

**İyi Bir Uygulama Örneđi:**  
**İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği**

*Çeviri (\*)*

**Baran Özeren**  
**Uzman Denetçi**  
**2. Grup**

**Ersan Aybar**  
**Denetçi**  
**3. Grup**

**22 Haziran 2004**

\* İngiltere Sayıştayı ile Hazine Bakanlığı'nın "A Good Practice Guide: Co-operation Between Internal and External Auditors" başlığıyla birlikte hazırlayıp yayımladığı dokümandan dilimize aktarılmıştır.

# **İçindekiler**

**Önsöz**

**Bölüm 1 : Giriş**

**Bölüm 2: İşbirliğinin Yararları**

**Bölüm 3 : Etkili Bir İşbirliği Oluşturma**

**Bölüm 4 : İşbirliğinin Uygulamada Yarattığı Fırsatlar**

**Bölüm 5 : Sonuç**

**Ek A:** İşbirliği Prensiplerine Daha Ayrıntılı Bir Bakış

**Ek B:** İşbirliği Uygulamasına Daha Ayrıntılı Bir Bakış

**Ek C:** İşbirliğini Deđerlenmeye Yönelik Sorular

**Ek D:** Bağlantı Noktaları ve Faydalı Kaynaklar

## **Önsöz**

Kamu hizmetlerinde harcanan paranın değerinin karşılığının alınmasına ve etkinliğin sağlanmasına yönelim hiç bu kadar büyük olmamıştı. Bu yönelimde iç ve dış denetçilerin kayda değer ve önemli katkıları bulunmaktadır.

Bunun bir parçası olarak, iç ve dış denetçiler, fırsat doğduğunda, denetim hizmetlerinin sunumunda performansı ve etkinliği sağlamaya çalışmalıdırlar. Bu rehber iç ve dış denetçilerin farklı fonksiyonlarını ve meslekî yükümlülüklerini dikkate alırken bunu gerçekleştirmenin yolları hakkında yönlendirici ilkeler getirmektedir.

Bu rehberi merkezî idare kuruluşlarının denetimiyle ilgilenen herkese salık veriyoruz. Bu kuruluşlardaki yöneticileri, iç ve dış denetim ekiplerinin yönetiminden sorumlu olanları rehberi dikkatli bir biçimde incelemeye ve denetçiler arasında etkili bir işbirliği oluşturmaya yardım edecek bir araç olan bu rehberden yararlanmaya çağırıyoruz.

Andrew Likierman  
Finansal Yönetim Direktörü  
Raporlama ve Denetim  
İngiltere Hazine Bakanlığı

Martin Sinclair  
Sayıştay Başkan Yardımcısı  
İngiltere Sayıştayı

## **Bölüm 1: Giriş**

*Birinci bölüm bu iyi uygulama rehberinin amaçlarını açıklayıp kimlere yönelik olduğunu belirlemektedir.*

- 1.1** Bu rehber, esasen, merkezî idareye dahil bakanlıkların, kurumların ve bakanlık dışı icraî kamu kuruluşlarının (executive non-departmental public bodies -NDPB's) denetimiyle görevli iç denetçileri ve Sayıştay personelini hedef almaktadır.
- 1.2** Bakanlık dışı icraî kamu kuruluşlarından bazılarında, Parlamento'ya Sayıştay aracılığıyla rapor vermek yerine, ilgili bakana veya kuruma doğrudan raporlama hattı olan özel sektör dış denetçileri (ilgili bakan veya kurum yönetimi tarafından görevlendirilmiş) bulunmaktadır. Bu tür dış denetçilerden, Denetim Standartları Tebliği 500 (DST 500/Audit Standards Statement 500)'deki prensipler çerçevesinde bu rehberin içeriğini dikkate almaları beklenir; "dış denetim" terimi, Sayıştaya Parlamento tarafından verilen belirli ve spesifik rolle bağlantılı hükümler haricinde, bu rehberin tümünde, genel anlamıyla kullanılmaktadır.
- 1.3** Bu Rehber, denetçiler arasında etkili bir işbirliğinin geliştirilmesinde ve bundan yarar sağlanmasında önemli çıkarları bulunan merkezî idare organizasyonlarının üst yönetimlerine ve denetim komitelerine de yöneliktir.
- 1.4** Rehberde iç denetim ile dış denetimin işbirliği konusunda iyi uygulamalardan çıkarılan öneriler yer almaktadır. Rehber iç ve dış denetçilerin halen işbirliği yaptıkları çeşitli metotları tanımlamakta ve işbirliğinin geliştirilmesini özendirmek ve belirli kuruluşlarda elde edilen yararın en üst düzeye çıkarılmasına yardımcı olmak üzere güncel ve etkili işbirliği deneyimlerini ele almaktadır.

- 1.5** Farklı ve açıkça belirlenmiş rolleri olmasına rağmen (bakınız Ek A) iç ve dış denetçiler, kamu fonlarının ve kaynaklarının kullanımı ve kamu idaresinin verimli, etkin ve tutumlu biçimde çalışmasının teşviki ile ilgili sosyal ve ahlakî davranış kurallarına (propriety) ve yasalara uygunluğa (regularity) yönelik yüksek standartların oluşturulmasına katkıda bulunmak suretiyle, kamuya ve parlamentoya hizmet etmede aynı yüce amacı paylaşırlar. Görevlerinin birbiriyle çakıştığı alanlarda birlikte çalışmadan elde edilebilecek yararlar etkili bir işbirliği ile en üst düzeye çıkarılır.

## Bölüm 2: İşbirliğinin Yararları

*Bu bölüm etkili işbirliğinin gerektirdiği koşulları ve bu işbirliğinden elde edilecek yararları ele almaktadır.*

**2.1** İşbirliğinden pek çok fayda sağlanabilir. Spesifik faydalar ve sağlanacak olanların boyutu organizasyondan organizasyona değişir. Bu yararlar arasında şunlar sayılabilir:

- Her birimin kendi denetim rolünü ve ihtiyacını daha net biçimde anlamasına dayalı daha etkili denetim,
- Denetlenenin coğrafi bölge itibarıyla dağınıklığını giderecek şekilde en aza indirgenmiş denetim işyükü,
- Denetim çabasına ve nihayetinde yönetime daha yararlı tavsiyelerde bulunmaya daha fazla odaklanacak biçimde organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklerin farkında olan bir diyalog,
- Ortak planlama ve ihtiyaçları iletme esasına dayalı daha iyi koordine edilmiş iç ve dış denetim faaliyeti,
- Her iki grubun geleceğe ilişkin kendi planları ve programları ve diğer grubun çalışmasının ortaya koyduğu sonuçlar hakkında daha iyi bilgi edinmesi,
- Hem iç hem de dış denetçilerin diğerlerinin çalışmasından yararlanacağı genişletilmiş denetim alanı,
- Daha zengin ve daha esnek bir beceriler setinden her iki tarafın da yararlanma fırsatı.

Bütün bu faydalar denetimin etkinliğini pekiştirir ve böylece kamu hizmetinin daha yüksek kalitede gerçekleşmesi için üst yönetime yardımcı olur.

**2.2** Etkili işbirliğinin gerçekleştirilmesine yardımcı olabilecek çeşitli yollar:

### **Organizasyonel Yapıyla İlgili Olanlar**

- Üst yönetimin işbirliğini aktif olarak teşvik etmesi ve desteklemesi,
- İç ve dış denetim meselelerine aktif olarak dikkat çekip işbirliğini teşvik edecek olan uygun biçimde kurulmuş bir denetim komitesinin mevcudiyeti,
- Kurumun kendi planlarında işbirliği fırsatlarını tespit etmesi ve üzerinde mutabakata varılmış işbirliği prosedürlerini yazılı hale getirmesi.

### **Davranış Kurallarıyla İlgili Olanlar**

- İlgili taraflar, özellikle de iç ve dış denetim ekipleri, arasında düzenli ve sistemli bir diyalog bulunması,
- Her iki denetçi grubunun işbirliği fırsatlarını değerlendirme konusunda aktif bir rol benimsemesi.

## Bölüm 3: Etkili Bir İşbirliği Oluşturma

*Uygulamada işbirliği en iyi biçimde **Taahhüt, Danışma, İletişim ve Güven** kavramları üzerine inşa edilir. Bu kavramların hayata geçirilmesi etkili bir işbirliğinin inşasının temeli olup iç ve dış denetçi ilişkilerinin her cephesini güçlendirir. Aşağıda belirtilen bazı konular Ek A'da daha kapsamlı bir biçimde açıklanmıştır.*

### **Taahhüt**

**3.1** İç ve dış denetim arasında etkili bir işbirliği, yalnızca, her iki tarafın denetim hizmetini koordineli ve etkin biçimde sunma taahhüdüyle gerçekleşebilir. İç ve dış denetçilerin kendilerine özgü rolleri, yükümlülükleri ve hesapverme sorumlulukları bulunmaktadır. Ancak bu roller, çoğunlukla birbiriyle kesişir ve işin bu tür alanlarda doğru biçimde koordine edilmesini sağlamak üzere her iki taraftan da etkili bir işbirliği için esnek şekilde çalışmaya gönüllü olmaları beklenir. İşbirliğini özendirmede her iki tarafın aktif rol aldığı durumlar, muhtemelen, işbirliğinin en başarılı olduğu alanlardır ve gelişme yaratacak alanlarda değişiklik için istekli olmak gerekir. Kısacası, taahhüt niyete bağlı bir davranış tarzıdır.

### **Danışma**

**3.2** İç ve dış denetçilerin birbirlerine düzenli biçimde danışmaları yararlı işbirliği fırsatları ile bunların ortaya çıkmasına yardım edecek mekanizmaları tespit etme zemini oluşturur. İç ve dış denetçilerin birlikte çalışmadıkları özel bir alanda bile, belirli bir sorun hakkında veya spesifik denetim bulguları üzerinde birbirlerine danışma ihtiyacı duyabilecekleri durumlar söz konusu olabilir. Denetçiler çalışmalarını ile ilgili olarak birbirleriyle doğrudan danışmada bulunacakları gibi, üst yönetim de danışmanın özendirilmesinde kısmen önemli rol



oyunar. Danışma faaliyetinin Denetim Komitesi aracılığıyla gerçekleştirilmesi en ideal olanıdır. Dış denetim faaliyetini ilgilendiren konularda görevlendirilmesi durumunda, Denetim Komitesi denetçiler arasında işbirliğini teşvik edici yararlı bir platform olabilir.

## **İletişim**

- 3.3** İletişim iki yönlü bir süreçtir. İç ve dış denetçiler arasında düzenli ve açık bir iletişim kanalı işbirliğinin başarılı olması bakımından yaşamsal önemi haizdir. Denetçiler bu tür iletişimin zamanlaması ve niteliği konusunda ortak anlayış geliştirmelidirler. Özellikle, işbirliği fırsatlarını belirleyecek nitelikteki geleceğe dönük planları gözden geçirmek; çabaların mükerrerliğinden kaçınmak; denetim bulgularının ve diğer bilgilerin paylaşılmasına yönelik metotlar üzerinde mutabakata varmak amacıyla yapılan toplantılar formel iletişim kanalları arasında sayılabilir. Ayrıca, karşılıklı çıkarları ilgilendiren problemler ortaya çıktığında, iletişim, resmiyetten daha çok, gönüllülüğe dayanmalıdır. İdeal olanı, etkili işbirliğini kolaylaştırmak bakımından benimsenmiş prosedürlerin her iki tarafça da kabul edilmesi, dokümanite edilmesi ve Denetim Komitesi tarafından onaylanmasıdır.

## **Güven**

Her iki denetçi grubu da birbirine karşılıklı olarak güven duymalıdır. Bu, her şeyden önce, iç ve dış denetimlerin meslekî standartlara uygun biçimde yapıldığının düşünülmesini gerektirir. Dış denetimin iç denetim çalışmasından doğrudan yararlanma ihtimalinin ortaya çıktığı durumlarda, dış denetçi o özel çalışmanın meslekî standartlara uygun olup olmadığı konusunda spesifik güvence aramalıdır. Keza, herhangi bir bilgi alışverişinin mesleki nitelikte olduğuna ve dürüst biçimde gerçekleştirildiğine de güven duyulmalıdır.

## **Bölüm 4: İşbirliğinin Uygulamada Yarattığı Fırsatlar**

*Bu bölüm iç ve dış denetçiler arasında uygulamaya dönük işbirliği fırsatlarını tanımlamaktadır. Aşağıda belirtilen bazı konulara daha kapsamlı biçimde Ek B'de yer verilmektedir.*

### **İç Kontrol**

- 4.1** İç kontrol sisteminin etkinliğini ölçme ve değerlendirme, Kamu Sektörü İç Denetim Elkitabında belirtildiği üzere, iç denetimin öncelikli amacıdır. Dış denetçilerin ise finansal tabloların düzenlenmesini ve denetim prosedürlerinin tasarımını esas alarak muhasebe sisteminin ve kontrol ortamının yeterliliğini değerlendirmeye dönük bir hazırlık (preliminary) çalışması yapmaları gerekir. İç kontrol hakkında bilgi alışverişi, bu nedenle, önem taşımaktadır. İç denetim iç kontrolün yeterliliği konusunda olumlu güvence verdiğinde, dış denetim bu bilgidен denetim prosedürlerinin kapsamını tespit etmek üzere yararlanabilir. Bu nedenle, dış denetim iç denetim faaliyetinin kapsamı ile ilgili kararları öğrenmek için uygun risk değerlendirme metodlarının yürürlüğe konduğuna dair güvence sağlamalıdır.

### **Kurumsal Yönetişim**

- 4.2** 1997-1998 yılından bu yana hesaplar için öngörülen Kurumsal Yönetişim bildirimlerinin içeriği hakkında iç denetimin Kurum Başkanına (Accounting Officer) güvence sağlama rolü dış denetimin bildirimle ilgili görüşüne ışık tutar. Dış denetim bu bildirimini incelerken iç denetim hizmetinin Kamu Sektörü İç Denetim Elkitabı Standartlarına göre uygulamaya konduğuna ilişkin olarak edinilen bilgileri ve iç denetimin Kurumsal Yönetişim bildiriminin hazırlanması konusunda oynadığı spesifik rolü göz önünde bulundurur.

## **Raporlama ve Finansal Tablolar**

- 4.3** Dış denetim finansal tablolar hakkında rapor verirken iç denetim çalışmasının unsurlarından yararlanabilir. İç denetimin iç kontrol hakkındaki görüşüne ilaveten, gerçekleştirilen uygun spesifik test çalışmaları da yararlı olabilir. Keza, hem iç, hem de dış denetimin amaçlarına hizmet edebilecek ortak test çalışmaları gerçekleştirme fırsatı doğabilir.

## **Yasalara ve Yönetmeliklere Uygunluk**

- 4.4** Yasalara ve Yönetmeliklere uygunluk, Parlamentonun ve Hazine'nin harcamalara dönük onayları gibi kamu kesimine özgü gerekliliklere uygunluğu kapsamaktadır. İç denetçiler sistem denetimlerine (systems audit) ilişkin çalışmaların bir parçası olarak yasalara ve yönetmeliklere uygunlukla ilgili kontrolleri düzenli bir biçimde değerlendirirler. Sayıştay Başkanı (Comptroller and Auditor General) işlemlerin düzenliliği hakkında ayrı ve açık bir görüş verir. Bu itibarla, iç denetim çalışmasına duyulan güveni değerlendirmek Sayıştayın ilgi alanı içinde bulunmaktadır. Keza, iç denetim faaliyeti sosyal ve ahlakî davranış kurallarına uygunluk bakımından da Sayıştayın değerlendirmesine tabidir. Faaliyetlerin ve uygulamaların Parlamentonun beklentilerine göre gerçekleşip gerçekleşmediğinin değerlendirilmesinde Sayıştay tarafından yararlanılabilir.

## **Sahtecilik ve Yolsuzluk**

- 4.5** Sahteciliğin ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde iç ve dış denetçilerin her ikisinin de çıkarları bulunmaktadır. İç denetimin bu açıdan dış denetime göre daha kapsamlı bir görevi bulunmaktadır. İç denetçinin rolü Kamu Sektörü İç Denetim Elkitabında tanımlanmıştır; dış denetim, sahteciliğin finansal tablolarda önemli yanlış anlaşılmaya yol açma riskini değerlendirmeye yönelir. Dış denetim, sahtecilik risklerini, finansal tablolar bağlamında değerlendirirken, iç denetim çalışmalarını göz önünde bulundurmalıdır.

## **Performans Göstergeleri**

- 4.6** İç denetçiler, sistem denetimine yönelik rutin çalışmanın bir parçası olarak performans ölçümünü değerlendirebilirler veya onlardan ya performans ölçüm sistemlerini ya da performans ölçüm çıktılarını (out-turns) incelemeleri istenebilir. Dış denetimden, rapor edilen performans ölçümlerinin çıktısı hakkında görüş bildirmesi de istenebilir. Ayrıca, iç denetimin ilgili çalışmasının standartı hakkında güvence istenmesi durumunda, iç denetim faaliyetine güven duymak dış denetimin ilgi alanı içinde bulunmaktadır.

## **Sistemlerin Geliştirilmesi ve Önemli Girişimler**

- 4.7** İç denetçiler sistemleri gelişme denetimi (systems development audit) aracılığıyla yeni sistemlerin oluşumunu inceleyebilirler. Bu çalışma, iç denetimin yeni muhasebe sistemlerini incelediği durumda, özellikle, dış denetim çalışmasına uygun düşer. Yeni bir sistemin yeterli sistem geliştirme denetimine tabi tutulduğuna ilişkin bilgi, yukarıdaki 4.1 no'lu paragrafta açıklanana benzer temelde, dış denetimin bağlantılı riskle ilgili görüşüne ışık tutar. Bu husus, özellikle, kaynak muhasebesine ve bütçesine başlangıç açısından önemlidir.

## **Test Programları**

- 4.8** Bilgisayarlı sistemlerin test amaçları çerçevesinde sorgulanması, hem test tekniklerinin hazırlanmasında hem de bilgisayar sistemlerine ilişkin test programlarının işletilmesinde pahalı olabilir. Test planlarının birbirleriyle çakışması durumunda, her iki tarafın ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik yaklaşımlar daha ekonomik olabilir. Yeni bilgisayar sistemlerinin içine yerleştirilmiş denetim prosedürlerinin tasarımı konusundaki işbirliği de yararlı olabilir.

## **Coğrafi Bölge İtibariyle Dağınık Organizasyonların Denetimi**

**4.9** Denetlenen organizasyonun coğrafi olarak dağınık olması durumunda, bu bölgelerin ziyaretlerinin planlanması konusunda işbirliği yapılabilir. Ortak ekipler halinde çalışma veya herhangi bir ziyaret sırasında bir grubun diğerinden kendi adına çalışma gerçekleştirmesini isteme fırsatları denetim hizmetlerinin sunumunda önemli tasarruf sağlar denetlenen organizasyonun coğrafi dağınıklığının getirdiği iş yükünü en aza indirger.

## **Sayıştay**

**4.10** Sayıştay, tasdik (certification) çalışmasına ilaveten, spesifik performans denetim çalışmaları yapmaya karar verebilir. Bu tür bir çalışma yapılmasının planlanması halinde, performans inceleme ekibi ile iç denetim arasındaki görüşmede, iç denetim tarafından daha önce yapılmış çalışmaya güven duyma veya ortak çalışma yoluyla incelemenin verimliliğini artırma fırsatları değerlendirilebilir. İnceledikleri faaliyetin arkaplanının ve koşullarının anlaşılması hususunun Sayıştay ekibine bırakılması durumunda, iç denetimin organizasyon hakkında sahip olduğu ayrıntılı arkaplan bilgileri, özellikle değerli olabilir.

## **Bölüm 5: Sonuç**

- 5.1** İç ve dış denetim arasındaki etkili işbirliği her iki tarafa ve hizmet ettikleri müşterilerine pek çok yarar sağlar. Roller farklı olmasına rağmen, bu işbirliği her iki tarafın da hedeflerini gerçekleştirmesine ve birlikte çalıştıkları kurumlara ve nihayetinde Parlamento'ya ve kamuya daha iyi hizmet etmelerine katkıda bulunabilir.
- 5.2** Ek C'de işbirliğini değerlendirmeye yardımcı olacak kontrol soruları (checklist) bulunmaktadır. Bu sorulardan hem tatminkâr biçimde gerçekleştirilen mevcut işbirliği alanlarının, hem de daha büyük yararlar elde edilebilecek alanlarının tespitinde yararlanılabilir.

## Ek A: İşbirliği Prensiplerine Daha Ayrıntılı Bir Bakış

<b>Prensip</b>	<b>İç Denetim</b>	<b>Dış Denetim</b>
<b>Karşılıklı Olarak Rollerini Anlama</b>	<p>İç denetim yönetime dönük bir hizmettir. Fonksiyonları arasında iç kontrolü inceleyip değerlendirmesi ve Kurum Başkanına güvence sağlaması bulunur. İç denetimin kendisi organizasyonun iç kontrol sisteminin bir parçası olup ilgi alanına sadece finansal kontrol değil, iç kontrolün BÜTÜN cepheleri girer. Kurum Başkanı; Kurum Başkanı Memorandumu'nda iç denetimle ilgili düzenlemeler yapmak durumundadır. Kamu kesiminde iç denetim uygulamalarına yönelik standartlar Kamu Kesimi İç Denetim Elkitabı ile yürürlüğe konulmuş olup bu standartlar arasında dış denetçilerle ilişkileri düzenleyen standart da bulunmaktadır.</p>	<p>Merkezî idare kurumlarının finansal tablolarının tasdik denetimi sorumluluğu yasal olarak Sayıştay Başkanına verilmiştir. Başkan bu görevi Sayıştay eliyle yerine getirir. Sayıştay Başkanı, uygulamada Kamu Hesapları Komitesi aracılığıyla Parlamento'ya rapor sunar. Sayıştay Başkanı finansal tabloların tasdikinin bir parçası olarak ayrıca, Parlamentonun dikkatini mevzuat aykırılıklarına (irregularity), sosyal ve ahlaki davranış kuralları ihlallerine (impropriety) ve yetersiz finansal kontrol meselelerine çeker. Keza, Başkan performans incelemeleri de yapar. Sayıştay Başkanı sadece finansal tablolar hakkında görüş bildirmekten ve denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlama ile kapsamının tespitinden sorumludur. Bu çalışma Denetim Uygulamaları Kurulu'nun Denetim Standartları paralelinde planlanır ve gerçekleştirilir. (Bakanlık Dışı İcraî Kamu Kuruluşlarından bazılarının farklı hükümlere göre görevlendirilmiş özel sektör denetçileri vardır – Rehberin ana metninin 1.2 no'lu paragrafına bakınız)</p>

<b>Üst Yönetimin ve Denetim Komitesinin Rolü</b>	Etkili işbirliğinin teşvik edilmesinde yönetimin rolü bir Denetim Komitesi marifetiyle gerçekleştirilebilir. Denetim Komiteleri iç denetim fonksiyonunun etkili biçimde yönetilmesinin ve gözetilmesinin önemli araçlardır. Görevleri arasında, Kurum Başkanına iç denetim planları ve faaliyetleri, iç denetim kaynaklarının tedariki, iç denetim biriminin yöneticisinin görevlendirilmesi konularında tavsiyelerde bulunma ve henüz uygulamaya konmamış denetim tavsiyelerini izleme bulunur. Hazine'nin başka bir rehberinde; ayrıca, kurumsal yönetim bildirimlerinin hazırlanması konusunda güvenceleri koordine etme sorumluluğunu da üstlenmesi teşvik edilmektedir.	Denetim Komiteleri, ayrıca dış denetimin gönderdiği yönetim mektupları ile ortaya koymuş olduğu diğer bulguları hakkındaki düşüncesini de belirtmeli ve gerektiğinde, Kurum Başkanına tavsiyelerde bulunmalıdır. Denetim Komitesinin toplantılarına dış denetimin katılmasından pek çok yararın elde edilmesi söz konusudur. Bu durum denetim komitesinin organizasyon içindeki denetim faaliyetine daha geniş bir perspektiften bakmasını sağlar ve dış denetimin ortaya konmasını istediği meselelerin üyelerce tartışılmasına imkan verir. Komite, denetim faaliyetine, sadece, geniş bir perspektiften bakmak suretiyle, iç ve dış denetim arasındaki işbirliği fırsatlarının özendirilmesinde ve tespit edilebilmesinde proaktif bir rol oynayabilir.
--	--	--



<p><b>İşbirliğini Güçlendiren Prosedürler Üzerinde Anlaşma</b></p>	<p>İç ve dış denetim arasında kabul gören işbirliğini özendirmeye dönük prosedürler üzerinde açıkça mutabakata varılması ve bu prosedürlerin karşılıklı olarak anlaşılması gerekmektedir. Yanlış anlaşılmalardan kaçınmak amacıyla bu tür prosedürler yazılı hale getirilmelidir:</p> <p>Prosedürler şu hususları içerebilir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Düzenli şekilde yapılacak toplantıların programı,</li><li>• Planlamaya ilişkin bilgilerin nasıl paylaşılacağı ve tartışılacağı,</li><li>• Risk değerlendirme prosedürlerinin ve bununla ilgili hususların görüşülmesi,</li><li>• Denetim bulgularının değişimine yönelik prosedürler, özellikle de dış denetime verilecek iç denetim rapor nüshaları ile ilgili hükümler,</li><li>• Paylaşılacak olan denetim bulguların dokümante edilmesine ve raporlanmasına yönelik prosedürler üzerinde mutabakata varma,</li><li>• Özellikle iç denetim tarafından yararlanılan prosedürlerin kalite güvencesine duyulan güveni arttırmak amacıyla dış denetimin iç denetim çalışma standardını güvence altına almasına yönelik olarak üzerinde fikir birliğine varılmış metotlar,</li><li>• Bilginin paylaşılmasına dönük düzenlemeler,</li><li>• Ortak çalışma veya bir tarafın diğer taraf için çalışma yapması fırsatlarının tespitine yönelik danışma prosedürleri.</li></ul>
--	--

<b>İç Denetim Çalışmasına Duyulan Güvene Dayalı Mutabakat</b>	<p>İç denetim çalışmasının alanı çok daha kapsamlı olduğundan, güven muhtemelen daha çok iç denetimle ilgili olarak dış denetim tarafından duyulacaktır. Dış denetçiler iç denetim çalışmasına güven duyabilirlerse de, bu durum onların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Dış denetçiler iç denetim çalışmasına güven duymayı planlıyorlarsa, o çalışmanın kalitesini ve güvenilirliğini değerlendirmeleri gerekir (DST 500). Bu, iç denetimin Kamu Sektörü İç Denetim Elkitabının Standartlarına uymayı sürdürüp sürdürmediğini saptamaya dönük genel bir değerlendirme yapılmasını gerektirir. Sözü edilen Elkitabı, iç denetim birimlerinin en az üç yılda bir kurum dışı bir kalite güvence incelemesi ile ilgili düzenleme yapmasını hükme bağlamaktadır. Dış denetim iç denetim fonksiyonunun değerlendirmeleri konusunda bilgi edinmek üzere bu incelemelerin sonuçlarından yararlanabilir. Dış denetimin bir temsilcisini kalite güvencesini inceleme ekibinin bir üyesi olarak davet etmek yararlı olabilir.</p>
---	--



<p><b>Kurumsal Yönetişim</b></p> <p><i>Denetim Uygulama Bülteni 1998/110</i></p>	<p>İç denetim; kurumsal yönetim bildirimlerinin hazırlanması sırasında Kurum Başkanına güvence sağlayan önemli bir araçtır. Keza, iç denetim kurumsal yönetim sürecini inceleyip onun hakkında rapor verir.</p>	<p>Dış denetimin finansal iç kontrol sistemi hakkında Kurum Başkanı tarafından verilen bildirimini incelemesi gerekir. İç denetimin kurumsal yönetim bildirimlerinin hazırlanmasındaki rolü ve iç denetimin kurumsal yönetimle ilgili kontrol sistemi hakkındaki görüşü incelemeleri sırasında dış denetime yararlı olabilecek bilgiler sağlayabilir. Kamu Kesimi İç Denetim Elkitabı standartlarına uygun bir iç denetim fonksiyonunun, kurumsal yönetim ortamı ile ilgili olarak da güvence sağlar.</p>
<p><b>Finansal Tabloların Raporlanması</b></p>	<p>Finansal tabloların incelenmesi konusunda iç denetimin yasal bir rolü bulunmamaktadır. Ancak, iç denetim, finansal tablolara katkıda bulunan ve bu tabloları düzenleyen sistemlerin daha etkin biçimde kontrol edilmesi konusunda Kurum Başkanına güvence vermeyi hedefleyen spesifik bir çalışma yürütebilir. Finansal tablolar üzerinde etki yaratabilecek önemli hata ve aykırılık risklerini tespit etmesi durumunda, iç denetim bunları risk değerlendirmesinde dikkate alabilir.</p>	<p>Denetlenen kurumun finansal tabloları hakkında dış denetimin görüş bildirmesi gerekir. Bu görüşü güçlendirmek için gerekli çalışma yürütülürken, dış denetim iç denetimin çalışmasına güven duyup duyamayacağını araştırabilir. İç denetimin finansal tablolar üzerinde etki yaratabilecek spesifik riskleri inceleyen çalışma yürütmesi durumunda, bu çalışmanın sonuçları dış denetimin görüşüne paralel olabilir.</p>

<b>Yasalara ve Yönetmeliklere Uygunluk</b>  <i>Denetim Uygulama Kurulu Uygulama Notları 10 &amp; 17</i>	İç denetim, sistem denetiminde, normal olarak kontrolleri Avrupa Birliği'nin ve İngiltere'nin yasal gerekliliklerine, Kamuya ait spesifik koşullara (örneğin Hazinesinin onayı ve diğer hükümler) ve organizasyonların kendi kurallarına ve yönetmeliklerine göre değerlendirir. Keza, bu çalışmaların bazıları sosyal ve ahlakî davranış kurallarına ilişkin meselelere de değinebilir.	Merkezî idare kesiminde, Sayıştay Başkanlığı işlemlerin yasalara uygunluğu hakkında ayrı ve açık görüş bildirir, sistem denetimleri ile ilgili faaliyetlerinde iç denetimin gerçekleştirdiği çalışmalara güvenebilir.
<b>Sahtecilik ve Yolsuzluk</b>  <i>DST 110</i>	İç denetimin yolsuzluk konusundaki rolü Kamu Kesimi İç Denetim Elkitabında tanımlanmaktadır. İç denetim sahteciliği önlemek ve ortaya çıkarmak için finansal ve operasyonel incelemelerde olağan bir risk olarak sahtecilik risklerini değerlendirdiği gibi, kontrollara yönelik sistem denetimi de yapabilir.	Dış denetim, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları değerlendirirken iç denetimin yolsuzlukla ilgili çalışmalarını da hesaba katar.
<b>Performans Göstergeleri</b>	İç denetim performans göstergelerini diğer sistem denetimlerinin bir parçası, kurumsal yönetişimin bir parçası veya kendi yetki alanı içindeki bir sistemin parçası olarak dikkate alabilir. Keza iç denetimden kurum içinde tasdik çalışması yapması ve gerçekleşen sonuçlar hakkında, bir şekilde, rapor hazırlaması istenebilir.	Dış denetimin performans göstergelerini doğrulama gereği duyması durumunda, iç denetim tarafından yapılmış uygun bir çalışmanın değerlendirilmesi, yapılacak yeni çalışmaları azaltabilir veya denetim faaliyetinin mükerrerliğini önleyebilir.

<b>Sistemleri Geliştirme</b>	İç denetim, genelde, kurulmakta olan bütün önemli yeni sistemler hakkında tavsiyelerde bulunur ve yeni sistemlerin uygulamaya konmadan önce daha iyi bir şekilde kontrol edildiğine dair güvence vermek için gerekenleri belirler.	Geliştirilmekte olan sistemlerle ilgili iç denetim faaliyeti genel kontrol ortamının değerlendirilmesi konusunda dış denetime katkıda bulunur. Yeni sistemler finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili ise iç ve dış denetim ekiplerinin ortak çalışma yapmasının uygun olacağı durumlarda, dış denetimden sistem geliştirme incelemesine katkıda bulunması beklenir.
<b>Test Programları</b>	İç denetim veya dış denetim önemli test programları gerçekleştirmeyi planlıyorsa, böyle bir çalışmanın diğerlerine uygun olup olmadığını sormak üzere diğer tarafa danışılması yararlı olabilir. Bu takdirde, test programları mükerrerliği önleyecek tek bir program halinde ve her iki tarafın ihtiyaçlarını kapsayacak şekilde tasarlanabilir. Bu tür durumlar ortak çalışma ekipleri için uygun olabilir.	
<b>Coğrafi Olarak Dağınık Organizasyonların Denetimi</b>	Pek çok organizasyon birkaç coğrafi bölge ya da mahalli bürolar şeklinde dağınık olarak örgütlenmiştir. Belirli bir sistem üzerinde veya belirli bir amaç için çalışma bazı büroların ziyaret edilmesini gerektirir. İç veya dış denetimin herhangi bir amaçla bir büroya ziyaret planlaması durumunda, sanki herhangi bir bölgede gerçekleştirilecek bir çalışma ve o çalışma ile programları birleştirecek bir ziyaret ekibi varmış gibi veya ortak bir ziyareti planlamak amacıyla diğer tarafla görüşmede bulunması mantıklı olabilir. Bu husus denetim kaynaklarının daha ekonomik kullanımına ve denetlenenin dağınıklığının getirdiği iş yükünün asgariye indirilmesine neden olur.	
<b>Performans Denetimi</b>	İç denetim sistem denetimleri yaparken performans denetimi meselelerini dikkate alabilir.	Dış denetim bir performans incelemesi planlıyorsa, arkaplan bilgilerin araştırılmasına yönelik ihtiyacı azaltmak ve derinlemesine incelenecek meselelerin tespitine yardımcı olmak amacıyla bu tür önemli ve yararlı bilgileri iç denetimden elde edebilir.

## Ek C: İşbirliğini Değerlendirmeye Yönelik Sorular

<b>Üst Yönetim ve Denetim Komitesi Aracılığıyla Teşvik Edilen İşbirliği</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Yönetim ve (varsa eğer) denetim komitesi iç ve dış denetim arasındaki etkili işbirliğini aktif biçimde teşvik ediyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• İç denetim birimi denetim komitesi toplantılarına katılıyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Dış denetim birimi denetim komitesi toplantılarına katılıyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Denetim komitesi toplantılarına dış denetim katılıyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Denetim komitesi işbirliğine yönelik fırsatları değerlendiriyor ve bu konuda öneriler geliştiriyor mu?</li></ul>	
<b>Meslekî Güven</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• İç denetimin Kurum-dışı Kalite Güvence incelemesi bağımsız bir üçüncü kişi veya dış denetim tarafından gerçekleştiriliyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Dış denetim bu incelemenin sonuçları hakkında gerekli değerlendirmelerde (feedback) bulunuyor mu ve bu husus işbirliği fırsatlarını nasıl etkiliyor?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Bu değerlendirme sonucunda iç denetime güven duyulmasının mümkün olmadığı kararına varılması durumunda, dış denetim iyileştirmeye dönük tavsiyelerde bulunuyor ve bir eylem planı geliştiriyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Yönetim Kurum-dışı Kalite Güvence incelemesi ışığında iç denetim hizmeti ile ilgili düzenlemeleri revize etme gereği duyuyor mu?</li></ul>	
<b>İç Denetime Duyulan Güven</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• İç denetime duyulan güven dış denetim planlarına açıkça yansıyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Dış denetim güven duymayı düşündüğü iç denetim çalışmalarını her bir bölümüne dönük değerlendirme sonuçlarını tartışıyor mu?</li></ul>	
<b>İşbirliği ve Danışma</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• İç ve dış denetim tepkileri değerlendirmek, gelişimi müzakere etmek ve problemleri çözmek amacıyla düzenli olarak bir araya geliyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• İç ve dış denetim rutin ilişkiler kurulmasına, geçmişteki işbirliğinin sonuçlarına ve gelecekteki işbirliğinin planlarına yönelik düzenlemeler hakkında Denetim Komitesine rapor veriyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• İç ve dış denetim arasındaki işbirliğine ve güvene yönelik düzenlemeler için yazılı bir mutabakat var mı?</li></ul>	

<ul style="list-style-type: none"><li>• İç ve dış denetim arasındaki potansiyel işbirliği alanlarının tümü tespit edilmiş mi?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• İç ve dış denetim işbirliği ve güveni arttırmak üzere çalışma zamanı etkili biçimde koordine ediyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Üst yönetim ve denetim komitesi her iki grup denetçiyle denetim planlarını tartışıyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• İç ve dış denetim arasındaki işbirliğini engelleyecekmiş gibi görünen potansiyel problemler var mı?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Bu problemleri göğüsleyebilmek amacıyla ortak bir eylem planı hazırlanmış mıdır?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• İç ve dış denetim birbirlerinin metodolojileri konusunda ortak eğitimi yapmayı düşünüyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• İç ve dış denetim iki denetçi grubu arasında beceri transferini sağlama hedefine dönük spesifik projeler üzerinde ortak çalışma yapmayı düşünüyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• İç ve dış denetçiler karşılıklı çıkarlarının bulunduğu çalışmaların zamanlaması konusunda birbirlerine danışıp fikir birliğine varıyorlar mı?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Denetçiler kabul edilen dokümantasyonun asgari standartları üzerinde tartışıp mutabakata varıyorlar mı?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Denetçiler ilgili dosyaları ve çalışma kağıtlarını paylaşmaya dönük düzenlemeler üzerinde tartışıp fikir birliğine varıyorlar mı?</li></ul>	
<b>İletişim</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Karşılıklı çıkarların söz konusu olduğu konularda ve ortak ilginin bulunduğu zamanlarda iç ve dış denetçiler arasında iki yönlü iletişim var mı?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Üst yönetim ve iç denetim arasında iç denetim raporlarının bir nüshasının dış denetime verilmesine dönük kabul edilmiş prosedürler bulunuyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Dış denetim üst yönetim ve denetim komitesiyle planlarını tartışıyor mu?</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Dış denetim bulgularını üst yönetime ve denetim komitesine iletiyor mu?</li></ul>	



## **Ek D: Bağlantı Noktaları ve Faydalı Kaynaklar**

### **HAZİNE**

Denetim Politikası ve Danışma Ekibi

Chris Butler (Ekip Şefi)

Gordon Adam

### **SAYIŞTAY**

Sayıştay

Martin Sinclair

Paul King

### **FAYDALI KAYNAKLAR**

Kamu Sektörü İç Denetim Elkitabı

İç Denetim Enstitüsü Standartları

Denetim Uygulama Kurulu: Denetim Standartları

Denetim Uygulama Kurulu: Uygulama Notu 10 - Merkezî İdare  
Finansal Tablolarının Denetimi

Denetim Uygulama Kurulu: Uygulama Notu 17 - Merkezî İdarenin  
Yasalara Uygunluk Denetimi