri bordrolu oldukları şirketlerde muhasebeleştirilmelidir. Haziran ve temmuz ayı Vodafone faturalarında, hattın faturalandığı şirket ile kullanıcının tutarsız olduğu durumlar vardır. Personellerin bordrolu olduğu şirket bilgileri bütçe ile idari işlerin ortak tablosundan alınmıştır. Bu çalışmaya göre; X A.Ş. : 4.799 TL Y A.Ş. : 9.923 TL Z A.Ş. : 24.752 TL Q A.Ş. : 5.606 TL W A.Ş. : 611 TL (bordrolarında gözükmeyen personellere ait telefon giderleridir). Hatların hangi şirketler tarafından kullanıldığı netleştirilerek, ilgili şirkete aktarılması gerekmektedir. Firmaların yüklenmiş olduğu yukarıdaki maliyetler, ilgili firmalara yansıtılabilir. Özellikle Z A.Ş için yüksek bir bakiye söz konusudur. •Şirket hatları için verilen listelerde kullanıcısı belli olmayan fakat aktif olduğu için fatura yansıyan numaralar vardır. Bu numaraların kimler tarafından kullanıldığı tespit edilmelidir. • Personellerin internet giderleri detaylı incelenmiştir. İnceleme sonucunda bazı personellere Standart internet paketi üstüne ek 5GB,1GB,Haftalık ve Sınırsız İnternet Paketi tanımlandığı görülmüştür.

	Ek paket tanımlamaları için onay alınmadığı ve data aşımları dolayısıyla yapılan yüklü ödemelerin personel üst amirine raporlanmadığı tespit edilmiştir. Ek paket tanımlamaları için prosedür geliştirilmelidir. Kullanım bedelleri aşağıdaki gibidir, Firma Ft Dönemi Ek Tanımlama Data Kullanım Hakkı Limit Aşım Bedeli X A.Ş Haziran-Temmuz 304,89 TL 2.285 TL Y A.Ş Haziran-Temmuz - 176 TL Z A.Ş Haziran-Temmuz 829,00 TL 1903 TL Q A. Ş Haziran-Temmuz 73,00 TL 262 TL
Öneri	Personellere ait telefon ve yakıt giderleri aylık olarak kullanıcı ve üst amirlerine raporlanarak kişisel farkındalık yaratılabilir.
Eylem	* Taşıtmatik gideri bordrosunda olmadığı firma üzerinden gelen personellerin firmaları güncellendi. * Şirket aracı olan personellerin kişisel kullanımlarını tespit etmek amacıyla TTS kontrolü yapılırken İK dan ilgili personellerin yıllık izin tarihleri de alınarak kontroller gerçekleştirilecektir.İzin günlerinde kullanılan bedellerin personelden kesilmesi konusunda ise CEO ile konuşulduktan sonra aksiyon alınacaktır. * Bazı personellerin gider yönetmeliğinde tanımlı aylık kullanım haklarını aştığı görülmüştür. Bu personellerden 3 kişi tahsilatçı, 13 kişi satış temsilcisi, 2 kişi icra kurulu üyesi, 1

	kişi lojistik müdürüdür. Baktığımızda bu personellerin tamamı araç ile sürekli seyahat halinde olan kişilerdir. Kasım ayından itibaren tüm araçların yakıt alımları kontrol edilecektir. * Fazla ödenen BİS ücretleriyle ilgili IT müdürümüz Vodafone yetkilisi ile görüştü. Fazla faturalanan tutarı Vodafone dan geri alacağız. * Yüksek faturalara neden olan içerik servislerinin tamamı iptal edilmiştir. * Personellerin bordrolu olduğu şirket ile Vodafone faturası arasında ki farklılıklarda numara geçmişi 532-533-534- Turkcell veya sonradan Vodafone'a aktarılan numaralar için firma değişiklik yapamıyor. 549-541 gibi aktarım yapılması gerekenler ise ilgili şirketlere aktarıldı. * Açıkta olan fakat kim tarafından kullanıldığı tespit edilemeyen hatlar iptal edildi. * Ek internet paketi kullanan bazı personellere fazla mail alışverişinden dolayı kullandıkları kotalar yetmemektedir. Günlük 7 TL internet ücreti ödenmesi yerine haftalık 15 TL tanımlatmak durumunda kalıyoruz. Üst amirlere raporlanacak ve ek tanımlamalar IT Service Desk üzerinden onaya tabi tutulacaktır.
Sorumlusu	IK Müdürü
Eylem Tarihi	31.12.2015