



*Araştırma/İnceleme/Çeviri
Dizisi*

İÇ DENETİM, STANDARTLARI VE MESLEĞİN YENİ AÇILIMLARI

İnceleme

*Baran Özeren
Uzman Denetçi
Araştırma ve Tasnif Grubu*

Ağustos 2000

**İÇ DENETİM, STANDARTLARI
VE
MESLEĞİN YENİ AÇILIMLARI**

İnceleme

*Baran Özeren
Uzman Denetçi
Araştırma ve Tasnif Grubu*

Ağustos 2000

Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8
İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları

İnceleme
Baran Özeren

Sayıştay mensupları için bastırılmıştır.

Dizgi ve Mizanpaj
Gürkan Alpsoy

Baskı ve Cilt
Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü

Birinci Basım
Ağustos 2000

TC SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI
06100 ULUS ANKARA
Tlf: 310 23 00
Fx: 310 65 45
e-mail:saybsk4 @ turnet.net.tr

SUNUŐ

Gerek özel sektörde ve gerekse kamu sektöründe faaliyet gösteren organizasyonların yönetim anlayışında ve kültüründe hızlı bir değişim yaşanmaktadır. Bu değişim iç denetim fonksiyonunu da etkilemekte ve mesleğin önüne yeni ufuklar açmaktadır.

Başarılı iç denetim birimleri bünyesinde yer aldıkları organizasyonların ihtiyaçlarına ve beklentilerine yanıt verebilmek ve organizasyonlarına daha olumlu katkılarda bulunabilmek amacıyla kendi misyonlarını gözden geçirip denetim yaklaşımlarını hızla değiştirmektedirler. Hiç kuşkusuz dünyadaki bu gelişmeler ülkemizde de yansımaları bulacaktır.

Araştırma İnceleme ve Çeviri Dizisi içinde yayımladığımız elinizdeki inceleme iç denetim mesleğinin kavram ve standartlarını derli toplu bir biçimde bir araya getirip bu mesleğin dünyadaki hızlı gelişimi ile ilgili yararlı bilgiler sunmaktadır. Kitabın iç denetim alanında araştırma yapacak olan uzmanlar, akademisyenler ve bu alanda çalışan denetim birimleri ve uygulayıcıları açısından ufuk açıcı yararlı bir başvuru kaynağı olacağına inanıyorum.

Bu düşüncelerle, incelemeyi hazırlayan Uzman Denetçi Baran Özeren'e; kitabın dizgisi ve baskısında emeği geçenlere teşekkür ederim.

Prof. Dr. M. Kâmil MUTLUER

Başkan

İçindekiler

Bölüm 1: İç Denetim	1
İç Denetim, Amacı ve Kapsamı	1
İç Denetim Biriminin Sorumluluğu	2
İç Kontrol ve İç Denetimle Bağlantısı	3
Bölüm 2: İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları	6
İç Denetim Standartları	6
Meslek Ahlak Kuralları	9
Bölüm 3: Genel Standartlar	12
Bağımsızlık	12
Mesleki Ehliyet	15
Bölüm 4: Çalışma Standartları	20
Denetim Çalışmasının Kapsamı	20
Denetim Çalışmasının Yürütülmesi	23

Bölüm 5: İç Denetim Biriminin Yönetimi	27
İç Denetim Birimi Yöneticisinin Sorumluluğu	27
Planlama	28
Dış Denetim Elemanları	30
Gözetim	30
Kalite Güvencesinin Sağlanması	31
Bölüm 6: Yönetim Kültüründeki Değişmeler ve İç Denetime Etkisi	33
Değişen Çalışma Ortamı	33
Değişimin İç Denetim Üzerindeki Etkisi	35
Bölüm 7: İç Denetim Uygulamalarında Yeni Anlayışlar	39
Daha Pro Aktif Bir Yaklaşımın Benimsenmesi	40
Denetlenene “Müşteri” Olarak Yaklaşılması	40
Risk Yönetimi Üzerine Daha Fazla Yoğunlaşılması	42
Denetim Kalitesinin Süreklilik Temelinde Yükseltilmesi	45
Teknolojik İmkanlardan Giderek Artan Biçimde Yararlanması	47
Bölüm 8: İç Denetimin Geleceği ve Yeni Yönelimler	48
Sonuç	49
Sözlükçe	51
Kaynakça	54

Bölüm 1: İç Denetim

İç Denetim, Amacı ve Kapsamı

İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlanmaktadır.

İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında kuruluş yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri bulunmaktadır. İç denetim, kuruluşun mensuplarını incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler, görüşler, tavsiyeler ve bilgilerle donatmak suretiyle onlara yardımcı olur. En uygun maliyetlerle etkili bir kontrolün özendirilmesi de iç denetimin amaçları arasında sayılabilir.

İç denetim elemanları, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması şeklinde iki çeşit sorumluluk üstlenirler. Her bir alanda sağlanan bilgiler, kurulun ve yönetimin taleplerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak ayrıntıda ve biçimde farklılık gösterebilir.

İç denetim fonksiyonunun kapsamını kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve

değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur. Bu çerçevede iç denetim elemanları:

- Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmalı;
- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemeli;
- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol etmeli;
- Harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeli;
- Sonuçların saptanan amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığını ve faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemelidirler.

İç Denetim Biriminin Sorumluluğu

İç denetim birimi kuruluşun ayrılmaz bir parçası olup yönetim kurulun ve yönetimin belirlediği politikalara göre faaliyet gösterir. Yönetim tarafından kabul edilen ve kurul tarafından onaylanan iç denetim biriminin amaç, yetki ve sorumluluk dokümanı (tüzük) “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları”yla uyum içinde olmalıdır.

Tüzük iç denetim biriminin amaçlarını net biçimde belirtmeli, çalışmasının sınırlandırılmamış kapsamını, iç denetim biriminin bağımsızlığını, görevin yerine getirilmesi sırasında bağımsızlığın sınırlandırılmayacağını ve denetçilerin denetledikleri faaliyetler üzerinde yetkilerinin ve sorumluluklarının bulunmadığını açıkça dile getirmelidir.

İç Kontrol ve İç Denetimle Bağlantısı

İç denetim ile iç kontrol arasında güçlü ve karşılıklı bir ilişki bulunmaktadır. Bu nedenle, iç denetimin rolünün tam anlamıyla değerlendirilmesi bakımından iç kontrol kavramının kapsamı ve niteliği üzerinde kısaca durmak uygun olacaktır.

İç Kontrol

Kuruluş açısından iç kontroller kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamaya çalışan bütün faaliyetler biçiminde tanımlanmaktadır. Daha açık bir ifade ile bu kavram organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu bütün plan, politika, prosedür ve uygulamaları kapsayan bir yönetim aracıdır.

İç kontrol, kuruluş bünyesindeki kontrollerle aynı anlamda kullanılmaktadır. “İç kontrol”ün farklı kullanımı, kuruluş bünyesindeki kontrolleri, kuruluş dışındaki genel kullanımlarından (örneğin yasalar) ayırt etmek için oluşturulmuştur.

İç Kontrolün Temel Hedefleri

İç kontrol temel olarak;

- Bilginin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamak,
- Politikalara, planlara, prosedürlere, yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu gerçekleştirmek,
- Varlıkları korumak,
- Kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanımını sağlamak,
- Faaliyetler ve programlar için belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak

amaçlarıyla oluşturulur.

İç Kontrol Sistemi

Genel kontrol sistemi, bir kuruluş tarafından amaçlarına ve hedeflerine ulaşmak için kullanılan kontrol edilmiş bütünleşik sistemler topluluğunu

ifade etmekte olup karakteri itibariyle kavramsal bir terimdir. İç kontrol sistemi kendi başına bir sistem biçiminde ele alınmamalı; planlama, bütçe, muhasebe, denetim ve bilgi sistemi türünden sistemleri birbiriyle kaynaştıran bir kavram olarak düşünmelidir.

Güçlü bir kontrol sistemi herhangi bir organizasyonun etkin işleminin temel unsurudur. Yöneticilerin yönettikleri işlerin zamanlılığından ve kalitesinden sorumlu olmaları, kullanılan kaynakların maliyetini kontrol etmeleri, yapılan işlerle yürütülen programların düzenlemelere uygun biçimde yerine getirilmesi beklentisi etkin bir kontrol sistemi oluşturmanın başlangıç noktasıdır.

Kontrol Ortamı

Kuruluş bünyesindeki kontrolün önemi bakımından kurulca ve yönetimce alınmış önlemleri ve onların davranışlarını ifade eder. Kontrol ortamı kontrol sisteminin temel hedeflerine ulaşması için bir düzen ve çerçeve sağlar.

Kontrol Ortamının Temel Unsurları

- Organizasyonun yapısı,
- Yönetimin felsefesi ve çalışma üslubu
- Çalışma standartları ve meslek ahlak kuralları,
- Yetki ve sorumluluk devri
- Yetişmiş insan gücü, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları
- Politikalar, prosedürler,
- Mali bilgiler ve faaliyetlerle ilgili bilgiler,
- Fizikî güvenlik,
- Planlama ve bütçeleme,
- Elektronik bilgi işleminin güvenliği

İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki Bağlantı

İç denetim iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim de iç kontrolün bir parçası olarak değerlendirilmektedir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olsa olsunlar, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir.

Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında periyodik değerlendirme raporları aracılığıyla bilgi edinebilirler. Yöneticiler bu bilgiyi ayrıca, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturdukları iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun etkin iç kontrol yapısının ikamesi olarak görülmemelidir.

Öte yandan güçlü ve etkin bir iç kontrol yapısı yönetimin olduğu kadar iç denetiminde işini azaltarak bu fonksiyonların daha önemli konularla ilgilenmesine olanak sağlar.

Bölüm 2: İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları

İç Denetim Standartları

İç denetim, tüm dünyada, yapısı, büyüklüğü ve amacı değişik kuruluşlar bünyesinde ve farklı ortamlarda yürütülmektedir. Ayrıca mevzuat ve gelenekler bir ülkeden diğerine farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar her ortamdaki iç denetim uygulamasını etkileyebilmektedir.

Ancak denetimin türü ne olursa olsun denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar vardır. Bu kurallar, genel olarak denetim standartları olarak ifade edilmektedir.

Denetim standartları, denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde önce meslek kuruluşlarınca konulup geliştirilmiştir. Daha sonra kamu ve özel sektörde faaliyette bulunan kurumlar ve organizasyonlar bu standartları tek tek kendi alanlarına uyarlamışlardır.

İç denetime ilişkin standartlar ilk kez, uluslararası bir mesleki kuruluş olan ABD İç Denetim Elemanları Enstitüsü tarafından iç denetimin rolünün ve sorumluluklarının özetini kapsayan bir tebliğ biçiminde yayımlanmaya başlanmış ve mesleğin gelişimine paralel

olarak bu tebliğlerin sayısı on üçü bulmuştur. Bu tebliğler daha sonra bir kurgu ve üslup içinde bir araya getirilerek “*İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları*” olarak dünya çapında kabul görmüştür.

ABD İç Denetim Enstitüsü ayrıca 1995 yılından bu yana beş tebliğ daha yayımlayarak bu tebliğleri de Standartların kurgusu içine almıştır. Son tebliğler “Gözetim”, “Politikalara, Planlara, Prosedürlere, Yasalara, Düzenlemelere ve Sözleşmelere Uygunluğun Denetimi”, Dış Denetim Elemanlarının Çalışmalarının Değerlendirilmesi”, “Kurum Dışı Hizmet Tedarikçilerinden Yararlanma” ve “Sözlükçe” başlıklarından oluşmaktadır.

Öte yandan İç Denetim Enstitüsü Direktörler Kurulu, geçtiğimiz yıl, birkaç yıldır süren çalışmaların ürünü olan “Mesleki Uygulamalar Çerçevesi” başlıklı bir doküman üreterek mesleğin gelişimini daha uygun bir biçimde kavrayan bir planı tartışmaya açmıştır.

Ülkemizde ise ilk kez 1988 yılında Sermaye Piyasası Kurulu 2499 sayılı Kanununun 16. maddesi hükmüne dayanarak bir tebliğ çıkarmak suretiyle denetime ilişkin ilke ve kuralları hukuki bir düzenleme biçiminde saptamıştır (“Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları”).

Ülkemizde de çeşitli meslek örgütlerinin (TÜRMOB, Türkiye İç Denetim Enstitüsü vb.) mesleğe ilişkin standartlar oluşturma çabaları sürmektedir.

Standartların Oluşturulmasını Etkileyen Gelişmeler

İç denetim meslek kuruluşlarını ve organizasyonları standartlar oluşturmaya zorlayan gelişmeler şöyle özetlenebilir:

- Yönetim kurulları kendi kuruluşlarının iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesine ilişkin olarak giderek artan bir biçimde hesap verme sorumluluğuna muhatap olmaktadır.
- Yönetim mensupları, kuruluşların kontrol mekanizmaları ve performansları hakkında objektif analizler, değerlendirmeler,

tavsiyeler, görüşler ve bilgiler sunulmasının bir aracı olarak iç denetime karşı artan ölçüde olumlu bir yaklaşımda bulunmaktadırlar.

- Dış denetim elemanları kendi çalışmalarını tamamlamak amacıyla iç denetçilerin bağımsız, yeterli ve profesyonel denetim çalışmasının uygun kanıtlarını sağladıkları alanlarda, iç denetim sonuçlarından yararlanmaktadırlar.

Standartların Amaçları, Önemi ve Kapsamı

Standartların amaçları şöyle ifade edilebilir:

- Her düzeydeki yönetimlerin, yönetim kurullarının, kamu kuruluşlarının, dış denetim elemanlarının ve ilgili meslekî kuruluşlarının iç denetimin rolünü ve sorumluluklarını anlamasını sağlamak,
- İç denetimin performansının ölçülmesi ve bu alanda yönlendirilmesi için bir temel oluşturmak,
- İç denetimin uygulamalarını geliştirmek.

Denetim standartlarının, denetimin güvenilirliğini etkileyen asgari koşullar olduğu, denetimde uygulanacak yöntemlerin ve aşamaların sınırları ile denetimin sonuçlarının belirlenmesini sağladığı kabul edilmektedir. Bir denetim çalışmasının kalitesi, bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülmektedir.

Denetim standartları zaman içinde denetim alandaki en iyi uygulama örneklerinden ve zengin deneyimlerden süzülerek gelmiş ve konsensüse dayalı mesleki ilkeler olarak görülmelidir.

Denetim standartları donuk ilkeler olmayıp denetimin içinde faaliyet gösterdiği ortamlar değiştikçe bunlarda yetkinleşmektedir.

Standartlar kuruluşun bünyesindeki iç denetim biriminin, iç denetim birimi yöneticisinin ve iç denetim elemanlarının değişik sorumlulukları çerçevesinde farklılık göstermektedir.

İç denetim standartları şu hususları kapsamaktadır:

- İç denetim biriminin denetlediği faaliyetlerden bağımsızlığı ve iç denetim elemanlarının tarafsızlığı
- İç denetim elemanlarının ehliyetleri ve meslekî özen
- İç denetim faaliyetinin kapsamı
- İç denetim çalışmalarının icrası
- İç denetim biriminin yönetimi.

Meslek Ahlak Kuralları

Amaç ve Kapsam

Bir mesleğin ayırıcı özelliği, mesleğin hizmet verdiği kişilerin çıkarlarına yönelik sorumluluğunun meslek mensupları tarafından benimsenmesidir. Meslek ahlak kuralları mesleğin serbestliğini ve bağımsızlığını zedelemeyen herhangi bir etkiye veya baskıya maruz kalmadan denetim faaliyetinin layıkıyla yerine getirilebilmesini sağlayan değerler, prensipler ve yükümlülükler bütünüdür. Bu kurallar doğal olarak meslekle bağdaşmayan bazı hususlardan uzak durulmasını ve bazı kısıtlayıcı veya yasaklayıcı unsurları içinde barındırmaktadır.

Bağlayıcılık

Denetim mesleğinin yürütülmesi ile ilgili herhangi bir zaaf veya özel hayata ilişkin uygunsuz bir davranış iç denetim elemanlarının ve temsil ettikleri kurumun güvenilirliğini zedeler ve meslek mensuplarının yaptıkları denetimin kalitesi ve yeterliği hakkında kuşku uyandırır. İç denetim elemanları sorumluluklarını etkin biçimde yerine getirebilmek için yüksek seviyede davranış standartlarından ayrılmamalıdır.

Mesleğe ilişkin ahlak kurallarını koyan organizasyon açısından standartlar, kurumda çalışan denetim elemanlarının uymaları gereken iç talimat ya da yönerge niteliğindedir.

Meslek örgütleri açısından ise bu kuralları ihlal eden denetim elemanlarının üyeliklerinin düşürülmesi anlamına gelmektedir.

Mesleğe girişle birlikte, denetçiler yasaların ve yönetmeliklerin gereklerinin ötesinde bir öz-disiplin zorunluluğunu da üstlenirler.

Davranış Standartlarının Temel Unsurları

Meslek Ahlak Kuralları denetim standartlarının ayrılmaz parçaları olarak görülmekte ve *dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik ve yeterlilik* gibi kavramlar temelinde bağlayıcı davranış kurallarını içermektedir.

- Güvenilirlik
- Dürüst davranma
- Bağımsızlık ve tarafsızlık
- Çıkar çatışmasına yol açmama
- Meslek sırlarını saklama
- Yeterlik

Davranış Standartları

- I.** Denetçiler görevlerinin ve sorumluluklarının yerine getirilmesinde dürüstlük, tarafsızlık ve çalışkanlık esaslarına göre davranmalıdırlar.
- II.** Denetçiler kendi kuruluşlarıyla ya da hizmet verdikleri başka kuruluşlarla kurdukları ilişkilerin bağlantılı olduğu bütün konularda sadakat göstermelidirler. Ancak, denetçiler yasadışı olan veya ahlâkî sayılmayan herhangi bir faaliyete bilinçli olarak katılmamalıdırlar.
- III.** Denetçiler kendi kurumlarına ya da iç denetim mesleğine duyulan güveni sarsacak nitelikteki faaliyetlere ve davranışlara bilinçli olarak girişmemelidirler.
- IV.** Denetçiler görevlerini ve sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirebilmelerini zayıflatacak ya da kurumların çıkarlarıyla çatışabilecek herhangi bir faaliyete girmekten kaçınmalıdırlar.

- V. Denetçiler kuruluşlarının çalışanlarından, müşterilerinden, tüketicilerinden, tedarikçilerinden ve bunların ortaklarından meslekî yargılarını zayıflatacak ya da zayıflatma ihtimali oluşturabilecek herhangi bir değer kabul etmemelidirler.
- VI. Denetçiler yalnızca, meslekî yeterlilikleriyle makul bir biçimde sonuçlandırabileceklerini düşündükleri görevleri üstlenmelidirler.
- VII. Denetçiler “**İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları**”na uymak üzere uygun yöntemleri benimsemelidirler.
- VIII. Denetçiler görevleri dolayısıyla elde etmiş oldukları bilgilerin kullanımında ihtiyatlı davranmalıdırlar. Denetçiler, hizmete özel bilgileri kişisel kazanç amacıyla ve yasaya aykırı olacak ya da kuruluşlarının çıkarını zedeleyecek şekilde kullanmamalıdırlar.
- IX. Denetçiler, incelemelerinin sonuçlarının raporlanması sırasında, incelemelerine tabi faaliyet raporlarını çarpıtabilen ya da yasadışı uygulamaları gizleyebilen bilgileri dahilindeki bütün önemli olguları, eğer ortaya çıkarılmamışsa, ortaya çıkarmalıdırlar.
- X. Denetçiler sürekli olarak becerilerini, verimliliklerini ve sundukları hizmetlerin kalitesini geliştirmeye çaba göstermelidirler.

Bölüm 3: Genel Standartlar

Bağımsızlık

Genel Olarak

Bağımsızlık yalnızca iç denetimin değil tüm denetimlerin olmazsa olmaz koşuludur. Denetim bulgularının, sonuçlarının ve tavsiyelerinin tarafsız olması bakımından hem denetçinin hem de iç denetim biriminin bağımsız olması gerekmektedir. Bağımsızlığın kurallarla güvence altına alınmasının yanısıra uygulamada da işlerlik kazanması zorunludur.

Bağımsızlık

İç denetim elemanları denetledikleri faaliyetlerden bağımsız olmalıdırlar.

- İç denetim elemanları çalışmalarını özgürce ve tarafsız bir biçimde yürütebildikleri takdirde bağımsız olurlar. Bağımsızlık, iç denetim elemanlarına denetimlerini düzgün bir biçimde yürütülebilmeleri için elzem olan yansız ve önyargısız görüşler sunma olanağı sağlar. Bu, organizasyonel statü ve tarafsızlık aracılığıyla başarılır.

Organizasyonel Statü

İç denetim biriminin organizasyonel statüsü birimin denetim sorumluluklarını yerine getirebilmesine olanak verebilecek nitelikte olmalıdır.

- İç denetim elemanları denetlenenlerle işbirliğini gerçekleştirecek ve görevlerini müdahale olmaksızın yerine getirecek ölçüde yönetimin ve kurulun desteğine sahip olmalıdır.
 - İç denetim birimi yöneticisi, kurum içinde, bağımsızlığın özendirilebilmesine ve geniş bir denetim alanı oluşturulmasına, denetim raporlarının yeterince dikkate alınmasına ve denetim tavsiyelerine ilişkin uygun önlemlerin alınmasına yetecek yetkiyle donatılmış birisine karşı sorumlu olmalıdır.
 - İç denetim birimi yöneticisi kurul ile doğrudan iletişim kurabilmelidir. Kurulla düzenli iletişim bağımsızlığın güvence altına alınmasına katkıda bulunur ve kurul ile iç denetim birimi yöneticisinin ortak çıkarlar konusunda birbirlerini sürekli bilgilendirmelerinin aracı olur.
 - İç denetim birimi yöneticisinin atanmasında ve görevden alınmasında kurulun mutabık kalması bağımsızlığı güçlendirir.
 - İç denetim biriminin amacı, yetkisi ve sorumluluğu resmî yazılı bir dokümanda (tüzük) belirlenmelidir. İç denetim birimi yöneticisi tüzüğün kurulca kabul edilmesine ilaveten yönetimce onaylanmasını da istemelidir. Tüzük iç denetim biriminin organizasyon içindeki pozisyonunu saptamalı, incelemelerin yürütülmesiyle ilgili olarak kayıtlara, personele ve fiziksel varlıklara erişme yetkisi vermeli ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamını ve rapora alınan denetim bulgularının izlenmesine ilişkin sorumluluğu belirlemelidir.
 - İç denetim birimi yöneticisi birimin denetim çalışma planını, işgücü planını ve parasal tahminlerini, yılda bir kez onay için yönetime, bu hususlara ilişkin bir özeti bilgi için kurula sunar. Birim yöneticisi, ayrıca, bütün ara değişiklikleri onay

ve bilgi için sunmalı; denetim çalışma planı, işgücü planı ve parasal tahminler, iç denetim faaliyetinin kapsamı, bu alana konulan sınırlamalar ve herhangi bir sınırlamanın muhtemel etkileri konularında yönetimi ve kurulu bilgilendirmelidir.

- İç denetim birimi yöneticisi, yönetime ve kurula yıllık olarak veya gerektiğinde daha sık aralıklarla faaliyet raporları sunmalıdır. Faaliyet raporları önemli denetim bulgularına ve tavsiyelere dikkat çekmeli ve onaylanan denetim çalışma planlarında, işgücü planlarında ve parasal tahminlerde meydana gelen önemli sapmalar ve bunların nedenleri konusunda yönetimi ve kurulu bilgilendirmelidir.

Tarafsızlık

İç denetim elemanları incelemelerini yürütürken tarafsız olmalıdırlar.

- Tarafsızlık iç denetim elemanlarının incelemelerini yürütürken sürdürmeleri gereken bağımsız zihinsel bir tutumdur. İç denetim elemanları denetim meselelerine ilişkin kararlarını diğer meselelere ilişkin olanlardan daha az önemde görmemelidirler.
- Tarafsızlık, iç denetim elemanlarının dürüstlük duygusuyla davranabilecek ve önemli kalite tavizleri vermeyecek bir biçimde denetim görevlerini yerine getirmelerini gerektirir. İç denetim elemanları tarafsız meslekî kararlar alamayacaklarını hissettikleri durumlara sokulmamalıdırlar.
- Uygulamalara geçilmeden önce, denetçi sistemler için kontrol standartları ve prosedürleri önerdiğinde, iç denetim elemanının tarafsızlığı olumsuz olarak etkilenmez. Sistemlerin tasarlanması, tesis edilmesi ve çalıştırılması denetim fonksiyonu değildir. Sistemlere ilişkin prosedür taslaklarının çıkarılması da bir denetim fonksiyonu değildir. Bu tür faaliyetlerde bulunulmasının denetimin tarafsızlığını zedelediği varsayılır.

Meslekî Ehliyet

Meslekî Ehliyet

İç denetim meslekî ehliyetle ve özenle yürütülmelidir.

- Meslekî ehliyet iç denetim biriminin ve her bir denetim elemanının sorumluluğudur. Birim her incelemeye, bu görevin eksiksiz bir biçimde yerine getirilmesi için gerekli bilgilere, becerilere ve uzmanlıklara toplu olarak sahip olan kişileri tahsis etmelidir.

Personelin İşe Alınması

İç denetim birimi, iç denetim elemanlarının teknik yeterliliklerinin ve öğrenim durumlarının yürütülecek denetimler için uygun olduğunu güvence altına almalıdır.

- İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim biriminin kadrolarına atama yapılması amacıyla sorumluluk seviyesini ve çalışmanın kapsamını dikkate alarak uygun eğitim ve tecrübe kriterleri oluşturmaktadır.
- Her bir müstakbel denetçinin nitelikleri ve meslekî becerileri konusunda rasyonel güvence elde edilmelidir.

Bilgiler, Beceriler ve Uzmanlıklar

İç denetim birimi, denetim sorumluluklarının yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan bilgilere, becerilere ve uzmanlıklara sahip olmalı ya da bunları edinmelidir.

- İç denetim personeli mesleğin organizasyon bünyesinde uygulanması için gerekli bilgilere ve becerilere toplu olarak sahip olmalıdır. Bu vasıflar iç denetim standartlarının, prosedürlerinin ve tekniklerinin uygulanmasındaki meslekî yeterliliği de kapsamalıdır.

- İç denetim birimi, denetim sorumluluklarının yerine getirilmesi için gerek duyulan muhasebe, ekonomi, maliye, istatistik, elektronik veri işleme, mühendislik, vergi ve hukuk gibi disiplinlerde yetişmiş çalışanlara sahip olmalı ya da danışmanlardan yararlanmalıdır. Ancak birimin her bir elemanının bu uzmanlıkların hepsinde yeterli halde olması gerekmez.

İç denetim elemanları denetimin kalitesi için gerekli bilgilere, becerilere ve uzmanlıklara sahip olmalıdırlar.

- Her bir denetim elemanı aşağıda sıralanan belirli bilgi ve becerilere sahip olmalıdır:
 - İç denetimlerin icrasında iç denetim standartlarının, prosedürlerinin ve tekniklerinin hayata geçirme yetkinliği aranmalıdır. Yetkinlik, bilginin karşılaşılabilecek durumlara uygulanabilmesi ve teknik araştırma ile desteğe geniş ölçüde başvurulmaksızın karşı karşıya kalınan durumların üstesinden gelinebilmesi demektir.
 - Mali kayıtlar ve raporlarla yoğun olarak uğraşan denetçilerden muhasebe ilkeleri ve teknikleri konularında meslekî yeterlik istenir.
 - Yönetim prensiplerinin kavranması iş dünyasının başarılı uygulamalarından önemli sapmaları fark etmeyi ve değerlendirmeyi gerektirir. Kavrama, karşılaşılabilecek olası durumlara genel bilginin uygulanabilmesi, önemli sapmaları fark etmeyi ve mantıkî sonuçlara ulaşmak için gerekli araştırmaları yapmayı ifade eder.

Değerlendirme; muhasebe, ekonomi, ticaret hukuku, vergi, maliye, kantitatif metotlar ve bilgisayar ortamındaki bilgi sistemleri gibi konuların esaslarının bilinmesini gerektirir. Değerlendirme, mevcut ya da potansiyel problemleri kavrama ve daha fazla araştırmaya girişmeye ya da yardım almaya ihtiyaç olup olmadığını belirleme yeteneği anlamına gelir.

Davranış Standartlarına Uygunluk

İç denetim elemanları meslekî davranış standartlarına uymalıdır.

- “Meslek Ahlak Kuralları” davranış standartlarını oluşturur ve denetçiler üzerinde yaptırım gücü olan bir temel sağlar. Meslek Ahlak Kuralları iç denetim elemanlarının uymaları gereken dürüstlük, tarafsızlık, çalışkanlık ve sadakat yüksek standartlarını gerektirir.

İnsan İlişkileri ve İletişim

İç denetim elemanları insan ilişkilerinde ve kişilerle etkin biçimde iletişim kurmada becerikli olmalıdır.

- İç denetim elemanları insan ilişkilerinden anlamalı ve denetlenenlerle tatmin edici düzeyde ilişkiler sürdürmelidirler.
- İç denetim elemanları, denetimin hedeflerini, değerlendirmelerini, sonuçlarını ve tavsiyelerini açık ve etkin bir biçimde ifade etmeye yetecek ölçüde yazılı ve sözlü aktarımda becerikli olmalıdır.

Sürekli Eğitim

İç denetim elemanları teknik ustalıklarını sürekli eğitim yoluyla sürdürmelidirler.

- İç denetim elemanları meslekî yeterliklerini korumak için eğitimlerini sürdürmekten sorumludurlar. Denetçiler, iç denetim standartlarındaki, prosedürlerindeki ve tekniklerindeki güncel gelişmelerden ve iyileşmelerden sürekli olarak haberdar olmalıdırlar. Meslekî derneklere üye olma ve katılım; konferanslara, seminerlere, meslekî kurslara ve kurum içi eğitim programlarına devam etme ve araştırma projelerine iştirak etme yollarıyla eğitime süreklilik kazandırılabilir.

Meslekî Özenin Gösterilmesi

İç denetim elemanları denetimlerini yürütürken gerekli meslekî özeni göstermelidirler.

- Meslekî özen, aynı veya benzer durumlarda, makul ölçüde basiretli ve ehil bir denetçiden beklenen özen ve maharetin gösterilmesi anlamına gelir. Meslekî özen, bu nedenle, yürütülmekte olan denetimin karmaşıklığına uygun olmalıdır.
- Gerekli özen; hata yapılmamasını ve olağanüstü performans sergilenmesini değil, makul özenin ve ehliyetin gösterilmesini çağırır. Gerekli özen denetçinin makul ölçüde inceleme ve araştırma yapmasını gerektirmekte, buna karşılık bütün işlemlerin ayrıntılı incelemesini öngörmemektedir. Dolayısıyla iç denetim elemanı uygunsuzlukların veya düzensizliklerin bulunmadığına ilişkin sınırsız güvence veremez. Yine de, iç denetim elemanı bir iç denetim faaliyetini üstlendiğinde önemli uygunsuzluk veya düzensizlik olasılığını göz önünde bulundurmalıdır.
- Bir iç denetim elemanı yasadışı bir hareketten kuşkulandığında, bunu kuruluş bünyesindeki uygun makamlara bildirmelidir. İç denetim elemanı hangi soruşturmanın gerekli görüldüğünü tavsiye edebilir. Denetçi, daha sonra, iç denetim biriminin sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğini anlamak bakımından izlemede bulunmalıdır.
- Meslekî özenin gösterilmesi denetimin yürütülmesinde makul denetim becerisinin ve yargısının kullanılması anlamına gelir. Bu amaçla, iç denetim elemanı şu hususları göz önünde bulundurmalıdır:
 - Denetim hedeflerinin gerçekleşmesi için gerekli denetim çalışmasının kapsamı.
 - İnceleme prosedürlerinin uygulandığı konuların nispi önemi.

- İç kontrollerin yeterliliği ve etkinliği.
 - Elde edilecek muhtemel yararlar bakımından denetimin maliyeti.
- Gerekli meslekî özen; konulan faaliyet standartlarının değerlendirmesini, bu standartların kabul edilebilir olup olmadığının ve bunlara uyulup uyulmadığının belirlenmesini içerir. Bu tür standartlar belirsiz olduğu zaman, doğru ve güvenilir yorumlar aranmalıdır. İç denetim elemanları faaliyet standartlarını yorumlama veya bunları seçme durumunda kalırlarsa, faaliyet performanslarını ölçmede ihtiyaç duyulacak standartlar konusunda denetlenenlerle anlaşma zemini aramalıdırlar.

Bölüm 4: Çalışma Standartları

Denetim Çalışmasının Kapsamı

İç Denetim Çalışmasının Kapsamı

Verilen sorumlulukların yerine getirilmesinde iç denetimin kapsamı, organizasyonun iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesini ve değerlendirilmesini içermelidir.

- İç denetim çalışmasının kapsamını, bu standartta belirtildiği gibi, hangi denetim çalışmasının yürütülmesi gerektiği oluşturur. Ancak, yönetimin ve kurulun çalışmanın kapsamını ve denetlenecek faaliyetlere ilişkin genel rotayı belirlediği kabul edilmelidir.
- İç kontrol sisteminin yeterliliğinin incelenmesinin amacı; oluşturulan sistemin kuruluşun amaçlarını ve hedeflerini verimli ve etkin bir biçimde gerçekleştirilmesinde makul güvence sağlayıp sağlamadığının araştırılmasıdır.
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesinin amacı, sistemin istenildiği gibi çalışıp çalışmadığının araştırılmasıdır.
- Faaliyetin kalitesinin incelenmesinin amacı, kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesidir.

- İç denetim elemanları, amaçlara ve hedeflere ulaşılabilmesini sağlayacak makul güvencenin mevcut olup olmadığını belirlemek amacıyla süreçlerin planlanmasını, organizasyonunu ve yönlendirilmesini inceler ve değerlendirir. Bu tür değerlendirmeler toplu olarak genel kontrol sisteminin durumunu araştırıp kanaat oluşturmak için bilgi sağlar.

Bilginin Güvenilirliği Ve Doğruluğu

İç denetim elemanları mali ve operasyonel bilgilerin ve bu tür bilgilerin belirlenmesinde, ölçümünde, tasnifinde ve raporlanmasında kullanılan araçların güvenilirliğini ve doğruluğunu araştırmalıdır.

- Bilgi sistemleri karar alınmasına, kontrole ve dışsal gereksinimlere uyum gösterilmesine yönelik verileri sağlar. Bu nedenle iç denetim elemanları bilgi sistemlerini incelemelidirler.

Politikalara, Planlara, Prosedürlere, Yasalara Ve Kurallara Uygunluk

İç denetim elemanları, faaliyetler ve raporlar üzerinde önemli etkisi bulunan politikalara, planlara, prosedürlere, yasalara ve kurallara uyulmasını sağlamak amacıyla oluşturulmuş sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlara uyup uymadığını değerlendirmelidir.

Varlıkların Korunması

İç denetim elemanları varlıkları koruma yöntemlerini incelemeli ve gereken durumlarda varlıkların mevcut olup olmadığını araştırmalıdır.

- İç denetim elemanları varlıkları hırsızlık, yangın, gerçek dışı ve yasadışı faaliyetler ile uzun süre doğa koşullarına maruz kalmalarından dolayı meydana gelebilecek farklı türdeki kayıplardan korumak amacıyla kullanılan yöntemleri incelemelidirler.

- İç denetim elemanları varlıkların mevcut olup olmadığını araştırdıklarında, uygun inceleme prosedürlerinden yararlanmalıdırlar.

Kaynakların Tutumlu Ve Verimli Kullanımı

İç denetim elemanları kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmelidirler.

- Yönetim bir faaliyetin kaynaklarının tutumlu ve verimli kullanımını ölçmek amacıyla faaliyet standartları oluşturulmasından sorumludur. İç denetim elemanları aşağıdaki hususların gerçekleşip gerçekleşmediğinin saptanmasından sorumludurlar:
 - Tutumluluğun ve verimliliğin ölçülmesi için faaliyet standartları konulup konulmadığı,
 - Oluşturulan standartların bilinip bilinmediği ve bunlara uyulup uyulmadığı,
 - Faaliyet standartlarından sapmaların belirlenip belirlenmediği, analiz edilip edilmediği ve düzeltici önlemler alınmasından sorumlu olanlara iletilip iletilmediği,
 - Düzeltici önlemler alınıp alınmadığı.

Programlara Veya Faaliyetlere İlişkin Olarak Saptanmış Amaçlara Ve Hedeflere Ulaşılması

İç denetim elemanları, sonuçların saptanmış amaçlarla ve hedeflerle uyumlu olup olmadığını ve faaliyetlerin planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak amacıyla faaliyetleri ve programları incelemelidirler.

- Yönetim, faaliyetler ya da programlar için amaçlar ve hedefler saptanmasından, kontrol prosedürlerinin hazırlanmasından ve uygulanmasından, arzulan faaliyet ve program sonuçlarına ulaşılmasından sorumludur. İç denetim elemanları bu tür amaçların ve hedeflerin kuruluşunkilere uyup uymadığını ve bu

amaçların ve hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırmalıdır.

- İç denetim elemanları; temel varsayımlarının uygun olup olmadığı, eksiksiz, doğru ve uygun bilgileri kullanıp kullanmadıkları ile faaliyetler veya programlar için uygun kontroller oluşturup oluşturmadıkları noktasından amaçları, hedefleri ve sistemleri oluşturan yöneticilere destek sağlayabilirler.

Denetim Çalışmasının Yürütülmesi

Denetim Çalışmasının Aşamaları

Denetim çalışması denetimin planlanmasını, bilgilerin incelenmesini ve değerlendirilmesini, sonuçların bildirilmesini ve izlemeyi içerir.

Denetimin Planlanması

İç denetim elemanları her bir denetimi planlamalıdır.

- Planlama belgelendirilmeli ve şunları içermelidir:
 - Denetim amaçlarının ve çalışma kapsamının belirlenmesi.
 - Denetlenecek faaliyet hakkında arka plan bilgilerin elde edilmesi.
 - Denetimin yürütülmesi için gerekli kaynakların belirlenmesi.
 - Denetim hakkında bilgi sahibi olması gereken herkesle iletişim kurulması.
 - Denetimin vurgu alanlarını belirlemek üzere faaliyetleri, riskleri ve kontrolleri yakından tanımak ve denetlenenin yorumlarını ve önerilerini almak için, mümkünse, bir alan taraması yapılması.
 - Denetim programının yazılması.

- Denetim sonuçlarının nasıl, ne zaman ve kime iletileceğinin tespit edilmesi.
- Denetim çalışma planı için onay alınması.
- Bir sahtecilik soruşturmasını yürütürken;
 - İç denetim elemanları; kuruluş bünyesinde sahtecilik suçuna muhtemel katılma yaygınlığını ve sahteciliğin hangi kademelere sirayet ettiğini değerlendirmelidirler. Bu, denetçinin sahteciliğe bulaşmış olabilecek kişilere bilgi vermesinden veya bu kişilerden yanıltıcı bilgiler almasından uzak durmasını sağlayan can alıcı bir husus olabilir.
 - İç denetim elemanları soruşturmayı etkin bir biçimde yürütebilmek için gerekli bilgileri, becerileri ve uzmanlıkları belirlemelidir. Soruşturmanın uygun teknik uzmanlığa ve tecrübeye sahip kişilerce yürütülebilmesini sağlamak üzere soruşturmaya katılacak mevcut iç denetim elemanları ile uzmanların becerileri ve nitelikleri değerlendirilmelidir. Meslekî sertifikalar, lisanslar ve güvenilirlik ile kuruluş yönetimi ya da çalışanlarının herhangi biriyle veya soruşturulmakta olanlarla akrabalık ilişkisi türünden hususlarla ilgili güvenceler bu değerlendirme kapsamındadır.
 - İç denetim elemanları sahteciliğin faillerini, boyutunu, nedenini ve sahtecilikte kullanılan teknikleri belirleme teşebbüslerinde izlenecek prosedürler tasarlamalıdır.
 - İç denetim elemanları faaliyetlerde, mümkünse, soruşturmanın bütün seyri boyunca yönetim personeli, hukuk müşaviri ve diğer uzmanlar ile koordinasyon sağlamalıdır.
 - İç denetim elemanları soruşturmanın kapsamı ile kuruluşun güvenilirliği çerçevesinde suçlanan faillerin ve personelin haklarının farkında olmalıdırlar.

Bilgilerin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi

İç denetim elemanları denetim sonuçlarını destekleyecek bilgileri toplamalı, analiz etmeli, yorumlamalı ve belgelendirmelidirler.

- Bilgilerin inceleme ve değerlendirme süreci aşağıdaki gibidir:
 - Denetim amaçları ve çalışmanın kapsamı ile ilgili bütün konular hakkında bilgi toplanmalıdır.
 - Denetim bulgularına ve tavsiyelerine güçlü bir temel oluşturmak üzere bilginin yeterli, nitelikli, konuya uygun ve yararlı olması gerekir.
 - Kullanılan testler ve örnekleme teknikleri de dahil, inceleme prosedürleri, uygulanabilir olduğunda, önceden seçilmeli ve koşullar gerektirirse, genişletilmeli veya değiştirilmelidir.
 - İç denetim elemanının tarafsızlığını sürdürmesi ve denetim hedeflerini karşılaması bakımından makul güvence sağlamak amacıyla bilgi toplama, analiz etme, yorumlama ve belgelendirme sürecine nezaret edilmelidir.
- İncelemeyi belgeleyen çalışma kağıtları iç denetim elemanınca doldurulmalı ve iç denetim biriminin yönetimi tarafından gözden geçirilmelidir. Bu kağıtlar elde edilen bilgileri ve yapılan analizleri belgelenmeli ve rapor edilecek bulguların ve tavsiyelerin dayanaklarına katkı sağlamalıdır.

Sonuçların İletilmesi

İç denetim elemanları, denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlamalıdır.

- Denetim incelemesinin tamamlanmasından sonra imzalı ve yazılı bir rapor gönderilmelidir. Ara raporlar yazılı ya da sözlü olabilir ve resmî veya gayıresmî biçimde iletilebilir.
- İç denetim elemanı nihâî resmî raporu yayımlamadan önce kanaatlerini ve tavsiyelerini yönetimin uygun kademelerinde tartışmalıdır.

- Raporlar objektif, açık, özlü, yapıcı ve zamanlı olmalıdırlar.
- Raporlar denetimin amacını, kapsamını ve sonuçlarını göstermeli ve mümkün olduğunda, denetçinin kanaatini belirten bir deyim içermelidir.
- Raporlar muhtemel iyileşmeler ile ilgili tavsiyeleri ve tatmin edici düzeydeki icraat ile düzeltici önlemleri onaylayabilir.
- Denetim raporunda denetlenenin sonuçlara veya tavsiyelere ilişkin görüşlerine yer verilebilir.
- İç denetim birimi yöneticisi ya da onun tarafından görevlendirilen birisi, gönderilmeden önce denetim raporunu gözden geçirip onaylamalı ve raporun kimlere verileceğine karar vermelidir.
- Nihâî raporda bir hata olduğu tespit edilirse, iç denetim elemanı düzeltilen bilgiyi gösterir bir tashih raporu gönderme ihtiyacını dikkate almalıdır. Tashih edilen denetim raporu, önceki raporun gönderildiği bütün kişilere gönderilmelidir. “Hata” istenmeden kullanılan yanlış bir ifade veya önemli bilgi eksikliği olarak tanımlanır.

İzleme

İç denetim elemanları raporlanan denetim bulguları hakkında uygun tedbirin alındığını tespit etmek üzere izleme faaliyetinde bulunmalıdırlar.

Bölüm 5: İç Denetim Biriminin Yönetimi

Denetim Biriminin Yönetimi

İç Denetim Birimi Yöneticisinin Sorumluluğu

İç denetim birimi yöneticisi iç denetim birimini işin gereğine uygun olarak yönetmelidir.

- İç denetim birimi yöneticisi iç denetim birimini;
 - yönetimce onaylanan ve kurulca kabul edilen denetim çalışmasını, genel amaçları gerçekleştirecek ve sorumlulukları yerine getirecek;
 - kaynakları verimli ve etkin biçimde kullanacak;
 - “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları”na uygun düşecek

biçimde işin gereğine uygun olarak yönetmekten sorumludur.

Amaç, Yetki Ve Sorumluluk

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim biriminin amacını, yetkisini ve sorumluluğunu gösteren bir dokümana sahip olmalıdır.

- İç denetim birimi yöneticisi, birimle ilgili resmî yazılı bir dokümanın (tüzük) yönetimce onaylanmasını ve kurulca kabul edilmesini talep etmekten sorumludur.

Planlama

İç denetim birimi yöneticisi iç denetim biriminin sorumluluklarını yerine getirmesi için planlar hazırlamalıdır.

- Bu planlar iç denetim biriminin tüzüğü ve kuruluşun hedefleri ile uyumlu olmalıdır.
- Planlama sürecine;
 - Hedefler belirlenmesi,
 - Denetim çalışma planları hazırlanması,
 - İş gücü planları ve mali tahminler yapılması,
 - Faaliyet raporları oluşturulması,

dahildir.

- İç denetim biriminin **hedefleri**, spesifik faaliyet planları ve bütçeler çerçevesinde icraya elverişli ve mümkün olduğu ölçüde ölçülebilir olmalıdır. Hedeflere ölçüm kriterleri ve icraatın sona erme tarihi eşlik etmelidir.
- Planlanan denetim çalışmasının kapsamı ile başkaları tarafından yürütülen denetim çalışmasının niteliği ve kapsamı dikkate alınmak suretiyle **denetim çalışma planlarında** (a) denetlenecek faaliyetlerin neler olduğuna; (b) faaliyetlerin ne zaman denetleneceğine ve (c) gerekli tahmini süreye yer verilmelidir. Denetim çalışma planının önceliklerinin saptanmasında dikkate alınacak hususlara şunlar dahil edilmelidir: (a) önceki denetimin tarihi ve sonuçları; (b) maruz kalınan mali kayıplar; (c) muhtemel kayıp ve risk; (d) yönetimin talepleri; (e) faaliyetlerdeki, programlardaki, sistemlerdeki ve kontrollardaki önemli değişiklikler; (f) operasyonel yararları gerçekleştirme fırsatları ve (g) denetim personelinin kapasitesi ve bu personelteki değişiklikler. Çalışma planı öngörülmeyle taleplerin iç denetim birimi tarafından karşılanması için yeterince esnek olmalıdır.
- **İş gücü planları ve bütçeler**, -ki bunlara denetçilerin sayısı ile bunların çalışmalarını yürütmek için gereken bilgiler, beceriler ve uzmanlıklar dahildir- denetim çalışma planlarından, idarî

faaliyetlerden, eğitim ve yetiştirme ihtiyaçlarından ve denetim araştırma ve geliştirme çabalarından hareketle tespit edilmelidir.

- **Faaliyet raporları**, yönetime ve kurula periyodik olarak sunulmalıdır. Bu raporlar, (a) kurumun hedefleri ve denetim çalışma planları ile icraatını ve (b) mali tahminlerle harcamalarını karşılaştırmalıdır. Bunlar önemli farklılıklarla ilgili nedenleri açıklamalı ve alınan veya ihtiyaç duyulan herhangi bir önlemi belirtmelidir.

Politikalar Ve Prosedürler

İç denetim birimi yöneticisi yol göstermek üzere denetim personelini yazılı politikalar ve prosedürlerle teçhiz etmelidir.

- Yazılı dokümanların biçimi ve muhtevası iç denetim biriminin yapısına ve büyüklüğüne ve çalışmasının karmaşıklığına uygun olmalıdır.

Personel Yönetimi Ve Gelişimi

İç denetim birimi yöneticisi birim personelinin seçilmesine ve geliştirilmesine ilişkin bir program oluşturmalıdır.

- Program şunları sağlamalıdır:
 - Her kademedeki denetim personeli için yazılı iş tanımlarının hazırlanması.
 - Nitelikli ve yetenekli bireylerin seçilmesi.
 - Her iç denetim elemanının yetiştirilmesi ve kendilerine sürekli eğitim fırsatları tanınması.
 - Her iç denetim elemanının performansının yılda en az bir kez değerlendirilmesi.
 - İç denetim elemanlarına performansları ve meslekî gelişmeleri ile ilgili olarak danışmanlık hizmeti sağlanması.

Dış Denetim Elemanları

İç denetim birimi yöneticisi iç ve dış denetim çabalarının gerektiği gibi koordine edilmesini sağlamalıdır.

- Denetim kapsamının yeterli olmasını sağlamak ve çabalardaki tekrarı asgariye indirmek bakımından iç ve dış denetim çalışmaları koordine edilmelidir.
- Denetim çabalarının koordinasyonu şunları içerir:
 - Ortak ilgi konularını müzakere etmek için periyodik toplantılar.
 - Birbirlerinin denetim programlarına ve çalışma kağıtlarına ulaşma.
 - Denetim raporlarının ve yönetim mektuplarının değişimi.
 - Denetim teknikleri, metotları ve terminolojisi konusunda ortak anlayış.

Gözetim

İç denetim birimi, iç denetim faaliyetine eksiksiz bir biçimde nezaret edilmesini güvence altına almalıdır.

- İç denetim birimi yöneticisi uygun denetim gözetiminin sağlanmasından sorumludur.
- Gözetim şu hususları kapsar:
 - Denetimin başlangıcında astlara uygun talimatlar verilmesi ve denetim programının onaylanması,
 - Sapmalar haklı gerekçelere ve izine dayandığı sürece onaylanmış denetim programının uygulandığının görülmesi,
 - Çalışma kağıtlarının denetim bulgularını, sonuçlarını ve raporlarını yeterli bir biçimde destekleyip desteklemediğine karar verilmesi,

- Denetim raporlarının eksiksiz, tarafsız, açık, özlü, yapıcı ve zamanlı olup olmadığından emin olunması,
- Denetim hedeflerinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi.
- Gözetimin uygun kanıtları belgelenmeli ve bunlar muhafaza edilmelidir.
- Gereken gözetimin derecesini iç denetim elemanlarının meslekî yeterlikleri ve denetim görevinin güçlüğü belirleyecektir.
- İster iç denetim birimi tarafından ister onu temsilen yapılsın bütün iç denetim görevlendirmelerinde sorumluluk iç denetim birimi yöneticisine aittir.

Kalite Güvencesinin Sağlanması

İç denetim birimi yöneticisi iç denetim biriminin faaliyetlerini değerlendirmek için bir kalite güvence programı oluşturmalı ve bunu sürdürmelidir.

- Bu programın amacı denetim çalışmasının bu Standartlara, iç denetim biriminin tüzüğüne ve yürürlükteki diğer standartlara uygun yürütüldüğünün makul güvencesini sağlamaktır. Bir kalitede güvence programına aşağıdaki ögeler dahildir:
 - Gözetim
 - Birim içi gözden geçirme
 - Birim dışı gözden geçirme
- İç denetim elemanlarının çalışmalarının **gözetimi** iç denetimin standartlarına, kurumsal politikalara ve denetim programlarına uygunluğun güvence altına alınması amacıyla kesintisiz olarak yürütülmelidir.
- **Birim içi gözden geçirmeler**, gerçekleştirilen denetim çalışmalarının kalitesini değerlendirmek için iç denetim kadrosundaki elemanlarca periyodik olarak gerçekleştirilmelidir. Bu gözden geçirmeler herhangi bir iç denetimde yapılan tarzda yürütülmelidir.

- **Birim dışı gözden geçirmeler** iç denetim biriminin faaliyetlerinin kalitesini değerlendirmek için yapılmalıdır. Bu gözden geçirmeler kuruluştan bağımsız olan ve fiili olarak ya da görünürde bir çıkar çatışması içinde bulunmayan vasıflı kimselerce gerçekleştirilmelidir. Bu tür gözden geçirmeler en azından üç yılda bir yapılmalıdır. Denetimin bitiminde resmî yazılı bir rapor hazırlanmalıdır. Rapor birimin “**İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları**”na uygunluğuna ilişkin bir görüş ortaya koymalı ve mümkünse iyileştirmelere yönelik tavsiyeleri içermelidir.

Bölüm 6: Yönetim Kültüründeki Değişmeler ve İç Denetime Etkisi

Değişen Çalışma Ortamı

İş Dünyasında Meydana Gelen Değişmeler

Günümüzde gerek kamu ve gerekse özel sektörde faaliyet gösteren organizasyonlar çok hızlı bir değişim yaşamaktadırlar. Piyasaların dünya ile bütünleşmesi, ekonomik etkinlikteki azalış, giderek artan rekabet ortamı, çevre ile ilgili sorunlar ve yeni teknolojiler organizasyonların faaliyet alanları, iş süreçleri ve yönetim anlayışları üzerinde etkili olmaktadır.

Yaşanan değişimler hemen hemen bütün organizasyonların müşteri ihtiyaçlarına daha fazla odaklanması biçiminde kendini göstermektedir. Böylece organizasyonlar müşteri olarak tanımladıkları kesimlerin beklentilerini karşılamaya, onların taleplerine yönelik kaliteli ürünleri ve hizmetleri geliştirmeye yönelmektedir.

Daha kaliteli mal ve hizmet üretme eğilimi ve amansız rekabet ortamı şirketleri organizasyon ve maliyet yapılarında ve kontrol mekanizmalarında gerekli düzenlemeleri yapmaya zorlamaktadır. Sözü edilen alanlarda yapılan düzenlemelere ve yönetimin iç denetim

ve iç kontrollara bakışındaki farklılıklara kısaca göz atılması iç denetimin değişen rolünün anlaşılmasında yarar sağlayacaktır:

- Organizasyonla ilgili değişiklikler (Daha fazla yetkilendirme ve sorumluluk üstlenme; bürokratik kademelerin azaltılması; katılımcı ve ekip çalışmasına dayanan bir yönetim anlayışının geliştirilmesi)
- Maliyet yapısıyla ilgili değişiklikler (Küçülme ve genel giderlerin kısılması; süreçlerin kolaylaştırılması; değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, sistemlerin ve süreçlerin yeniden yapılandırılıp kolaylaştırılması, gereksiz işlerin azaltılması, yeni teknolojilerden yararlanılması, en iyi uygulama örneklerinin adapte edilmesi)
- Kontrollarla ilgili değişiklikler (Geleneksel kontrol süreçlerinin yeniden dizayn edilmesi; kontrol sorumluluğunun merkezden daha büyük yetkilerle faaliyet düzeylerine kayması; çalışma birimlerinden kendi düzenlemelerini yapmalarının istenmesi)

Önemli Bir Unsur: Yönetimin İç Denetime Destek Olması

İç denetimin organizasyonunu etkin ve değer üreten bir parçası olması isteniyorsa, üst yönetimce açık ve güçlü bir biçimde desteklenmesi şarttır. Günümüzün öncü organizasyonları bu desteği yazılı politika bildirimlerinin yanı sıra tavır ve eylemleri ile de göstermektedirler.

- Üst yönetime kolayca ulaşma (İç denetimin yönetime ve denetim kuruluna serbestçe ve kolayca ulaşabilme derecesi üst yönetimin denetimin desteklediğinin göstergesidir.)
- İç denetimden bir eğitim alanı olarak yararlanma (Organizasyonların çoğunda geleceğin yöneticilerini yetiştirmede iç denetimden yararlanıldığı gözlenmektedir.)

Yönetimin İç Kontrollara Giderek Daha Fazla Önem Vermesi

Acımasız rekabet ortamında daha düşük kâr payı ile çalışan organizasyonlar yeni zorluklara ve fırsatlara derhal ve kararlı bir biçimde tavır almaya zorlanmaktadır. Etkin bir kontrol

mekanizmasının kâra/zarara doğrudan katkı sağladığı söylenebilir. Yönetimler kontrol mekanizmaları ile ilgili olarak özellikle, şu konulara eğilmeye başlamışlardır:

- Yönetimlerin işin yürütülmesiyle ilgili rehberler yayımlaması ve organizasyonların değerlerini ve prensiplerini belirleyen kontrol standartları geliştirmeleri,
- Yöneticilerin risk yönetimi ve kontrol teknikleri hakkında eğitilmesi ve yetiştirilmesi,
- Yöneticilerin kontrollerin mevcudiyetini ve yeterliliğini ölçmek üzere öz-değerlendirme programları oluşturulmasını desteklemesi,
- İstenmeyen eğilimlerin önceden görülebilmesine ve atılması gereken adımların başlatılmasına yönelik bilginin oluşturulması.

Değişimin İç Denetim Üzerindeki Etkisi

Denetçilerin ilgi alanını oluşturan kontrol ve yönetim dünyasında yaşanan anlayış ve kültür değişikliği iç denetim rolü, denetim yaklaşımı ve iç denetçinin profili üzerinde etkili olmaktadır.

ABD İç Denetim Enstitüsünün “Yeni Uygulamalar Aracılığıyla İç Denetimin Güçlendirilmesi” başlıklı bir raporu gelecekte iç denetçilerin profilini değiştirecek ve mesleğin yeni rolüne işaret edecek nitelikte birkaç eğilim belirlemektedir. Her bir eğilim iç denetim açısından yeni talepleri ortaya çıkarmakta, zorlukları beraberinde getirmekle birlikte yeni fırsatlar sunmaktadır. Doğal olarak da, dinamik bir iç denetim personeline duyulan ihtiyacı vurgulamaktadır. Bu fırsat ve zorluklara kısaca göz atılması yararlı olacaktır:

- Veri güvenliği yeni yüzyılın en büyük önemli risklerinden biridir. İç denetim elemanları uzmanlıkları sayesinde bilgi sistemlerinin sorunları ve riskleri açısından organizasyonlara yardımcı olabilirler.

- Küreselleşme organizasyonların faaliyet gösterdikleri alanlardaki prensiplerin, düzenlemelerin ve kültürlerin karmaşıklığını artırmaktadır. Uluslararası Kalite Standartları ve Uluslararası Çevre Standartları türünden standartlara uygunluğun değerlendirilmesi bakımından denetçiler önemli roller üstlenecek konumda gözükmektedirler.
- Kamusal alan ve yasal platformla bağlantılı olarak muhasebeyi ve denetimi ilgilendiren gelişmeler iç denetim elemanları açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. İç denetim birimleri istihdam, güvenlik ve çevre ile ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanmasında önemli görevler üstlenebilirler.
- Mevcut ekonomik koşullar ve artan rekabet ortamı mali denetimlerin yürütülmesi, organizasyon ve danışma faaliyetlerinin genişlemesi açısından iç denetim birimleri üzerine daha fazla baskı oluşturmaktadır.
- Bütünsel kalite yönetimi ve kontrol çevresi konularının öne çıkması öz-değerlendirme kontrolü ve çevre denetimi gibi spesifik alanlarda uzmanlaştırmayı gerektirmektedir.
- Yeniden yapılanma, şirket birleşmeleri gibi faaliyetler geleneksel hiyerarşik yapıları kırmakta, raporlama ilişkilerini ve yönetim sorumluluklarını değiştirmektedir.

İç Denetimin Rolünün Değişmesi

İş dünyasındaki fırsatlara ve gelişmelere paralel olarak iç denetim birimlerinin pek çoğunun görev ve yetkileri ile ilgili tanımlamalar görev bildirimlerine, tüzüklerine yansımaktadır. İç denetim birimlerinin görev ve yetkilerini belirleyen tüzüklerinde özellikle şu konulara açıkça yer verildiği gözlenmektedir.

- “Müşteri” ihtiyaçlarına yönelme
- Risk yönetimi üzerine odaklanma
- İşe Değer Katma (Performansın geliştirilmesine katkıda bulunma)

- Diğer (Eğitim; danışma -bilginin organizasyon bünyesindeki birimlerle paylaşılması-; yeni program ve sistem oluşturma aşamalarında tavsiyelerde bulunma; dış denetime yardım vb.)

İç Denetim Tanımının Değişmesi

ABD İç Denetim Enstitüsü mesleğin geleceğe bakışını kavrayacak biçimde ve daha üstün nitelikte bir denetim hizmetinin sunulabilmesi amacıyla incelememizin başlangıcında verdiğimiz iç denetim tanımına yeni boyutlar katarak şöyle tanımlamaktadır:

“İç denetim bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan bir faaliyettir. Bu fonksiyon risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşım getirmek suretiyle bir kuruluşun hedeflerini başarmasına katkıda bulunur.”

Tanıma dahil edilen “güvence” ve “danışma” ifadeleri günümüzün iç denetiminin genişleyen uygulamalarını yansıtmaktadır. Yeni tanım önceki tanımda yer alan “değerlendirme” fonksiyonu dışlamamakta daha geniş olarak ele almaktadır.

Yeni tanımdaki farklılık kuruluşa hizmet sağlamak üzere iç denetim bakımından farklı yolların bulunduğu varsayılmasından gelmektedir. Ayrıca iç denetçilerin geleneksel denetim değerlerini zedelemeksizin danışma ve tavsiyelerde bulunma türünden faaliyetler aracılığıyla ek değer yaratabilecekleri kabul edilmektedir.

Öte yandan yeni tanım, iç denetimin kapsamı içindeki kontrollara gene yer vermekte ve yenilerde önem atfedilen “risk yönetimi” ve “yönetişim” kavramlarını da içermektedir. Böylece iç denetimin denetim kurulunun ve üst yönetimin önemli bir kaynağı olduğu kabul edilmekte ve bu konularla ilgili sorumlulukların paylaşıldığı görülmektedir.

Denetim Yaklaşımında Değişmeye Duyulan İhtiyaç

İç denetim elemanları organizasyonlarında değişen çalışma ortamını ve anlayışını dikkate alarak geleneksel denetim yaklaşımın fonksiyonel olmadığını fark etmektedirler.

Geçmişte iç denetim elemanları bağımsızlıklarını sürdürme ve koruma adına kendilerini yöneticilerden ve diğer çalışanlardan izole ederlerdi. Genellikle üzerinde durulan hususlar şunlardı:

- Belirli telafi edici veya informal kontrolleri ve risk yönetimi kavramını göz önüne almadan ve anlamadan formal kontrol mekanizmalarını inceleme
- Tavsiyelerin uygulanmasıyla ilgili mali ya da diğer etkileri dikkate almadan ve söz konusu riskleri gerektiği biçimde anlamadan formal kontrol süreçlerine ek tavsiyelerde bulunma
- Raporlamada; saptanan hataları ve başarısızlıkları yazma veya bir problemle ilgili birilerini veya birşeyleri suçlama.

Böyle bir yaklaşım yönetici ile iç denetim elemanı arasındaki ilişkinin daralması, sınırlanması anlamına gelmektedir. Bu zamanla kriz yaratabilmekte, iç denetimin potansiyelini tam manasıyla gerçekleştirmesini zorlaştırmaktadır.

İç denetim elemanları gerçekleştirdikleri fonksiyonun organizasyon içinde bir farklılık yaratmasını ve bunun sürmesini istiyorlarsa bakış açılarını değiştirmek, yaklaşımlarını köklü bir biçimde yeniden dizayn etme gereği duymaktadırlar.

Bu yeni yaklaşımdan iç denetim pratikleri de etkilenmekte, üst yönetimleriyle potansiyel çekişme yaratan geleneksel rolünden, başka bir deyişle kontrol yetersizliklerini yönetime raporlama anlayışından giderek uzaklaşmaktadır.

Bölüm 7: İç Denetim Uygulamalarında Yeni Anlayışlar

İç denetim birimlerinin pek çoğu kuruluşlarında veya şirketlerinde meydana gelen değişikliklerle çok dinamik bir biçimde ilgilenmekte; kuruluşlarının performanslarının iyileştirilmesi için katkıda bulunma ve farklılık yaratma ihtiyacı duymaktadırlar. Yönetimle ve kurumun diğer çalışanlarıyla daha katılımcı, işbirliğine yatkın ve yapıcı ilişkiler kurma yönünde adımlar atmaktadırlar.

Organizasyonel değişikliklere, yeni teknolojilere ve iş uygulamalarına ayak uydurabilmek için rollerini tartışan, yaklaşımlarını gözden geçiren ve yeni anlayış çerçevesinde uygulamalarına yön veren denetim birimlerinin sayısı günümüzde hiçte küçümsenmeyecek bir hızla artmaktadır.

Bazı iç denetim birimlerinin bu değişime olumlu ve yaratıcı bir anlayışla verdikleri karşılıklar iyi uygulama örnekleri olarak değerlendirilmelidir. Uygulamada yansımalarını bulan bu yeni anlayışlar şu başlıklar altında toplanabilir:

- Daha pro-aktif bir yaklaşımın benimsenmesi
- Denetlenene “müşteri” olarak yaklaşılması
- Risk yönetimi üzerine daha fazla yoğunlaşılması
- Denetim kalitesinin süreklilik temelinde yükseltilmesi
- Teknolojik imkanlardan giderek artan biçimde yararlanılması

Daha Pro-Aktif Bir Yaklaşımın Benimsenmesi

İç denetim kuruluşlarının bazıları daha pro-aktif bir yaklaşım sergileyerek ufuklarını ve vizyonlarını genişletmektedirler. Bu şekilde bünyesinde yer aldıkları organizasyonun iş süreçlerinin kalitesinin, güvenilirliğinin, duyarlılığının ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabileceklerini düşünmektedirler.

Pro-aktif yaklaşıma örnek gösterilebilecek kimi eğilimler şöylece sıralanabilir:

- İç denetçiler denetim esnasında kontroller, risk yönetimi ve iyi uygulama örnekleri ile ilgili olarak elde ettikleri bilgilerini yöneticilerle paylaşmaktadırlar.
- İç denetim birimleri kaynaklarının çoğunu karşılaşılan riskler bakımından yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak üzere henüz tasarım aşamasındaki sistemlerin ve programların incelenmesine kaydırmaktadırlar.
- İç denetim elemanları, denetim sonrasında kuruluşun risklerini ve kontrollerini izleme programlarına yardımcı olmak amacıyla risk yönetimi ve denetimi araçları konusunda yöneticilere yardımcı olmaktadır. Denetçiler, örneğin, kuruluşun öz-değerlendirme programının koordinasyonunu yapmak veya öz-değerlendirme programlarının aracı olan kontroller hakkında uzman tavsiyelerde bulunmak gibi.
- İç denetim birimleri denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarının sürekli olarak izlemek üzere ileri teknolojik araçlar geliştirilmektedir.

Denetlenene “Müşteri” Olarak Yaklaşılması

Yenilerde, denetim dünyasında meydana gelen en önemli değişikliklerden birisi, iç denetim birimlerinin yanı sıra dış denetim elemanları ile denetim kurullarının da denetlenenleri

“müşteri” olarak tanımlamasıdır. Denetlenene müşteri olarak yaklaşılması sorunların belirlenmesi ve organizasyona değer katan veya onu güçlendiren iyileştirmelerin tavsiye edilmesi yoluyla risklerin yönetimi bakımından çalışma birimlerine daha fazla yardımcı olmaktadır.

Hatta bazı iç denetim birimleri kendilerini denetlenenlerle iş ortağı olarak görmektedirler. Bu birimler bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartları zedelemekten denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabileceklerini düşünmektedirler.

Bakış açısındaki bu değişikliğin uygulamada ortaya çıkardığı kimi gelişmeler arasında şunlar sayılabilir:

- Bazı denetim birimleri organizasyonun kültüründe, iş önceliklerinde, risklerle ve yönetimle ilgili meselelerde meydana gelen değişiklik eğilimleri hakkında denetim personelinin sürekli olarak bilgi toplamasına yönelik olarak kuruluş bünyesinde ağsistemleri ve bağlantılar oluşturmaktadırlar.
- İç denetim birimlerinin bazıları ise denetim sırasında daha yakın iletişim içinde bulunmaktadır. Denetlenenle geliştirilen bu iletişimin yeni unsurları şu hususları kapsamaktadır:
 - İncelemeye başlamadan önce denetlenenin denetimin hedefleri, kapsamı, yaklaşımı ve raporlama stratejisi hususlarında açık biçimde bilgilendirilmesi,
 - İş denetçilerden çok yönetimin bildiği varsayımından hareketle, planlama sürecine ve denetim sürecinin stratejik noktalarına yönetimin dahil edilmesi ve önemli iş süreçleri, ana riskler, trendler, sorunlar ve azaltılan kontroller hakkında yönetimin önerilerinin alınması,
 - Yönetimle onun belirlediği meseleler üzerinde müzakerelerde bulunulması,
 - Organizasyona değer katacak genel kabul görmüş çözüm yollarını araştırmak üzere yöneticilerle birlikte çalışılması,

- Denetim raporlarında yer alan tavsiyelerin yerine getirilmesi bakımından aha yapıcı bir raporlama stratejisi geliştirilerek
- Denetlenene denetim bulgularının ayrıntılı biçimde raporlanmasının yanısıra üst yönetime ve denetim kuruluna yalnızca gerçekten önemli konuların bir özetinin sunulması,
- Denetimin tamamlanmasından sonra, yapılan denetimden tatmin olup olmadıkları, denetimden nasıl yarar sağladıkları ve gelecek denetimlerle ilgili olarak önerileri bulunup bulunmadığı hususlarında denetlenenin görüşlerinin alınması
- “Müşteri hizmetleri”ni geliştirmek üzere hizmet düzeyi konusunda kendisine hedefler koyan ve bu hedeflere göre performanslarını izleyen iç denetim birimleri bulunmaktadır. Bu denetim birimleri örneğin, denetimin başlangıcı ile bitişi arasında geçen süre veya alan çalışmasının tamamlanması ile raporun yayımlanması arasında geçen süre konusunda hedefler tespit etmektedirler.

Risk Yönetimi Üzerine Daha Fazla Yoğunlaşılması

Çok sayıda iç denetim birimi denetim süreci boyunca karşı karşıya kalınan riskler üzerinde yoğunlaşmaktadırlar. *Risk* terimi, organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal gereklerle çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkileyebilmesi olarak ifade edilmektedir. *Risk yönetimi* ise bir organizasyona, personeline ve varlıklarına yönelik muhtemel tehlikelerin değerlendirilmesi, akılcı ve açık bir biçimde belgelenmiş bir yöntem içinde asgariye indirilme süreci olarak tanımlanmaktadır.

Bazı denetim birimleri hem organizasyonun karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi hem de bu risklerin asgari düzeye

indirilmesi amacıyla kontrol çevresinin değerlendirilmesi üzerine yoğunlaşmaktadırlar. Bu organizasyonlarda iç denetim çalışması risk-yönelimli olarak tanımlanmaktadır.

Risk Değerlendirmesinin Yararları

Risk değerlendirmesi çok sayıda nedenle yararlı bulunmaktadır:

- Denetim planının oluşturmasında, risk değerlendirmesi denetim birimlerine kıt kaynaklarını organizasyona en fazla katkıyı sağlayabilecek alanlara yöneltmelerini sağlar.
- Veri tabanlarının izlenmesi suretiyle sürekli risk analizi yapılması erken uyarı işaretlerinin algılanmasını sağlar. Denetçiler bundan denetim önceliklerini değiştirmede ve ciddi bir kayıp ortaya çıkmadan önce durumun daha kötüye gitmesini önlemede yararlanabilirler.
- Risk değerlendirmesi kontrollerin maliyeti ile muhtemel zararları karşılaştırmak suretiyle denetçinin gereksiz kontrol prosedürlerini belirlemesine yardımcı olur.
- Denetçiler riskleri dikkate almak suretiyle organizasyonun karşılaşılabileceği ve personelin etkilenebileceği risklerin boyutları ve çeşitleri hakkında bilgi edinebilirler.
- Riskin boyutlarını raporlamak meselenin önemliliği bakımından üst yönetimi ikaz etmenin etkin bir yolu olabilir.
- Denetim esnasında denetçinin risk belirleme ustalığı yöneticilere aktarılabilir. Bilgi transferi yöneticilere kendi alanlarındaki riskleri görmelerini analiz etmelerini ve azaltmalarını sağlayabilir.

Yapılan risk değerlendirmesinin gelişkinlik dereceleri çeşitli denetim birimleri arasında dikkate değer bir tarzda farklılaşmaktadır. İşe ilişkin bilgilerini esas almak suretiyle denetim ekiplerini risk faktörlerini değerlendirmek üzere görevlendiren denetim birimlerinin yanısıra bilgisayar verilerini temel almak suretiyle bilgisayarlı ortamlarda risk değerlendirme teknikleri geliştiren denetim birimleri bulunmaktadır.

Denetim Planlaması ve Risk Değerlendirmesi

Bilindiği üzere, iç denetim incelenen faaliyetlerle ilgili olarak analizler, değerlendirmeler ve tavsiyeler aracılığıyla yönetime yardımcı bir işlev görmektedir. İç denetim ayrıca incelenen faaliyetlerle ilgili olanların yanı sıra maruz kalınabilecek riskler ve kuruluşun iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği konularında da yönetime bilgi sağlamaktadır.

Risk değerlendirme şu sorular üzerinde düşünülmesi anlamına gelir:

- Neyi yanlış yapıyoruz?
- İşin yanlış yapılma olasılığı nedir?
- İşin yanlış yapılması durumunda, muhtemel sonuçlar nelerdir?
- Risk azaltılabilir ya da kontrol edilebilir mi?
- Riskleri azaltma maliyeti ve bunun faydaları nelerdir?

Risk analizi ve değerlendirme sınırlı kaynaklarını nerede görevlendirmesi ve denetim yaklaşımı ile zamanının belirlenmesi konularında denetim yönetiminin karar vermesinde yardımcı olmaktadır.

Hemen bütün iç denetim kuruluşları denetim planlarını geliştirirken ve denetim kaynaklarını tahsis ederken riskleri değerlendirmektedir.

Kimi kuruluşlar yaklaşımlarında uygun risk faktörleri hakkında yönetsel ve sezgisel kararlara dayanan risk değerlendirme ve denetim planlama programlarını esas almaktadırlar.

Kimi kuruluşlar risk-değerleme modelleri oluşturmuşlardır. Öncelikle denetim planlama süreçlerinde kendilerine yardımcı olacak modeller geliştirmişlerdir. Böyle durumlarda denetim ortamının tüm unsurlarını hesaba katan sistemli bir yaklaşıma ihtiyaç duymaktadırlar.

Denetim birimlerin çoğu her ne kadar kaynaklarını muhtemelen en yararlı alanlarda kullanmış olsalar da, başlangıç planlamasına

ve bunun güncelleştirilmesine harcadıkları zamanı azaltmayı istediklerinde risk modellerini bilgisayarlara uyarlamışlardır. Risk değerlendirme modellerinden yararlanan kuruluşlarda denetim-planlama süreci yaklaşımı şu adımlardan oluşmaktadır:

- Denetim popülasyonunun ve ortamının tanımlanması
- Denetlenebilir birimlerle bağlantılı risklerin değerlendirilmesi
- Risk seviyesi bakımından denetlenebilir birimlerin derecelendirilmesi
- O yıl denetlenecek birimlerin seçilmesi ve denetim planlarının hazırlanması
- Tasarlanan denetim kapsamının yönetimle birlikte gözden geçirilmesi.

Nitekim Uluslararası İç Denetim Enstitüsü yeni denetim tanımı içine risk yönetimi kavramını katarak iç denetim elemanlarını gelecek binyılın risk uzmanları olarak değerlendirmektedir. Öte yandan Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün 1-11 Mayıs 2000 tarihleri arasında düzenlemiş olduğu Uluslararası Konferansın konusunun "*Risk Yönetimi ve İç Denetim*"e ayrılması ülkemizde de konuya verilen önemin bir göstergesi sayılmalıdır.

Denetim Kalitesinin Süreklilik Temelinde Yükseltilmesi

Denetim birimleri hızla değişen iş dünyasında ayakta kalmanın ve organizasyonlarının denetim ihtiyaçlarını karşılamayı sürdürmenin denetim pratiklerini geliştirmekten geçtiğini kabul etmektedirler. Farklı organizasyonların denetimlerini geliştirme konusundaki farklı girişimlerinin birbirlerine çok benzer yaklaşımları ortaya çıkarmaktadır:

- Kimi denetim birimleri denetim fonksiyonlarını başka denetim birimleriyle kıyaslamaktadırlar. Kıyaslama benzer faaliyet alanlarında bulunan organizasyonlar arasında en iyi uygulama örneklerini ortaya çıkarmayı amaçlamakta olup denetimin temel uygulamalarını ve metodolojilerini karşılamayı kapsamaktadır. Böylece denetim birimlerine

belirli bir alanda en iyi performansı gösterenlerin yüksek düzeyde denetim sonuçlarına nasıl ulaştıkları konusunda ayrıntılı bilgi sağlamaktadır.

- Denetim birimlerinin pek çoğu ise denetim süreçlerinin izlenmesine ve ölçülmesine ilişkin uygulamalar geliştirmiş ve göstergeler oluşturmuşlardır. Denetim birimlerinin performanslarının ölçülmesi hem “müşteri” ile ilişkilerinin süreklilik temelinde geliştirilmesi hem de denetimin olumlu bir değer yaratması bakımından önemli görülmektedir.

İç Denetim Biriminin Performansının Ölçülmesi

Burada iç denetim birimlerinin kendi performanslarını ölçmede yararlandıkları bazı metotlardan kısaca söz etmek uygun olacaktır:

- Denetim “müşteri”siyle denetimin yansımaları hakkında anket yapılması. Denetim Müşterisi Anketlerinde; genellikle, denetçinin denetlenenle kurduğu iletişiminin kaliteli olup olmadığı, işin denetçi tarafından anlaşılıp anlaşılmadığı, denetlenenin ihtiyaçlarının ve beklentilerinin karşılanıp karşılanmadığı, denetim raporunun kaliteli ve yararlı bulunup bulunmadığı ve denetimin organizasyonca harcanan zamana ve paraya değip değmediği gibi hususlarla ilgili sorular bulunmaktadır.
- Diğer denetim birimlerinin performansları ve uygulamaları ile kıyaslama yapılması. Organizasyonlar arasında kıyaslamada varlıkların ve borçların yüzdesi olarak denetçi sayısı, organizasyonda çalışanların yüzdesi olarak denetçi sayısı, denetçi başına düşen ortalama ücret gibi göstergelerden yararlanılmaktadır.
- Denetim kalitesinin ölçülmesi. Denetim sürecinin aşamalarına ilişkin ölçülebilir bazı performans hedefleri arasında denetim süresi, denetimin önemli aşamalarında geçen süre, denetim çalışmasının tamamlanması ile raporun yayımlanması arasında geçen gün sayısı, tavsiyelerden uygulananların sayısı, toplam kullanılabilir sürenin denetime ayrılan süreye oranı bulunmaktadır.

- Denetim personelinin memnuniyetinin ölçülmesi. İç denetim birimlerinden bazıları denetim elemanlarının, çalışma ortamının kalitesine, ödüllendirmeye ve takdir edilmeye, karar alma süreçlerine müdahil olmaya, mesleğin gelişimine, eğitimin yeterliliğine, birimin kalitesi ile etik değerlerine ve iletişime ilişkin endişelerini ortaya çıkarmak üzere bilgi toplama teknikleri geliştirmişlerdir. Düzenli olarak yararlanılan bu teknikler arasında denetim personeline uygulanan anketler, başarı değerlendirme süreci ve yuvarlak masa toplantıları sayılabilir.
- İç denetim birimlerinin performanslarına ve yıllık faaliyetlerine ilişkin rapor yayımlamaları.

Teknolojik İmkanlardan Giderek Artan B biçimde Yararlanılması

Organizasyonların hemen hemen her kademesinde bilgisayarlardan ve bilgisayarlı bilgi sistemlerinden yararlanmanın giderek artması iç denetim çalışmasının karmaşıklığını da artırmaktadır. Ancak bilgisayarların gücünün ve hızının artması ve denetim yazılımlarının kolaylığı aslında denetim elemanına daha etkili denetim yürütme imkanı sağlamaktadır.

Denetim birimlerinin riskleri izlemek, eğilimleri ve gereksiz işlemleri tespit etmek ve sapmaları ortaya çıkarmak üzere verileri analiz etmede bilgisayardan yararlandıkları gözlenmektedir.

Bilgisayarlardan denetim biriminin bünyesinde de verimliliği artırmak bakımından yararlanılmaktadır. Çok yıllık denetim planlarının güncelleştirilmesi; denetlenebilir özel faaliyetlerle bağlantılı olan risklerdeki değişikliklerin izlenmesi; on-line sistemi ile denetim elkitaplarına, raporlara, denetim programlarına, talimatlara ulaşılması; çalışma kağıtlarının hazırlanması; denetim biriminin merkezi ve taşradaki diğer denetim elemanları ile iletişim kurulması pek çok denetim biriminde bilgisayarlarla sağlanmaktadır.

Bölüm 8: İç Denetimin Geleceği ve Yeni Yönelimler

İç denetimin geleceğine dönük yaklaşımlarını hiç kuşkusuz iç denetimin öncü organizasyonlarının yönetim kültürü belirleyecektir. Nitekim kimi denetim organizasyonlarının geleceğe bakışları aslında başka kuruluşlardaki mevcut realiteye işaret etmektedir.

Bu alanda öncü olan denetim kuruluşları bile hızla değişen iş dünyasının ve kamu sektöründeki gelişmelere uyum sağlayabilmek için gerek iyi uygulama örneklerinin benimsenmesinde ve gerekse bunların daha da geliştirilmesinde denetimin bütün süreçlerinin kesintisiz bir biçimde gözden geçirilmesi gerektiğini kabul etmektedirler.

İç denetim mesleğindeki gelişmelerin ve hareketliliğin ortaya çıkardığı manzara şu genel çizgilerle renkli bir görünüm almaktadır:

- İç denetimin ilgi alanı “olguları ortaya çıkaran denetim anlayışı”ndan “önleyici denetim”e doğru kaymakta ve uygulamaları pro-aktif yaklaşım çerçevesinde gelişmektedir. Fransız Sayıştay Başkanının Fransız Sayıştay’ını tanıtan bir broşürde tıbbi bir benzetmeden yola çıkarak belirttiği gibi, denetim anlayışı “kadavraya otopsi yapma yaklaşımından uzaklaşmakta ve koruyucu hekimliğe doğru kaymaktadır”.
- Büyük bir sorun çıkmadan önce risklerin, eğilimlerin ve sapmaların belirlenmesi anlayışı; yapılan denetimlerde teknolojik imkanlardan daha fazla yararlanılması, programların

ve sistemlerin planlama ve uygulama aşamalarında denetimin daha erken müdahalede bulunması ve denetimin planlamasında, yürütülmesinde ve raporlamasında trend ve risk analizlerine daha fazla yer verilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır.

- İç denetim elemanları denetim ortamı ile ilgili konulara yönelik metodolojilerini geliştirme ve üstün nitelikli beceriler ve uzmanlıklar kazanma ihtiyacı içindedirler.
- Riskleri belirlemek ve ana kontrolleri değerlendirmek amacıyla yönetimce geliştirilen öz-değerlendirme programları iç denetimin daha üst düzey meselelere ve iş süreçlerine odaklanmasını sağlayacaktır.
- Denetlenenlerle iç denetim elemanları arasında işbirliğine ve diyaloga dayanan yaklaşım sürecektir.
- İç denetim fonksiyonunun hizmet yönelimli olması ona ilave alanlar yaratacaktır.
- İyileşen ve gelişen sistemler ve süreçler denetim süresini azalttığı gibi denetimin karmaşıklığını da asgariye indirecektir.
- İç denetim birimlerinin kuruluşun diğer bölümlerinde saptanan veya kıyaslama yoluyla tespit edilen iyi uygulama örneklerinin kuruluş bünyesine aktarılması organizasyonlara katkı sağlayacaktır.
- Organizasyonların yeniden yapılanmaya ilişkin çabaları ile tedarikçileri ve diğer ortaklarıyla bütünleşme arayışları gelecekte iç denetimin oynadığı role yeni boyutlar eklemeye aday gözükmektedir.

Sonuç

İç denetim alanında ortaya çıkan bu yeni açılımlar ülkemizdeki kamu kesiminde ve özel sektörde faaliyet gösteren iç denetim organ, kurul ve birimleri açısından da bazı dersler çıkarmayı zorunlu kılmaktadır:

Ülkemizde özellikle kamu kesimindeki iç denetim elemanları kendi misyonlarını gözden geçirip bütünsel bir risk ve kontrol yaklaşımı benimsemek suretiyle kendilerini yenileme fırsatı ile yönetim ve denetim dünyasındaki zorlukları aşamama tehdidi arasında bir yol ayrımında gözükmektedir. Yeni ilgi alanlarının ve yaklaşımlarının iç denetimce kavranamaması özellikle faaliyetlere ilişkin risk meselelerinin çözümü konusundaki boşluk başka meslekler tarafından doldurulabilecektir.

İç denetim yaşanan gelişmelere daha kısa sürede adapte olma potansiyeli taşımaktadır. Özellikle ülkemizdeki kamu kesimi iç denetim birimlerinin yeni çalışma anlayışını ve iyi uygulama örneklerini kendi yapılarına uyarlamaya çalışmaları denetim sistemimize olduğu kadar kamu yönetimimizin yeniden yapılanma çalışmalarına da katkıda bulunabilecektir.

Ülkemizdeki kamu kesimi iç denetim birimleri öncelikle içe dönüklükten kurtulmalı, diyalog ve işbirliği ile bilgi ve deneyimlerini hem birbirleri ve denetlenenlerle hem de dış denetim kuruluşları ve yüksek denetim organlarıyla paylaşma yollarını araştırmalıdır.

İç denetim birimleri yaratıcı ve analitik biçimde düşünebilen, ekip çalışmasına yatkın ve işbirliğine açık yeni bir denetçi profilini yaratabilmek ve denetim personelinin meslekteki gelişmeleri ve yenilikleri izleyebilmelerine olanak sağlamak amacıyla hizmet içi eğitimlerine ve mesleki gelişim programlarına süreklilik temelinde ve sistematik olarak eğilmelidirler.

İç denetim birimleri giderek artan ivmeyle gelişen bilişim teknolojinin getirdiği imkanlardan sistemli bir biçimde ve gerektiği şekilde yararlanmanın yollarını aramalıdır.

Sonsöz yerine:

“Paylaşarak Gelişelim”

(İç Denetim Enstitüsü'nün şiarı)

Sözlükçe

Denetim literatüründe özel anlamlar verilen bazı terimler ve kavramlar kullanır. Bu terimler ve kavramları şunlardır:

Alan Taraması: Denetlenmekte olan faaliyet hakkında ayrıntılı inceleme yapmadan bilgi toplama sürecidir. Temel amaçları: incelenmekte olan faaliyeti kavramak, özel vurguyu gerektiren önemli alanları tanımlamak, denetimin yürütülmesinde yararlanılacak bilgileri elde etmek, daha kapsamlı denetimin gerekli olup olmadığını belirlemektir.

Amaçlar: Organizasyonun neleri gerçekleştirmeye karar verdiğinin en geniş ifadeleridir. Amaçların belirlenmesi; hedeflerin seçilmesinden ve kuruluşun amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini öngören sistemlerin tasarlanmasından, uygulanmasından ve işler halde tutulmasından önce gelir.

Analitik İnceleme Prosedürleri: Bir denetim sırasında toplanan mali ve mali olmayan bilgileri karşılaştırmak suretiyle iç denetim elemanına değerlendirme yapmasına imkân tanıyan verimli ve etkin araçlar ve tekniklerdir.

Denetim Çalışma Kağıtları: Denetim sırasında denetçilerin elde ettiği bilgileri, yapılan analizleri ve ulaşılan sonuçları kaydettiği bir dokümandır.

Denetim Programı: İnceleme esnasında bilgilerin toplanması, analiz edilmesi, yorumlanması ve belgelendirilmesi ile ilgili iç denetim elemanının uyguladığı prosedürleri belgeleyen denetimin amaçlarını açıkça ifade eden denetimin her aşamasında denetim amaçlarının

gerçekleştirilmesine yarayacak testlerin kapsamını ve miktarını belirleyen incelenmesi gereken teknik yönleri, risk süreçlerini ve işlemleri tanımlayan ve gerekli testlerin niteliğini ve miktarını gösteren programdır.

Denetlenen: Kuruluşun denetlenmekte olan süreçteki, işlemdeki, görevdeki veya faaliyetteki kontrol ortamının oluşturulmasından ve sürdürülmesinden doğrudan sorumlu olan elemanları göstermektedir.

Dış Denetim Elemanları: Yasaların gerektirdiği şekilde yıllık mali denetim yapan denetçileri ifade eder.

Ekonomik Faaliyet: Risklerle orantılı maliyetlerle amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlayan faaliyettir.

Faaliyet Raporları: Yönetime ve kurula periyodik olarak sunulan kurumun hedefleri ve denetim çalışma planları ile icraatını; mali tahminlerle harcamalarını karşılaştıran ve bunlardaki önemli sapmaları nedenleriyle açıklayan ve alınan veya ihtiyaç duyulan herhangi bir önlemleri belirten raporlardır.

Faaliyet: Bir kuruluşun bir ürün elde etme veya bir hizmeti yerine getirme doğrultusunda yinelenen etkinliklerini ifade eder.

Hedefler: Spesifik sistemlerin spesifik amaçları olup faaliyetin ya da programın amaçlarıyla veya hedefleriyle, faaliyet standartlarıyla, performans düzeyleriyle, ulaşılmak istenen düzeylerle veya arzulan sonuçlarla ilgili olabilirler. Hedefler her bir sistem için belirlenmelidir.

İç Denetim Birimi: Herhangi bir kuruluşun bünyesinde iç denetim çalışmalarını yürütmekle görevlendirilmiş olan birim ya da faaliyeti içerir.

İç Denetim Biriminin Yöneticisi: İç denetim biriminin en üst makamını ya da iç denetimden sorumlu üst düzey yönetim mensubunu ifade eder.

İzleme: Nezaret etmeyi, gözlemlemeyi, faaliyetleri test etmeyi ve sorumlu kişilere uygun biçimde raporlamayı içerir.

Kontrol: Belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşılma olasılığını güçlendirmek için yönetimce alınan herhangi bir önlem kontrol mekanizmasıdır. Kontrol teriminin bütün farklı biçimleri (idarî kontrol, dahilî muhasebe kontrolü, iç kontrol, yönetim kontrolü, faaliyetlere ilişkin kontrol, çıktı kontrolü, önleyici kontrol vs. gibi)

kümesel bir terimde birleştirilebilir. Bu farklı kullanım biçimleri, temel olarak, ulaşılabilecek amaçlar bakımından farklılaşır.

Kontrollar *önleyici* (oluşan arzu edilmeyen durumların önlenmesi), *teşhis edici* (oluşan arzu edilmeyen durumların fark edilmesi ve düzeltilmesi) ve *yönlendirici* (oluşması istenilen durumun özendirilmesi ya da istenilen durumun ortaya çıkmasının sağlanması) nitelikte olabilirler.

Kurul: Yönetim kurullarını, bu tür kurulların denetim komisyonlarını, bakanlıkların, kuruluşların ya da iç denetim raporlarının sunulduğu yürütme organlarının en üst yöneticilerini, yerel ve merkezî makamların üyelerini, kâr amaçlı olmayan kuruluşların kayyumlarını ve kuruluşların idarî organları olarak tasarlanmış diğer birimleri içerir.

Program: Bir kuruluşun özel amaçlı etkinliklerini ifade eder.

Risk Değerlendirmesi: Muhtemel olumsuz koşulların ve/veya olayların değerlendirilmesi ve meslekî yargıların bunlara entegre edilmesi ile ilgili sistematik bir süreçtir.

Sistem: Amaçlara ve hedeflere ulaşmak için birbiriyle ilişkili ya da karşılıklı bağlantılı faaliyetler, bölümler, kavramlar ve/veya insanlar düzenlemesi, kümesi veya derlemesidir.

Tüzük: İç denetim biriminin organizasyon içindeki pozisyonunu saptayan, incelemelerin yürütülmesiyle ilgili olarak kayıtlara, personele ve fiziksel varlıklara erişme yetkisi belirleyen ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamını ve rapora alınan denetim bulgularının izlenmesine ilişkin sorumluluğu belirleyen bir dokümandır.

Verimli Faaliyet: Kaynakların minimum kullanımıyla doğru ve zamanlı bir biçimde amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlayan faaliyettir.

Yönetim: Öncelikle iç denetim birimi yöneticisinin sorumlu olduğu yönetim düzeyi ve ikinci olarak da, organizasyonda hedeflerin tespitinde ya da gerçekleştirilmesinde sorumlu olan kişi için kullanılır.

Kaynakça

- **8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Şeffaflık Özel İhtisas Komisyonu Raporu** (Yayımlanmamış Rapor).
- **Bağımsız Denetim**, Prof. Dr. Celal Kepekçi, 3. Baskı, Siyasal Kitapevi, 1998, Ankara.
- **Denetim Terimleri; Türkçe-İngilizce-Fransızca**, Çeviren: Sacit Yörüker, Sayıştay Araştırma, İnceleme ve Çeviri Dizisi No:1, Eylül 1999, Ankara.
- **Finansal Denetim**, Fikret Gülen, Cumhuriyetin 75'inci Kuruluş Yıldönümü Dizisi, Sayıştay Yayın No: 6, Aralık 1998, Ankara.
- **Internal Auditing in Changing Management Culture**, Treasury Board Secretary, Canada (www.tbs-sct.gc.ca).
- International Journal of Government Auditing, January 1998, "Expanded Cooperation Between Internal and External Audit in Government" G. Peter Wilson, President, The Institute of Internal Auditors.
- **INTOSAI'in Denetim ve İç Kontrol Standartları**, Sacit Yörüker-Cevad Gürer, Sayıştay Başkanlığı, 1994, Ankara (Yayımlanmamış Hizmet İçi Kurs Notları).

- ***İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler***, Çeviren: Baran Özeren, Sayıştay Araştırma, İnceleme ve Çeviri Dizisi No:3, Ekim 1999, Ankara.
- ***Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu Tebliğler, Panel ve Tartışmalar, 26 Ekim 1998, “Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrolların Denetimi”***, Kenan Tepe, Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dizisi No:1, Aralık 1998, Ankara.
- ***Mali Yönetim Kontrolların Denetimi***, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi No: 8, Aralık, 1997, Ankara.
- ***Risk Denetimi: Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar***, Levent Karabeyli, Sayıştay Hizmet İçi Eğitim Yayınları No: 4, Haziran 1999, Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı (www.sayistay.gov.tr).
- The Institute of Internal Auditors (www.theiia.org).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (www.tide.org.tr)
- Institute of Internal Auditors (www.iaa.org.uk)