



**RİSK ODAKLI İÇ DENETİM YAKLAŞIMI:  
TÜRKİYE'DE KAMU SEKTÖRÜNDEKİ  
İÇ DENETÇİLERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**Ersin KURNAZ**

**Doktora Tezi  
İşletme Anabilim Dalı  
Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU  
2016  
Her Hakkı Saklıdır**

**T.C.**  
**ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**Ersin KURNAZ**

**RİSK ODAKLI İÇ DENETİM YAKLAŞIMI:  
TÜRKİYE'DE KAMU SEKTÖRÜNDEKİ İÇ DENETÇİLERE  
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**DOKTORA TEZİ**

**TEZ YÖNETİCİSİ**  
**Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU**

**ERZURUM-2016**



T.C.  
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
TEZ BEYAN FORMU



23/11/2016

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

BİLDİRİM

Atatürk Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum "RİSK ODAKLI İÇ DENETİM YAKLAŞIMI: TÜRKİYE'DE KAMU SEKTÖRÜNDEKİ İÇ DENETÇİLERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA" adlı tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kâğıt ve elektronik kopyalarının Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.  
 Tezim/Raporum sadece Atatürk Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.

Tezimin/Raporumun 3.. yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

  
23/11/2016  
Ersin KURNAZ



T.C.  
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU danışmanlığında, Ersin KURNAZ tarafından hazırlanan bu çalışma 23/11/2016 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından İşetme Anabilim Dalı'nda Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

**Başkan** : Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

İmza: .....

**Jüri Üyesi** : Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

İmza: .....

**Jüri Üyesi** : Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU

İmza: .....

**Jüri Üyesi** : Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ

İmza: .....

**Jüri Üyesi** : Prof. Dr. Hüseyin ÖZER

İmza: .....

Yukarıdaki imzalar adı geçen öğretim üyelerine aittir. .... / ..... / .....

Prof. Dr. Mehmet TÖRENEK

Enstitü Müdürü

**İÇİNDEKİLER**

<b>ÖZET</b> .....	<b>V</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>VI</b>
<b>KISALTMALAR DİZİNİ</b> .....	<b>VII</b>
<b>ŞEKİLLER DİZİNİ</b> .....	<b>VIII</b>
<b>TABLolar DİZİNİ</b> .....	<b>IX</b>
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>XI</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

**BİRİNCİ BÖLÜM****GENEL OLARAK DENETİM VE İÇ DENETİM**

<b>1.1. DENETİM VE DENETİM TÜRLERİ</b> .....	<b>3</b>
1.1.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	4
1.1.1.1. Finansal Tabloların Denetimi .....	4
1.1.1.2. Uygunluk Denetimi .....	5
1.1.1.3. Faaliyet Denetimi .....	5
1.1.1.4. Performans Denetimi .....	6
1.1.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	6
1.1.2.1. Bağımsız Denetim/Denetçi .....	7
1.1.2.2. Kamu Denetimi/Denetçisi .....	8
1.1.2.3. İç Denetim/Denetçi .....	8
1.1.3. Uzmanlık Alanlarına Göre Denetim Türleri.....	9
1.1.3.1. Hile Denetimi.....	9
1.1.3.2. Çevre Denetimi .....	9
1.1.3.3. Bilgi Sistemleri Denetimi .....	10
1.1.3.4. Uluslararası Denetim .....	11
<b>1.2. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI</b> .....	<b>11</b>
1.2.1. Genel Standartlar .....	12
1.2.2. Çalışma Alanı Standartları .....	12
1.2.3. Raporlama Standartları.....	13
<b>1.3. İÇ DENETİM</b> .....	<b>14</b>
1.3.1. İç Denetimin Tanımı ve Kapsamı.....	14
1.3.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Zamanla Değişen Rolü.....	17

1.3.3. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri.....	19
1.3.3.1. Sorumluluk ve Hesap Verme .....	19
1.3.3.2. Vekâlet Teorisi.....	19
1.3.3.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım .....	20
1.3.3.4. Hileli İşlemlere Karşı Korunma.....	20
1.3.3.5. Tasarruf Olgusu .....	20
1.3.4. İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar.....	21
1.3.4.1. Pro-Aktif Yaklaşımının Benimsenmesi.....	21
1.3.4.2. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşma .....	22
1.3.4.3. Riske Dayalı Denetim Yaklaşımı .....	22
1.3.4.4. İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması .....	23
1.3.4.5. Teknolojik İmkânlardan Daha Fazla Yararlanılması.....	23
1.3.4.6. Sürekli Denetim Anlayışı .....	24
1.3.4.7. Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı.....	24
<b>1.4. İÇ DENETİMİN BENZER FAALİYETLERLE KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>25</b>
1.4.1. İç Denetim ve İç Kontrol.....	25
1.4.2. İç Denetim ve Bağımsız Denetim .....	26
1.4.3. İç Denetim ve Teftiş .....	28
<b>1.5. İÇ DENETİMLE İLGİLİ ULUSAL VE ULUSLARARASI KURULUŞLAR</b>	<b>29</b>
1.5.1. İç Denetimle İlgili Ulusal Kuruluşlar .....	30
1.5.2. İç Denetimle İlgili Uluslararası Kuruluşlar .....	32
<b>1.6. İÇ DENETİMLE İLGİLİ ULUSAL VE ULUSLARARASI YASAL</b>	
<b>DÜZENLEMELER.....</b>	<b>32</b>
1.6.1. İç Denetimle İlgili Ulusal Düzenlemeler.....	33
1.6.2. İç Denetimle İlgili Uluslararası Düzenlemeler.....	40
<b>1.7. TÜRKİYE'DEKİ KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM .....</b>	<b>47</b>
1.7.1. Kamu Yönetimindeki Değişim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi .....	47
1.7.2. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Adaylık Süreci ve İç Denetim.....	49

## İKİNCİ BÖLÜM

### RİSK ODAKLI İÇ DENETİM

<b>2.1. RİSK VE RİSK YÖNETİMİ .....</b>	<b>54</b>
2.1.1. Risk ve Risk Türleri .....	54
2.1.2. Riskle İlgili Bazı Kavramlar.....	56

2.1.3. Risk Yönetimi.....	57
2.1.4. Risk Yönetimi Süreci .....	58
2.1.5. Geleneksel Risk Yönetiminden Kurumsal Risk Yönetimine Geçiş Süreci.....	60
<b>2.2. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ .....</b>	<b>62</b>
2.2.1. COSO Kurumsal Risk Yönetimi .....	62
2.2.2. COSO Kurumsal Risk Yönetim Sisteminin Unsurları .....	64
2.2.3. ISO 31000 Uluslararası Standartlar Kurumu Risk Yönetim Standardı.....	67
2.2.4. COSO Kurumsal Risk Yönetim ile ISO 31000 Risk Yönetim Standardının Karşılaştırılması.....	68
2.2.5. Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü .....	69
<b>2.3. RİSK ODAKLI İÇ DENETİM YAKLAŞIMI.....</b>	<b>71</b>
2.3.1. Risk Odaklı İç Denetimin Gelişim Süreci .....	72
2.3.2. Risk Odaklı İç Denetimin Tanımı ve Özellikleri .....	74
2.3.3. Risk Odaklı İç Denetimin Yararları .....	77
2.3.4. Risk Odaklı İç Denetimin Ortaya Çıkardığı Değişim ve Yeni İhtiyaçlar .....	78
2.3.5. Geleneksel ve Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması .....	80
2.3.6. Türkiye’de Risk Odaklı İç Denetim .....	82
<b>2.4. RİSK ODAKLI İÇ DENETİMİN UYGULAMA AŞAMALARI.....</b>	<b>85</b>
2.4.1. Kurumun Tanınması ve Risk Olgunluk Modelinin Değerlendirilmesi .....	87
2.4.1.1. Kurumun Tanınması .....	87
2.4.1.2. Kurumun Faaliyette Bulunduğu Alan Hakkında Bilgi Edinme.....	87
2.4.1.3. Kurumun Risk Kayıtlarının Denetim Planlaması İçin Uygunluğunun Teyit Edilmesi.....	87
2.4.1.3.1. Riskin Belirlenmesi.....	87
2.4.1.3.2. Riskin Ölçülmesi ve Risk Matrisinin Oluşturulması .....	90
2.4.1.3.3. Önceliklerin Belirlenmesi ve Risklerin Kaydedilmesi .....	91
2.4.1.4. Kurumun Risk Olgunluk Modelinin Değerlendirilmesi .....	92
2.4.2. Risk Odaklı İç Denetim Planının Hazırlanması .....	95
2.4.2.1. Denetim Evreninin Belirlenmesi .....	97
2.4.2.2. Yönetimin İhtiyaç Duyduğu Güvence Düzeyinin Belirlenmesi.....	99
2.4.2.3. Risk Öncelikli Denetim Alanlarının Belirlenmesi ve Denetimi .....	100
2.4.2.4. Üç Yıllık Denetim Planlarının ve Yıllık İş Programlarının Oluşturulması.....	102
2.4.3. Risk Odaklı Denetim Görev Planlaması ve Görevlerin Yürütülmesi .....	103

2.4.3.1. Risk Odaklı Denetim Görev Planlaması.....	104
2.4.3.2. Risk Odaklı Denetim Görevlerinin Yürütülmesi.....	105
2.4.4. Risk Odaklı İç Denetim Raporunun Hazırlanması.....	107

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### RİSK ODAKLI İÇ DENETİM YAKLAŞIMININ TÜRKİYE'DEKİ KAMU KURUMLARINDA ARAŞTIRILMASI

<b>3.1. LİTERATÜR İNCELEMESİ .....</b>	<b>110</b>
<b>3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI.....</b>	<b>114</b>
<b>3.3. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....</b>	<b>115</b>
<b>3.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ.....</b>	<b>116</b>
<b>3.5. ARAŞTIRMANIN DAYANDIĞI HİPOTEZLER.....</b>	<b>119</b>
<b>3.6. GÜVENİLİRLİK ANALİZİ VE VERİLERİN NORMALLİK TESTİ.....</b>	<b>120</b>
<b>3.7. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>121</b>
3.7.1. Demografik Bilgiler ve Denetim Kültürünü Belirlemeye Yönelik Bulguların Analizi .....	121
3.7.2. Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımının Uygulanma Düzeyi ile İlgili Bulgular ve Analizi .....	136
3.7.3. İç Denetim Uygulama Sorunları ile İlgili Bulgular ve Analizi .....	142
3.7.3.1. İç Denetimde Genel Bağımsızlık Sorunu .....	142
3.7.3.2. İç Denetimde Fonksiyonel Bağımsızlık Sorunu .....	144
3.7.3.3. İç Denetçilerin Görev, Yetki ve Statüleri ile İlgili Sorunlar.....	145
3.7.3.4. İDKK'nın Kurumsal Yapısı ile İlgili Sorunlar .....	147
3.7.3.5. İç Denetçilerin Yetkinliği ve Sayısı ile İlgili Sorunlar .....	148
3.7.3.6. İç Denetçilerin Özlük Hakları İle İlgili Sorunlar .....	148
3.7.3.7. Raporlama ve Dış Denetimle İlgili Sorunlar .....	149
<b>SONUÇ.....</b>	<b>151</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>159</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>177</b>
EK 1. Uluslararası İç Denetim Standartları ve Uygulama Önerileri .....	177
EK 2. 29.2.2016 Tarihi İtibariyle Kamu İdarelerindeki İç Denetçi Kadroları .....	181
EK 3. Anket Formu .....	189
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>192</b>



**ÖZET****DOKTORA TEZİ****RİSK ODAKLI İÇ DENETİM YAKLAŞIMI: TÜRKİYE'DE KAMU SEKTÖRÜNDEKİ İÇ DENETÇİLERE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA****Ersin KURNAZ****Tez Danışmanı: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU****2016, 192 Sayfa****Jüri: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU  
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN  
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU  
Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ  
Prof. Dr. Hüseyin ÖZER**

Son yıllarda iç denetim alanında yaşanan değişim ve gelişim, iç denetimin yönünü geçmiş faaliyetlere odaklanmaktan uzaklaştırarak, geleceğe dönük bir bakış açısına yöneltmiştir. Bu bakış açısı da iç denetime yeni bir yol çizerek, risk odaklı iç denetim yaklaşımını ortaya çıkarmıştır. Risk odaklı iç denetim metodolojisinde denetim süreci, risklerin belirlenerek ölçülmesi ile başlayıp, denetim plan ve programlarının risklere yönelik olarak hazırlanması esasına dayanmaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, Türkiye'deki kamu kurumlarında uluslararası standartlara uygun olarak geliştirilmek istenen, risk odaklı iç denetim yaklaşımının tüm aktör ve işlevleri ile uygulamada hangi düzeyde olduğunu belirlemektir. Bu kapsamda kamu iç denetçilerine bir anket uygulanmıştır. Uygulamaya ilişkin veriler, Ki-Kare Bağımsızlık Testi, Kruskal-Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testi kullanılarak analiz edilmiştir. Sonuç olarak üst yönetimin tutumu, kurumların iç kontrol sistemlerinin etkin olmaması ve söz konusu yaklaşımın en önemli aşaması olan riski tanıma ve değerlendirme sürecindeki eksiklikler nedeniyle, kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim metodolojisinin uygulanma düzeyinin düşük seviyelerde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca bu yaklaşımın uygulanma düzeyinin ise, kurumların iç denetim farkındalık durumlarına, risk olgunluk seviyelerine ve denetim faaliyetlerinin odak noktasına göre değiştiği görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Risk Yönetimi, Risk Odaklı İç Denetim.

**ABSTRACT****Ph. D. DISSERTATION****RISK-BASED INTERNAL AUDITING APPROACH: AN INVESTIGATION ON  
INTERNAL AUDITORS IN THE PUBLIC SECTOR IN TURKEY****Ersin KURNAZ****Advisor: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU****2016, Page: 192****Jury: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU  
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN  
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU  
Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ  
Prof. Dr. Hüseyin ÖZER**

The change and development experienced in the field of internal audit in recent years have led the direction of internal audit to focus on a future perspective, moving away from focusing on past activities. This point of view has revealed a risk-based internal auditing approach by drawing a new path to internal testing. In the risk-based internal audit methodology, audit process which is starting with the determination of the risks is based on the principle of preparation of audit plans and programs for risks.

The main objective of this study is to determine the level of risk-based internal audit approach applied which is desired to be developed in accordance with international standards, with all the actors and functions of risk-based internal audit in public institutions in Turkey. In this context, a questionnaire was conducted to public internal auditors. Obtained data were analyzed using Chi-Square Independence Test, Kruskal-Wallis Test and Mann-Whitney U Test. As a result, it has been determined that the level of implementation of risk-based internal audit methodology in public institutions is low due to the attitude of the senior management, the ineffectiveness of the institutions' internal control systems and the shortcomings of the risk recognition and evaluation process in the most important phase of the approach. It has also been observed that the level of implementation of this approach has changed according to the level of internal audit awareness, risk maturity levels and focus of audit activities.

**Key Words:** Internal Audit, Risk Management, Risk-Based Internal Auditing.

**KISALTMALAR DİZİNİ**

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AICPA</b>	: Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BÜMKO</b>	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
<b>CCSA</b>	: Kontrol Öz Değerlendirme Sertifikası
<b>CFSA</b>	: Uluslararası Finansal Hizmetler Denetçisi
<b>CGAP</b>	: Uluslararası Kamu Denetçisi
<b>CIA</b>	: Uluslararası İç Denetçi Sertifikası
<b>CISA</b>	: Bilgi Sistemleri Denetçisi
<b>COSO</b>	: Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi
<b>ECIIA</b>	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
<b>İDKK</b>	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
<b>IIA</b>	: İç Denetçiler Enstitüsü
<b>INTOSAI</b>	: Uluslararası Sayıştaylar Birliği
<b>ISACA</b>	: Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği
<b>ISO</b>	: Uluslararası Standartlar Örgütü
<b>KAYA</b>	: Kamu Yönetimi Araştırması
<b>KİDDER</b>	: Kamu İç Denetçiler Derneği
<b>KİMK</b>	: Kamu İç Mali Kontrol
<b>KMYKK</b>	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>KRY</b>	: Kurumsal Risk Yönetimi
<b>MEHTAP</b>	: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi
<b>MUB</b>	: Merkezi Uyumlaştırma Birimi
<b>PCAOB</b>	: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
<b>SAS</b>	: Denetim Standardı Tebliği
<b>SEC</b>	: ABD Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SOX</b>	: Sarbanes-Oxley Yasası
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TİDE</b>	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
<b>TODAİE</b>	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü

**ŞEKİLLER DİZİNİ**

<b>Şekil 2.1.</b> Risk Yönetim Süreci.....	59
<b>Şekil 2.2.</b> Kurumsal Risk Yönetimi Sisteminin Unsurları (COSO Küpü).....	64
<b>Şekil 2.3.</b> ISO 31000 Risk Yönetimi Esas, Yapı ve Süreçleri Arasındaki İlişki .....	68
<b>Şekil 2.4.</b> İç Denetim Anlayışındaki Değişim .....	74
<b>Şekil 2.5.</b> Risk Odaklı İç Denetimin Şematik Gösterimi .....	76
<b>Şekil 2.6.</b> Kapsamlı Risk Odaklı İç Denetim Süreci.....	86
<b>Şekil 2.7.</b> Risk Matrisi Örneği .....	91
<b>Şekil 2.8.</b> İç Denetim Raporlarına İlgili Duyan Temel Gruplar.....	108



## TABLOLAR DİZİNİ

<b>Tablo 1.1.</b> İç Denetçi ile Bağımsız Denetçinin Karşılaştırılması .....	27
<b>Tablo 1.2.</b> İç Denetim ve Teftişin Karşılaştırılması .....	29
<b>Tablo 1.3.</b> AB Türkiye İlerleme Raporlarında İç Denetim .....	51
<b>Tablo 2.1.</b> Geleneksel ve Kurumsal Risk Yönetim Sistemleri Arasındaki Farklılıklar .	61
<b>Tablo 2.2.</b> COSO KRY İle ISO 31000 Risk Yönetimi Standardının Karşılaştırılması..	69
<b>Tablo 2.3.</b> Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında İç Denetimin Rollerini .....	70
<b>Tablo 2.4.</b> Geleneksel İç Denetim ile Risk Odaklı İç Denetimin Karşılaştırılması .....	81
<b>Tablo 2.5.</b> Risk Kayıtlaması Örneği .....	92
<b>Tablo 2.6.</b> Risk Olgunluğu ve İç Denetim.....	94
<b>Tablo 2.7.</b> Denetim Öncelikleri Çizelgesi .....	101
<b>Tablo 3.1.</b> Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları .....	121
<b>Tablo 3.2.</b> Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları.....	122
<b>Tablo 3.3.</b> Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları.....	122
<b>Tablo 3.4.</b> Katılımcıların Sahip Oldukları Sertifika Düzeylerine Göre Dağılımları ....	123
<b>Tablo 3.5.</b> Katılımcıların Sahip Oldukları Uluslararası Sertifika Düzeylerine Göre Dağılımları .....	124
<b>Tablo 3.6.</b> Katılımcıların Çalıştıkları Kurumların Bütçe Türüne Göre Dağılımları.....	125
<b>Tablo 3.7.</b> Kamu Kurumlarında İç Denetim Farkındalık Seviyesi.....	126
<b>Tablo 3.8.</b> Kamu Kurumlarında Risk Olgunluk Durumu.....	126
<b>Tablo 3.9.</b> Risk Odaklı İç Denetimin Başarı İle Uygulanmasındaki Faktörlerin Sıralanması .....	127
<b>Tablo 3.10.</b> Kamu Kurumlarının İç Denetime Bakışı .....	128
<b>Tablo 3.11.</b> İç Denetimde Risk Yönetimi Faaliyetlerine Ayrılan Zaman .....	129
<b>Tablo 3.12.</b> Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Odak Noktası .....	129
<b>Tablo 3.13.</b> Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetim Farkındalık Düzeyleri Arasındaki İlişki .....	131
<b>Tablo 3.14.</b> Tablo 3.13'den Elde Edilen İlişki Ölçüleri .....	132
<b>Tablo 3.15.</b> Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle Risk Olgunluk Düzeyleri Arasındaki İlişki .....	133
<b>Tablo 3.16.</b> Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetime Bakış Açısı Arasındaki İlişki .....	134

<b>Tablo 3.17.</b> Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetimin Odak Noktası Arasındaki İlişki .....	135
<b>Tablo 3.18.</b> Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Sürecinde Yönetimin Sorumluluğuna İlişkin Bulgular .....	136
<b>Tablo 3.19.</b> Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Sürecinde İç Denetim Birimlerinin Sorumluluğuna İlişkin Bulgular .....	138
<b>Tablo 3.20.</b> Kamu Kurumlarının Bütçe Türü İle Risk Odaklı İç Denetimin Uygulanma Düzeyi Arasındaki Farklılıklar .....	140
<b>Tablo 3.21.</b> Kamu Kurumlarının İç Denetim Farkındalık Seviyesi İle Risk Odaklı İç Denetimin Uygulanma Düzeyi Arasındaki Farklılıklar .....	140
<b>Tablo 3.22.</b> Kamu Kurumlarının Risk Olgunluk Seviyesi İle Risk Odaklı İç Denetimin Uygulanma Düzeyi Arasındaki Farklılıklar .....	141
<b>Tablo 3.23.</b> Kamu Kurumlarının İç Denetime Bakış Açısı İle Risk Odaklı İç Denetimin Uygulanma Düzeyi Arasındaki Farklılıklar .....	141
<b>Tablo 3.24.</b> Kamu Kurumlarında Denetimin Odak Noktası İle Risk Odaklı İç Denetimin Uygulanma Düzeyi Arasındaki Farklılıklar .....	142
<b>Tablo 3.25.</b> İç Denetimde Genel Bağımsızlık Sorununa İlişkin Bulgular.....	143
<b>Tablo 3.26.</b> İç Denetimde Fonksiyonel Bağımsızlık Sorununa İlişkin Bulgular .....	144
<b>Tablo 3.27.</b> İç Denetçilerin Görev, Yetki ve Statü Sorunlarına İlişkin Bulgular .....	146
<b>Tablo 3.28.</b> İDKK'nın Kurumsal Yapısı ile İlgili Sorunlara İlişkin Bulgular.....	147
<b>Tablo 3.29.</b> İç Denetçilerin Yetkinliği ve Sayısı ile İlgili Sorunlara İlişkin Bulgular..	148
<b>Tablo 3.30.</b> İç Denetçilerin Özlük Hakları ile İlgili Sorunlara İlişkin Bulgular.....	149
<b>Tablo 3.31.</b> Raporlama ve Dış Denetimle İlgili Sorunlara İlişkin Bulgular.....	149

## ÖNSÖZ

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik süreci kapsamında kamu kurumlarının yönetim anlayışında bazı yapısal değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerden biri de kurumların yönetiminde iç denetim birimlerinin yer almasıdır. Bu gelişmeyle birlikte kamu yönetiminde modern anlamda iç denetim sistemine geçilmiştir. Bu sistemin öne çıkan başlıca özelliği, geçmişe dönük geleneksel denetim anlayışının tersine, geleceğe dönük ve risk odaklı olmasıdır. Risk odaklı iç denetim, risklerin belirlenerek ölçülmesi ile başlayıp, denetim plan ve programlarının risklere yönelik olarak hazırlanması esasına dayanmaktadır. Bu çalışma ile Türkiye'deki kamu kurumlarında uluslararası standartlara uygun olarak geliştirilmek istenen, risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulamada hangi düzeyde olduğunun belirlenmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışmanın tamamlanmasında, yoğun akademik çalışmaları arasında zamanlarını ayırarak, bana yol gösteren danışman hocam Sayın Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU'na, Sayın Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN'a, Sayın Prof. Dr. Seval SELİMOĞLUN'a, Sayın Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ'e ve Sayın Prof. Dr. Hüseyin ÖZER'e ilgi ve desteklerinden dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca çalışmanın uygulama aşamasındaki katkılarından dolayı Maliye Bakanlığı İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Başkanı Sayın Dr. Halis KIRAL'a, Atatürk Üniversitesi İç Denetim Birim Başkanı Sayın Fevzi APAYDIN'a, iç denetçi Sayın M. Selim MUTAF'a ve Sayın Tarık BORA'ya teşekkürü bir borç bilirim.

Doktora çalışması sırasında, bana her konuda yardımcı olan Sayın Yrd. Doç. Dr. Murat SERÇEMELİ'ye ve Arş. Gör. Sayın Kübra AKYOL'a, her zaman olduğu gibi bu çalışma sırasında da desteklerini esirgemeyen, zorlukları kolay kılan eşim Pınar hanıma ve oğlum M. Efe'ye teşekkür eder, çalışmanın ilgililere faydalı olmasını dilerim.

**Erzurum, 2016**

**Ersin KURNAZ**

## GİRİŞ

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik süreci kapsamında yer alan düzenlemelerle birlikte, kamu kurumlarının yönetimi anlayışında da bir dönüşüm ve gelişim yaşanmıştır. Bu değişimlerden en önemlisi de kamu kaynaklarının etkin kullanımı, verimlilik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik ilkeleri gözetilerek kullanılmasının sağlanması amacıyla gerekli çalışmaların yapılmasıdır. Bu ilkeler çerçevesinde kaynak kullanımını gerçekleştirmek, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sisteminde mevzuat değişikliğini gerektirmiştir. Bu bağlamda yapılan çalışmalardan birisi de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) çıkarılmasıdır. Söz konusu kanunun temel dayanağını yukarıda sayılan ilkeler oluşturmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un yasalaşmasıyla beraber, kamu kurum ve kuruluşları iç kontrol ve iç denetim sistemiyle tanışmışlardır. Bu sistemlerin hayata geçirilmesiyle birlikte, kamu idarelerinin yapısı kanunun temel dayanağı olan ilkelere uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Kamu mali yönetim ve kontrol sistemindeki bu değişim, denetim sisteminin de değişmesini sağlamıştır. Teftiş temelli yani geçmişe dönük denetim anlayışı yerine, geleceğe dönük, kuruma değer katan, güvence ve danışmanlık hizmeti veren, risk odaklı iç denetim anlayışı benimsenmiştir. Risk odaklı iç denetim yaklaşımının temel felsefesi, organizasyonun amaç ve hedeflerine ulaşmasının önüne geçebilecek her türlü riskin değerlendirilerek gerekli kontrol faaliyetlerinin oluşturulması esasına dayalıdır.

Risk, işletmenin veya kurumun faaliyet alanında karşısına çıkabilecek fırsat ya da tehditleri içermektedir. Söz konusu risklerin çok iyi bir şekilde tanımlanması, ölçülmesi ve değerlendirilmesi etkin bir kurumsal risk yönetimi sisteminin varlığına bağlıdır. Aynı zamanda kurum faaliyetlerinin takip edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması sürecinde iç denetime yön veren çıktılar, risk yönetim sisteminden sağlanmaktadır. Bu kapsamda iç denetim sisteminin başarısı ile risk yönetim sisteminin olgunluk düzeyi arasında doğrusal bir ilişkinin olduğu söylenebilir.

Hem iç denetim hem de risk yönetimi sistemlerinin ortak noktası, kurumların amaçlarına ulaşabilmeleri için faaliyetlerini geliştirerek, kuruma değer katmayı hedeflemeleridir. Bu süreçte her iki sistemin de uygulanma durumu esnasında çeşitli



sorunlarla karşılaşılmaktadır. Bu sorunların kaynağı mevzuat eksikliği, değişime ayak uyduramama, üst yönetimin tutumu gibi faktörler olabilir.

Bu çerçevede çalışmanın amacı, Türkiye'deki kamu kurumlarında uluslararası standartlara uygun olarak geliştirilmek istenen iç denetim sisteminde karşılaşılan başlıca sorunların tespit edilmesi ve risk odaklı iç denetim yaklaşımının tüm aktör ve işlevleri ile uygulamada hangi düzeyde olduğunu belirlemektir.

Risk odaklı iç denetim metodolojisinin ana tema olarak ele alındığı bu araştırma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; denetim ve denetim türleri, genel kabul görmüş denetim standartları, iç denetim, iç denetimle ilgili benzer kavramlar, iç denetimle ilgili ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler ve kuruluşlar ve Türkiye'deki kamu kurumlarında iç denetimin gelişim süreci konuları ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

İkinci bölümde; risk ve kurumsal risk yönetimi, risk odaklı iç denetim yaklaşımı ve risk odaklı iç denetim metodolojisinin uygulama aşamalarından detaylı olarak bahsedilmiştir.

Çalışmanın uygulama kısmını oluşturan üçüncü bölümde ise; kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulanma düzeyini tespit etmeye ve iç denetim uygulama sorunlarını belirlemeye yönelik hazırlanan ve tüm kamu iç denetçilerine uygulanan anket çalışması yer almaktadır. Bu doğrultuda yapılan araştırmanın amacı, önemi, kapsamı ve yöntemi, hipotezleri, güvenilirlik analizi ve normallik testi, frekans, yüzde, ortalama gibi tanımlayıcı istatistiklerin yanı sıra Ki-Kare Bağımsızlık Testi, Kruskal-Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testi gibi parametrik olmayan testler yapılarak elde edilen araştırma bulgularının değerlendirilmesi başlıklar halinde sunulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK DENETİM VE İÇ DENETİM

Bu bölümde risk odaklı iç denetim yaklaşımının daha iyi anlaşılmasını sağlayacak olan denetim ve iç denetim gibi temel kavramlarla ilgili bilgiler verilecektir. İlk önce denetim ve bir denetim türü olan iç denetim, daha sonra ise kamu kurumlarında iç denetim konuları genel hatlarıyla ele alınarak, çalışmanın kavramsal çerçevesinin oluşturulması amaçlanmıştır.

#### 1.1. DENETİM VE DENETİM TÜRLERİ

Denetim, her işin doğasında olan ve her alanda kullanılan geniş ve kapsamlı bir sözcüktür. Herhangi bir işin doğru yapılıp yapılmadığı, yapılan denetim sonucunda anlaşılır. Bu bakımdan denetimin bütünüleyici ve güven verici bir fonksiyonu vardır. Eğitimin ve öğretimin denetiminden, sağlık hizmetlerinin denetiminden, bankanın ve sigortanın denetiminden kısaca akla gelen her şeyin denetiminden söz edilebilir. Ancak, denetim muhasebe açısından ayrı bir yere ve öneme sahiptir. Bu iki terim arasında yakın bir ilişki vardır.<sup>1</sup>

Teoride ve uygulamada denetimle ilgili olarak birçok tanım yapılmıştır. Bu tanımlardan en kapsamlı olanı ve genel kabul göreni aşağıda verilmiştir:<sup>2</sup>

*“Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”*

Yukarıdaki denetim tanımının öne çıkan özellikleri şöyle sıralanabilir:<sup>3</sup>

- İktisadi faaliyet veya belirli bir olaylarla ilgili yapılır,
- Denetlenen bilgilerle, önceden saptanmış ölçütler karşılaştırılır,
- Bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için yeterli sayıda kanıt toplanır,

<sup>1</sup> Mehmet Yazıcı, *Kurumsal Muhasebe Denetimi*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul 2003, 83.

<sup>2</sup> Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, (13. Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010, 11.

<sup>3</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, (1. Baskı), Alfa Yayınları, İstanbul 2001, 15.

- Denetim faaliyeti alanında uzman ve bağımsız olduğu kabul edilen kişiler tarafından ifa edilir,
- Denetim faaliyeti sonunda sonuçlar ve öneriler bir rapor halinde ilgi duyanlara sunulur.

Literatüre bakıldığında denetim çok farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma amaçlarına ve yapılış nedenine ya da kurumun niteliği veya statüsüne göre yapılabilir. Çalışmamızda uygulamadaki önemlerine istinaden denetim türleri; amaçlarına, denetçi statüsüne ve uzmanlık alanlarına göre denetim türleri başlıkları altında ele alınacaktır.

### **1.1.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri**

Amaçlarına göre denetim türleri, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayrılır. Bu sınıflandırma içerisinde yer alan her bir denetim türünün öne çıkan genel özelliklerine aşağıda değinilecektir.

#### **1.1.1.1. Finansal Tabloların Denetimi**

Finansal tabloların denetimi, herhangi bir işletmenin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri çerçevesinde düzenlenip, düzenlenmediği yönünde bir görüş belirlemek amacıyla denetlenmesidir.<sup>4</sup> Önceden saptanmış ölçütlerde, ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemeler de kullanılabilir. Sadece denetim açısından bakıldığında yasal düzenlemelerin, özellikle vergi mevzuatının bu tür denetimle direkt ilişkili olmaması gerekmektedir.<sup>5</sup>

Bu denetimin konusunu, finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü oluşturduğu için finansal tabloların denetimi ismi kullanılmaktadır. Ancak bazı çalışmalarda mali tabloların denetimi olarak da geçmektedir. Mali tabloların denetimiyle kastedilen aslında vergi denetimidir. Vergi denetiminde inceleme konusu finansal tabloların tamamı değil, sadece vergi matrahıdır. Bu denetimde vergi matrahını etkileyen olaylar

<sup>4</sup> Cemal Elitaş, *Muhasebe Denetiminde Çalışma Kâğıtları*, Gazi Kitapevi, Ankara Ağustos 2011, 29.

<sup>5</sup> Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, (5. Baskı), Alfa Yayınları, İstanbul Mart 2010, 27.

üzerinde durulur. Ayrıca vergi denetiminde denetçinin dayanağı olan ölçütler vergi yasalarıdır.<sup>6</sup>

### 1.1.1.2. Uygunluk Denetimi

Bu denetimin amacı, işletme faaliyetlerinin gerek işletme yönetimi, gerekse yetkili merciler tarafından konulmuş kurallara, uygulayıcıların ne ölçüde uyduğunu tespit etmektir.<sup>7</sup>

Uygunluk denetimi işletme dışından yetkili kişiler tarafından yapılabileceği gibi işletme personeli tarafından da yapılabilir. Vergi müfettişlerinin işletmelerde yaptığı vergi incelemeleri işletme dışı uygunluk denetimine, banka müfettişlerinin bankalarda yaptıkları denetimler ise işletme içi uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir.<sup>8</sup>

Uygunluk denetiminden elde edilen sonuçlar, doğal olarak finansal tabloların denetimi için bir yol haritası oluşturacaktır. Organizasyon departmanlarının ilgili kuralları uygulamaması, finansal tabloların güvenilirliği noktasında sorunlara yol açabilecektir. Tabii ki, bu gibi sıkıntılar düşünülerek finansal tabloların denetimi planlanacaktır.<sup>9</sup>

### 1.1.1.3. Faaliyet Denetimi

Organizasyonlarda birçok faaliyet alanı denetime konu olabileceği için, tipik bir faaliyet denetimi tanımı yapmak çok zordur.<sup>10</sup> Faaliyet denetimini, işletme faaliyetlerinin genel olarak etkenlik ve etkinlik gibi ölçütlerle değerlendirilmesi şeklinde tanımlayabiliriz. Etkenlik, işletme amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığını, etkinlik ise amaçlara ulaşmak için mevcut kaynakları verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ölçmektedir. Faaliyet denetimi sadece finansal işlemlerle sınırlı değildir, işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. Bu nedenle uygulama sahası çok geniştir.<sup>11</sup> Faaliyet denetiminde; kurumların örgütsel yapısı, tabii oldukları mevzuat, iç kontrol sistemleri, iş

<sup>6</sup> Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi Kitabı (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları IFRS / IAS Uygulama Örnekleri İle)*, (3. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara 2008, 10.

<sup>7</sup> Mehmet Bakır, *Denetim ve Meslek Hukuku*, (7. Baskı), Murathan Yayınevi, 2012, 15.

<sup>8</sup> Vasfi Haftacı, *Muhasebe Denetimi*, (2. Baskı), Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2011, 6.

<sup>9</sup> Melih Erdoğan, *Denetim*, (2. Baskı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, 4.

<sup>10</sup> Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, (11. Edition), Prentice-Hall Inc, USA 2005, 13.

<sup>11</sup> Bozkurt, 29.

süreçleri ve uygulamaları incelenir.<sup>12</sup> İç denetçilerin yaptıkları denetimleri faaliyet denetimi kapsamında değerlendirebiliriz. Çünkü iç denetçi, işletmedeki politika ve prosedürlerin işleyişinin hangi ölçüde verimli olduğunu tarafsız bir şekilde tespit eder.

#### 1.1.1.4. Performans Denetimi

Performans denetimiyle ilgili çeşitli kaynaklarda farklı tanımlar bulunmaktadır. Ancak, genel kabul gören ve İç Denetim Rehberinde de yer alan tanıma göre performans denetimi, kurumların ya da bunların belirli bir faaliyet, program ve projelerinin verimlilik, ekonomiklik ve etkililik ekseninde objektif ve düzenli olarak değerlendirilmesidir.<sup>13</sup> Uluslararası Sayıştaylar Birliği (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI) Denetim Standartları'nda ise performans denetimi, *“denetlenen kurumların görevlerini yerine getirirken kaynaklarını tutumlu, verimli ve etkin kullanıp kullanmadıklarının denetimi”* şeklinde tanımlanmış ve kapsamı aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:<sup>14</sup>

*“Kurumların faaliyetlerindeki tutumluluğun iyi yönetim ilke ve uygulamaları ile kamu politikalarına göre denetlenmesi; insani, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin bilişim sistemleri, performans ölçütleri, gözetim ve iç kontrol sistemlerinin de incelenmesi suretiyle denetlenmesi; denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin hedeflenen etkiyle kıyaslanarak denetlenmesidir.”*

#### 1.1.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçiler, gerçekleştirdiği denetim faaliyetinin alanı, yasal durumu ve buldukları konumlara bağlı olarak, çeşitli statü ve isimlerle adlandırılmaktadırlar. Buna göre üç tür denetçi vardır. Bunlar; iç denetçi, kamu denetçisi ve bağımsız denetçidir. Denetçinin statüsü açısından denetim ise, bağımsız denetim, kamu denetimi ve iç denetim olmak üzere üçe ayrılır. Bu denetim türleri genel olarak aşağıda ele alınacaktır.

<sup>12</sup> T.C. Sayıştay Başkanlığı; *Performans ve Risk Denetimi Terimleri*, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara Ocak 2000, 20.

<sup>13</sup> H. Ömer Köse, “Performans Denetimi”, Halis Kırıl (Ed.), *İç Denetim: “Yönetime Değer Katmak”*, (s.433-464), İDKK Yayınları, Yayın No: 1, Ankara 2014, 439.

<sup>14</sup> Kubilay Soydan, “İç Denetim Nedir ?”, *Orman Mühendisliği Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart, 2008, 38-40.

### 1.1.2.1. Bağımsız Denetim/Denetçi

İşletmelerin gelişip büyümesi ve ticari yapılarının karmaşıklık derecelerinin artması, güvenilir bilgi elde etmenin de önemini artırmıştır. Çünkü işletme yönetiminin alacağı kararlar, karar alma aşamasında elde bulunan bilgiler ışığında alınacaktır. Nitekim hedeflere uygun ve isabetli kararlar alabilmek için faydalanılan bilgilerin ilgili, zamanlı ve güvenilir olması gerekir. Bu açıdan gerek kredi kuruluşları gerekse olası yatırımcılar gibi çıkar grupları, finansal tabloların doğru ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun bir şekilde düzenlendiği konusunda bağımsız bir güvence sağlanmasını istemektedirler.<sup>15</sup>

Bağımsız denetim, kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin finansal tablolarının güvenilir olup olmadıklarını objektif bir şekilde belirleyerek, bunu ilgi duyanlara rapor eden bir denetim faaliyetidir. Bu tür denetimlerde kamuya açıklanacak ya da Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) gönderilecek finansal tabloların, uluslararası muhasebe ilke ve standartları doğrultusunda düzenlenip düzenlenmediği incelenir. Ayrıca bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için, denetim ilke ve kuralları da dikkate alınmalıdır.<sup>16</sup>

Bağımsız denetim yapan denetçiler, işletmeye profesyonel anlamda denetim hizmeti veren ve yalnız çalışan uzman kişiler ya da bir denetim şirketinde görevli kişilerdir.<sup>17</sup> Türkiye'de sermaye piyasasında bağımsız denetim görevini ifa edecek olan bağımsız denetçilerin, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı almış olmaları gerekmektedir.<sup>18</sup> Bununla birlikte, SPK'nın Seri: X, No: 22 sayılı tebliği uyarınca bağımsız denetçilerin, sermaye piyasasında bağımsız denetim lisansına sahip olmaları da gerekmektedir.<sup>19</sup>

<sup>15</sup> Jale Sağlar, Koray Tuan, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:18, Sayı: 1, 2009, 349.

<sup>16</sup> Murat Erdoğan, "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 2002, 59.

<sup>17</sup> Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, Sayı: 148, Ocak-Nisan 2005, 41.

<sup>18</sup> 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

<sup>19</sup> SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), 142.

### 1.1.2.2. Kamu Denetimi/Denetçisi

Denetim, kamu kurumlarının yönetiminde temel bir unsurdur. Kamuda denetim, kaynak kullanımının tarafsız bir şekilde değerlendirilmesinde ve yönetimin hedeflediği sonuçları elde etmesinde önemli bir katkı sağlar. Bu denetimin, paydaşlar ile kamu kuruluşları arasında bütünleştirici ve uzlaştırıcı bir yönü bulunmaktadır.<sup>20</sup>

Kamu idarelerinde istihdam edilen ve kamu menfaatini ön planda tutarak görev yapan kişilerin yaptıkları denetimlere kamu denetimi denmektedir. Kamu denetimi, kamu kurumları ile özel sektör işletmelerinin kamu tarafından vazifelendirilmiş denetim personeli tarafından incelenmesidir. Bir başka ifadeyle kamu denetimi, kamu idarelerinde örgütlenmiş, görev ve yetkileri yasalara dayanan, kamu kurumlarına değer katmayı amaçlamak üzere yapılan bir denetim türüdür. Kamu denetimi hem özel, hem de kamu sektörüne yönelik yapılabilir. Özel sektörde, yasal yetkiler çerçevesinde ve daha çok vergi denetimi şeklinde yapılırken, kamuda yapılan denetim ise, Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Maliye Bakanlığı, Başbakanlık ve Yüksek Denetleme Kurulu gibi kuramlar tarafından yapılmaktadır. Kamu denetimini gerçekleştiren, kamu kurumlarında görev yapan ve kamunun menfaatini dikkate alarak denetim faaliyetini yürüten kişilere kamu denetçileri denmektedir.<sup>21</sup>

### 1.1.2.3. İç Denetim/Denetçi

İç denetim, amaç bakımından diğer denetim türlerini de içine alan, kapsamlı bir denetim türüdür. İşletmeyle ilgili ve işletme tarafından yapılan tüm denetimler, iç denetimin konusu dâhilindedir. İç denetim, işletme bünyesinde amaçlara ulaşmak için faaliyetleri inceleyerek değerlendiren ve üst yönetime rapor eden bağımsız bir fonksiyondur.<sup>22</sup> İşletmenin devamlı çalışanı olarak işletme içerisinde denetim sürecini yürüten kişilere iç denetçi adı verilir.<sup>23</sup> Çalışmada risk odaklı denetim yaklaşımı, iç denetim perspektifinden ele alınacağından iç denetim konusuna daha sonraki bölümlerde detaylı olarak yer verilecektir.

<sup>20</sup> IIA, *Supplemental Guidance: The Role Of Auditing In Public Sector Governance*, (2nd Edition), 2012, s.5.

<sup>21</sup> C. Niyazi Durmuş, Oktay Taş, *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*, Alfa Yayınları, Haziran 2008, 11-12.

<sup>22</sup> Bayram Aslan, "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 77, Nisan - Haziran 2010, s.66.

<sup>23</sup> Bozkurt, 33.

### 1.1.3. Uzmanlık Alanlarına Göre Denetim Türleri

Özellikle son dönemlerde kullandıkları teknikler, araçlar ve ilgi alanları gibi birçok açıdan farklılık doğuran ve denetimle birlikte zikredilen bazı kavramlar kullanılmaktadır. Bunlardan bazıları; hile denetimi, çevre denetimi, bilgi sistemleri denetimi ve uluslararası denetimdir. Aşağıda bu kavramlar kısaca açıklanacaktır.

#### 1.1.3.1. Hile Denetimi

Son yıllarda büyük şirketlerin iflaslarına neden olan sebeplerin başında, şirket çalışanları tarafından yapılan hileli işlemler gelmektedir. Bundan dolayı hile denetimi konusu önem kazanmıştır.

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de (Seri: X, No: 22) hile şöyle ifade edilmiştir; *“Hile; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder.”*<sup>24</sup>

Burada ifade edilmesi gereken en önemli hususlardan birisi de hile incelemesi ile hile denetimi kavramları arasındaki ilişkidir. Bu iki kavram birbirleriyle ilişkili olmakla beraber aynı anlamı ifade etmemektedirler. Birçok mesleki hilenin finansal suç kapsamında olması nedeniyle, bunların hile denetimi boyutu bulunmaktadır. Ancak, hile incelemesi sadece finansal verilerin gözden geçirilmesini değil, aynı zamanda soruşturma, finansal tablolar analizi, kayıtların araştırılması ve adli kayıtların incelemesi gibi işlemleri de kapsamaktadır.<sup>25</sup>

#### 1.1.3.2. Çevre Denetimi

Çevre denetiminin henüz kesin sınırlarının çizilememesi nedeniyle bu kavramla ilgili birçok tanım yapılmaktadır. Bu tanımlardan birisi şöyledir; çevre denetimi, çevreyi korumak maksadıyla oluşturulan çevresel organizasyon, yönetim ve donanımın söz

<sup>24</sup> SPK, (Seri: X, No: 22), 25.

<sup>25</sup> Joseph T. Wells, *Principles of Fraud Examination*, John Wiley, The United States of America 2005, 4.



konusu amaca ulaşma düzeyinin tarafsız, sistematik ve belgeye dayalı olarak incelenip, değerlendirilmesini kapsayan bir yönetim aracıdır.<sup>26</sup>

Çevre denetimi, hem iç denetçiler hem de bağımsız denetçiler tarafından yapılabilir. İç denetim, çevre denetiminde öncelikle yasalar ve düzenlemeler ile uyumluluğu belirleyerek, çevresel faaliyetlerin daha etkin gerçekleştirilebileceği alanlara dikkat çekmek amacıyla kullanır. Çevre denetimi açısından bağımsız denetçiler ise, öncelikle örgütlerin geçmiş ve mevcut çevresel faaliyetlerinin finansal tablolar üzerindeki etkilerine odaklanırlar.<sup>27</sup>

### 1.1.3.3. Bilgi Sistemleri Denetimi

Günümüzde iletişim ve bilişim teknolojisinde ortaya çıkan gelişmeler, özellikle de internet kullanımının yaygınlaşması iş dünyasında yeni açılımları ve fırsatları beraberinde getirmiştir. Ancak, bu gelişmelere paralel olarak teknolojik sistemlere ilişkin risklerde de bir artış olmuştur. Bu durum da denetçilerin, bilgi teknoloji uzmanlarının ve yöneticilerin teknolojik sistemlerle ilgili kontrol faaliyetlerini ve riskleri değerlemeye yönelik çalışmalara ağırlık vermelerine neden olmuştur. Yönetimin ve diğer çıkar gruplarının denetçilerden bilgi sistemleri ile ilgili güvence istemelerinin sebebi, bu sistemlerin güvenli olup olmadığı hususunda yeterince teknik bilgiye sahip olmamalarıdır.<sup>28</sup>

Bilgi teknolojileri alanındaki gelişmeler doğrultusunda denetim mesleğinde ve denetim uygulamalarında da çeşitli gelişmeler olmuştur. Gerek ulusal gerekse uluslararası kuruluşlar bu konuyla ilgili yasal düzenlemeler, standartlar ve rehberler hazırlayarak, bilgi sistemleri denetiminin dikkate alınmasını sağlamışlardır.<sup>29</sup> Ülkemizde bilgi sistemlerinin denetimiyle ilgili olarak yapılan çalışmalardan birisi de İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun (İDKK) Ocak 2014 yılında yayınladığı "*Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi*" adlı çalışmadır.

<sup>26</sup> Uğur Kaya, *İşletme - Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi*, SPK, Yayın No: 201, Ankara 2006, 148.

<sup>27</sup> Mort Dittenhofer, "Environmental Accounting and Auditing", *Managerial Auditing Journal*, 10(8), 1995, 40.

<sup>28</sup> Jack J. Champlain, *Auditing Information Systems*, (Second Edition), John Wiley&Sons, New Jersey 2003, 35.

<sup>29</sup> İzzet Gökhan Özbilgin, "Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49, Nisan-Haziran 2003, 123-124.

### 1.1.3.4. Uluslararası Denetim

Uluslararası alanda ekonomik, politik ve sosyal anlamda sınırların kalkması çok uluslu şirketlerin sayısını da artırmıştır. Bu durum da beraberinde uluslararası denetimin gelişimini hızlandırmıştır.<sup>30</sup> Tüm denetimlerde olduğu gibi uluslararası denetimin de amacı, ilgili kesimlere güvenilir bilgiler sunmaktır. Örneğin hukuki alt yapısı zayıf olan bir ülkede faaliyet gösteren büyük ölçekli işletmeler, hissedarlara, kreditoörlere ve ticari ortaklara sahip olmayı arzu ederler. Bunun için de uluslararası denetim yapan şirketlerle çalışmaları son derece önemlidir.<sup>31</sup> Uluslararası alanda faaliyette bulunan bir şirketin finansal tabloları hakkında olumlu bir görüşe varabilmede, uluslararası denetim yapan şirketlerin sunacağı raporlar etkili olacaktır.<sup>32</sup>

## 1.2. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Denetimin, işletme faaliyetlerinin ilgili prosedürlere uygun olarak yapılıp yapılmadığının sorgulanması olduğunu düşünürsek, bu faaliyetin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerekir. Denetimde kalite ve güvenilirliğin teminatı ise, denetim işleminin önceden belirlenmiş ölçütlere göre yapılmasına bağlıdır. Denetim sürecini belirlemeye yönelik bir dizi ölçüte “*Denetim Standartları*” adı verilmektedir.<sup>33</sup>

Denetim standardı, bir denetim faaliyetinin amaçlar çerçevesinde yürütülmesini sağlamak için denetimin kim tarafından ve nasıl yapılması gerektiğini, sonucunun ilgi duyan kesime nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallardır.<sup>34</sup>

Uluslararası arenada kabul görmüş ve denetim kuruluşlarının ve denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*” denir. Bu standartlar, ilk olarak 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilmiştir. Birçok ülke tarafından benimsenerek uygulanan bu standartlar, ihtiyaçlar doğrultusunda güncellenerek günümüze kadar

<sup>30</sup> David O’Regan, *International Auditing-Practical Resource Guide*, John Wiley, New Jersey 2003, 7

<sup>31</sup> Jong Hag Choi, T.J. Wong, *Audit Markets and Legal Environments: An International Investigation*, The Hong Kong University of Science and Technology, September 2002, 27.

<sup>32</sup> O’Regan, 7.

<sup>33</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke Esasları*, 1. Cilt, (3.Baskı), Yıldız Ofset Baskı, İstanbul 2004, 15.

<sup>34</sup> Bülent Özoğlu, Ceyhan Mercan, Sabri Çakıroğlu, *Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim*, İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları: 1, İstanbul 2010, 65.

gelmiştir.<sup>35</sup> Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.

### 1.2.1. Genel Standartlar

Denetçinin taşıması gereken özellikleri ve nitelikleri belirleyen genel standartlar Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı, Bağımsızlık Standardı ve Mesleki Özen ve Titizlik Standardı olmak üzere üç adet standarttan oluşmaktadır. Bu standartların her biri aşağıda kısaca açıklanacaktır.

**Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı:** Bu standart, denetimi yapacak kişilerin yeterli eğitim ve deneyime sahip olmaları gerektiğini belirlemektedir. Denetçiliğin ilk aşaması lisans eğitimiyle başlar. Gerekli eğitim alındıktan sonra mesleki anlamda yeterlilik süreci başlamaktadır. Bu aşama ise, belli bir dönem denetim yardımcılığı yapma ve gerekli sınavları verme şeklinde olur.<sup>36</sup>

**Bağımsızlık Standardı:** Denetçinin denetim faaliyetini yürütmesinde ve sonuçları değerlendirip, denetim raporunun hazırlanmasında hiçbir etki altında kalmaması gerektiğini ifade eder. Denetçi ne kadar tarafsız ve bağımsız olursa, denetim raporunda yer alan bilgiler de o kadar doğru ve güvenilir olur.<sup>37</sup>

**Mesleki Özen ve Titizlik Standardı:** Bu standart, denetçinin denetim çalışmalarını yaparken mesleğin gerektirdiği bütün dikkat ve özeni göstermesini ifade eder. Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamada, çalışma kâğıtlarının düzenlenmesinde ve denetim raporunun hazırlanmasında yeterli özenin gösterilmesi ihmal edilmemelidir.<sup>38</sup>

### 1.2.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetim faaliyetlerinin uygun bir şekilde yürütülmesi için gerekli plan ve programların yapılmasına ilişkin standartlardır. Çalışma alanı standartları da üç adet standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar aşağıda genel olarak açıklanacaktır.

<sup>35</sup> Gültaç Akkaya, *Risk Odaklı İç Denetim ve Risk Odaklı İç Denetim Planlamasında Risk Matrisinin Oluşturulmasına Yönelik Örnek Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak 2011, 17.

<sup>36</sup> Bozkurt, 37.

<sup>37</sup> Bakır, 19.

<sup>38</sup> Bozkurt, 39.

**Denetimin Planlanması ve Gözetimi Standardı:** Denetçi, denetim faaliyetine başlamadan önce neyin, nasıl, ne zaman, kimler tarafından yapılacağını açık ve net olarak planlamalıdır. Aynı zamanda kendinden başka denetime katılacak olan yardımcılarının da yaptıkları işleri takip ederek, onların da tecrübe kazanmalarını sağlayacak şekilde gözetim yapmalıdır.<sup>39</sup>

**İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı:** Bu standart, denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak için iç kontrol sisteminin gözden geçirilerek, bir değerlendirme yapılmasını öngörmektedir. Bir işletmede iç kontrol sisteminin etkin olması, denetim faaliyetlerinin kapsamını ve denetim riskini azaltır.<sup>40</sup>

**Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama Standardı:** Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü olan bu standart, denetime tabi tutulan finansal tablolarla ilgili olumlu veya olumsuz bir görüş elde edebilmek ve bu görüşün açıklanmasına dayanak olmak üzere yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplanmasını öngörmektedir.<sup>41</sup>

### 1.2.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim faaliyeti sonucunda denetçinin rapor veya görüş oluşturmasında sağlıklı yargılara ulaşmasına yardımcı olacak birtakım ilkeleri kapsar. Denetim raporunun anlaşılır, açık, kanıtlara dayalı, uygun zamanlı ve şekil şartlarına sahip olması gibi ilkelere ek olarak, denetim sonuçlarının ve önerilerin denetlenenlerce ne ölçüde yerine getirildiğinin takip edilmesine yönelik standartlara yer verilmiştir.<sup>42</sup> Raporlama standartları dört adet standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:** Bu standart, finansal tablolarda yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ne derece de uyumlu olduğunun belirtilmesini öngörmektedir. İşletmelerin finansal tablolarının doğru olup, olmadığına belirlenmesinde muhasebe ilkeleri, büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle denetçiler, işletmenin iddiaları ile muhasebe ilkelerini

<sup>39</sup> Akkaya, 19.

<sup>40</sup> Başpınar, 56.

<sup>41</sup> Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Ganite Kurt, Şaban Uzay, Ali Alagöz Serap Yanık, *Muhasebe Denetimi*, (4. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara 2014, 16.

<sup>42</sup> Ömer Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, (2. Baskı), T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Mayıs 2007, 52.

kıyaslarken çok dikkatli olmalıdırlar. İlkelerle örtüşmeyen konular varsa, denetçiler bunu önem düzeyine göre raporunda belirtmelidirler.<sup>43</sup>

**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı:** Tutarlılık standardı olarak da bilinen bu standart, işletmenin denetlendiği yıl ile önceki yıla ait finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilir özellikte olması gerektiğini öngörmektedir. Bununla birlikte geçerli nedenlere bağlı olarak işletmeler, önceki dönemlerde uyguladıkları yöntemleri cari dönemde değiştirebilirler. Ancak bu gibi değişiklikleri ve değişikliklerin etkilerini finansal tabloların dipnotlarında açıklamak zorundadırlar.<sup>44</sup>

**Açıklama Standardı:** Bu standarda göre, denetçi finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru olduğu ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olduğu gibi bilgileri denetim raporunda açıkça belirtmelidir.<sup>45</sup>

**Görüş Bildirme Standardı:** Denetim sürecinin son aşaması olan denetim raporunda, finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşılmalıdır. Bu görüş, olumlu, şartlı olumlu ya da olumsuz olarak açıklanmalıdır. Eğer denetçi görüş bildirmekten kaçınacaksa, bu durumun nedenlerini açık bir şekilde raporda belirtmelidir.<sup>46</sup>

### 1.3. İÇ DENETİM

#### 1.3.1. İç Denetimin Tanımı ve Kapsamı

İç denetim, kuruluşların yönetiminde önemli bir unsur olarak gelişim gösteren, dinamik bir yapıya sahiptir. 2000’li yıllarda Enron ve WorldCom gibi büyük şirketlerin, iç denetim eksikliğinden kaynaklı sebeplere bağlı olarak iflas etmeleri, iç denetimin önemini belirgin bir şekilde artırmıştır. Bunun üzerine düzenleyici kuruluşlar, şirketlerin etkin bir iç denetim birimine sahip olmalarını sağlamak için bir takım çalışmalar

<sup>43</sup> Elitaş, 43.

<sup>44</sup> Sami Karacan, Rahmi Uygun, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama*, (1. Baskı), Umuttepe Yayınları, 2012, 62.

<sup>45</sup> Haftacı, 25.

<sup>46</sup> Ergun Kaya, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”, Ferruh Çömlekçi (Ed.), *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, (s.15-33), Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Yayın No: 839, Eskişehir Ekim 2004, 24.

yapmışlardır.<sup>47</sup> Aynı zamanda yaşanan bu büyük finansal skandallar, birçok şirketin, iç kontrol sisteminin ve iç denetim fonksiyonunun üstleneceği rollere odaklanmasına neden olmuştur. Bu durum da bazı ülkelerde bu konu ile ilgili yasal düzenlemelerin yapılmasını hızlandırmıştır. Örneğin, Enron vakası sonrasında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) parlamentosu tarafından kabul edilen Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) bu düzenlemelerden biridir.<sup>48</sup>

İç denetime duyulan ihtiyacın zamanla artması, iç denetimin faaliyet alanının geniş olması ve işletmeler içerisindeki konumunun farklılık göstermesi gibi nedenler, iç denetim için kapsamlı bir tanımın yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bu kısıtlar çerçevesinde iç denetimi, bir organizasyonun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla, organizasyon içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme işlevi gören, çalışanların sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olan ve onlara incelediği faaliyetlerle ilgili analiz ve değerlendirmelerinin sonuçlarını sunarak, tavsiyelerde bulunan bir fonksiyon olarak tanımlayabiliriz.<sup>49</sup> Ancak daha sonra küreselleşmeyle birlikte işletmelerin karmaşık bir yapıya bürünmesi, iç denetimden beklentilerin de değişmesine yol açmıştır.<sup>50</sup> Bu değişimleri kapsayacak tanım, 1999 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA) tarafından yapılmış ve bu tanım tüm dünyada kabul görerek uluslararası bir nitelik kazanmıştır. IIA'nın yapmış olduğu tanıma göre; *“İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış, bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.”*<sup>51</sup>

Yukarıda yapılan tanımlardan yola çıkarak iç denetimin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir;<sup>52</sup>

- *Objektif olması,*

<sup>47</sup> Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson, K. Raghunandan, “Factors Associated with U.S. Public Companies’ Investment in Internal Auditing”, *Accounting Horizons*, Vol: 19, No: 2, June 2005, 69.

<sup>48</sup> Marika Arena, Michela Arnaboldi, Giovanni Azzone, “Internal audit in Italian Organizations A Multiple Case Study”, *Managerial Auditing Journal*, 21(3), 2006, 275.

<sup>49</sup> Nuran Cömert Doyrangöl, “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 60, 2002, 3.

<sup>50</sup> Giselle Bou-Raad, “Internal Auditors and A Value-Added Approach: The Business Regime”, *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 2000, 182.

<sup>51</sup> www.theiia.org

<sup>52</sup> Umut Korkmaz, “Kamuda İç Denetim (I)”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), Bahar 2007, 5.

- *Güvence ve danışmanlık hizmeti vermesi,*
- *Kurumun faaliyetlerini geliştirmesi ve değer kazandırması,*
- *Kurumun hedeflerinin geliştirilmesine yardımcı olması,*
- *Risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimi,*
- *Sistematik ve disiplinli çalışma.*

İç denetimin tanımında geçen “güvence” ve “danışmanlık” kavramlarını biraz daha ayrıntılı olarak açıklamak, iç denetimin daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

Güvence; iç denetimin faaliyet alanına giren risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim gibi konuların iç denetim perspektifi çerçevesinde değerlendirerek, değerlendirme sonuçlarının üst yönetim ve diğer çıkar gruplarına sunulmasıdır. İç denetçilerin denetim sürecinde bağımsız ve tarafsız olmaları, kuşkusuz güvence hizmetlerine değer katacaktır. Burada açıklanması gereken bir konuda şudur; iç denetçilerin vermiş olduğu güvence kesinlikle mutlak bir güvence değil, sadece makul bir güvence niteliği taşımaktadır. Danışmanlık ise; herhangi bir yönetsel sorumluluk üstlenmediği halde, işletme faaliyetlerinin işleyişiyle ilgili analiz yapma şansına sahip olan iç denetçilerin, işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak için kapsam ve niteliğini denetledikleri kişilerle ortak olarak belirledikleri istişari faaliyetler anlamındadır. Planlı iç denetim faaliyetleri dışında yer alan danışmanlık faaliyetleri, özellikle yeni iş süreçlerinin tasarımı aşaması ile mevcut süreçlerin geliştirilmesi ve çalışanların risk yönetimi, iç kontrol, kurumsal yönetim gibi konularda yoğunlaşmaktadır.<sup>53</sup>

İç denetimin kapsamı, işletmenin yapısına, büyüklüğüne ya da dış çevre yapısına bakılmaksızın faaliyetlerinin tümünü içermektedir. Bu açıdan bakıldığında, işletme bünyesindeki tüm sistemler, süreçler, etkinlikler iç denetçinin değerlendirmelerine tabidir. IIA tarafından yapılan iç denetim tanımından hareketle iç denetim; kurumsal risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim süreçlerinin sistemli ve disiplinli bir şekilde incelenerek değerlendirilmesini de kapsamaktadır. Burada ifade edilmesi gereken önemli konulardan birisi de şudur; hilelerin, usulsüzlüklerin ve dolandırıcılıkların ortaya çıkarılması ve önlenmesi gibi vakalar iç denetçinin sorumlulukları arasında yer almamaktadır. Bu gibi olayların tespiti ve önlenmesi

<sup>53</sup> M. Cemil Arslan, *Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları*, (1. Baskı), T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını, Yayın No: 82, İstanbul 2014, 59-60.

yönetimin sorumluluğundadır. Burada iç denetçilerin rolü, yönetim tarafından bu tür riskleri yönetmek için oluşturulan kontrol faaliyetlerine yönelik denetim program ve prosedürlerini hazırlayarak takibini yapmaktır.<sup>54</sup>

Günümüzde işletmelerin ihtiyaçları dikkate alındığında, iç denetimin geleneksel denetim anlayışını kapsamakla birlikte, gelecek odaklı bir yaklaşım içerisinde, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetlerin, verimli ve etkili bir şekilde uygulandığı yönünde güvence vermeye odaklanan bir bakış açısına sahip olmalıdır.<sup>55</sup> İç denetim faaliyetlerinin kapsamının genişlemesi, iç denetçilerin bakış açılarını proaktif bir anlayış içerisinde risklere odaklanan ve sürekli olarak değer katmayı amaçlayan denetim yaklaşımlarına yöneltmiştir.

### 1.3.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Zamanla Değişen Rolü

İç denetimin tarihi, binlerce yıl öncesine kadar uzanmaktadır. M. Ö. Yunanlılar, Romalılar ve Mısırlıların denetim faaliyetlerinde bulunduğu arşiv kaynaklarında yer almaktadır. Bununla birlikte 13. yüzyılda Venedik, Milano ve Floransa gibi büyük İtalyan ticaret merkezlerinde de iç denetimden söz edilmektedir. Akademik anlamda denetim ve iç denetim konuları, 1900'lü yıllarda Kıta Avrupası ülkelerde ele alınmıştır.<sup>56</sup>

ABD de denetim fonksiyonuna duyulan ihtiyaç, ilk olarak kamu sektörü tarafından dile getirilmiştir. Bunun üzerine 1789'da ABD parlamentosunda kabul edilen bir yasaya göre hazine bakanlığının kurulması ve bir iç denetçinin atanması öngörülmüştür. Modern anlamda iç denetçilere ilk işveren şirket, demiryolu şirketleri olmuştur. Tarihte iç denetçi istihdam ettiren işletmelerden bir diğeri de Almanya'daki Krupp Şirketi'dir. 1875 yılında şirket hazırladığı denetim rehberinde iç denetimin faaliyetlerini sıralamıştır. İç denetimle ilgili çalışmaların çok eski olmasına rağmen, 20. yüzyılın başlarına kadar iç denetim alanında önemli bir gelişme olmamıştır.<sup>57</sup>

<sup>54</sup> M. Didem Doğmuş, *Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi*, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2, Ankara 2010, 26-27.

<sup>55</sup> Deniz Barlas Hüner, *Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Ocak 2014, 93-94.

<sup>56</sup> F. Münevver Yılandı, *İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, (2. Baskı), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2006, 8

<sup>57</sup> Michael P. Cangemi, Tommie Singleton, *Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide*, (3. Baskı), John Wiley & Sons, Hoboken 2003, 10-11.



1941 yılı, iç denetimin gelişimi için bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir. Bunun iki önemli sebebi vardır. Birincisi, iç denetimle ilgili ilk temel kitabın (*Victor Z. Brink's Internal Auditing*) yayınlanması, ikincisi ise, 24 kişinin İç Denetçiler Enstitüsü'nü kurmak için girişimde bulunmasıdır.<sup>58</sup>

İç denetim alanında meydana gelen değişimi ve gelişimi, IIA tarafından 1947'de yayınlanan İç Denetçinin Sorumlulukları Beyanı (The Statement of Responsibilities of Internal Audit) ile bu çalışmanın 1957 ve 1971 yıllarında güncellenmiş versiyonlarını karşılaştırarak da görebiliriz. 1947'de yayınlanan İç Denetçinin Sorumlulukları Beyanında iç denetimin işletmelerdeki kontrollerin varlığını, etkinliğini inceleyen ve değerlendiren bir faaliyet olduğu ve bütün faaliyet performanslarını geliştirmekle de ilgilendiği vurgusu yapılmıştır. 1957'de yayınlanan beyanda muhasebe ile birlikte diğer işletme faaliyetlerine de dikkat çekilmiştir. Son olarak 1971'de ise vurgulanan unsur sadece “faaliyetler” olarak ifade edilmiştir.<sup>59</sup>

İç denetime karşı bakış açısının değişmesinde rol oynayan önemli gelişmelerden birisi de 1987 yılında ABD'de yayınlanan Treadway Commission raporudur. Bu rapor, Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi (The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission - COSO) olarak bilinen ve beş muhasebe örgütünden (The Institute of Internal Auditors, The American Institute of Certified Public Accountants, American Accounting Association, Institute of Management Accountants ve Financial Executives International) oluşan bir komite tarafından hazırlanmıştır. Komite, hileli finansal raporlamanın nedenlerini araştırmak amacıyla oluşturulmuştur. Çalışmalar neticesinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:<sup>60</sup>

- Halka açık şirketlerde iç denetim birimi bulunmalıdır.
- Şirket yönetim kurulu üyelerinden olmamak şartıyla, şirket denetim komitesi oluşturulmalıdır.

İç denetimin yakın tarihine bakıldığında ise, iç denetimin işletme yönetiminde olmazsa olmaz bir unsur olarak algılanmaya başladığı görülmektedir. İç denetim sadece finansal konularda değil, aynı zamanda tüm işletme faaliyetlerinde etkin bir rol

<sup>58</sup> Cangemi, Singleton, 11-12.

<sup>59</sup> George Matyjewicz, James R. D'Arcangelo, “ERM-Based Auditing”, *Internal Auditing*, November/December 2004, 6.

<sup>60</sup> Cangemi, Singleton, 13.

üstlenerek yönetim süreçlerinin vazgeçilmez bir parçası olmuştur. İç denetim alanında yaşanan bu hızlı gelişmelerin başlıca sebepleri;

- Teknolojinin hızla gelişmesi,
- Küresel rekabetin artması,
- Büyük şirketlerin sayısının çoğalması,
- Şirketlerin maruz kalabileceği risklerin çeşitlenmesi,
- Hile ve usulsüzlük yöntemlerinin artması şeklinde sıralanabilir.

### 1.3.3. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri

Gümümüzde gerek özel sektör gerekse kamu sektörü, iç denetimin öneminin farkına varmış ve uygulanmaya başlamışlardır. Tüm kesimlerin iç denetime ihtiyaç duyma nedenleri aşağıda başlıklar halinde ele alınacaktır.

#### 1.3.3.1. Sorumluluk ve Hesap Verme

Her işte olduğu gibi iç denetim faaliyetlerinde de sorumluluk ve hesap verebilme önemli bir konudur. İşletmelerde, üst düzey yöneticiler de dâhil olmak üzere her kademedeki yöneticiler, sahip oldukları yetki ve sorumlulukların bir kısmını diğer çalışanlara devrederler. Tüm yöneticiler, çalışanların görevlerini başarıyla yerine getirip getirmediğini ve işletmenin hedeflerine ulaşma düzeyi ile ilgili bilgi sahibi olmak isterler. Söz konusu bilgilere ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların yaptıkları işleri rapor etmeleri ile ulaşılır. İşletme faaliyetlerinin etkin olup, olmadığı yönünde iç denetçiler bilgi toplama, şartları analiz etme ve problemleri tanımlama konularındaki mesleki yeterlilikleri nedeniyle belirtilen işlemleri yöneticiler adına yaparlar.<sup>61</sup>

#### 1.3.3.2. Vekâlet Teorisi

İşletme sahipleri ve yöneticileri arasındaki ilişki vekalet sözleşmesine benzetilmektedir. Bu kapsamda bir vekil olarak görev yapan yönetici, söz konusu ilişkiden doğan borçlarını ifası sırasında, oluşabilecek düzensizliklerle ilgili işletme sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak önemli kontrollerden biri, yapılacak olan iç

<sup>61</sup> Ercan Alptürk, *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008, 29-30.

denetim faaliyetleridir. İç denetim, tüm faaliyetleri konu alan denetimler ile işletme sahibi ve yöneticileri arasında yaşanabilecek çıkar çatışmalarının önüne geçecektir.<sup>62</sup>

### 1.3.3.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

Modern bir iç denetçi, yönetimin yükünü hafifletecek nitelikli bir eğitim ve deneyime sahiptir. Alanında uzman yetişmiş iç denetçiler, işletmedeki hata ve hileleri ortaya çıkarmakla yetinmeyerek, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler.<sup>63</sup>

### 1.3.3.4. Hileli İşlemlere Karşı Korunma

Özellikle halka açık şirketlerde, küçük pay sahibi kişilerin kar payı alma haklarını tehdit eden en büyük risklerden birisi, işletmelerde yapılan hileli işlem veya eylemlerdir. Bu hileli işlemlerin en basit örneği, halka açık şirketler içinde payların büyük bir kısmını elinde bulunduran aile ya da kişilerin sahip oldukları diğer şirketlere, şirket kârını hileli yöntemlere başvurarak aktarmalarıdır. Bu konuda iç denetçinin yapması gereken, tüm işletme çalışanları tarafından neden olunabilecek hileli işlem ya da eylemlerin tespit edilmesi veya önlenmesi için gerekli denetim faaliyetlerini yaparak öneriler sunmasıdır.<sup>64</sup>

### 1.3.3.5. Tasarruf Olgusu

Profesyonel anlamda yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda belirlenen eksikliklerin düzeltilmesi ile işletmeler, maddi açıdan da büyük tasarruflar sağlamakta ve kazançlar elde etmektedir. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak seviyelerde de olabilmektedir.<sup>65</sup>

<sup>62</sup> İsmail Cığerci, *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar Ağustos 2007, 44.

<sup>63</sup> Cığerci, 44.

<sup>64</sup> Niyazi Kurnaz, Tansel Çetinoğlu, *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2010, 28.

<sup>65</sup> Nahit Akarkarasu, *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*, SPK Denetleme Dairesi, Yeterlik Etüdü, İstanbul 2000, 13.

### 1.3.4. İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar

Piyasaların serbestleşmesi ve teknolojinin hızlıca gelişmesi gibi faktörlere bağlı olarak herhangi bir yerde meydana gelen olumsuz bir durum, tüm dünyayı etkisi altına alabilmektedir. Bu durum da tüm dünyada kabul görecektir, temel düzenlemelere yönelik çalışmaların yapılmasını sağlamıştır. Bu yönde yapılan çalışmalardan biri de işletmelerdeki iç denetim sisteminin daha etkinleştirilmesine yönelik düzenlemelerdir. Bu düzenlemelerin başlıca amacı, iç denetimi daha aktif bir yapıya kavuşturmak ve iç denetçi ile yönetici arasındaki ilişkiyi geliştirmektir. İç denetim alanında yaşanan bu değişim ve gelişim, geleneksel denetim yaklaşımının yetersiz olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu durum da beraberinde yeni yaklaşımların geliştirilmesini sağlamıştır. Bu yaklaşımlar aşağıda ayrıntılı olarak incelenecektir.

#### 1.3.4.1. Pro-Aktif Yaklaşımının Benimsenmesi

Pro-aktif yaklaşım, işletmelerin karşılıklarına çıkabilecek fırsat ve tehditleri henüz oluşmadan tahmin ederek, duruma göre hazırlıklar yapmasıdır. İç denetimin, eskiden sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir yapısı bulunmaktaydı. Ancak, günümüzde güvence, danışmanlık ve değer katma gibi işlevlerinin ön plana çıkmasıyla birlikte pro-aktif bir yapıya kavuşmuştur. Bu yaklaşım, iç denetimin yeniliklere açık, daha dinamik ve iç kontrol sisteminin çalışmalarına bağlı olarak meydana gelebilecek riskleri, pro-aktif biçimde önceden öngörebilecek bir bakış açısına sahip olmasını sağlamıştır.<sup>66</sup> İç denetçilerin işletmelere katkı sağlayabilmeleri için pro-aktif yaklaşımı uygulamaya yönelik sergiledikleri bazı eğilimler aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>67</sup>

- Denetim esnasında kontroller, risk yönetimi ve uygulama örnekleri ile ilgili bilgileri yöneticilerle paylaşmak,
- İşletme kaynaklarının maruz kalabileceği risklere karşı yeterince kontrol edilmesi için güvence altına almak,
- Tasarım aşamasındaki sistemleri incelemek,

<sup>66</sup> Tamer Aksoy, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara 2002, 229.

<sup>67</sup> Süleyman Uyar, "İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 63, 2003, 3.

- Denetledikleri alanlarda meydana gelen olumsuzlukları ve riskleri belirlemek için veri tabanlarını sürekli olarak izlenmek,
- Tüm bu çalışmalarını yapabilmek için ileri teknolojik araçlar geliştirmek.

#### 1.3.4.2. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşma

Son yıllarda denetim alanında meydana gelen en önemli değişikliklerden birisi denetlenenlere müşteri gözüyle bakılmasıdır. Bu bakış açısı, sorunların belirlenmesi ve işletmenin değerini artıran veya onu güçlendiren iyileştirmeler yoluyla risk yönetiminin etkinliğini artırmaktadır. Bazı iç denetim birimleri kendilerini denetlenenlerle iş ortağı olarak görmektedirler. Bu birimler, bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartlara gölge düşürmeden denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabileceklerini düşünmektedirler. Bu yaklaşım, işletmenin kültüründe, iş önceliklerinde, risklerle ve yönetimle ilgili konularda ortaya çıkan değişikliklerle ilgili denetim personelinin sürekli olarak bilgi toplaması için kuruluş bünyesinde ağ sistemleri ve bağlantılar oluşturmak, iç denetim birimlerinin denetim esnasında daha iyi iletişim içerisinde bulunması, yönetimle onun belirlediği konular üzerinde istişarelerde bulunulması şeklinde kendini gösterebilir.<sup>68</sup>

#### 1.3.4.3. Riske Dayalı Denetim Yaklaşımı

Risk, işletmeyi etkileyebilecek olan faaliyetler, finansal kayıplar, usulsüz eylemler, güvenilirliğin zedelenmesi ve yasal mevzuat ile çalışma prosedürlerine uygun olmaması gibi bir olayın işletmeyi olumsuz yönde etkilemesidir. Başka bir anlatımla risk, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi veya belirlediği stratejileri etkin bir şekilde uygulanmasının önüne geçen, olay ve davranışlar olarak ifade edilebilir. Risk denilince sadece olumsuz olaylar veya davranış modelleri akla gelmemelidir. Olumlu bir olaydan faydalanmamak da risk kavramı içerisinde yer almaktadır. Risk denetimi ise; mali, idari sistem ve kontrol mekanizmalarının risk, hata ve zayıflıklarının tespit edilmesi ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılarak, sistemlerin geliştirilmesine yönelik mevzuata uygunluk,

<sup>68</sup> Baran Özeren, *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ağustos 2000, 40-42.

yönetim ve davranış standartları ile iç kontrollerin denetimi konularında yoğunlaşan bir denetim şeklidir.<sup>69</sup>

#### 1.3.4.4. İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması

Denetim birimleri, ticari anlamda sınırların kalktığı iş dünyasında, ayakta kalmanın en önemli şartının, işletmelerin denetim ihtiyaçlarını karşılamayı sürdürmenin, denetim pratiklerini geliştirmekten geçtiğini kabul etmektedirler. Farklı organizasyonların, iç denetim uygulamalarını geliştirme konusundaki farklı girişimlerinin sonucunda birbirine çok benzer yaklaşımlar ortaya çıkmaktadır. Bunlar:<sup>70</sup>

- Bazı denetim birimleri, denetim fonksiyonlarını başka denetim birimleriyle karşılaştırmaktadırlar. Bu karşılaştırma, aynı faaliyet alanında iş yapan işletmeler arasında en iyi uygulama örneklerini tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bu sayede denetimin temel uygulamaları ve metodolojisinin kapsamı belirlenmektedir. Bu şekilde denetim birimlerine, belirli bir sahada en iyi performansı gösterenlerin, yüksek düzeyde kaliteli denetim sonuçlarını nasıl elde ettikleri konusunda ayrıntılı bilgi verilmektedir.
- Denetim birimlerinin büyük bir kısmı ise, denetim süreçlerinin izlenmesine ve ölçülmesine ilişkin uygulamalar geliştirerek göstergeler oluşturmuşlardır. Denetim birimlerinin performanslarının ölçülmesi gerek *müşteri* ile ilişkilerinin süreklilik temelinde geliştirilmesi, gerekse denetimin işletmeye değer katması açısından önem taşımaktadır.

#### 1.3.4.5. Teknolojik İmkanlardan Daha Fazla Yararlanması

21. yüzyılda iç denetim, re-aktif bir bakış açısından kurtularak, pro-aktif bir yapıya bürünmüştür. Bir başka ifadeyle iç denetim, önceleri geçmiş uygulamaların kontrolünden öteye geçmeyen bir süreç iken, günümüzde danışmanlık ve değer katma gibi fonksiyonları ile birlikte önleyici bir rol üstlenmiştir.<sup>71</sup> İç denetimin bu önleyicilik işlevinin artırılmasında teknolojinin önemi büyüktür. Çünkü hemen hemen işletme

<sup>69</sup> Uyar, 3.

<sup>70</sup> Özeren, 45-46.

<sup>71</sup> Mehmet Ünsal Memiş, "Türkiye'deki İç Denetim Profiline İlişkin Bir Araştırma", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 1, 2007, 462.

faaliyetlerinin tümünde, teknolojik ürünler fazlasıyla kullanılmaktadır. Örneğin, denetim yazılımları denetçilere denetim esnasında büyük kolaylıklar sağlayarak, denetim sonuncunun etkinliğini de artırmaktadır. Denetçiler, yüksek riskler için geliştirdikleri kontrol faaliyetlerini izlemek, maliyeti artırıcı işlemleri tespit etmek ve risk değerlendirmeleri gibi konuları tahlil etmek için teknolojinin tüm imkânlarından yararlanmalıdır.

#### **1.3.4.6. Sürekli Denetim Anlayışı**

1980’li yıllarda fikir olarak ortaya atılan sürekli denetim yaklaşımı, teknolojinin de gelişimiyle birlikte günümüzde hızla gelişen ve uygulanan yaklaşımlardan birisidir. Bu yaklaşım, denetim faaliyetlerinin daha az maliyetle yapılmasını sağlayarak, denetimde etkinliğin artırılmasını amaçlamaktadır. Sürekli denetim, fiziki belgelere gerek olmadan, gerçek zamanlı muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgilerin denetlenmesine imkân veren ve özel bilgisayar destekli denetim programları kullanılarak yapılan bir denetimdir. Bu yöntem ile işletme amaçlarına ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyebilecek her türlü olay, henüz gerçekleşmeden tespit edilmektedir. Buradan hareketle sürekli denetim, geleceğin denetiminin yapılması şeklinde ifade edilebilir. Bu da kullanılan programlara entegre edilen birtakım senaryolarla mümkün olmaktadır.<sup>72</sup>

#### **1.3.4.7. Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı**

İşletmenin karşılaşılabileceği risklerin belirlenmesi, tanımlanması, ölçülmesi, değerlendirilmesi ve söz konusu risklere karşı gereken önlemlerin alınması, işletme yönetiminin sorumluluğu altındadır. İşletme yönetiminin doğru karar alması için de işletme faaliyetleri ile ilgili güvence vermek, iç denetimin sorumluluğundadır. Denetimde risk odaklılık, denetim faaliyetlerinin odak noktasının, geçmiş faaliyetlerden uzaklaştırılarak geleceğin yönetilmesine çevrilmesinin ifadesidir. İç denetim, işletmenin hedeflerine ulaşmasında önemli rol oynayan risk yönetimine iki şekilde destek olabilir. Birincisi, risk yönetimi çerçevesinin bir bütün olarak etkili çalıştığı ve önemli risklerin arzu edildiği düzeyde yönetildiği konusunda, üst yönetime objektif bir güvence sağlar.

<sup>72</sup> M. Suphi Orhan, Murat Serçemeli, “Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi İle İlgili BIST 100 Şirketlerinde Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış dergisi*, Sayı: 43, 2014, 2.

İkincisi ise, iç denetim faaliyetini, zamanını ve emeğini, işletme çapında sistemli risk yönetimi süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına katkıda bulunan danışmanlık faaliyetlerine harcamaktır. Risk odaklı iç denetim yaklaşımı, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek her bir faaliyetin farklı riskleri barındırdığı ve bu risklerin de önem derecelerinin göreceli olduğu varsayımına dayanmaktadır.<sup>73</sup>

Risk odaklı iç denetim anlayışı, çalışmanın ikinci bölümünde detaylı olarak incelenecektir.

#### **1.4. İÇ DENETİMİN BENZER FAALİYETLERLE KARŞILAŞTIRILMASI**

Ülkemizde kontrol, denetim ve teftiş gibi kavramların zihinlerde tam olarak oturmadığı ve bunların çoğu kez aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Çalışmanın bu kısmında, söz konusu kavramlar arasındaki benzerlikler ve farklılıklar üzerinde durulacaktır.

##### **1.4.1. İç Denetim ve İç Kontrol**

Genel olarak iç kontrol, yönetimin hedeflerini gerçekleştirmesi konusunda ihtiyaç duyduğu bilgi ve güvenceyi sağlayan yönetim araçları şeklinde tanımlanabilir. Bu yönetim araçlarına, organizasyonun planları, politikaları ve uygulamaları örnek olarak verilebilir. İç kontrol yönetimin bütün kademelerinde uygulanır ve süreçler içerisine entegre edilmiştir.<sup>74</sup> İç kontrol sistemi, başlı başına bir sistem olarak düşünülmemeli; planlama, bütçe, muhasebe, denetim ve bilgi sistemi türünden sistemleri birbirine entegre eden bir kavram olarak algılanmalıdır. İç denetim ise, organizasyon yönetimine yönelik bir hizmettir. Bu kapsamda, iç kontrolün incelenip, değerlendirilerek üst yöneticiye ihtiyaç duyulan hususlarda önerilerde bulunulması ve güvence verilmesi, iç denetim fonksiyonunun görevidir. İç denetimin bizzat kendisi, iç kontrol sisteminin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. İç denetim, sadece finansal nitelikli kontrolleri değil, aynı zamanda iç kontrolün bütün yönlerini kapsar. İç kontrol ise süreçlerin denetimi, işletme içinde üretilen her türlü bilginin tamlığı, doğruluğu ve güvenilirliği, faaliyetlerin etkililiği, verimliliği, yasal mevzuata uyumluluğu ve işletme varlıklarının

<sup>73</sup> Şener Gönülaçar, “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 130, Temmuz 2007, 11.

<sup>74</sup> Mahmut Akpınar, “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 2011, 287.



korunmasını kapsar. İç denetim faaliyetlerinden elde edilen başarı, iç denetçilere, iç kontrol sisteminin etkinliğinden elde edilen başarı ise yöneticilere atfedilmektedir. Çünkü iç kontrol, bir yönetim aracıdır. Uluslararası ölçekte iç denetimle ilgili standart ve uygulama önerileri; IIA, iç kontrole ilişkin standart ve yaklaşımlar ise, COSO tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir.<sup>75</sup>

İç denetim ile iç kontrol arasındaki ilişkinin güçlü olmasında üst yönetimin tutumu ve organizasyonun kurumsal yönetim yapısı büyük önem taşımaktadır. Başta üst yöneticiler olmak üzere diğer yöneticiler ve çalışanlar, iç denetime ve iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığına tam olarak inanıp, desteklemeleri gerekir.<sup>76</sup>

#### **1.4.2. İç Denetim ve Bağımsız Denetim**

İç denetim, işletme yönetiminin iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını görmek için kendi kendine yapmış olduğu denetimdir. Bir başka ifadeyle, işletmenin amaç ve hedeflerini yerine getirme konusundaki başarısını ölçmek için yapılan denetimdir. Burada denetleme işini, işletmenin çalışanı olan iç denetçi yapar. Yönetimin kurduğu iç kontrol sisteminin etkin olması ile işletmenin hedeflerini yakalama düzeyi arasında doğrusal bir ilişki vardır. Bağımsız denetim ise, işletmeyle herhangi bir ilişkisi bulunmayan bağımsız şirketler tarafından yapılan denetimdir. Bu denetim faaliyetini yapan kişiye ise bağımsız denetçi denir.

Özellikle son dönemlerde bağımsız denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki uyumun önemi giderek artmaktadır. Çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve tam donanımlı bir iç denetim biriminin olduğu bir işletmede bağımsız denetçi, iç denetçinin sunduğu raporları güvenilir denetim kanıtları olarak kabul edip, finansal durum ve faaliyet sonuçları ile ilgili doğru görüş belirtebilir. Bu durumda iç denetçi ile bağımsız denetçi arasında pasif bir ilişkinin olduğu çıkarımı yapılabilir. Bağımsız denetçinin esas sorumluluğu, finansal tabloların işletmenin olması gereken finansal durumunu yansıtmayı yansıtmadığını, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde hazırlayarak, rapor etmektir. Buradan hareketle bağımsız denetimin kapsamını, finansal denetimin

<sup>75</sup> Gönülaçar, 2007, 13-14.

<sup>76</sup> Doğmuş, 29.

oluşturduğunu söyleyebiliriz. İç denetçinin sorumluluğu ise, işletmenin sadece finansal faaliyetlerini değil, tüm faaliyetlerini kapsamaktadır.<sup>77</sup>

İç denetçiler, raporlarını işletmenin en üst yönetimine sunarken, bağımsız denetçiler yasama organına karşı sorumludurlar. Genel yönetim kapsamında yer alan kamu kurumlarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin hukuki mevzuata, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden denetlenmesi Sayıştay tarafından yapılmaktadır.<sup>78</sup> Uluslararası alanda bağımsız denetime ilişkin standart ve uygulama önerilerini geliştirmekte ve güncellemektedir. İç denetçi ile bağımsız denetçinin farklılıkları Tablo 1.1’de görülmektedir.

**Tablo 1.1.** İç Denetçi ile Bağımsız Denetçinin Karşılaştırılması

Nitelikler	İç denetçiler	Bağımsız denetçiler
Görevlendirilmesi	İşletme yönetimi atar. İşletmenin çalışanıdır.	Şirketin yapmış olduğu sözleşme kapsamında görev yapar. Şirket elamanı değildir.
Amaç	İşletmenin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişilere hizmet eder.
Görev kapsamı	İşletmedeki etkinlik, yeterlik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler.	İlk önce bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.
Lisanslama	Lisanslama mecburi olmamakla birlikte, sertifikalı iç denetçi lisansı alınabilmektedir.	Lisanslama zorunludur. Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA), ülkemizde ise SMMM ya da YMM olması gereklidir.
Hataların bulunması ve önlenmesi	İşletme faaliyetleri sırasında her türlü hatanın bulunması ve önlenmesi ile doğrudan ilgilidir.	Hatanın mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilenir.
Sorumluluk	İşletme yönetimine karşı sorumludurlar. İşlerini kaybedebilirler.	Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır.
Bağımsızlık derecesi	Fonksiyonel olarak bağımsızdırlar. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır.	Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.
Çalışma zamanı	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder. Her zaman göreve hazırdırlar.	Genellikle yılda bir defa ve dönem kapandıktan sonra denetim yapar.

**Kaynak:** Umut Korkmaz, “Kamuda İç Denetim (I)”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt: 2, Sayı:25, Bahar 2007, 15.

<sup>77</sup> Korkmaz, 9.

<sup>78</sup> Mustafa Çavuşoğlu, Osman Duru, *İç Denetim*, Araştırma Notları/Siyasal Vakfı Bülteni, Sayı: 20, 2007, 18.

### 1.4.3. İç Denetim ve Teftiş

Teftiş, işlemlerde hata, hile ve sorumluların tespit edilmesi, usulsüzlük ve yolsuzluklarla mücadele amacıyla ihtiyaca binaen yapılan inceleme ve değerlendirme faaliyetidir. Teftiş faaliyetleri, yönetimden bağımsız olarak yürütülmez. Teftiş faaliyetleri, bu konuda uzmanlaşmış kişiler (müfettişler gibi) tarafından ifa edilir.<sup>79</sup>

1963'de yayınlanan, Türkiye'nin ilk ve en geniş kapsamlı kamu yönetimi araştırması olan ve kısa adıyla MEHTAP (Merkezî Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi) olarak bilinen Raporda, teftiş için şu tespitlerde bulunulmuştur: Teftiş görevi, düzeltici ve yaratıcı bir görev olarak yürütülmelidir; Merkezi Hükümet teşkilatına bağlı alt birimlerin başında bulunanlar ve buralarda görev alanlar, yukarıdan aşağıya doğru idareyi belli amaçlara sevk edici, eksiklikleri giderici, yanlışları düzeltici bir gözetime ve denetime tabi tutulmamakta, teftiş görevi genelde suç arayıcı ve cezalandırıcı amaçlar için kullanılmaktadır.<sup>80</sup>

MEHTAP projesinden 28 yıl sonra hazırlanan KAYA (Kamu Yönetimi Araştırması) raporunda ise, denetime dair şu tespitlerde bulunulmuştur: Kurumlara göre değişebilmekle birlikte, müfettişlerin görev alanında değerlendirilen üç temel konu bulunmaktadır. Bunlar; denetim, soruşturma ve rehberliktir. Rehberlik görevi, genel özelliğiyle öteki iki görevle çelişen bir niteliğe sahiptir. Var olan denetim sisteminin yönetimi geliştirmedeki etkililiği son derece zayıftır. Aynı şekilde, denetimde personele rehberlik etme işlevi de gereği gibi yerine getirilememektedir.<sup>81</sup>

Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin bağımsız değerlendirilmesinde, hesap verme sorumluluğunun bir parçası olan teftiş dikkate alınmamalıdır. Burada muhatap alınacak kişi, iç denetçiler olmalıdır. İç denetim ile teftişin sorumluluklarının örtüştüğü alan sadece uygunluk denetimidir.<sup>82</sup> İç denetim ile teftiş arasındaki farklılıklar Tablo 1.2'de verilmiştir.

<sup>79</sup> Akpınar, 287.

<sup>80</sup> Hüseyin Sevinç, "Değişim ve Kurumsal Yapılandırma Süreci: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP)", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(35), 2014, 745.

<sup>81</sup> TODAİE, *Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor*, TODAİE Yayınları No: 238, 1991, s.22.

<sup>82</sup> Doğmuş, 33.

**Tablo 1.2.** İç Denetim ve Teftişin Karşılaştırılması

İç denetim	Teftiş
Risk odaklıdır.	Risk değerlemesi yapmaz.
Denetimin kaynak maliyetini dikkate alır.	Kendi maliyetini sorgulamaz.
Denetçinin performansını ölçer.	Performans değerlendirme kıstası zayıftır.
Denetim planlamasında çalışanların görüş ve önerilerine başvurulur.	Üst yönetimin yönlendirmeleri ile planlama yapılır.
Mesleki yeterliğin gereği sürekli eğitim ve gelişim gereklidir.	Düzensiz meslek içi eğitim vardır.
Sistematik ve sürekliendir.	Sistematik değildir, kesintilidir.
İdareye güven sağlayıcıdır.	İdarenin yanlışını arar.
Sistem ve süreç odaklıdır.	Birey ve olay odaklıdır.
Yönetimin bağlı bir parçasıdır.	Yönetime bağıllık anlayışı zayıftır.
İdareyi geliştirme amaçlıdır.	Mevzuata uygunluk amaçlıdır.
İyi uygulama örnekleri arar.	Hata arar.
En üst yöneticiye bağlıdır.	Bakan dâhil farklı otoritelere bağlıdır.
Denetimin tüm çeşitlerini kapsar.	Genellikle uygunluk denetimi ile sınırlıdır.
Denetim asli görevdir.	Soruşturma asli görevdir.
Gelecek odaklıdır.	Geçmiş odaklıdır.
Yazılı kuralları vardır.	Geleneklere bağlıdır.
Çalışma ve raporlama anlayışı standarttır.	Genel kabul gören standartları azdır.
Rehberleri ve çalışma formları standarttır.	Rehber ve formlar eksik ve güncel değildir.
İDKK tarafından koordine edilir.	Kendi aralarında koordine yoktur.

**Kaynak:** Mustafa Çavuşoğlu, Osman Duru, İç Denetim, Araştırma Notları/Siyasal Vakfı Bülteni, Sayı: 20, 2007, 19.

## 1.5. İÇ DENETİMLE İLGİLİ ULUSAL VE ULUSLARARASI KURULUŞLAR

İç denetimle ilgili özellikle gelişmiş ülkeler başta olmak üzere, birçok ülkede mesleki örgütler kurulmuştur. Bu örgütlerin genel amacı, iç denetimin küresel ölçekte gelişimini sağlamasına katkıda bulunmaktır. Çalışmanın bu başlığı altında ilk olarak ulusal nitelikli kuruluşlara daha sonra ise uluslararası kuruluşlara yer verilecektir.

### 1.5.1. İç Denetimle İlgili Ulusal Kuruluşlar

Türkiye’de iç denetim faaliyetlerinin gelişmesine katkıda bulunmak amacıyla faaliyet gösteren başlıca kuruluşlar, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), ve Kamu İç Denetçiler Derneği’dir (KİDDER). Aşağıda bu kuruluşlar hakkında genel bilgilere yer verilecektir.

**Türkiye İç Denetim Enstitüsü:** TİDE 1995 yılında, iç denetçilerin meslek örgütü olarak kurulmuş ve kısa sürede hızlı bir gelişim göstererek, 1996 yılında IIA’e ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu’na (European Confederation of Institutes of Internal Auditing - ECIIA) üye olmuştur. TİDE, iç denetim uygulamalarında uluslararası standartlar kapsamında meslekdaşlar, kurumlar ve toplum için referans ve güvence kaynağı olarak katma değer yaratma misyonuyla, mesleğin profesyonellerinin yetkinlikleri, finans ve reel sektör şirketleri ile kamu idarelerinin kurumsal yönetim kalitesi, düzenleyici otoritelerin düzenlemelerinin uygulamadaki uyum kalitesi, mesleğin gelişimi için sertifikasyon, uluslararası standartlar, eğitim, ulusal kongreler, yayıncılık, araştırma, kariyer gelişimi ve rehberlik gibi çok çeşitli hizmet kalemleri bulunmaktadır.<sup>83</sup>

**Kamu İç Denetçiler Derneği:** 5018 Sayılı KMYKK’nın, geçici 5. maddesinde unvanları sayılan denetim elemanlarının kamu kurumlarında iç denetçi olarak atanabilmelerinin yolu açılmıştır. İlk olarak iç denetçi atamaları, 2006 yılında yapılabilmıştır. Kamu idarelerinde iç denetçilerin istihdam edilmesiyle birlikte, bu iç denetçiler arasında birlik ve beraberliği sağlayacak, kamuoyunda iç denetim mesleğinin tanıtımını yapacak, iç denetçilerin sosyal ve özlük haklarını koruyacak ve kamu da aktif işleyen bir iç denetim faaliyeti için çalışmalarına katkı sağlayacak bir mesleki örgüte ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaçlara binaen, çeşitli kamu idarelerinin iç deneticilerinden oluşan bir heyet tarafından, 2007 yılında Ankara’da Kamu İç Denetçiler Derneği kurulmuştur. Kamu idarelerinin faaliyetlerine değer katması ve geliştirilmesi amacıyla kurulan bu dernek, kısa sürede büyük bir gelişim göstererek, 21 Aralık 2015 tarihi itibarıyla, 642’si asil, 14’ü onursal olmak üzere, toplam da 656 üyeye sahiptir.<sup>84</sup>

<sup>83</sup> [www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr)

<sup>84</sup> [www.kidder.org.tr](http://www.kidder.org.tr)

**İç Denetim Koordinasyon Kurulu:** İDKK, 5018 sayılı KMYKK'nın, 66. maddesi hükmünce kamu idarelerinde iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek amacıyla, Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Kurulun başkan ve üyeleri 2004 yılında göreve başlamıştır.<sup>85</sup> İDKK'nın görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>86</sup>

- İç denetim faaliyetleri ile ilgili denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme metodlarını geliştirmek.
- Kamu kurumlarının denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- İç denetçilerin mesleki eğitim programlarını düzenlemek.
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirip, sonuçlarını konsolide ederek, yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuyla paylaşmak.
- İşlem hacimleri ve personel sayıları göz önünde bulundurularak, idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu çerçevede değerlendirmek.

AB'ye aday ülke statüsünde olan ülkemizde, AB'ye uyum ve uluslararası standartlara uygunluk kapsamında 5018 sayılı KMYKK ile yeni bir mali yönetim ve kontrol sistemine geçilmiştir.<sup>87</sup> Bu sistemin önemli unsurlarında birisi de Merkezi Uyumlaştırma Birimi (MUB)'dir. MUB, kamu iç mali kontrol sistemi alanında standartların belirlenmesi, düzenlemelerin yapılması, takip edilmesi, raporlanması, eğitim programlarının hazırlanması, uyumlaştırılması ve en iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması fonksiyonlarını yerine getirmektedir.<sup>88</sup> İç denetim merkezi uyumlaştırma görevi de İDKK'ya verilmiştir. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) bünyesinde daire başkanlığı olarak İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi oluşturulmuştur.

<sup>85</sup> Hasan Gül, "İç Denetim Koordinasyon Kurulu", *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 12, 2006, 48-49.

<sup>86</sup> Halis Kırıl, *Kamu İç Denetim Reformu ve Uygulamaları Sunumu*, 18. Türkiye İç Denetim Kongresi, İstanbul 2014, 6-7.

<sup>87</sup> Semih Bilge, "Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler", Halis Kırıl (Ed.), *İç Denetim: "Yönetime Değer Katmak"*, (s.21-54), İDKK Yayınları, Yayın No: 1, Ankara 2014, 43.

<sup>88</sup> Kırıl, 2014, 3.

### 1.5.2. İç Denetimle İlgili Uluslararası Kuruluşlar

Tüm dünyada iç denetimle ilgili gelişmeleri takip etmek, bu gelişmelere katkıda bulunmak ve iç denetim mesleğinin uluslararası alanda itibarını artırmak amacıyla faaliyet gösteren birçok mesleki kuruluş bulunmaktadır. Bu kuruluşların dünya çapında kabul görenleri aşağıda kısaca açıklanacaktır.

**İç Denetçiler Enstitüsü (IIA):** Uluslararası bir meslek birliği olan IIA, 1941 yılında ABD’de kurulmuştur. IIA, küresel ölçekte iç denetim mesleğini temsil eden, lider bir örgüt konumundadır. Bu kuruluşun üyeleri genellikle iç denetim, risk yönetimi, yönetim, iç kontrol ve bilgi teknolojileri denetimi gibi konular üzerinde çalışarak, ilgililere hizmet sunmaktadırlar. Aynı zamanda standartların ve etik ilkelerin belirlenmesi ve geliştirilmesi gibi hususlarda da önemli katkılarda bulunmaktadırlar. IIA’in dünya çapında 180.000’den fazla üyesi bulunmaktadır.<sup>89</sup>

**Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA):** ECIIA, aralarında Türkiye’nin de bulunduğu, 30 Avrupa ülkesindeki ulusal iç denetim enstitüsünün oluşturduğu bir konfederasyondur. ECIIA üyeleri, IIA’in de önemli bir parçası olup, iç denetim faaliyetlerinin IIA’in etik ilkelerine ve uluslararası standartlar kapsamında yürütülmesi gerektiğini savunmaktadır. ECIIA’in misyonu, Avrupada iç denetim mesleğini geliştirerek, iç denetim mesleğinin konsolide sesi olmaktır.<sup>90</sup>

## 1.6. İÇ DENETİMLE İLGİLİ ULUSAL VE ULUSLARARASI YASAL DÜZENLEMELER

Dünyada iç denetimle ve iç denetçilik mesleğiyle ilgili birçok yasal düzenleme yapılmış ve standartlar hazırlanmıştır. Yapılan düzenlemelerin bazıları direkt iç denetimle ilgili olmakla beraber, bazıları da iç denetime dolaylı olarak atıfta bulunmuşlardır. Aşağıda ilk önce Türkiye’de, daha sonra da dünyada iç denetimle ilgili öne çıkan bazı düzenlemelere yer verilecektir.

<sup>89</sup> [www.theiia.org](http://www.theiia.org)

<sup>90</sup> [www.eciia.eu](http://www.eciia.eu)

### 1.6.1. İç Denetimle İlgili Ulusal Düzenlemeler

Türkiye’de iç denetim, ilk olarak özel sektör tarafından benimsenerek uygulanmaya başlanmıştır. Modern anlamda iç denetimin kamu sektöründe yer bulması ise, Avrupa Birliğine uyum sürecinde olmuştur. Gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe iç denetim faaliyetlerinden sağlanan kazanımlarla birlikte, iç denetimin yasal alt yapısının hazırlanması için çeşitli çalışmalar yapılmıştır.

Türkiye kamu kesimi iç denetim sisteminin yasal çerçevesi, birincil düzey mevzuat, ikincil düzey mevzuat ve üçüncül düzey mevzuat şeklinde üçe ayrılmıştır. Her bir düzeyde yer alan düzenlemeler, aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.<sup>91</sup> Ayrıca bu düzenlemelerden bazıları aşağıda ele alınacaktır.

Birincil düzey mevzuat;

- “5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu.
- 5436 sayılı kanunun ilgili maddeleri.”

İkincil düzey mevzuat;

- “Mahalli İdarelere İç Denetçi Kadrosu İhdasına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararnamesi.
- İç Denetçi Kadro Tahsisine Yönelik Bakanlar Kurulu Kararnamesi.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.
- İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.
- Kadro Tahsisi İle İlgili Bakanlar Kurulu Kararı.
- Mahalli İdareler Kadro Tahsisi İle İlgili Bakanlar Kurulu Kararı.”

Üçüncül düzey mevzuat;

- “Kamu İç Denetim Genel Tebliği.
- Üst Yönetici Rehberi ve Kamu İç Denetim Rehberi.
- Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları.
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller.

<sup>91</sup> www.idkk.gov.tr



- *İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı.*
- *5018 Sayılı Kanununun Geçici 21 inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller.*
- *5018 Sayılı Kanunun Geçici 21 inci Maddesinin Beşinci Fıkrası Kapsamındaki Sertifika Eğitimi ve Sınavlarına İlişkin Esas ve Usuller.*
- *İç Denetçi Atamaları ve İç Denetim Uygulamaları Genelgesi.*
- *Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) Kullanım Yönergesi.*
- *Kamu BT Denetimi Rehberi.”*

**5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (KMYKK):** Türkiye’de kamu mali yönetim sistemiyle ilgili ilk düzenleme, 1927 yılında çıkarılan, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunudur. Bu kanun üzerinde küçük değişiklikler yapılarak, yaklaşık seksen yıl gibi uzun bir süre uygulanmıştır. Kamu idarelerinde, kamu mali yönetimi ve kontrolü anlayışının değişmesiyle birlikte söz konusu kanun, ihtiyaçları karşılama noktasında yetersiz kalmıştır.<sup>92</sup> Bunun üzerine 5018 sayılı KMYKK kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin şeffaf, etkin, verimli ve ekonomik olmasını sağlamak amacıyla AB’nin görüş ve önerileri de dikkate alınarak, 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak, yasallaşmış ve 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte, Türkiye’nin kamu mali kontrol sisteminin AB ile uyumlaştırılması sürecinde önemli bir adım atılmıştır.<sup>93</sup> 5018 sayılı KMYKK ile Türk kamu mali sistemine de yeni kavramlar girmiştir. Bunlar; mali saydamlık, hesap verebilirlik, etkililik, ekonomiklik ve verimlilik şeklinde sıralanabilir.<sup>94</sup> Söz konusu bu kavramlar, 5018 sayılı KMYKK’nın dayandığı temel ilkeleri oluşturmaktadır. Bu temel ilkelerin ne anlama geldiğini ve kanunda bunlarla ilgili olarak ne tür düzenlemelerin olduğuna bakmak, hem 5018 sayılı kanunu, hem de bu kanunla getirilen yeni iç denetim sistemini daha iyi anlamak açısından önem arz etmektedir.

<sup>92</sup> Semih Bilge, Murat Kiracı, Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma), Gazi Kitabevi, Ankara Kasım 2010, 76-77.

<sup>93</sup> Hüseyin Gösterici, “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı - Fonksiyonel Bağımsızlık”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 295, Mart 2006, 178.

<sup>94</sup> Bilge, Kiracı, 78.

Mali Saydamlık, devlet kaynaklarının nerede, nasıl ve kimler tarafından ne şekilde kullanıldığı ile ilgili olarak kamuoyunun bilgilendirilmesidir.<sup>95</sup> Mali saydamlığın tam olarak sağlandığı idarelerde, kaynakların amaçlar dışında kullanılması engellenmiş olacak ve bu da yönetime duyulan güvenin artmasını sağlayacaktır. 5018 sayılı Kanunun 7. maddesinde mali saydamlıkla ilgili olarak; *“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.”* şeklinde bir ifadeye yer verilmiştir.<sup>96</sup>

Hesap verebilirlik, bir kurumdaki görevlilerin, yetkili ve sorumlu oldukları alanlarla ilgili olarak, gerekli durumlarda ilgililere karşı cevap verebilir olma, eleştiri ve talepleri dikkate alarak hareket etme, herhangi bir başarısızlık ve usulsüzlük halinde sorumluluğu üzerine almak şeklinde ifade edilebilir.<sup>97</sup> 5018 sayılı Kanunun 8. maddesinde hesap verebilirlikle ilgili olarak; *“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.”* şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır.<sup>98</sup>

KMYKK'nın ana amacı, kamu kaynakları kullanılırken etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerinin gözetilmesidir. Kaynağın etkili kullanılması, yapılan harcamalar sonucunda elde edilen çıktıların, idarenin önceden belirlediği hedefler doğrultusunda kamusal ürün ve hizmetlerden yararlananlar üzerinde beklenen etkiyi meydana getirmesidir. Kamusal ürün ve hizmetleri üretmekte olacak girdilerin, en uygun maliyetle tedarik edilmesine de ekonomiklik denir. Verimlilik ise, girdilerin maksimum çıktıyı sağlaması şeklinde ifade edilebilir.<sup>99</sup>

<sup>95</sup> M.Sait Arcagök, Ertan Erüz, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara 2006, 37.

<sup>96</sup> 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarihli ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 7.

<sup>97</sup> Arcagök, Erüz, 39-40.

<sup>98</sup> 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarihli ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 8.

<sup>99</sup> Arcagök, Erüz, 42.

5018 sayılı KMYKK'nın esasını oluşturan temel ilkelerden yüzde yüz başarının sağlanabilmesi, kamu idarelerinde kurumsal yönetimin uygulanma düzeyine ve iç denetim birimlerinin fonksiyonel bağımsızlık seviyelerine bağlıdır.

2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı kanunla, kamu mali yönetim ve kontrol sistemi, yönetim sorumluluğuna dayalı olarak hesap verebilirlik, mali şeffaflık ve mevcut kaynakların ekonomik kullanılması gibi temeller üzerine inşa edilmiştir. Kamu kurumlarındaki bu yeni anlayış, geleneksel politika oluşturma ve karar alma süreçlerini yeniden şekillendirerek, daha hesap verebilir, daha saydam, daha katılımcı ve daha denetlenebilir bir yapıya kavuşturmuştur. Özellikle, bütçe, muhasebe, raporlama ve denetim gibi önemli konularda yapılan düzenlemeler, gerek yetkili makamların, gerekse kamuoyunun bu süreçteki etkinliğini artırmıştır.<sup>100</sup>

Söz konusu kanunla birlikte Türk kamu idareleri iç denetimle tanışmıştır. Kamu idarelerinde tam donanımlı bir iç kontrol ve iç denetim sisteminin kurulması ve uygulanmaya başlanması bu kanunun temel amaçlarını oluşturmaktadır. KMYKK'nın 5. Kısmı, ( 55. ve 67. maddeleri arası) iç kontrol ve iç denetime ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67. maddeleri sırasıyla iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, İDKK'nın yapısı ve görevleri ile ilgilidir.

5018 sayılı kanunda iç denetimin tanımı şöyle yapılmaktadır; *“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.”*<sup>101</sup>

Bu kanunla birlikte kamu yönetiminde iç denetim, gelecek odaklı, riskleri daha fazla önemseyen, risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesi faaliyetlerini kapsayan ve

<sup>100</sup> Ekrem Candan, “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz (II)”, *Denetim Dergisi*, Sayı: 10, 2012, 41.

<sup>101</sup> 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarihli ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 63.

risk temelli denetimden, risk yönetimi odaklı denetime geçişi benimseyen bir niteliktedir.<sup>102</sup>

KMYKK'da iç denetçinin görevleri ise aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- *“Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.*
- *Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.*
- *Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.*
- *İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek*
- *Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.*
- *Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.*
- *Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.”*

İç denetçi kanunda belirtilen görevlerini ifa ederken, İDKK tarafından belirlenen iç denetçilerin çalışma usul ve esaslarına ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun davranmalıdır. İç denetçilerin görevlerinde bağımsız olması ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilmemesi, bu Kanun'da güvence altına alınmıştır.<sup>103</sup>

5018 sayılı KMYKK ile Türk kamu idarelerinde, denetim alanında dünyadaki gelişmelere paralel olarak modern bir yapının oluşturulmasına karşın, bu yapının Türk kamu yönetimi anlayışı ile yeterince uyumlu olmadığı yönünde bazı eleştiriler de yapılmaktadır. Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından yapılan bir çalışmada, Türk kamu yönetim sistemi ile iç denetim sistemi arasında uyum sorununun olduğu ifade edilmiştir. Hazırlanan bu rapora göre; Türk kamu yönetiminde iç denetim sistemi tam olarak uyumlaş(a)mamış veya bir başka ifadeyle, yapı ile kan

<sup>102</sup> Davut Pehlivanlı, *Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları*, (1. Baskı), Beta Yayınevi, İstanbul 2010, 24.

<sup>103</sup> Ahmet Kesik, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 9, 2005, 112.

uyuşmazlığı yaşanmaktadır. Bunun en önemli nedenlerinden biri, kamu yönetimleri yapılandırılırken denetim için ölçülebilir nesnel bir zeminin oluşturulamamasıdır. Hâlbuki iç denetim ölçülebilir nesnel bir zemini gerektirir. Diğer yandan, bu denetim sistemi ile kamu yönetiminin yönetsel yapı bakımından örgütlenmesi arasında da uyuşmazlıklar söz konusudur.<sup>104</sup>

**Kamu İç Denetim Rehberi:** Bu rehber, kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin genel iskeleti olan planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ve izleme aşamalarına ait yöntem ve esasları belirlemek amacıyla, 2013 yılında İDKK tarafından hazırlanarak yayınlanmıştır.<sup>105</sup>

**Kamu İç Denetim Standartları:** Bu standartlar, iç denetim faaliyetlerinin uluslararası standartlara uygun olarak etkin bir şekilde yürütülebilmesi, kurumdan kuruma ya da kişiden kişiye değişmemesi için belli ilkeler çerçevesinde yapılması ve iç denetim mesleğine ilişkin denetim standartlarının belirlenmesi amacıyla, 5018 sayılı kanunun, 67. Maddesinin, 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca İDKK tarafından hazırlanmıştır. İç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur. Kamu iç denetim standartları hazırlanırken IIA'nın "*Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları*" ve diğer uluslararası denetim standartlarından yararlanılmıştır. Söz konusu bu standartlar, iç denetim biriminde ve iç denetçilerde bulunması gereken özellikleri içeren "*nitelik standartları*" ve iç denetim faaliyetlerinin aşamalarına ve sonuçlarının takibine yönelik olan "*çalışma standartları*" olmak üzere iki başlıktan oluşmaktadır.<sup>106</sup>

**Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) Kullanım Yönergesi:** Bu yönergenin amacı, İçDen diye adlandırılan yazılımın kullanımına ilişkin usul ve esasları belirlemektir. Bu yönerge, sadece İDKK tarafından iç denetim faaliyetlerinin İçDen programı üzerinden yürütülmesine karar verilen kamu idarelerini kapsamaktadır.<sup>107</sup>

Kamu iç denetim rehberiyle uyumlu bir şekilde hazırlanan İçDen yazılımı, iç denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesi

<sup>104</sup> TODAİ, *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim*, TODAİE Yayın No: 364, Ankara 2012, 8.

<sup>105</sup> İDKK, *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara Eylül 2013, 7.

<sup>106</sup> Hüseyin Soylu, *İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman 2010, 86-87.

<sup>107</sup> www.idkk.gov.tr

aşamalarının otomasyon üzerinden yapılmasını sağlayacak şekilde hazırlanmıştır. Bu yazılımın geliştirmesindeki temel amaç, denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde belli bir standardı yakalamak ve iç denetim birimlerinin kamu iç denetim standartlarına uyumunu artırmaktır.<sup>108</sup>

İçDen yazılımının başlıca faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>109</sup>

- Denetim faaliyetlerinin, denetim standartlarına ve kamu iç denetim rehberine uygun yürütülmesine katkı sağlayacaktır.
- Denetimin zorunlu unsuru olan dokümantasyonu kolaylaştırır.
- Kurumsal hafızanın oluşturulmasına katkıda bulunacaktır.
- Bu programla, denetime ilişkin gerçekleşme istatistikleri üretilecek ve planlama kalitesi arttırılacaktır.
- Risk odaklı denetim yaklaşımının gelişmesine katkı sağlayacaktır.
- Raporlamalar kolaylaşacaktır.

**6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu:** Kanunda iç denetimle ilgili düzenlemelere çok az yer verildiği ve bunların da daha çok tavsiye niteliğinde olduğu söylenebilir.

Kanunun 366. maddesinin 2. Fıkrasında, “*Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.*” şeklinde daha çok öneri niteliği taşıyan bir ifadeye yer verilmiştir. Burada yönetim kuruluna herhangi bir zorunluluk getirilmemiştir. Yine aynı şekilde, kanunun 398. maddesinin, 1. fıkrasında: “*Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği*

<sup>108</sup> Halis Kıral, “Kamu İdarelerinde İç Denetimin 10 Yıllık Geçmişi ve Özel Sektör Karşılaştırmalarıyla Geleceğine İlişkin Değerlendirmeler”, Ramazan Doğanay, M. Ali Meydanlı (Ed.), *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı*, (s.167-173), TBMM Basımevi, 2015, 168.

<sup>109</sup> www.idkk.gov.tr

*esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515' inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır” şeklinde bir ifade bulunmaktadır.<sup>110</sup>*

**Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Düzenlemeleri:** Türkiye’de, 5018 sayılı KMYKK yürürlüğe girmeden önce, iç denetimle ilgili yasal çalışmalara, SPK ve BDDK’nın yapmış olduğu düzenlemelerde yer verilmiştir. Bunlardan bazıları aşağıda verilmiştir.

- SPK’nın Seri:X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ”inin 27. kısmı bağımsız denetimde iç denetim çalışmalarından yararlanması konusuna ayrılmıştır.<sup>111</sup>
- SPK’nın Seri:V, No:68 sayılı “Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” inin amacı madde 1’de, “*Aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri düzenlemek*” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>112</sup>
- BDDK’nın “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmeliğ”inin birinci bölümünde madde 1’de “*Bu Yönetmeliğin amacı, bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.*”<sup>113</sup> şeklinde bir ifadeye yer verilmiştir.

### 1.6.2. İç Denetimle İlgili Uluslararası Düzenlemeler

İç denetimin dünya genelinde tüm uygulayıcıları açısından gerekliliğini ortaya koymaya çalışan birçok yasal düzenleme mevcuttur. Bu düzenlemeler, daha çok gelişmiş ülkelerde yapılarak, uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulamalardan somut olarak başarılı sonuçların alınması, diğer ülkelerin de dikkatini çekmiştir. Bu doğrultuda

<sup>110</sup> TTK, 14 Şubat 2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 366-398.

<sup>111</sup> SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)

<sup>112</sup> SPK, Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, (Seri: V, No:68)

<sup>113</sup> BDDK, Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 28 Haziran 2012 Tarih ve 28337 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 1.

iç denetimle ilgili yasal mevzuatlarını hazırlayan ülkeler için, gelişmiş ülkelerin yapmış oldukları bu düzenlemeler yol gösterici olmuştur. İç denetimle ilgili önemli yasal düzenlemelerden bazıları aşağıda sıralanmıştır.

**Denetim Standartları Tebliği (Statement of Auditing Standards - SAS):** İç denetim standartları, ilk defa AICPA tarafından 1947 yılında, “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*” olarak yayınlanmıştır. Bu standartlar, 1972 yılından sonra, Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standarts of Board ) tarafından revize edilerek, SAS adı altında tekrar yayınlanmıştır. AICPA tarafından yayınlanan ve finansal tabloların denetimi esnasında denetçilere yol gösteren genel kabul görmüş bu standartlar; “*Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları*” olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*” kapsamında, 1991 yılında yayımlanan, 65 numaralı bildirgesi (SAS no: 65) ile iç denetçilerin mali tablo denetimlerinde ve dış denetimle ilişkilerinde dikkate etmeleri gereken hususlar hükme bağlanmıştır.<sup>114</sup>

**Uluslararası İç Denetim Standartları:** Günümüzde iç denetim alanında, genel kabul görmüş bir rehber niteliği taşıyan Uluslararası İç Denetim Standartları, IIA tarafından ilk defa 1978 yılında yayınlanmıştır. Uluslararası İç Denetim Standartlarına zaman içerisinde çeşitli değişiklikler ve eklemeler yapılarak, günümüze kadar güncelliğini koruması sağlanmıştır. Özellikle son dönemlerde organizasyonlarda kurumsal risk yönetimi ve kurumsal yönetim ilkelerinin önemine varılması, bu konularda iç denetimin güvence ve danışmanlık fonksiyonlarına duyulan ihtiyacın artması gibi gelişmeler, söz konusu standartların İç Denetim Standartları Kurulu tarafından güncellenmesini sağlamıştır.<sup>115</sup> Ayrıca bu standartlar TİDE tarafından Türkçe’ye çevrilerek Kırmızı Kitap ismiyle yayınlanmıştır. Uluslararası iç denetim standartları ve uygulama önerileri Ek -1’de verilmiştir.

Bu standartların amaçları şunlardır: <sup>116</sup>

<sup>114</sup> Nazmi Zarifi Gürkan, *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2009, 32.

<sup>115</sup> Reşat Karcıoğlu, Ramazan Yanık, “Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 4, 2010, 231.

<sup>116</sup> Çetin Özbek, *İç Denetim - Kurumsal Yönetim - Risk Yönetimi - İç Kontrol*, Cilt: 1, TİDE Yayınları, İstanbul 2012, 60



- “İç denetim faaliyetlerini olması gerektiği gibi temsil eden temel kuralları tanımlamak.
- Değer katma amaçlı denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak.
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir ortam oluşturmak.
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri hayata geçirmek.”

Söz konusu standartlar “Nitelik Standartları” ve “Performans Standartları” olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Nitelik Standartları;<sup>117</sup>

**Amaç, Yetki ve Sorumluluklar:** İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, iç denetimin tanımına, etik kuralları ve standartlarına uyma zorunluluğu, iç denetim yönetmeliğinde resmi olarak ifade edilmelidir. İç denetim yöneticisi, iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirerek, üst yönetim ve yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirmelidir. Daha sonra ise üst yönetim ve yönetim kuruluna onay için sunmak zorundadır.

**Bağımsızlık ve Objektiflik:** İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır. Aynı zamanda iç denetçiler, görevlerini ifa ederken objektif davranmalıdırlar. Bağımsızlık, iç denetim mesleğinin gerektirdiği sorumlulukları tarafsız olarak yerine getirilmesini engelleyen durumlardan uzak olmak demektir. İç denetim faaliyetlerinin etkili bir şekilde yerine getirilebilmesi ile iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı arasında doğrusal bir ilişki vardır. Nesnellik ise, iç denetçilerin denetim sürecinde karar alırken hiçbir etki altında kalmaması gerektiğini ifade eder.

**Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat:** İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdırlar. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmekle yükümlüdür.

**Kalite Güvence ve Geliştirme Programı:** İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetlerini tüm yönleriyle kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlayarak bunu sürdürmelidir. Kalite güvence ve geliştirme programına, hem iç hem de dış değerlendirmeler dâhil edilmelidir.

---

<sup>117</sup> Özbek, 69-76.

İç değerlendirmeler; İç denetim faaliyetinin performansının sürekli izlenmesini, öz değerlendirme yoluyla ya da kurum içinde, i denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamak zorundadır. Dış değerlendirmeler ise, kurum dışından nitelikli ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yıldı bir yapılmalıdır. İç denetim yöneticisi, dış değerlendirmenin şekli ve sıklığını, menfaat atışması ihtimalini de dikkate alarak, dış değerlendirme uzmanı veya ekibinin taşıması gereken vasıfları ve bunların bağımsızlığı konularını yönetim kurulu ile tartışmak ve değerlendirmek zorundadır.

İ denetim yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını st yönetime ve yönetim kuruluna açıklamak zorundadır.

Uluslararası i denetim standartlarının ikinci kısmını oluşturan Performans Standartları ise;<sup>118</sup>

**İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi:** İ denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir şekilde yönetmek, kurumun hedefleri doğrultusunda, i denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk odaklı denetim plan yapmak zorundadır.

İ denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla politika ve prosedürleri belirlemek, önemli ara değişiklikler de dâhil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, onaylı planın hayata geçirilebilmesi için i denetim kaynaklarının yeterli olmasını ve etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamak ve kaynak yetersizliğinin etkilerini gözden geçirmek ve onaylamak için st yönetime ve yönetim kuruluna bildirmek zorundadır.

İ denetim yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını minimuma indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek için, güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer i ve dış hizmet sağlayıcılarla, eldeki bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla koordine içinde yürütmelidir.

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, st yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, suiistimal risklerini, yönetişim

<sup>118</sup> TİDE, IIA Uluslararası İ Denetim Standartları, Erişim Tarihi: 28.12.2015, [http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC\\_2013.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC_2013.pdf)

sorunlarını ve üst yönetimin ve yönetim kurulunun ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuların da dâhil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermelidir. İç denetim faaliyeti bir dış hizmet sağlayıcısı tarafından sunulduğunda, söz konusu hizmet sağlayıcısı o kurumun etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürebilmesi konusundaki sorumluluğunun farkında olmasını sağlamak zorundadır.

**İşin Niteliği:** İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir bakış açısıyla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır.

**Görev Planlaması:** İç denetçiler, her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı konularını da göz önünde bulunduran ayrı bir iş programı hazırlayarak yazılı hâle getirmelidirler. İş programı hazırlanırken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almak zorundadır:

- *“Denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol ederken faydalandığı araçlar,*
- *Kurumun faaliyet ve hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,*
- *Belli bir çerçeve veya modele kıyasla, ilgili faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlilik ve etkinliği,*
- *Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.”*

**Görevin Yapılması:** İç denetçiler, sorumlulukları altında olan bir işin hedefine ulaşmasını sağlamak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri belirlemek, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını analiz etmek, değerlendirerek kayıtlı hale getirmelidirler. Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetilmek ve kontrol edilmek zorundadır.

**Sonuçların Raporlanması:** İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır. Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı ve tam olmak, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorunda olup zamanında ilgililere sunulmalıdır. Eğer nihai

rapor, ciddi bir hata veya eksiklik içeriyorsa, iç denetim yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

**İlerlemenin Gözlenmesi:** İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.

**Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi:** İç denetim yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışmalıdır. Eğer iç denetim yöneticisi konunun çözümlenmediği sonucuna varırsa, konuyu yönetim kuruluna iletmek zorundadır

**Sarbanes Oxley Yasası (SOX):** Bu yasaya ihtiyaç duyulmasının en önemli nedeni, iş dünyasında Enron, WorldCom ve Healthcare gibi büyük şirketlerin iflasına yol, açan özellikle muhasebe ve denetim faaliyetlerindeki hileli işlemler ve yolsuzluklardır. Yaşanan bu skandallar, muhasebe mesleği ve üst yönetim üzerinde büyük bir baskı oluşturmuş ve gelecekte bu tür olayların nasıl engelleneceği konusunda çalışmaların yapılmasına da hız kazandırmıştır. Bu konuda, 2002 yılında ABD’de Federal Hükümet, Sarbanes-Oxley Yasası’nı çıkararak, hisse senetleri halka açık şirketler üzerinde oldukça önemli etkiler yaratacak düzenlemeler getirmiştir.<sup>119</sup> Sağlam kurumsal yönetim uygulamalarının hayati önem taşıdığını vurgulayan SOX’un raporlamaya ilişkin düzenlemelerin uygulanmasında iç denetim çok önemli bir rol oynamaktadır.<sup>120</sup>

SOX’un “*Yönetimin İç Kontrolleri Değerlendirmesi*” adlı 404. Bölümü, iç denetim üzerinde en büyük etkiye sahip olan kısmıdır. Yasanın bu bölümü, iç kontrollerin yönetimi ve etkinliği hakkında yıllık raporlar düzenlenmesini öngörmektedir. İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ile ilgili raporların hazırlanması ise, iç denetim fonksiyonunun görevidir. Bu yüzden SOX, iç denetim mesleği açısından olumlu bir düzenleme olmuştur. Söz konusu kanun gereği zorunlu

<sup>119</sup> Tamer Aksoy, *Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası’nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler*, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni, Sayı: 165, Mart-Nisan 2006, 6.

<sup>120</sup> Travis P. Holt, Todd Dezoort, “The Effects Of Internal Audit Report Disclosure On Investor Confidence And Investment Decisions”, *The University Of Alabama, Culverhouse School Of Accountancy*, January 2007, 4.

kılınan unsurların yerine getirilebilmesi, işletmelerin iç denetim birimine sahip olmalarına bağlıdır.<sup>121</sup>

SOX'un 404. bölümü, daha çok halka açık şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği hakkındaki raporun gerekliliklerinden oluşmaktadır. Bu rapor,

- İşletmenin yıllık raporlarına dâhil edilmeli,
- Üst yönetim tarafından doğruluğu onaylanmalı ve
- Bağımsız denetim firması tarafından onaylanmalıdır.

Raporda yer alması gereken unsurları ise:

- Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve sürdürülmesi için yönetimin özel bir sorumluluğunun bulunduğunu açıklayan bir ifade,
- İç kontrolün değerlendirilmesi için oluşturulan çerçevenin açıklanması,
- Yılsonunda iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili açıklama ve
- Yönetim tarafından işletmenin iç kontrolü ile ilgili yapılan değerlendirmeleri tasdik eden bir raporun bağımsız denetçiler tarafından yayımlandığı ifadesi şeklinde sıralanmaktadır.<sup>122</sup>

SOX ile iç kontrol sistemi ve iç denetime verilen önem daha da artmıştır. Bu süreçte, iç denetimin uluslararası mesleki örgütlenmesinden oluşan kurumsal birikim, yapılan düzenlemelere yol gösterici olmuştur. Türkiye'de de iç denetimle ilgili yapılan yasal düzenlemeler, SOX'da yer alan esasları benimseyen bir yaklaşımla hazırlanmaya çalışılmıştır. Ancak, dünya ile paralel düzenlemelerin yapılmaya çalışıldığı Türkiye'de, çağdaş bir kurumsal yönetim için yasal çerçevenin ve iç denetimde ulusal örgütlenmenin kurumsal geçmişinin çok olmadığı görülmektedir.<sup>123</sup>

2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası'nın çıkmasıyla birlikte, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (The Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) kural koyucu ve düzenleyici bir merci olarak kurulmuştur. PCAOB, kâr amacı taşımayan, bağımsız bir kuruluştur. PCAOB'nin genel amacı, bağımsız denetim raporlarının ve işletmelerle ilgili doğru, güvenilir ve aydınlatıcı bilgilerin

<sup>121</sup> Cangemi, Singleton, 31.

<sup>122</sup> J. Ralph Byington, Jo Ann Christensen, "SOX 404: How Do You Control Your Internal Control ?", *The Journal Of Corporate Accounting & Finance*, May/June 2005, 35.

<sup>123</sup> Ali Kamil Uzun, "Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü", *Dünya Gazetesi*, 20 Temmuz 2006, 1

hazırlanmasında kamu menfaatini gözetmektir. Özel amacı ise yatırımcıları korumak için bağımsız denetçileri denetlemektir.<sup>124</sup>

SOX Yasası hazırlanmadan önce, denetçilerle ilgili düzenlemeler, ABD Sermaye Piyasası Kurulu (The Securities and Exchange Commission - SEC) tarafından yapılmaktaydı. SOX yasasıyla, denetim firmaları ile ilgili düzenlemelerde daha aktif bir rol üstlenmesi için PCAOB adında, yeni bir kurul oluşturulmuştur.<sup>125</sup> PCAOB, faaliyete başladıktan sonra dört büyüklerin her birisi için (Deloitte&Touche, Ernst&Young, KPMG ve PriceWaterhouse) yapmış olduğu denetimler sonucunda raporlar yayınlamıştır. Söz konusu denetim şirketlerinin PCAOB'nin bu faaliyetine ilişkin ortak düşünceleri *“Kurul incelemelerinin, bağımsız denetim sürecinin doğruluğuna ilişkin kamunun güvenini sağlayacağına inanıyor ve Kurul’un yeni sorumluluklarını destekliyoruz”* şeklinde olmuştur.<sup>126</sup>

## 1.7. TÜRKİYE’DEKİ KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM

### 1.7.1. Kamu Yönetimindeki Değişim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi

Değişim, insanlık tarihi boyunca her alanda yaşanan kaçınılmaz bir olgudur. Gerek yasal mercilerin zorlayıcı gücünün kullanılmasıyla olsun, gerekse toplumsal bir talebin sonucunda olsun değişimin dönüştürücü gücü göz ardı edilemez. İhtiyaçlar ve talepler doğrultusunda yapılan değişimler neticesinde geleneksel yönetim tarzlarının da yetersiz kaldığı görülmüştür. Bu bağlamda, kamu sektörü faaliyetleri ve yönetim sistemleri de tartışılmaya başlanmıştır. 1970’li yıllarda yaşanan ekonomik krizlerin ve olayların da etkisiyle devletlerin varlık nedenleri ve yürütmekle yükümlü oldukları faaliyetler tartışılan konuların başında gelmiştir. Bu süreçte, özellikle 1980’lerde kamu sektörünün küçültülmesi ve kamu kaynaklarının daha ekonomik bir şekilde nasıl kullanılabileceği sorusunun cevabı aranmaya çalışılmıştır. Bu arayışlar, başta gelişmiş

<sup>124</sup> Şaban Uzay, “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 4, Aralık 2006, 180.

<sup>125</sup> Andrea Bather, Priscilla Burnaby, “The Public Company Accounting Oversight Board: National and International Implications”, *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 2006, 658.

<sup>126</sup> Uzay, 189.

lkeler olmak üzere birçok ülkenin yönetim anlayışında köklü değişimlerin yaşanmasının nn açmıştır.<sup>127</sup>

Bu kapsamda birçok gelişmiş ülke, kamu mali yönetim ve bütçeleme sistemlerinde ciddi yapısal değişikliklere gitmiştir. 1980 ve 2000'li yıllar arasında performans odaklı yönetim anlayışına geçilmesi yönünde Yeni Zelanda, Avustralya, İşve, ABD, İngiltere, Kanada, Danimarka, Almanya ve Fransa gibi gelişmiş ülkeler, düzenlemeler yapmışlardır.<sup>128</sup> Performans bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe ve hesap verebilirlik gibi metodolojiler, önceden kullanılandan daha farklı bir kontrol ve denetim türünü gerekli kılmıştır.<sup>129</sup>

Kamu kurumlarında hâkim olan yönetim tarzlarında yaşanan değişim, denetim alanında da birçok köklü değişikliği beraberinde getirmiştir. Örneğin, modern yönetim anlayışı, teftiş odaklı denetimden uzaklaşarak, risk bazlı, değer katmayı amaçlayan ve danışmanlık rolleri ile kurumun etkin yönetilmesine yardımcı olan i denetim yaklaşımlarının benimsenmesini sağlamıştır.<sup>130</sup>

Güncel i denetim uygulamalarıyla birlikte kamu kurumlarında iç denetim fonksiyonu, daima kamu mali yönetiminin olmazsa olmaz bir parçası haline gelmiştir. Ayrıca, zamanla kamu sektörünün performansının geliştirilmesinde ve risk yönetiminin iyileştirilmesinde önemli bir işleve de sahip olmuştur.<sup>131</sup> İç denetim kamu kurumunun performansı ile ilgili üst yönetime rapor vermekte ve herhangi bir sorun varsa, gerekli tedbirlerin alınması yönünde önerilerde bulunmaktadır. Aynı zamanda kamu kurumlarında iç denetim, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlayan bir güvence unsuru olarak da görülmektedir.<sup>132</sup>

Kurumlar, amaçlarına ve hedeflerine ulaşabilmeleri için stratejik planlarında öngörülen bir şekilde faaliyetlerini devam ettirmeli ve sınırlı kaynaklarını bu planlar doğrultusunda kullanmalıdır. Bu işlemlerin de tarafsız ve bağımsız bir şekilde

<sup>127</sup> Bilge, 22.

<sup>128</sup> OECD, *Public Sector Modernisation: Governing for Performance*, Policy Brief, Paris October 2004, 4

<sup>129</sup> Miekatrien Sterck, Geert Bouckaert, "International Audit Trends In Public Sector, The Internal Auditor, Vol: 63 Issue: 4, 2006, s.49-54.

<sup>130</sup> Bilge, 23.

<sup>131</sup> Jack Diamond, *The Rol Of Internal Audit In Government Financial Management: An International Perspective*, IMF Working Paper: 02/94, May 2002, 4.

<sup>132</sup> Kesik, 100-101.

uluslararası standartlara uygun olarak değerlendirilmesi modern iç denetim sisteminin varlığına bağlıdır.<sup>133</sup>

### 1.7.2. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Adaylık Süreci ve İç Denetim

1959'da, Avrupa Ekonomik Topluluğuna yapılan ortaklık başvurusu ve 1963'te, toplulukla tam üyeliğe geçilmesini hedefleyen Ankara Antlaşmasından sonra, 10 - 11 Aralık 1999 tarihlerinde, Helsinki'de yapılan Avrupa Birliği Devlet ve Hükümet Başkanları Zirvesinde, Türkiye'nin AB'ye adaylığı resmen tescillenmiştir. Adaylık statüsünün tescillenmesi ile birlikte Türkiye ile AB arasında yeni bir dönem başlamıştır. Bu süreçte de Türk kamu idareleri kendilerini yenileme imkânını elde etmişlerdir.<sup>134</sup>

AB'nin iç denetim, iç mali kontrol ve dış denetime ilişkin standart bir mevzuatı bulunmamaktadır. Birliğe üyeliği bulunan ülkelerin, iç denetim sistemleri konusundaki yaklaşım farklılıkları da bunu göstermektedir. AB, kendi ilke ve standartları ile uyumlu uluslararası standartların kabul edilip uygulanmasını, her türlü yetki, görev ve sorumlulukların yasayla belirlendiği bir denetim sisteminin oluşturulmasını üye ülkelerden istemektedir.<sup>135</sup>

Uluslararası alanda denetim, merkeziyetçi ve âdem-i merkeziyetçi şeklinde ikili bir ayrımına tabi tutulmaktadır. AB'de ise, güney model (merkeziyetçi) ve kuzey model (âdem-i merkeziyetçi) şeklinde iki motiften oluşur. Güney model de iç denetim, Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan denetçiler tarafından ifa edilir. Bu model de daha çok, ön mali kontrolü yapan birim üzerinde odaklanılır. Güney model esas alınarak yapılan iç denetim faaliyeti, mali denetim ağırlıklı olarak yapılır. Bir başka ifadeyle, söz konusu modelde, daha çok mali işlemlerin mevzuata uygunluğu üzerinde durulmaktadır. AB üyesi olup da, güney modeli uygulayan bazı ülkeler; Fransa, Portekiz, İspanya ve Lüksemburg'dur. Kuzey model de ise, kamu kaynaklarını kullanma hususunda sorumluluk tümüyle harcamacı kamu idaresine verilmiştir. Aynı zamanda bu model de geleneksel nakit yönetiminden, modern bütçe yönetimine doğru bir geçiş yaşanmaktadır. Söz konusu modelde, bakanlık üst yöneticisi ile harcama yetkilisinin

<sup>133</sup> DPT, *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Rapor No: 7, Ankara 2006, 22.

<sup>134</sup> Şener Gönülaçar, "İç Denetimin Bürokratik Serencamı", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 35, Mayıs-Haziran 2008, 6.

<sup>135</sup> Gönülaçar, 2008, 3.



sorumluluğu büyük önem arz etmektedir. Burada iç denetim faaliyeti kamu idarelerine bağlı iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetçi kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımından emin olmak için ilgili usul ve esaslara, yönetim politikalarına, kontrol sistemlerine ve yasalara yoğunlaşır. İç denetim, güney modelde mali denetim ağırlıklı iken, kuzey modelde mali denetimle birlikte sistem, performans ve bilgi sistemleri denetimi ağırlıklıdır. İngiltere ve Hollanda gibi ülkeler, kuzey modeli benimseyen ülkeler arasında yer almaktadır.<sup>136</sup> Türkiye’de ise, daha çok yönetimin sorumluluğunu ön plana çıkararak ve 5018 sayılı KMYKK ile yasal alt yapısı oluşturulan, kuzey modeli benimsenmiştir.

AB ile yapılan müzakerelerde iç denetim, Mali Kontrol (32. Fesıl ) başlığı altında ele alınmıştır. AB Türk kamu idarelerinin mali kontrol sistemine ilişkin ilk çalışmasını, 13-14 Nisan 2000 tarihlerinde Ankara’da yapmıştır. Çalışma neticesinde, kamu iç mali kontrol sisteminde, hem kavramsal hem de işlevsel düzeyde ciddi eksikliklerin olduğu ve bu alanla ilgili yasal bir düzenlemenin de olmadığı ifade edilmiştir. Aynı zamanda denetim alanındaki yetki ve sorumlulukların da açık bir şekilde belirtilmediği yönünde tespitlerde bulunulmuştur.<sup>137</sup>

AB müktesebatına uyum yönünde iç denetime ilişkin 2000 - 2015 yılları arasında yayımlanan AB Türkiye İlerleme Raporlarında yer alan tespitler ve öneriler tekrarlananlar çıkarılmak suretiyle Tablo 1.3’de özetlenmiştir.<sup>138</sup>

---

<sup>136</sup> Gönülaçar, 2007, 6.

<sup>137</sup> Gönülaçar, 2008, 7.

<sup>138</sup> T. C. Avrupa Birliği Bakanlığı TR - AB İlişkileri, İlerleme Raporları, Erişim Tarihi: 23.01.2016, [www.ab.gov.tr](http://www.ab.gov.tr)

**Tablo 1.3.** AB Türkiye İlerleme Raporlarında İç Denetim

<i>Yıl</i>	<i>AB Türkiye İlerleme Raporlarında İç Denetimin Gelişim Süreci</i>
2000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mali kontrol alanında, ciddi bir ilerleme kaydedilmemiştir.</li> <li>• Onüçbinden fazla denetim elemanı kadrosuna rağmen, denetimde tekrarlar vardır ve bazı alanlar denetim kapsamı dışındadır.</li> <li>• Denetim raporları aşırı bürokrasiden dolayı kaybolup gitmektedir.</li> <li>• Maliye Bakanlığı'nın yaptığı kontroller uygunluk denetimi ağırlıklıdır.</li> <li>• Türk denetim ve iç kontrol sisteminde, AB standart ve ilkeleri kapsamında olmak üzere yasal düzenlemeler yapılmalıdır.</li> <li>• Türk mali yönetim sistemi, mali şeffaflık, hesap verebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve bağımsızlık gibi ilkelerden yoksundur.</li> <li>• Denetim standartları ve prosedürleri ile ilgili genel bir yasa yoktur.</li> <li>• Denetim raporları yayımlanmamaktadır.</li> </ul>
2001	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) alanında az da olsa bir ilerleme kaydedilmiştir.</li> <li>• KİMK Sisteminin mevcut yapısı kaçakçılık, usulsüzlük ve yolsuzluk gibi ciddi kanunsuzlukları önleyici nitelikte değildir.</li> <li>• Kamu harcamalarının önemli bir kısmı (bazı riskli alanlar dâhil) kontrol ve denetim dışındadır.</li> <li>• Kamu İç Mali Denetim Sistemine ilişkin bir kanun yoktur.</li> <li>• Kamu İç Denetim mesleği Türkiye'de yer almamaktadır.</li> <li>• Gerek iç, gerekse dış mali kontrollerle ilgili rol ve sorumluluklar net olarak belirlenmemiştir.</li> <li>• Kontrol ve denetim yöntemleri arasında koordinasyonu sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde Merkezi Uyumlaştırma Birimi kurulmalıdır.</li> </ul>
2002	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Önceki İlerleme Raporundan bu yana, KİMK sisteminde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Ancak konu ile KMYKK tasarısı TBMM'ye sunulmuştur.</li> <li>• Kanun tasarısında mevcut sisteme ilişkin ön görülen değişikliklerin yakın zamanda hayata geçirilmesi çok zor görülmektedir.</li> <li>• Tüm bütçe birimlerinde (ilgili bakanlıklar ve kamu kurumları), kendi kurumlarının denetimini yapmak ve kurumlarının mali yönetimi ve kontrol sistemlerini değerlendirmekten sorumlu, işlevsel açıdan bağımsız iç denetim birimleri oluşturulmalıdır.</li> <li>• İç denetim usul ve esasları, uluslararası standartlarla uyumlu olarak, sistem tabanlı ve performans denetimi işlevlerine dayanmalıdır.</li> </ul>
2003	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Meclise sunulan KMYKK henüz kabul edilmemiştir.</li> <li>• Türkiye'nin geleneksel kamu yönetim ve kontrol yapıları ile AB'nin uyguladığı kriterler arasında önemli ölçüde farklılıklar vardır. Söz konusu farklılık özellikle, yöneticilerin hesap verebilirliğinin ve modern iç denetimin olmaması hususlarında ortaya çıkmaktadır.</li> <li>• Son İlerleme Raporundan bu yana, KMYKK'nın henüz yasalaşmaması sebebiyle, herhangi bir gelişme olmamıştır.</li> </ul>

**Tablo 1.3 (Devamı)**

2004	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 2003 Aralık ayında KMYKK kabul edilmiştir.</li> <li>• Kanunla ilgili uygulama mevzuatının tamamlanmasına ihtiyaç vardır.</li> <li>• Kanun, fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetimi başlatma sürecine rehberlik yapacak ve bağımsız bir merkezi uyumlulaştırma birimi görevini görecektir, bir iç denetim koordinasyon kurulunun oluşturulmasını öngörmektedir. Bu kurul henüz oluşturulmamıştır.</li> <li>• İç denetim, mali yönetim ve kontrol rehberleri gibi konularla ilgili uygulama mevzuatı ile bir iç denetim tüzüğüne ve etik kurallarının da geliştirilmesine ihtiyaç vardır.</li> <li>• KMYKK'nın kabulü, Avrupa Topluluklarının mali çıkarlarının korunması açısından önemli bir adımdır.</li> <li>• Kanun geçiş döneminin sonunda tam olarak uygulanacağı için, eski sistem önceki tüm problemlerle birlikte fiilen yürürlüktedir.</li> </ul>
2005	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İDKK, 2004 yılında kurulmuştur.</li> <li>• KMYKK müktesebatın ilkelerini takip etmektedir. Ancak, Kanun tam anlamıyla yürürlükte olmadığı için hâlihazırdaki sistem ne Kanun ne de müktesebatla uyum içinde değildir.</li> </ul>
2006	<ul style="list-style-type: none"> <li>• KMYKK tümüyle 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Fakat 2007 yılı sonu gibi tam olarak uygulanmaya başlanacaktır.</li> <li>• İkincil düzeydeki mevzuatın önemli bir kısmı kabul edilmiş, ancak uygulamada halen eksiklikler vardır. Bu nedenle, reformun ana unsurlarından biri olan iç denetim işlevsel değildir.</li> <li>• 2004 yılında kurulan İDKK faaliyete geçmiştir. Ancak, bu kurulun bir danışma organı addedilmesi ve mevcut uyumlaştırma görevlerinin ve sorumluluklarının yeterli bir şekilde yerine getirilmesinin sağlanmasını teminen daimi nitelikli merkezi bir uyum birimine aktarılması gerekmektedir.</li> </ul>
2007	<ul style="list-style-type: none"> <li>• KİMİK alanında bir miktar ilerleme kaydedilmiştir.</li> <li>• İç denetçilerin atanması, bazı kamu idarelerinde iç denetim mekanizmasının aktif hale getirmesi olumlu bir gelişmedir. Ancak, belgeleme ve sürekli eğitim gerekmektedir.</li> <li>• İDKK iç denetimle ilgili önemli çalışmalar yapmıştır.</li> </ul>
2008	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maliye Bakanlığı İDKK, 2008-2010 dönemi Türk kamu iç denetim stratejisini 2007 Kasım ayında onaylamıştır.</li> <li>• 2008 yılında iç kontrol standartları ve iç denetim kılavuzu gibi bazı ikincil mevzuat ve üçüncül tüzük onaylanmıştır. 500'ün üzerinde iç denetçi KMYKK'ya göre eğitilerek sertifika almış ve göreve başlamışlar.</li> <li>• İç denetim ve âdem-i merkeziyetçi iç denetim birimleri için operasyonel bir MUB'un kurulmasına ve iç denetim ile teftiş kurullarının rol ve sorumluluklarının ayırımına ağırlık verilmelidir.</li> </ul>
2009	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maliye Bakanlığı bünyesinde tümü sertifikalı olmak üzere, 209 idarede 803 tane iç denetçi istihdam edilmektedir.</li> <li>• 2002 KİMİK Politika Belgesinin ve ilgili Eylem Planının, özellikle iç denetim ve teftişe ilişkin görevler ve İDKK'nın ve MUB'un görevleri başta olmak üzere güncellenmesi gerekmektedir.</li> </ul>
2010	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yönetsel hesap verebilirlik, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tarif edilmesi ve iç denetim için daimi bir merkezi uyumlaştırma biriminin kurulması gibi konuların düzenlenmelidir. İD-MUB'nin yeri, kamu iç denetimi mesleğinin en uygun şartlar altında gelişebilmesini sağlamak açısından çok önemlidir.</li> </ul>

**Tablo 1.3 (Devamı)**

2011	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İDKK, Türkiye’de iç denetimi güçlendirecek aşamaları belirleyen 2011- 2013 Kamu İç Denetimi Strateji Belgesini yayımlamıştır. Ayrıca, iç denetimle ilgili iyi uygulamaların yaygınlaştırılması amacıyla bazı etkinlikler düzenlemiştir.</li> <li>• KMYKK’nın uygulanmasına ilişkin mevzuat tam olarak yürürlüktedir.</li> </ul>
2012	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maliye Bakanlığı Avrupa Komisyonuna yeni bir Politika Belgesi Taslağı sunmuştur. Taslak Politika Belgesinin tamamlanması ve Belgede yönetsel hesap verebilirlik, çeşitli teftiş hizmetlerinin işleyişi, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tanımlanması ve kalıcı bir iç denetim merkezi uyumlaştırma biriminin kurulması ve İDKK’nın yeniden yapılandırılması konularına yer verilmelidir.</li> <li>• Merkez ve taşra teşkilatlarında iç denetçi atamaları tamamlanmamıştır.</li> <li>• İç denetim fonksiyonu kamu idarelerinin kuruluş mevzuatında net olarak ifade edilmemektedir.</li> <li>• İDKK, İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programını yayımlamıştır.</li> </ul>
2013	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İç denetim kamu idarelerinin kuruluş mevzuatında halen yer almamaktadır.</li> <li>• İç denetim, kamu idarelerinde henüz tam olarak uygulanmaya başlamamış olup, merkezi ve yerel yönetim düzeyinde daha fazla iç denetçi ataması yapılması gerekmektedir.</li> <li>• İç denetçi sayısı fiilen azalmıştır.</li> </ul>
2014	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İç denetim alanında, Maliye Bakanlığı iç denetçilerin atanması ve iç denetim uygulamaları hakkında bir genelge yayımlamıştır. İDKK 2014-2016 iç denetim strateji belgesini açıklamıştır.</li> <li>• İç denetçilerin rolünü açıklığa kavuşturacak ve merkezi mali teftişin yönetsel sorumlulukla uyumunu da sağlayacak güncellenmiş KİMK Politika Belgesinin tamamlanması ve kabul edilmesi gerekmektedir.</li> </ul>
2015	<ul style="list-style-type: none"> <li>• KİMK mevzuatında düzenlenen iç denetim genel olarak uluslararası standartlarla uyumludur.</li> <li>• İç denetim birimi oluşturması gereken, 386 idarenin 246’dan fazlası bunu yerine getirmiştir. Bugüne kadar, genel yönetim kurumlarındaki iç denetçi kadrolarının %46’sı doldurulmuştur.</li> <li>• Başbakanlık gibi bazı önemli kurumlar henüz iç denetçi atamamıştır. 941 iç denetçiye MUB tarafından sertifika verilmiştir.</li> <li>• İç denetçilerin %9’u uluslararası sertifikaya sahiptir.</li> <li>• Kurumların çoğu iç denetim birim yönergesine sahiptir ve denetim planları uyarınca denetimlerini gerçekleştirmektedir.</li> <li>• 2014’te 65 kamu kurumunda iç denetim yazılımı kullanılmaya başlanmıştır.</li> </ul>

Tablo 1.3 genel olarak değerlendirildiğinde, AB’nin Kamu İç Mali Kontrol sistemi kapsamında ele aldığı iç denetim konusuna özel bir önem verdiğini, söz konusu İlerleme Raporlardaki tespit ve öneriler de görmek mümkündür. Ayrıca Türkiye’nin de AB’ye üyeliği sürecinde, kamu kurumlarında iç denetim alanında yaşanan değişimler ve gelişmeler aşamalar halinde İlerleme Raporlarında yer almaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### RİSK ODAKLI İÇ DENETİM

#### 2.1. RİSK VE RİSK YÖNETİMİ

Son yıllarda dünyada teknolojik, ekonomik, politik ve sosyal alanlarda hızlı bir değişim ve gelişim olmuştur. Bu köklü ve sürekli değişimler de beraberinde küreselleşmeyi getirmiştir. Küreselleşmeyle birlikte ülkeler arasındaki ticari ve mali sınırlar da kalkmıştır. Böylece, hemen hemen her alanda hızlı bir etkileşim söz konusu olmuştur. Bu durum da işletmeler arasındaki rekabeti giderek artırmıştır. İşletmelerin istikrarlı bir rekabet gücüne sahip olabilmeleri, bu belirsiz ortamda ortaya çıkabilecek risklere karşı gerekli tedbirleri almalarına ve risk yönetim kapasitelerine bağlıdır. Günümüzde etkin risk yönetimi, hem özel sektörde hem de kamu sektöründe istenilen hedeflere ulaşılması hususunda kendine önemli bir yer edinmiştir.

Yukarıda açıklanan bütün bu gelişmeler ve özellikle uluslararası alanda yaşanan büyük çaplı mali skandallar sonrası, tüm kurumlar açısından risk yönetimi zorunluluk kazanmıştır. Aynı zamanda iç denetim biriminin bu süreçteki yeri ve önemi de artmıştır. Bu hususlar beraberinde risk odaklı denetim anlayışı ile işletmelerin ve kurumların maruz kalabilecekleri risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve etkin bir şekilde yönetilmesini gerekli kılmıştır.

Çalışmamızın bu bölümünde, risk odaklı iç denetim yaklaşımına geçmeden önce, bu konuyla ilgili temel unsurlar olan risk, risk yönetimi ve kurumsal risk yönetimi ele alınacaktır.

##### 2.1.1. Risk ve Risk Türleri

Risk'in tanımına ilişkin, tüm bilim dallarının üzerinde hemfikir olduğu bir tanım bulunmamaktadır. Kişiden kişiye değişen, ekonomi, sağlık ve teknoloji gibi farklı alanlarda risk ile ilgili olarak çeşitli tanımlar yapılmaktadır. Kamu İç Denetim Rehberinde ise risk, *“Kurumların amaç ve hedeflere ulaşmasına ve görevlerinin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olaylar”*

olarak tanımlanmaktadır.<sup>139</sup> Literatürdeki farklı risk tanımlamalarının ortak noktalarına bakıldığında, riskin iki unsurdan oluştuğu görülmektedir. Bunlardan birincisi, riskin gerçekleşme olasılığı, ikincisi ise gerçekleştiğinde söz konusu riskin yaratacağı etkidir. Bu iki unsurun çok iyi bir şekilde değerlendirilmesi, riskin gerçekleşmesi durumunda hedeflenen amaç üzerinde nasıl bir etki yaratacağının tespit edilmesini kolaylaştırır.<sup>140</sup>

Holton (2004) yapmış olduğu çalışmasında riskten bahsedebilmek için iki koşul ileri sürmektedir. Bunlar; bir belirsizliğin olması ve bu belirsizliğin bir kayba neden olma olasılığının olmasıdır.<sup>141</sup> Riskin doğasında olan belirsizlik, zarara sebep olabileceği gibi aynı zamanda olumlu fırsatlar da içerebilir. Fırsatların değerlendirilmesi ancak etkin bir risk yönetimiyle olur.<sup>142</sup>

Risk türleri çok farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bunun sebebi ise, kuruluşların yapısal ve sektörel özelliklerinin birbirinden farklı olmasıdır. Ancak literatürde genel kabul görmüş sınıflandırmaya göre riskler finansal riskler, operasyonel riskler, stratejik riskler ve dış çevre riskleri başlıkları altında sınıflandırılmaktadır. Finansal riskler, bir işletmenin mali durumunun ve tercihlerinin neticesinde ortaya çıkan risklerdir. Kredi, faiz ve kur riski gibi riskler, finansal riskler arasında yer almaktadır. Operasyonel riskler, bir kurumun esas faaliyetlerinin devam etmesini engelleyebilecek riskleri ifade etmektedir. Operasyonel riskler arasında tedarik, satış, ürün geliştirme ve bilgi yönetimi gibi riskler sayılabilir. Stratejik riskler, bir kurumun belirli bir vadede belirlemiş olduğu amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek risklerdir. Kurumsal yönetim, pazar analizi ve iş modeli gibi riskler, stratejik risklere örnek olarak verilebilir. Dış çevre riskleri ise, bir kurumun kendinden kaynaklanmadan ortaya çıkan, kurumun tercihlerine bağlı olarak kendisini etkileyen riskleri ifade etmektedir. Yasal düzenlemeler, ekonomik ve politik değişiklikler, bu sınıftaki risklere örnek olarak verilebilir.<sup>143</sup>

Genel olarak değerlendirildiğinde, yapılan risk tanımlarının hiçbiri her kesim tarafından kabul görmemektedir. Bununla birlikte genel kabul görmüş kurallar ve

<sup>139</sup> İDKK, *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara Eylül 2013, 14.

<sup>140</sup> Esin Bahadır, *Risk Yönetimi ve Değerlemesi*, İç Denetçi Eğitim Programı, Maliye Bakanlığı, İDKK 2007, 2.

<sup>141</sup> Glyn A. Holton, "Defining Risk", *Financial Analysts Journal*, 60 (6), 2004, 21-22.

<sup>142</sup> Özbek, 237.

<sup>143</sup> TÜSİAD, *Kurumsal Risk Yönetimi*, Yayın No: TÜSİAD - T/2008-02/452, Şubat Ankara 2008, s.19-20.

kavramlar çerçevesinde risk; bireylerin ya da kurumların yapmış oldukları planların ve almış oldukları kararların sonuçlarındaki belirsizliktir. Aynı zamanda stratejik hedeflerin kaçınılmaz bir fonksiyonudur.<sup>144</sup>

### 2.1.2. Riskle İlgili Bazı Kavramlar

**Belirsizlik:** Gelecekte gerçekleşme ihtimali olan olası olayların, olasılık ölçüsünün ve etkisinin önceden bilinmemesini ifade eder.<sup>145</sup>

**Olasılık:** Bir olayın meydana gelme ihtimalini ifade eder. Olasılık bazen “yüksek, orta, düşük” gibi nitel ifadelerle kategorilere ayrılabilir gibi, bazen de “yüzde, gerçekleşme” sıklığı gibi nicel değerlerle de ifade edilebilir.<sup>146</sup>

**Etki:** Bir olayın gerçekleşmesi sonucu oluşturduğu tesiri ifade eder.<sup>147</sup>

**Tehlike ve Fırsat:** Tehlike, amaçların gerçekleştirilmesine olumsuz etkide bulunabilecek olayların gerçekleşme ihtimalidir. Fırsat ise, amaçların gerçekleştirilmesine olumlu bir katkı sağlayabilecek olayların gerçekleşme olasılığıdır.<sup>148</sup>

**Risk İştahı:** En basit tanımıyla risk iştahı, bir kurumun kabul edebileceği toplam risk yüzdesini (oranını) ifade eder.<sup>149</sup>

**Artık (Kalıntı) Risk:** Artık risk, yönetimin gerçekleşme olasılığını ve etkisini asgari seviyeye indirmek için aldığı tüm önlemlere rağmen arta kalan risklerdir.<sup>150</sup>

**Doğal (İçsel) Risk:** İşlem süreçlerinin doğasında var olan risktir. Bir başka ifadeyle, yönetim riske karşı herhangi bir önlem almadığında, kendi kendine olacak risktir.<sup>151</sup>

<sup>144</sup> Priscilla Burnaby, Susan Hass, “Ten Steps To Enterprise-Wide Risk Management”, *Corporate Governance: The International Journal Of Business In Society*, Vol: 9 No: 5, 2009, 540.

<sup>145</sup> Işıl Arslan, *Kurumsal Risk Yönetimi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mart 2008 s.5.

<sup>146</sup> Meryem Fikirkoça, *Bütünsel Risk Yönetimi*, Pozitif Matbaacılık, Ankara 2003, 29.

<sup>147</sup> Arslan, 2008, 5.

<sup>148</sup> Tamer Saka, *Bir Stratejik Yönetim Aracı: Kurumsal Risk Yönetimi*, 2010, Erişim Tarihi: 12.08.2015. <http://www.riskonomi.com/wp/?p=359>

<sup>149</sup> KPMF, *Understanding And Articulating Risk Appetite*, 2008, 3.

<sup>150</sup> Erdal Duran, *Kamu İdarelerinde Kurumsal Risk Yönetimi Uygulamaları, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Ankara Aralık 2013, 20.

**Kalıtısal Risk:** Yönetimin hiç bir önlem almaması halinde, gerçekleşme olasılığının ve etkisinin değiştirilemeyeceği risklerdir.<sup>152</sup>

**Risk Kütüğü:** İşletmelerin veya kurumların temel riskleri, söz konusu risklerin önemlilik düzeyleri, risk yetkilileri ve sorumluları, risklerin makul sınırlara çekilebilmesi için yürütülecek kontrol faaliyetleri, bu faaliyetler sonucunda mevcut durumla ilgili değerlendirmelerin yer aldığı ve ihtiyaca göre değiştirilebilen belgedir.<sup>153</sup>

### 2.1.3. Risk Yönetimi

IIA'in tanımına göre risk yönetimi; *“kurumun hedeflerini gerçekleştirebilmesi için makul bir güvence sağlamak üzere, olası olay veya durumların önceden belirlenmesi, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesinden oluşan bir süreçtir.”* şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>154</sup> Bir başka tanıma göre ise risk yönetimi; herhangi bir kurumun personelinin, varlıklarının ve iş süreçlerinin karşılaşılabileceği tehlikelerin neler olabileceği noktasında yapılan değerlendirmeler ile bu değerlendirmeler sonucu olası tehlike veya tehlikelerin en kısa sürede ve istişareli bir yöntemle asgariye indirilme sürecidir.<sup>155</sup>

Küreselleşmeyle beraber kurumların faaliyet alanlarındaki dinamizmin artması, risk yönetiminin önemini artırmıştır. Her alandaki hızlı değişim ve gelişim beraberinde yenilikleri de getirmiştir. Bunlara kısa sürede uyum sağlama düşüncesi ve gerekli alt yapı düzenlemelerini yapmaları, kurumların hedeflerine ulaşmasında büyük bir öneme sahiptir.<sup>156</sup> Bu yüzden risk yönetimi, kurumların sürdürülebilir bir kurumsal yapıya sahip olmaları açısından, tüm yöneticilerin benimsemesi gereken bir konudur. Hem özel sektörde, hem de kamu sektöründeki değişim, ortaya çıkabilecek risklerin çeşidini ve sayısını artırmıştır. Buna paralel olarak sektörlerin karşılaşılabileceği tehditler ve fırsatlar

<sup>151</sup> *Kurumsal Yönetim İlkeleri Doğrultusunda Risk Yönetimi ve Muhasebe Denetimi*, ERNST&YOUNG, Nisan - 2005, Erişim Tarihi: 12.08.2015, archive. ismmmo. org.tr/docs/sempozyum/.../04-osman%20dInÇbaŞ.ppt

<sup>152</sup> Cevdet Bozkurt, “Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim”, *Denetim Dergisi*, S: 4, 2010, 19.

<sup>153</sup> Onur Derici, Zekeriya Tüysüz, Aydın Sarı, “Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, S: 65 (Özel), Nisan - Haziran 2007, 166.

<sup>154</sup> Hüseyin Kır, “Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık”, *Denetim Dergisi*, S: 4, 2010, 54.

<sup>155</sup> Mehmet Aksoy, *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara 2008, 80.

<sup>156</sup> Handan Sümer Göğüs, *Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi*, Türkmen Kitabevi 2012, 21.



da artmıştır. Süreçlere yayılmış etkin bir risk yönetimi sayesinde, söz konusu tehditlerin ve fırsatların amaçlar doğrultusunda yönetilmesi sağlanacaktır.

Son yıllarda birçok ülkenin risk yönetimiyle ilgili yasal düzenlemeler yapması, bu konunun önemini de ayrıca ortaya koymaktadır. Türkiye’de de SPK ve Kurumsal Yönetim İlkeleri, BDDK ve Bankacılık Sektöründe Risk Yönetimi, Türk Ticaret Kanunu Madde 378 “Risklerin Erken Saptanması ve Yönetilmesi” komitesi ve 5018 sayılı KMYKK da kurumların amaç ve hedefleri doğrultusunda risk yönetim sistemi kurmaları öngörülmüştür. Bu gibi yasal düzenlemelerin yapılması ve bazı kurumların bu konuyla ilgili çeşitli rehberler hazırlaması, risk yönetiminin giderek içselleştirildiğini göstermektedir.

Risk yönetiminin amacı, kuruma zarar verme ihtimali olan olay ya da durumları ve bunların gerçekleşmesi halinde ortaya çıkacak olumsuz sonuçları olabildiğince azaltarak, olası sonuçlarda meydana gelebilecek sapmaları kontrol etmektir. Aynı zamanda ortaya çıkabilecek fırsatların da önceden farkına varılmasını sağlayarak, kurum için avantaja dönüştürülmesine imkân sağlamak, risk yönetiminin amaçları arasında yer almaktadır.<sup>157</sup> Risk yönetiminin bu amaçlarına ulaşabilmesi için kurumlarda etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması gerekmektedir. Çünkü risk ve kontrol kavramları birbirini tamamlayan iki kavramdır. Şayet, risk bir belirsizlik ise kontrol, bu belirsizliğin ortaya çıkarabileceği olumsuz sonuçların giderilme yöntemidir.<sup>158</sup>

Özetle, etkin bir risk yönetimi sistemi, riskleri iyi bir şekilde analiz ederek ileriye yönelik karar alımında kuruluşlara yardımcı olmalıdır. Sadece kayıpların önlenmesini değil, aynı zamanda kuruma değer katacak fırsatların da fark edilmesini sağlamalıdır.

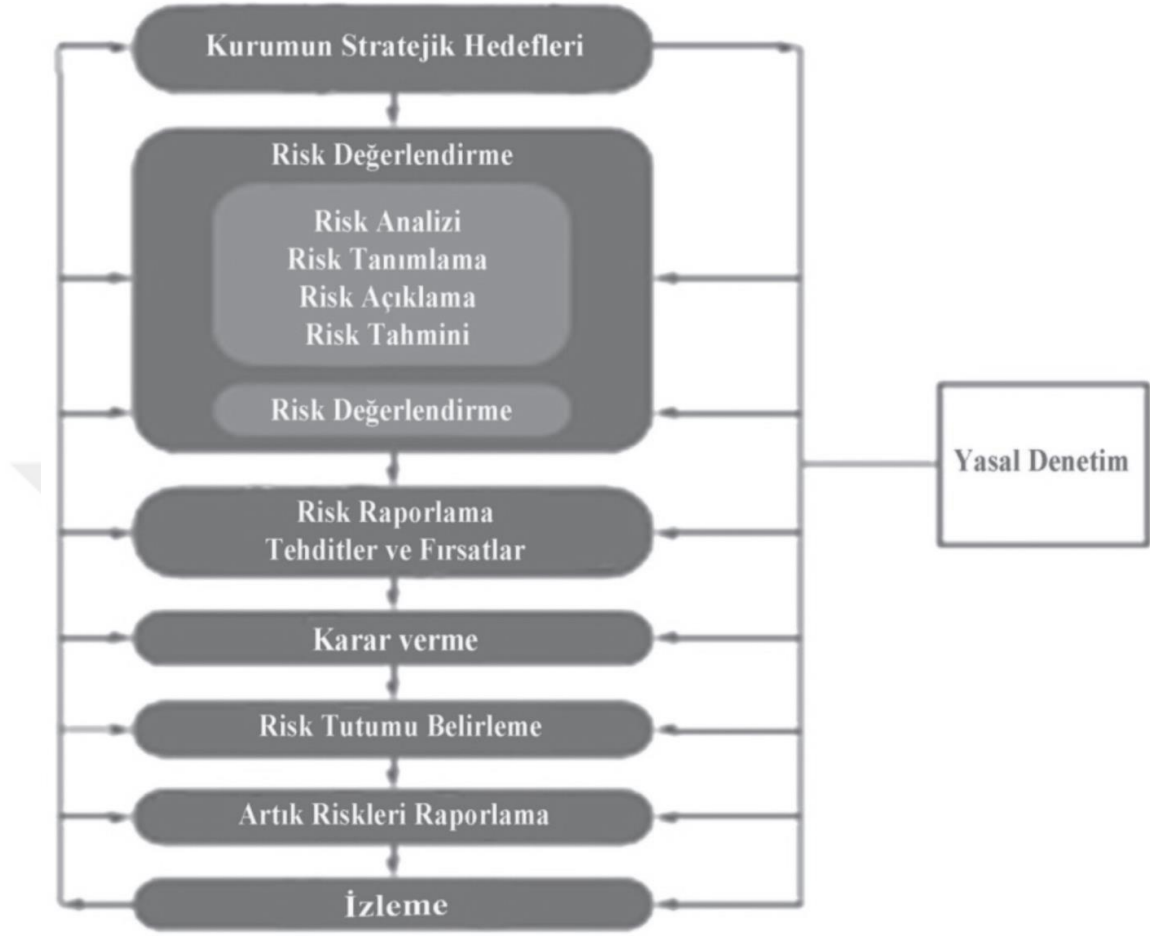
#### **2.1.4. Risk Yönetimi Süreci**

Yukarıdaki her iki tanımdan da anlaşılacağı üzere risk yönetimi bir süreci kapsamaktadır. Bu süreçte yalnızca olumsuz sonuçlara odaklanıldığı gibi yanlış bir düşünce vardır. Oysa risk yönetiminde her olay veya durumun sağlayacağı yararlar da

<sup>157</sup> Phil Griffiths, *Risk Based Auditing*, Ashgate Publishing Group, USA November 2005, 21.

<sup>158</sup> Özbek, 244.

dikkate alınmaktadır. Kurumlara ve topluma değer katan risk yönetim süreci aşağıda Şekil 2.1’de gösterilmektedir.<sup>159</sup>



**Kaynak:** FERMA, A Risk Management Standart, 2003, 5.

### Şekil 2.1. Risk Yönetim Süreci

Şekil 2.1’e göre, risk yönetim sürecinin aşamaları aşağıda sıralanmıştır:<sup>160</sup>

- Kurumun amaçlarını anlama,
- Risk yönetim misyonunun tanımlanarak, hedef ve politikaların belirlenmesi,
- Risk ve belirsizliklerin değerlendirilip, tanımlanması, analiz edilmesi ve ölçülmesi,
- Süreç yönetiminde uygulama tedbirlerini geliştirme, inceleme ve izleme.

<sup>159</sup> FERMA, A Risk Management Standart, 2003, 2- 5.

<sup>160</sup> CPA, Internal Control and Risk Mamegement: A Basic Framework, Hong Kong Institute of Certified Public Accountants, June 2005, 13.

### 2.1.5. Geleneksel Risk Yönetiminden Kurumsal Risk Yönetimine Geçiş Süreci

Risk yönetiminin, zamanla önem kazanmaya başlayan bir konu haline geldiği bilinmektedir. Aynı zamanda yapılan çalışmalar da hemen hemen tüm ilgililerin bu konunun önemini farkında olduğunu göstermektedir. Risk yönetiminin önemini artması ve bu süreçte ortaya çıkan sorunlar, geleneksel risk yönetiminin riski tanımlama, değerlendirme ve yönetme noktasında yeterli olmadığını göstermiştir.<sup>161</sup>

Geleneksel risk yönetim sürecinde, riskler kötü olarak algılanıp, bu risklere karşı kurumun mal ve finansal varlıklarını korumanın yolları araştırılmaktaydı.<sup>162</sup> Klasik risk yönetimi olarak da bilinen bu süreçte riskler ayrı ayrı ya da gruplar halinde ele alınırdı. Geleneksel risk yönetiminde en çok sigortalama tekniğiyle riskler yönetilmekteydi. Bu durum da işletme yöneticilerine, mevcut risklerin genel görünümü ile ilgili raporlama yapılamamasına ve maliyetlerin aşırı derecede artmasına sebep olmaktadır. Ayrıca klasik sistemde risk yöneticileri, risk yönetimiyle ilgili kararları alırken hissedarlara değer katmayı ve yatırımcıların sorumluluğunu göz ardı etmekteydi.<sup>163</sup>

İşletmelerin ihtiyaçlarını tam anlamıyla karşılayamayan geleneksel risk yönetim sistemi, dar kapsamından çıkarılarak, işletmelerin karşılaşılabilecekleri her türlü riskleri dikkate alabilecek şekilde genişletilmesi gerekmektedir. Yukarıda ifade edilen sorunlara ve ihtiyaçlara çözüm olacak ve değişen dünya düzenine entegre olabilecek yeni bir anlayışa ihtiyaç duyulmaktaydı. Bu yeni anlayışa da kurumsal risk yönetimi denilmiştir.<sup>164</sup>

Kurumsal risk yönetiminin ortaya çıkmasında iki önemli ilke etkili olmuştur. Bunlar “*bir işi ilk seferinde doğru yapmak*” ve “*hata ortaya çıkmadan önlem almak*” ilkeleridir. Birinci ilkenin gerçekleşmesi, ikinci ilkenin etkinliğine bağlıdır.<sup>165</sup>

Risk yönetiminde sistematik ve bütünsel bir bakış açısına sahip olan kurumsal risk yönetimi, kurumsal yönetim ve hesap verebilirliğin temel unsurudur.<sup>166</sup> Bir kurumda

<sup>161</sup> Duygu Celayir, *İç Denetimde Riskin Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2011, 89.

<sup>162</sup> Arthur J. Gallagher Risk Management Services, Inc., *Road to Implementation ERM for Colleges and Universities*, 2009, 9.

<sup>163</sup> N. Abdul Manab, Isahak Kassim, M. Rasid Hussin, “Enterprise- Wide Risk Management Practices: Between Corporate Governance Compliance and Value Creation”, *International Review of Business Research Papers*, 6(2), Temmuz 2010, 240.

<sup>164</sup> Rüyeyda Kızılböğâ, *Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi*, T.C Marmara Belediyeler Birliği Yayını, Yayın No: 76, İstanbul 2013, 70

<sup>165</sup> Derici, Tüysüz, Sarı, 153.

kurumsal yönetişim ile risk yönetiminin birbiriyle uyum içerisinde olması, söz konusu kurumun rekabet avantajı elde etmesini, değer kazanmasını ve istikrarlı olmasını sağlar.<sup>167</sup>

Geleneksel risk yönetim sisteminde riskler, işletme içerisindeki her bir birim için ayrı ayrı sınıflandırılarak yönetilmektedir.<sup>168</sup> Kurumsal risk yönetimi sisteminde ise, riskler kurum genelinde bütünlük olarak ele alınıp, kurumsal değer oluşturulması amaçlanarak yönetilmektedir.<sup>169</sup> Geleneksel risk yönetimi ile kurumsal risk yönetimi arasındaki başlıca farklılıklar, Tablo 2.1’de verilmiştir.

**Tablo 2.1.** Geleneksel ve Kurumsal Risk Yönetim Sistemleri Arasındaki Farklılıklar

<b>Geleneksel Risk Yönetimi</b>	<b>Kurumsal Risk Yönetimi</b>
Riskler ayrı ayrı değerlendirilir.	Riskler kurum stratejileri kapsamında değerlendirilir.
Risk tespiti ve değerlendirilmesi söz konusudur.	Risk portföyü oluşturulur.
Risklere önem sıralaması yapılmaz.	Riskler önem derecesine göre sıralanır.
Risk azaltma uygulaması hedeflenir.	Risk optimizasyonu hedeflenir.
Risk limitleri belirlenmiştir.	Risk stratejileri belirlenmiştir.
Risk sahiplenicisi yoktur.	Tanımlanmış risklerin sorumluları vardır.
Risk ölçümü rastgele yapılır.	Risk ölçümü yapılarak derecelendirme yapılır.
“Risk benim sorumluluğumda değil” düşüncesi hâkimdir.	“Risk kurumdaki tüm çalışanların sorumluluğundadır.” düşüncesi hâkimdir.

**Kaynak:** Russ Banham, *Enterprising Views of Risk Management*, 2005, 17.

Özetle, geleneksel risk yönetim sistemi, riskleri birim bazında değerlendirmekte ve kurumsal yönetişimle uyumlu hale getirmemekteyken, kurumsal risk yönetim sistemi, risk içeren tüm unsurları sistemli ve bütünsel bir yaklaşımla ele alıp, risk yönetiminde tüm çalışanları sorumlu tutmaktadır.

<sup>166</sup> Cihan Terzi, *Review of Enterprise Risk Management in The United Nations System Benchmarking Framework*, Joint Inspection Unit, Geneva 2010, 1.

<sup>167</sup> Manab, Kassim, Hussin, 243-244.

<sup>168</sup> Andre P. Liebenberg, Robert E. Hoyt, “The Determinants of Enterprise Risk Management: Evidence From The Appointment of Chief Risk Officers”, *Risk Management And Insurance Review*, 6(1), 2003, 39.

<sup>169</sup> Celayir, 90.

## 2.2. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ

Kurumsal risk yönetimi konusu, genel olarak tüm dünyada kabul gören ve 2004 yılında COSO'nun yayınladığı daha sonra ihtiyaçlar doğrultusunda 2013 yılında güncellediği, "COSO Kurumsal Risk Yönetimi - Bütünleşik Çerçeve (Enterprise Risk Management - Integrated Framework)" adlı raporundan ve ISO'nun (The International Organization for Standardization) 2009 yılında yayınladığı, "ISO 31000:2009 Risk Yönetimi - Prensipler ve Rehberler ( ISO 31000: 2009 Risk Management - Principles and Guidelines)" adlı standardı çerçevesinde anlatılacaktır.

### 2.2.1. COSO Kurumsal Risk Yönetimi

İster özel sektör olsun, ister kamu sektörü olsun bütün kurumlar faaliyetlerini belirsizlik ortamında devam ettirirler. Son yıllarda istikrarlı ve başarılı kurumlar, bu belirsizlik ortamından kaçınma yollarını aramayı tercih etmeyip, belirsizliğin getirdiği riskleri fırsata dönüştürmeye odaklanmışlardır. Bunun sonucunda ise geleneksel risk yönetiminin ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamadığını görmüşlerdir. Buradan hareketle kurumlar, tüm riskleri sistemin bir parçası olarak ele alan ve onları bir bütün olarak yöneten, kurumsal risk yönetimi anlayışını benimsemişlerdir.<sup>170</sup>

Kurumsal risk yönetimi (KRY) ile ilgili birçok kurum ve kuruluş çeşitli çalışmalar yapmıştır. Ancak, küresel ölçekte en çok kabul görmüş olan çalışma, COSO'nun 2004 yılında yayınlamış olduğu ve daha sonra kurumsal yönetimin ve risk odaklı yaklaşımların artan önemi, teknolojinin gelişmesi, suiistimallerin ve yolsuzlukların tespitine ve önlenmesine yönelik beklentilerin artması gibi gelişmeler doğrultusunda 2013 yılında güncellediği "COSO Kurumsal Risk Yönetimi - Bütünleşik Çerçeve (Enterprise Risk Management - Integrated Framework)" adlı rapordur.

KRY ile ilgili en yaygın ve kabul gören tanım, COSO tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre KRY; *"Bir işletmenin hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlayan, risk alma istekliliği sınırları içinde yöneten ve işletme hedeflerinin başarılması konusunda makul derecede güvence sağlayan, işletme genelinde"*

<sup>170</sup> Özen Akçakanat, "Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci" *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 4(7), 2012, 30-31.

*yapılandırılmış ve işletme yönetim kurulundan, yönetimden ve diğer çalışanlardan etkilenen sistematik bir süreçtir.*"<sup>171</sup>

KRY ile ilgili COSO'nun tanımında yer alan temel öğeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:<sup>172</sup>

- Kurum faaliyetlerinin içerisine yayılmış sürekli ve akışkan bir süreçtir.
- Kurumun her kademesindeki çalışanları tarafından etkilenmektedir.
- Strateji belirlemede kullanılır.
- Her birimdeki riskler, kurumun risk iştahı sınırları çerçevesinde yönetir.
- Kurumun amaçlarına ulaşması noktasında makul düzeyde güvence sağlar.

Makul düzeyde güvence, belirsizlik ve risk konusunda önceden kesin olarak bir tahmin yürütülemeyeceği gerçeğine dayanmaktadır. Ayrıca riski yanlış tanımlama, değerlendirme ve yönetimin hatalı kararları gibi çeşitli nedenler, KRY'nin etkinliğini sınırlandırmaktadır. Kuşkusuz bu sınırlamalar da yönetimin amaçlarına ulaşmasının önüne geçecektir.<sup>173</sup> Ayrıca, hedeflenen amaçlara ulaşılması için iç denetim biriminin KRY sürecinde güvence rolünü üstlenmesi, sistemin etkinliğini değerlendirmesi ve sıkıntılı noktalarda gerekli önlemleri önermesi son derece önemlidir.<sup>174</sup>

KRY sisteminin sağladığı başlıca faydalar; sürdürülebilir bir büyümenin sağlanması, riskle ilgili kararların daha doğru alınması, fırsatların ve tehditlerin daha hızlı tespit edilmesi, kaynakların etkili kullanımını sağlaması, yasal mevzuata uyum ve kurum değerinin artırılması şeklinde sıralanabilir.<sup>175</sup>

<sup>171</sup> COSO (a), *Enterprise Risk Management - Integrated Framework (Executive Summary)*, September 2004, 2.

<sup>172</sup> COSO (a), 2.

<sup>173</sup> Robert R. Moeller, *Brink's Modern Internal Auditing*, (6. Baskı), John Wiley & Sons, New Jersey 2005, 111.

<sup>174</sup> Davut Pehlivanlı, *Kurumsal Risk Yönetimi Temelli İç Denetim ve Türkiye Uygulamaları*, (Yayımlanmamış Yüksek Doktora Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli 2008, 51.

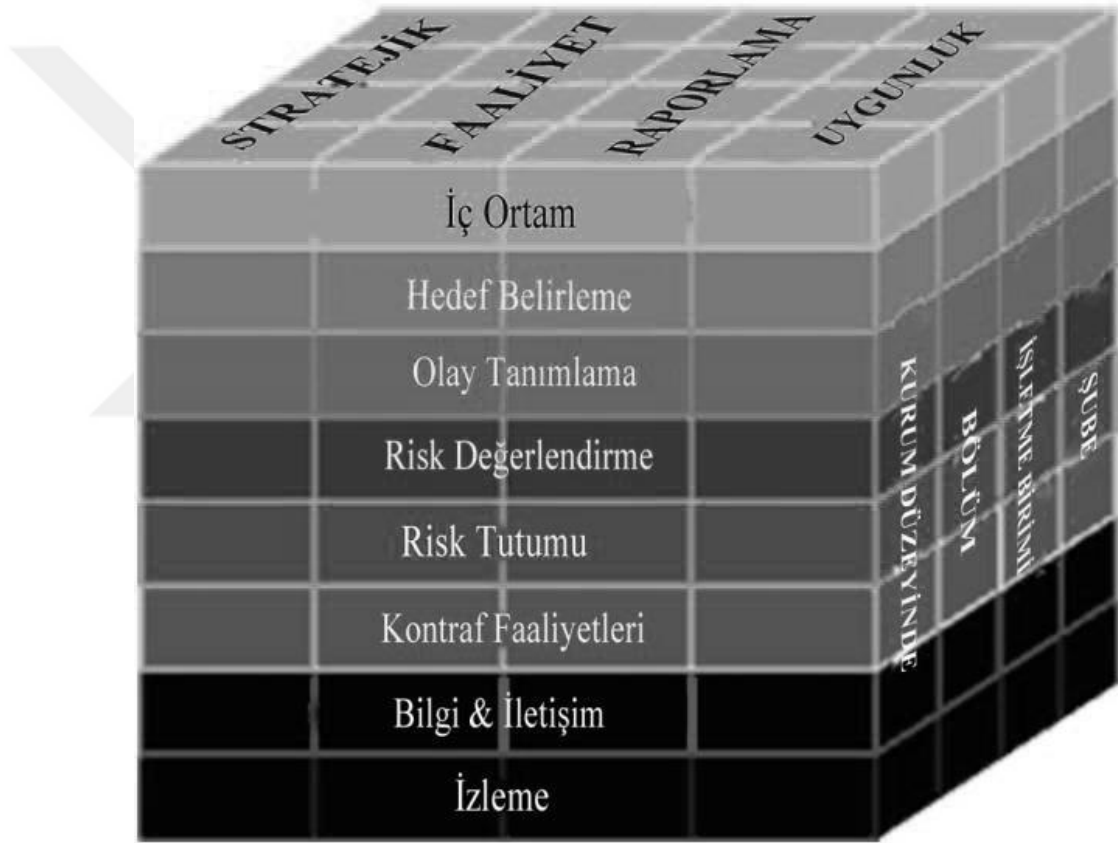
<sup>175</sup> Ali Kamil Uzun, Riskin Erken Teşhisinde Yönetim Kurulunun Rolü: "Risk Zekâsına Sahip Kurum Yaratmak", Erişim Tarihi: 08.09.2015,

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/risk/riskin-erken-teshisi.pdf>

### 2.2.2. COSO Kurumsal Risk Yönetim Sisteminin Unsurları

KRY sistemi birbiriyle ilişkili sekiz unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; “iç ortam, hedef belirleme, olay tanımlama, risk değerlendirme, risk tutumu, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme”dir.<sup>176</sup>

COSO, sistemin unsurlarını Şekil 2.2’de görüldüğü gibi üç boyutlu bir küp yardımıyla açıklamaktadır. Birinci boyutta, kurumun stratejik, operasyonel, finansal ve mevzuata uyum hedefleri yer alırken, ikinci boyutta, kurumsal yapı yer almaktadır. Son olarak üçüncü boyutu ise KRY sisteminin unsurları oluşturmaktadır.<sup>177</sup>



**Kaynak:** Paul Hopkin, *Fundamentals of Risk Management: Understanding, Evaluating and Implementing Effective Risk Management*, 2010, 58

**Şekil 2.2.** Kurumsal Risk Yönetimi Sisteminin Unsurları (COSO Küpü)

<sup>176</sup> Romas Staciokas, Rolandas Rupsys, “Application of Internal Audit In Enterprise Risk Management”, *Engineering Economics*, 42(2), 2005, 23.

<sup>177</sup> Paul Hopkin, *Fundamentals of Risk Management: Understanding, Evaluating and Implementing Effective Risk Management*, Kogan Page Publishers, Great Britain and United States 2010, 58.

**İç ortam;** KRY'nin diğer unsurlarına temel oluşturmakta ve bu unsurlar için disiplin ve altyapı sağlamaktadır. Bu unsur, kurumun nasıl bir risk yönetim felsefesine sahip olduğunu göstermektedir. Yani, amaçların belirlenmesi, risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi, yönetilmesi, yönetim kurulunun risk iştahının belirlenmesi, yetki ve sorumluluklar ve etik değerler gibi alt unsurları içermektedir.<sup>178</sup>

**Hedef belirleme;** hedefler belirlenirken kurum stratejileri, risk iştah sınırı, risk toleransı, kurum vizyon ve misyonu gibi faktörler dikkate alınmalıdır.<sup>179</sup> Aynı zamanda riskler tanımlanıp, değerlendirilmeden ve alınacak tedbirler belirlenmeden önce hedefler belirlenmelidir.<sup>180</sup> Hedeflerin de açık, anlaşılır, ulaşılabilir ve sonuç odaklı olmasına dikkat edilmelidir.<sup>181</sup>

COSO, kurumsal risk yönetimi kapsamında kurum hedeflerini stratejik, operasyonel (faaliyet), raporlama ve uygunluk olmak üzere dört kategoriye ayırmıştır. Stratejik hedefler üst düzey hedeflerle ilgili olup, kurum misyon ve vizyonuyla örtüşen hedeflerdir. Operasyonel hedefler, kurum kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasına odaklanan hedeflerdir. Finansal ya da finansal olmayan bilgiler içeren raporlamaların güvenilir olmasıyla ilgili hedefler de raporlama hedefleri olarak adlandırılmaktadır. Son olarak uygunluk hedefleri ise, kurum faaliyetlerinin ilgili yasal mevzuata uyumlu olarak yürütülmesiyle ilgili hedeflerdir.<sup>182</sup>

**Olay tanımlama;** yönetimin amaçlara ulaşılmasını etkileyebilecek hadiseleri tanımladığı süreçtir. Bu aşamada, olayların belirlenen hedeflere ulaşılmasını engelleyici mi yoksa fırsat sağlayıcı mı olduğu tespit edilir. Yönetim olayları tanımlanırken, risklere veya fırsatlara yol açabilecek iç ve dış kaynaklı faktörleri de dikkate alınmalıdır.<sup>183</sup> Bu aşama risk tanımlama olarak da ifade edilmektedir.

**Risk değerlendirme;** risk değerlendirme süreci, hangi risklerin fırsat ya da tehdit içerdiğini tanımlama amacı taşıyan, KRY'nin unsurlarından biridir. Doğru bir risk

<sup>178</sup> COSO (b), *Enterprise Risk Management-Integrated Framework Application Techniques*. Eylül 2004, 5.

<sup>179</sup> Arnold Schanfield, Miller Michael, "A Sustainable Approach to ERM" *Internal Auditor*, April 2005, 79.

<sup>180</sup> INTOSAI GOV 9130, *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector-Further Information on Entity Risk Management*, 2007, 22.

<sup>181</sup> Burnaby, Hass, 545.

<sup>182</sup> Ömer Görener, *Risk Odaklı İç Denetim Olasılık - Etki Analizi Çerçevesinde Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, 26.

<sup>183</sup> INTOSAI GOV 9130, 24.



değerlendirmesi, kurumun maruz kalabileceği geçmişe dönük veya ileriye dönük iç ya da dış kaynaklı değişkenleri açık bir şekilde görmesini sağlar. Risklerin doğru tanımlanması, analiz edilmesi, risk iştahı, risk kapasitesi ve risk toleransının iyi ölçülmesi ortaya çıkabilecek risklere cevap vermek için son derece önemlidir.<sup>184</sup>

Risk değerlendirme de nitel ya da nicel yöntemlerden birisi veya her ikisi de kullanılarak, risklerin olasılık ve etkileri ölçülür. Daha sonra risk matrisi - haritası yardımıyla sıralanırlar.

**Risk tutumu;** yönetimin, risklerin gerçekleşmesi durumunda bu riskleri nasıl yöneteceğinin belirlendiği süreçtir. Yönetim riskten kaçınma, azaltma paylaşma ve kabullenme gibi çeşitli yöntemlerle risklerin yönetimini sağlayabilir.<sup>185</sup>

**Kontrol faaliyetleri;** kurum hedeflerine ulaşılmasını engelleyebilecek risklerin meydana gelmemesi için yönetim tarafından belirlenen ve yürütülen risk tutumlarının etkin olarak işleyip, işlemediğini gösteren faaliyetlerdir.<sup>186</sup> KRY sistemi çerçevesinde kontrol faaliyetleri önleyici, düzeltici, yönlendirici ve denetleyici olmak üzere dört kategoriye ayrılmıştır.<sup>187</sup>

**Bilgi ve iletişim;** kurumsal risk yönetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için kurum içerisindeki tüm çalışanların ve yöneticilerin, hem içsel hem de dışsal kaynaklı, doğru, güvenilir, erişilebilir ve zamanlı bilgiye ulaşabilmeleri gerekmektedir. İhtiyaç anında elde edilemeyen bilgi, risk yönetim sürecinde başarısızlığa neden olacaktır. Elde edilen bilginin kuruma değer katabilmesi için tüm ilgililer arasında hem yatay hem de dikey bir iletişim ağının olması gerekmektedir.<sup>188</sup>

**İzleme;** kurumsal risk yönetim sisteminin en son aşamasıdır. Bu aşama, kurumun belli bir dönemdeki performans kalitesini değerlendirmek ve denetim bulgularına göre çözüm önerilerinin geliştirildiği bir süreçtir.<sup>189</sup> Kurumsal risk yönetim sisteminde belirlenen risklerde değişiklik olup olmadığını anlamak ve risk yönetim sürecinin etkili

<sup>184</sup> PriceWaterHouseCoopers, A Practical Guide to Risk Assessment, 2008, 3, Erişim Tarihi: 14.09.2015, [http://www.pwc.com/us/en/issues/enterprise-risk-management/assets/risk\\_assessment\\_guide.pdf](http://www.pwc.com/us/en/issues/enterprise-risk-management/assets/risk_assessment_guide.pdf)

<sup>185</sup> Hopkin, 59.

<sup>186</sup> Salih Tanju Yavuz, "İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri, İç Kontrol Merkezi Teftiş'ten (İç Denetim'den) Farklı Bir Mekanizma mıdır ?", *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 42, 2002, 43.

<sup>187</sup> HM Treasury, *The Orange Book*, Management of Risk-Principles and Concepts, United Kingdom, October 2004, 28.

<sup>188</sup> TUSIAD, 37.

<sup>189</sup> GAO, *Internal Control Management and Evaluation Tool*, August 2001, 59.

olduğu yönünde güvence vermek için izleme ve raporlamanın yapılması son derece önemlidir.<sup>190</sup>

COSO küpünde de görüldüğü üzere, kurumsal risk yönetim unsurları kurumun tüm faaliyetlerinin içinde yer alması gereken işlemlerdir. Ayrıca bu unsurlar kurumsal yönetimle uyumlu olduğu sürece, kurumum hedeflerine ulaşılması kolaylaşacaktır.

### **2.2.3. ISO 31000 Uluslararası Standartlar Kurumu Risk Yönetim Standardı**

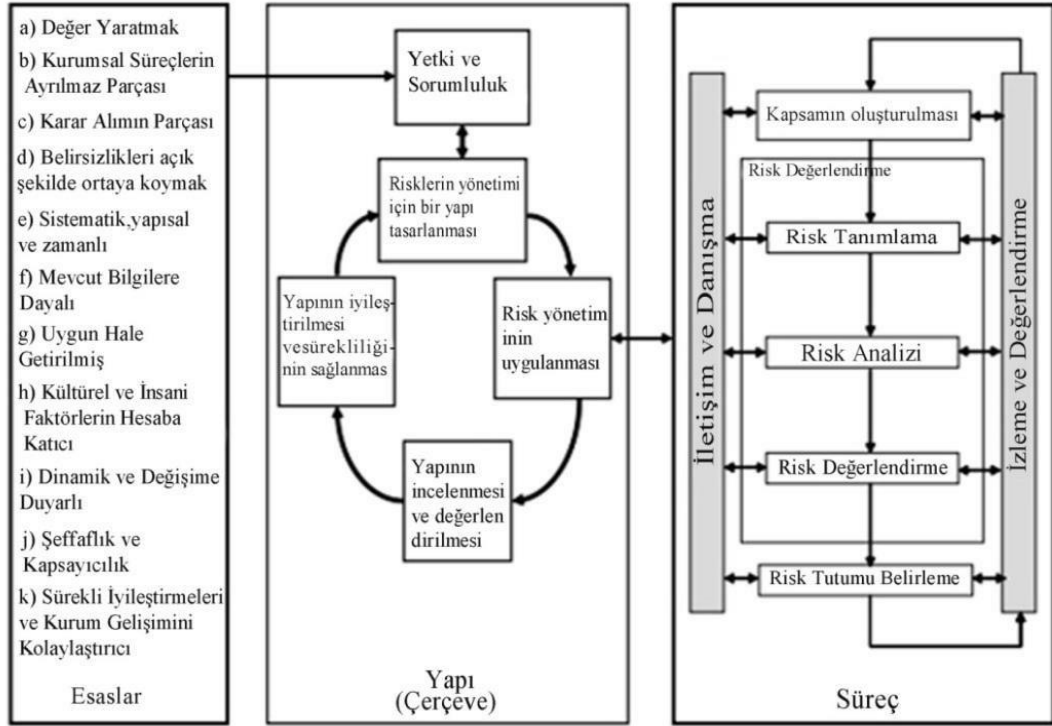
ISO, ulusal standart kuruluşlarının dünya çapındaki bağımsız temsilcisidir. ISO tarafından yayınlanan birçok standart bulunmaktadır. Bunlardan birisi de 2009 yılında yayınlanan “ISO 31000:2009 Risk Yönetimi - Prensipler ve Rehberler ( ISO 31000:2009 Risk Management - Principles and Guidelines)” adlı standarttır. Bu standart, herhangi riskin sistematik, şeffaf ve güvenilir bir biçimde yönetilmesini sağlayabilmek için gerekli süreci, prensipleri ve kuralları açıklamaktadır. ISO tarafından yayınlanan standartların bir kısmı çok genel bir kısmı da çok kapsamlı olabilmektedir.<sup>191</sup> ISO 31000:2009 standardı ise genel bir yapıya sahiptir. Fakat tüm kurumlara uygun uygulamaları içeren bir standart değildir. Yani tüm kurumlarda tek tip bir risk yönetimini teşvik etmeyi amaçlamamaktadır.<sup>192</sup>

ISO 31000 risk yönetim standartlarını esaslar, yapı (çerçeve) ve süreç olmak üzere üç ana başlık altında değerlendirmiştir. Bunlar arasındaki ilişki Şekil 2.3’de gösterilmektedir.

<sup>190</sup> Kızılboğa, 127.

<sup>191</sup> ISO, ISO 31000 Risk Management - Principles and Guidelines, 2009, Erişim Tarihi: 06.10.2015, www.iso.org.

<sup>192</sup> Mehmet Erkan, Mehtap Karakoç, “ISO 31000 ve COSO ERM Karşılaştırması”, *World of Accounting Science*, 13(2), 2011, 3.



**Kaynak:** Standards Austria/Standards New Zealand, AS/NZS ISO 31000:2009 Risk Management-Principles and Guidelines, 2009.

### Şekil 2.3. ISO 31000 Risk Yönetimi Esas, Yapı ve Süreçleri Arasındaki İlişki

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere ISO 31000:2009 standardı, etkili bir risk yönetim çerçevesinin oluşturulmasında 11 tane ilke sıralayarak, kurum içerisinde risk yönetimini geliştirmek için döngüsel bir yapı ve süreci ön plana çıkarmıştır.<sup>193</sup>

#### 2.2.4. COSO Kurumsal Risk Yönetim ile ISO 31000 Risk Yönetim Standardının Karşılaştırılması

Son yıllarda tüm dünyayı etkileyen uluslararası finansal skandallar, kurumsal risk yönetimi konusunda etkin bir yapının olması gerektiğini ortaya koymuştur. Sağlam bir risk yönetimi çerçevesini oluşturmak amacıyla 2004 yılının Ekim ayında “COSO Kurumsal Risk Yönetimi - Bütünleşik Çerçeve (Enterprise Risk Management - Integrated Framework)” adlı raporu ve “ISO 31000:2009 Risk Yönetimi - Prensipler ve Rehberler (ISO 31000: 2009 Risk Management - Principles and Guidelines)” adlı

<sup>193</sup> Leitch, Matthew. “ISO 31000: 2009 - The New International Standard on Risk Management”, *Risk Analysis*, 30(6), 2010, 888.

standardı yayımlanmıştır. COSO KRY yaklaşımı ile ISO 31000 Risk Yönetimi standardı aşağıda karşılaştırılmıştır.<sup>194</sup>

**Tablo 2.2.** COSO KRY İle ISO 31000 Risk Yönetimi Standardının Karşılaştırılması

<b>Terimler</b>	<b>COSO KRY</b>	<b>ISI 31000</b>
<b>Risk</b>	Olumsuz etkili olaylar.	Hedefler üzerindeki belirsizlik etkisi
<b>Risk Yönetimi</b>	Bir işletmenin tüm personeli tarafından strateji oluşturmak için uygulanan, işletmeyi etkileyebilecek olası olayları tanımlamak için oluşturulmuş ve riski yöneten işletmenin amaçlarına ulaşması için akılcı güven sağlayan bir süreçtir.	Riske ilişkin olarak bir işletmeyi kontrol etmek ve koordine edilmiş faaliyetleri yönlendirmektir.
<b>Risk Yönetim Çerçevesi</b>	İç ortam, hedef belirleme, olay tanımlama, risk değerlendirme, riske karşılık verme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, ve izleme faaliyetlerini de kapsayan 8 bileşenden oluşmaktadır.	Risk yönetiminin tasarlanması, uygulanması, izlenmesi, gözlemlenmesi ve sürekli gelişmesi için altyapı ve düzenlemeler sağlayan bileşenler setidir.
<b>Risk Yönetim Politikası</b>	Tanımlanmamıştır.	Risk yönetimi ile ilgili bir işletmenin yönetimi ve tüm hedeflerinin ifadesidir.
<b>Risk Yönetim Planı</b>	Tanımlanmamıştır.	Riskin yönetimine başvuru kaynakları, yönetim bileşenleri ve yaklaşımını belirten risk yönetim çerçevesinin dâhil olduğu plandır.
<b>Risk Yönetim Süreci</b>	COSO KRY, bileşenleri ile birlikte risk yönetiminin tamamını bir süreç olarak tanımlamaktadır.	İletişim, danışma içeriğinin oluşturulması ve riski belirleme, analiz, tespit, iyileştirme, izleme ve gözlemlenme faaliyetlerinin yöntemleri, yönetim politikaları ve prosedürlerinin sistematik uygulamasıdır.

### 2.2.5. Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü

COSO 2004 yılında, “Kurumsal Risk Yönetimi - Bütünleşik Çerçeve (Enterprise Risk Management - Integrated Framework)” adlı raporu yayınlamıştır. Bu raporla birlikte risk yönetimi konusu ile ilgili çalışmalar hız kazanmıştır. Bunun üzerine Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü ve bazı uluslararası kuruluşların ortak çalışmaları neticesinde “Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü (The Role of Internal

<sup>194</sup> Erkan ve Karakoç, 12

Audit in Enterprise-wide Risk Management)” adlı bir durum değerlendirme raporu hazırlanmıştır. Bu çalışmanın amacı, iç denetçilerin kurumlarındaki kurumsal risk yönetimi eksikliğinden kaynaklanan sorunları çözmelerine yardımcı olmaktır. Bu raporda, iç denetimin KRY’deki asıl rolü ise, yönetime iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda ve önemli risklerle ilgili tarafsız güvence sağlayarak, KRY sürecinde danışmanlık hizmeti sunmak şeklinde ifade edilmektedir.<sup>195</sup>

Aşağıdaki tabloda, kurumsal risk yönetimi sürecinde etkili bir iç denetim fonksiyonunun üstlenmesi ve üstlenmemesi gereken roller gösterilmiştir.

**Tablo 2.3.** Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında İç Denetimin Rollerini

<b>KRY Kapsamındaki İç Denetimin Rollerini</b>	<b>Şartlı Olarak Alınabilecek İç Denetim Rollerini</b>	<b>İç Denetimin Üstlenmemesi Gereken Roller</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risk yönetim sürecinde güvence verme</li> <li>• Risklerin doğru olarak ölçülüp değerlendirilmesi konusunda güvence verme</li> <li>• Risk yönetim süreçlerini değerlendirme</li> <li>• Önemli risklerin raporlamasını değerlendirme</li> <li>• Önemli risklerin yönetilmesini gözden geçirme</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırılması</li> <li>• Risklerin yönetilmesinde yönetime rehberlik etme</li> <li>• KRY faaliyetlerinin koordine etme</li> <li>• Risklerin konsolide olarak raporlanması</li> <li>• KRY’nin yürütülmesi ve geliştirilmesi</li> <li>• KRY sisteminin oluşturulmasına öncülük etme</li> <li>• Üst yönetici onayına sunulacak risk yönetimi stratejisini geliştirme</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risk iştahının belirlenmesi</li> <li>• Risk yönetim sürecini kuruma empoze etme</li> <li>• Riskler üzerine yönetim güvencesi verme</li> <li>• Risklere karşı alınacak tutumların belirlenmesi</li> <li>• Yönetim adına risk tutumlarını uygulama</li> <li>• Risk yönetiminin sorumlusu olmak</li> </ul>

**Kaynak:** Paul Sobel, *Internal Auditing's Role in Risk Management*, The IIA Research Foundation, March 2011, 12.

İç denetimin, KRY kapsamında üstleneceği temel roller belirlenirken, dikkat edilmesi gereken en önemli konu, uluslararası iç denetim standartlarında yer alan tarafsızlık ve bağımsızlık ilkelerinin gözetilmesidir.

<sup>195</sup> IIA, *Position Statement: The Role of Internal Audit in Enterprise-Wide Risk Management*, September 2004, 1.

### 2.3. RİSK ODAKLI İÇ DENETİM YAKLAŞIMI

IIA, denetim alanındaki gelişmelere paralel olarak iç denetimin tanımını yeniden düzenleme ihtiyacı duymuştur. IIA'in yapmış olduğu güncel tanıma bakıldığında; iç denetimin kontrol esaslı denetim anlayışından uzaklaşarak, kurumsal yönetişimi, kurumsal risk yönetimini ve değer katmayı esas alan bir anlayışa doğru sistematik bir şekilde gittiği söylenebilir. Bu anlayış, iç denetimin işlevselliğini artırarak risklerin tanımlanmasında, değerlendirilmesinde, ölçülmesinde ve risk yönetim sürecinde etkin bir rol üstlenmesini sağlamıştır. Risk odaklı iç denetim yaklaşımı ise bu gelişmeler sonucunda ortaya çıkmıştır.

Günümüzde hem özel sektör, hem de kamu sektörü risk odaklı iç denetim yaklaşımını risk yönetiminde etkinliği artırması, katma değer yaratması, kaynakların israfını en aza indirmesi ve problemleri oluşmadan ortadan kaldırması gibi faydaları sebebiyle kullanmaya başlamışlardır. İşletmeyi etkileyen iç ve dış kaynaklı tehditlerin giderek artması, risk yönetiminin ve beraberinde de risk odaklı denetimin önemini artırmıştır. Bu durumun farkında olan yönetimler, gelecekte işletmelerinin veya kurumlarının organizasyon yapısında bu yaklaşımın yer almasını sağlayacaklardır.

Yukarıda da ifade edilen “değer katma” kavramı, son yıllarda iç denetimle birlikte sürekli üzerinde durulan bir konudur. Bir denetim faaliyetinin organizasyona değer katması, denetim sonucunda elde edilen bulguların fayda sağlayıp, sağlamadığına bağlıdır. Denetim bulgularının faydalılığı ise bu bulguların yönetim açısından taşıdığı önem derecesine bağlıdır. Kuşkusuz bütün organizasyonlar amaçlarına ulaşarak, başarılı olmak isterler. Başarı ölçütü göreceli bir kavram olduğu için farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Bir işletme için başarı, bilimsel araştırmalarda elde edilen dereceler olabileceği gibi, bir diğeri için sundukları sosyal hizmetin hedefine ulaşması olabilir. Buradan hareketle değer katan denetimi, başarı ve amaçlara ulaşma noktasında katkı sağlayan denetimler olarak tanımlayabiliriz. Risk odaklı iç denetimin de organizasyon amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik bir denetim olduğu düşünülürse, değer katan bir denetim şekli olduğu sonucuna ulaşılabilir.<sup>196</sup>

<sup>196</sup> Nicholas M Zaccaria, “Risk - Based Audit Target Selection Can Increase The Probability of Conducting Value - Added Audits”, *Journal of Government Financial Management*, Vol: 52, No: 1 Spring 2003, 23.

Yukarıda genel olarak açıklanmaya çalışılan, iç denetim yaklaşımlarındaki değişimin ve gelişimin bir sonucu olarak ortaya çıkmış olan risk odaklı iç denetimin temel ilkeleri ve uygulama aşamaları ilerleyen bölümde detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

### 2.3.1. Risk Odaklı İç Denetimin Gelişim Süreci

Risk odaklı iç denetim yaklaşımı ilk olarak 1995 yılında ABD Bankaları Regülatörü (Office Of The Comptroller Of The Currency) tarafından benimsenmiştir. Risk odaklı iç denetimin ortaya çıkmasında rol oynayan en önemli gelişmeler;<sup>197</sup>

- Finansal teori ve uygulamaları ile birlikte teknoloji alanındaki gelişmelerin işletme faaliyetlerini çeşitlendirmesi,
- Özellikle türev ürünlerin ve diğer mali ürünlerin yaygınlaşması ve çeşitlenmesi,
- İşletmelerin ticari işlemlerinin artması neticesinde finansal sistemin önemli ölçüde değişmesi şeklinde sıralanabilir.

Risk odaklı iç denetim yaklaşımı ilk olarak ABD’de bankacılık sektöründe uygulanmıştır. Alınan olumlu sonuçlar neticesinde, bu yaklaşım geliştirilerek, diğer sektörler tarafından da kabul görmeye ve uygulanmaya başlanmıştır.

Günümüzde modern iç denetim olarak da ifade edilen risk odaklı iç denetim faaliyetinin zamanla geçirmiş olduğu değişim ve gelişim süreci;

- 1950’lerde işletme varlıklarını korunması,
- 1960’larda işletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi,
- 1970’lerde uygunluk denetimine yönelmesi,
- 1980’lerde işletme faaliyetlerini etkinliğinin denetlenmesi,
- 1990’larda işletme amaçlarına ulaşılmasının denetlenmesi,
- 2000’li yıllara gelindiğinde ise risk odaklı denetimin yapılması şeklinde sıralanabilir.<sup>198</sup>

<sup>197</sup> Mehmet Tahir Özsoy, “Risk Odaklı Denetim, ABD Uygulaması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Active Dergisi*, No: 35, Mart-Nisan 2004, 2.

<sup>198</sup> Ali Kamil Uzun, *İşletmelerde İç Denetimin Kurulması, Rolü ve Önemi*, Antalya, 27 Nisan 2007 Tarihli Sunum, Deloitte -Türkiye.

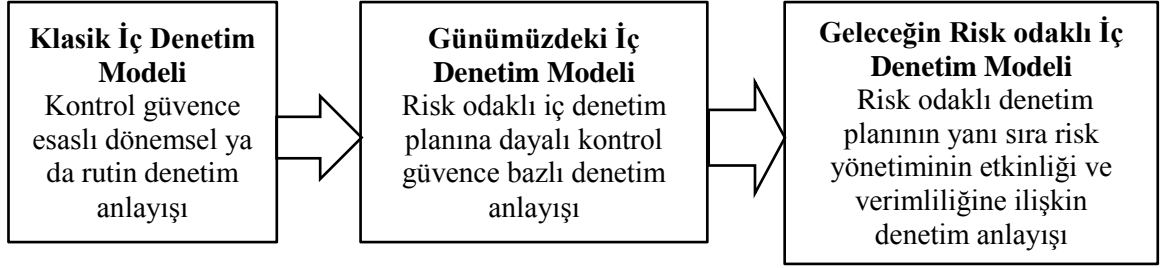
1980'lere kadar geçerliliğini koruyan ve geleneksel denetim anlayışını taşıyan yaklaşım, kontrol odaklı denetim olarak ifade edilmektedir. Bu yaklaşımda amaç, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında mevcut yasal düzenlemeler ve politikalar çerçevesinde bir görüş oluşturmaktır. Hataların ve hilelerin tespit edilerek düzeltilmesi, kontrol esaslı denetimin odak noktasıdır. 1980'lere gelindiğinde ise faaliyet denetimi olarak da ifade edilen, süreç odaklı denetim yaklaşımı kabul görmeye başlamıştır. Bu yaklaşım, süreçlerin organizasyonun spesifik amaçlarına ulaşmada hangi düzeyde etki sağladığını tespit etmeyi amaçlamaktadır. Mevcut süreçler ve etkili uygulamalar arasındaki açıklıkların tanımlanması, süreç bazlı denetimin odak noktasını oluşturmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin işletmeye değer katması düşüncesi bu dönemde ortaya çıkmıştır. 1990'larda ilk olarak ABD'de geliştirilmeye başlanan üçüncü denetim jenerasyonu ise risk odaklı denetim yaklaşımıdır. Bu yaklaşımın amacı, işletme risklerinin tespit edilmesi ve bu riskleri, risk kapasitesi çerçevesinde kabul edilebilir kalıntı riskler seviyesine indirgeyen, kontrol ve uygulamaların ne kadar etkin olduğunu tespit etmektir. 1990'lı yılların sonuna doğru KRY ile risk odaklı denetim yaklaşımının entegrasyonu neticesinde amaç; öncelikli olarak işletme amaçlarına ulaşma noktasında risk yönetimi faaliyetlerinin ne kadar katkı sağladığının değerlendirilmesi şeklinde revize edilmiştir. Riskleri kabul edilebilir bir seviyeye indirmek için oluşturulan kontrol ve prosedürlerden etkin bir şekilde işlemeyenlerin belirlenmesi bu jenerasyonun odak noktasını oluşturmaktadır.<sup>199</sup>

2000'li yıllara gelindiğinde, KRY'nin risklerin yönetilmesi konusunda kapsamlı bir yaklaşım sunması, risk odaklı iç denetim yaklaşımında bir değişime yol açmıştır. Bazı kesimler, KRY'nin risk odaklı denetim yaklaşımı üzerinde meydana getirdiği değişimin etkisi nedeniyle yeni bir denetim jenerasyonun söz konusu olabileceğini ifade etmektedir.<sup>200</sup> İç denetim anlayışındaki değişim Şekil 2.4'te gösterilmektedir.

<sup>199</sup> Ahmet Tanç, *Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı ve Tekstil Sektöründe Bilgisayar Destekli Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri Şubat 2009, 139-141.

<sup>200</sup> Tanç, 141.





**Kaynak:** PriceWaterHouseCoopers, Internal Audit, 2012, 4.

### Şekil 2.4. İç Denetim Anlayışındaki Değişim

Özetle, iç denetimde son elli yıl içerisinde meydana gelen değişim ve gelişim sürecine bakıldığında, iç denetimin kabuk değiştirdiği görülmektedir. Yukarıda verilen süreçten de anlaşılacağı üzere en güncel yaklaşım, risk odaklı iç denetim yaklaşımıdır. İç denetim metodolojisinde uygulanan bu yaklaşımların hepsi de denetimin temel ilkeleri sınırları çerçevesinde geliştirildiği, sadece kendilerine özgü özellikleri nedeniyle birbirlerinden farklılaştıkları görülmektedir.

#### 2.3.2. Risk Odaklı İç Denetimin Tanımı ve Özellikleri

Risk odaklı iç denetim, “denetim faaliyetlerinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden, geleceğin yönetilmesine çevrilmesi” şeklinde tanımlanabilir.<sup>201</sup> Bir başka ifadeyle risk odaklı iç denetim, organizasyonun risk profilinin belirlenmesi, denetim faaliyetlerinin bu risk profili üzerinden yürütülmesi ve denetim kaynaklarının buna göre ayrılması esasına dayanan, aynı zamanda da değer katmayı amaçlayan bir yaklaşımdır.<sup>202</sup>

Risk odaklı iç denetim bir süreç, bir metodoloji ve aynı zamanda bir tutumdur. Kavramsal açıdan risk odaklı iç denetimin en basit ifadesi, işletme için gerçekten sorun olabilecek unsurların denetlenmesidir. Hangi konular gerçekten sorun teşkil eder? Tabii ki işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek, etkisi ve oluşma ihtimali yüksek olan işletme unsurları, bu sorunun cevabı olacaktır. Şayet işletme gerçekleşme ihtimali yüksek olan riskleri belirlemişse, aynı zamanda risk odaklı iç denetim için gerekli olan ilk adımı da atmış demektir. Eğer bu yönde herhangi bir girişimde bulunulmamış ise, iç denetçi bu konuya ilişkin bilgileri sağlamak üzere yönetim ile iş birliğine yolunu

<sup>201</sup> Ali Kamil Uzun, *İşletmelerde İç Denetimin Kurulması, Rolü ve Önemi*, Antalya, 27 Nisan 2007 Tarihli Sunum, Deloitte Türkiye.

<sup>202</sup> Kurnaz, Çetinoğlu, 84.

seçmelidir.<sup>203</sup> Çünkü risk odaklı iç denetimde iç denetçiler, denetim önceliklerini belirlemek ve yüksek düzeyde riskli alanlara odaklanmak amacıyla kurumsal risk yönetiminin bir parçası olan risk değerlendirmelerinin sonuçlarını kullanmaktadırlar.<sup>204</sup>

Risk odaklı iç denetim, denetim faaliyetlerinin işletmenin maruz kalabileceği riskler dikkate alınarak hazırlanan plan ve program çerçevesinde yürütülmesidir. Bu bağlamda yönetimin tanımladığı riskler, iç denetim birimi tarafından detaylı ve kapsamlı bir risk analizine tabi tutulurlar. Bu işlem sonucunda riskler, etki ve olasılığı düşük, orta ve yüksek gibi önem derecelerine göre sıralanır. Daha sonra iç denetim birimi, işletmenin varlığını etkileyebilecek önem derecesi yüksek olan risklerden başlayarak, iç denetim planını ve uygulama programını hazırlar. İç denetçi bu işlemleri yaparken risk odaklı iç denetim yaklaşımının varsayımlarını da göz önünde bulundurmalıdır. Bu varsayımları, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetime tabi tutulacak birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu şeklinde sıralanabilir.<sup>205</sup>

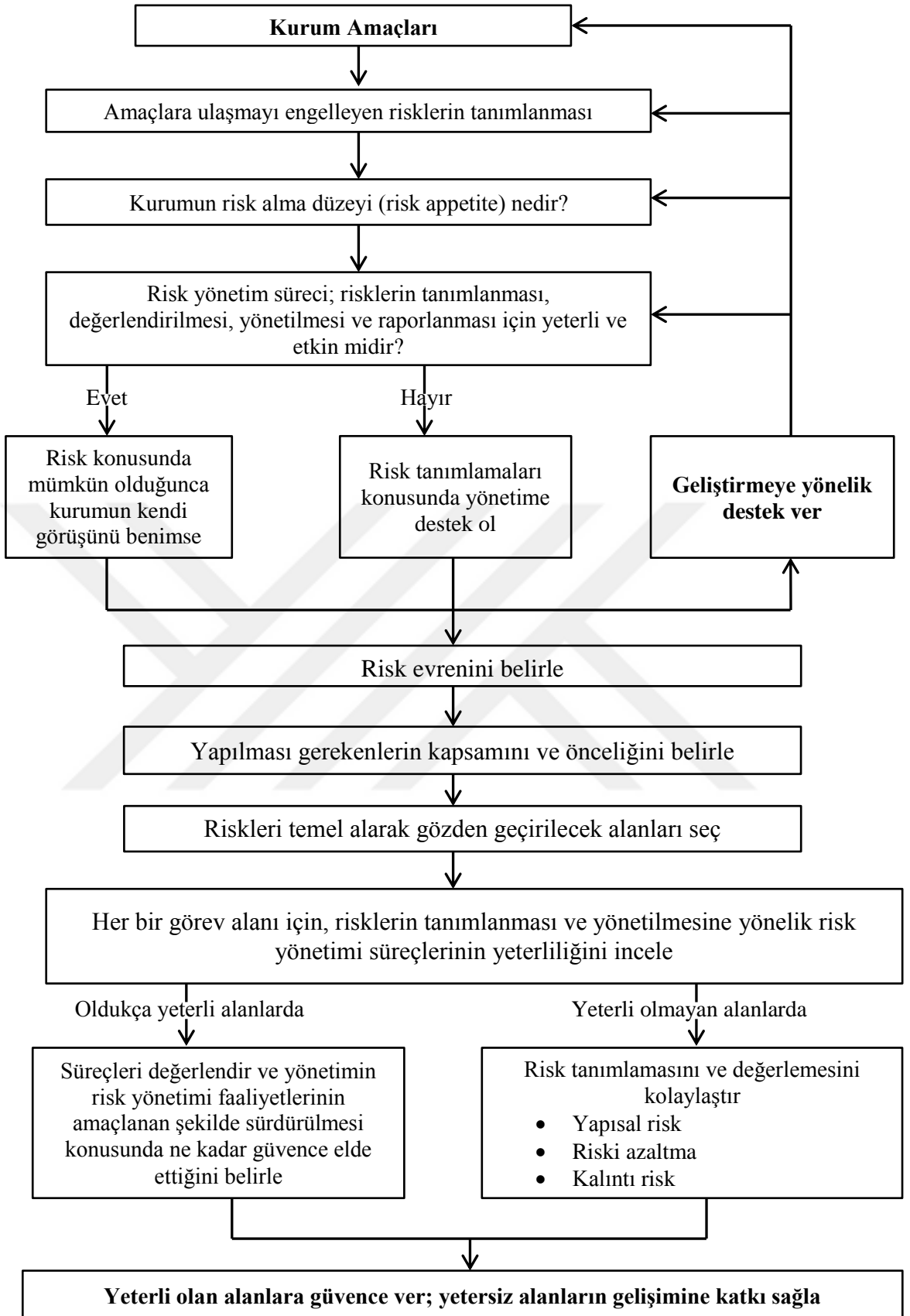
Risk odaklı iç denetim, işletme amaçlarıyla başlamakta ve daha sonra yönetim tarafından tanımlanmış olan risklere odaklanmaktadır. İç denetimin rolü, işletmenin risk düzeyini yönetimin arzu ettiği seviyeye çekmek amacıyla yönetimin hazırladığı ve uyguladığı risk yönetimi sistemini kapsamlı olarak değerlendirip, güvence sağlamaktır. Ayrıca risklerin sonlandırılması, transfer edilmesi ve tolere edilmesi gibi yönetimin alacağı kararlarda da tavsiyelerde bulunabilir. Risk odaklı iç denetim yaklaşımının şematik gösterimi aşağıda Şekil 2.5’de gösterilmektedir. Şekil 2.5’deki temel özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>206</sup>

<sup>203</sup> Griffiths, 2005, 5.

<sup>204</sup> OCC (Office of Comptroller of the Currency), *Internal and External Audits: Comptroller’s Handbook*, April 2003, 14.

<sup>205</sup> Ahmet Başbınar, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 151, Temmuz - Aralık 2006, 27.

<sup>206</sup> The Institute of Internal Auditors – UK and Ireland, Risk Based Internal Auditing, Position Statement, 2003, Erişim Tarihi: 14.10.2015, <http://www.cqs.co.za/content/IIA%20UK%20-%20Position%20Statement%20-%20Risk%20Based%20Internal%20Auditing~2.pdf>



Şekil 2.5. Risk Odaklı İç Denetimin Şematik Gösterimi

- Risk odaklı iç denetim, stratejik ve işletme risklerini kapsar.
- Başlangıç noktası işletme tarafından oluşturulan amaçların belirlenmesi ve daha sonra amaçlara ulaşılmasında etkili olan risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve yönetilmesi için oluşturulan süreçlerin yeterli olup olmadığını belirler.
- Risk yönetiminin altyapısına, iç kontrol sisteminin etkinliğine ve özellikle spesifik risklerle ilgili denetim faaliyetlerine yoğunlaşmaktadır.
- Her bir denetim faaliyeti sonucunda risklerin, risk iştahı sınırlarında yönetildiği yönünde bir güvence vermektedir.
- İşin doğasında olan riskleri ve kalıntı riskleri belirler.
- Riskleri, birimleri ve süreçleri azalan risk değeri sıralamasıyla denetler.

Yukarıda genel olarak risk odaklı iç denetimin ne olduğu açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak açıklanması gereken bir diğer önemli konu ise risk odaklı iç denetimin ne olmadığıdır. Risk odaklı iç denetim, risklerinin yönetilmesi anlamını taşımamaktadır. Bu konu yönetimin sorumluluğundadır. Aynı zamanda denetim faaliyetlerinde, yönetimin tanımladığı risklerin basit bir şekilde dikkate alınması da değildir. Risk odaklı iç denetim, bütün iç denetim faaliyetleri ile yönetim risk değerlendirmeleri arasında ilişki kuran ve aynı zamanda yönetime destek sağlayan, süreç odaklı stratejik bir yaklaşımdır.<sup>207</sup>

### 2.3.3. Risk Odaklı İç Denetimin Yararları

Risk odaklı iç denetim yaklaşımının işletmelere sağlayacağı başlıca yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir;<sup>208</sup>

- Sınırlı iç denetim kaynaklarını, gerçekleşme olasılığı ve etkisi yüksek olan risklerin değerlendirilmesine yönlendirir.
- İşletmenin risk yönetim sistemi etkin çalışmıyorsa, risk odaklı iç denetim yönetime uyarıda bulunur.
- Bu yaklaşım, gereksiz kontrollerle donatılmış ve kaynakları israf eden risklerin belirlenmesinde kolaylık sağlar.

<sup>207</sup> The Institute of Internal Auditors (IIA)-UK and Ireland, "Gaining Assurance on Risks", Audit Committee Briefing,, Erişim Tarihi: 15.10.2015, www.iaa.org.uk, London, January 2006, 2.

<sup>208</sup> IIA UK and Ireland 2006, 3.

- İşletmenin güvence sağlamak için iç denetim biriminin ihtiyaç duyduğu kaynakların belirlenmesine yardımcı olur.
- Risk yönetim sürecinin bütün unsurları üzerinde güvence sağlar.
- Risk odaklı iç denetim, birçok düzenleyici ve denetleyici kurum ve kuruluş tarafından, en etkin risk güvence yöntemlerinden birisi olarak kabul edilir. Bu durum da bu yaklaşımı uygulayan işletmelere karşı güveni artırır.
- Bu yaklaşım, işletme yönetiminin risk yönetimine yönelik her aşamadaki sorumluluklarını destekleyerek, risklerin etkin bir şekilde yönetebilmesine katkı sağlar.

Klasik iç denetim anlayışında, denetimin sadece ilgili yasalara, yönetmeliklere ve prosedürlere uygun olup, olmadığı tespit edilmekteydi. Dolayısıyla bu anlayışın sağladığı katkılar, işletmenin hedeflerine ulaşmasında çok da etkili olmamaktaydı. Fakat günümüzdeki iç denetim modeli olan risk odaklı iç denetimin getirilerine bakıldığında ise, arzu edilen başarıyı yakalama noktasında ve özellikle yönetime yardımcı olma hususunda etkili olabileceği söylenebilir. Tabi ki bu ancak iç denetimin, sürekli risk temelli olarak yapılmasıyla sağlanabilir.

#### **2.3.4. Risk Odaklı İç Denetimin Ortaya Çıkardığı Değişim ve Yeni İhtiyaçlar**

Genel olarak, kaynak tahsisi ve denetim planlaması konularını ele alan denetim literatürü, denetimin yokluğu durumunda oluşabilecek kayıpların, en aza indirilmesi açısından iç denetimin amacını kesin bir şekilde ortaya koymaktadır. Risk odaklı denetimde, belirli bir denetim alanı ile ilgili potansiyel kayıpların boyutu, değerlendirilen risk indeksleriyle birebir ilişkilidir. Denetime tabi tutulacak alanın sebep olacağı zarar miktarı arttıkça, o alana ait risk skoru da artacaktır. Şüphesiz iç denetim, bir kurumun faaliyetlerine ve kurumun kendisine değer katan önemli bir unsurdur. Fakat iç denetim de kurumun diğer birimlerinde olduğu gibi sınırlı kaynak ve zamana sahiptir. Bu doğrultuda risk odaklı denetimin sağladığı en önemli avantajlardan biri de, denetim için ayrılan kaynağın ve harcanan zamanın etkin kullanılmasına imkân vermesidir.<sup>209</sup>

<sup>209</sup> David Miltz, Guy J. Calomme, Marleen Willekens, "A Risk-Based Allocation of Internal Audit Time: A Case Study", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol: 10, No: 2, Fall 1991, 55.

İç denetimin geleneksel rolü; işletme yöneticileri tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesine odaklanmaktır. Denetimde genel kabul görmüş ilkeler aynı kalmakla beraber, gerek iç denetimde, gerekse bağımsız denetimde risk temelli denetime doğru bir yöneliş söz konusudur. Bu yönelişin başarılı olabilmesi için de iç denetimin tüm süreçlerde uygulanması gerekmektedir. Örneğin, yeni sistem tasarımlarında ve önemli sistem değişikliklerinde iç denetimin de bunlara dâhil edilmesi risk ve kontrol açısından daha güçlü operasyonel sistemlerin oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.<sup>210</sup>

Risk odaklı denetimde, özellikli denetim risklerine yönelik kontroller tanımlanarak test edilir. Normal süreç; hedeflenen denetim amaçlarına ulaşılmasını engelleyebilecek işletme içerisinde yanlış işleyen faaliyetlerin veya riskli durumların tespit edilmesiyle başlar. Daha sonra da risklere yönelik kontroller için iş planlarının hazırlanmasıyla devam eder. Uygulamada genellikle riskler ve kontroller birbiriyle doğrudan ilişkilidir. Fakat bir kontrol sadece bir riskle ilişkili olabileceği gibi riskin bir kısmıyla ya da bunların herhangi bir kombinasyonu da ilişkili olabilir. Uygulamada kurumlar birçok riskle karşılaşmakta ve bu da beraberinde oldukça karmaşık ilişkiler içerisinde bulunan kontrolleri de gerekli kılmaktadır.<sup>211</sup> Bu durumda iç denetçiler, risk kontrol kombinasyonunu en iyi bir şekilde oluşturmak için zorlu bir görevi üstlenmektedirler. Bu yüzden risk odaklı iç denetim yaklaşımını uygulayacak olan iç denetçilerin, daha önce geleneksel yaklaşımda aşına oldukları kontrollere ek olarak risk ve risk yönetimi konularında da kendilerini geliştirerek, gerekli eğitimleri almaları gerekir.<sup>212</sup> Ampirik araştırmalardan elde edilen bulgular, risk odaklı denetimi uygulayan kurumların denetim elemanlarından kuruma katkı sağlamaları yönünde önemli beklentileri olduğunu ve bu doğrultuda gerekli eğitimleri almaları için çeşitli çalışmalar yaptıklarını göstermektedir.<sup>213</sup>

İç denetimde risk odaklı denetimin uygulanmaya başlayışı ve iç denetimin üstlenmiş olduğu roller, önemli değişiklikleri ve gereksinimleri de beraberinde

<sup>210</sup> Patrick McConnell, Keith Blacker, *An Approach to Modelling Operational Risk in Banks*, Henley Management College, Working Paper Series, Oxon 2000, 2-3.

<sup>211</sup> Mukul Pareek, "Optimizing Controls To Test As Part Of A Risk-Based Audit Strategy", *ISACA Journal Online*, Vol: 2, 2006, 1.

<sup>212</sup> Tanç, 156.

<sup>213</sup> Bill Lee, "Professional Socialisation, Commercial Pressures and Junior Staff's Time - Pressured Irregular Auditing - A Contextual Interpretation", *British Accounting Review*, No: 34, 2002, 315.

getirmiştir. Bunlar genel olarak bilgi ve beceri, eğitim ve gelişim, bilgi yönetimi, iletişim, uygun ve uyumlu terminoloji şeklinde sıralanabilir.<sup>214</sup>

Burada üzerinde durulması gereken en önemli konulardan birisi de üst yönetimin risk odaklı iç denetim fonksiyonunu nasıl algıladıklarıdır. Son yıllarda denetim anlayışındaki devrim niteliğindeki gelişmeler ve değişimler, yeni bir iç denetim modeli olan risk odaklı iç denetimi gerekli kılmıştır. İşletme yönetimi öncelikle bu yeni modelin amacını, kapsamını ve sağlayacağı faydaları çok iyi anlaması gerekmektedir. Daha sonra ise risk odaklı iç denetim modeline uygun, gerek personel açısından gerekse diğer konular açısından iç denetimi geliştirecek nitelikteki faaliyetleri desteklemelidirler.

### 2.3.5. Geleneksel ve Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

IIA geleneksel iç denetimi, “*kurum içerisinde kuruma hizmet amacıyla oluşturulan faaliyetleri inceleyen, değerlendiren ve denetim sonuçlarını bildiren bağımsız değerlendirme işlevi*” şeklinde tanımlamaktadır.<sup>215</sup>

Kontrol odaklı denetim olarak da bilinen geleneksel iç denetim, iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak konumlandırılmıştır. Bu anlayışta iç denetçi, üst yönetimi temsilen iç kontrol sistemini devamlı bir şekilde izleyerek, gözlem ve sayım gibi denetim tekniklerini kullanıp, eksiklikleri ve hataları rapor etmektedir. İç denetçi hazırladığı raporlarda öneri geliştirmekten ziyade mevcut hataları, eksiklikleri ve sorunları ortaya koymaya çalışır. Geleneksel iç denetim yaklaşımında rutin denetimlere önem ve öncelik verilerek, önceden belirlenen denetim programları kullanılmaktadır.<sup>216</sup>

Zamanla çok uluslu işletmelerin çoğalması, sermayenin serbest dolaşımının üzerindeki engellerin kalkması ve finansal hareketliliğin artması gibi gelişmeler, kurumsal yönetişimin en önemli bileşenlerinin risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim olduğunu ortaya koymuştur. Aynı zamanda uluslararası alanda yaşanan çoğu iç kontrol sisteminin zayıflığında kaynaklanan finansal skandallar da işletmelerde iç denetim algısını değiştirmiştir. Bu değişimle birlikte yeni bir iç denetim tanımı yapılarak, iç

<sup>214</sup> Tanç, 157-158.

<sup>215</sup> <http://www.theiia.org>

<sup>216</sup> Hüseyin Ergin, Tansel Çetinoğlu ve Niyazi Kurnaz, “Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Ampirik Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S: 26, Ekim 2008, 18.

denetimin risk odaklı yapılmasının gerekliliği üzerinde durulmuştur. Risk odaklı iç denetimle birlikte denetim programları revize edilmiştir. İç denetçi, risk odaklı iç denetimi uygularken önem ve öncelik sırasını yüksek riskli alanlara vermektedir.<sup>217</sup>

Kontrol odaklı iç denetim, geçmiş faaliyetler üzerine yoğunlaşarak, hataları, suiistimalleri, kayıpları ve mevzuata aykırı işlemleri ortaya çıkarmaya çalışmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu yaklaşımda denetim ileriye değil, geriye dönük olarak yapılmaktadır. Yani “*olması gereken*” ile “*olani*” karşılaştırarak, denetim faaliyeti yürütülmektedir. Risk odaklı iç denetim ise, geçmişten ziyade ileriye dönük bir anlayışa sahiptir. Bunun da en iyi göstergesi özü itibariyle geleceği ifade eden riskleri, tanımlayıp, ölçüp ve değerlendirerek denetim faaliyetini yürütmesidir. Risk odaklı iç denetim yaklaşımında “*olması gereken*” mevcut düzenlemeler çerçevesinde faaliyetlerin gerçekleştirilmesine ek olarak “*verimlilik, etkinlik*” kavramlarını da kapsamaktadır.<sup>218</sup> Bir denetim anlayışının faaliyetlerinde “*verimlilik, etkinlik*” odaklı olması işletmenin amaçlarına ulaşmasını kolaylaştıracaktır. Bu durum da risk odaklı iç denetim yaklaşımının amacıyla birebir örtüşmektedir. Her iki yaklaşımı aşağıdaki tablo üzerinde karşılaştırarak incelediğimizde, iki yaklaşım arasındaki farklılıkları görmek mümkündür.

**Tablo 2.4.** Geleneksel İç Denetim ile Risk Odaklı İç Denetimin Karşılaştırılması

Özellikler	Geleneksel iç denetim	Risk odaklı iç denetim
İç denetimde odak nokta	İç kontrol	İşletme riskleri
İç denetim tepkisel yaklaşımı	Reaktif (olay gerçekleşikten sonra tepki veren), kesintili, stratejik planlama girişimlerinin gözlemcisi	Koaktif (olay gerçekleşirken tepki veren), gerçek zamanlı, sürekli izleme, stratejik planlamanın bir parçası
Risk değerlendirme	Risk faktörleri	Senaryo planlaması
İç denetim testleri	Önemli kontroller	Önemli riskler
İç denetim metotları	Detaylı kontrol testlerinin tam olarak uygulandığına odaklanma	Geniş kapsamlı işletme risklerinin önem düzeyi üzerine odaklanma

<sup>217</sup> Gerrit Sarens, Ignace De Beelde and Patricia Everaert, “Internal Audit: A Comfort Provider to the Auditn Committee”, *The British Accounting Review*. C: 41, 2009, 92.

<sup>218</sup> Gürdoğan Yurtsever, *Teftiştten İç Denetime Banka Müfettişliği*, Türkiye Bankalar Birliği (TBB) Yayını, Yayın No: 265, İstanbul Kasım 2009, 143.



**Tablo 2.4.** (Devamı)

İç denetim tavsiyeleri	İç kontrol yönelik: Güçlendirilmiş mi?, Fayda- maliyet sağlanmış mı? Etkili verimli mi?	Risk yönetimi: Riskten kaçın/yönlendir Risk transfer et/paylaş Risk kabul et/kontrol et
İç denetim raporları	Fonksiyonel kontrollere yönelik	Süreç risklerine yönelik
İç denetimin organizasyondaki rolü	Bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu	Risk yönetimi ve kurumsal yönetimi bütünleştirme

**Kaynak:** T. Kippenberger, “Internal Audit and Governance: The Shift from Control to Risk”, *The Antidote*, Issue 21, 1999, pp.6.

Yukarıda verilen Tablo 2.4 genel olarak yorumlandığında; her iki yaklaşımda da risk söz konusudur. Ancak geleneksel iç denetim yaklaşımında ortaya çıkmış ve bilinen riskler denetlenirken, risk odaklı iç denetim yaklaşımında ortaya çıkma ihtimali olan risklerin öngörülerek daha ortaya çıkmadan denetlenmesi ve önlenmesi söz konusudur. Aynı şekilde risk analizleri yardımıyla hataları üreten sistemin zaafı belirlenmeye ve yok edilmeye çalışılmaktadır. Riskleri etkili bir şekilde yönetmek ve stratejik planlama sürecini verimli hale getirmek için kullanılan bir yönetim aracı da senaryo planlamasıdır. Risk odaklı iç denetim yaklaşımı bunu kullanarak risk değerlendirmesinde olası eksiklikleri gidermeye çalışmaktadır. Fakat geleneksel denetim yaklaşımında ise, sadece risk faktörleri göz önünde bulundurulmakta olup, risk değerlemesinin geçerliliği doğrulanmamaktadır.<sup>219</sup>

Son olarak iç denetimin kurum içerisindeki rolüne bakıldığında; iç denetim geleneksel anlayışta sadece tespit ve değerlendirme görevini üstlenmişken, risk odaklı anlayışta kurumsal risk yönetimiyle bütünleşerek, daha aktif bir rol üstlendiği görülmektedir. Özetlemek gerekirse, geleneksel iç denetim yaklaşımı tedavi edici bir anlayışa sahipken, risk odaklı iç denetim yaklaşımı ise koruyucu bir anlayışa sahiptir.

### 2.3.6. Türkiye’de Risk Odaklı İç Denetim

Türkiye’de iç denetim alanındaki gelişmeler AB ülkeleri veya diğer gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında, Türkiye’nin özellikle kamu sektöründe iç denetimin

<sup>219</sup> Ergin, Çetinoğlu, Kurnaz, 20-21.

uygulanması açısından istenilen seviyede olmadığı söylenebilir. Fakat AB müktesebatına uyum sürecinde, muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemelerle birlikte profesyonel anlamda iç denetimin kamu sektöründe de yer aldığı görülmektedir.

Türkiye’de iç denetim, ticari anlamda dünyadaki sınırların kalkmasıyla birlikte özel sektörde daha fazla gelişmiştir. Özel sektör kuruluşlarının, hem ulusal hem de uluslararası alanda rekabet edebilmesinin en önemli şartlarından birisi de katma değer yaratacak bir iç denetim anlayışına sahip olmaktır. Bu doğrultuda katma değer oluşturacak, risk odaklı iç denetimin Türkiye’de özel sektörde uygulanmasına ilişkin bazı örnekler aşağıda verilmiştir.

- HSBC Bank A.Ş. Teftiş Kurulu Başkanı Julian Scrine ile iç denetim üzerine gerçekleştirilen bir söyleşide, kendisine yöneltilen iç denetimde uygulanmakta olan yeni yaklaşımlar nelerdir sorusunu: *“Öncelikle, denetimlerin, 12 ya da 6 ayda bir yapıldığı ve risk odaklı olmayan standart dönemsel denetim yaklaşımından, dönemsel olmayan denetim yaklaşımına doğru bir geçiş yaşanmaktadır. Gelecekte düşük riskli alanların denetimlerinin daha az sıklıkla yapılmasına tanık olacağız. Bir başka deyişle, en riskli alanlara denetim kaynaklarının daha büyük bir bölümü ayrılacaktır. Bu değişiklik, denetim fonksiyonuna daha riskli alanlara daha fazla kaynak ayırma bakımından sağlayacağı esneklik nedeniyle, olumlu bir gelişme olarak algılanmalıdır.”* şeklinde yanıtlamıştır.<sup>220</sup>
- Doğu Holding A.Ş. Denetim-Finansal Raporlama Bölüm Müdürü Mehmet Çevik, holdingin iç denetimine ilişkin olarak *“Tüm denetim çalışmaları kullanmakta olduğumuz kendi alanında lider TeamRisk yazılımına göre, şirketlerimizin risk derecelendirmesi belirlenerek yapılmaktadır. Bu risk derecelendirmesi sonucunda çalışma programlarımızı oluşturmaktayız.”* şeklinde bir açıklama yapmıştır.<sup>221</sup>
- Sabancı Holding A.Ş. Denetim Daire Başkanı Fuat Öksüz holding bünyesindeki iç denetim uygulamalarına ilişkin olarak *“Denetim planımız, risk odaklı bir yaklaşımla yapılıyor. Bu konuda Holding Risk Yönetim Direktörlüğü*

<sup>220</sup> Julian Scrine, “HSBC Bank A.Ş. Teftiş Kurulu Başkanı Julian Scrine ile İç Denetim Üzerine Söyleşi”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 5, Sonbahar 2002, 39.

<sup>221</sup> Mehmet Çevik, “Doğu Holding’de İç Denetim Uygulamaları” Söyleşi: Filiz Yücesoy, *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 7, Bahar 2003, 38-39.

ile de koordinasyon içinde çalışıyoruz.” şeklinde bir açıklamada bulunmuştur.<sup>222</sup>

- Koç Finansal Hizmetler İç Denetim Direktörü Stefano Perazzini kurumun iç denetimine yönelik olarak “Tüm denetimler ve denetim planının kendisi risk odaklıdır. Planın hazırlanması aşamasında; riskin boyutu ve görülme sıklığı dikkate alınarak, değişik risklere spesifik ağırlıklar verilir. Bu, kuruma riskler hakkında son bir değerlendirme yapma imkânı da verir.” şeklinde bir ifade kullanmıştır.<sup>223</sup>

Türkiye’de kamu sektöründe risk odaklı iç denetimin uygulanması noktasında direkt atıfta bulunan yasa ve düzenlemelerden bazıları aşağıda verilmiştir.

- BDDK tarafından 28 Haziran 2012 tarih ve 28337 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” in 26. maddesinde “Etkin bir iç denetim sistemi, iç denetim biriminin risk değerlendirmelerine dayalı olarak gerçekleştirilir. İç denetimde risk değerlendirmeleri, iç denetim birimi tarafından bankanın maruz kaldığı riskler ve bunlara ilişkin kontroller dikkate alınarak denetim çalışmalarında öncelik verilecek alanların, dikkate alınacak ayrıntıların ve denetimin sıklığının belirlenmesine yönelik yürütülen bir işlemdir.” şeklinde ifade yer almaktadır.<sup>224</sup>
- İDKK tarafından 5018 sayılı KMYKK’nın 65. maddesine dayanılarak hazırlanan ve Maliye Bakanlığınca 12 Temmuz 2006 tarih, 26226 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” in 6. maddesinde “Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dâhil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla, denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur” denilmektedir. Aynı yönetmeliğin 8. maddesinde “İç denetim, birinci fıkrada belirtilen denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak

<sup>222</sup> Fuat Öksüz, “Sabancı Holding’te İç Denetim Uygulamaları”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 13, Sonbahar/Kış 2005-2006, 33.

<sup>223</sup> Stefano Perazzini, “Koç Finansal Hizmetler İç Denetim Uygulamaları”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 14, Bahar 2006, 35-36.

<sup>224</sup> Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, BDDK, 28 Haziran 2012 Tarih ve 28337 Sayılı Resmi Gazete. Madde 26.

*yapılır” ifadesine yer verilmekte; 36. maddede ise “İç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesi esastır. Kamu idarelerinin maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanır. İç denetim bu plan ve programa uygun olarak yapılır.” denilmektedir.<sup>225</sup>*

Yukarıdaki açıklamalara bakıldığında gerek özel, gerekse kamu kesiminde iç denetim fonksiyonunun giderek daha aktif hale geldiği söylenebilir. Fakat iç denetimin gelişmesi sadece yasal düzenlemelerle değil aynı zamanda profesyonel iç denetçi açığının da giderilmesine bağlıdır.

#### **2.4. RİSK ODAKLI İÇ DENETİMİN UYGULAMA AŞAMALARI**

Risk odaklı iç denetimin uygulama süreci genel olarak üç aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamaları;

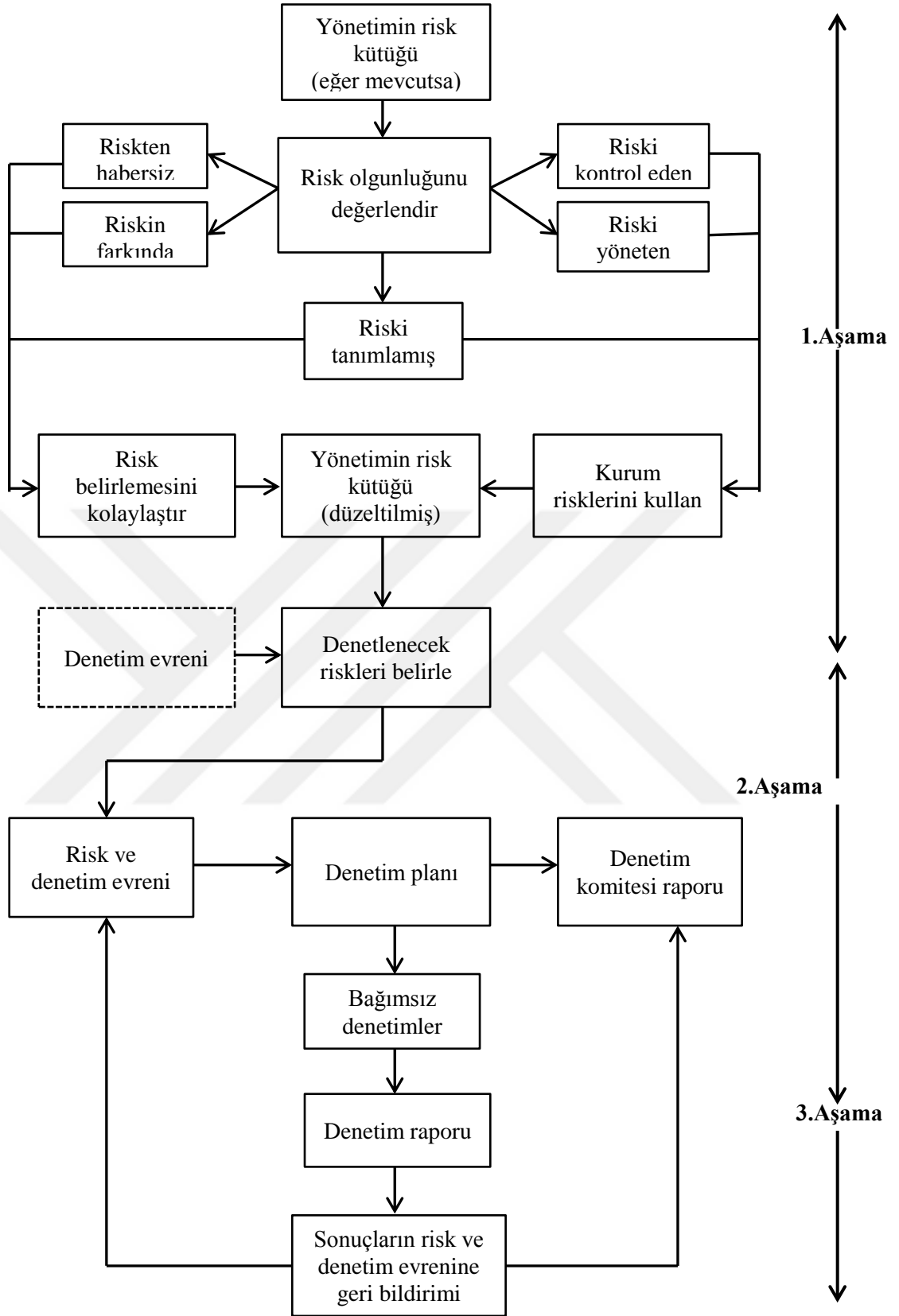
- Kurumun tanınması ve risk olgunluğunun değerlendirilmesi,
- Risk ve denetim evreni doğrultusunda risk odaklı denetim planının hazırlanması ve bu planın denetim komitesinin onayına sunulması
- Denetim görüşü oluşturmak için bireysel denetim görevlerinin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının raporlanması şeklinde sıralayabiliriz.

Bu aşamaların temel amacı, risk odaklı iç denetim planı çerçevesinde organizasyonun stratejik, düzenleyici, finansal ve ticari risklerine odaklanarak, hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamaktır. Aynı zamanda denetimin güvence ve danışmanlık hizmetinin etkinliğini en üst düzeye çıkarmaktır.<sup>226</sup> Bu bağlamda risk odaklı iç denetimin uygulama aşamaları Şekil 2.6’da daha ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır.<sup>227</sup>

<sup>225</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İDKK, 12 Temmuz 2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete. Madde 6-36.

<sup>226</sup> K.H. Spencer Pickett, *Audit Planning: Risk Based Approach*, John Wiley & Sons, USA 2006, 3.

<sup>227</sup> David M. Griffiths, *Risk Based Internal Auditing: An Introduction*, 2006, 27.



Şekil 2.6. Kapsamlı Risk Odaklı İç Denetim Süreci

## 2.4.1. Kurumun Tanınması ve Risk Olgunluk Modelinin Değerlendirilmesi

### 2.4.1.1. Kurumun Tanınması

Bu aşama, risk odaklı iç denetim uygulama sürecinde bir ön hazırlık safhası olarak görülmelidir. Bu safhada iç denetçi, denetime tabi tutulacak kurumun denetim için uygun ve yeterli bir organizasyonel yapıya sahip olup olmadığını araştırmalıdır.<sup>228</sup> Risk odaklı iç denetimde arzu edilen başarıya ulaşılabilmesi için kurum vizyon ve misyonu açık bir şekilde belirtilmelidir. Çünkü bu kavramlar, amaç ve hedeflerin belirlenmesinde son derece önemlidir. Amaç ve hedeflerini tanımlayamamış bir kurum için risklerin doğru bir şekilde belirlenmesi ve değerlendirilmesi çok zor bir durumdur.

### 2.4.1.2. Kurumun Faaliyette Bulunduğu Alan Hakkında Bilgi Edinme

Risk odaklı iç denetim süreci ilk önce organizasyonu tanıyıp, daha sonra da faaliyette bulunduğu alan veya alanlarla ilgili bilgi edinmeyle başlar. Yani bu süreç risklerle başlamaz. Çünkü riskler kendi kendine oluşmazlar. Organizasyon faaliyetlerini gerçekleştirmesine engel olan her türlü unsur riskleri oluşturur. Bu sebeptendir ki, risk odaklı iç denetim sürecinin ilk aşaması, organizasyonun amaçları, hedefleri ve faaliyetleridir. Bu süreçte organizasyonun faaliyete bulunduğu alanlar hakkında hem iç kaynaklardan hem de dış kaynaklardan ayrıntılı bilgi toplanır.<sup>229</sup>

### 2.4.1.3. Kurumun Risk Kayıtlarının Denetim Planlaması İçin Uygunluğunun Teyit Edilmesi

#### 2.4.1.3.1. Riskin Belirlenmesi

Risk odaklı iç denetimin en önemli aşamalarından birisi de işletmenin maruz kalabileceği risklerin belirlenerek tanımlanmasıdır.<sup>230</sup> Bu konu, IIA'nın 2210-A1 Nolu Uluslararası İç Denetim Standardında; *"iç denetçiler denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmak zorundadır. Görevin amaçları, bu risk*

<sup>228</sup> Jackie Cain, *An Approach to Implementing Risk Based Internal Auditing, South-West District Event, The IIA UK and Ireland, 15 March 2006, 13.*

<sup>229</sup> Kurnaz, Çetinoğlu, 96.

<sup>230</sup> Yılancı, 126.

*değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtmak zorundadır.*” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>231</sup> Bu standarttan da anlaşıldığı üzere, amaçlar doğrultusunda risklerin tanımlanması ya da belirlenmesi, risk olgunluğunu değerlendirme sürecinin en önemli aşamalarından birisini oluşturmaktadır.

Risklerin tanımlanması her bir faaliyeti etkileyebilecek durumların belirlenmesiyle başlar. Hem iç hem de dış riskleri ele alacak şekilde bir tanımlama yapılarak, gerçekleşme olasılığı ve etkisi yüksek olan risklerin belirlenmesine öncelik verilir. Risklerin tanımlanması aşamasında geçmiş verilere ek olarak güncel verilerden de yararlanılmalıdır. Çünkü risk odaklı iç denetim sürecinin düzenli olarak yürütülebilmesi için risklerin eksiksiz ve doğru bir şekilde belirlenmesi gerekir.<sup>232</sup>

Herhangi bir faaliyet için riskler belirlenirken, ilk olarak amaç net bir şekilde ifade edilmelidir. Daha sonra ise amacın gerçekleşmesini engelleyebilecek her türlü olumsuz faktörler tespit edilmeli ve riskler onu göre belirlenmelidir. Aşağıda verilen bir örnek yardımıyla risklerin nasıl belirlenmesi ve tanımlanması gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır. Örnek;<sup>233</sup>

Bir kurumun basın ve halkla ilişkiler biriminin iş yoğunluğu genelde yıl boyu fazladır. Bu birimin personel sayısı, işlerini aksatmadan yürütebilecek şekilde ve diğer birimlerin iş hacmi dikkate alınmadan belirlenmiştir. Her önemli fonksiyon için mutlaka bir uzman personel istihdam edilmekte, gerektiği zaman personel birbirine yardımcı olmaktadır. Buna göre;

**Amaç:** Birimin sorumlu yöneticisinin belirlemiş olduğu amaçlardan birisi yıl boyu iş sürekliliğini sağlamaktır.

Bu amacı gerçekleştirmeye engel olabilecek durumlar, tehlikeler veya tehditler neler olabilir?

**Tehdit 1:** Yaz aylarında birçok personelin aynı anda yıllık izin kullanması.

**Tehdit 2:** Tüketici şikâyetleri konusunda sadece bir uzman personelin bulunması ve bu personelin hastalanması.

<sup>231</sup> IIA, Uluslararası İç Denetim Standartları, 2210-A1.

<sup>232</sup> Merna Tony, Faisal F. Al-Thani, *Corporate Risk Management: An Organisational Perspective*, John Wiley & Sons, USA 2005, 138.

<sup>233</sup> M. Enver Özaydın, “Riskin Tanımlanması ve Kamu İdarelerinde Nitelikli İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesini Engelleyen Riskler,” *Denetim Dergisi*, Sayı: 4, 2010, 32-33.

Bu iki tehdit karşılığında risk tanımları nasıl olmalı?

**Risk 1:** Yaz aylarında birçok personelin aynı anda yıllık izin kullanması nedeniyle işlerin kesintiye uğraması.

**Risk 2:** Tüketici şikâyetleri konusunda uzman olan tek personelin hastalanması nedeniyle, bu alanda sağlıklı iletişimin kurulamaması, ihtiyaçlara cevap verilememesi ve işlerin aksaması.

Şayet bu iki risk gerçekleşirse kuruma etkisi genel anlamda ne olur?

**Risk 1'in Etkisi:** Birimin işlerinin aksaması memnuniyetsizlik oluşturacak, kurumun imaj ve itibarıyla beraber satışlarını da olumsuz etkileyecektir. Zira basın yeterli bir şekilde takip edilemeyecek ve basınla iletişimde kopukluklar yaşanacaktır. Aynı zamanda, tüketicilerin veya müşterilerin şikâyet ve taleplerine tatmin edici ve yönlendirici cevapların verilememesi, imajı, itibarı ve satışları olumsuz etkileyecektir.

**Risk 2'nin Etkisi:** Tüketicilerle sağlıklı iletişim kurulamaması, bunların şikâyet, soru ve taleplerine yeterli, tatmin edici ve yönlendirici cevapların verilememesine sebep olacaktır. Bu durumda kurumun imaj, itibar ve satışları olumsuz etkilenecektir.

Yukarıda verilen örnekten de anlaşılacağı üzere, risk odaklı iç denetim geriye dönük risklerin tespitinden ziyade, ileriye dönük risklerin tespitini yapmaktadır. Kuşkusuz bu tür riskleri belirlemek daha zordur. Çünkü bu tür riskler kurumun henüz maruz kalmadığı ancak ortaya çıkma ihtimali bulunan tehditlerden oluşur. Geriye dönük riskler ise daha önce gerçekleşmiş risklerdir. Bu tür risklere makinenin çalışmaması, kazalar ve hırsızlık gibi olayları örnek olarak verebiliriz. Geriye dönük riskleri belirlemek daha kolaydır. Çünkü riskler daha önceden gerçekleştiği için etkisini ve verdiği zararı objektif olarak değerlendirmek mümkündür.<sup>234</sup>

Özetlemek gerekirse, bu aşamada öncelikle amaçların gerçekleşmesini engelleyebilecek tehditler sıralanır. Daha sonra da her bir tehdidin ortaya çıkaracağı riskler belirlenerek, söz konusu risklerin gerçekleşmesi durumunda yaratacağı etkiler açık bir şekilde ortaya konur.

<sup>234</sup> Ertuğrul Bertan Kaya, *Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulaması*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, 110.



### 2.4.1.3.2. Riskin Ölçülmesi ve Risk Matrisinin Oluşturulması

Hem makro düzeyde hem de mikro düzeyde riskler belirlendikten sonraki adım risklerin ölçülmesidir. Risk ölçümü, riskin unsurları olan etki ve gerçekleşme olasılığı dikkate alınarak yapılır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, risk ölçümü yapılırken sadece tek bir risk unsurunun değil, her iki unsurun da birlikte değerlendirilmesidir.

Etki unsuru, herhangi bir riskin gerçekleşmesi durumunda işletmede yaratacağı hasar veya zarar düzeyini gösterir. Riskin içinde barındırdığı belirsizlik durumu, etkisini hesaplarken birçok sonucu ortaya çıkarabilir. Bu durumda sağlıklı bir risk etkisi ölçümü yapılabilmesi için “gerçekçi ve en kötü durum senaryosuna” odaklanarak, riskin yaratabileceği en üst düzey kayıp dikkate alınmalıdır. Etkini ölçümünden sonra, sıra en kötü durum senaryosunun gerçekleşme ihtimalini tespit etmeye gelir. Olasılıklar, gerçekleşme ihtimalleri en yüksek olandan başlanılarak sınıflandırılırlar.<sup>235</sup> Bu sınıflandırma her iki unsur içinde 3’lü ölçek (düşük, orta, yüksek) şeklinde olabileceği gibi 5’li ölçek (çok düşük, düşük, orta, yüksek, çok yüksek) tarzında da olabilir. Bu iki unsurun çarpımı bize risk puanını verir. Bu risk puanı belirlenirken hem nitel hem de nicel analiz yöntemlerinden faydalanılmaktadır.

Riskler etki ve olasılık çerçevesinde ölçülüp değerlendirildikten sonra, çıkan risk seviyelerine göre risk matrisine yerleştirilirler. Risk matrisi, gerek kurum bazında, gerekse kurum faaliyetleri bazında risk durumunu, kurumsal risk yönetim sistemlerinin etkinliğini, net risk<sup>236</sup> seviyesini ve risk durumundaki değişimleri gösteren esnek ve dinamik bir tahlil aracıdır.<sup>237</sup> Aşağıda Şekil 2.7’de bir risk matrisi örneği verilmiştir.

<sup>235</sup> Kaya, 116.

<sup>236</sup> Net Risk: Kurumların finansal ve finansal olmayan risk seviyelerinin risk yönetim ve kontrol sistemlerinin etkin çalışması suretiyle azaltılmasının ardından kalan risk miktarıdır.

<sup>237</sup> BDDK, *Bankaların Risklilik Düzeyinin Değerlendirilmesine İlişkin Açıklama*, Risk Yönetimi ve Gözetim Teknikleri Dairesi, Mart-2003, 1.

ETKİ	Yüksek		Kabul Edilemez Riskler	
	Orta		Kabul Edilebilir Risk Sınırı	
	Düşük	Kabul Edilebilir Riskler		
		Düşük	Orta	Yüksek
		İHTİMAL		

**Kaynak:** Treasury Board of Canada Secretariat. “Risk Based Audit Framework Guide” (RBAF Guide), 2003.

### Şekil 2.7. Risk Matrisi Örneği

Yukarıdaki şekle bakıldığında, risk ölçüm sonucu risk seviyesi yüksek çıkan risk alanları “*kabul edilemez riskler*” sınıfında yer alırken, düşük çıkanlar “*kabul edilebilir riskler*” grubunda yer almaktadır. Kabul edilebilir risk sınırının üzerinde olan riskler ise incelendikten sonra, azaltılması veya sona erdirilmesi yönünde karar alınabilir. Risk odaklı iç denetim yaklaşımında “*kabul edilebilir riskler*”den ziyade “*kabul edilemez riskler*” ayrıntılı olarak bir incelemeye tabi tutulurlar.<sup>238</sup> Risk matrisi, iç denetçiye hangi riske daha önce müdahale etmesi gerektiği yönünde bir fikir verir.

Risk ölçümleri yapılırken dikkat edilmesi gereken bir hususta iç kontrol sisteminin etkinliğidir. Çünkü iç kontrol sistemi, kurumun kabul edebileceği risk seviyesini direkt etkileyen bir unsurdur. Bir başka ifadeyle iç kontroller, doğal risk ve artık riskleri birbirinden ayıran en önemli faktördür. Bu her iki risk arasındaki ilişkide risk odaklı iç denetimin rolü ise kontrollerin etkin bir şekilde çalışıp, çalışmadığı yönünde güvence vermektir.<sup>239</sup>

#### 2.4.1.3.3. Önceliklerin Belirlenmesi ve Risklerin Kaydedilmesi

En basit şekliyle riskleri önceliklendirmeyi, risk puanı en yüksek olan riskten başlayarak, en düşük olana doğru sıralamak şeklinde ifade edebiliriz. Risk puanı en

<sup>238</sup> Treasury Board of Canada Secretariat, “Risk Based Audit Framework Guide” (RBAF Guide), 2003, 23

<sup>239</sup> David M. Griffiths, *Risk Based Internal Auditing: Three Views on Implementation*, 2006, 5. Erişim Tarihi: 04.11.2015, www.internalaudit.biz

yüksek olan risk, ilk önce üzerinde durulması gereken risktir. Dolayısıyla böyle önemlilik düzeyi yüksek olan riskler için daha çok kaynak ve zaman ayırmak gerekir. Risklerin önemlilik düzeylerinin isabetli olarak belirlenebilmesi, risk değerlendirme sürecinde bir önceki adım olan risk ölçümlerinin doğru bir şekilde yapılmasına bağlıdır.

Kurumsal risk yönetim sisteminin bir parçası olan risk değerlendirme işleminin ardından, amaçlara ulaşılmasını engelleyebilecek önemlilik düzeyi yüksek riskler, risk kayıt tablosuna kaydedilir. Bu aşama doğal olarak risklerin belirlenmesi, ölçülmesi ve önceliklendirilmesi aşamalarının bir sonucunu oluşturur.<sup>240</sup> Dinamik bir yapıya sahip olan risk kayıt tablosu, denetim planının oluşturulmasına da yardımcı olur. Aşağıda örnek bir risk kayıtlama tablosu verilmiştir.

**Tablo 2.5.** Risk Kayıtlaması Örneği

Risk	İçsel Risk		Yatıştırma/ Kontroller	Kontrol Etkinliği	Kalıntı Risk		Tavsiye Edilen Faaliyetler	Kim/Ne Zaman	Risk Sahibi
	Etki	Olasılık			Etki	Olasılık			
	Rakamsal Ölçek 1-9			Güçlü-iyi- Zayıf	Rakamsal Ölçek 1-9				

**Kaynak:** Phil Griffiths, *Risk Based Auditing*, Ashgate Publishing Group, USA November 2005, 178.

Tablo 2.5'te görüldüğü üzere risk kayıtlaması; içsel ve kalıntı risklerin etki-olasılık skorlarını, içsel risklere ilişkin yatıştırma/kontroller ve bu kontrollere ilişkin etkinlik değerlendirme gibi bilgilerden oluşmaktadır. Aynı zamanda tavsiye edilen faaliyetler, bu faaliyetleri kim ne zaman yapılacak ve risk sorumlusuna ait bilgilerde yer almaktadır.

#### 2.4.1.4. Kurumun Risk Olgunluk Modelinin Değerlendirilmesi

Risk olgunluk modeli, ilk olarak 1999 yılında İngiltere merkezli HRV Danışmanlık Hizmetleri Şirketi tarafından geliştirilmiştir. Risk olgunluk modeli, kurumun risk yönetim yeteneğini değerlendirmek için oluşturulmuş bir araçtır.<sup>241</sup>

<sup>240</sup> K.H. Spencer Pickett, *Auditing The Risk Management Process*, John Wiley & Sons, USA 2005, 85.

<sup>241</sup> Martin Hopkinson, *The Project Risk Maturity Model: Measuring And Improving Risk Management Capability*, Gower Publishing Limited, England 2011, 3.

Risk olgunluğu, herhangi bir kurumun riskleri ne derece anladığını ve kurumsal risk yönetimini ne derece uyguladığını gösterir. Risk olgunluk düzeyinin tespit edilmesi için yapılması gereken işlemler genel olarak kurumun tanınması, faaliyette bulunduğu alanla ilgili bilgi edinilmesi ve risk kayıtlarının denetim planlaması için uygunluğunun teyit edilmesi başlıklar altında şeklinde ele alınmıştır. Risk odaklı iç denetim uygulama sürecinin ilk adımı olan organizasyonun tanınması ve organizasyonun risk olgunluğunun değerlendirilmesi aşamasının amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;<sup>242</sup>

- İç denetim biriminin hazırlayacağı denetim planı kapsamının belirlenmesinde yardımcı olmak,
- Denetim komitesine rapor sunulmasını gerektirecek konularda, kurumun riski anlama ve yönetme düzeyini değerlendirmek,
- Yönetimin hazırladığı risk kütüğünün denetim için uygun şartları taşımadığı durumda, bunların tekrar gözden geçirilmesi için risk yönetiminden sorumlu kişi ile değerlendirilmesini sağlamak.

Bir kurumun üst düzeyde risk olgunluğuna sahip olması, risk odaklı iç denetim yaklaşımının etkinliğini ve verimliliğini artırır. Çünkü daha önce de ifade edildiği üzere, bu yaklaşımın temelini riskler oluşturmaktadır. Risk olgunluk seviyesi düşük olan kurumlarda, bu seviyenin üst düzeye çıkarılması için iç denetçilere de çeşitli görevler düşmektedir. Ancak iç denetçinin risk yönetimi sürecinde üstleneceği görev danışmanlıkla ve güvence hizmetiyle sınırlı kalmalıdır.

Risk olgunluk seviyesinin en üst düzeye çıkarılması ve iç denetçinin risk yönetimi ya da risk olgunluğunun değerlendirilmesi konularında üstleneceği rollerle ilgili olarak, IIA şu şekilde bir açıklama yapmıştır; *“İç denetçiler objektifliği gözetmek şartıyla iç kontrollerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, risk değerlendirme ve test planı geliştirme gibi konularda eğitim ve bilgi desteği sağlayabilirler. Bunlar, kurumun kontrol uzmanı olarak iç denetçilerin doğal rolleridir.”*<sup>243</sup> IIA’ın yapmış olduğu açıklamaya bakıldığında, iç denetçinin öncelikli işi kendi bağımsızlığını korumak ve daha sonra da ilgili konularda danışmanlık görevini üstlenmek olduğu söylenebilir. Risk olgunluğu ve iç denetim arasındaki ilişki Tablo 2.6’da verilmiştir.

<sup>242</sup> Griffiths, 2006, 15.

<sup>243</sup> Pickett, 2006, 4.

**Tablo 2.6.** Risk Olgunluğu ve İç Denetim

<b>Risk Olgunluğu</b>	<b>Temel Özellikleri</b>	<b>İç Denetim Yaklaşımı</b>	<b>İç Denetim Stratejisi</b>
Riski Kontrol Eden	Risk yönetimi ve iç kontrol bir bütün olarak operasyonlara adapte edilmiştir. Ayrıca yönetim güvencesi de bulunmaktadır.	Risk yönetimi süreçlerini denetle ve yönetimin risk değerlemesini kullan.	-Denetim planını yönetimin riske bakış açısına göre düzenle. -Risk yönetimi süreçlerine güvence ver. -Eğer gerekli ise danışmanlık yap.
Riski Yöneten	Risk yönetiminde kurum çapında bir yaklaşım geliştirilmiş ve açıklanmıştır.	Risk yönetimi süreçlerini denetle ve yönetimin risk değerlemesini kullan.	-Denetim planının yönetimin riske bakış açısına göre düzenle. -Risk yönetimi süreçlerine güvence ver. -Risk yönetimini geliştirmek için danışmanlık yap.
Riski Tanımlamış	Risk yönetimine ilişkin strateji ve politikalar belirlenmiş ve açıklanmıştır. Risk alma düzeyi tanımlanmıştır.	Risk yönetimini kolaylaştır/bağlantı kur ve uygun yerlerde yönetimin risk değerlemesini kullan.	-Risk yönetiminde açıklıklar bulunduğunu raporla. -Risk yönetimini oluşturulması için danışmanlık yap. -Yönetimin riske bakış açısıyla başla. -Risk yönetimi politikaları ve kontrol süreçlerine güvence ver.
Riskin Farkında	Risk yönetimi konusunda dağınık, silo temelli bir yaklaşım vardır.	Kurum çapında risk yönetimini teşvik et ve denetim risk değerlemesini esas al.	-Zayıf bir risk yönetimi olduğunu raporla. -Risk yönetimini savunmak için danışmanlık yap. -Alternatif bir çerçeveye göre denetim planını hazırla. -Kontrol süreçlerine güvence ver.
Riskten Habersiz	Risk yönetimi için geliştirilmiş hiçbir formel yaklaşım yoktur.	Risk yönetimini teşvik et ve denetim risk değerlemesini esas al.	-Formel bir risk yönetimi bulunmadığını raporla. -Risk yönetimini savunmak için danışmanlık yap. -Alternatif bir çerçeveye göre denetim planı hazırla. -Kontrol süreçlerine güvence ver.

GÜVENCE

DANIŞMANLIK

**Kaynak:** David M. Griffiths, Risk Based Internal Auditing: Three Views on Implementation, 2006, 30.  
Erişim Tarihi: 04.11.2015, [www.internalaudit.biz](http://www.internalaudit.biz)

Tablo 2.6'ya bakıldığında, kurumun sahip olması gereken risk olgunluk seviyeleri beş farklı düzeyle incelendiği görülmektedir. Risk olgunluk düzeyi riski kontrol eden, riski yöneten ve riski tanımlamış olan kurumların kendi geliştirdikleri bir risk yönetim sistemleri bulunmaktadır. Bu seviyelerde olan kurumların iç denetçileri, yönetimin risk değerlendirmelerini kullanmaları gerekmektedir. Riskin farkında olan kurumlarda ise yapılandırılmamış, dağınık ve silo temelli bir risk yönetimi bulunmaktadır. Bu noktada iç denetçi, daha sistemli ve kapsamlı bir risk yönetimini teşvik ederek, kendi risk değerlendirmelerini dikkate almalıdır. Son olarak riskten habersiz olanlar için tablo değerlendirildiğinde, bu tür kurumların geliştirmiş oldukları herhangi bir risk yönetim yaklaşımlarının bulunmadığı görülmektedir. Burada da iç denetçi, risk yönetimini teşvik ederek kendi risk değerlendirmesini kullanmalıdır.

Risk odaklı iç denetim yaklaşımının birinci aşaması olan ve genel olarak riskin değerlendirilmesi süreci diye adlandırabileceğimiz bu safha, hem COSO iç kontrol ve kurumsal yönetim çerçevesinin bir unsuru olması, hem de IIA'in belirlediği standartlara göre denetim planının hazırlanması için önerilen bir çalışma olması nedeniyle iç denetim açısından önemli bir konudur.<sup>244</sup> Nitekim risk değerlendirilmesi sonuçları baz alınarak hazırlanacak olan denetim planında, düzeltici kontrollere değil, risk odaklı ve önleyici kontrollere odaklanılır.

#### **2.4.2. Risk Odaklı İç Denetim Planının Hazırlanması**

İşletmelerin hızla büyümesi, faaliyet alanlarının çeşitlenmesi ve yönetici sorumluluklarının artması gibi nedenlere bağlı olarak ihtiyaç duyulan denetimin de dinamik bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, bu gelişmelere paralel olarak denetim fonksiyonu, gerek nitelik gerekse nicelik olarak sürekli kendini yenilemelidir. İşletme içerisinde etkin ve verimli bir denetim fonksiyonuna sahip olabilmek için ihtiyaçları karşılayan ve dinamik bir yapıya sahip denetim planının olması oldukça önemlidir.<sup>245</sup> Örgütsel planlama, mevcut kaynaklardan en üst seviyede yarar sağlamak için amaç ve hedef kapsamında kaynakların organize edilmesi sürecidir. İç denetim perspektifinden bakıldığında bu kaynaklar; personel, bütçe, iç denetim

<sup>244</sup> Ahmet Cemil Borucu, "Kurumsal Risk Yönetimi Projelerinde Risk Değerleme Sürecinin İşlevi", *Deloitte Makaleleri*, [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), 2,

<sup>245</sup> Louis Braiotta, R. Trent Gazzaway, Robert H. Colson, Sridhar Ramamoorti, *The Audit Committee Handbook*, (5. Baskı), John Wiley & Sons 2010, 200.

araçları ve iç denetimin diğer birimler nezdindeki yeri şeklinde sıralanabilir. Bu kaynaklar, iç denetimin işletme içerisindeki yerini ve iç denetimden beklenenleri ortaya koymaktadır.<sup>246</sup>

Bilindiği üzere planlama, bütün kurum faaliyetlerinin ana unsurlarından birisidir. Denetim faaliyetlerinin planlanması, kuruma sistematik ve disiplinli bir denetim yaklaşımı sunacaktır.<sup>247</sup> Denetim planı, kaynakları denetim fonksiyonuna tahsisini sağlamakla beraber, kurumun karşısına çıkabilecek tehditleri ve fırsatları öngörmeye çalışanlar için de destek sağlar. Ayrıca denetimin amaç ve hedeflerini sistemli bir şekilde içermesi nedeniyle, iç denetçi ve yönetici arasındaki işbirliğine de ortam hazırlar.<sup>248</sup>

IIA, iç denetimde planlamayla alakalı açıklamalarına, Planlama başlıklı 2010 kodlu standartta yer vermektedir. Bu standartta; “*İç denetim yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır.*” şekline bir ifade bulunmaktadır. Buna ek olarak “2010-2: Denetim Planıyla Risk ve Risk Maruziyeti Arasında Bağlantı Kurulması” başlıklı uygulama önerisinde ise “*İç denetim faaliyetinin denetim planı, kurumu etkileyen ve etkileyebilecek risk ve risk maruziyetleri hakkında yapılan bir değerlendirmeye dayanmalıdır*” ifadesi yer almaktadır.<sup>249</sup> IIA’ın yayınlamış olduğu bu standartlardan da anlaşılacağı gibi denetim planlamasının risk odaklı bir anlayışla yapılması gerekmektedir.

Risk odaklı iç denetim planının asıl amacı; denetim kaynaklarını risk puanı en yüksek olan alanlara tahsis edilmesinde rehberlik etmektir. Hazırlanacak olan bu planın başlıca yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir,<sup>250</sup>

- Bu plan iç denetçi için kapsamlı bir kılavuzdur.
- İç denetim biriminin bütçe taleplerini destekleyerek bunun için uygun bir zemin oluşturur.

<sup>246</sup> Moeller, 2005, 286-287.

<sup>247</sup> Cangemi, Singleton, 227.

<sup>248</sup> Braiotta, Gazzaway, Colson, Ramamoorti, 204.

<sup>249</sup> TİDE, *Uluslararası İç Denetim Standartları: Mesleki Uygulama Çerçevesi Türkçe Çevirisi*, 2004, 131.

<sup>250</sup> Ali Rıza Eşkazan, “Risk Odaklı İç Denetim Planlaması”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 11, Bahar 2005, 33.

- Üst yönetimim denetim planlarına iştirak etmesini ve denetimle ilgili sorumluluklarını üstlenmesini kolaylaştırır.
- İç denetçilerin kendi performanslarını değerlendirmelerini ve uyguladıkları kontrollerin takibini sağlar.
- Yönetimin kurumsal riskleri ölçmesi veya değerlendirmesi için bir araçtır.

İç denetçi etkin bir risk odaklı iç denetim programı için kurumun tüm faaliyetlerini kapsayacak, her bir faaliyet için denetim sıklığını ve kaynak tahsisini ayrıntılı şekilde belirleyecek bir çalışma yürütmelidir.<sup>251</sup> İç denetçinin hazırlayacağı risk odaklı iç denetim programı birbiriyle alakalı alt süreçlerden oluşmaktadır. Bunlar aşağıda başlıklar halinde ele alınacaktır.

#### 2.4.2.1. Denetim Evreninin Belirlenmesi

Risk odaklı iç denetim planının ilk aşaması denetim evreninin belirlenmesidir. Denetim evreni, denetime konu olabilecek ve kurumu birim bazında tüm yönleriyle temsil edebilecek işlemlerin yer aldığı bir listedir.<sup>252</sup> En kısa ve öz tanımıyla ise denetim evreni, denetlenebilecek alanların tamamını ifade eder.<sup>253</sup> Denetim evreni, mevcut şartlar gereği kurumun tamamının denetlenmesi imkânı bulunmasa veya kaynak yetersizliği nedeni ile mümkün olmasa dahi, denetlenebilir alanların tamamını kapsamalıdır. Risk değerlendirmesi neticesinde denetim planı kapsamı dışında bırakılan faaliyetler olabilir. Fakat bu faaliyetler de denetim evreni dışında tutulmamalıdır. Denetim evreninin belirlenirken ilk önce denetlenebilir alanların tanımlanması gerekir. Denetlenebilir bu alanlar herhangi bir faaliyet, süreç, proje veya üst yönetimin üzerinde durduğu özel bir konu olabilir.<sup>254</sup> Genel ilke, denetim evreni kapsamına kurumun tüm faaliyetlerinin dâhil edilmesidir. Fakat denetim alanının;

- Kurum amaçlarının gerçekleştirilmesine önemli derecede katkı sağlayıp, sağlamadığı,
- Kurum üzerinde dikkate değer etkisi olacak büyüklükte olup olmadığı,

<sup>251</sup> Federal Financial Institutions Examination Council (FFIEC), *IT Examination Handbook*, April 2012, 11.

<sup>252</sup> Pickett, 2006, 114.

<sup>253</sup> İDKK, Kamu İç Denetim Rehberi, 179.

<sup>254</sup> İDKK, *Denetim Evreninin Belirlenmesi Sunumu*, Antalya 2013.



- Denetim de dâhil olmak üzere tesis edilecek kontrollerin maliyetini haklı kılacak önemde olup, olmadığı,
- gibi hususlar göz önünde bulundurularak denetim evreninin kapsamı daraltılabilir.<sup>255</sup>

Denetim evreninin nasıl belirleneceği ile ilgili olarak standart bir yöntem bulunmamakla birlikte daha çok kurumların kendine has özellikleri denetim evreni kapsamının belirlenmesinde etkili olmaktadır. Örneğin, İDKK'nın yayınlamış olduğu Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi'nde "Kümülatif" ve "Göreceli" olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır.<sup>256</sup>

Gerçekleştirilecek olan denetim faaliyetinin etkinliğinin artırılmasında, denetim evreninin doğru bir şekilde belirlenmesi oldukça önemlidir. Bu doğrultuda 2010-2 No'lu uygulama önerisinde denetim evrenine ilişkin "Denetim evreni, kurumun stratejik planı ile ilgili unsurlar içerebilir. Bu haliyle denetim evreni, kurumun genel iş hedeflerini de hesaba katmakta ve yansıtmaktadır. Stratejik planlar, muhtemelen kurumun risk karşısındaki davranışı ve planlanan hedeflere ulaşma zorluğu hakkında da fikir vermektedir. Denetim evreni, normal şartlar altında risk yönetimi sürecinin sonuçlarından da etkilenmektedir. Kurumun stratejik planı, kurumun içinde faaliyet gösterdiği ortam dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Bu çevresel etkenler, denetim evrenini ve göreceli risk değerlendirmesini de etkileyecektir." şeklinde açıklamalara yer verilmektedir.<sup>257</sup>

Denetim kaynakları sınırlı olması nedeniyle, denetim evreni kavramı, çoğu iç denetim birimi için sorun olabilmektedir. Bu yüzden bazı denetim evreni listeleri çok dar kapsamlı hazırlanırken, bazıları ise geniş kapsamlı olabilmektedir. Risk odaklı iç denetim planlamasının temel bir yapı taşı olan denetim evreni kavramının iç denetçiler tarafından kullanılması durumunda karşılaşılabilecekleri problemlerden bazıları şunlardır:<sup>258</sup>

<sup>255</sup> İDKK, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, Erişim Tarihi: 10.11.2015, <http://www.idkk.gov.tr>

<sup>256</sup> Enis Ös, "Denetim Evreninin Belirlenmesinde Alternatif Bir Yöntem: Analitik Hiyerarşi Projesi", *Denetim Dergisi*, Sayı: 4, 2010, 8.

<sup>257</sup> TİDE, 2004, 132.

<sup>258</sup> Robert R. Moeller, *COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, And Compliance Processes*, (2. Baskı), John Wiley & Sons, July 2011, 154.

- **Kurumda çok fazla ve karmaşık denetlenebilir birimlerin olması:** Kurum farklı alanlarda veya farklı yerlerde faaliyet gösterebilir. Denetlenebilir alanların geniş yelpazeli olması halinde iç denetçi için denetim planı geliştirmek kolay olmayacaktır.
- **Denetim evrenindeki bazı birimlerin kolay denetlenebilir olmaması:** Kurumun iç denetim biriminin uzmanlık alanı ile örtüşmeyen birimleri olabilir. İç denetçi bu alanları denetlemek için yeterli düzeyde teknik bilgiye sahip olmaması, denetim planının hazırlanmasını zorlaştırabilir.
- **İç denetimin bütün denetlenebilir alanları kapsayacak yeterli zaman ve kaynağa sahip olmaması:** İç denetimin zaman ve kaynak sıkıntısı oldukça, hiçbir zaman bütün denetlenebilir alanların denetimini gerçekleştirmesi mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla kapsamlı bir denetim alanı listesi hazırlamanın kuruma sağlayacağı katkı da sınırlı olacaktır.

#### 2.4.2.2. Yönetimin İhtiyaç Duyduğu Güvence Düzeyinin Belirlenmesi

İç denetim birimi, üst yöneticiler, denetim komitesi ve bağımsız denetçiler kurumsal yönetişimin önemli bir parçasıdır. İç denetçileri kurumsal yönetişimin vicdanı veya yönetimin gözü kulağı şeklinde düşünebiliriz.<sup>259</sup> Hem iç hem de dış çıkar gruplarının iç denetimden bekledikleri faydayı sağlayabilmeleri için iç denetimin standart bir kalıp şeklinde planlanıp uygulanmasından ziyade, denetim planının yüksek risk faktörü taşıyan faaliyetlere ve alanlara göre tasarlanıp yürütülmesi gerekir. Bu zihniyet, iç denetimden beklenen güvence düzeyinin kurumun risk önceliklerine göre belirlenmesini sağlayacaktır. Aynı zamanda denetim sıklığı ve denetim kaynakları da bu yönde belirlenecektir.<sup>260</sup>

Yönetimin iç denetimden beklediği güvence düzeyi, denetim faaliyetlerinin derinliğini ve denetim testlerinin miktarını etkileyen önemli bir unsurdur. Bu nedenle, yüksek düzeyde güvence beklenen alanlarla, düşük düzeyde güvence beklenen alanların birbirinden ayrılması önemli bir husustur. İç denetim yöneticisi bu tür konularla ilgili olarak doğru karar alabilmesi için üst düzey yöneticilerle istişareler yapmalıdır.

<sup>259</sup> Hugh D. Pforsich, Bonite K. Peterson Kramer, G. Randolph Just , “Establishing An Effective Internal Audit Department”, *Strategic Finance*, April 2006, 24.

<sup>260</sup> Paul E. Lindow, Jill D. Race, “Beyond Traditional Audit Techniques”, *Journal of Accountancy*, 194(1), July 2002, 29-30.

Uygulamada, iç denetim faaliyetlerinin önemli bir kısmının düşük düzeyde güvence sağladıkları görülmektedir. Bu durumun nedenleri;

- Kurum yöneticilerinin sorumluluk alanlarındaki faaliyetlerin yönetimi noktasında kendilerine güven duyulmasını istemeleri,
- Denetim faaliyetlerinin, genellikle gerçekleştirilen bütün işlemlerin küçük bir bölümünü değerlendirmesi,
- Denetimlerin sınırlı bir zaman aralığında yapılması şeklinde sıralanabilir.

Bu sebeplerden dolayı iç denetimin sağladığı güvence seviyesi, ek bir işlem gibi algılanmaktadır. Fakat yönetim tarafından e-ticaret gibi özellikli bir faaliyet alanına ilişkin yüksek düzeyde güvence gerektiren özel denetimler istenebilir.<sup>261</sup>

İç denetime tabi tutulan her bir faaliyet alanı için aynı düzeyde güvence verilmesi söz konusu değildir. Denetim sonuçlarının makul düzeyde kanıt ve denetim testiyle desteklenmesi, iç denetim standartlarında da yer almaktadır.<sup>262</sup> Ancak toplanacak denetim kanıtları ve uygulanacak denetim testleri, farklı amaçlar için iç denetim raporlarını kullananların farklı seviyelerde güvence istemeleri söz konusu olması nedeniyle standart bir yapıda olmayabilir.<sup>263</sup>

#### **2.4.2.3. Risk Öncelikli Denetim Alanlarının Belirlenmesi ve Denetimi**

Öncelikler ve sınırlı denetim kaynakları, iç denetim faaliyetlerinin kapsam ve etkinliğinde önemli rol oynayan unsurlardır. Genel olarak kurumlar, tüm faaliyetlerini denetleyecek denetim kaynaklarına sahip değildirler. Bu nedenle, iç denetçi mevcut denetim kaynaklarını da dikkate alarak, toplam denetlenebilir alanları denetlenecek ya da denetlenmeyecek alanlar şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutabilirler. Tabi iç denetçi böyle bir sınıflandırma yaparken üst yönetimin de görüşünü almalıdır.<sup>264</sup>

Spesifik risk kütükleri, risklerin etki ve olasılık düzeylerinin değerlendirilmesi için önemli bir araçlardır. Yüksek etki ve olasılık düzeyine sahip olan riskler, risk odaklı

<sup>261</sup> Griffiths, 2005, 76.

<sup>262</sup> Urton Anderson, "Assurance And Consulting Services", *Research Opportunities in Internal Auditing* (Editors: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), IIA, The United States of America, 2003, 113.

<sup>263</sup> Tanç, 174.

<sup>264</sup> Charles H. Le Grand, Information Technology in Auditing, IIA, Erişim Tarihi.11.11.2015, <http://www.itaudit.org>

iç denetim sürecinde önceliklendirilmesi gereken, denetim alanları olarak belirlenirler. Daha önce önemlilik düzeyi yüksek olarak belirlenmiş olan işletme süreçleri ve temel riskler arasında ilişki kurulduğunda, denetim öncelikleri bakımından iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Birincisi, önemli risklerin tehdidi altında olan temel bir işletme sürecinin olması, ikincisi ise birçok önemli işletme süreci için yüksek düzeyde tehdit oluşturan temel bir riskin olması durumudur. Bu iki durum arasında denetim açısından önceliklendirme yapılacak olursa; birinci durumda denetim öncelikleri, üzerinde kontroller geliştirilmesi gereken temel bir işletme sürecidir. İkinci durumda da çok sayıda işletme sürecini etkileyen spesifik bir amaca yönelik kontrollerdir.<sup>265</sup>

Denetim faaliyetlerinde önceliklerin belirlenmesi ile ilgili olarak IIA'in yayınladığı uygulama önerisi 2010-2'de "Görev iş çizelgeleri, diğer etkenlerin yanı sıra risk öncelikleri ve risk maruziyetine ilişkin değerlendirmelere de dayanmalıdır. Risk ve risk maruziyetinin önemine bağlı olarak mevcut kaynakların ne şekilde tahsis edileceğine karar verebilmek için önceliklerin belirlenmesi gerekmektedir. İç denetim yöneticisinin denetim alanları arasında söz konusu öncelikleri tespit etmesine yardımcı olabilecek çeşitli risk modelleri mevcuttur. Risk modellerinin çoğunda öncelik tespiti için; mali etkiler, varlıkların likiditesi, yönetimin yetkinliği, iç kontrollerin kalitesi, değişim veya istikrar derecesi, son denetim görevinin tarihi ve karmaşıklık düzeyi, personel ve kamuyla ilişkiler gibi risk etkenleri kullanılmaktadır." şeklinde bir açıklama bulunmaktadır.<sup>266</sup>

**Tablo 2.7.** Denetim Öncelikleri Çizelgesi

Denetim Konusu	Risk Puanı	Denetim Sıklığı (3 Yıl İçin)	Lokasyon Sayısı	Her Denetim İçin İş Günü Sayısı	Toplam İş Günü Sayısı
1	96	1	1	10	10
2	92	3	1	8	24
3	90	1	3	12	36

**Kaynak:** Phil Griffiths, *Risk Based Auditing*, Ashgate Publishing Group, November 2005, 86.

Yukarıda verilen Tablo 2.7'de bir denetim öncelikleri çizelgesi örneği bulunmaktadır. Denetim öncelikleri çizelgesini hazırlamak için ilk önce kuruma uygun

<sup>265</sup> Kurt F. Reding, Craig H. Barber, Kristine K. Digirolamo, "Creating A Business Risk Inventory", *The Internal Auditor*, Vol: 57, No: 1, February 2000, 50-51

<sup>266</sup> TİDE, 2004, 132.

bir risk modeli geliştirilmeli ve modelin her bir unsuru için riskler, olasılık - etki açısından değerlendirilerek risk puanları elde edilmelidir. Elde edilen bu risk puanlarının denetim önceliklerine dönüştürülmesi için iç denetimin, referans olarak kabul edeceği bir denetim öncelikleri ölçeğine ihtiyacı vardır. Örneğin, denetim skoru 80'den büyükse en üst düzeyde denetim önceliği; 60-79 arasında ise üst düzeyde denetim önceliği; 40-59 arasında ise orta düzeyde denetim önceliği; 20-39 arasında ise düşük düzeyde denetim önceliği; 19'dan küçükse çok düşük düzeyde denetim önceliği gibi bir referans ölçeği geliştirilebilir. İç denetçinin aldığı bu referans aralıkları sektöre göre veya kurumun yapısına göre değişkenlik gösterebilir. Denetim öncelikleri belirlendikten sonraki adım risklerin denetimlere atanması işlemidir.

Yöneticilerin denetim faaliyetlerinden istedikleri verimi alabilmeleri için risk analizleri baz alınarak hazırlanan denetim planları ile kurumun risk kayıtlarının birebir ilişkilendirilmesi gerekir. Riskler ile bu risklerin yönetilmesini kontrol edecek olan denetimlerin ilişkilendirilmesinde, risklerin gruplandırılması ve denetim evreninden hareket edilmesi şeklinde iki yöntem vardır. Risklerin gruplandırılması yönetiminde, öncelikle riskler; işletme birimleri, amaçlar ya da süreçler bazında gruplandırılır. Daha sonra iç denetçi, bu risk gruplarının yönetimi konusunda güvence sağlayacak denetimlere karar verir. Denetim evreninden hareket edilmesi yönteminde ise, öncelikle her bir denetim faaliyeti, işletme birimleri ya da süreçleri bazında tahsis edilir. Daha sonra, değerlendirilecek olan riskler bu denetim faaliyetlerine atanırlar.<sup>267</sup>

#### 2.4.2.4. Üç Yıllık Denetim Planlarının ve Yıllık İş Programlarının Oluşturulması

Genel olarak iç denetimin amacı, işletme amaçlarına ulaşılmasını engelleyebilecek durumların minimize edilmesi için üst yönetimin bilgilendirilmesidir. Yüksek risk taşıyan alanlara kontrol prosedürlerinin uygulanması, işletmenin hedeflerine ulaşamaması ile ilgili risklerin önüne geçebilir. Risk bazlı iç denetim planı; denetim faaliyetlerinin, üst düzeyde risk taşıyan alanlara etkin bir şekilde entegrasyonunun sağlar.<sup>268</sup> Bu kapsamda stratejik denetim planlarına ek olarak üç yıllık denetim planları da risk odaklı denetimin uygulanmasında önemli bir role sahiptir. Uygulamada denetim planı üç yıllık dönemler şeklinde hazırlanmaktadır. İşletmenin dinamik bir çevrede

<sup>267</sup> Murat Çakırkaya, *İşletmelerde Risk Odaklı İç Denetim Fonksiyonu*, Erişim Tarihi: 11.11.2015, <https://prezi.com/zdwiefxlohvy/isletmelerde-risk-odakl-ic-denetim-fonksiyonu>

<sup>268</sup> Richard H. Tarr, *Establishing an Internal Audit Activity Manual*, IIA, Florida USA 2003, 51.

faaliyet göstermesi hiç beklenmedik bir anda iç ve dış kaynaklı risklerle karşı karşıya kalmasına yol açabilir. Bu nedenle, denetim planlarının üç yıllık dönemler şeklinde hazırlanması, beklenmedik durumlara karşı alınabilecek önlemlerin daha isabetli olmasını sağlar.

Sarbanes-Oxley Yasası'nın iç kontrolle ilgili talepleri de üç aylık dönemleri içermektedir. Üçer aylık planlar, gerek özel gerekse kamu sektörünün karşılaşılabileceği sorunlara çözüm bulma noktasında yıllık denetim planlarının tekrar gözden geçirilmesi imkânını sağlar. Bir yıllık risk değerlendirmesini dikkate alan denetim planları gerçek durumu yansıtmayarak, iç denetçi için de yeterince fayda sağlamayabilir. Organizasyonların maruz kaldıkları riskler değişebilmekte ve bunlar için uygulanacak kontrol faaliyetleri de farklılık gösterebilmektedir. Bu sebeple, iç denetçinin bu gelişmelere ayak uydurabilmesi için, kullanışlı üçer aylık denetim planları oluşturması gerekir.<sup>269</sup>

Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir hususta, üç yıllık denetim planları ve yıllık iş programları hazırlanırken, mevcut kaynakların tahsisi ve her bir denetim personelinin üstleneceği görev gibi konulara da dikkat edilmesidir. İş programları yapılırken iç denetçinin iş yükü, eğitimleri ve izinleri gibi hususlarda göz önünde bulundurulmalıdır.

#### **2.4.3. Risk Odaklı Denetim Görev Planlaması ve Görevlerin Yürütülmesi**

İç denetimin çalışma durumunu değerlendirme ölçütlerinden birisi de, hazırlanan denetim planındaki faaliyetlerin, iç denetçiler tarafından başarılı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığıdır. Program dâhilinde yürütülmeyen denetim planlarında zaman ve kaynaklar da etkin kullanılmayacaktır. Örneğin, planlanan zaman aralığını aşan denetim projelerinde, denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin zarar görmesi söz konusu olabilir.<sup>270</sup>

Risk odaklı iç denetimin uygulama sürecinde, organizasyonun risk olgunluğu belirlenip, üç aylık ve yıllık denetim planları oluşturulduktan sonra, risk odaklı denetim görevlerinin planlanması ve görevlerin yürütülmesi aşamasına geçilir. Hazırlanan risk

<sup>269</sup> K. H. Spencer Pickett, *The Internal Auditor at Work: A Practical Guide to Everyday Challenges*, John Wiley, Hoboken-New Jersey 2004, 160.

<sup>270</sup> Tarr, 56.

odaklı iç denetim planı çerçevesinde denetim faaliyetlerini yürütmek için uygulama esnasında iç denetçinin yapması gerekenleri, risk odaklı görev planlarının hazırlanması ve risk odaklı denetim görevlerinin yürütülmesi şeklinde ikiye ayırabiliriz. Risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulama kısmını oluşturan bu iki konu aşağıda ele alınacaktır.

#### 2.4.3.1. Risk Odaklı Denetim Görev Planlaması

Görev planlaması, her bir denetim faaliyeti için amaçların net bir şekilde tanımlanması esasına dayanmaktadır.<sup>271</sup> IIA tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Standartları'nda yer alan 2200 - Görev Planlaması standardında; *“iç denetçiler, her görev için, kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir.”* ifadesi yer almaktadır. 2201-Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler başlıklı standartta ise bir görevi planlarken, iç denetçilerin dikkate alacağı hususlar şu şekilde sıralanmıştır.<sup>272</sup>

- Denetime tabi olan faaliyetin hedeflerini ve performansını kontrol etmesinin araçları,
- Faaliyet ve bu faaliyetin hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,
- Bir ilgili kontrol çerçevesi veya modeline kıyasla, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrolü sistemlerinin yeterlilik ve etkinliği,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.

Genel olarak bakıldığında, uluslararası iç denetim standartlarında benimsenen iç denetim metodolojisi ile risk odaklı iç denetim metodolojisi arasında keskin bir farkın olmadığı görülmektedir. Nitekim 2010 No'lu performans standardı, denetim planlarının risk bazlı olması ve 2201 No'lu performans standardı ise denetim görevlerinde risklerin dikkate alınması üzerinde durmaktadır. Ancak uygulamada bu iki yöntem arasında ciddi farklılıklar söz konusu olabilmektedir. Bunun sebebi, iç denetimin faaliyet alanının sadece mali konularla sınırlandırılarak, bu yönde uygunluk denetimlerine ağırlık verilmesi şeklinde açıklanabilir. Bu bakış açısıyla yapılan denetimler, kurumun

<sup>271</sup> Pickett, 2006, 166.

<sup>272</sup> TİDE, 2004, 17-18.

amaçlarını ve hedeflerini tehdit eden önemli risklerin büyük bir kısmını göz ardı etmektedir. İç denetimden beklenen verimliliği sağlayabilmek için IIA'nın iç denetim standartları ile risk odaklı iç denetim yaklaşımının aynı bakış açısıyla ele alınarak, iç denetimin kurumun tüm faaliyetlerini kapsamaması gerekir.

#### 2.4.3.2. Risk Odaklı Denetim Görevlerinin Yürütülmesi

Denetim planının ve denetim programının temelini oluşturan, hangi denetim prosedürlerinin kullanılacağı, bu prosedürlerin kapsamının ve zamanlamasının ne olacağı gibi sorulara yanıt veren hususlar, risk odaklı iç denetim uygulama sürecinin önceki aşamalarında ele alınmıştır. Bu aşamalardan sonra iç denetçi, her denetim alanı için risk puanlarını da dikkate alarak denetimin yürütülmesi (test etme) aşamasına geçecektir.<sup>273</sup> Diğer bir ifadeyle, iç denetçi bu safhada önceki aşamalardan elde ettiği bilgileri doğrulayacaktır.

Risk odaklı denetim görevi kapsamında yapılması gerekenler genel olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir.<sup>274</sup>

- İyi kontrol edilen riskler için objektif güvence verilmesi veya kontrolü zayıf olan riskler için yönetime tavsiyeler sunulması,
- Risk kütüğünden risklerin ve kontrollerin elde edilmesi,
- Verilen güvencelerin güvenilirliğinin test edilmesi,
- Kontrollerin test edilmesi,
- Gerçekleştirilen faaliyetlerin takibi.

IIA tarafından yayımlanan Uluslararası İç Denetim Standartları'nda yer alan 2300 Görevin Yapılması standardında; "İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir" ifadesine yer verilmektedir. İç denetim standartları açısından görevlerin yürütülmesi konusu, bilgilerin tespiti ve tanımlanması, analiz ve değerlendirme ve bilgilerin kaydedilmesi şeklinde üç ana başlık altında ele alınmıştır.<sup>275</sup>

<sup>273</sup> Bozkurt, 180.

<sup>274</sup> Cain, 29.

<sup>275</sup> TİDE, 2004, 20.



Risk odaklı iç denetim yaklaşımının bu aşamasında, denetim görevlerinin planlanması kısmında belirlenen görevler fiili olarak yerine getirilecektir. Bu doğrultuda üst yöneticiye bir bilgilendirme sunumu yapılarak görüşleri alınmalıdır. Risk odaklı denetimde görevlerin yürütülmesiyle ilgili olarak gerekli olan test etme düzeyinin ve kullanılacak test yöntemlerinin belirlenmesi gerekir.

Her denetimin bir amacı vardır. Bu amaçta görev kapsamındaki faaliyetlerin değerlendirilip, incelenmesi neticesinde elde edilecek kanıtlarla ilgilidir. Aynı zamanda her bir denetim faaliyeti, bir ya da daha fazla denetim testi aracılığıyla, denetim amacına ulaşmak için tasarlanır. Denetim testleri; denetçinin elde ettiği sonuçlar ve denetim görüşü için kanıtlar sağlar.<sup>276</sup> Test etme düzeyinin belirlenmesinde işletmenin bulunduğu sektör, faaliyetlerinin karmaşıklığı, iş hacmi ve doğal olarak işletmenin maruz kalabileceği riskler önemli kriterlerdir. İç denetçi test düzeyini belirledikten sonra her bir test etme düzeyi için uygun test etme metotlarını seçmelidir. İşletmelerin karşılaşılabilecekleri risklerin sayısı ve çeşidi her geçen gün daha da arttığı için, geleneksel denetim testlerinin de sağlamış olduğu fayda azalmaktadır.<sup>277</sup> Eğer işletmenin amaçlarını öne çıkaran risk odaklı iç denetim yaklaşımı benimsenmişse, bu yaklaşımın doğasına uygun denetim testleri kullanılmalıdır. Bir başka ifadeyle denetim testleri daha çok doğal risklere ve bunlara yönelik kontrollere odaklanmalıdır. Risk odaklı iç denetim metodolojisinde kullanılacak test teknikleri genel olarak; gözlem, analitik inceleme, görüşme, anket ve uygunluk testi şeklinde sıralanabilir.<sup>278</sup>

Daha çok mali tablolara yoğunlaşan bağımsız denetçiler için geleneksel test etme teknikleri yeterli olabilir. Fakat iç denetçiler için bu tekniker yeterli değildir. Çünkü iç denetçilerin risk ve kontroller üzerinde daha geniş bir bakışa sahip ve iç denetim faaliyetlerini optimize eden test etme metotlarını kullanması gerekir. Özellikle son dönemlerde risk analizi, kurumsal veri tabanları, denetim yazılımları ve hile denetimi teknikleri gibi yöntemler risk odaklı iç denetimde yaygın olarak kullanılmaktadır.<sup>279</sup> İDKK'nın geliştirdiği “İçDen” adlı programı da test etme araçlarına örnek olarak verilebilir.

<sup>276</sup> Georges Selim, David McNamee, “The Risk Management and Internal Auditing Relationship: Developing and Validating a Model”, *International Journal of Auditing*, Vol: 3, No: 3, 1999, s.169.

<sup>277</sup> W. Robert Knechel, “The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol: 32, 2007, 391.

<sup>278</sup> Bozkurt, 64.

<sup>279</sup> Gerald Hyde, “Enhanced Auditing Testing”, *The Internal Auditor*, 64(4), August 2007, 66.

Özetlemek gerekirse, hem geleneksel iç denetim anlayışında, hem de risk odaklı iç denetim anlayışında kullanılan test etme teknikleri genel olarak çok farklılık göstermemektedir. Ancak, her ne kadar bu yöntemler aynı gibi gözükse de bunların taşıdığı amaçlar farklılık göstermektedir. Geleneksel anlayışta denetim testlerinin amacı, finansal tabloların yasal olarak uygunluğuna bakmak, hataları ve hileleri bulmaktır. Risk odaklı iç denetim test tekniklerinin amacı ise, iç kontrol sisteminin etkin olarak işleyip işlemediğini tespit etmektir.

İç denetçi, denetim testleri neticesinde elde ettiği bilgi ve bulguları sistemli bir şekilde kaydetmelidir. Çünkü denetçi görüşünün oluşturulmasında ve risk odaklı iç denetimin son aşaması olan raporlama kısmında bunlara ihtiyaç duyulacaktır.

#### **2.4.4. Risk Odaklı İç Denetim Raporunun Hazırlanması**

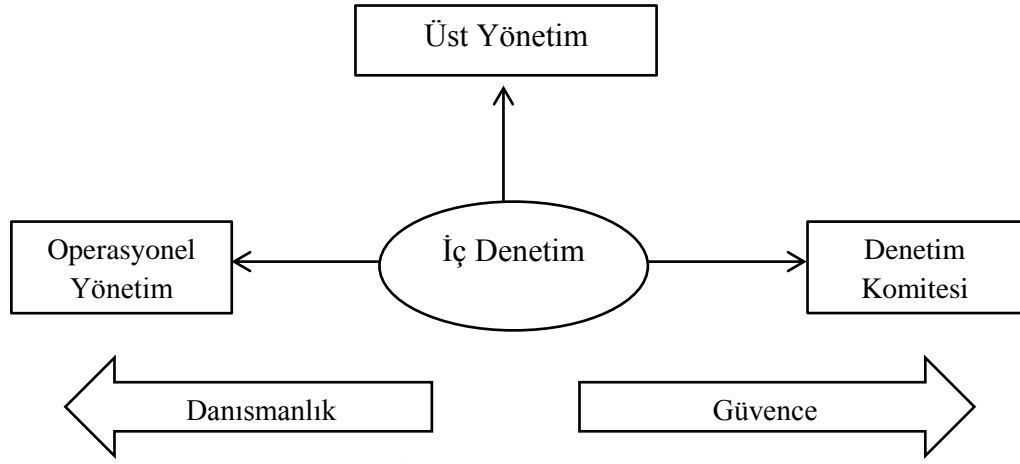
Denetim raporu, risk odaklı iç denetim sürecinin en son ve en önemli aşamasını oluşturmaktadır. İç denetçi önceki aşamalarda yapılması gereken işlemleri çok iyi bir şekilde yerine getirmiş olabilir. Ancak, son aşamada hazırlanacak olan denetim raporu, iç denetçinin önceki çalışmalarını mükemmel bir şekilde yansıtmıyor ise yapılan iç denetim başarılı olarak değerlendirilmeyecektir. Denetim faaliyetlerinin gerektirdiği bütün işlemlerden sonra, yöneticinin göreceği en son ürün kuşkusuz denetim raporu olacaktır. Bu yüzden iç denetçi, denetim raporunu büyük bir titizlikle ve eksiksiz olarak hazırlayıp, zamanında ilgililere sunmalıdır.<sup>280</sup> Bu doğrultuda hazırlanan kaliteli denetim raporları kuruma istenilen düzeyde katma değer sağlayacaktır.

İç denetim raporlarına ilgi duyan temel grupları; operasyonel yönetim, denetim komitesi ve üst yönetim olmak üzere üçe ayırabiliriz. Her bir grup iç denetimden farklı beklentiler içerisindedir. Örneğin, operasyonel yönetimin talepleri faaliyetlerin etkinliği ve kontrollerin yeterliliği ile ilgili danışmanlık destekleriyle ilgilidir. Denetim komitesinin beklentisi ise, risk ve kontrol ile ilgili güvence hizmetlerine yöneliktir. Son olarak üst yönetimin iç denetimden beklentisi hem danışmanlık tavsiyelerine, hem de risk ve kontrol ile ilgili güvencelere yönelik olabilir. Bununla birlikte, bu grupların

---

<sup>280</sup> Griffiths, 2005, 117.

talepleri örtüşebilir. İç denetim raporlarına ilgi duyan temel gruplar arasındaki ilişki Şekil 2.8’de görülmektedir.<sup>281</sup>



**Şekil 2.8.** İç Denetim Raporlarına İlgili Duyan Temel Gruplar

Her bir kesimin farklı farklı taleplerinin olması ve iç denetçinin de bu talepleri tek bir denetim raporunda karşılamak zorunda olması, doğal olarak iç denetçinin de işini zorlaştırmaktadır. Bu durum denetim raporu yazmanın hiçte kolay olmadığını göstermektedir.

Lawrence B. Sawyer; denetim raporlarını geliştirmenin en iyi yolunun, denetim bulgu ve sonuçlarının risk bakış açısı ile özetlenmesi ve denetim raporları vasıtasıyla ilgili kişilere iletilmesi şeklinde gerçekleştirilebileceğini ifade etmektedir. Bu yaklaşım tarzı, sadece kendi bulguları doğrultusunda çok ayrıntılı bir şekilde geri bildirimde bulunan geleneksel denetim yaklaşımından oldukça farklıdır.<sup>282</sup>

IIA tarafından yayınlanan 2440-1 nolu uygulama önerisinde taslak raporlarla ilgili olarak “*Sonuçların ve tavsiyelerin tartışılması, genellikle görev sırasında ve/veya görev sonrası toplantılarda (son görüşmeler) yapılır. Bir başka usul de taslak raporların, tespitlerin ve tavsiyelerin denetlenen faaliyet ve birimin yönetimi tarafından gözden geçirilmesidir*” şeklinde bir ifade yer alırken, nihai raporlama ile ilgili olarak da “*İç denetim yöneticisi veya onun tayin ettiği kişi, nihai rapor hazırlanmadan önce raporu gözden geçirmeli, onaylamalı ve raporun kimlere dağıtılacağına karar vermelidir. Nihai raporlar, aksiyonların uygulanmasını sağlayabilecek olan kurum*

<sup>281</sup> The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), *Internal Audit Reporting Relationships: Serving Two Masters*, IIARF, Altamonte, Springs Florida 2003, 4

<sup>282</sup> Sean De La Rosa, “ERM-Based Audit Reports”, *The Internal Auditor*, 62(6), 2005, 73.

*çalışanlarına dağıtılmalıdır. Bunun anlamı; raporun gerekli tedbirleri alabilecek veya alınmasını sağlayabilecek pozisyonda olan kişilere ulaştırılmasıdır. Rapor ayrıca, denetlenen faaliyetin yönetimine, bağımsız denetçilere, denetim komitesine, yönetim kurulu ve diğer ilgililere de verilmelidir” şeklinde açıklamalar bulunmaktadır.<sup>283</sup>*

Denetçi hazırladığı nihai raporu sunduktan sonra, işletme yönetimi raporda yer alan bulguları ve tespitleri kapsamlı bir şekilde değerlendirmelidir. IIA'nın 2500 kodlu standardında “İç denetim yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulanmasını veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul etmesini sağlamak ve gelişmeleri gözlemek amacıyla yönelik bir takip süreci kurmalıdır.” ifadesi yer almaktadır. İç denetçinin izleme faaliyetleri sonucunda hazırlayacağı rapor, KRY ilkeleri ile uyumlu olmalıdır. İzleme faaliyeti sonuçları, nihai denetim raporunda yer alan kontrol eksikliklerindeki gelişmeleri ve olumsuzlukları da yansıtmalıdır.<sup>284</sup>

---

<sup>283</sup> TİDE, 2004, 307-308.

<sup>284</sup> Rosa, 75.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### RİSK ODAKLI İÇ DENETİM YAKLAŞIMININ TÜRKİYE'DEKİ KAMU KURUMLARINDA ARAŞTIRILMASI

Bu bölümde, kamu iç denetçilerinin Türkiye'deki kamu kurumlarında iç denetim faaliyetini yerine getirirken karşılaştıkları sorunları belirlemeye ve risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulanma düzeyini tespit etmeye yönelik yapılan çalışmanın literatür incelemesi, amacı, önemi, kapsamı ve yöntemi, güvenilirlik ve normallik analizi ve bulguların değerlendirilmesi alt başlıklar halinde incelenmiştir. Son olarak da çalışmanın sonuçları değerlendirilerek, ilgililere önerilerde bulunulmuştur.

#### 3.1. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Araştırmanın bu kısmında, risk odaklı iç denetim yaklaşımı ile ilgili yabancı ve yerli çalışmalardan bazıları aşağıda sırasıyla incelenmiştir.

Miltz ve diğerleri (1991) iç denetim faaliyetlerinin risk odaklı yönetimini konu edinen çalışmalarında, organizasyonun denetime tabi tutulması gereken her bir birimi için risk indeksleri geliştirmeye yönelik pratik bir yöntemden bahsetmişlerdir. Bu risk indeksleri sayesinde maliyet-kazanç kriterini başarmak yerine her bir birimdeki risk yoğunluğunu tespit etmeye yarayan bir teknik geliştirmişlerdir. Bu sayede denetim faaliyetleri planlanan zamanda bitirilmiştir.

Allegrini ve D'onza (2003) büyük İtalyan şirketlerinde iç denetimin ve risk yönetiminin durumu hakkında genel bir fikir sunmayı amaçladıkları araştırmalarında, risk değerlendirme uygulamalarını ve risk odaklı denetimin işleyişini sorgulamışlardır. Bu kapsamda söz konusu çalışma İtalyan borsasındaki ilk 100 şirket üzerinde uygulanmıştır. Sonuç olarak şirketlerin önemli bir kısmı COSO modeli üzerinde yoğunlaşarak daha çok operasyonel denetim yaptıkları ve risk odaklı denetimi üst düzeyde kullandıkları görülmüştür. Aynı zamanda birkaç şirketin de geleneksel denetim yöntemlerini uyguladıkları tespit edilmiştir.

Diaz (2005) araştırmasında bütçe kısıtları ve inisiyatif kullanımının, risk odaklı denetim ortamında risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini nasıl etkilediğini incelemiştir. Araştırma neticesinde denetçilerin finansal durum risklerini tanımlarken iş

risklerine nispeten daha kesin sonuçlara ulaşmaya çalıştıkları görülmüştür. Bütçe kısıtının ise, bu risklerin tanımlanmasında hiç bir etkisinin bulunmadığı tespit edilmiş ve iş riski değerlemelerinin bütçe kısıtları çerçevesinde daha titiz bir şekilde geliştiği analiz edilmiştir.

Khanna (2008) Hindistan bankalarının şube denetimleri için geliştirilen risk odaklı iç denetim yaklaşımını konu edinen çalışmasında, Hind bankalarında risk odaklı iç denetim yönteminin uygulanışını inceleyerek önerilerde bulunmuştur. Sonuç olarak söz konusu yaklaşımın bankalarda uygulanmaya başlandığının ancak risk değerlendirme yöntemlerinde, denetim planının hazırlanmasında ve risklerin azaltılması için kontrol risklerinin ve doğal risklerin tanımlanması gibi konularda eksikliklerin olduğu tespit edilmiştir.

Koutoupis ve Tsamis (2009) araştırmalarında Yunan bankalarının risk odaklı iç denetim yaklaşımına göre durumlarını incelemişlerdir. Araştırma kapsamını üç büyük Yunan bankası oluşturmuştur. Ana tema olarak bu bankaların risk odaklı iç denetim planlamasını nasıl yaptıkları seçilmiştir. Bu bağlamda risk değerlendirme, denetim evrenini tanımlama ve denetim planlaması konularında durum analizi yapmışlardır. Araştırma neticesinde denetim evreni belirlenirken, ilk iki bankanın tüm departmanların taşıdığı riskleri hesaplayıp denetim planını ona göre oluşturduğu tespit edilmiştir. Ancak diğer banka, denetim evrenini ve planını oluştururken risklerin önceliklendirilmesi yöntemini kullandığı görülmüştür. Zaman ve maliyet tasarrufu açısından üçüncü bankanın en iyi yöntemi uyguladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Castanheira ve diğerleri (2009) araştırmalarında risk odaklı iç denetim anlayışının şirketlerde benimsenmesinde hangi spesifik faktörlerin etkili olduğunu ve kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolünü incelemişlerdir. Bu bağlamda Portekiz İç Denetçiler Enstitüsü üyesi 96 iç denetçiye bir anket uygulamışlardır. Araştırma sonucuna göre, risk odaklı iç denetim yaklaşımında yıllık denetim programları planlanırken Portekiz Borsası'na kayıtlı firmaların ve uluslararası şirketlerin dikkate alındığı tespit edilmiştir. Özellikle finans sektörünün durumu ile yıllık risk bazlı denetim planının hazırlanması arasında güçlü bir ilişkinin olduğu görülmüştür. Aynı zamanda şirketlerin varlık büyüklükleri ile risk bazlı denetim yaklaşımının benimsenmesi arasında da pozitif yönlü bir kolerasyonun olduğu tespit edilmiştir. Son olarak iç denetimin büyük şirketlerin kurumsal risk yönetimi sistemlerinde önemli bir işlevinin olduğu görülmüştür.

Bello (2014) çalışmasında Arnavutluk kamu kurumlarında, iç denetim stratejisindeki gelişmelerle birlikte çağdaş bir iç denetim modelinin benimsenip benimsenmediğini, yıllık denetim planlarının ve kaynak tahsislerinin risk odaklı yapıp yapılmadığını araştırmıştır. Çalışma sonucunda, Arnavutluk'ta 2007'den bu yana kamu idarelerinde kuralcı yapının değişim göstermesine rağmen, hala geleneksel iç denetim anlayışının benimsendiği görülmüştür. Bununla birlikte, bazı denetim faaliyetlerinin risk değerlendirmelerini içerdiği belirtilmiştir. Genel olarak değerlendirildiğinde ise, risk kültürünün ve risk odaklı iç denetim anlayışının kamu idarelerinde henüz oturmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Benli ve Celayir (2014) araştırmalarında risk odaklı iç denetim sürecini ve bu sürecin en önemli aşaması olan risk değerlendirme faaliyetini gerek kurumsal risk yönetimi açısından gerekse iç denetim birimlerinin yaptığı çalışmalar açısından incelemiştir. Sonuç olarak risk değerlendirilmesi aşamasında işletmeyle iç denetim birimleri arasında etkin bir koordinasyonun sağlanması gerektiği vurgulanmıştır.

Nyarombe ve diğerleri (2015) çalışmalarında Kenya'nın Uasin Gishu bölgesindeki kamu idarelerinin iç kontrol sistemi uygulamalarında risk odaklı iç denetim yaklaşımının etkisini incelemeyi amaçlamışlardır. Yapılan analizler neticesinde kurumlar amaçlarını belirlemede, risklerin değerlendirilmesinde, yıllık denetim planının hazırlanmasında, kaynak tahsisinde ve raporlama gibi faaliyetlerinde risk odaklı iç denetimi benimsedikleri görülmüştür. Aynı zamanda idarelerin iç kontrol faaliyetlerinde de bu yaklaşımın etkili olduğu tespit edilmiştir.

Yerli literatür incelendiğinde, risk odaklı iç denetim yaklaşımı ile ilgili çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Bunlardan birkaçı aşağıda incelenmiştir

Kışalı ve Pehlivanlı (2006), çalışmalarında Türkiye'de iç denetim alanında geline noktaı belirlemek ve denetimde risk değerlendirme ve risk odaklı denetim anlayışının hangi ölçüde kullanıldığını tespit etmek amacıyla BIST 100 endeksinde yer alan şirketlere anket uygulaması yapmışlardır. Araştırma sonucunda, denetimde yaşanan gelişmelerin bankacılık sektörünce yakından takip edildiği fakat reel sektörün henüz istenen olgunluğa erişmediği ifade edilmiştir.

Kurnaz (2007) kurumsal yönetim ve risk odaklı iç denetim yaklaşımı arasındaki etkileşimi araştırarak ülkemizdeki yansımalarını değerlendirmiştir. Bu kapsamda

Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşuna bir anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda söz konusu yaklaşımın ülkemiz koşullarında uygulanabilirlik düzeyinin çok düşük olduğu görülmüştür. Aynı zamanda bu olumsuz tabloya rağmen yapılan düzenlemeler ve çalışmaların, bu yaklaşımın uygulanması hususunda olumlu yönde etki edeceği belirtilmiştir.

Tanç (2009) çalışmasında risk odaklı iç denetim yaklaşımının kavramsal çerçevesini oluşturarak, uygulama sürecini net bir şekilde ortaya koymak ve söz konusu yaklaşım ile ilgili bilgisayar destekli bir uygulamaya yer vermeyi amaçlamıştır. Bu doğrultuda tekstil sektöründe faaliyet gösteren Koza Tekstil A.Ş.'de bilgisayar destekli bir risk odaklı iç denetim uygulaması gerçekleştirmiştir. Uygulamanın kapsamı ise, hammadde kabul ve depolama iş süreci ile sınırlandırılmıştır. Çalışma sonucunda işletmenin hammadde kabul ve depolama süreci için denetim görüşü yetersiz olarak belirlenmiştir. Denetim görüşünün yetersiz olarak belirlenmesinde etkili olan bazı bulgu ve sorunlar sıralanmış ve ilgililere önerilerde bulunulmuştur.

Kaya (2010) risk odaklı iç denetim yaklaşımının araçlarını ve işlevselliğini ortaya koymayı amaçladığı araştırmasında, Moonlight Otel işletmesine yönelik bir uygulama yapmıştır. Yapılan uygulama çalışması sonucunda risk odaklı iç denetimin işletmeye, hissedarların haklarının korunmasına yardımcı olma, işlem maliyetlerinin azaltılması ve kurumsal yönetimin güçlendirilmesi gibi ciddi faydalar sağlayacağı yönünde tespitlere yer verilmiştir.

Görener (2010) çalışmasında risk odaklı iç denetim faaliyetlerinin nelerden oluştuğu ve hangi aşamalarla gerçekleştirildiği konusunda bilgiler vermek amacıyla, risk odaklı iç denetim sürecini anlatan bir uygulamaya yer vermiş ve olasılık-etki analizi çerçevesinde risk değerlemesi gerçekleştirerek riskli alanları belirlemeye çalışmıştır. Araştırmada uygulama alanı olarak bir şirketin pazarlama departmanı seçilmiştir. Çalışma sonucunda, pazarlama faaliyeti için belirlenmiş olan unsurlardan pazarlama yöntemi en yüksek riskli unsur, raporlama ise en düşük riskli unsur olarak tespit edilmiştir.

Akkaya (2011) çalışmasında Altiner Otel işletmesinin mali işler bölümünün faaliyetleri için risk odaklı iç denetim planlamasında risk matrisinin oluşturulma sürecini göstermeyi amaçlamıştır. Elde edilen sonuçlara göre, mali işler bölümünde



vergi muhasebesi ve tahsilat yönetimi en yüksek risk unsuru, raporlama ve nakit yönetimi en düşük risk unsuru olarak tespit edilmiştir.

Kızılboga (2013) araştırmasında kurumsal risk yönetimi odaklı iç denetim yaklaşımının mevcut durumunu belirlemeyi amaçlamıştır. Bu kapsamda İstanbul Büyükşehir Belediyesi'ndeki iç denetçiler, müfettişler ve Mali Hizmetler Daire Başkanlığı'ndaki yöneticilere bir anket uygulaması yapmıştır. Araştırma sonucunda belediyelerde iç denetim planları hazırlanırken üst yöneticilerin etkili olduğu, en fazla finansal risklerin göz önünde bulundurulduğu ve kurumun geleneksel risk yönetimi odaklı denetim kültürünü benimsediği yönünde tespitlerde bulunulmuştur.

Türedi ve diğerleri (2015) risk odaklı iç denetimin gelişimini, işleyiş şeklini ve iç kontrol ve kurumsal yönetim ile ilişkisini değerlendiren teorik bir çalışma yapmışlardır. Sonuç olarak risk odaklı iç denetimin gelişimi ile iç kontrol ve kurumsal risk yönetiminin gelişimi arasında aynı yönlü bir ilişkinin olduğu yönünde değerlendirmeler yapılmıştır.

Türkiye'de yapılan çalışmalar incelendiğinde, risk odaklı iç denetim yaklaşımını en alt seviyedeki çalışanından en üst seviyedeki yöneticisiyle kısaca tüm aktörleriyle ve değer katmak, güvence ve danışmanlık hizmeti sağlamak gibi işlevleriyle ele alan kapsamlı bir araştırmanın olmadığı görülmektedir. Bu nedenle bu çalışmanın ulusal literatürdeki önemli bir eksikliği gidereceğini söylemek mümkündür.

### **3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Risk odaklı iç denetim yaklaşımı, kurumun hedeflerini ve kaynaklarını, ulusal ve uluslararası iç denetim standartları doğrultusunda ve 5018 sayılı KMYKK'nın temel ilkeleri çerçevesinde yönetilmesini öngören, sistematik ve disiplinli bir süreçtir. Aynı zamanda bu yaklaşım, tüm kurumu etkileyebilecek, içsel ve dışsal risklerin değerlendirilerek, yönetilmesi amacını da taşıyan bir bakış açısına sahiptir. Risk odaklı iç denetim, kurumsal risk yönetimi sisteminin uygulamadaki etkinliğini de sorgulayan bir yaklaşımdır. Risk yönetiminin etkin olup olmadığını da iç denetçiler vasıtasıyla makul güvence verme ve danışmanlık hizmetinde bulunma şeklinde yerine getirmektedir.

5018 sayılı KMYKK'nın yasalaşmasıyla beraber, Türkiye'deki kamu kurumlarında, iç denetim alanında hızlı bir değişim ve gelişim olmuştur. Söz konusu kanunda, iç denetimin risk odaklı yapılmasını öngören hükümler de yer almaktadır. Dolayısıyla risk odaklı iç denetim yaklaşımı, Türkiye'deki kamu yönetimi sisteminde üzerinde düşünülmesi ve uygulamadaki etkinliğinin değerlendirilmesi gereken güncel bir konudur. Bu noktaya kadar bahsedilenler ışığında bu çalışmanın temel amacı ve alt başlıkları aşağıda sırasıyla ifade edilmiştir:

- Risk odaklı iç denetim yaklaşımının, uygulamadaki durumunu görmek,
- Risk odaklı iç denetim sistemi eğer başarıyla uygulanmıyorsa, bu duruma yol açan sebepleri ve sistemin başarıyla uygulanabilmesi için yapılması gereken hususları belirlemek,
- Kamu kurumlarında, iç denetçilerin karşılaştıkları başlıca sorunları tespit etmek,
- Kamu kurumlarının, risk ve denetim kültürünü ortaya çıkarmak,
- Risk tanımlama ve değerlendirme çalışmalarının, kim veya kimler tarafından yapıldığını belirlemek,
- Risk yönetimi faaliyetlerinin, denetim çalışmalarındaki yerini tespit etmek,
- İç denetimin teftiş anlayışından kurtulup kurtulmadığını belirlemek,
- İç denetçilerin kurumlarındaki rollerini ortaya çıkarmak,
- Kamu kurumlarında iç denetimin farkındalık düzeyini tespit etmek.

Çizilen bu konular çerçevesinde çalışmanın genel amacı, Türkiye'deki kamu kurumlarında, uluslararası standartlara uygun olarak geliştirilmek istenen iç denetim ve risk odaklı iç denetim yaklaşımının, tüm aktör ve işlevleri ile uygulamada hangi düzeyde olduğunu belirlemektir.

### **3.3. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ**

Uluslararası literatürde risk odaklı iç denetim yaklaşımını konu edinen birçok çalışma bulunmaktadır. Uygulamalar daha çok özel sektör ağırlıklı olmakla birlikte, kamu kurumlarına yönelik yapılan çalışmalar da mevcuttur. Ulusal literatüre bakıldığında, yapılan çalışmaların özel sektör ağırlıklı olduğu görülmektedir. Kamu sektöründe ise, risk odaklı iç denetim sistemini esas alan ve bilindiği kadarıyla da

ulusal literatürde yeterli sayı ve kapsamda bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu nedenle konu ile ilgili ulusal literatürde yapılan çalışmaların yetersizliği dikkate alındığında, bu çalışma büyük önem taşımaktadır.

Aynı zamanda ülkemiz açısından düşünüldüğünde, söz konusu çalışma ile tüm kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim yaklaşımının işleyişiyle ilgili genel bir tablo çizilecektir. Bu da kamu kurumlarında genelde iç denetimin, özelde ise risk odaklı iç denetim yaklaşımının güçlü ve zayıf yönlerini ortaya çıkarması açısından önem arz etmektedir.

Risk odaklı iç denetim yaklaşımı ile ilgili ulusal literatürde yapılan teorik çalışmalarda, gelecekte yapılacak iç denetim faaliyetlerinde, iç denetçilerin risk odaklı iç denetim sistemini kullanmalarının kaçınılmaz olduğu ve kullanmaları durumunda da elde edecekleri faydaların neler olduğu yönünde tespitler yer almaktadır. Ancak, bu konuyla ilgili ampirik araştırmalar sınırlı kalmıştır. Bu çalışma, 5018 sayılı KMYKK ile aşamalı olarak kamuda uygulama alanı bulan risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulanma düzeyini ölçmek amacıyla yapılan ampirik bir araştırma niteliğinde olduğu için ayrı bir önem taşımaktadır.

### **3.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ**

Araştırmada, Türkiye'deki kamu kurumlarında iç denetim faaliyeti ifa edilirken, risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulanma düzeyinin belirlenmesi ve iç denetçilerin karşılaştıkları genel sorunların tespiti amaçlandığından, anket çalışması kamu iç denetçilerine yapılmıştır. Dolayısıyla, çalışmanın ana kütlesini 5018 sayılı KMYKK ile atanan ve kamu kurumlarında çalışan sertifikalı iç denetçiler oluşturmaktadır. Araştırmanın yapıldığı dönem itibariyle kamu kurumlarında istihdam edilen iç denetçi sayısı, İDKK'nın 29.02.2016 tarihli kurul kayıtlarına göre 963 kişidir. Çalışmada örneklem seçimi yapılmayıp, ana kütlenin tamamına ulaşılması hedeflenmiştir. Ana kütleyi oluşturan kamu iç denetçilerinin kurumlar itibariyle güncel dolu-boş iç denetçi kadro sayılarını gösteren tablo Ek - 2'de verilmiştir. Söz konusu tabloda da görüldüğü üzere kamu kurumlarına 2075 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Ancak bu kadroların sadece 963'ü (%46,4) kurumlar tarafından kullanılmıştır. Doluluk oranının istenilen seviyelerde olmamasının en önemli sebepleri iç denetçi alımının üst yönetimin

inisiyatifinde olması ve ilgili yasal mevzuatta iç denetimle alakalı çeşitli yapısal eksikliklerin olması şeklinde açıklanabilir.

Veri toplamada birincil veri toplama yöntemlerinden olan anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın amaçları doğrultusunda anket soruları hazırlanırken, genelde iç denetim özelde ise risk odaklı iç denetim konuları ile alakalı literatürde yer alan yerli ve yabancı çalışmalardan, uluslararası iç denetim standartlarından, kamu iç denetim rehberinden ve 5018 sayılı KMYKK'dan yararlanılmıştır. Söz konusu anket formunun anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla kamu kurumlarında görev yapan iç denetçilerin ve iç denetim alanında çalışmalar yapan akademisyenlerin görüşü alınarak, bir ön değerlendirme yapılmıştır. Bu uzman kişilerin tespit ve önerileri doğrultusunda ankete son hali verilmiştir.

Araştırma kapsamında hazırlanan anket formu üç bölümden oluşmakta olup, Ek - 3'de verilmiştir. Anketin birinci bölümü, iç denetçiler hakkında genel bilgileri içeren demografik sorular ile kamu kurumlarının denetim kültürünü belirlemeye yönelik sorulardan oluşmaktadır. İkinci bölüm, risk odaklı iç denetim sürecinin kamu kurumlarında uygulanma düzeyini tespit etmek amacıyla 5'li likert (1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Tamamen katılıyorum) ölçeğine göre hazırlanan sorulardan oluşmaktadır. Son olarak anketin üçüncü bölümünde ise, iç denetim birimlerinin kamu kurumlarında iç denetim faaliyetini yerine getirirken karşılaştıkları başlıca sorunları tespit etmeye yönelik 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan sorular bulunmaktadır.

Çalışmada verilerin toplanmasında kullanılan anket forumları, yüksek ve güvenli bir geri dönüş oranının sağlanması amacıyla iç denetçilere, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün (BÜMKO) Antalya'da 03 - 15 Mayıs 2016 tarihleri arasında düzenlediği "Kamu İç Denetçileri Eğitim Programı" esnasında bire bir uygulanmıştır. Çalışmanın amacına tam olarak ulaşmasını sağlamak için eğitim süresince katılımcılarla bizzat görüşülerek araştırma hakkında detaylı bilgi verilmiştir. Araştırmanın ana kütlesini oluşturan 963 iç denetçiden 143'ü çeşitli sebeplerden dolayı eğitim programına katılamamıştır. Eğitim programına katılan 820 iç denetçinin 612'sinden geçerli geri dönüş alınabilmiştir. Bu oran %74,6'lık bir geri dönüş oranına tekabül etmektedir. Tüm ana kütle dikkate alındığında ise geri dönüş oranı %63,6'dır.

Anketlerden elde edilen veriler, *Statistical Package for Social Science for Windows (SPSS 20,0)* programı kullanılarak bilgisayar ortamına aktarılmış, verilerin analizi ve hipotezlerin test edilmesinde bu programdan yararlanılmıştır. Bu program yardımıyla frekans, yüzde, ortalama gibi tanımlayıcı istatistiklerin yanı sıra Ki-Kare Bağımsızlık Testi, Kruskal-Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testi yapılmıştır.

Ki-Kare analizi iki ya da daha fazla sınıflı ölçekle ölçülmüş değişkenler arasında ilişki olup olmadığını belirlemek için yapılmaktadır.<sup>285</sup> Ki-kare analizi kategorik değişkenler arasındaki ilişkinin araştırılmasında yaygın olarak kullanılan bir testtir. Bu araştırmada kamu kurumlarının bütçe türü ile iç denetim farkındalık düzeyleri, risk olgunluk seviyeleri, iç denetime bakış açıları ve iç denetimin odak noktası arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı söz konusu test ile analiz edilmiştir. Araştırmada Ki-Kare testi sonucunda anlamlı ilişki bulunan değişkenler için Goodman-Kruskal'ın Tau katsayısı, Belirsizlik katsayısı, Fi katsayısı, Cramer'in V katsayısı ve Kontenjans katsayıları kullanılmıştır.<sup>286</sup> Nominal ilişki ölçüleri, 0 ile 1 arasında değerler alırlar. Değişkenler arasındaki ilişkinin azalması durumunda bu ölçüler sıfıra yaklaşır, artması durumunda ise 1'e yaklaşır.<sup>287</sup>

Kruskal-Wallis Testi, gruplar arası tek yönlü varyans analizinin (One-way ANOVA) non-parametrik alternatifidir. Bu test ile sürekli değişkenlere sahip üç veya daha fazla grup için karşılaştırma yapılır. Aynı zamanda değerler sıralı hale çevrilir ve her bir grup için sıralı ortalamalar karşılaştırılır.<sup>288</sup> Çalışmada bu test, kamu kurumlarının bütçe türü, iç denetim farkındalık seviyesi, risk olgunluk düzeyi ve iç denetime bakış açısı ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek için kullanılmıştır.

Mann-Whitney U Testi, aralıksız ölçülen iki bağımsız gruptan elde edilen puanların, birbirinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test eder. Bu

<sup>285</sup> Beril Sipahi, E. Serra Yurtkoru, Murat Çinko, *Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi* (2.Baskı), Beta Basım, İstanbul 2008, 184.

<sup>286</sup> Erkan Oktay, *Kontenjans Tablolarından Elde Edilen İlişki Ölçüleri*, (5.Baskı), Aktif Yayınevi, Erzurum, 2012, 36-59.

<sup>287</sup> Erkan Oktay, Ötüken Senger, *Her Yönüyle MYO Gençliği Kafkas Üniversitesi Örneği*, Nobel Yayınevi, Ankara, 2012, 20.

<sup>288</sup> Hakan Demirgil, "Parametrik Olmayan (Non - Parametric) Hipotezlerin Testleri ", Şeref Kalaycı (Ed.), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, (5. Baskı), (85-110), Detay Yayıncılık, Ankara 2010, 106.

test bağımsız örnekler için uygulanan t-testlerinin parametrik olmayan alternatifidir.<sup>289</sup> Çalışmada bu analiz kamu kurumlarında denetimin odak noktası ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek için kullanılmıştır.

### 3.5. ARAŞTIRMANIN DAYANDIĞI HİPOTEZLER

Hipotezler oluşturulurken araştırmanın özünü oluşturan risk odaklı iç denetim yaklaşımına yönelik sorulan sorulardan faydalanılmıştır. Bu kapsamda, anket formunun birinci bölümüyle ilgili hipotezler; kamu kurumlarında iç denetim farkındalık düzeyinin, risk olgunluk durumunun, iç denetime bakış açısının ve iç denetimin odak noktasının kamu kurumlarının bütçe türlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla oluşturulmuştur. Anket formunun ikinci bölümüyle ilgili hipotezler ise; kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim sisteminin uygulanma düzeyinin kamu kurumlarının bütçe türüne, iç denetim farkındalık düzeyine, risk olgunluk durumuna, iç denetime bakış açısına ve iç denetimin odak noktasına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmeye yöneliktir.

Araştırmanın dayandığı hipotezler aşağıda sırasıyla verilmiştir:

**H<sub>1</sub>:** Kamu kurumlarının bütçe türleri ile iç denetim farkındalık düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

**H<sub>2</sub>:** Kamu kurumlarının bütçe türleri ile risk olgunluk düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

**H<sub>3</sub>:** Kamu kurumlarının bütçe türleri ile iç denetime bakış açısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

**H<sub>4</sub>:** Kamu kurumlarının bütçe türleri ile iç denetimin odak noktası arasında anlamlı bir ilişki vardır.

**H<sub>5</sub>:** Kamu kurumlarının bütçe türü ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

**H<sub>6</sub>:** Kamu kurumlarının iç denetim farkındalık seviyesi ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

---

<sup>289</sup> Demirgil, 99.

**H<sub>7</sub>:** Kamu kurumlarının risk olgunluk seviyesi ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

**H<sub>8</sub>:** Kamu kurumlarının iç denetime bakış açısı ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

**H<sub>9</sub>:** Kamu kurumlarında denetimin odak noktası ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

### 3.6. GÜVENİLİRLİK ANALİZİ VE VERİLERİN NORMALLİK TESTİ

Güvenilirlik, ankette yer alan soruların birbirleriyle olan tutarlılığının ve söz konusu sorunu ölçmede homojenliğinin rakamsal olarak ifade edilmesidir. Bir başka ifadeyle güvenilirlik, bir anketin farklı zaman dilimlerinde aynı örnekleme uygulandığında aynı sonuçları verme derecesidir. İstatistikte güvenilirlik ölçülürken genellikle Cronbach Alfa katsayısı tercih edilmektedir. Alfa ( $\alpha$ ) katsayısı aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır.<sup>290</sup>

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$  ise ölçek güvenilir değil,
- $0,40 \leq \alpha < 0,60$  ise ölçeğin güvenilirliği düşük,
- $0,60 \leq \alpha < 0,80$  ise ölçek oldukça güvenilir,
- $0,80 \leq \alpha < 1,00$  ise ölçek yüksek derecede güvenilirliktedir.

Bu kapsamda demografik bilgiler dışında kalan soruların güvenilirliğini ölçmek amacıyla Cronbach Alpha katsayısı hesaplanmış ve  $\alpha$  değeri 0,778 bulunmuştur. Bu oran anketin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir. Ayrıca araştırmanın özünü oluşturan anketin ikinci bölümündeki 16 tane sorunun Cronbach Alpha katsayısı ise 0,871 olarak tespit edilmiştir. Bu katsayı risk odaklı iç denetim sürecinin kamu idarelerinde uygulanma düzeyini ölçmek amacıyla toplanan verilerin yüksek derecede güvenilirlik düzeyine sahip olduğunu göstermektedir.

İstatistiksel analizlerde parametrik hipotez testlerinin mi yoksa parametrik olmayan hipotez testlerinin mi kullanılacağına karar verilirken, verilerin normal dağılıp dağılmadığına bakılması gerekir. Verilerin normal dağılımı analiz edilirken gözlem sayısı dikkate alınmalıdır. Eğer gözlem sayısı 29'dan az ise Shapiro-Wilk testi, 29 ve

<sup>290</sup> Aziz Akgül, Osman Çevik, *İstatistiksel Analiz Teknikleri*, Emek Ofset, Ankara 2003, 435.

daha büyük olduğunda ise Kolmogorov-Smirnov testi kullanılabilir.<sup>291</sup> Bu çalışmada verilerin dağılımının normalliği, risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulanma düzeyini tespit etmek amacıyla toplanan verilerin ortalaması alınarak Kolmogorov-Smirnov testi ile test edilmiştir. Normallik analizi yapıldığında, %5 anlamlılık düzeyinde P değeri (0,000) %5'ten küçük olduğu için verilerin normal dağılım göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısı ile verilerin analizinde parametrik olmayan hipotez testlerinden Ki-Kare Bağımsızlık Testi, Kruskal-Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testi kullanılmıştır.

### 3.7. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmaya katılan iç denetçilere ait demografik verilerin ve konu kapsamındaki diğer bulguların değerlendirmeleri bu kısımda sunulmaktadır.

#### 3.7.1. Demografik Bilgiler ve Denetim Kültürünü Belirlemeye Yönelik Bulguların Analizi

Anketteki soruların sıralamasına uygun olarak öncelikle cevaplayıcılarla ilgili kişisel bilgilere ve kamu kurumlarının denetim kültürünü belirlemeye yönelik görüşlere yer verilmiştir. Bu kapsamda, araştırmaya katılan iç denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımı Tablo 3.1'de yer almaktadır.

**Tablo 3.1.** Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Cinsiyet	n	%
Kadın	78	12,7
Erkek	534	87,3
<b>Toplam</b>	<b>612</b>	<b>100</b>

Tablo 3.1'e bakıldığında, ankete katılan 612 kişinin %12,7'sini (78 kişi) bayanlar %87,3'ünü (534 kişi) ise erkekler oluşturmaktadır. Katılımcıların önemli bir kısmının erkek olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin yaşlarına göre dağılımları Tablo 3.2'de sunulmaktadır.

<sup>291</sup> Meltem Karaatlı, "Verilerin Düzenlenmesi ve Gösterimi ", Şeref Kalaycı (Ed.), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, (5. Baskı), (3-42), Detay Yayıncılık, Ankara 2010, 10.



**Tablo 3.2.** Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları

Yaş	n	%
30 ve altı	-	-
31 - 39	217	35,5
40 - 49	230	37,6
50 - 59	135	22,1
60 ve üstü	30	4,9
<b>Toplam</b>	<b>612</b>	<b>100</b>

\*Toplam yüzdenin %100 olmaması SPSS paket programının rakamları yuvarlamasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 3.2'ye bakıldığında cevaplayıcıların %35,5'inin (217 kişi) yaşlarının 31-39 arası, %37,6'sının (230 kişi) 40-49 arası, %22,1'inin (135 kişi) 50-59 arası ve %4,9'unun (30 kişi) ise 60 ve üstü yaş aralığında oldukları görülmektedir. Buna göre, katılımcıların büyük bir çoğunluğunun 31-39 ve 40-49 yaş aralığında oldukları ifade edilebilir. Ayrıca 30 ve altı yaş aralığında iç denetçinin bulunmaması da dikkat çekici bir husustur. Bunun nedeni kamu iç denetçisi aday belirleme başvuru şartları arasında adayın bir kamu kurumunda en az beş yıllık hizmet süresinin olması şeklinde açıklanabilir.

Araştırmaya katılan cevaplayıcıların eğitim durumlarına göre dağılımları Tablo 3.3'de verilmektedir.

**Tablo 3.3.** Katılımcıların Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları

Eğitim Durumu	n	%
Lisans	392	64,1
Yüksek Lisans	190	31,0
Doktora	30	4,9
<b>Toplam</b>	<b>612</b>	<b>100</b>

Tablo 3.3 incelendiğinde katılımcıların %64,1'inin (392 kişi) lisans, %31'inin (190 kişi) yüksek lisans ve %4,9'unun (30 kişi) ise doktora mezunu oldukları görülmektedir. Genel kabul görmüş denetim standartlarından olan mesleki eğitim ve yeterlilik standardına ve 5018 sayılı KMYKK'nın 65. maddesine göre, denetçilerin en az dört yıllık lisans mezunu olmaları gerekir. Dolayısıyla iç denetçilerin eğitim seviyelerinin lisans düzeyi ağırlıklı olması aslında beklenen bir durumdur. Burada üzerinde durulması

gereken husus lisansüstü eğitim oranlarıdır. Bu oranlara bakıldığında, katılımcıların önemli bir bölümünün lisansüstü eğitim mezunu oldukları görülmektedir. İç denetçilerin lisansüstü eğitim mezunu olmaları, kamu iç denetçi sertifika derecelerinin artırılmasında dikkate alınan hususlardan biridir. Bu kriterin iç denetçileri lisansüstü eğitime yönlendiren önemli bir unsur olduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin sahip oldukları kamu iç denetçisi sertifika düzeylerine göre dağılımları Tablo 3.4’de yer almaktadır.

**Tablo 3.4.** Katılımcıların Sahip Oldukları Sertifika Düzeylerine Göre Dağılımları

<b>Sertifikalar</b>	<b>n</b>	<b>%</b>
A-1	239	39,1
A-2	205	33,5
A-3	145	23,7
A-4	23	3,8
<b>Toplam</b>	<b>612</b>	<b>100</b>

\*Toplam yüzdenin %100 olmaması SPSS paket programının rakamları yuvarlamasından kaynaklanmaktadır.

Kamu kurumlarında, iç denetimde mesleki yeterlilik kıdem esasına göre değil, mesleki başarı ve yeteneğin temel alındığı sertifika sistemi ile ölçülmektedir. Kamu kurumlarında, iç denetime geçiş sürecinde sertifikasyona dayalı bir anlayışın benimsenmesi evrensel nitelikte, özgüveni yüksek, emeğe saygılı, değişime ve gelişime açık iç denetçilerin yetişmesini sağlayacaktır.

Sertifikaların derecelendirilmesinde, “*Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller*” dikkate alınmaktadır. Söz konusu esas ve usullerde, kamu iç denetçi sertifikaları önem sırasına göre A-1, A-2, A-3 ve A-4 şeklinde derecelendirilmektedir. Sertifika derecelendirilmesindeki puanlamada esas alınan kriterler ise meslek içi eğitimler, mesleki faaliyetler, yayınlanmış makale ve kitaplar, başarı belgeleri ve takdirnameler, eğitimcilik faaliyetleri, yabancı dil bilgisi ve yüksek lisans veya doktora eğitimleri şeklinde sıralanmaktadır. İç denetçilerin sahip oldukları sertifika derecelerine göre görevlendirilecekleri alanlar da farklılık göstermektedir. İç denetçilerin sertifika derecelerine göre görevlendirilebileceği alanlar sırasıyla uygunluk denetimi ve mali denetim, performans denetimi, sistem denetimi ve denetim gözetimi ve izleme faaliyeti şeklinde ayrılmıştır.

Kamu iç denetçi sertifikaları ile ilgili genel bir değerlendirmeden sonra Tablo 3.4 incelendiğinde katılımcıların %39,1'inin (239 kişi) A-1, %33,5'inin (205 kişi) A-2, %23,7'sinin (145 kişi) A-3 ve %3,8'inin (23 kişi) de A-4 sertifikasına sahip olduğu görülmektedir. İç denetçilerin sahip oldukları sertifikaların oranlarına bakıldığında A-4 sertifikasına sahip olanların çok az olduğu söylenebilir. A-4 sertifikasına sahip iç denetçi sayısının az olmasının muhtemel nedeni, kamuda iç denetim sisteminin ve kamu iç denetçi sertifikası uygulamasının çok fazla bir geçmişinin olmamasından kaynaklanabilir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin sahip oldukları uluslararası sertifikaların dağılımları Tablo 3.5'de sunulmaktadır.

**Tablo 3.5.** Katılımcıların Sahip Oldukları Uluslararası Sertifika Düzeylerine Göre Dağılımları

Sertifikalar	Var		Yok		Toplam	
	n	%	n	%	n	%
CIA	10	1,6	602	98,4	612	100
CCSA	8	1,3	604	98,7	612	100
CFSA	1	0,2	611	99,8	612	100
CGAP	134	21,9	478	78,1	612	100
CISA	2	0,3	610	99,7	612	100

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA) tarafından verilen ve uluslararası geçerliliği bulunan dört tane unvan sertifikası bulunmaktadır. Bunlar; Uluslararası İç Denetçi Sertifikası (Certified Internal Auditor - CIA), Kontrol Öz Değerlendirme Sertifikası (Certification in Control Self-Assessment - CCSA), Uluslararası Finansal Hizmetler Denetçisi (Certified Financial Services Auditor - CFSA) ve son olarak Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası (Certified Government Auditing Professional - CGAP) şeklindedir. Bunların dışında bazı uluslararası kuruluşların iç denetim mesleğiyle ilgili vermiş oldukları sertifikalar da bulunmaktadır. Bunlardan birisi de Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği (Information Systems Audit and Control Association - ISACA) tarafından verilen Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (Certified Information Systems Auditor - CISA) sertifikasıdır. Uluslararası geçerliliği olan ve “*Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller*”in 5. maddesinde zikredilen CIA, CISA, CCSA ve CGAP

sertifikalarından birine sahip olan iç denetçiye bir üst derece kamu iç denetçi sertifikası verilir. Bu uygulamanın amacı evrensel ölçekte ve nitelikte iç denetçi sayısını artırmaktır.

Yukarıda verilen bilgiler ışığında Tablo 3.5 değerlendirildiğinde cevaplayıcıların %1,6'sı (10 kişi) CIA, %1,3'ü (8 kişi) CCSA, %0,2'si (1 kişi) CFSA, %21,9'u (134 kişi) CGAP ve %0,3'ü (2 kişi) ise CISA sertifikalarına sahip olduğu görülmektedir. İç denetçilerin %21,9'unun CGAP sertifikasına sahip olduğu dikkat çekmektedir. Sertifikaların genel dağılımına bakıldığında ise, uluslararası geçerliliği bulunan sertifikalara sahiplik oranının çok düşük seviyelerde olduğu söylenilebilir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin çalıştıkları kurumların bütçe türlerine göre dağılımları Tablo 3.6'daki gibidir.

**Tablo 3.6.** Katılımcıların Çalıştıkları Kurumların Bütçe Türüne Göre Dağılımları

<b>Bütçe Türü</b>	<b>n</b>	<b>%</b>
Genel Bütçeli Kamu Kurumu	201	32,8
Özel Bütçeli Kamu Kurumu	212	34,6
Mahalli İdare	179	29,2
Sosyal Güvenlik Kurumları	20	3,3
<b>Toplam</b>	<b>612</b>	<b>100</b>

\*Toplam yüzdenin %100 olmaması SPSS paket programının rakamları yuvarlamasından kaynaklanmaktadır.

Kamu kurumlarının bütçe türleri ve kapsamı 5018 sayılı KMYKK'nın ikinci kısmını oluşturan "*Kamu İdare Bütçeleri*" başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre kamu kurumları genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, sosyal güvenlik kurumu bütçesi ve mahalli idare bütçesi olmak üzere beş grupta toplanmıştır. Genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi merkezi bütçeyi oluşturmaktadır.

Bu bilgiler çerçevesinde katılımcıların bütçe türü açısından çalıştıkları kamu kurumlarındaki dağılımını gösteren Tablo 3.6 değerlendirildiğinde, iç denetçilerin %32,8'i (201 kişi) Genel Bütçeli Kamu Kurumu, %34,6'sı (212 kişi) Özel Bütçeli Kamu Kurumu, %29,2'si (179 kişi) Mahalli İdarelerde ve %3,3'ünün de (20 kişi) Sosyal Güvenlik Kurumları'nda çalıştıkları görülmektedir.

Tablo 3.7’de kamu kurumlarında iç denetimin farkındalık düzeyini ölçmek amacıyla yöneltilen soruya iç denetçiler tarafından verilen cevapların dağılımı özetlenmiştir.

**Tablo 3.7.** Kamu Kurumlarında İç Denetim Farkındalık Seviyesi

<b>Seviyeler</b>	<b>n</b>	<b>%</b>
Düşük	178	29,1
Orta	368	60,1
Yüksek	66	10,8
<b>Toplam</b>	<b>612</b>	<b>100</b>

Tablo 3.7’ye bakıldığında cevaplayıcıların, %29,1’i (178 kişi) kamu kurumlarında iç denetim farkındalık seviyesinin düşük, %60,1’i (368 kişi) orta ve %10,8’i de (66 kişi) yüksek olduğunu ifade etmişlerdir. Buna göre, kamu kurumlarının önemli bir kısmında iç denetim farkındalık düzeyinin orta seviyede olduğu söylenebilir. Kamu kurumlarında iç denetim sisteminin çok fazla bir geçmişinin olmamasına rağmen, iç denetim farkındalık seviyesinin orta düzeylerde olması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Risk olgunluğu, kurumun riskleri ne derece anladığını ve kurumsal risk yönetimini ne derece uyguladığını gösteren önemli bir araçtır. Bu kapsamda iç denetçilerden, kurumlarının risk olgunluk durumunu belirlemeleri istenmiş ve verilen cevaplar Tablo 3.8’de sunulmuştur.

**Tablo 3.8.** Kamu Kurumlarında Risk Olgunluk Durumu

<b>Risk Olgunluk Durumu</b>	<b>n</b>	<b>%</b>
Riski kontrol eden	17	2,8
Riski yöneten	32	5,2
Riski tanımlamış	76	12,4
Riskin farkında	269	44,0
Riskten habersiz	218	35,6
<b>Toplam</b>	<b>612</b>	<b>100</b>

Tablo 3.8’de görüldüğü üzere, iç denetçilerin %2,8’i (17 kişi) kurumlarının risk olgunluk düzeyinin riski kontrol eden, %5,2’si (32 kişi) riski yöneten, %12,4’ü (76 kişi) riski tanımlamış, %44’ü (269 kişi) riskin farkında ve %35,6’sı (218 kişi) ise riskten

habersiz olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir. Buna göre, kamu kurumlarının önemli bir kısmında risk yönetimi konusunda dağınık bir durum olduğu ve risk yönetiminin geliştirilmesi için herhangi bir formel yaklaşımın uygulanmadığı söylenebilir. Bu tür kurumların iç denetim birimleri, kurumsal risk yönetimini teşvik etmeye yönelik danışmanlık faaliyetlerine ağırlık verebilir. Aynı zamanda üst yönetimin risk yönetim sürecinde daha aktif bir rol alması gerektiği vurgulanabilir. Ayrıca kurumlara risk yönetimi konusunda rehberlik yapacak merkezi bir kurumun bulunmaması da kurumların risk olgunluk seviyelerinin düşük çıkmasında etkili olabilir. Örneğin iç denetim alanında Maliye Bakanlığı merkezi bir adres niteliğinde iken, risk yönetimi alanında böyle bir durum söz konusu değildir. Kısmende olsa strateji geliştirme başkanlıkları risk yönetimi konusunda yol gösterici konumundadır. Ancak birçoğunun risk yönetimi konusunda yeterli kapasite ve yetkinliğe sahip olmadığı söylenebilir.

İç denetçilerden kamu kurumlarında risk odaklı iç denetimin başarılı bir şekilde uygulanabilmesine etki edeceği düşünülen beş faktörü önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Bu kapsamda verilen yanıtlar Tablo 3.9’da yer almaktadır.

**Tablo 3.9.** Risk Odaklı İç Denetimin Başarı İle Uygulanmasındaki Faktörlerin Sıralanması

Faktörler	1.	2.	3.	4.	5.	Toplam	Ortalama Tercih Derecesi
	Sıra	Sıra	Sıra	Sıra	Sıra		
	n	n	n	n	n	n	
Üst yönetimin tutumu	383	142	47	18	22	612	1,61
Mevzuatın yeterliliği	42	108	189	153	120	612	3,32
Fonksiyonel olarak bağımsız olma	64	210	158	141	39	612	2,80
Verilen mesleki eğitimin yeterliliği	7	52	93	196	264	612	4,07
İç denetim sisteminde İDKK’nın konumu	116	103	123	105	165	612	3,16

Tablo 3.9’da risk odaklı iç denetimin kamu kurumlarında başarılı bir şekilde uygulanmasını etkileyebilecek faktörler ortalama tercih sıra dereceleri dikkate alınarak en önemliden en önemsiz doğru sıralanmıştır. Ortalama tercih derecesinin 1’e yakın olması söz konusu faktörün en önemli faktör olduğunu, 5’e yakın olması da en önemsiz faktör olduğunu göstermektedir. Çünkü en önemli faktöre 1 değerinin, en önemsiz olana ise 5 değerinin verilmesi istenmiştir. Ortalama tercih sıra derecesine göre yapılan

sıralamaya bakıldığında ilk üç sırayı “Üst yönetimin tutumu”, “Fonksiyonel olarak bağımsız olma”, ve “İç denetim sisteminde İDKK’nın konumu” faktörleri almaktadır. Bu durum kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinden beklenen verimin alınabilmesi için üst yönetimin bakış açısının ve desteğinin büyük bir önem arz ettiğini göstermektedir. Nitekim katılımcılarla yapılan birebir görüşmelerde de risk odaklı iç denetim yaklaşımının etkin bir şekilde uygulanabilmesi için başta üst yöneticiler olmak üzere tüm çalışanların tutumunun çok önemli olduğu vurgulanmıştır.

İç denetçilerden kurumlarının iç denetime bakış açısını belirlemeleri istenmiş ve bu doğrultuda verilen yanıtlar Tablo 3.10’da özetlenmiştir.

**Tablo 3.10.** Kamu Kurumlarının İç Denetime Bakışı

<b>Bakış Açıları</b>	<b>n</b>	<b>%</b>
İyileştirici Çözüm Uygulaması	237	38,7
Mevcudu Koruma Uygulaması	246	40,2
Beklenmeyen Durum Uygulaması	129	21,1
<b>Toplam</b>	<b>612</b>	<b>100</b>

Burada “İyileştirici Çözüm Uygulaması” ile geleneksel iç denetim yaklaşımı, bir başka ifadeyle teftiş sistemi, “Mevcudu Koruma Uygulaması” ile de risk odaklı iç denetim yaklaşımı ifade edilmiştir. Son dönemlerde Türkiye’deki kamu yönetiminde yapılan yasal düzenlemelerle birlikte, iç denetim mevcudu koruma uygulaması görevini üstlenmiştir. Bunun uygulamaya ne kadar yansıdığını görmek amacıyla yöneltilen soruya iç denetçilerin %38,7’si (237 kişi) kurumlarında iç denetime bakış açısının “İyileştirici Çözüm Uygulaması” şeklinde olduğunu, %40,2’si (246 kişi) de “Mevcudu Koruma Uygulaması” şeklinde olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir. Son olarak kamu kurumlarında beklenmedik durumlar karşısında iç denetim birimlerine duyulan ihtiyacı görmek için “Beklenmeyen Durum Uygulaması” şeklinde bir ifade kullanılmıştır. Bu ifadeyi ise, iç denetçilerin %21,1’i (129 kişi) tercih etmiştir.

Kamu kurumlarında risk yönetim faaliyetlerinin iç denetim çalışmalarında ne kadar dikkate alındığını belirlemek amacıyla yöneltilen soruya iç denetçilerin vermiş oldukları cevaplar ise Tablo 3.11’de verilmiştir.

**Tablo 3.11.** İç Denetimde Risk Yönetimi Faaliyetlerine Ayrılan Zaman

Zaman	n	%
Hiç	82	13,4
%25 ve altı	229	37,4
%26-50	170	27,8
%51-75	104	17,0
%76-100	27	4,4
<b>Toplam</b>	<b>612</b>	<b>100</b>

Tablo 3.11'deki bilgilere göre, katılımcıların %13,4'ü (82 kişi) kurumun iç denetim çalışmalarında risk yönetim faaliyetlerinin hiç yer kaplamadığını, %37,4'ü (269 kişi) bu oranın %25 ve altında olduğunu, %27,8'i (170 kişi) %26-50 aralığında, %17'si (104 kişi) %51-75 aralığında, son olarak da %4,4'ü (27 kişi) %76-100 aralığında yer kapladığını belirtmiştir. Bu sonuçlara göre, iç denetçiler denetim çalışmalarında risk yönetimi faaliyetlerinin çok az yer kapladığını düşünmektedirler. Bu sonuçlar kamu kurumlarında risk olgunluk düzeyinin analiz edildiği Tablo 3.8 ile birlikte değerlendirildiğinde daha da anlamlı hale gelmektedir. Her iki tablodan çıkan sonucun hemen hemen paralellik gösterdiği söylenebilir.

Ayrıca daha önce de ifade edildiği üzere, üst yönetim risk yönetimini sahiplenme ve benimseme felsefesine sahip değilse, risk yönetim sisteminin ve bu sisteme entegre çalışan iç denetim sisteminin başarıya ulaşması zor olabilir. Bu durumda öncelikle üst yönetim başta olmak üzere tüm çalışanlar arasında risk kültürü ve risk algısı oluşturulması gerekir. Bu bakış açısı tüm kuruma yerleşir ise, kurum içerisinde birbiri ile entegre çalışan tüm sistemlerden istenilen verim elde edilebilir.

Kamu kurumlarında iç denetimin odak noktasının geçmiş faaliyetlere mi yoksa gelecek faaliyetlere mi yönelik olduğunu tespit etmek amacıyla sorulan soruya cevaplayıcıların vermiş oldukları yanıtlar Tablo 3.12'de verilmiştir.

**Tablo 3.12.** Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Odak Noktası

Faaliyetlerin Odak Noktası	n	%
Geçmiş	338	55,2
Gelecek	274	44,8
<b>Toplam</b>	<b>612</b>	<b>100</b>



Bu soru Tablo 3.10'daki ifadeyle hemen hemen aynı amacı taşımaktadır. Aynı ifadenin türevi şeklinde sorulmuştur. Çalışmanın teori kısmında da ifade edildiği üzere, risk odaklı iç denetim faaliyetleri gelecek odaklı iken, geleneksel denetim anlayışında iç denetim faaliyetleri geçmiş odaklıdır. Bu kapsamda Tablo 3.12'deki bilgiler değerlendirildiğinde katılımcıların %55,2'si (338 kişi) kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin geçmiş faaliyetlere yönelik olduğunu, %44,8'i (274 kişi) de gelecek faaliyetlere yönelik olduğunu ifade etmiştir. Katılımcılar uygulamada her iki durum arasında ciddi bir farkın olmadığını düşünmektedir. Özellikle kurumsal risk yönetiminin kamu kurumlarında tam olarak etkin olamaması, iç denetim faaliyetlerinin odak noktasının da duruma göre değişmesine yol açtığı söylenebilir. Yine bu sonuçlar da kamu kurumlarının iç denetime bakış açısının analiz edildiği Tablo 3.10 ile birlikte değerlendirilmelidir. Her iki tabloya bakıldığında çıkan sonuçların birbiriyle örtüştüğü görülmektedir.

Kamu kurumlarında iç denetim farkındalık düzeyinin, risk olgunluk durumunun, iç denetime bakış açısının ve iç denetimin odak noktasının kamu kurumlarının bütçe türlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmeye yönelik dört hipotez aşağıda sırasıyla test edilmiştir. Bu amaçla öncelikle çapraz tablolar oluşturulmuş ve söz konusu hipotezlerin sınanmasında "Ki-Kare Bağımsızlık Testi" kullanılmıştır.

***H<sub>1</sub>:** Kamu kurumlarının bütçe türleri ile iç denetim farkındalık düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.*

Ki-Kare Bağımsızlık Testi'ne göre, H<sub>1</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Yani, kamu kurumlarının bütçe türlerine göre iç denetim farkındalık düzeyleri arasında %5 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir ilişki vardır ( $\chi^2 = 17,808$ ; sd = 6; P = 0,007 <  $\alpha = 0,05$ ).

**Tablo 3.13.** Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetim Farkındalık Düzeyleri Arasındaki İlişki

		İç Denetim Farkındalık Düzeyleri			Toplam
		Düşük	Orta	Yüksek	
<b>Genel Bütçeli</b>	Frekans	56	127	18	201
	Bütçe türü %	27,9	63,2	9,0	100
	İç denetim farkındalık %	31,5	34,5	27,3	32,8
	Toplam %	9,2	20,8	2,9	32,8
<b>Özel Bütçeli</b>	Frekans	56	134	22	212
	Bütçe türü %	26,4	63,2	10,4	100
	İç denetim farkındalık %	31,5	36,4	33,3	34,6
	Toplam %	9,2	21,9	3,6	34,6
<b>Mahalli İdare</b>	Frekans	65	94	20	179
	Bütçe türü %	36,3	52,5	11,2	100
	İç denetim farkındalık %	36,5	25,5	30,3	29,2
	Toplam %	10,6	15,4	3,3	29,2
<b>SGK</b>	Frekans	1	13	6	20
	Bütçe türü %	5,0	65,0	30,0	100
	İç denetim farkındalık %	0,6	3,5	9,1	3,3
	Toplam %	0,2	2,1	1,0	3,3
<b>Toplam</b>	Frekans	178	368	66	612
	Bütçe türü %	29,1	60,1	10,8	100
	İç denetim farkındalık %	100	100	100	100
	Toplam %	29,1	60,1	10,8	100

Tablo 3.13'te en fazla öne çıkan frekans ve yüzde dağılımlarına bakıldığında, genel bütçeli ve özel bütçeli kamu kurumlarının %63,2'sinin, mahalli idarelerin %52,5'inin ve SGK'ların da %65'inin iç denetim farkındalıklarının orta seviyede olduğu ifade edilmiştir. Toplamda ise, 612 iç denetçinin %60,1'i kamu kurumlarında iç denetim farkındalık düzeyinin orta seviyede olduğunu belirtmiştir. Kurumlarda iç denetim farkındalık seviyesinin düşük seviyelerden orta seviyelere çıkmasındaki en önemli etkenler; iç denetimle ilgili yapılan yasal düzenlemeler, istihdam edilen iç denetçi sayısının giderek artması, iç denetim kültürünün kurumlara yerleşmesi ve İDKK'nın iç denetimin gelişimiyle ilgili yaptığı çalışmalar şeklinde sıralanabilir.

Kurumların iç denetim farkındalık düzeyinin genel olarak orta seviyelerde olduğu görülmektedir. Burada kurumların kendi içerisindeki sıralamalarına bakıldığında en yüksekten en düşüğe doğru SGK'lar, genel ve özel bütçeli kurumlar ve mahalli idareler şeklinde sıralanmaktadır. SGK'ların yasal mevzuatının farklı olması, iç denetçi

kadrolarının doluluk oranının yüksek olması ve üst yönetimin iç denetime karşı tutumunun olumlu yönde olması iç denetim farkındalık düzeyinin yüksek olmasını sağlayan en önemli unsurlardır. Bu hususlardan bazıları genel ve özel bütçeli kurumlar için de geçerli olabilir. Mahalli idarelerin iç denetim farkındalık sıralaması noktasında en son sırada olmasındaki en önemli etken; bu kurumlarda siyasi yapının ağırlıklı olması dolayısıyla üst yönetimin siyasi kaygılarla hareket etmesi şeklinde açıklanabilir.

Özetle, Türkiye'deki kamu yönetimi sisteminde iç denetim faaliyetlerini merkezden yönlendiren bir yapının olmasına rağmen, kurumların iç denetim farkındalık seviyelerinin farklılık göstermesinin nedenleri; kurumların iç denetim algısı ve anlayışlarının değişiklik göstermesi, idari ve yasal yapılarının farklılık göstermesi şeklinde açıklanabilir. Bu durum da doğal olarak bazı kurumları öne çıkarırken bazılarını da geride bırakabiliyor.

**Tablo 3.14.** Tablo 3.13'den Elde Edilen İlişki Ölçüleri

İlişki Ölçüleri	Katsayılar	(P) Yaklaşık Anlamlılık
Goodman-Kruskal Tau	0,014	0,010
Belirsizlik Katsayısı	0,016	0,007
Phi (fi) Katsayısı	0,171	0,007
Cramer'in V Katsayısı	0,121	0,007
Kontenjans Katsayısı	0,168	0,007

Tablo 3.14'deki ilişki ölçülerinin tamamı kamu kurumlarının bütçe türü ile iç denetim farkındalık düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir.

**H<sub>2</sub>:** *Kamu kurumlarının bütçe türleri ile risk olgunluk düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.*

Ki-Kare Bağımsızlık Testi'ne göre, kamu kurumlarının bütçe türlerine göre risk olgunluk düzeyleri arasında %5 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir ilişki yoktur ( $\chi^2 = 16,952$ ; sd = 12; P = 0,151 >  $\alpha = 0,05$ ). Diğer bir ifadeyle, H<sub>2</sub> hipotezi kabul edilmemiştir.

**Tablo 3.15.** Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle Risk Olgunluk Düzeyleri Arasındaki İlişki

		Risk Olgunluk Düzeyleri					Toplam
		Riski kontrol eden	Riski yöneten	Riski tanımlanmış	Riskin farkında	Riskten habersiz	
<b>Genel Bütçeli</b>	Frekans	9	9	29	88	66	201
	Bütçe türü %	4,5	4,5	14,4	43,8	32,8	100
	Risk olgunluk düzeyi %	52,9	28,1	38,2	32,7	30,3	32,8
	Toplam %	1,5	1,5	4,7	14,4	10,8	32,8
<b>Özel Bütçeli</b>	Frekans	1	12	17	95	87	212
	Bütçe türü %	0,5	5,7	8,0	44,8	41,0	100
	Risk olgunluk düzeyi %	5,9	37,5	22,4	35,3	39,9	34,6
	Toplam %	0,2	2,0	2,8	15,5	14,2	34,6
<b>Mahalli İdare</b>	Frekans	6	9	27	76	61	179
	Bütçe türü %	3,4	5,0	15,1	42,5	34,1	100
	Risk olgunluk düzeyi %	35,3	28,1	35,5	28,3	28,0	29,2
	Toplam %	1,0	1,5	4,4	12,4	10,0	29,2
<b>SGK</b>	Frekans	1	2	3	10	4	20
	Bütçe türü %	5,0	10,0	15,0	50,0	20,0	100
	Risk olgunluk düzeyi %	5,9	6,3	3,9	3,7	1,8	3,3
	Toplam %	0,2	0,3	0,5	1,6	0,7	3,3
<b>Toplam</b>	Frekans	17	12	76	269	218	612
	Bütçe türü %	2,8	5,2	12,4	44,0	35,6	100
	Risk olgunluk düzeyi %	100	100	100	100	100	100
	Toplam %	2,8	5,2	12,4	44,0	35,6	100

Tablo 3.15'te öne çıkan bazı frekans ve yüzde dağılımlarına bakıldığında, genel bütçeli kurumların %43,8'i, özel bütçeli kurumların %44,8'i, mahalli idarelerin %42,5'i ve SGK'ların da %50'sinin riskin farkında oldukları görülmektedir. Toplamda ise, katılımcıların %44'ü kamu kurumlarında risk olgunluk düzeyinin "Riskin Farkında" aşamasında olduğunu ifade etmiştir.

*H<sub>3</sub>: Kamu Kurumlarının bütçe türleri ile iç denetime bakış açısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.*

Ki-Kare Bağımsızlık Testi'ne göre, kamu kurumlarının bütçe türleri ile iç denetime bakış açısı arasında %5 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir ilişki yoktur ( $\chi^2 = 5,036$ ;  $sd = 6$ ;  $P = 0,539 > \alpha = 0,05$ ).

**Tablo 3.16.** Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetime Bakış Açısı Arasındaki İlişki

		İç Denetime Bakış Açıları			Toplam
		İyileştirici çözüm	Mevcudu koruma	Beklenmeyen durum	
<b>Genel Bütçeli</b>	Frekans	69	85	47	201
	Bütçe türü %	34,3	42,3	23,4	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	29,1	34,6	36,4	32,8
	Toplam %	11,3	13,9	7,7	32,8
<b>Özel Bütçeli</b>	Frekans	90	79	43	212
	Bütçe türü %	42,5	37,3	20,3	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	38,0	32,1	33,3	34,6
	Toplam %	14,7	12,9	7,0	34,6
<b>Mahalli İdare</b>	Frekans	72	71	36	179
	Bütçe türü %	40,2	39,7	20,1	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	30,4	28,9	27,9	29,2
	Toplam %	11,8	11,6	5,9	29,2
<b>SGK</b>	Frekans	6	11	3	20
	Bütçe türü %	30,0	55,0	15,0	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	2,5	4,5	2,3	3,3
	Toplam %	1,0	1,8	0,5	3,3
<b>Toplam</b>	Frekans	237	246	129	612
	Bütçe türü %	38,7	40,2	21,1	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	100	100	100	100
	Toplam %	38,7	40,2	21,1	100

Tablo 3.16'da öne çıkan bazı frekans ve yüzde dağılımları incelendiğinde, genel bütçeli kurumların %42,3'ü, SGK'ların da %55'i iç denetime bakış açılarını mevcudu koruma uygulamasına, özel bütçeli kurumların %42,5'i ve mahalli idarelerin de

%40,2'si iç denetime bakış açılarını iyileştirici çözüm uygulamasına benzetmişlerdir. Toplam katılımcıların genel dağılımlarına bakıldığında ise, iç denetçilerin %40,2'si, kamu kurumlarının iç denetime bakış açısını mevcudu koruma uygulamasına yani geleneksel denetim anlayışına, %38,7'si de iyileştirici çözüm uygulamasına diğer bir ifadeyle risk odaklı iç denetim yaklaşımına benzetmişlerdir. Burada her iki oran arasında ciddi bir farkın olmadığı dikkat çekmektedir.

*H<sub>4</sub>: Kamu Kurumlarının bütçe türleri ile iç denetimin odak noktası arasında anlamlı bir ilişki vardır.*

Ki-Kare Bağımsızlık Testi'ne göre, kamu kurumlarının bütçe türleri ile iç denetimin odak noktası arasında %5 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir ilişki yoktur ( $\chi^2 = 1,069$ ;  $sd = 3$ ;  $P = 0,784 > \alpha = 0,05$ ).

**Tablo 3.17.** Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetimin Odak Noktası Arasındaki İlişki

		İç Denetimin Odak Noktası		Toplam
		Geçmiş	Gelecek	
<b>Genel Bütçeli</b>	Frekans	107	94	201
	Bütçe türü %	53,2	46,8	100
	İç denetimin odak noktası %	31,7	34,3	32,8
	Toplam %	17,5	15,4	32,8
<b>Özel Bütçeli</b>	Frekans	123	89	212
	Bütçe türü %	58,0	42,0	100
	İç denetimin odak noktası %	36,4	32,5	34,6
	Toplam %	20,1	14,5	34,6
<b>Mahalli İdare</b>	Frekans	97	82	179
	Bütçe türü %	54,2	45,8	100
	İç denetimin odak noktası %	28,7	29,9	29,2
	Toplam %	15,8	13,4	29,2
<b>SGK</b>	Frekans	11	9	20
	Bütçe türü %	55,0	45,0	100
	İç denetimin odak noktası %	3,3	3,3	3,3
	Toplam %	1,8	1,5	3,3
<b>Toplam</b>	Frekans	338	274	612
	Bütçe türü %	55,2	44,8	100
	İç denetimin odak noktası %	100	100	100
	Toplam %	55,2	44,8	100

Tablo 3.17’de öne çıkan bazı frekans ve yüzde dağılımları değerlendirildiğinde, genel bütçeli kurumların %53,2’si, özel bütçeli kurumların %58’i, mahalli idarelerin %54,2’si ve SGK’ların da %55’i iç denetim faaliyetlerinin odak noktasını geçmiş faaliyetlerin oluşturduğunu ifade etmişlerdir. Toplam dağılıma bakıldığında ise, iç denetçilerin %55,2’si kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin odak noktasını geçmiş faaliyetlerin, %44,8’i de gelecek yani risk odaklı faaliyetlerin oluşturduğunu belirtmiştir.

### 3.7.2. Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımının Uygulanma Düzeyi ile İlgili Bulgular ve Analizi

Tüm kamu kurumlarında denetim kültürünü belirlemeye yönelik bulgu ve değerlendirmeler yapıldıktan sonra, çalışmanın bu bölümünde risk odaklı iç denetim sisteminin uygulanma düzeyini tespit etmeye yönelik soruların analizi ve değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu kapsamda, anket formunda ikinci bölümde yer alan 16 ifade, iki kısma ayrılmıştır. Birinci kısımda yer alan ifadeler, risk odaklı iç denetim uygulama sürecinde yönetimin sorumluluğu altında yapılması gereken faaliyetlere yöneliktir. İkinci kısım ise, bu süreçte iç denetim biriminin yapması gereken işlemlerle ilgilidir. Aşağıda sırasıyla her iki kısma ilişkin bulguların değerlendirilmesi yer almaktadır.

**Tablo 3.18.** Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Sürecinde Yönetimin Sorumluluğuna İlişkin Bulgular

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katlıyorum		Kesinlikle Katlıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Kurumumda amaç ve hedefler açık bir şekilde belirlenmektedir.	48	7,8	146	23,9	86	14,1	266	43,5	66	10,8	3,25	1,164
Kurumumda denetim için uygun ve yeterli bir organizasyonel yapı vardır.	53	8,7	158	25,8	92	15,0	263	43,0	46	7,5	3,15	1,147
Kurumumun faaliyette bulunduğu alanla ilgili olarak iç ve dış kaynaklardan yeterince bilgi alabilmekteyim.	43	7,0	138	22,5	92	15,0	295	48,2	44	7,2	3,26	1,100

**Tablo 3.18. (Devamı)**

Kurumumda her bir faaliyeti etkileyebilecek risk veya riskler tanımlanmaktadır.	136	22,2	280	45,8	85	13,9	96	15,7	15	2,5	2,30	1,058
Kurumumda risklerin etki ve gerçekleşme olasılığı çerçevesinde risk ölçümü yapılarak, risk matrisi oluşturulmaktadır.	168	27,5	244	39,9	61	10,0	119	19,4	20	3,3	2,31	1,162
Kurumumda riskler, puanlarına göre en yüksek olandan başlanarak en düşük olana doğru sıralanmaktadır.	161	26,3	239	39,1	52	8,5	137	22,4	23	3,8	2,38	1,199
Kurumumda risk puanlarına göre önceliklendirilen riskler için risk kütüğü tablosu oluşturulmaktadır.	162	26,5	247	40,4	62	10,1	118	19,3	23	3,8	2,33	1,169
Kurumumda önemlilik düzeyi yüksek olan risklerden başlanarak tüm riskler için kontrol kütüğü tablosu oluşturulmaktadır.	159	26,0	254	41,5	81	13,2	99	16,2	19	3,1	2,29	1,112

Tablo 3.18’de risk odaklı iç denetim uygulama sürecinde yönetimin sorumluluğu altında olan faaliyetlere ilişkin bulgular incelendiğinde; katılımcıların %54,3’ü kurumlarında amaç ve hedeflerin net bir şekilde belirlendiğini, %50,5’i denetim için uygun ve yeterli bir organizasyonel yapının bulunduğunu ve %55,4’ü de kurumlarının faaliyetleriyle ilgili bilgileri iç ve dış kaynaklardan alabildiğini ifade etmiştir. Buna karşın, katılımcıların %68’i kurumlarında her bir faaliyete ilişkin risklerin tanımlanmadığını, %67,4’ü risk ölçümü yapılarak risk matrisinin oluşturulmadığını, %65,4’ü risklerin puanlarına göre sıralanmadığını, %66,9’u risk kütüğü tablosunun oluşturulmadığını ve son olarak %67,5’i se önemlilik düzeyi yüksek olan riskler için kontrol kütüğü tablosunun oluşturulmadığı yönünde görüşlerini bildirmiştir. Buna göre, kamu kurumlarında riski tanımlama ve değerlendirme sürecinde ciddi anlamda eksikliklerin olduğu görülmektedir. Aynı şekilde her bir ifadeye ait aritmetik ortalama değerlerinin de genel olarak 3 ve altında olması, risk odaklı iç denetim uygulama sürecinde yönetimin sorumluluğu altında olan faaliyetlerin yerine getirilmesinde önemli eksikliklerin olduğunu göstermektedir.

Risk odaklı iç denetimin uygulanma sürecinde iç denetim birimlerinin yapması gereken faaliyetlere ilişkin bulguların değerlendirilmesi Tablo 3.19’da verilmektedir.



**Tablo 3.19.** Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Sürecinde İç Denetim Birimlerinin Sorumluluğuna İlişkin Bulgular

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Kurumumda hedeflere uygun olarak, iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk odaklı planlar yapılmaktadır.	66	10,8	155	25,3	80	13,1	252	41,2	59	9,6	3,14	1,211
İç denetim biriminde denetime konu olabilecek ve kurumu birim ya da fonksiyon bazında tüm yönleriyle temsil edebilecek işlemlerin yer aldığı denetim evreni belirlenmektedir.	30	4,9	50	8,2	38	6,2	333	54,4	161	26,3	3,89	1,041
Kurumumda yönetimin iç denetimden beklediği güvence düzeyi, denetim faaliyetlerinin derinliğini etkilemektedir.	27	4,4	89	14,5	138	22,5	263	43,0	95	15,5	3,51	1,057
Kurumumda risk ve risk maruziyetinin önemine bağlı olarak ve mevcut kaynaklar da dikkate alınarak denetim alanlarının önceliklendirilmesi yapılmaktadır.	29	4,7	91	14,9	83	13,6	325	53,1	84	13,7	3,56	1,051
Kurumumda hazırlanan denetim planındaki faaliyetler, program dâhilinde başarılı bir şekilde yürütülmektedir.	50	8,2	96	15,7	86	14,1	294	48,0	86	14,1	3,44	1,155
Kurumumda denetim raporları eksiksiz olarak hazırlanıp, zamanında tüm ilgililere sunulmaktadır.	25	4,1	90	14,7	81	13,2	306	50,0	110	18,0	3,63	1,065
Kurumumda denetim raporundaki tespitlerin takibi yapılarak, İDKK'ya izleme sonuçları herhangi bir müdahale olmadan zamanında gönderilmektedir.	46	7,5	103	16,8	103	16,8	275	44,9	85	13,9	3,41	1,144
Kurumumda risk odaklı iç denetim uygulama süreci etkin bir şekilde yürütülmektedir.	158	25,8	206	33,7	73	11,9	142	23,2	33	5,4	2,49	1,248

Tablo 3.19’da risk odaklı iç denetim uygulama sürecinde iç denetim birimlerinin sorumluluğuna ilişkin bulgulara bakıldığında; iç denetçilerin %50,8’i kurumlarında risk

odaklı iç denetim planının yapıldığını, %80,7'si denetim evrenini belirleyebildiklerini, %58,5'i yönetimin iç denetimden beklediği güvence düzeyinin denetim faaliyetlerinin derinliğini etkilediğini, %66,8'i risk ve risk maruziyetinin önemine bağlı olarak ve sınırlı kaynaklar da göz önünde bulundurularak denetim alanlarının önceliklendirilmesinin yapıldığını, %62,1'i hazırlanan denetim planının başarılı bir şekilde yürütüldüğünü, %68'i denetim raporlarının eksiksiz olarak hazırlanıp ilgililere sunulduğunu, %58,8'i denetim raporundaki tespitlerin takibinin yapıldığını ve İDKK'ya izleme sonuçlarının müdahale olmadan gönderildiğini ifade etmişlerdir. Son olarak katılımcılarından genel olarak kurumlarında risk odaklı iç denetim uygulama sürecini değerlendirmeleri istenmiş ve %59,5'i söz konusu sürecin etkin bir şekilde yürütülmediğini ifade etmişlerdir.

Yukarıda elde edilen sonuçlar, kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim yaklaşımının planlanması ve yürütülmesi aşamalarının uygulanma düzeyinin iyi olduğunu göstermektedir. Ancak yönetimin iç denetimden beklediği güvence düzeyinin, denetim faaliyetlerinin derinliğini etkilediği dikkat çeken bir husustur. İç denetimden beklenen güvence düzeyi yönetimin risk önceliklerine göre değişmektedir. Yüksek risk faktörü taşıyan bir faaliyet için güvence düzeyinin de yüksek olması beklenen bir durumdur. Fakat yönetimin söz konusu faaliyeti çeşitli sebeplerden dolayı düşük risk grubunda göstermesi haliyle güvence düzeyini de etkileyecektir. Sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim uygulama sürecinin etkin olmadığını söylemek mümkündür.

Kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulanma düzeyinin kamu kurumlarının bütçe türüne, iç denetim farkındalık düzeyine, risk olgunluk durumuna, iç denetime bakış açısına ve iç denetimin odak noktasına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmeye yönelik beş hipotez aşağıda sırasıyla analiz edilmiştir. H<sub>5</sub>, H<sub>6</sub>, H<sub>7</sub> ve H<sub>8</sub> hipotezleri sınanırken Kruskal-Wallis Testi, H<sub>9</sub> hipotezinde ise Mann-Whitney U Testi kullanılmıştır.

**H<sub>5</sub>:** *Kamu kurumlarının bütçe türü ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir fark vardır.*

**Tablo 3.20.** Kamu Kurumlarının Bütçe Türü İle Risk Odaklı İç Denetimin Uygulanma Düzeyi Arasındaki Farklılıklar

Bağımsız Değişkenler	n	Sıra Ortalaması	$\chi^2$	sd	P
Genel bütçeli	201	313,69	3,744	3	0,290
Özel bütçeli	212	298,25			
Mahalli idare	179	300,85			
SGK	20	372,23			

Risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyinin, kamu kurumlarının bütçe türleri açısından farklılık gösterip göstermediğini görmek için yapılan analiz neticesinde; bütçe türü değişkeni ile risk odaklı iç denetimi uygulama seviyesi arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ( $P = 0,290 > \alpha = 0,05$ ).

*H<sub>6</sub>: Kamu kurumlarının iç denetim farkındalık seviyesi ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir fark vardır.*

**Tablo 3.21.** Kamu Kurumlarının İç Denetim Farkındalık Seviyesi İle Risk Odaklı İç Denetimin Uygulanma Düzeyi Arasındaki Farklılıklar

Bağımsız Değişkenler	n	Sıra Ortalaması	$\chi^2$	sd	p
Düşük	178	215,19	71,932	2	0,000
Orta	368	335,98			
Yüksek	66	388,41			

İç denetim farkındalık seviyesi değişkeni açısından bakıldığında; kamu kurumlarında iç denetim farkındalık düzeyi ile risk odaklı iç denetimin uygulanma durumu arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur ( $P = 0,000 < \alpha = 0,05$ ). Yani H<sub>6</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre iç denetim farkındalık seviyelerinin sıra ortalamalarına bakıldığında, farkındalık seviyesi yüksek olan (388,41) kamu kurumlarında risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyinin daha fazla olduğu söylenebilir. Aynı şekilde diğer ortalamalar da incelendiğinde, iç denetim farkındalık seviyesi ile risk odaklı iç denetimin uygulanma duruma arasında doğrusal bir ilişkinin olduğu görülmektedir.

*H<sub>7</sub>: Kamu kurumlarının risk olgunluk seviyesi ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir fark vardır.*

**Tablo 3.22.** Kamu Kurumlarının Risk Olgunluk Seviyesi İle Risk Odaklı İç Denetimin Uygulanma Düzeyi Arasındaki Farklılıklar

Bağımsız Değişkenler	n	Sıra Ortalaması	$\chi^2$	sd	p
Riski kontrol eden	17	430,12	95,402	4	0,000
Riski yöneten	32	421,75			
Riski tanımlamış	76	403,66			
Riskin farkında	269	324,52			
Riskten habersiz	218	223,83			

Risk olgunluk seviyesi değişkeni açısından bakıldığında,  $H_7$  hipotezi kabul edilmiştir ( $P = 0,000 < \alpha = 0,05$ ). Diğer bir ifadeyle, kamu kurumlarının risk olgunluk seviyesi ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. Buna göre, sıra ortalamaları dikkate alındığında riski kontrol eden (430,12) kamu kurumlarında risk odaklı iç denetimin uygulanma durumunun daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılabılır. Aynı şekilde yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere, diğer risk olgunluk seviyeleriyle de söz konusu durumun paralellik gösterdiği görülmektedir.

*$H_8$ : Kamu kurumlarının iç denetime bakış açısı ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir fark vardır.*

**Tablo 3.23.** Kamu Kurumlarının İç Denetime Bakış Açısı İle Risk Odaklı İç Denetimin Uygulanma Düzeyi Arasındaki Farklılıklar

Bağımsız Değişkenler	N	Sıra Ortalaması	$\chi^2$	sd	p
İyileştirici çözüm uygulaması	237	278,33	55,047	2	0,000
Mevcudu koruma uygulaması	246	368,74			
Beklenmeyen durum uygulaması	129	239,56			

İç denetime bakış açısı değişkeni bakımından değerlendirildiğinde; kamu kurumlarının bakış açısıyla risk odaklı iç denetimin uygulanma seviyesi arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur ( $P = 0,000 < \alpha = 0,05$ ). Buna göre kamu kurumlarının iç denetime bakış açılarının sıra ortalamaları göz önünde bulundurulduğunda, mevcudu koruma uygulaması bakış açısına (368,74) yani, risk odaklı iç denetim metodolojisine sahip kurumlarda söz konusu sürecin uygulanma düzeyinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Diğer ortalamalara da bakıldığında, sırasıyla risk odaklı iç denetimin uygulanabilme düzeyinin giderek düştüğü söylenebilir.

*H<sub>9</sub>: Kamu kurumlarında denetimin odak noktası ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir fark vardır.*

**Tablo 3.24.** Kamu Kurumlarında Denetimin Odak Noktası İle Risk Odaklı İç Denetimin Uygulanma Düzeyi Arasındaki Farklılıklar

<b>Bağımsız Değişkenler</b>	<b>n</b>	<b>Sıra Ortalaması</b>	<b>U</b>	<b>p</b>
Geçmiş	338	256,99	29573,000	0,000
Gelecek	274	367,57		

Denetimin odak noktası değişkeni açısından incelendiğinde; kamu kurumlarında denetimin odak noktası ile risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur ( $P = 0,000 < \alpha = 0,05$ ). Diğer bir ifadeyle,  $H_9$  hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre kamu kurumlarında denetimin odak noktasının sıra ortalamaları değerlendirildiğinde, iç denetim faaliyetlerini gelecek odaklı (367,57) yürüten kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulanma durumunun daha yüksek olduğu söylenebilir. Geçmiş odaklı, diğer bir ifadeyle, geleneksel denetim anlayışını güden kurumlarda söz konusu yaklaşımın uygulanma durumunun düşük olması beklenen bir durumdur. Nitekim sıra ortalamalarının da bu durumu desteklediği görülmektedir.

### **3.7.3. İç Denetim Uygulama Sorunları ile İlgili Bulgular ve Analizi**

Çalışmanın bu kısmında kamu iç denetçilerinin iç denetim faaliyetini ifa ederken karşılaştıkları genel sorunlara ilişkin bulguların değerlendirilmesi alt başlıklar şeklinde ele alınmaktadır.

#### **3.7.3.1. İç Denetimde Genel Bağımsızlık Sorunu**

İç denetim açısından genel anlamda bağımsızlık iç denetim biriminin direkt üst yöneticiye bağlı olması anlamını taşımaktadır. İç denetim birimi bulunan kamu kurumlarının organizasyon şemalarına bakıldığında, genel anlamda bağımsızlık ilkesinin gözetildiği görülmektedir. Ancak, bağımsızlık ilkesine uygulamada ne kadar dikkat edildiği de ayrı bir önem taşımaktadır. Söz konusu öneme istinaden iç denetçilere

konu kapsamında bazı sorular yöneltilmiştir. Katılımcıların vermiş oldukları cevapların dağılımı Tablo 3.25’de yer almaktadır.

**Tablo 3.25. İç Denetimde Genel Bağımsızlık Sorununa İlişkin Bulgular**

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Kathıyorum		Kesinlikle Kathıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	N	%	n	%	n	%	n	%		
İç denetim birimimiz, kurum üst yöneticisinin dışında başka bir yönetim kademesinden de zaman zaman talimat alır.	324	52,9	119	19,4	19	3,1	76	12,4	74	12,1	2,11	1,462
İç denetim raporlarına üst yönetici müdahale eder.	148	24,2	181	29,6	67	10,9	142	23,2	74	12,1	2,69	1,374
İç denetim yönergesi ve meslek standartları ile tanımlanmış iç denetim faaliyeti, kurumumda öngörüldüğü şekilde uygulanabilmektedir.	58	9,5	114	18,6	107	17,5	277	45,3	56	9,2	3,26	1,148
Kurumumda, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını engelleyecek düzenleme ve uygulamalar mevcuttur.	112	18,3	220	35,9	63	10,3	160	26,1	57	9,3	2,72	1,285

Tablo 3.25’de araştırmaya katılan iç denetçilerin iç denetimde genel bağımsızlık sorunuyla ilgili düşüncelerine ilişkin dağılımlar incelendiğinde; katılımcıların %72,3’ü iç denetim birimlerinin üst yöneticinin dışında başka bir yönetim kademesinden talimat almadığını, %53,8’i hazırlanan raporlara üst yöneticinin müdahale etmediğini, %54,5’i iç denetim faaliyetinin kurumlarında öngörüldüğü şekilde uygulandığını ve %54,2’si de iç denetimin genel bağımsızlığını engelleyecek düzenleme ve uygulamaların olmadığını belirtmiştir. Ayrıca bu dört ifadeye verilen cevapların genel ortalaması ise, 2,695 olarak hesaplanmıştır.

Üst yönetici dışında başka bir yönetim kademesinden talimat alma ifadesi hariç, diğer durumlar için elde edilen değerlerin %50’lerde olması söz konusu sorunun halen devam ettiğini göstermektedir. Genel ortalamanın da düşük çıkması kamu kurumlarında iç denetim birimlerinin genel bağımsızlık sorununun tam olarak çözülmediğini destekler niteliktedir. Bu sonuçlara göre, iç denetim faaliyetlerinde genel bağımsızlığın sağlanması hususunda az da olsa olumlu bir gelişmenin olduğu söylenebilir.

### 3.7.3.2. İç Denetimde Fonksiyonel Bağımsızlık Sorunu

İç denetim birimi, üst yönetimle veya diğer birimlerin yönetimiyle herhangi bir konu üzerinde farklı düşüncelere sahip olsalar bile, denetimine gerek duyduğu her türlü faaliyeti denetlemek konusunda bağımsız olmalıdır. Yani, üst yönetim ile iç denetçi arasındaki ilişki birbirinden tamamen bağımsız olmalı ve herhangi bir müdahale olmamalıdır. Burada şu husus ifade edilmelidir; iç denetim biriminin fonksiyonel açıdan bağımsız olması idari anlamda bağımsız olduğu anlamına gelmemektedir. Nitekim denetim raporları üst yönetime sunulmaktadır.

Bu kapsamda kamu kurumlarında iç denetim birimlerinin hangi ölçüde fonksiyonel bağımsızlığa kavuştuğunu belirlemek için iç denetçilerin görüşüne başvurulmuştur. Elde edilen sonuçlar Tablo 3.26’da verilmiştir.

**Tablo 3.26.** İç Denetimde Fonksiyonel Bağımsızlık Sorununa İlişkin Bulgular

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	N	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Kurumumda iç denetim biriminin önemli bulduğu konularda üst yöneticiyi bilgilendiren ve bilgi akışının zamanında gerçekleştirilmesini sağlayan bir iletişim mekanizması mevcuttur.	68	11,1	140	22,9	115	18,8	213	34,8	76	12,4	3,15	1,224
Üst yöneticimiz, yönetim süreçleri ile denetim sonuçlarını, yorum ve önerileri tartışmak için iç denetçilerle özel görüşmeler yapar.	127	20,8	207	33,8	70	11,4	144	23,5	64	10,5	2,69	1,315
Kurumumda iç denetim biriminin kendisine ait bütçesinin olması, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı için önemlidir.	44	7,2	50	8,2	53	8,7	204	33,3	261	42,6	3,96	1,220
Denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesine ilişkin görevlerin yerine getirilmesinde iç denetim birimi bağımsız olarak hareket eder.	49	8,0	89	14,5	60	9,8	281	45,9	133	21,7	3,59	1,204
İç denetim birim başkanlıklarının teşkilat kanunlarında yer alması iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı için önemlidir.	41	6,7	41	6,7	38	6,2	143	23,4	349	57,0	4,17	1,215

Tablo 3.26 incelendiğinde; katılımcıların %47,2'si iç denetim birimlerinin önemli olduğunu düşündüğü konularda üst yönetime zamanında bilgi akışını sağlayan bir iletişim mekanizmasının olduğunu, %75,9'u iç denetim birimlerinin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanabilmesi için kendisine ait bir bütçesinin olması gerektiğini, % 67,6'sı iç denetim faaliyeti sürecinin ifa edilmesinde birimlerinin bağımsız olarak hareket ettiğini ve %80,4'ü fonksiyonel bağımsızlık için iç denetim birim başkanlıklarının teşkilat kanunlarında yer alması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca iç denetçilerin %54,6'sı üst yöneticilerinin yönetim süreçleri ile denetim sonuçlarını değerlendirmek için kendileriyle özel görüşme yapmadıklarını ifade etmiştir. Fonksiyonel bağımsızlığı ölçmeye yönelik ifadelerin genel ortalaması ise 3,512'dir.

Hem Uluslararası İç Denetim Standartlarında (Standart 1110-Uygulama Önerisi 1101-1) hem de 5018 sayılı Kanunda (Madde 64) öngörüldüğünün aksine, iç denetim birim başkanıyla üst yönetici arasında gerekli iletişimin sağlanamadığı tespit edilmiştir. Uygulama esnasında katılımcıların önemli bir kısmı, denetim faaliyetleri ile ilgili konuları üst yöneticiden ziyade üst yöneticiye yakın diğer yöneticilerle görüştiklerini ifade etmişlerdir. Son olarak fonksiyonel bağımsızlığı ölçmeye yönelik ifadelerden elde edilen yüzdeler ve genel ortalama birlikte düşünüldüğünde, iç denetim birimlerinin ciddi anlamda sorunlarla karşı karşıya kaldıkları söylenebilir.

### **3.7.3.3. İç Denetçilerin Görev, Yetki ve Statüleri ile İlgili Sorunlar**

Kamu kurumlarında iç denetçilerin görev, yetki ve statü kapsamında ne tür sorunlarla karşılaştıklarını belirlemek amacıyla yöneltilen sorulara iç denetçilerin vermiş oldukları cevaplar Tablo 3.27'de verilmiştir.



**Tablo 3.27.** İç Denetçilerin Görev, Yetki ve Statü Sorunlarına İlişkin Bulgular

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katlıyorum		Kesinlikle Katlıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
İç denetim birimi başkanının (yöneticisinin) mevcut statüsü, iç denetimin gelişimi için uygundur.	121	19,8	168	27,5	102	16,7	128	20,9	93	15,2	2,84	1,364
Kurumumda iç denetim birimi, yolsuzluklarla ve suistimallerle mücadelede etkin bir rol üstlenmiştir.	67	10,9	163	26,6	167	27,3	164	26,8	51	8,3	2,95	1,142
Kurumumda iç denetimin rolü ile mevcut teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri arasındaki farklılıklar tanımlanmıştır.	122	19,9	186	30,4	100	16,3	161	26,3	43	7	2,70	1,248
Kurumumda risk iştahının belirlenmesi, risk yönetim süreçlerinin düzenlenmesi ve riskler üzerine yönetim güvencesi verilmesi gibi faaliyetler iç denetim birimi tarafından yapılmaktadır.	129	21,1	205	33,5	85	13,9	134	21,9	59	9,6	2,66	1,291

Tablo 3.27 değerlendirildiğinde; iç denetçilerin %47,3'ü iç denetimin gelişimi için birim başkanlarının mevcut statüsünün uygun olmadığını, %37,5'i yolsuzluk ve suistimallerle mücadelede etkin bir rol üstlenmediklerini, %50,3'ü iç denetimin rolü ile teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri arasındaki farklılıkların tanımlanmadığını, %54,6'sı kurumlarında risk iştahının belirlenmesi, risk yönetim süreçlerinin düzenlenmesi ve riskler üzerinde yönetim güvencesi verilmesi gibi faaliyetlerin iç denetim birimleri tarafından yapılmadığını ifade ettikleri görülmektedir. Ayrıca bu dört ifadeye verilen cevapların genel ortalaması 2,787 olarak hesaplanmıştır.

Yolsuzluk ve suistimallerle mücadele konusu, iç denetimin görev kapsamında değildir. Bu kapsamda düşünüldüğünde, bu konuyla ilgili ortaya çıkan sonucun tatminkâr düzeyde olmadığı söylenebilir. Çünkü aksini düşünenlerin oranı ile arada ciddi bir farkın olmadığı görülmektedir. Diğer bir husus ise, iç denetim, teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri arasındaki görev ve yetki karmaşasının giderilmesidir. Bu yöndeki bulgular da söz konusu sorunun tam anlamıyla giderilmediğini işaret

etmektedir. Nitekim genel ortalamasında düşük çıkması iç denetçilerin görev, yetki ve statü gibi sorunlarının devam ettiğini göstermektedir.

Daha önce de ifade edildiği üzere, risk yönetimiyle ilgili faaliyetler üst yönetimin sorumluluğu altındadır. Burada iç denetimin rolü sadece risklerle ilgili güvence vermektir. Bu yöndeki bulguların %50'lerde olması, iç denetçilerin görev kapsamı dışındaki işleri yaptıklarını göstermektedir.

### 3.7.3.4. İDKK'nın Kurumsal Yapısı ile İlgili Sorunlar

İDKK'nın gerek kurumsal yapısından gerekse idari yapısından kaynaklı sorunları tespit etmeye yönelik sorulan sorulara, katılımcılar tarafından verilen yanıtların dağılımı Tablo 3.28'de özetlenmiştir.

**Tablo 3.28. İDKK'nın Kurumsal Yapısı ile İlgili Sorunlara İlişkin Bulgular**

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
İDKK'nın mevcut kurumsal kapasitesi iç denetimin gelişimi için yeterlidir.	208	34,0	207	33,8	94	15,4	79	12,9	24	3,9	2,19	1,153
İDKK'nın mevcut idari yapısı iç denetimin gelişimi için yeterlidir.	214	35,0	208	34,0	99	16,2	68	11,1	23	3,8	2,15	1,129

İDKK'nın kurumsal yapısı ile ilgili sorulara ilişkin cevapları özetleyen Tablo 3.28 incelendiğinde; iç denetçilerin %67,8'i İDKK'nın mevcut kurumsal kapasitesinin ve %69'u da kurulun idari yapısının iç denetimin gelişimi için yeterli olmadığını ifade etmişlerdir. Ayrıca bu iki ifadeye verilen cevapların genel ortalaması 2,17 olarak hesaplanmıştır.

Yukarıda elde edilen sonuçlar, kurulun gerek kurumsal kapasitesinin gerekse idari yapısının, iç denetimin gelişimi için uygun bir zemin hazırlamadığını göstermektedir. Katılımcılarla yapılan görüşmelerde ise, İDKK'nın ayrı bir tüzel kişiliğe kavuşturulması ve kurul üyelerinin tüm mesailerini iç denetimin gelişimi için harcamaları gerektiği vurgulanmıştır.

### 3.7.3.5. İç Denetçilerin Yetkinliği ve Sayısı ile İlgili Sorunlar

İç denetçilerden, kurumlarında iç denetim faaliyetini yerine getirebilmek için yeterli sayıda ve yetenekte iç denetçinin olup olmadığını değerlendirmeleri istenmiş ve verilen cevaplar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 3.29.** İç Denetçilerin Yetkinliği ve Sayısı ile İlgili Sorunlara İlişkin Bulgular

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Kurumumuz iç denetim birimi, iç denetim faaliyeti için gerekli yeteneğe ve tecrübeye sahiptir.	41	6,7	101	16,5	87	14,2	293	47,9	90	14,7	3,47	1,130
Kurumumuz iç denetim birimi, yeterli sayıda iç denetçiden oluşmaktadır.	134	21,9	155	25,3	63	10,3	185	30,2	75	12,3	2,86	1,380

Tablo 3.29 incelendiğinde katılımcıların %62,6'sı birimlerinde iç denetim faaliyetini başarılı bir şekilde yapabilecek, gerekli yeteneğe ve tecrübeye sahip kişilerin bulunduğunu ancak %47,2'si de birimlerinde yeterli sayıda iç denetçinin olmadığını belirtmişlerdir. Bu iki ifadeye verilen cevapların genel ortalaması ise 3,165'tir. Buna göre, yeterli sayıda iç denetçinin atanmadığı söylenebilir.

Kamu kurumlarına atanması gereken toplam iç denetçi sayısı 2075 iken, atanmışların sayısı 963'tür. Doluluk oranının yaklaşık olarak %46'larda olduğu görülmektedir. Bu oran da yukarıdaki sonucu destekler niteliktedir.

### 3.7.3.6. İç Denetçilerin Özlük Hakları İle İlgili Sorunlar

Tablo 3.30'da kamu kurumlarında istihdam edilen iç denetçilerin özlük hakları konusundaki düşüncelerini gösteren dağılım yer almaktadır.

**Tablo 3.30.** İç Denetçilerin Özlük Hakları ile İlgili Sorunlara İlişkin Bulgular

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Kurumumda görev tahsisli konut verilecek kişiler arasında iç denetçiler sayılmaktadır.	234	38,2	142	23,2	45	7,4	102	16,7	89	14,5	2,46	1,491
Kurumumda iç denetçiler eski görev unvanlarından daha düşük ücret almaktadır.	146	23,9	176	28,8	46	7,5	127	20,8	117	19,1	2,83	1,479

Tablo 3.30’da iç denetçilerin özlük hakları ile ilgili sorunlara ilişkin bulgulara bakıldığında; katılımcıların %61,4’ü kurumlarında görev tahsisli konut verilecekler arasında olmadıklarını ve %52,7’si de eski görev unvanlarında daha düşük ücret aldıklarını ifade etmişler. Ayrıca bu iki ifadeye verilen cevapların genel ortalaması 2,645 olarak hesaplanmıştır. Buna göre, iç denetçilerin özlük haklarıyla ilgili çözülmesi gereken sorunların olduğu söylenebilir.

### 3.7.3.7. Raporlama ve Dış Denetimle İlgili Sorunlar

Katılımcılardan raporlama ve dış denetimle ilgili olarak yaşadıkları sorunlar hakkında fikirleri istenmiştir. Bu kapsamda alınan cevapların dağılımı Tablo 3.31’de sunulmuştur.

**Tablo 3.31.** Raporlama ve Dış Denetimle İlgili Sorunlara İlişkin Bulgular

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
İç denetim birimi, üst yönetici dışındaki başka mercilere de raporlama yapabilmektedir.	181	29,6	221	36,1	62	10,1	105	17,2	43	7,0	2,36	1,261
İç denetim birimi ile dış denetim arasında işbirliği ve iletişim sağlanmaktadır.	99	16,2	138	22,5	149	24,3	173	28,3	53	8,7	2,91	1,223

Raporlama ve dış denetimle ilgili sorulara ilişkin cevapları özetleyen Tablo 3.30 incelendiğinde; iç denetçilerin %63'ü birimlerinin üst yöneticilerin dışında başka mercilere raporlama yapmadıklarını ve %38,7'si de iç denetim ile dış denetim arasında işbirliği ve iletişimin olmadığını belirtmişler. Raporlama ve dış denetime yönelik ifadelerin genel ortalaması ise 2,635'tir.

5018 sayılı Kanununun 68. maddesinde kamu iç denetçisinin hazırladığı raporun gerek görülmesi halinde Sayıştay denetçilerine sunulabileceği belirtilmiştir. Ancak kamu idarelerinde bu hususun tam olarak uygulanmadığı tespit edilmiştir. Dış denetim, çalışmalarını genellikle iç denetim faaliyet sonuçları üzerinden yürütür. İç denetim de dış denetim bulgularını kendileri için bir rehber olarak kullanmalıdır. Dolayısıyla her iki taraf arasında işbirliği ve iletişimin olması gerekir. Ancak ortaya çıkan sonuç bu durumu destekler nitelikte değildir. Genel ortalamanın da düşük çıkması iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliği ve iletişimin düşük olduğunu teyit eder niteliktedir.

## SONUÇ

Özellikle 2000’li yıllardan itibaren dünyada meydana gelen ve küresel ölçekte etki yaratan bazı kurumsal ve mali skandallardan sonra organizasyonlarda iç denetim fonksiyonunun rolü ve önemi artmıştır. Aynı zamanda küreselleşme, teknolojinin hızla gelişmesi, iletişim ağlarının genişlemesi ve ekonomik gelişmeler gibi faktörler de örgütlerde, iç denetim biriminin zorunlu olması gerektiğini göstermiştir. Dünyada gerek özel sektörde olsun, gerekse kamu sektöründe olsun, iç denetim konusunda farkındalığın artması kuşkusuz iç denetim fonksiyonunun yönünü ve çehresini değiştirmiştir. Kısa bir süre öncesine kadar kurumlarda iç denetimin rolü, yapılan faaliyetlerin mevzuata uygun olup olmadığı yönünde görüş bildirmektir. Yani, geçmişe dönük iş veya işlemler iç denetim faaliyetlerinin odak noktasını oluşturmaktaydı. Bir başka ifadeyle iç denetim, gerçekleşen risklerin yarattığı etkileri azaltmaya dönük, çeşitli politikalar uygulamayı amaçlamaktaydı. Fakat yaşanan gelişmeler ve yapılan düzenlemelerle birlikte, günümüzde iç denetimin odak noktasını, geleceğe dönük faaliyetler oluşturmaktadır. Böylece iç denetim fonksiyonu, organizasyonun amaç ve hedeflerini etkileyebilecek risklerin önceden belirlenip ve bunlara yönelik önleyici kontrollerin alınmasını hedefleyen bir yapıya bürünmüştür. İç denetim faaliyetlerinin geleceğe dönük olması veya riskleri temel alması, uygulamada risk odaklı iç denetim yaklaşımının benimsenmesini sağlamıştır.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, risk odaklı iç denetim metodolojisinin en önemli unsuru risklerdir. Dolayısıyla kurumların maruz kalabileceği riskler, çok iyi bir şekilde tanımlanmalı, ölçülmeli ve değerlendirilmelidir. Bir başka anlatımla, kurum içerisindeki kurumsal risk yönetimi sisteminin etkin ve verimli bir şekilde çalışması son derece önemlidir. Çünkü iç denetim birimi faaliyetlerinde risk odaklı iç denetim yaklaşımını uyguluyor ise, risk yönetimi sisteminden risklerle ilgili değerlendirmeleri içeren bir veri setini almak zorundadır. Söz konusu veri seti ne kadar doğru ve zamanlı olur ise, iç denetim faaliyetlerinden beklenen katma değer de o kadar artacaktır.

Hem IIA tarafından yapılan iç denetim tanımına hem de iç denetimle ilgili yapılan düzenlemelere bakıldığında, iç denetim faaliyetlerinin riskler üzerinde yoğunlaşması gerektiği yönünde ortak bir kanaatin olduğu görülmektedir. Bu kapsamda AB’nin iç denetimle ilgili çalışmalarının da bu yönde olduğu aşikârdır. Nitekim Türkiye’nin

AB'ye adaylık sürecinde özellikle kamu mali yönetimi anlayışının, AB uygulamalarıyla uyumlu olması amacıyla çıkarılan 5018 sayılı KMYKK'da da iç denetim faaliyetlerinin risk odaklı yapılması gerektiğini vurgulayan hükümler bulunmaktadır.

Yukarıda anlatılanlar ışığında bu çalışmanın amacı, genelde kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinde karşılaşılan sorunların tespit edilmesi özelde ise risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulanma düzeyinin belirlenmesini araştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda tüm kamu iç denetçilerine, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün (BÜMKO) Antalya'da 03 - 15 Mayıs 2016 tarihleri arasında düzenlediği "Kamu İç Denetçileri Eğitim Programı" esnasında bir anket uygulanmıştır. Araştırmanın ana kütlesini oluşturan 963 iç denetçiden 143'ü çeşitli sebeplerden dolayı eğitim programına katılamamıştır. Eğitim programına katılan 820 iç denetçinin 612'sinden geçerli geri dönüş alınabilmektedir. Bu oran %74,6'lık bir geri dönüş oranına tekabül etmektedir. Tüm ana kütle dikkate alındığında ise geri dönüş oranı %63,6'dır.

Anket çalışması sonucunda elde edilen verilerin analizinde SPSS 20,00 programı kullanılmış ve program yardımıyla frekans, yüzde, ortalama gibi tanımlayıcı istatistiklerin yanı sıra Ki-Kare Bağımsızlık Testi, Kruskal-Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testi yapılmıştır.

Araştırmaya katılan iç denetçiler hakkında genel bilgileri içeren demografik sorulara ilişkin bulgular aşağıda özetlenmiştir.

Ankete katılan iç denetçilerin;

- Büyük bir kısmının erkek oldukları,
- 40 - 49 yaş aralığında buldukları,
- Hepsi lisans mezunu olmakla birlikte, önemli bir kısmının yüksek lisans ve doktora mezunu oldukları,
- Büyük bir çoğunluğunun kamu iç denetçi sertifikalarından A-1 sertifikasına sahip oldukları ancak A-4 sertifikasına sahip olanların çok az olduğu,
- Çalıştıkları kurumların SGK hariç bütçe türüne göre dağılımlarının birbirine çok yakın olduğu,
- İç denetimle ilgili uluslararası geçerliliği bulunan sertifikalara sahiplik oranının çok düşük olduğu görülmektedir. Ancak bu durum, iç denetim sisteminin kamu kurumlarında çok fazla bir geçmişinin olmamasından ve iç denetçi olarak

atananların daha önceki işlerinde bu tür sertifikalara ihtiyaç duymamalarından kaynaklandığı söylenebilir.

Kamu kurumlarının denetim kültürünün iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi istenmiş ve şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- Kamu kurumlarının önemli bir kısmında iç denetim farkındalık düzeyinin orta seviyede olduğu tespit edilmiştir. İç denetimin kamu kurumlarında yaklaşık olarak 10 yıllık bir geçmişinin olduğu düşünülürse ve kamu sektörünün de değişime karşı direnci dikkate alındığında, farkındalık düzeyinin orta düzeyde olması yeterli olmasa da olumlu bir gelişme şeklinde değerlendirilebilir.
- Kurumların risk olgunluk düzeyleriyle ilgili mevcut durumlarının ve risk yönetim faaliyetlerinin iç denetim çalışmalarındaki yeri incelendiğinde, kamu idarelerinin önemli bir kısmının riskin farkında olduğu fakat herhangi bir önlem almadıkları ve büyük bir kısmının da riskten habersiz olduğu görülmektedir. Riskin farkında olan kurumların öne çıkan en önemli özelliği, kurumsal risk yönetimi sistemlerinin dağınık bir yapıya sahip olmasıdır. Kurumsal risk yönetimi sistemi için hiç bir çalışmanın olmadığı durumlar ise, riskten habersiz kurumların temel özelliğidir. Aynı zamanda risk yönetimi faaliyetlerinin de denetim çalışmalarında çok az dikkate alındığı sonucuna ulaşılmıştır. Hâlbuki 5018 sayılı KMYKK'da iç denetim planının risk odaklı yapılması öngörülmektedir. Yani iç denetim faaliyetlerinin nesnel risk analizleri üzerinden yürütülmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu durumun da sağlanabilmesinin tek ve en önemli şartı kurumlarda etkin bir kurumsal risk yönetimi sisteminin oluşturulmasıdır. Ancak konuyla ilgili ortaya çıkan sonuçlar olması gereken durumu destekleyici nitelikte değildir. Her iki durum karşısında iç denetim birimi kurum çapında risk yönetimini teşvik etmeli ve bu konuda danışmanlık yapmalıdır.
- Kamu kurumlarının iç denetime bakış açılarını tespit etmeye ve denetim faaliyetlerinin odak noktasını belirlemeye yönelik bulgulara bakıldığında, hem geleneksel denetim anlayışının hem de risk odaklı denetim anlayışının hâkim olduğu görülmektedir. Denetim faaliyetlerinin odak noktasının dağılımları arasında da benzer durum söz konusudur. Risk odaklı iç denetim yaklaşımının temel felsefesini gelecek odaklı faaliyetler oluştururken, geleneksel denetim



anlayışının veya teftiş sisteminin odak noktasını ise geçmiş faaliyetler oluşturmaktadır. Yeni kamu yönetimi anlayışında benimsenen yaklaşım da geleceğin yönetilmesidir. Elde edilen bulgulara göre, kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim sisteminin uygulanma durumunun istenilen seviyelerde olmadığı ancak bu alanda belli bir ilerlemenin olduğunu söylemek mümkündür.

- Risk odaklı iç denetimin kamu kurumlarında başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için en önemli unsurun üst yönetimin tutumunun olduğu belirtilmiştir. Üst yönetimin iç denetime karşı tutumu kuşkusuz iç denetim faaliyetinin başarısını etkileyen en önemli faktörlerden birisidir. Ancak üst yönetim iç denetimi kendileri için bir engel olarak görmesinin nedeni otoritelerine engel olabileceğini düşünmeleri ve riskli faaliyetlerinin denetlenmesine açık olmamalarıdır. Özellikle mahalli idarelerin yapılarının diğer kamu kurumlarına göre farklılık göstermesi, bu kurumlarda siyasi kaygıların ağır basması gibi nedenler üst yönetimin iç denetime karşı tutumunu etkilemektedir. Tüm kamu kurumlarında başta üst yönetim olmak üzere tüm yönetim kademelerine, iç denetimin kendileri için bir ayak bağı olmadığı aksine, kuruma değer katma amacını taşıdığı algısı oluşturulmalıdır. Aynı şekilde katılımcılarla yapılan bire bir görüşmelerde, kamuda iç denetimden beklenen verimin alınabilmesi için İDKK'nın ayrı bir tüzel kişiliğe kavuşturulması ve iç denetçilerin özlük haklarıyla ilgili konularda tek yetkili merci olması gerektiği vurgulanmıştır.

Kamu kurumlarında iç denetim farkındalık düzeyinin, risk olgunluk durumunun, denetime bakış açısının ve iç denetimin odak noktasının kamu kurumlarının bütçe türlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmeye yönelik bulgular aşağıda ele alınmıştır.

İç denetim farkındalık düzeyi hariç, diğer tüm değişkenlerle kamu kurumlarının bütçe türleri arasında istatistiki anlamda bir ilişkinin olmadığı görülmektedir. İç denetim farkındalık seviyesi değişkeni açısından ilişkiyi şu şekilde açıklayabiliriz; iç denetçi kadrolarının doluluk oranı yüksek olan, kurumsal yönetim disiplinine sahip olan kurumlarda iç denetim farkındalık düzeyinin yüksek olması beklenir. Bu özelliklere sahip kurumların da daha çok genel bütçeli kurumlar olduğu söylenebilir. Diğer

değişkenler açısından ilişki olmaması ise, söz konusu değişkenlerin kurumun türünden ziyade, kurum içerisindeki iç kontrol sistemi ve risk yönetimi sisteminin etkinliğine bağlı olması şeklinde açıklanabilir.

Yapılan araştırma sonucunda tespit edilen en önemli hususlardan birisi de risk odaklı iç denetim sürecinin kamu kurumlarında uygulanma düzeyine ilişkin bulgulardır. Bu kapsamda söz konusu sürece ilişkin değerlendirmeler iki kısımda incelenmiştir. Birinci kısımda, risk odaklı iç denetim uygulama sürecinde yönetimin sorumluluğu altında yapılması gereken faaliyetlere, ikinci kısımda ise bu süreçte iç denetim birimlerinin yapması gereken işlemlere ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

Risk odaklı iç denetim süreci amaç ve hedeflerin belirlenmesi ve risk olgunluk durumunun değerlendirilmesiyle başlar. Bu kapsamda elde edilen sonuçlara göre, kamu kurumlarında amaç ve hedeflerin belirlenmesi hususunda, iç denetim için uygun bir yapının varlığı konusunda ve denetçinin kurumu tanımak amacıyla bilgi alması gibi konularda genel olarak bir sorunun olmadığı söylenebilir. Buna karşın kamu kurumlarında riski tanımlama ve değerlendirme sürecinde ciddi anlamda eksikliklerin olduğu görülmektedir. Kurumların riski tanıma ve değerlendirme aşamalarında sorunlar yaşamalarının en önemli sebebi iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi sistemlerinin etkin olarak çalışmamasından kaynaklanmaktadır. Üst yönetim tarafından belirlenmesi gereken risk evreninin, kamu kurumlarında neredeyse yok denecek düzeylerde olması, söz konusu evrenin iç denetçiler tarafından belirlenmesine yol açmıştır. Çünkü iç denetçiler denetim evrenini belirlerken risk evrenine ihtiyaç duymaktadırlar. Burada üzerinde düşünülmesi gereken asıl konu iç denetçiler görev tanımlarında olmadığı halde, risk evrenini oluştururken ne kadar isabetli bir çalışma yaptıklarıdır.

Kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim yaklaşımının planlanması ve yürütülmesi aşamalarının uygulanma düzeyinin iyi olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim, kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin planlanması ve yürütülmesi işlemlerinin İçDen yazılımı üzerinden yapılması risk odaklı iç denetim yaklaşımının söz konusu aşamalarında olumlu sonuçlar verdiğini göstermektedir. Ancak risk odaklı iç denetim süreci tüm aşamalarıyla birlikte düşünüldüğünde, söz konusu sürecin kurumlarda uygulanma durumunun istenilen düzeylerde olmadığı söylenilebilir.

Bu çalışmanın temelini oluşturan risk odaklı iç denetim sürecinin uygulanma düzeyine ilişkin sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde; söz konusu sürecin özellikle yönetimin sorumluluğu altında olan aşamasının etkin çalışmadığı, bununla birlikte iç denetim birimlerinin yetki ve sorumluluğu altında olan aşamasının ise etkin bir şekilde yürütüldüğü söylenebilir. Ancak anketin uygulanması esnasında iç denetçilerle yapılan bire bir görüşmelerde de ifade edildiği üzere, kurumlarda iç kontrol sisteminin zayıf olması, kurumsal risk yönetimi sisteminin tam olarak uygulanmaması ve üst yönetimin iç denetim faaliyetlerini yeterince desteklememesi gibi faktörler genel anlamda risk odaklı iç denetim uygulama sürecini sekteye uğratmaktadır.

Kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulanma düzeyinin kurumların bütçe türüne, iç denetim farkındalık düzeyine, risk olgunluk durumuna, iç denetime bakış açısına ve iç denetimin odak noktasına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmeye yönelik bulgular aşağıda özetlenmiştir.

Bütçe türü değişkeni hariç, diğer tüm değişkenlerle risk odaklı iç denetimin uygulanma düzeyi arasında istatistiki anlamda bir farklılığın olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle kurumların bütçe türü ne olursa olsun, iç denetim farkındalık seviyesi yüksek olan, riski kontrol eden, mevcudu koruma bakış açısına sahip olan ve faaliyetlerinin odak noktasını geleceğe yöneltmiş kurumlarda söz konusu yaklaşımın uygulanma düzeyinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç şunu göstermektedir; bakanlıklarda, üniversitelerde veya belediyelerde iç denetim faaliyetinden beklenen verimi alabilmek için iç denetimin gerektirdiği kurumsal bir olgunluğa sahip olunmalıdır. Kurumsal olgunluk ise özellikle genel bağımsızlık ve fonksiyonel bağımsızlık sorunlarının aşılmasıyla, üst yöneticilerin ve diğer çalışanların iç denetime karşı tutumlarının değişmesiyle ve gerekli yasal düzenlemelerin yapılmasıyla kazanılabilir.

Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin kuruma değer katması amacını taşıyan İDKK, iç denetimde başarıyı getirecek faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için 5018 sayılı KMYKK kapsamında birçok çalışma hazırlamıştır. Bu çalışmalara rağmen, uygulamada henüz hedeflenen başarıya ulaşıldığı tam olarak söylenemez. Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin istenilen düzeyde olmamasına neden olan başlıca sorunlara ilişkin bulgulardan öne çıkanlar aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir.

- İç denetimde genel bağımsızlık konusu, ilgili yasal düzenlemelerde yer almasına rağmen uygulamada istenilen seviyede olmadığı,
- Fonksiyonel bağımsızlığın sağlanabilmesi adına kurumlarda üst yönetici ile iç denetim birimi arasında olması gereken iletişim ağının bulunmadığı,
- İç denetçilerin görev, yetki ve statüleri ile ilgili belirsizliklerin tam olarak giderilmediği,
- İDKK'nın gerek kurumsal kapasitesinin gerekse idari yapısının, iç denetimin gelişimi için uygun bir zemin hazırlamadığı,
- Kamu kurumlarında iç denetçiler için ayrılan kadroların doluluk oranının düşük olduğu,
- İç denetçilerin özlük hakları ile ilgili çeşitli sıkıntıların olduğu,
- Üst yönetim dışında başka mercilere raporlamanın çok fazla yapılmadığı ve iç denetim ile dış denetim arasında yeterince koordinasyonun sağlanamadığı tespit edilmiştir.

Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara dayanarak ve katılımcılarla yapılan görüşmelerde dikkate alınarak, kamu kurumlarına ve akademik camiaya yönelik başlıca öneriler şu şekilde sıralanabilir:

- İç denetimle ilgili uluslararası geçerliliği bulunan sertifikaların alınmasını teşvik için ek ödemeler yapılabilir.
- Özellikle iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi sisteminin kurumlara adapte edilmesi için birim veya başkanlık şeklinde yeni bir oluşuma gidilebilir.
- Üst yöneticilere risk odaklı iç denetim sisteminin neyi hedeflediği ve faydaları belirtilerek bu sisteme yönelik tutumları değiştirilebilir.
- İç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliği yasal düzenlemelerle artırılabilir.
- Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetinin risk odaklı yapılması gerektiğini vurgulayan yasal düzenlemelerin yeterliliği sorgulanarak, iç denetim birimlerinin genel ve fonksiyonel anlamda bağımsızlıkları, statüleri, görev, yetki ve sorumlulukları, teftiş sistemiyle arasındaki fark özlük hakları gibi eksikliklerin giderilmesini sağlayacak adımlar atılabilir.
- Kurumlara tahsis edilen iç denetçi kadrolarına atamalar yapılarak iç denetim faaliyetlerine bir ivme kazandırılabilir. Aynı zamanda bu kişilerden uluslararası alanda iç denetimle ilgili kabul gören sertifikalara sahip olmaları istenebilir.

- Risk odaklı iç denetim sistemi sadece mali nitelikli faaliyetlerde değil, aynı zamanda tüm faaliyetlerde denetimi ve risk yönetimini gerekli görür. Bu nedenle sistemin idarelerin tüm faaliyet alanlarında uygulanabilirliği sağlanmalıdır.
- İç denetimin gelişimi için İDKK'nın kurumsal ve idari yapısını iyileştirici çalışmalar yapılabilir.
- Özellikle riskleri tanıma ve değerlendirme sürecinde üst yönetimin yapması gereken işlerin iç denetçilerden talep edilmemesi sağlanmalıdır.
- Bu alanda uygulamaya dönük akademik çalışmaların yetersiz olduğu görülmektedir. Bu boşluğu giderici çalışmalar yapılabilir. Bu sayede Türkiye'nin bu alandaki eksikliklerinin tespit edilerek giderilmesi sağlanabilir.

**KAYNAKÇA**

- Akarkarasu, Nahit, *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*, SPK Denetleme Dairesi, Yeterlik Etüdü, İstanbul 2000.
- Akçakanat, Özen, "Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci" *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 4(7), 2012, 30-46.
- Akgül, Aziz, Çevik, Osman, *İstatistiksel Analiz Teknikleri*, Emek Ofset, Ankara 2003.
- Akkaya, Gültaç, *Risk Odaklı İç Denetim ve Risk Odaklı İç Denetim Planlamasında Risk Matrisinin Oluşturulmasına Yönelik Örnek Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak 2011.
- Akpınar, Mahmut, "Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 2011, 285-305.
- Aksoy, Mehmet, *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara 2008.
- Aksoy, Tamer, *Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası'nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler*, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni, Sayı: 165, Mart-Nisan 2006.
- Aksoy, Tamer, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara 2002.
- Allegrini, Marco, D'onza, Giuseppe, "Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: An Empirical Survey", *Internal Journal of Auditing*, 7(3), 2003, 191-208.
- Alptürk, Ercan, *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008.
- Anderson, Urton, "Assurance and Consulting Services", *Research Opportunities in Internal Auditing* (Editors: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), IIA, The United States of America, 2003, 97-129.
- Arcagök, M.Sait ve Erüz, Ertan, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara 2006.

- Arena, Marika, Arnaboldi, Michela, Azzone, Giovanni, "Internal Audit in Italian Organizations a Multiple Case Study", *Managerial Auditing Journal*, 21(3), 2006, 275-292.
- Arens, Alvin A., Elder, Randal J., Beasley, Mark S., *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, (11. Edition), Prentice-Hall Inc, USA 2005.
- Arslan, Işılda, *Kurumsal Risk Yönetimi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mart 2008.
- Arslan, M. Cemil, *Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları*, (1. Baskı), T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını, Yayın No: 82, İstanbul 2014.
- Arthur J., "Gallagher Risk Management Services", Inc., *Road to Implementation ERM for Colleges and Universities*, 2009.
- Aslan, Bayram, "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 77, Nisan - Haziran 2010, 63-86.
- Ataman, Ümit - Hacırüstemoğlu, Rüstem - Bozkurt, Nejat, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, (1. Baskı), Alfa Yayınları, İstanbul 2001.
- Bahadır, Esin, *Risk Yönetimi ve Değerlemesi*, İç Denetçi Eğitim Programı, Maliye Bakanlığı, İDKK 2007.
- Bakır, Mehmet, *Denetim ve Meslek Hukuku*, (7. Baskı), Murathan Yayınevi, 2012.
- Banham, Russ. "Enterprising Views of Risk Management." *Articles of Merit Award Program for Distinguished Contribution to Management Accounting*, 2005, 14 21.
- Başbınar, Ahmet, "Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu", *Maliye Dergisi*, Sayı: 151, Temmuz - Aralık 2006, 23 - 42.
- Başbınar, Ahmet, "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, Sayı: 148, Ocak-Nisan 2005, 35-62.
- Bather, Andrea and Burnaby, Priscilla, "The Public Company Accounting Oversight Board: National and International Implications", *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 2006, 657-669.

- BDDK, *Bankaların Risklilik Düzeyinin Değerlendirilmesine İlişkin Açıklama*, Risk Yönetimi ve Gözetim Teknikleri Dairesi, Mart-2003.
- Bello, Holtjana, “The Risk-Based Internal Audit Plan (Case Study – Albanian, Public Organizations)”, *The 2nd Global Virtual Conference*, April, 7- 11. 2014, 214-220.
- Benli, Vahit Ferhan ve Celayir, Duygu, “Risk Based Internal Auditing and Risk Assessment Process”, *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 2(7), 2014, 1-16.
- Bilge, Semih ve Kiracı, Murat, *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)*, Gazi Kitabevi, Ankara Kasım 2010.
- Bilge, Semih, “Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler”, Halis Kıral (Ed.), *İç Denetim: “Yönetime Değer Katmak”*, (s.21-54), İDKK Yayınları, Yayın No:1, Ankara 2014.
- Bou-Raad, Giselle, “Internal Auditors and a Value-Added Approach: The Business Regime”, *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 2000, 182-187.
- Bozkurt, Cevdet, “Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim”, *Denetim Dergisi*, S: 4, 2010, 17 - 30.
- Bozkurt, Nejat, *Muhasebe Denetimi*, (5. Baskı), Alfa Yayınları, İstanbul Mart 2010.
- Braiotta, Louis - Gazzaway R. Trent - Colson, Robert H., Sridhar Ramamoorti, *The Audit Committee Handbook*, (5. Baskı), John Wiley & Sons 2010.
- Burnaby, Priscilla and Hass, Susan “Ten Steps to Enterprise-Wide Risk Management”, *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 9(5), 2009, 539-550.
- Byington, J. Ralph and Jo Ann Christensen, “SOX 404: How Do You Control Your Internal Control?”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, May/June 2005, 35-40.
- Cain, Jackie, *An Approach to Implementing Risk Based Internal Auditing*, South-West District Event, The IIA UK and Ireland, 15 March 2006.



- Candan, Ekrem, “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz (II)”, *Denetim Dergisi*, Sayı: 10, 2012, 20-43.
- Cangemi, Michael P., Singleton, Tommie, *Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide*, (3. Baskı), John Wiley & Sons, Hoboken 2003.
- Carcello, Joseph V., Hermanson, Dana R., Raghunandan, K., “Factors Associated with U.S. Public Companies’ Investment in Internal Auditing”, *Accounting Horizons*, 19(2), June 2005, 69-84.
- Castanheira, Nuno - Rodrigues, Lu’cia Lima and Craig, Russell, “Factors Associated with The Adoption of Risk-Based Internal Auditing”, *Managerial Auditing Journal*, 25(1), 2009, 79-98.
- Celayir, Duygu, *İç Denetimde Riskin Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2011.
- Champlain, Jack J., *Auditing Information Systems*, (Second Edition), John Wiley&Sons, New Jersey 2003.
- Choi, Jong Hag and Wong T.J., *Audit Markets and Legal Environments: An International Investigation*, The Hong Kong University of Science and Technology, September 2002.
- Ciğerci, İsmail, *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar Ağustos 2007.
- COSO (a), *Enterprise Risk Management - Integrated Framework (Executive Summary)*, September 2004.
- COSO (b), *Enterprise Risk Management-Integrated Framework Application Techniques*, Eylül, 2004.
- CPA, *Internal Control and Risk Mamegement: A Basic Framework*, Hong Kong Institute of Certified Public Accountants, June 2005.
- Çavuşoğlu, Mustafa ve Duru, Osman, *İç Denetim*, Araştırma Notları/Siyasal Vakfı Bülteni, Sayı: 20, 2007, 15-20.

- Çevik, Mehmet, “Doğuş Holding’de İç Denetim Uygulamaları” Söyleşi: Filiz Yücesoy, *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 7, Bahar 2003, 38-39.
- Demirgil, Hakan, “Parametrik Olmayan (Non - Parametric) Hipotezlerin Testleri ”, Şeref Kalaycı (Ed.), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, (5. Baskı), (85-110), Detay Yayıncılık, Ankara 2010,
- Derici, Onur - Tüysüz, Zekeriya ve Sarı, Aydın, “Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması”, *Sayıştay Dergisi*, S: 65 ( Özel ), Nisan - Haziran 2007, 151 - 172.
- Diamond, Jack, *The Rol of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective*, IMF Working Paper: 02/94, May 2002.
- Diaz, M., Chandler, *Risk Identification and Assessment in a Risk Based Audit Environment: The Effects of Budget Constraints and Decision Aid Use*, Doctor of Philosophy, Texas A&M University, 2005.
- Dittenhofer, Mort, “Environmental Accounting and Auditing”, *Managerial Auditing Journal*, 10(8), 1995, 40-51.
- Doğmuş, M. Didem, *Avrupa Birliği’nde İç Denetim Sistemi*, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2, Ankara 2010.
- Doyrangöl, Nuran Cömert, “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 60, 2002, 1-7.
- DPT, *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Rapor No: 7, Ankara 2006.
- Duran, Erdal, *Kamu İdarelerinde Kurumsal Risk Yönetimi Uygulamaları, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu*, Ankara Aralık 2013.
- Durmuş, C. Niyazi ve Taş, Oktay, *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*, Alfa Yayınları, Haziran 2008.
- Elitaş, Cemal, *Muhasebe Denetiminde Çalışma Kâğıtları*, Gazi Kitapevi, Ankara Ağustos 2011.
- Erdoğan, Melih, *Denetim*, (2. Baskı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005.

- Erdoğan, Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 2002, 51-63.
- Ergin, Hüseyin - Çetinoğlu, Tansel ve Kurnaz, Niyazi, “Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Ampirik Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S: 26, Ekim 2008, 17-35.
- Erkan, Mehmet ve Karakoç, Mehtap, “ISO 31000 ve COSO ERM Karşılaştırması”, *World of Accounting Science*, 13(2), 2011, 1-18.
- Eşkazan, Ali Rıza, “Risk Odaklı İç Denetim Planlaması”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 11, Bahar 2005, 32-33.
- FERMA, *A Risk Management Standart*, 2003.
- FFIEC (Federal Financial Institutions Examination Council), *IT Examination Handbook*, April 2012.
- Fikirkoca, Meryem, *Bütünsel Risk Yönetimi*, Pozitif Matbaacılık, Ankara 2003.
- Göğüs, H. Sümer, *Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi*, Türkmen Kitabevi 2012.
- Gönülaçar, Şener, “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 130, Temmuz 2007, 1-21.
- Gönülaçar, Şener, “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 35, Mayıs-Haziran 2008, 1-21.
- Görener, Ömer, *Risk Odaklı İç Denetim Olasılık-Etki Analizi Çerçevesinde Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010.
- Gösterici, Hüseyin, “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı - Fonksiyonel Bağımsızlık”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 295, Mart 2006, 177-187.
- Griffiths, Phil, *Risk Based Auditing*, Ashgate Publishing Group, USA, November, 2005.
- Gül, Hasan, “İç Denetim Koordinasyon Kurulu”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 12, 2006, 48-49.

- Güredin, Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, (13. Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010.
- Gürkan, Nazmi Zarifi, *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2009.
- Haftacı, Vasfi, *Muhasebe Denetimi*, (2. Baskı), Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2011.
- HM Treasury, *The Orange Book, Management of Risk-Principles and Concepts*, United Kingdom, October 2004.
- Holt, Travis P., Dezoort, Todd, "The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions", *The University of Alabama, Culverhouse School of Accountancy*, January 2007, 1-36.
- Holton, Glyn A., "Defining Risk", *Financial Analysts Journal*, 60 (6), 2004, 19-25.
- Hopkin, Paul, *Fundamentals of Risk Management: Understanding, Evaluating and Implementing Effective Risk Management*, Kogan Page Publishers, Great Britain and United States 2010.
- Hopkinson, Martin, *The Project Risk Maturity Model: Measuring and Improving Risk Management Capability*, Gower Publishing Limited, England 2011.
- Hüner, Deniz Barlas, *Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Ocak 2014.
- Hyde, Gerald, "Enhanced Auditing Testing", *The Internal Auditor*, 64(4), August 2007, 65-68.
- IIA, *Position Statement: The Role of Internal Audit in Enterprise-Wide Risk Management*, September 2004,
- IIA, *Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance*, (2. Edition), 2012.
- IIARF (The Institute of Internal Auditors Research Foundation), *Internal Audit Reporting Relationships: Serving Two Masters*, IIARF, Altamonte, Springs Florida 2003.

INTOSAI, *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector-Further Information on Entity Risk Management*, 2007.

İDKK, Denetim Evreninin Belirlenmesi Sunumu, Antalya 2013.

İDKK, *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara Eylül 2013.

Karaatlı, Meltem “Verilerin Düzenlenmesi ve Gösterimi ”, Şeref Kalaycı (Ed.), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, (5. Baskı), (3-42), Detay Yayıncılık, Ankara 2010.

Karacan, Sami ve Uygun, Rahmi, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama*, (1. Baskı), Umuttepe Yayınları, 2012.

Karcioğlu, Reşat ve Yanık, Ramazan, “Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye’nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(4), 2010, 229-241.

Kaval, Hasan, *Muhasebe Denetimi Kitabı (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları IFRS / IAS Uygulama Örnekleri İle)*, (3.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara 2008.

Kaya, E. Bertan, *Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulaması*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010.

Kaya, Ergun “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”, Ferrub Çömlekçi (Ed.), *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, (s.15-33), Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Yayın No: 839, Eskişehir Ekim 2004.

Kaya, Uğur, *İşletme - Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi*, SPK, Yayın No: 201, Ankara 2006.

Kesik, Ahmet, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 9, 2005, 94-114.

Khanna, Vijay Kumar, “Risk-Based Internal Audit in Indian Banks: A Modified and Improved Approach for Conduct of Branch Audit”, *The Icfai University Journal of Audit Practice*, 5(4), 2008, 35-56.

- Kır, Hüseyin, “Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık”, *Denetim Dergisi*, S:4, 2010, 47 - 61.
- Kıral, Halis, “Kamu İdarelerinde İç Denetimin 10 Yıllık Geçmişi ve Özel Sektör Karşılaştırmalarıyla Geleceğine İlişkin Değerlendirmeler”, Ramazan Doğanay, M. Ali Meydanlı (Ed.), *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı*, (s.167-173), TBMM Basımevi, 2015.
- Kıral, Halis, *Kamu İç Denetim Reformu ve Uygulamaları Sunumu*, 18. Türkiye İç Denetim Kongresi, İstanbul 2014, 6-7.
- Kızılboğa, Rüveyda, *Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi*, T.C Marmara Belediyeler Birliği Yayını, Yayın No: 76, İstanbul 2013.
- Kippenberger, T., “Internal Audit and Governance: The Shift from Control to Risk”, *The Antidote*, Issue 21, 1999, 6-7.
- Kışalı, Yunus ve Pehlivanlı, Davut, “Risk Odaklı İç Denetim ve IMKB Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 30, 2006, 75-87.
- Knechel, W. Robert, “The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol: 32, 2007, 383–408.
- Korkmaz, Umut, “Kamuda İç Denetim (I)”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), Bahar 2007, 4-14.
- Koutoupis, Andreas, G., Tsamis, Anastasios, “Risk Based Internal Auditing within Greek Banks: A Case Study Approach”, *Journal of Management & Governance*, 13(1), May 2009, 101-130.
- Köse, H. Ömer, “Performans Denetimi”, Halis Kıral (Ed.), *İç Denetim: “Yönetime Değer Katmak”*, ( s.433-464 ), İDKK Yayınları, Yayın No: 1, Ankara 2014.
- Köse, Ömer, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, (2.Baskı), T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Mayıs 2007.
- KPMF, *Understanding and Articulating Risk Appetite*, 2008.
- Kurnaz, Niyazi ve Çetinoğlu, Tansel, *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2010.

- Kurnaz, Niyazi, *Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya 2007.
- Lee, Bill, "Professional Socialisation, Commercial Pressures and Junior Staff's Time - Pressured Irregular Auditing - A Contextual Interpretation", *British Accounting Review*, No: 34, 2002, 315-333.
- Liebenberg, Andre P., Hoyt, Robert E., "The Determinants of Enterprise Risk Management: Evidence from the Appointment of Chief Risk Officers", *Risk Management and Insurance Review*, 6(1), 2003, 37-52.
- Lindow, Paul E., Race, Jill D., "Beyond Traditional Audit Techniques", *Journal of Accountancy*, 194(1), July 2002, 28-33.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke Esasları*, 1. Cilt, (3.Baskı), Yıldız Ofset Baskı, İstanbul 2004.
- Manab, N. Abdul - Kassim, Isahak and Hussin, M. Rasid, "Enterprise-Wide Risk Management Practices: Between Corporate Governance Compliance and Value Creation", *International Review of Business Research Papers*, 6(2), Temmuz 2010, 239-252.
- Matthew, Leitch, "ISO 31000: 2009 - The New International Standard on Risk Management", *Risk Analysis*, 30(6), 2010, 887-892.
- Matyjewicz, George, D'Arcangelo, James R., "ERM-Based Auditing", *Internal Auditing*, November/December 2004, 4-18.
- McConnell, Patrick and Blacker, Keith, *An Approach to Modelling Operational Risk in Banks*, Henley Management College, Working Paper Series, Oxon 2000.
- Memiş, Mehmet Ünsal, "Türkiye'deki İç Denetim Profiline İlişkin Bir Araştırma", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 2007, 461-478.
- Miltz, David - Calomme, Guy J. and Willekens, Marleen, "A Risk-Based Allocation of Internal Audit Time: A Case Study", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(2), Fall 1991, 49-61.

- Moeller, Robert R., *Brink's Modern Internal Auditing*, (6. Baskı), John Wiley & Sons, New Jersey 2005.
- Moeller, Robert R., *COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, And Compliance Processes*, (2. Baskı), John Wiley & Sons, July 2011.
- Nyarombe, Francis - Musau E. Gideon - Kawai, Irene - Kipyegon, Kirui, "The Effect of Risk Based Audit Approach on The Implementation of Internal Control Systems: A Case of Uasin Gishu County", *International Journal of Business and Management Invention*, 4(1), January 2015, 12-32
- O'Regan, David, *International Auditing-Practical Resource Guide*, John Wiley, New Jersey 2003.
- OCC (Office of Comptroller of the Currency), *Internal and External Audits: Comptroller's Handbook*, April 2003.
- OECD, *Public Sector Modernisation: Governing for Performance*, Policy Brief, Paris October 2004.
- Oktay, Erkan ve Senger, Ötüken, *Her Yönüyle MYO Gençliği Kafkas Üniversitesi Örneği*, Nobel Yayınevi, Ankara 2012.
- Oktay, Erkan, *Kontenjans Tablolarından Elde Edilen İlişki Ölçüleri*, (5.Baskı), Aktif Yayınevi, Erzurum 2012.
- Orhan, M. Suphi ve Serçemeli, Murat, "Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi ile İlgili BIST 100 Şirketlerinde Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 43, 2014, 1-17.
- Öksüz, Fuat "Sabancı Holding'de İç Denetim Uygulamaları", *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 13, Sonbahar/Kış, 2005-2006, 33-34.
- Ös, Enis, "Denetim Evreninin Belirlenmesinde Alternatif Bir Yöntem: Analitik Hiyerarşi Projesi", *Denetışim Dergisi*, Sayı: 4, 2010, 8-16.
- Özaydın, M. Enver, "Riskin Tanımlanması ve Kamu İdarelerinde Nitelikli İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesini Engelleleyen Riskler," *Denetışim Dergisi*, Sayı: 4, 2010, 31-37.



- Özbek, Çetin, *İç Denetim - Kurumsal Yönetim - Risk Yönetimi - İç Kontrol*, Cilt: 1, TİDE Yayınları, İstanbul 2012.
- Özbilgin, İzzet Gökhan, “Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49, Nisan-Haziran 2003, 123-128.
- Özeren, Baran, *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ağustos 2000.
- Özoğlu, Bülent - Mercan, Ceyhan - Çakıroğlu, Sabri, *Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim*, İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları: 1, İstanbul 2010.
- Özsoy, Mehmet Tahir, “Risk Odaklı Denetim, ABD Uygulaması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Active Dergisi*, No: 35, Mart-Nisan 2004
- Pareek, Mukul, “Optimizing Controls to Test as Part of a Risk-Based Audit Strategy”, *ISACA Journal Online*, Vol: 2, 2006, 1-3.
- Pehlivanlı, Davut, *Modern İç Denetim: Güncel İç Denetim Uygulamaları*, (1. Baskı), Beta Yayınevi, İstanbul 2010.
- Pehlivanlı, Davut, *Kurumsal Risk Yönetimi Temelli İç Denetim ve Türkiye Uygulamaları*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli 2008.
- Perazzini, Stefano, “Koç Finansal Hizmetler İç Denetim Uygulamaları”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 14, Bahar 2006, 35-37.
- Pforsich, Hugh D., Kramer, Bonite K. Peterson, Just, G. Randolph , “Establishing an Effective Internal Audit Department”, *Strategic Finance*, April 2006, 22-29.
- Pickett, K. H. Spencer, *The Internal Auditor at Work: A Practical Guide to Everyday Challenges*, John Wiley, Hoboken-New Jersey 2004.
- Pickett, K.H. Spencer, *Audit Planning: Risk Based Approach*, John Wiley & Sons, USA 2006.
- Pickett, K.H. Spencer, *Auditing The Risk Management Process*, John Wiley & Sons, USA 2005.

- Reding, Kurt F., Barber, Craig H., Digirolamo, Kristine K., "Creating a Business Risk Inventory", *The Internal Auditor*, Vol: 57, No: 1, February 2000, 47-51.
- Rosa, Sean De La, "ERM-Based Audit Reports", *The Internal Auditor*, 62(6), 2005, 73-75.
- Sağlar, Jale and Tuan, Koray, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 2009, 343-358.
- Sarens, Gerrit - Beelde, Ignace De and Everaert, Patricia, "Internal Audit: A Comfort Provider to the Audit Committee", *The British Accounting Review*, C: 41, 2009, 90-106.
- Schanfield, Arnold and Michael, Miller, "A Sustainable Approach to ERM" *Internal Auditor*, April 2005, 79-83.
- Scrine, Julian, "HSBC Bank A.Ş. Teftiş Kurulu Başkanı Julian Scrine ile İç Denetim Üzerine Söyleşi", *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 5, Sonbahar 2002, 39-42.
- Selim, Georges and McNamee, David, "The Risk Management and Internal Auditing Relationship: Developing and Validating a Model", *International Journal of Auditing*, 3(3), 1999, 159-174.
- Selimoğlu, Seval Kardeş - Özbirecikli, Mehmet - Kurt, Ganite - Uzay, Şaban - Alagöz, Ali ve Yanık, Serap, *Muhasebe Denetimi*, (4. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara 2014.
- Sevinç, Hüseyin, "Değişim ve Kurumsal Yapılandırma Süreci: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP)", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(35), 2014, 730-747.
- Sipahi, Beril, Yurtkoru, E. Serra, Çinko, Murat, *Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi* (2.Baskı), Beta Basım, İstanbul 2008.
- Sobel, Paul, *Internal Auditing's Role in Risk Management*, The IIA Research Foundation, March 2011.
- Soydan, Kubilay, "İç Denetim Nedir ?", *Orman Mühendisliği Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart 2008, 38-40.

- Soylu, Hüseyin, *İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman 2010.
- Staciokas, Romas and Rupsys, Rolandas, “Application of Internal Audit in Enterprise Risk Management”, *Engineering Economics*, Vol: 42, No: 2, 2005, 20-25.
- Sterck, Miekatrien and Bouckaert, Geert, “International Audit Trends in Public Sector”, *The Internal Auditor*, Vol: 63, Issue: 4, 2006, s.49-54.
- Tanç, Ahmet, *Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı ve Tekstil Sektöründe Bilgisayar Destekli Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri Şubat 2009.
- Tarr, Richard H., *Establishing an Internal Audit Activity Manual*, IIA, Florida USA 2003.
- Terzi, Cihan, *Review of Enterprise Risk Management in The United Nations System Benchmarking Framework*, Joint Inspection Unit, Geneva 2010.
- TİDE, *Uluslararası İç Denetim Standartları: Mesleki Uygulama Çerçevesi Türkçe Çevirisi*, 2004.
- TODAİ, *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim*, TODAİE Yayın No: 364, Ankara 2012.
- TODAİE, *Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 238, 1991, 22.
- Tony, Merna and Al-Thani, Faisal F., *Corporate Risk Management: An Organisational Perspective*, John Wiley & Sons, USA 2005.
- Treasury Board of Canada Secretariat, “Risk Based Audit Framework Guide”(RBAF Guide), 2003.
- Türedi, Hasan - Zor, Ümmügülsüm ve Gürbüz, Filiz, “Risk Odaklı İç Denetim”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 66, Nisan 2015, 1-19.
- TÜSİAD, *Kurumsal Risk Yönetimi*, Yayın No: TÜSİAD - T/2008-02/452, Şubat Ankara 2008.

- Uyar, Süleyman, “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 63, 2003, 1-9.
- Uzay, Şaban, “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(4), Aralık 2006, 175-210.
- Uzun, Ali Kamil, “Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, *Dünya Gazetesi*, 20 Temmuz 2006.
- Uzun, Ali Kamil, *İşletmelerde İç Denetimin Kurulması, Rolü ve Önemi*, Antalya, 27 Nisan 2007 Tarihli Sunum, Deloitte Türkiye.
- Wells, Joseph T., *Principles of Fraud Examination*, John Wiley, The United States of America 2005.
- Yavuz, Salih Tanju, “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri, İç Kontrol Merkezi Teftiş’ten (İç Denetim’den) Farklı Bir Mekanizma Mıdır ?”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 42, 2002, 39-56.
- Yazıcı, Mehmet, *Kurumsal Muhasebe Denetimi*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul 2003.
- Yılcı, F. Münevver, *İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, (2. Baskı), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2006.
- Yurtsever, Gürdoğan, *Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği*, Türkiye Bankalar Birliği (TBB) Yayını, Yayın No: 265, İstanbul Kasım 2009.
- Zacchea, Nicholas M., “Risk - Based Audit Target Selection Can Increase The Probability of Conducting Value - Added Audits”, *Journal of Government Financial Management*, 52(1), Spring 2003, 22-28.

## KANUN VE YÖNETMENLİKLER

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarihli ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 63.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarihli ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 7.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarihli ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 8.

*Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, BDDK, 28 Haziran 2012 Tarih ve 28337 Sayılı Resmi Gazete. Madde 26.*

BDDK, Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 28 Haziran 2012 Tarih ve 28337 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 1.

*İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İDKK, 12 Temmuz 2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete. Madde 6-36.*

SPK, Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, (Seri: V, No:68)

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22).

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)

T.C. Sayıştay Başkanlığı; *Performans ve Risk Denetimi Terimleri*, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara Ocak 2000.

TTK, 14 Şubat 2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 366-398.

## İNTERNET KAYNAKLARI

- Borucu, Ahmet Cemil, “Kurumsal Risk Yönetimi Projelerinde Risk Değerleme Sürecinin İşlevi”, *Deloitte Makaleleri*, [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).
- Charles H. Le Grand, *Information Technology in Auditing*, IIA, Erişim Tarihi: 11.11.2015, <http://www.itaudit.org>
- Çakırkaya, Murat, *İşletmelerde Risk Odaklı İç Denetim Fonksiyonu*, Erişim Tarihi: 11.11.2015, <https://prezi.com/zdwiefxlohvy/isletmelerde-risk-odakli-ic-denetim-fonksiyonu>
- Griffiths, David M. *Risk Based Internal Auditing: Three Views on Implementation*, 2006, 5. Erişim Tarihi: 04.11.2015, [www.internalaudit.biz](http://www.internalaudit.biz)
- IDKK, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, Erişim Tarihi: 10.11.2015, <http://www.idkk.gov.tr>
- Kurumsal Yönetim İlkeleri Doğrultusunda Risk Yönetimi ve Muhasebe Denetimi, ERNST&YOUNG, Nisan - 2005, Erişim Tarihi: 12.08.2015, [archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/.../04-osman%20dInCbaS.ppt](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/.../04-osman%20dInCbaS.ppt)
- PriceWaterHouseCoopers, A Practical Guide to Risk Assessment, 2008, 3, Erişim Tarihi: 14.09.2015, [http://www.pwc.com/us/en/issues/enterprise-risk-management/assets/risk\\_assessment\\_guide.pdf](http://www.pwc.com/us/en/issues/enterprise-risk-management/assets/risk_assessment_guide.pdf)
- PriceWaterHouseCoopers, Internal Audit 2012, Erişim Tarihi: 14.10.2015, [http://www.pwc.com/us/en/internal-audit/assets/pwc\\_ias\\_2012.pdf](http://www.pwc.com/us/en/internal-audit/assets/pwc_ias_2012.pdf)
- Saka, Tamer, Bir Stratejik Yönetim Aracı: Kurumsal Risk Yönetimi, 2010, Erişim Tarihi: 12.08.2015, <http://www.riskonomi.com/wp/?p=359>
- T. C. Avrupa Birliği Bakanlığı TR - AB İlişkileri, İlerleme Raporları, Erişim Tarihi: 23.01.2016, [www.ab.gov.tr](http://www.ab.gov.tr)
- The Institute of Internal Auditors – UK and Ireland, Risk Based Internal Auditing, Position Statement, 2003 Erişim Tarihi: 14.10.2015, <http://www.cqs.co.za/content/IIA%20UK%20-%20Position%20Statement%20%20Risk%20Based%20Internal%20Auditing~2.pdf>

The Institute of Internal Auditors (IIA)-UK and Ireland, “Gaining Assurance on Risks”, Audit Committee Briefing, Erişim Tarihi: 15.10.2015, [www.iaa.org.uk](http://www.iaa.org.uk), London, January 2006, 1-8.

TİDE, IIA Uluslararası İ Denetim Standartları, Erişim Tarihi:28.12.2015, [http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC\\_2013.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC_2013.pdf)

Uzun, Ali Kamil, Riskin Erken Teşhisinde Yönetim Kurulunun Rolü: “Risk Zekâsına Sahip Kurum Yaratmak”, Erişim Tarihi: 08.09.2015, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/risk/riskin-erken-teshisi.pdf>

[www.eciia.eu](http://www.eciia.eu)

[www.idkk.gov.tr](http://www.idkk.gov.tr)

[www.kidder.org.tr](http://www.kidder.org.tr)

[www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr)

**EKLER****EK 1. Uluslararası İç Denetim Standartları ve Uygulama Önerileri****Uluslararası İç Denetim Standartları****Nitelik Standartları**

- 1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluk
- 1100 Bağımsızlık ve Objektiflik
- 1110 Kurum İçi Bağımsızlık
- 1120 Bireysel Objektiflik
- 1130 Bağımsızlığın veya Objektifliğin Bozulması
- 1200 Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat
- 1210 Yeterlilik
- 1220 Azami Mesleki Özen ve Dikkat
- 1230 Sürekli Mesleki Gelişim
- 1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
- 1310 Kalite Programı Değerlendirmeleri
- 1320 Kalite Programı Hakkında Raporlama
- 1330 "Standartlara Uygun Yapılmıştır" ibaresinin Kullanılması
- 1340 Aykırılıkların Açıklanması

**Performans Standartları**

- 2000 İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
- 2010 Planlama
- 2020 Bildirim ve Onay
- 2030 Kaynak Yönetimi
- 2040 Politikalar ve Prosedürler
- 2050 Koordinasyon (Eşgüdüm)
- 2060 Yönetim Kuruluna ve Üst Yönetime Raporlama
- 2100 İşin Niteliği
- 2110 Risk Yönetimi
- 2120 Kontrol
- 2130 Yönetişim
- 2200 Görev Planlaması
- 2201 Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
- 2210 Görev Amaçları
- 2220 Görev Kapsamı
- 2230 Görev Kaynaklarının Tahsisi
- 2240 Görev İş Programı
- 2300 Görevin Yapılması



- 2310 Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
- 2320 Analiz ve Değerlendirme
- 2330 Bilgilerin Kaydedilmesi
- 2340 Görevin Gözetim ve Kontrolü
- 2400 Sonuçların Raporlanması
- 2410 Raporlama Kıstasları
- 2420 Raporlamanın Kalitesi
- 2421 Hata ve Eksiklikler
- 2430 Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması
- 2440 Sonuçların Dağıtımı
- 2500 İlerlemenin Gözlenmesi
- 2600 Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

### **Uygulama Önerileri**

#### **Nitelik Standartları**

- 1000 - 1: İç Denetim Yönetmeliği
- 1000.C1-1: İç Denetçilerin Danışmanlık Faaliyetlerinin Yürütülmesine İlişkin İlkeler
- 1000.C1-2: Resmî Danışmanlık Görevlerine İlişkin Ek Hususlar
- 1100-1: Bağımsızlık ve Objektiflik
- 1110-1: Kurum İçi Bağımsızlık
- 1110-2: İç Denetim Yöneticisi-Hiyerarşik İlişkiler
- 1110.A1-1: Bilgi Talebinin Sebebinin Açıklanması
- 1120-1: Bireysel Objektiflik
- 1130-1: Bağımsızlık veya Objektifliği Bozan Etkenler
- 1130.A1-1: İç Denetçilerin Daha Önceden Sorumlu Olduğu Faaliyetlere İlişkin Değerlendirmeleri
- 1130.A1-2: Diğer (Denetim Dışı) İşlevler Karşısında İç Denetçinin Sorumluluğu
- 1200-1: Yeterlilik ve Azamî Özen ve Dikkat
- 1210-1: Yeterlilik
- 1210.A1-1: İç Denetim Faaliyetini Tamamlamak veya Desteklemek Amacıyla Hizmetlerin Dışarıdan Temini
- 1210.A2-1: Suiistimalin Tespiti
- 1210.A2-2: Suiistimali Tespit Sorumluluğu
- 1220-1: Azamî Meslekî Özen ve Dikkat
- 1230-1: Devamlı Meslekî Gelişim
- 1300-1: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
- 1310-1: Kalite Programı Değerlendirmeleri
- 1311-1: İç Değerlendirmeler
- 1312-1: Dış Değerlendirmeler
- 1312-2: Dış Değerlendirmeler-Bağımsız Onaylı Öz Değerlendirme

1320-1: Kalite Programı Hakkında Raporlama

1330-1: “Standartlara Uygun Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

### **Performans Standartları**

2000-1: İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

2010-1: Planlama

2010-2: Denetim Planıyla Risk ve Risk Maruziyeti Arasında Bağlantı Kurulması

2020-1: Bildirim ve Onay

2030-1: Kaynak Yönetimi

2040-1: Politika ve Prosedürler

2050-1: Eşgüdüm

2050-2: Dış Denetim Hizmetlerinin Satın Alınması

2060-1: Denetim Komitesi, Yönetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlama

2060-2: Denetim Komitesiyle İlişkiler

2100-1: İşin Niteliği

2100-2: Bilgi Güvenliği

2100-3: İç Denetimin Risk Yönetim Sürecindeki Rolü

2100-4: Risk Yönetim Süreci Bulunmayan Kurumlarda İç Denetimin Rolü

2100-5: Mevzuata Uyum Programlarının Değerlendirilmesinde Hukukî Mülâhazlar

2100-6: E-Ticaret Faaliyetlerinin Kontrol ve Denetimi

2100-7: Çevresel Risklerin Tanımlanması ve Rapor Edilmesinde İç Denetçinin Rolü

2100-8: Bir Kurumun Gizlilik Politikasının Değerlendirilmesinde İç Denetçinin Rolü

2110-1: Risk Yönetim Sürecinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

2110-2: İş Devamlılığı Sürecinde İç Denetçinin Rolü

2120.A1-1: Kontrol Süreçlerinin Değerlendirilmesi ve Rapor Edilmesi

2120.A1-2: Kontrol Süreçlerinin Yeterliliğini Değerlendirmede Kontrol Öz Değerlendirme Yönteminin Kullanılması

2120.A1-3: Üç Aylık Finansal Raporlama, Özel Durum Açıklamaları ve Yönetim Onayları Konusunda İç Denetçinin Rolü

2120.A1-4: Finansal Raporlama Sürecinin Denetlenmesi

2120.A4-1: Kontrol Kıstasları

2130-1: İç Denetim Faaliyeti ve İç Denetçinin Bir Kurumun Etik Kültüründe Oynadığı Rol

2200-1: Görev Planlaması

2210-1: Görev Amaçları

2210.A1-1: Görev Planlamasında Risk Değerlendirmesi

2230-1: Görev Kaynaklarının Tahsisi

2240-1: Görev Programı

2240.A1-1 İş Programlarının Onaylanması

2300-1: İç Denetçinin Denetiminde Kişisel Bilgiler Kullanması

2310-1: Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

- 2320-1: Analiz ve Değerlendirme
- 2330-1: Bilgilerin Kaydedilmesi
- 2330.A1-1: Görev Kayıtlarının Kontrolü
- 2330.A1-2: Görev Kayıtlarına Erişim Hakkı Verilmesine Dair Hukukî Mülâhazalar
- 2330.A2-1: Kayıtların Saklanması
- 2340-1: Görevin Gözetim ve Kontrolü
- 2400-1: Sonuçların Raporlanmasına Dair Hukukî Mülâhazalar
- 2410-1: Raporlama Kıstasları
- 2420-1: Raporlamaların Kalitesi
- 2440-1: Görev Sonuçlarının Raporlanacağı Taraflar
- 2440-2: Kurum Dışına Raporlamalar
- 2440-3: Hassas Bilgilerin Hiyerarşi İçinde ve Dışında Raporlanması
- 2500-1: İlerlemenin Gözlenmesi
- 2500.A1-1: Takip Süreci
- 2600-1: Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi

**EK 2. 29.2.2016 Tarihi İtibariyle Kamu İdarelerindeki İç Denetçi Kadroları**

Sıra	Kurum Adı	Toplam Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı
1	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	3	2	1
2	Abdullah Gül Üniversitesi	3	3	0
3	Adalet Bakanlığı	20	18	2
4	Adana ASKİ Genel Müdürlüğü	3	1	2
5	Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi	3	2	1
6	Adana Büyükşehir Belediyesi	10	6	4
7	Adıyaman Belediyesi	3	0	3
8	Adıyaman İl Özel İdaresi	3	0	3
9	Adıyaman Üniversitesi	3	1	2
10	Adnan Menderes Üniversitesi	3	3	0
11	Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı	3	3	0
12	Afyon Kocatepe Üniversitesi	3	1	2
13	Afyonkarahisar Belediyesi	3	0	3
14	Afyonkarahisar İl Özel İdaresi	3	0	3
15	Ağrı Belediyesi	3	1	2
16	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	3	0	3
17	Ağrı İl Özel İdaresi	3	0	3
18	Ahi Evran Üniversitesi	3	2	1
19	Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	20	12	8
20	Akdeniz Üniversitesi	7	6	1
21	Aksaray Belediyesi	3	0	3
22	Aksaray İl Özel İdaresi	3	1	2
23	Aksaray Üniversitesi	3	1	2
24	Altındağ Belediyesi	3	0	3
25	Amasya Belediyesi	3	3	0
26	Amasya İl Özel İdaresi	3	3	0
27	Amasya Üniversitesi	3	0	3
28	Anadolu Üniversitesi	5	5	0
29	Anayasa Mahkemesi	3	0	3
30	Ankara Büyükşehir Belediyesi	15	10	5
31	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi	3	1	2
32	Ankara Üniversitesi	10	6	4
33	Antalya Büyükşehir Belediyesi	7	5	2
34	Antalya Su ve Atıksu İdaresi	3	1	2
35	Ardahan Belediyesi	3	0	3
36	Ardahan İl Özel İdaresi	3	0	3
37	Ardahan Üniversitesi	3	0	3
38	Artvin Belediyesi	3	0	3
39	Artvin Çoruh Üniversitesi	3	0	3
40	Artvin İl Özel İdaresi	3	0	3
41	ASKİ	5	5	0
42	Ataşehir Belediyesi	1	1	0
43	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek	3	0	3
44	Atatürk Üniversitesi	8	3	5

Sıra	Kurum Adı	Toplam Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı
45	Avcılar Belediyesi	3	1	2
46	Avrupa Birliği Bakanlığı	5	3	2
47	Aydın Büyükşehir Belediyesi	4	3	1
48	Bağcılar Belediyesi	5	1	4
49	Bahçelievler Belediyesi	5	2	3
50	Bakırköy Belediyesi	3	3	0
51	Balıkesir Büyükşehir Belediyesi	4	2	2
52	Balıkesir Üniversitesi	3	1	2
53	Bartın Belediyesi	3	1	2
54	Bartın İl Özel İdaresi	3	0	3
55	Bartın Üniversitesi	3	1	2
56	Basın Yayın ve Enformasyon Genel	3	2	1
57	Başbakanlık	8	0	8
58	Batman Belediyesi	3	0	3
59	Batman İl Özel İdaresi	3	0	3
60	Batman Üniversitesi	3	1	2
61	Bayburt Belediyesi	3	0	3
62	Bayburt İl Özel İdaresi	3	0	3
63	Bayburt Üniversitesi	3	0	3
64	Bayrampaşa Belediyesi	3	2	1
65	Beşiktaş Belediyesi	3	3	0
66	Beykoz Belediyesi	3	0	3
67	Beyoğlu Belediyesi	3	1	2
68	Bilecik Belediyesi	3	1	2
69	Bilecik İl Özel İdaresi	3	0	3
70	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	3	0	3
71	Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	20	14	6
72	Bingöl Belediyesi	3	0	3
73	Bingöl İl Özel İdaresi	3	0	3
74	Bingöl Üniversitesi	3	1	2
75	Bitlis Belediyesi	3	0	3
76	Bitlis Eren Üniversitesi	3	0	3
77	Bitlis İl Özel İdaresi	3	0	3
78	Boğaziçi Üniversitesi	3	3	0
79	Bolu Belediyesi	3	0	3
80	Bolu İl Özel İdaresi	3	0	3
81	Bornova Belediyesi	3	3	0
82	Bozok Üniversitesi	3	3	0
83	Buca Belediyesi	3	0	3
84	Burdur Belediyesi	3	1	2
85	Burdur İl Özel İdaresi	3	1	2
86	Bursa Büyükşehir Belediyesi	7	3	4
87	Bursa Su ve Kanalizasyon İdaresi	3	2	1
88	Bursa Teknik Üniversitesi	3	0	3
89	Bülent Ecevit Üniversitesi	3	2	1
90	Celal Bayar Üniversitesi	4	4	0
91	Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş	5	0	5
92	Cumhurbaşkanlığı	3	0	3
93	Cumhuriyet Üniversitesi	3	3	0
94	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	15	15	0
95	Çanakkale Belediyesi	3	1	2

Sıra	Kurum Adı	Toplam Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı
96	Çanakkale İl Özel İdaresi	3	0	3
97	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	3	3	0
98	Çankaya Belediyesi	5	4	1
99	Çankırı Belediyesi	3	0	3
100	Çankırı İl Özel İdaresi	3	0	3
101	Çankırı Karatekin Üniversitesi	3	1	2
102	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	25	12	13
103	Çorum Belediyesi	3	2	1
104	Çorum İl Özel İdaresi	3	0	3
105	Çukurova Üniversitesi	5	5	0
106	Danıştay	3	0	3
107	Denizli Büyükşehir Belediyesi	4	4	0
108	Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü	3	0	3
109	Devlet Personel Başkanlığı	3	0	3
110	Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü	20	10	10
111	Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü	3	2	1
112	Dışişleri Bakanlığı	15	14	1
113	Dicle Üniversitesi	5	3	2
114	Diyanet İşleri Başkanlığı	20	7	13
115	Diyarbakır Büyükşehir Belediyesi	5	4	1
116	Diyarbakır Su ve Kanalizasyon İdaresi	3	0	3
117	Dokuz Eylül Üniversitesi	8	6	2
118	Dumlupınar Üniversitesi	3	2	1
119	Düzce Belediyesi	3	0	3
120	Düzce İl Özel İdaresi	3	0	3
121	Düzce Üniversitesi	3	2	1
122	Edirne Belediyesi	3	2	1
123	Edirne İl Özel İdaresi	3	1	2
124	Ege Üniversitesi	8	5	3
125	EGO Genel Müdürlüğü	5	4	1
126	Ekonomi Bakanlığı	15	0	15
127	Elazığ Belediyesi	3	1	2
128	Elazığ İl Özel İdaresi	3	3	0
129	Emniyet Genel Müdürlüğü	30	4	26
130	Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	15	10	5
131	Erciyes Üniversitesi	5	4	1
132	Erzincan Belediyesi	3	0	3
133	Erzincan İl Özel İdaresi	3	0	3
134	Erzincan Üniversitesi	3	1	2
135	Erzurum Büyükşehir Belediyesi	5	1	4
136	Erzurum Su ve Kanalizasyon İdaresi	3	0	3
137	Erzurum Teknik Üniversitesi	3	0	3
138	Esenler Belediyesi	3	1	2
139	Eskişehir Büyükşehir Belediyesi	6	2	4
140	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	3	3	0
141	Eskişehir Su ve Kanalizasyon İdaresi	3	0	3
142	Etmesgut Belediyesi	3	3	0
143	Eyüp Belediyesi	3	1	2

Sıra	Kurum Adı	Toplam Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı
144	Fatih Belediyesi	3	1	2
145	Fırat Üniversitesi	3	3	0
146	Galatasaray Üniversitesi	3	2	1
147	GAP Bölge Kalkınma İdaresi	3	1	2
148	Gazi Üniversitesi	13	13	0
149	Gaziantep Büyükşehir Belediyesi	7	4	3
150	Gaziantep Su ve Kanalizasyon İdaresi	3	0	3
151	Gaziantep Üniversitesi	3	3	0
152	Gaziosmanpaşa Belediyesi	5	3	2
153	Gaziosmanpaşa Üniversitesi	3	3	0
154	Gebze Belediyesi	3	0	3
155	Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü	3	2	1
156	Gelir İdaresi Başkanlığı	25	0	25
157	Gençlik ve Spor Bakanlığı	5	2	3
158	Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı	25	15	10
159	Giresun Belediyesi	3	1	2
160	Giresun İl Özel İdaresi	3	0	3
161	Giresun Üniversitesi	3	1	2
162	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	25	14	11
163	Gümüşhane Belediyesi	3	0	3
164	Gümüşhane İl Özel İdaresi	3	0	3
165	Gümüşhane Üniversitesi	3	0	3
166	Güngören Belediyesi	3	2	1
167	Hacettepe Üniversitesi	10	10	0
168	Hakkari Belediyesi	3	0	3
169	Hakkari İl Özel İdaresi	3	0	3
170	Hakkari Üniversitesi	3	0	3
171	Harran Üniversitesi	3	1	2
172	Hatay Büyükşehir Belediyesi	4	2	2
173	Hazine Müsteşarlığı	20	3	17
174	Hitit Üniversitesi	3	1	2
175	HSYK	3	0	3
176	Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü	4	4	0
177	Iğdır Belediyesi	3	0	3
178	Iğdır İl Özel İdaresi	3	0	3
179	Iğdır Üniversitesi	3	0	3
180	Isparta Belediyesi	3	0	3
181	Isparta İl Özel İdaresi	3	0	3
182	İçişleri Bakanlığı	25	8	17
183	İETT	5	4	1
184	İnönü Üniversitesi	4	3	1
185	İSKİ	5	5	0
186	İstanbul Büyükşehir Belediyesi	20	14	6
187	İstanbul Medeniyet Üniversitesi	3	1	2
188	İstanbul Teknik Üniversitesi	5	5	0
189	İstanbul Üniversitesi	10	8	2
190	İzmir Büyükşehir Belediyesi	10	10	0
191	İzmir ESHOT Genel Müdürlüğü	3	3	0
192	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi	3	1	2
193	İzmir Su ve Kanalizasyon İdaresi	5	5	0

Sıra	Kurum Adı	Toplam Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı
194	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	3	2	1
195	Jandarma Genel Komutanlığı	30	14	16
196	Kadıköy Belediyesi	4	3	1
197	Kafkas Üniversitesi	3	1	2
198	Kağıthane Belediyesi	3	1	2
199	Kahramanmaraş Büyükşehir Belediyesi	4	4	0
200	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	3	3	0
201	Kalkınma Bakanlığı	10	4	6
202	Kamu Denetçiliği Kurumu	3	0	3
203	Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı	3	0	3
204	Karabük Belediyesi	3	0	3
205	Karabük İl Özel İdaresi	3	1	2
206	Karabük Üniversitesi	3	1	2
207	Karadeniz Teknik Üniversitesi	5	3	2
208	Karaman Belediyesi	3	2	1
209	Karaman İl Özel İdaresi	3	0	3
210	Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi	3	0	3
211	Karatay Belediyesi	3	0	3
212	Karayolları Genel Müdürlüğü	20	16	4
213	Kars Belediyesi	3	0	3
214	Kars İl Özel İdaresi	3	0	3
215	Karşıyaka Belediyesi	5	2	3
216	Kartal Belediyesi	3	3	0
217	Kastamonu Belediyesi	3	2	1
218	Kastamonu İl Özel İdaresi	3	1	2
219	Kastamonu Üniversitesi	3	2	1
220	Kayseri Büyükşehir Belediyesi	6	1	5
221	Kayseri Su ve Kanalizasyon İdaresi	3	0	3
222	Keçiören Belediyesi	5	4	1
223	Kırıkkale Belediyesi	3	2	1
224	Kırıkkale İl Özel İdaresi	3	0	3
225	Kırıkkale Üniversitesi	3	2	1
226	Kırklareli Belediyesi	3	1	2
227	Kırklareli İl Özel İdaresi	3	0	3
228	Kırklareli Üniversitesi	3	0	3
229	Kırşehir Belediyesi	3	1	2
230	Kırşehir İl Özel İdaresi	3	0	3
231	Kilis 7 Aralık Üniversitesi	3	0	3
232	Kilis Belediyesi	3	0	3
233	Kilis İl Özel İdaresi	3	0	3
234	Kocaeli Büyükşehir Belediyesi	7	0	7
235	Kocaeli Su ve Kanalizasyon İdaresi	3	3	0
236	Kocaeli Üniversitesi	5	3	2
237	Kocasinan Belediyesi	3	1	2
238	Konak Belediyesi	5	4	1
239	Konya Büyükşehir Belediyesi	6	4	2
240	Konya Su ve Kanalizasyon İdaresi	3	1	2
241	KOSGEB	10	8	2
242	Küçükçekmece Belediyesi	5	2	3
243	Kültür ve Turizm Bakanlığı	15	11	4



Sıra	Kurum Adı	Toplam Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı
244	Kütahya Belediyesi	3	2	1
245	Kütahya İl Özel İdaresi	3	0	3
246	Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü	6	5	1
247	Malatya Büyükşehir Belediyesi	5	3	2
248	Maliye Bakanlığı	35	7	28
249	Maltepe Belediyesi	3	2	1
250	Mamak Belediyesi	5	4	1
251	Manisa Büyükşehir Belediyesi	4	2	2
252	Mardin Artuklu Üniversitesi	3	0	3
253	Mardin Büyükşehir Belediyesi	3	0	3
254	Marmara Üniversitesi	10	8	2
255	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	3	2	1
256	Melikgazi Belediyesi	3	1	2
257	Meram Belediyesi	3	1	2
258	Mersin Büyükşehir Belediyesi	7	7	0
259	Mersin Su ve Kanalizasyon İdaresi	3	2	1
260	Mersin Üniversitesi	3	3	0
261	Meteoroloji Genel Müdürlüğü	10	9	1
262	Milli Eğitim Bakanlığı	40	14	26
263	Milli Savunma Bakanlığı	70	24	46
264	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi	3	3	0
265	Muğla Büyükşehir Belediyesi	3	1	2
266	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	3	3	0
267	Mustafa Kemal Üniversitesi	3	2	1
268	Muş Alparslan Üniversitesi	3	0	3
269	Muş Belediyesi	3	0	3
270	Muş İl Özel İdaresi	3	0	3
271	Namık Kemal Üniversitesi	3	0	3
272	Necmettin Erbakan Üniversitesi	3	2	1
273	Nevşehir Belediyesi	3	0	3
274	Nevşehir İl Özel İdaresi	3	1	2
275	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	3	1	2
276	Niğde Belediyesi	3	0	3
277	Niğde İl Özel İdaresi	3	1	2
278	Niğde Üniversitesi	3	2	1
279	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	5	4	1
280	Ordu Büyükşehir Belediyesi	3	2	1
281	Ordu Üniversitesi	3	1	2
282	Orman Genel Müdürlüğü	15	9	6
283	Orman ve Su İşleri Bakanlığı	15	9	6
284	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	5	2	3
285	Osmangazi Belediyesi	5	2	3
286	Osmaniye Belediyesi	3	0	3
287	Osmaniye İl Özel İdaresi	3	0	3
288	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	3	1	2
289	ÖSYM	5	1	4
290	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı	5	3	2
291	Pamukkale Üniversitesi	3	2	1
292	Pendik Belediyesi	3	1	2
293	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi	3	1	2

Sıra	Kurum Adı	Toplam Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı
294	Rize Belediyesi	3	0	3
295	Rize İl Özel İdaresi	3	0	3
296	Sağlık Bakanlığı	15	15	0
297	Sahil Güvenlik Komutanlığı	3	3	0
298	Sakarya Büyükşehir Belediyesi	5	2	3
299	Sakarya Su ve Kanalizasyon İdaresi	3	0	3
300	Sakarya Üniversitesi	3	2	1
301	Samsun Büyükşehir Belediyesi	5	2	3
302	Samsun Su ve Kanalizasyon İdaresi	3	1	2
303	Sarıyer Belediyesi	3	3	0
304	Savunma Sanayii Müsteşarlığı	5	3	2
305	Sayıştay	3	0	3
306	Selçuk Üniversitesi	8	4	4
307	Selçuklu Belediyesi	3	1	2
308	Seyhan Belediyesi	5	3	2
309	Siirt Belediyesi	3	0	3
310	Siirt İl Özel İdaresi	3	0	3
311	Siirt Üniversitesi	3	0	3
312	Sincan Belediyesi	3	0	3
313	Sinop Belediyesi	3	0	3
314	Sinop İl Özel İdaresi	3	0	3
315	Sinop Üniversitesi	3	1	2
316	Sivas Belediyesi	3	3	0
317	Sivas İl Özel İdaresi	3	1	2
318	Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü	3	1	2
319	Sosyal Güvenlik Kurumu	30	29	1
320	Spor Genel Müdürlüğü	10	8	2
321	Sultanbeyli Belediyesi	3	0	3
322	Süleyman Demirel Üniversitesi	3	3	0
323	Şahinbey Belediyesi	5	0	5
324	Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi	4	1	3
325	Şehitkamil Belediyesi	3	1	2
326	Şırnak Belediyesi	3	0	3
327	Şırnak İl Özel İdaresi	3	0	3
328	Şırnak Üniversitesi	3	0	3
329	Şişli Belediyesi	3	3	0
330	Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü	15	7	8
331	Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi	3	0	3
332	TİKA	3	1	2
333	TODAİE	3	1	2
334	Tokat Belediyesi	3	0	3
335	Tokat İl Özel İdaresi	3	0	3
336	Trabzon Büyükşehir Belediyesi	5	2	3
337	Trakya Üniversitesi	3	3	0
338	Tunceli Belediyesi	3	0	3
339	Tunceli İl Özel İdaresi	3	0	3
340	Tunceli Üniversitesi	3	0	3
341	TÜBİTAK	8	6	2
342	Türk Dil Kurumu	3	0	3
343	Türk Patent Enstitüsü	3	3	0

Sıra	Kurum Adı	Toplam Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı
344	Türk Standardları Enstitüsü	8	2	6
345	Türk Tarih Kurumu	3	1	2
346	Türk-Alman Üniversitesi	3	0	3
347	Türkiye Adalet Akademisi	3	2	1
348	Türkiye Atom Enerjisi Kurumu	3	0	3
349	Türkiye Büyük Millet Meclisi	6	6	0
350	Türkiye Halk Sağlığı Kurumu	20	9	11
351	Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu	3	1	2
352	Türkiye İnsan Hakları Kurumu	3	0	3
353	Türkiye İstatistik Kurumu	5	3	2
354	Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü	10	10	0
355	Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu	20	8	12
356	Türkiye Yazma Eserler Kurumu	3	1	2
357	Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme	20	14	6
358	Uludağ Üniversitesi	5	5	0
359	Uşak Belediyesi	3	2	1
360	Uşak İl Özel İdaresi	3	0	3
361	Uşak Üniversitesi	3	1	2
362	Ümraniye Belediyesi	5	0	5
363	Üsküdar Belediyesi	5	2	3
364	Vakıflar Genel Müdürlüğü	20	16	4
365	Van Büyükşehir Belediyesi	4	1	3
366	Yalova Belediyesi	3	1	2
367	Yalova İl Özel İdaresi	3	0	3
368	Yalova Üniversitesi	3	0	3
369	Yargıtay	3	0	3
370	Yenimahalle Belediyesi	5	2	3
371	Yıldırım Belediyesi	5	3	2
372	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi	3	0	3
373	Yıldız Teknik Üniversitesi	3	3	0
374	Yozgat Belediyesi	3	0	3
375	Yozgat İl Özel İdaresi	3	0	3
376	YÖK	5	4	1
377	Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar	5	1	4
378	YURTKUR	15	7	8
379	Yüreğir Belediyesi	3	2	1
380	Yüzüncüyıl Üniversitesi	3	2	1
381	Zeytinburnu Belediyesi	3	1	2
382	Zonguldak Belediyesi	3	1	2
383	Zonguldak İl Özel İdaresi	3	1	2
<b>Toplam</b>		<b>2075</b>	<b>963</b>	<b>1112</b>

**EK 3. Anket Formu****ANKET FORMU**

Sayın İç Denetçi,

Bu anket ile “*Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma*” başlıklı doktora tez çalışmasına veri toplanması amaçlanmaktadır. Bilimsel nitelikteki araştırmanın amacına ulaşması özenle vereceğiniz cevaplara bağlıdır. Araştırmaya yapacağınız katkılardan dolayı şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU  
Arş. Gör. Ersin KURNAZ

<b>1. BÖLÜM: Katılımcıların demografik özelliklerini ve kamu idarelerinin denetim kültürünü belirlemeye yönelik sorulardan oluşmaktadır.</b>	
Cinsiyetiniz	① Kadın    ② Erkek
Yaşınız	① 30 ve altı    ② 31-39    ③ 40-49    ④ 50-59 ⑤ 60 ve üstü
Eğitim durumunuz	① Lisans    ② Y. Lisans    ③ Doktora
Kamu iç denetçi sertifika düzeyinizi belirtiniz.	① A-1    ② A-2    ③ A-3    ④ A-4
İç denetimle ilgili uluslararası geçerliliği olan unvan sertifikalarından hangisi ya da hangilerine sahipsiniz.	① CIA    ② CCSA    ③ CFSA    ④ CGAP    ⑤ CISA
Çalıştığınız kurum türünü belirtiniz.	① Genel bütçeli kamu kurumu ② Özel bütçeli kamu kurumu ③ Mahalli idare ④ Sosyal güvenlik kurumları
Kurumunuzun iç denetim farkındalık düzeyini belirtiniz.	① Düşük    ② Orta    ③ Yüksek
Kurumunuzun risk olgunluk düzeyi ile ilgili değerlendirmeniz nedir?	① Riski kontrol eden    ② Riski yöneten ③ Riski tanımlamış    ④ Riskin farkında ⑤ Riskten habersiz
Risk odaklı iç denetimin kamu kurumlarında başarılı bir şekilde uygulanabilmesi noktasında, yandaki ifadeleri önem sırasına göre 1, 2, 3, 4, 5 şeklinde sıralayınız.	( ) Üst yönetimin tutumu ( ) Mevzuatın yeterliliği ( ) Fonksiyonel olarak bağımsız olma ( ) Verilen mesleki eğitimin yeterliliği ( ) İç denetim sisteminde İDKK'nın konumu
Kurumunuzun iç denetime bakış açısını tanımlamak için yandaki ifadelerden hangisini tercih edersiniz?	① İyileştirici Çözüm Uygulaması ② Mevcudu Koruma Uygulaması ③ Beklenmeyen Durum uygulaması
Risk yönetimi faaliyetleri denetim çalışmalarında ne kadar yer kaplamaktadır?	① Hiç    ② %25 ve altı    ③ %26-50    ④ %51-75    ⑤ %76-100
İç denetim biriminizde denetimin odak noktası hangi faaliyetlere yöneliktir?	① Geçmiş    ② Gelecek

<b>2. BÖLÜM: Risk odaklı iç denetim sürecinin kamu idarelerinde uygulanma düzeyini tespit etmeye yönelik aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi, size en uygun olan seçeneği işaretleyerek belirtiniz.</b>	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Kurumumda amaç ve hedefler açık bir şekilde belirlenmektedir.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda denetim için uygun ve yeterli bir organizasyonel yapı vardır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumun faaliyette bulunduğu alanla ilgili olarak iç ve dış kaynaklardan yeterince bilgi alabilmekteyim.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda her bir faaliyeti etkileyebilecek risk veya riskler tanımlanmaktadır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda risklerin etki ve gerçekleşme olasılığı çerçevesinde risk ölçümü yapılarak, risk matrisi oluşturulmaktadır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda riskler, puanlarına göre en yüksek olandan başlanarak en düşük olana doğru sıralanmaktadır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda risk puanlarına göre önceliklendirilen riskler için risk kütüğü tablosu oluşturulmaktadır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda önemlilik düzeyi yüksek olan risklerden başlanarak tüm riskler için kontrol kütüğü tablosu oluşturulmaktadır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda hedeflere uygun olarak, iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk odaklı planlar yapılmaktadır.	①	②	③	④	⑤
İç denetim biriminde denetime konu olabilecek ve kurumu birim ya da fonksiyon bazında tüm yönleriyle temsil edebilecek işlemlerin yer aldığı denetim evreni belirlenmektedir.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda yönetimin iç denetimden beklediği güvence düzeyi, denetim faaliyetlerinin derinliğini etkilemektedir.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda risk ve risk maruziyetinin önemine bağlı olarak ve mevcut kaynaklar da dikkate alınarak denetim alanlarının önceliklendirilmesi yapılmaktadır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda hazırlanan denetim planındaki faaliyetler, program dâhilinde başarılı bir şekilde yürütülmektedir.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda denetim raporları eksiksiz olarak hazırlanıp, zamanında tüm ilgililere sunulmaktadır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda denetim raporundaki tespitlerin takibi yapılarak, İDKK'ya izleme sonuçları herhangi bir müdahale olmadan zamanında gönderilmektedir.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda risk odaklı iç denetim uygulama süreci etkin bir şekilde yürütülmektedir.	①	②	③	④	⑤

<b>3. BÖLÜM: İç denetim birimlerinin, kamu idarelerinde iç denetim faaliyetini yerine getirirken, karşılaştıkları başlıca sorunları tespit etmeye yönelik aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi, size en uygun olan seçeneği işaretleyerek belirtiniz.</b>	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
İç denetim birimimiz, kurum üst yöneticisinin dışında başka bir yönetim kademesinden de zaman zaman talimat alır.	①	②	③	④	⑤
İç denetim raporlarına üst yönetici müdahale eder.	①	②	③	④	⑤
İç denetim yönergesi ve meslek standartları ile tanımlanmış iç denetim faaliyeti, kurumumda öngörüldüğü şekilde uygulanabilmektedir.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını engelleyecek düzenleme ve uygulamalar mevcuttur.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda iç denetim biriminin önemli bulduğu konularda üst yöneticiyi bilgilendiren ve bilgi akışının zamanında gerçekleştirilmesini sağlayan bir iletişim mekanizması mevcuttur.	①	②	③	④	⑤
Üst yöneticimiz, yönetim süreçleri ile denetim sonuçlarını, yorum ve önerileri tartışmak için iç denetçilerle özel görüşmeler yapar.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda iç denetim biriminin kendisine ait bütçesinin olması, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı için önemlidir.	①	②	③	④	⑤
Denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesine ilişkin görevlerin yerine getirilmesinde iç denetim birimi bağımsız olarak hareket eder.	①	②	③	④	⑤
İç denetim birimi başkanının (yöneticisinin) mevcut statüsü, iç denetimin gelişimi için uygundur.	①	②	③	④	⑤
İç denetim birim başkanlıklarının teşkilat kanunlarında yer alması iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı için önemlidir.	①	②	③	④	⑤
İç denetim birimi, üst yönetici dışındaki başka mercilere de raporlama yapabilmektedir.	①	②	③	④	⑤
İç denetim birimi ile dış denetim arasında işbirliği ve iletişim sağlanmaktadır.	①	②	③	④	⑤
İDKK'nın mevcut kurumsal kapasitesi iç denetimin gelişimi için yeterlidir.	①	②	③	④	⑤
İDKK'nın mevcut idari yapısı iç denetimin gelişimi için yeterlidir.	①	②	③	④	⑤
Kurumumuz iç denetim birimi, iç denetim faaliyeti için gerekli yeteneğe ve tecrübeye sahiptir.	①	②	③	④	⑤
Kurumumuz iç denetim birimi, yeterli sayıda iç denetçiden oluşmaktadır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda iç denetim birimi, yolsuzluklarla ve suistimallerle mücadelede etkin bir rol üstlenmiştir.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda iç denetimin rolü ile mevcut teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri arasındaki farklılıklar tanımlanmıştır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda görev tahsisli konut verilecek kişiler arasında iç denetçiler sayılmaktadır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda risk iştahının belirlenmesi, risk yönetim süreçlerinin düzenlenmesi ve riskler üzerine yönetim güvencesi verilmesi gibi faaliyetler iç denetim birimi tarafından yapılmaktadır.	①	②	③	④	⑤
Kurumumda iç denetçiler eski görev unvanlarından daha düşük ücret almaktadır.	①	②	③	④	⑤

**ÖZGEÇMİŞ**

<b>Kişisel Bilgiler</b>	
Adı Soyadı	Ersin KURNAZ
Doğum Yeri ve Tarihi	Kelkit - 10.02.1985
<b>Eğitim Durumu</b>	
Lisans Öğrenimi	Atatürk üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, 2010
Y. Lisans Öğrenimi	Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, 2013
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce
<b>İş Deneyimi</b>	
Çalıştığı Kurumlar	Bayburt Üniversitesi, İİBF (2010 - 2012) Atatürk Üniversitesi, İİBF (2012 - 2016)
<b>İletişim</b>	
E-Posta Adresi	ersinkurnaz@bayburt.edu.tr
<b>Tarih</b>	23.11.2016