

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İÇ DENETİM PERFORMANSININ
BALANCED SCORECARD YÖNTEMİYLE ÖLÇÜLMESİ
MODELİ

İŞLETME ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

Hazırlayan
Zehra FIRAT

Tez Danışmanı
Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ

İSTANBUL – 2020

TEZ TANITIM FORMU

- YAZAR ADI SOYADI** : Zehra FIRAT
- TEZİN DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : İç Denetim Performansının Balanced Scorecard Yöntemiyle Ölçülmesi Modeli
- ENSTİTÜ** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
- ANABİLİM DALI** : İşletme
- TEZİN TÜRÜ** : Doktora
- TEZİN TARİHİ** : 20.07.2020
- SAYFA SAYISI** : 276
- TEZ DANIŞMANI** : Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ
- DİZİN TERİMLERİ** : İç Denetim, Performans Ölçümü, Balanced Scorecard
- TÜRKÇE ÖZET** : Tezin nihai amacı; iç denetimin performansının ölçülmesini sağlayan, genel geçerliliği olan bir model oluşturmak ve iç denetimin kurum içindeki rolünün önemini ispatlayarak farkındalığını arttırmaktır. İç denetim performans ölçümünün sistematik hale getirilerek standardizasyonunun sağlanması iddiası ile oluşturulan performans ölçüm modeli, tüm kurum ve kuruluşlar açısından kullanılabilir olması ile literatürdeki ilk örnektir. İç denetim performans ölçümünde, hangi boyutların kapsanması ve hangi performans göstergelerinin kullanılması gerektiği belirlenmiştir. Bu çalışma sonucunda, iç denetim performansının somut verilerle ölçülmesi ve yönetim kademelerince kolay anlaşılır olması sağlanmıştır. Bu model aracılığı ile iç denetim etkinliğinin, üst yönetim kademeleri ve ilgili paydaşlarca anlaşılması ve farkındalığının artırılması beklenmektedir.
- DAĞITIM LİSTESİ** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
2. YÖK Ulusal Tez Merkezine

Zehra FIRAT

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İÇ DENETİM PERFORMANSININ
BALANCED SCORECARD YÖNTEMİYLE ÖLÇÜLMESİ
MODELİ

İŞLETME ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

Hazırlayan
Zehra FIRAT

Tez Danışmanı
Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ

İSTANBUL – 2020

BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının ederlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Zehra FIRAT

.../... /2020



İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Zehra FIRAT'ın "İç Denetim Performansının Balanced Scorecard Yöntemiyle Ölçülmesi Modeli" adlı tez çalışması, jüri üyeleri tarafından İŞLETME Anabilim Dalında DOKTORA tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ
(Danışman)

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Atila HAZAR

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Hülya YILMAZ

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Kemal ER

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Hakan YILDIRIM

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

... / ... / 2020

Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ
Enstitü Müdürü

ÖZET

İç denetim faaliyeti; kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini bağımsız ve tarafsız olarak denetleyerek, kurumsal işleyişin niteliği hakkında fikir sahibi olunmasını sağlar ve problem görülen alanları tespit ederek, iyileştirme önerilerinde bulunur. Kurumların geleceğine dair perspektif oluşturmalarına yardımcı olur. Dolayısıyla kurumlar için yadsınamaz derecede önemli bir rolü vardır. İç denetim faaliyetinin işlevsel ve etkin şekilde gerçekleştirilmesi bu önemli rolün yerine getirilmesi anlamına gelir. Tezin nihai amacı; iç denetimin performansının ölçülmesini sağlayan, genel geçerliliği olan bir model oluşturmak ve iç denetimin kurum içindeki rolünün önemini ispatlayarak farkındalığını arttırmaktır.

İç denetim performans ölçümünün sistematik hale getirilerek standardizasyonunun sağlanması iddiası ile oluşturulan model, tüm kurum ve kuruluşlar açısından kullanılabilir olması ile literatürdeki ilk örnektir. İç denetim performans ölçümünde, hangi boyutların kapsanması ve hangi performans göstergelerinin kullanılması gerektiği belirlenmiş; bu boyutların ve performans göstergelerinin AHP analizi aracılığıyla ağırlıklandırılması yapılmış ve bir Balanced Scorecard performans modeli oluşturulmuştur. Bu çalışma sonucunda, iç denetim performansının somut verilerle ölçülebildiği, yönetim kademelerine net ve kolay anlaşılır, tek bir rapor olarak sunulabilecek bir model kurulmuştur. Bu model aracılığı ile iç denetim etkinliğinin, üst yönetim kademeleri ve ilgili paydaşlarca anlaşılması ve farkındalığının artırılması beklenmektedir.

Bu çalışmada, iç denetim faaliyetinin performans ölçümünde Balanced Scorecard (Dengeli Puan Kartı) yöntemi tercih edilerek; kurumsal süreçlere etki eden niceliksel kriterlerin yanı sıra, niteliksel kriterlerin de değerlendirme sürecine dahil edilmesi sağlanmıştır. Böylece daha kapsamlı ve gerçek sonuçlara ulaşılması hedeflenmiştir. Birbirleri ile bağlantılı ve bir hiyerarşiye sahip performans boyutlarından oluşan model, aralarındaki ilişkileri ve etkileri test edilmiş ve farklı çalışmalarda kabul görmüş, kritik başarı faktörlerini ve değerlerinin ölçülmesini sağlayan performans göstergelerini içermektedir. Belirlenen performans göstergelerinin kurumsal hedeflere göre gerçekleşen değerleri, KBF(kritik başarı faktörleri) nin ağırlıklarına göre hesaplanarak iç denetim performans düzeyi ortaya konmaktadır.

Tezin ilk üç bölümünde çoğunlukla literatür bilgilerinden faydalanılmış, kavramsal içeriklere ve birbirleriyle olan ilişkilerine yer verilmiştir. Sonraki iki bölümde, iç denetim performansının ölçülmesinde kullanılacak yöntemin açıklaması ile beraber iç denetim faaliyetinin performans ölçüm modeli çerçevesi oluşturulmuş ve performans sürecinde izlenecek yol haritası çizilmiştir. Altıncı bölümde modelde kullanılacak KBF (kritik başarı faktörleri) ve performans göstergeleri belirlenmiş ve açıklanmış sonrasında da istatistiki yöntemlerden faydalanılarak modelin uygulaması ve analizi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Balanced Scorecard Yöntemi, Kritik Başarı Faktörleri, Performans Göstergeleri



SUMMARY

Internal audit activity, provides ideas about the quality of corporate operations by auditing the effectiveness of the governance, risk management and controlling processes independently and objectively, and suggests improvements after identifying the areas where problems are encountered. It helps organizations to create a perspective about the future. Therefore, it plays an undeniably important role for organizations. Performing the internal audit activity functionally and effectively means fulfilling this important role. Main purposes of the thesis are creating a modal to measure the internal audit performance and increasing awareness by proving the importance of its role for organizations.

The model which is created for ensuring an internal audit performance standardization by systematizing it, is the first of its kind in the literature as it can be used for all institutions and organizations. It is determined which dimensions should be covered and which performance indicators should be used for internal audit performance measurement. As a result of this study, a model has been established in which the internal audit performance can be measured with concrete data and can be presented to management level as a single report in a clear and an understandable form. Through this model, it is expected that the internal audit activity will be known and understood by top management level and affiliated stakeholders.

In this study, Balanced Scorecard method is preferred for the performance measurement of the internal audit activity, so as well as the quantitative criteria affecting the corporate processes, qualitative criteria are also included in the evaluation process. Therefore, it is aimed to reach more comprehensive and actual results. The model, which consists of performance dimensions that are connected with each other and have a hierarchy, includes the performance indicators as their relations and effects have been tested and accepted in different studies and that measure the critical success factors and values. Actual internal audit performance value is found by calculating the change of the specific objectives of measurable performance indicators according to weights of the KBF (critical success factors).

In the first three chapters of the thesis, literature information is used, conceptual contents and their relations with each other are included. In the next two sections, the performance measurement model framework of the internal audit activity is established with the description of the method to be used for internal audit

performance measurement and a roadmap for the performance process is drawn. In the sixth section, KBF and performance indicators which will be used in the model are determined and explained; thereafter the application and analysis of the model is performed with statistical methods.

Keywords: Internal Auditing, Balanced Scorecard Method, Performance Measures



İÇİNDEKİLER

	SAYFA
ÖZET.....	I
SUMMARY.....	III
İÇİNDEKİLER.....	V
KISALTMALAR.....	X
TABLolar LİSTESİ.....	XI
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XII
EKLER LİSTESİ.....	XIII
ÖNSÖZ.....	XIV
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
İÇ DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	4
1.1. DENETİM KAVRAMI.....	4
1.1.1. Mali Denetim.....	5
1.1.2. Uygunluk Denetimi	5
1.1.3. Faaliyet Denetimi	6
1.1.4. Denetimin Tarihsel Gelişimi	7
1.2. İÇ DENETİM	7
1.2.1. İç Denetimin Unsurları	10
1.2.2. İç Denetim Kapsamı	20
1.2.2.1. Kurumsal Yönetim	22
1.2.2.2. Risk Yönetimi	25
1.2.2.3. İç Kontrol Sistemi	30
1.2.3. İç Denetim Türleri	34
1.2.3.1. Finansal Denetim	35
1.2.3.2. Faaliyet (Operasyonel) Denetimi	35
1.2.3.3. Uygunluk Denetimi	36
1.2.3.4. BT Denetimi	36
1.2.4. İç Denetimin Amacı- Misyonu	37
1.2.5. İç Denetimin Önemi ve Faydaları	40
1.2.6. İç Denetim Mesleği	42
1.2.7. Denetim Komitesi	48
1.2.8. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi- UMUÇ	50
İKİNCİ BÖLÜM.....	61

DENETİM SÜREÇLERİ (ÜÇ SAVUNMA HATTI) VE İÇ DENETİM.....	61
2.1. BİRİNCİ SAVUNMA HATTI - OPERASYONEL YÖNETİM / İÇ KONTROL..	61
2.1.1. Coso İç Kontrol Modeli	61
2.1.2. İç Kontrol- İç Denetim Bağlantısı	63
2.2. İKİNCİ SAVUNMA HATTI – KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ VE UYUM	
BİRİMLERİ	64
2.2.1. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Modeli	65
2.2.2. Yönetişim ve Kültür	69
2.2.3. Strateji ve Hedef Belirleme	70
2.2.4. Performans	70
2.2.5. Gözden Geçirme ve Düzenleme	72
2.2.6. Bilgi, İletişim ve Raporlama	72
2.2.7. Kurumsal Risk Yönetimi – İç Denetim Bağlantısı	73
2.3. ÜÇÜNCÜ SAVUNMA HATTI – İÇ DENETİM	85
2.3.1. İç Denetim Faaliyetinin Yönetişim Süreci Açısından Sorumluluğu... 86	
2.3.2. İç Denetim Faaliyetinin; Risk Yönetimi Süreci Açısından Sorumluluğu.....	88
2.3.3. İç Denetim Faaliyetinin, Kontrol Süreçleri Açısından Sorumluluğu	89
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	91
İÇ DENETİM SÜRECİNİN YÖNETİMİ.....	91
3.1. İÇ DENETİMİN PLANLAMASI	94
3.1.1. Denetim Evreninin Doğru ve Etkin Şekilde Tanımlanması Ve Onaylanması	95
3.1.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi İçin Etkin Kaynak Tahsisi ve Kullanımı	96
3.1.3. İç Denetim Planının Risk Odaklı Olması	98
3.1.4. Stratejik Bir İç Denetim Planının Geliştirilmesi	100
3.2. İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİ	103
3.2.1. Görev Planlaması	103
3.2.2. Denetim Görevlerinin İfası- Denetim Testlerinin Yapılması	107
3.2.3. Denetim Sonuçlarının Raporlanması ve İletişim	110
3.2.4. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi	114
3.3. GÖREVİN GÖZETİMİ ve İÇ DENETİM KALİTE ve GÜVENCE GELİŞTİRME PROGRAMI	116
3.3.1. KGGP (Kalite ve Güvence Geliştirme Programı)	118
3.3.2. İç Değerlendirmeler	121
3.3.3. Dış Değerlendirmeler	124

3.3.4. KGGP' nin İşlevselliği ve Etkinliği	127
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	131
BALANCED SCORECARD YÖNTEMİ İLE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ.....	131
4.1. PERFORMANS ÖLÇÜMÜ VE DEĞERLENDİRMESİ.....	131
4.2. ÇOKLU PERFORMANS ÖLÇÜM MODELLERİ	133
4.2.1. Dengeli Performans Ölçüm Modeli (Balanced Scorecard Modeli)...	133
4.2.2. Paydaş Temelli Performans Ölçüm Modeli (The Stakeholder Scorecard Model).....	134
4.2.3. Lynch-Cross Performans Pramdi Modeli.....	134
4.3. BALANCED SCORECARD YÖNTEMİNİN METODOLOJİSİ	135
4.3.1. Balanced Scorecard Yönteminin Boyutları	136
4.3.2. Kritik Başarı Faktörlerinin İşletmenin Yönetim Stratejisine Bağlanması	138
4.3.3. Balanced Scorecard Performans Yönetim Programının Uygulanması	139
4.4. İÇ DENETİM PERFORMANS ÖLÇÜMÜNDE BALANCED SCORECARD YÖNTEMİNİN KULLANILABİLİRLİĞİ	140
BEŞİNCİ BÖLÜM	143
İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN VE VERİMLİLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ	143
5.1. İÇ DENETİM ETKİLİLİĞİNİN VE VERİMLİLİĞİNİN TANIMLANMASI	145
5.2. İÇ VE DIŞ PAYDAŞLARIN BELİRLENMESİ	147
5.3. İÇ DENETİMİN ETKİNLİK VE VERİMLİLİK KRİTERLERİ	149
5.4. PERFORMANS ÖLÇÜM SÜRECİNİN OLUŞTURULMASI	151
5.5. İZLEME VE SONUÇLARIN RAPORLANMASI	155
5.6. İÇ DENETİM PERFORMANS GÖSTERGELERİ, KRİTİK BAŞARI FAKTÖRLERİ ve PERFORMANS BOYUTLARI	155
5.6.1. Performans Göstergeleri ve KBF.....	155
5.6.2. Performans Ölçüm Boyutları (Kategorileri-Metrikleri).....	160
ALTINCI BÖLÜM	166
İÇ DENETİM PERFORMANSININ BALANCED SCORECARD YÖNTEMİYLE ÖLÇÜLMESİ MODELİ	166
6.1. İÇ DENETİM PERFORMANSININ BALANCED SCORECARD YÖNTEMİYLE ÖLÇÜLMESİ	166
6.2. BALANCED SCORECARD MODELİ ÇERÇEVESİ	168
6.3. BOYUTLARIN ARASINDAKİ BAĞLANTILARIN KURULMASI VE STRATEJİ HARİTASI	172
6.3.1. Performans Boyutlarının Stratejiye Bağlanması ve Strateji Haritası	172

6.3.2. Performans Boyutları Arasındaki Neden-Sonuç İlişkileri	174
6.3.2.1. Öğrenme-Gelişme Boyutu	174
6.3.2.2. Denetim Süreci Boyutu	174
6.3.2.3. Paydaşlar Boyutu	175
6.3.2.4. Değer Yaratma Boyutu	175
6.4. PERFORMANS ÖLÇÜM BOYUTLARI ve KRİTİK BAŞARI FAKTÖRLERİ	176
6.4.1. Değer Yaratma Boyutu	176
6.4.1.1. Maliyet Tasarrufu- Kazanç Fırsatı Değerleri KBF	177
6.4.1.2. Kurumsal Hedeflere Ulaşma Derecesi KBF	178
6.4.1.3. Paydaşların Denetimin Katma Değeri Algısı KBF	179
6.4.1.4. İyileştirilen Süreçler KBF	180
6.4.2. Paydaşlar Boyutu	180
6.4.2.1. Paydaş Memnuniyet Düzeyi KBF	181
6.4.2.2. Paydaş Taleplerinin Karşılama Düzeyi KBF	181
6.4.2.3. İç Denetimin Kurum İçindeki Statüsü ve Farkındalığının Artış Durumu KBF	181
6.4.2.4. İç Denetim Kalite Düzeyi (Verim-Zaman-Kalite) KBF	182
6.4.3. Denetim Süreci Boyutu	185
6.4.3.1. Yönetimin Destek Düzeyi KBF	186
6.4.3.2. Kaynakların Kullanım Etkinliği KBF	186
6.4.3.3. Objektiflik ve Bağımsızlık Düzeyi KBF	194
6.4.3.4. Risk Odaklı Denetim KBF	195
6.4.3.5. KGGP İç Değerlendirmeler (Görevin Gözetimi) KBF	197
6.4.4. Öğrenme-Gelişme Boyutu	200
6.4.4.1. Yetenek Yönetimi KBF	201
6.4.4.2. Teknolojik Altyapı Kullanım Durumu-İnovasyon KBF.....	203
6.4.4.3. İç Denetim Algısı-Kültürü KBF	204
6.5. BSC MODELİ BOYUTLARINDA KULLANILACAK KBF'ne AİT	
PERFORMANS GÖSTERGELERİ	205
6.5.1. Değer Yaratma Boyutunda Kullanılacak Performans Ölçüm Göstergeleri	206
6.5.1.1. Maliyet tasarrufu ve Kazanç Fırsatı Değerleri Kritik Başarı Faktörüne Ait Performans Göstergeleri.....	206
6.5.1.2. Kurumsal Hedeflere Ulaşma Derecesi KBF'ne Ait Performans Göstergeleri	207
6.5.1.3. Paydaşların Denetimin Katma Değeri Algısı KBF'ne Ait Performans Göstergeleri	207

6.5.1.4. İyileştirilen Süreçler	208
6.5.2. Paydaşlar Boyutunda Kullanılacak Performans Ölçüm Göstergeleri	209
6.5.2.1. Paydaş Memnuniyeti Düzeyi KBF'ne Ait Performans Göstergeleri	209
6.5.2.2. Taleplerin Karşılama Düzeyi KBF' ne Ait Performans Göstergeleri	210
6.5.2.3. İç Denetimin Kurum İçindeki Statüsü KBF'ne Ait Performans Göstergeleri	210
6.5.2.4. İç Denetimin Kalitesi (Verim-Zaman-Kalite) KBF'ne Ait Performans Göstergeleri	211
6.5.3. İç Denetim Süreci Boyutuna Ait Performans Göstergeleri	213
6.5.3.1. Yönetimin Desteği KBF'ne Ait Performans Göstergeleri ..	213
6.5.3.2. Kaynakların Etkin Kullanımı KBF'ne Ait Performans Göstergeleri.....	214
6.5.3.3. Objektiflik-Tarafsızlık KBF'ne Ait Performans Göstergeleri.....	215
6.5.3.4. Risk Değerlendirmeleri KBF Performans Göstergeleri	216
6.5.3.5. KGGP İç Değerlendirmeleri KBF Performans Göstergeleri	217
6.5.4. Öğrenme ve Gelişme Boyutuna Ait Performans Göstergeleri	217
6.5.4.1. Yetenek Yönetimi KBF Performans Göstergeleri	218
6.5.4.2. Teknolojik Altyapı Kullanım Durumu-İnovasyon KBF Performans Göstergeleri	218
6.5.4.3. Denetim Algısı-Kültür KBF Performans Göstergeleri	218
6.6. BALANCED SCORECARD BOYUTLARININ ve KBF'NİN AĞIRLIKLARININ BELİRLENMESİ.....	221
6.6.1. Analitik Hiyerarşi Prosesi ile Boyut ve KBF'nin Ağırlıklarının Belirlenmesi	221
6.6.2. İç Denetim Performans Puanının Hesaplanması	229
SONUÇ VE ÖNERİLER	235
KAYNAKÇA.....	238
EKLER.....	-
ÖZGEÇMİŞ	

KISALTMALAR

CSA	: CONTROL SELF ASSESSMENT (Kontrol Öz Değerlendirmeleri)
TKY	: TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ
BSC	: BALANCED SCORECARD
BT	: BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ
CAATT	: BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM ARAÇLARI VE TEKNİKLERİ
CIA	: CERTİFİCATED INTERNAL AUDİT
COSO	: COMİTTE OF SPONSORİNG ORNAZİTATIONS
CPE	: SÜREKİ DENETİM EĞİTİMİ
GAIN	: İÇ DENETİM BİLGİLENDİRME AĞI
IIA	: ULUSLARARASI İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ
INTOSAI	: ULUSLARARASI SAYIŞTAYLAR BİRLİĞİ
İDY	: İÇ DENETİM YÖNETİCİSİ
KBF	: KRİTİK BAŞARI FAKTÖRLERİ
KGGP	: KALİTE VE GÜVENCE GELİŞTİRME PROGRAMI
KRY	: KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ
SDT	: STANDART
UMUÇ	: ULUSLARARASI MESLEKİ UYGULAMA ÇERÇEVESİ
IPPF	: INTERNATİONAL PROFESSIONAL PRACTİCES FRAMEWORK

TABLolar LİSTESİ

	SAYFA
Tablo-1 Kurumsal Risk Yönetimi Olgunluk Modeli Örneği.....	75
Tablo-2 Güvence Haritası Örneği.....	81
Tablo-3 İç Denetim Performans Ölçüm Modeli KBF ve Performans Göstergeleri.....	219
Tablo- 4 AHP Analiz Kriterleri ve Ölçütleri	222
Tablo- 5 Standart Tercih Tablosu	223
Tablo- 6 BSC Boyutları Ağırlıklandırma Karar Matrisi	224
Tablo- 7 BSC Boyut Ağırlıkları	224
Tablo- 8 Değer Yaratma Boyutu Stratejik Hedefleri Karar Matrisi	225
Tablo- 9 Değer Yaratma Boyutu Stratejik Hedef Ağırlık Değerleri.....	225
Tablo- 10 Paydaşlar Boyutu Stratejik Hedefleri Karar Matrisi.....	226
Tablo- 11 Paydaşlar Boyutu Stratejik Hedef Ağırlık Değerleri	226
Tablo- 12 Denetim Süreci Boyutu Stratejik Hedefleri Karar Matrisi	227
Tablo- 13 Denetim Süreci Boyutu Stratejik Hedef Ağırlık Değerleri.....	227
Tablo- 14 Öğrenme-Gelişme Boyutu Stratejik Hedefleri Karar Matrisi	228
Tablo- 15 Öğrenme-Gelişme Boyutu Stratejik Hedef Ağırlık Değerleri	228
Tablo- 16 AHP Analiz Sonucunda Belirlenen Performans Ağırlıkları	229
Tablo- 17 10-Puan Ölçeği Tablosu.....	230
Tablo- 18 BSC Performans – Hedef Karşılaştırma Tablosu.....	233
Tablo-19 BSC Performans Ölçüm Tablosu	231

ŞEKİLLER LİSTESİ

SAYFA

Şekil-1 Üç Savunma Hattı Modeli.....	58
Şekil-2 Amaçlar, Çerçeve ve Model Arasındaki İlişki	59
Şekil-3 COSO İç Kontrol Küpü (COSO 2013).....	62
Şekil-4 Kurumsal Risk Yönetimi.....	68
Şekil-5 KRY Uyumlaştırma Çerçevesi Bileşenleri.....	69
Şekil-6 İç Denetimin KRY'deki Rolü	83
Şekil-7 Strateji Uygulaması İçin Farklı Bir Yönetim Sistemi	139
Şekil-8 Frigo'nun Balanced Scorecard Modeli	164
Şekil-9 Katma Değer Döngüsü.....	170
Şekil-10 İç Denetim Performans Ölçüm Modeli Boyutları.....	171
Şekil-11 İç Denetim Strateji Haritası	173
Şekil-12 İç Denetim Performans Ölçüm Modeli Çerçevesi.....	176
Şekil-13 IIA İç Denetim Yetenek Çerçevesi.....	189
Şekil-14 Deming Döngüsü.....	203

EKLER LİSTESİ

- EK-A** İÇ DENETİM GERİ BİLDİRİM ANKETİ
EK-B İÇ DENETÇİ DENETİM DEĞERLENDİRME FORMU
EK-C İÇ DENETÇİ PERFORMANS DEĞERLENDİRME FORMU



ÖNSÖZ

Bu çalışmada; iç denetim kavramı etraflıca açıklanmış, kurumsal süreç ve yönetimlerle olan ilişkileri ve etkileri ortaya konmuştur. İç denetim faaliyetinin kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesi hususundaki faydası ve önemi belirtilmiştir. İç denetim etkinliğinin değerlendirilebilmesi için bir model önerisi sunulmuştur.

İç denetim performans ölçüm modeli, kapsam bakımından hem nicel hem de nitel özellikteki kriterlerin değerlendirilmesine imkân tanıyan Balanced Scorecard yöntemi kullanılarak oluşturulmuştur. İç denetimin kurumsal süreçler üzerindeki etkinliğini somut olarak gösterebilecek, yönetim kademelerinin iç denetim farkındalığını arttıracak bir performans ölçüm modeli kurulmuştur.

Çalışmamda bana vermiş olduğu desteklerden ötürü danışman hocam Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ' e ve yolumu aydınlatan değerli hocam ve babam Doç. Dr. Alaattin Fırat' a teşekkürü borç bilirim.

Desteklerinden ve sabırlarından dolayı eşim ve çocuklarıma şükranlarımı sunarım.

Zehra FIRAT

GİRİŞ

İşletmelerin sürdürülebilir olmaları, kurdukları mekanizmanın düzgün çalışmasına bağlıdır. Kurumsal yapılarında, iş süreçlerinde, paydaşlarıyla olan bağlarında yaşanan sorunların tespit edilebilmesi ve çözülmesi; çevresel etmenlerin, sosyal ve ekonomik olayların, risk unsurlarının etkilerinin hesaplanıp önlemlerin alınması ancak etkin bir iç denetim sistemi ile mümkün olacaktır. Denetim mekanizmaları, bu faaliyetleri objektif olarak izleyerek, durum tespiti yapan ve gerekli tavsiyelerde bulunan kurumsal analiz aracıdır.

Kurumların amaçlarına ulaşmak için koydukları hedeflerin ne kadarının gerçekleştiğini ya da hedeflerinin doğru olup olmadığını anlamaları çok önemlidir. Sürekli izlenen ve değerlendirilen kurum performansı; belirlenen stratejik amaç ve politikalarının doğruluğunu ve gerçekleşme durumunu, kurumun sektörel konumunu, paydaş taleplerinin karşılanma düzeyini ve rekabet gücünü ortaya koyar ve gelişmesi için çalışır. İç denetim; kurum yöneticilerinin, çalışan personel ve hissedarlar arasındaki iletişimini sağlayan köprüdür. İç denetimin başarı getirmesi için hem etkin şekilde yönetilmesi hem de objektif ve bağımsız olması gerekmektedir. Denetimin etkinliğinin anlaşılabilmesi için, konulan hedeflere ne kadar yaklaşıldığına bakılmalıdır. Bu çalışmanın amacı da kurumsal hedeflere ulaşılma derecesi hakkında fikir veren iç denetimin etkinliğinin anlaşılmasını sağlamaktır.

İç denetim, kurum faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacını taşıyan bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık hizmeti olarak tanımlanır. İç denetim, kurumlara faaliyetlerini yerine getirirken artı bir değer elde etmelerini sağlayan bir süreçtir. Burada kastedilen değer katmak işletmenin amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını etkili şekilde kullanarak geliştirmek anlamını taşımaktadır. Bu katma değerın sağlanabilmesi küresel rekabet etkisinde kalan tüm kurumların hedeflerine ulaşmaları için gün geçtikçe daha fazla önemli olmaya başlamıştır. Ancak gerçekleşen bu katma değer; sayısal olarak net şekilde ifade edilemediğinden iç denetimin kurumlara katkısı paydaşlarca tam anlaşılamamaktadır.

Değişimlerin ve belirsizliklerin bulunduğu konjonktürel ortamlarda iç denetimin kurumlara katmayı vaat ettiği değerın önemi artmakla beraber paydaşlarca anlaşılması da farkındalığı açısından oldukça önemlidir. Bu değeri gösterebilecek en

önemli veriler, iç denetimin performansının ölçülmesiyle elde edilebilir. Bu sebeple yapılan çalışma, iç denetimin kurumlara sağladığı katma değeri anlaşılabilir kılmayı amaçlayarak; iç denetimin etkinliğini, temel performans göstergelerindeki değişim cinsinden ölçülebilir hale getirerek, paydaşlarca anlaşılabilmesini sağlamak için yapılmıştır.

Ekonomilerin liberalizasyonu ve finansal piyasaların entegrasyonu bir regülasyon ve standardizasyon ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. İşletmeler kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim konularında standartlara tabidir. Sistematikleştirilerek düzenlenmiş ya da en azından standardı ortaya koyulmuş bu yapılar içerisinde iç denetimin rolü, kurum içerisinde doğru konumlanmış ve paydaşlar tarafından da doğru anlaşılmış olmalıdır.¹

Alınan kararlardan sorumlu olmamak koşuluyla stratejik bir ortak kadar işin içinde olan, yönetimin her hamlesinde güvenilir danışman olarak yanında bulundurduğu, işletmeyle ilgili tüm iş süreçlerine en az sorumlu yöneticiler kadar hâkim olan iç denetim birimlerinin sağladıkları fayda ve katma değer in işletme paydaşlarınca anlamlı bir şekilde fark edilebilmesi ve somut ifadelerle anlatılabilmesi bu tezin yazılma sebebidir.

İç denetim faaliyeti sonucu ortaya çıkan katma değer in nicel olarak ifade edilebilmesini sağlayacak olan performans ölçüm metodunun, balance scorecard yöntemi olabileceğini öngörerek, hazırlanan tezde bu yöntem üzerinden bir model kurmayı hedefledik. Bunu sebebi ise bu yöntemin finansal ölçütlerin yanında performansı etkileyen finansal olmayan ölçütleri de kapsayarak bu ölçütlerin birbirleriyle ilişkilerini çok boyutlu olarak analiz edebilmesi ve bu ilişki sonuçlarını dengeli bir şekilde ağırlıklandırarak tek bir rapor içinde sunabilmesidir. Dolayısıyla bütün bunları ifade edebilen tek bir rapor sonuçların olumlu çıkması durumunda hem yönetim hem de diğer paydaşlar, iç denetim mekanizmasının gerekliliğini ve verdiği güvencenin sağlamlığını idrak edebilecek; sonuçların olumsuz çıkması yani iç denetimin sağladığı herhangi bir katma değer in olmaması (kötü performanslı bir iç denetim) durumunda ise alınması gereken tedbirlerin olduğunu ve sistemsel olarak yanlışların olduğunu idrak edebileceklerdir.

¹ Gürol Baloğlu, vd., "İşletmelerde İç Denetimin Rolü: Türk Finans Sektöründe Bir Araştırma", *Muhasebe Enstitüsü Dergisi MED*, 2017, 37-46, s.37

Çalışmanın birinci bölümünde; Denetim olgusu, İç Denetimin kavramsal içeriği, unsurları, türleri, mesleki sorumlulukları ve konuyla ilgili mevzuat hakkında tanımlama ve bilgilendirmeler yapılmıştır.

İkinci bölüm; İç denetim faaliyetinin kurum içindeki işlevsel konumunu, üç savunma hattına ait denetim süreçlerini, İç Kontrol, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim süreçlerinin birbirleri ile olan ilişkilerini açıklamaktadır.

Üçüncü bölüm; iç denetim sürecinin yönetimi açıklanarak, planlama-yürütme-raporlama ve görevin gözetimi ile KGGP' nın nitelikleri ve işlevselliği anlatılmıştır. Bu bölüm süreç olarak iç denetim faaliyetinin işleyişini kapsamaktadır.

Dördüncü bölüm; Performans ölçümünün anlamı, nedeni, çok boyutlu performans ölçüm modelleri, Balanced Scorecard yöntemi tanımı, İç denetimin performans ölçümünde BSC yönteminin kullanılabilirliği açıklanmıştır.

Beşinci bölümde; İç denetim etkinlik ve verimlilik tanımı ve kriterleri, performans ölçüm sürecinin oluşturulması aşamaları, iç denetim performans boyutlarının ve göstergelerinin literatür taraması yer almaktadır.

Altıncı bölüm; BSC yöntemi ile iç denetim performans ölçüm modelinin kurulmasını, modele ait boyutların ve performans göstergelerinin belirlenmesini ve modelin uygulanması içermektedir. İç Denetim BSC Performans Ölçüm Modeli Çerçevesi oluşturulmuştur. Son bölümde modele ait çıkarımlar ve açıklamalar yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. DENETİM KAVRAMI

Denetim; ekonomik bir birim veya döneme ait verilerin, önceden belirlenmiş ölçütlerle olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan, kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanmaktadır.²

Teorik olarak ifade edilecek olursa, denetim; bir örgütün yapısı, işleyişi ve çıktılarının; yasal, bilimsel ve düşünsel yöntemlerle önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin; araştırma, sorgulama, gözleme gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraflara iletilmesi sürecidir. Elde edilen sonuçların belli standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin sunulması olarak da tanımlanabilir.³

Kurumsal uygulamaların, hedeflere ulaşmasındaki etkinliğini ölçen ve bu uygulamaları belirlenen hedeflere doğru yönlendiren süreç olarak denetim, iş süreçlerinden bağımsız, kurumsal görevi üstlenmiş uzman kişiler tarafından yapılır.

Denetimin tanımına uygun olarak unsurlarını şu şekilde açıklamak mümkündür;⁴ Denetim bir süreçtir. Denetim faaliyeti, belirli bir plan dâhilinde birbirini izleyen çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir.

➤ Ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: Kurumların, iktisadi faaliyetlerine ilişkin hazırlanan çeşitli rapor ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Denetim, menfaat gruplarına sunulan bu iddiaların doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.

➤ Önceden belirlenmiş ölçütler: Denetçiler, bu kurumsal iddiaların, doğruluk ve güvenilirliklerini önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırırlar. Bu ölçütler,

² Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000, s.23

³ R. Sanal, *Türkiye'de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, Todaie Yayınları, 2002, s.4

⁴ Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, 2005, 148. Sayı, Ocak-Nisan, s.35

kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.

➤ Uygunluk derecesini tespit etmek: İddiaların önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırılması sonucunda ulaşılan kanaattir.

➤ Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetçi, kurum iddialarının doğruluğu araştırmak için ilgili kişi ve birimlerden, bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır.

➤ İlgi duyanları bilgilendirmek: Kurumun finansal olayları ile birçok kişi ve kuruluşun doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetimin son aşaması olarak, denetçi ilgililere gerçekleştirilen denetim sonuçlarına dair yazılı bir raporla bilgilendirme yapar.

Genel olarak 3 denetim türünden bahsedilebilir. Bunlar **Mali Denetim**, **Uygunluk Denetimi** ve **Faaliyet Denetimi** olarak sınıflandırılabilir. Denetim türleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

1.1.1. Mali Denetim

(Finansal Tablolar Denetimi-Muhasebe Denetimi- Bağımsız Denetim). Bu denetim türünde amaç; finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarının araştırılması ve finansal tabloların güvenilirliği hakkında görüş bildirilmesidir.⁵ Geleneksel anlamda ilk akla gelen denetim türü olup bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür.⁶

1.1.2. Uygunluk Denetimi

(Usul Denetimi- Kamu Denetimi) Uygunluk denetiminin amacı, yetkili üst makamlar tarafından konulmuş olan kurallara uyumun denetlenmesidir. Kurumların dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi, sosyal sigorta, iş yasaları gibi mevzuata veya kurum üst yönetiminin, kurumu daha kolay ve verimli yönetebilmek için düzenlediği yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi mevzuata uygun

⁵ Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.5

⁶ Sami Karacan ve Rahmi Uygun, **Denetim ve Raporlama**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2016, s.43

davranılıp davranılmadığını incelemektedir.⁷ Devlet otoritesinin koyduğu kurallara uygunluğun denetimi kamu denetçileri tarafından yapılırken, işletme içi kurallara uygunluğun denetimi genellikle iç denetçiler tarafından yürütülür. Gerekli görüldüğü takdirde bağımsız denetçilere de başvurulabilir. Bu denetim sonucu yapılan raporlama daha ziyade kurum yönetimine yöneliktir.

1.1.3. Faaliyet Denetimi

(Performans Denetimi-İç Denetim). Faaliyet Denetimi, kurumsal faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmek amacıyla, işletme politikaları ve uygulamalarını denetlemek ve buna ilişkin tavsiyelerde bulunmak için yapılan denetim türüdür.⁸

Etkinlik; işletmenin amaca ulaşmada kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığını ve işletme amaçlarının ne kadarının gerçekleştirildiğinin beraber değerlendirilmesidir. Faaliyet denetimi, kurumun yönetim yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir. Bir örgütün saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ölçmeye çalışır.⁹

Faaliyet denetimi, gelecek odaklı olup, işletmenin vizyon, misyon ve stratejilerini gerçekleştirmek için doğru faaliyetlerin seçildiği ve bunların verimli bir şekilde uygulandığı hususlarında güvence vermek için yürütülmektedir. Faaliyet denetimi ürün kalitesinden müşteri memnuniyetine, gelir maksimizasyonundan gider kontrolüne, hata ve hilelerin önlenmesinden varlıkların korunmasına, sağlıklı çalışma koşullarından sosyal sorumluluk uygulamalarına kadar çok geniş bir alanı kapsar. Hedefi işletmeleri geleceğe hazırlamak ve risk alanlarını tespit ederek bunları kontrol altına alacak önerilerde bulunmaktır.¹⁰ Bu amaçlar doğrultusunda anlaşılacaktır ki faaliyet denetimini yürüten esas aktörler iç denetçilerdir.

Faaliyet denetiminin diğer denetimlerden daha geniş kapsamlı olmasının nedeni, etkililiğin ve verimliliğin nesnel olarak ölçülebilmesinin zorluğudur. Faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi işletmeden işletmeye ve hatta işletme içi departmandan departmana değişiklik göstermektedir. Dolayısıyla fiili durum ile olması gereken durumu mukayese etmeyi sağlayacak ölçütlerin

⁷ Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM AŞ., Ankara, 2003, s.26

⁸ Melih Erdoğan, *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s.4

⁹ Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, 2000, s.3

¹⁰ Aydın Karapınar, vd., *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim SPK Lisanslama Sınavına Hazırlık*, Gazi Kitabevi, 2008, s.488

saptanması çoğunlukla görecelidir. Faaliyet denetiminde denetçi, sadece mevcut durumun tespitini değil, beraberinde gerekli iyileştirmelere yönelik önerileri de sunar. Bu açıdan faaliyet denetiminin aynı zamanda yönetsel bir danışmanlık hizmeti olduğu söylenebilir.¹¹

1.1.4. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetimin tarihsel gelişimi sürecinde, denetim yaklaşımlarında meydana gelen değişimleri özetlenecek olursa;¹²

- Sanayi devrimi öncesi ve sonrası 1900'lü yıllara kadar belgelerin tamamının incelenmesine yönelik "**Belge Denetimi Yaklaşımı**"
- 1900-1930 döneminde finansal tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik "**Finansal Tablolar Denetimi Yaklaşımı**"
- 1930-1950 yılları arasında işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan "**Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı**"
- Daha sonrasında 2000'li yıllara kadar bilgi teknolojileri ve denetim alanındaki gelişmeler dolayısıyla faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu "**Yönetim Denetimi Yaklaşımı**"
- 2000'li yıllardan itibaren karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandalların sonucu gelişen "**Risk Yönetimi Denetim Yaklaşımı**" ön plana çıkmıştır.

1.2. İÇ DENETİM

Yukarıda da bahsedilen denetimin tarihsel değişim süreci sonucunda finansal olmayan verilerin de kapsama dâhil edilmesiyle, denetimin, yönetim odaklı bir faaliyet olmaya başladığını görüyoruz. İç denetçiler, özellikle yönetim kurulları ve denetim komitelerinin sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirebilmelerini sağlamaya yönelik çalışırlar. Bu çalışmaların temelinde kurumların yönetim yapılarının güçlü olduğunun ve kurumsal operasyonların etkin şekilde gerçekleştirdiğinin teyit edilmesi yani güvence verilmesi vardır. İç denetçiler bu güvenceyi sağlarken kurumlara ait kontrol, yönetim ve risk yönetimi süreçlerini değerlendirerek aslında tüm yönetim kademelerine hizmet vermiş olurlar. Ve tabiatıyla bu tarafsız ve objektif bütünsel bakış açısıyla eksiklik ve kusurları tespit

¹¹ Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi, 2014, s.19

¹² Seval Kardeş Selimoğlu, vd., *Bağımsız Denetim*, Nobel Yayıncılık, 2017, s.3

edebilecekleri için güvence hizmeti yanında tavsiye ve uyarılarda bulunarak danışmanlık hizmeti verebilecek donanıma sahiptirler.

İç denetimin işletme içerisindeki misyonu; risk bazlı ve objektif bir güvence ile beraber gerekli tavsiye ve iç görü sunarak kurumsal değeri korumak ve geliştirmek şeklindedir. Güvence hizmetleri, işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine ilişkin objektif bir değerlendirme yapılabilmesi amacıyla bağımsız olarak incelemeler yapılması ile; danışmanlık hizmetleri ise herhangi bir idari sorumluluk üstlenilmeksizin, usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, eğitim vermek gibi niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte belirlenen faaliyetlerin icrası yolu ile gerçekleştirilir.¹³

Yönetimin beş temel fonksiyonundan birisi olan iç denetim, rekabetin yoğunlaştığı ve risklerin sürekli arttığı günümüz dünyasında kurumların güçlü kalabilmek ve sürdürülebilir başarı elde etmek için ihtiyaç duydukları temel bir unsur haline gelmiştir. Denetim yönetimin; planlama, örgütleme, yöneltme ve koordinasyon-eşgüdümleme fonksiyonlarından sonra gelmekle birlikte, esas itibarıyla bu dört fonksiyonun birleşmesi sonucunda meydana gelen çıktı üzerinde bir değerlendirme yapılması ve yeni stratejilerin, politikaların ve hatta yeni bir yönetim felsefesinin belirlenmesi açısından hem yönetime geribildirim sağlayan hem de mevcut kurumsal yapının dinamik bir yapıya kavuşmasına yardımcı olan önemli bir yönetim kontrol aracıdır. Bu bakımdan denetim, bir kurumsal yönetim faaliyetidir.¹⁴

İç denetim kurum içinde sürekli ve kalıcı bir varlıktır. Kurumsal hedef ve amaçlara ulaşmak açısından temel nitelikte olan tüm yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol ve bugünlerde giderek artan bir şekilde kurumsal kültürü de kapsamaktadırlar. Kurumun yönetim, risk yönetimi ve iç kontrollerine, amaçlarına uygun katkılar sağlarken; fayda/maliyet dengesini de dikkate alır. İç ve dış denetçiler ve ikinci savunma hattı fonksiyonları da dâhil tüm güvence sağlayıcıların niteliği ve rolleri hakkında yönetim kuruluna anlayış kazandırır.¹⁵

1943'de IIA'nın ilk araştırma direktörü olan Brink; iç denetimin tanımını şu şekilde yapmaktadır, "Kurum politika ve prosedürlerine uyulması, süreçlerin yapıcı bir şekilde analiz edilmesi ve değerlendirilmesi, tarafsız ve sistematik bir şekilde

¹³ The Institute Of International Auditors-IIA, 2010

¹⁴ Bayram Aslan, "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", <http://tojde.anadolu.edu.tr>, 2010

¹⁵ "İç Denetim ve Dış Denetim Örgütsel Yönetimde Ayrı Roller", <https://global.theia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Distinctive-Roles-in-Organizational-Governance-Turkish.pdf>, (Erişim tarihi:20.12.2018)

onaylanmasının sağlayacağı faydaların garanti altına alınmasına yönelik yönetimi destekleyen bir faaliyettir.”¹⁶

1941 yılında A.B.D.’ de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan iç denetim tanımlarına, enstitünün kurulduğu yıllardan günümüze kadar olan zaman zarfında; 1950’lerde işletme varlıklarının korunmasına ve mali verilerin güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik iç denetim amacının 70’li yıllarda mali olmayan nitelikteki verilerin güvenilirliği de içine alınmıştır. 90’lı yıllarda yönetime katkı sağlamanın yanı sıra risk yönetiminin denetlenmesi ve 2000’lerde işletmenin amaçlarına ulaşmasına yönelik danışmanlık yapmak ve işletmeye katma değer sağlamak olarak geliştiği gözlemlenmiştir. İç denetimin kurum içinde değişen niteliğinin kronolojik olarak gösterimi şu şekilde ifade edilebilir:

- 1950’li yıllar Varlıkların Korunması,
- 1960’li Yıllar Verilerin Güvenilirliğinin Denetimi,
- 1970’li Yıllar Uygunluk Denetimi,
- 1980’li Yıllar Etkinlik Denetimi,
- 1990’li Yıllar Kurumsal Amaçların Gerçekleştirilmesi,
- 2000’li Yıllar Değer Yaratma.

Değişim hızının paydaşlar üzerinde yarattığı etki ve etkileşimde bulunulan yelpazenin çeşitliliği; sermayedarlar, yönetim kurulları ve üst yöneticiler için güvenilir danışmanlara olan ihtiyacı artırmaktadır. Bu dönüşüm ve adaptasyon sürecinde kurumların maruz kaldığı riskler ve kontroller konusunda iç denetim yöneticileri sürekli tetikte olmak zorundadır. Bu süreçte iç denetim fonksiyonunun da dönüşümün bir parçası olması gerektiği unutulmamalıdır. Paydaşların iç denetimden olan beklentileri daha önce de vurgulandığı üzere artmış ve artmaya devam etmektedir.¹⁷

İlk tanımlandığı dönemlerde işletmenin varlıklarının korunması amacıyla muhasebe kayıtlarının kontrolü olarak konumlandırılan iç denetim günümüzde artık işletmelerin amacına ulaşmasına yardım eden, güvence ve danışmanlık hizmeti olarak tanımlanırken; siber güvenlikten yetenek yönetimine, stratejik risklerden uyum riskine ve bütün kurumsal çerçeveyi içine alan bir fonksiyon haline gelmiştir. Bu

¹⁶ Jan R. Heier ve M.T. Dugan, “*A Century Of Debate Internal Controls And Their Assessment: A Study Of Reactive Evolution*”, 2005, s.49

¹⁷ http://www.tide.org.tr/uploads/MuhasebeEgitimSempozyumBildirisii_TIDE2017.pdf

doğrultuda, iç denetimi sadece muhasebecilik kapsamında değerlendirmek yetersiz kalacaktır.¹⁸

IIA tarafından en son 2010 yılındaki gözden geçirme sonrası yapılan iç denetim tanımı; “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim; kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, kurum amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olur.” şeklindedir.

Dün işlem ve hata odaklı olan iç denetim yaklaşımı; bugün süreç odaklı olarak işin etkinliğinin artırılmasını sağlayacak stratejik ortaklığa dönüşmüştür.¹⁹ Günümüzde iç denetim birimlerinden beklentilerin sadece hesap verilebilirlik değil aynı zamanda güvenilir danışmanlık olarak değişmesi İç denetim sisteminin uygunluk denetiminin ötesine geçerek, kapsamına kurumun gelecek hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olmayı da eklemesine neden olmuştur.

Etkin bir iç denetim yapısı kurabilmenin ön koşulu, uygun bir ortamın sağlanmasıdır. Kurum içi ve dışı unsurların oluşturduğu bu ortama “İç Denetim Ortamı” adı verilir. Ortamın oluşmasını etkileyen çeşitli unsurların başında, yönetimin bu konudaki algısı, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların dağılımı, yönetimin denetim yöntemleri, personel politikaları ve prosedürleri gelmektedir.

İç denetim, bir organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için denetimlerin planlaması, elde edilen bilgilerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının ilgili yönetim kademesine raporlanması ve izlemeden oluşan sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla organizasyonun amaçlarına ulaşmasına yardım eder.²⁰

1.2.1. İç Denetimin Unsurları

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetimin en çok kullanılan ve halen geçerli olan tanımını 2002 yılında şu şekilde yapmıştır; “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız

¹⁸ Ali Kâmil Uzun, Tolga Usluer, “İç Denetimde Dönüşüm ve 2017 Yılında Öne Çıkan Konuların Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Eğitim Sempozyum Bildirisi*, <http://www.tide.org.tr>, (Erişim tarihi:18.12.2018)

¹⁹ J.Ridley, *Cutting Edge Internal Auditing*, John Wiley&Sons Ltd., England, 2008,s. 27

²⁰ Uzun, Uzuner, a.g.e., s.19

bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” Bu genel tanımlamadan yola çıkarak iç denetimin unsurları aşağıda açıklanmıştır.

➤ **Güvence ve Danışmanlık kavramlarının anlamı:** İç denetimin ilk tanımlarına bakarak, işletmelerin varlıklarının korunmasını ve faaliyetlerinin mevcut mevzuatlara uygunluğunun denetiminden bahsedildiğini görürken günümüzde iç denetim artık iki ana hizmet unsuruna sahiptir. Bunlardan birisi güvence diğeri ise danışmanlık hizmetleridir. Talep edilen danışmanlık ve güvence hizmetlerinin içeriği iç denetim yönetmeliğinde net olarak belirtilmelidir. İki hizmet türü için de geçerli olan, iç denetçilerin bu görevleri yerine getirirken tarafsızlıklarını korumaları ve yönetim sorumluluğu üstlenmemeleridir. Bu iki iç denetim hizmeti arasında üç temel fark vardır. Bu farklılıklar sırasıyla, yapılacak görevin temel amacı, çalışmanın kapsamının kim tarafından belirlendiği ve çalışmaya katılan tarafların kim olduğu ile ilgilidir. Farklılıkları saymadan önce bu hizmetleri açıklayalım.²¹

“**Güvence sağlama**” fonksiyonu en klasik anlamda iç denetim denildiğinde ilk akla gelen fonksiyon olup denetim kapsamına giren konularına (kurumların risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine) dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde yönetime sunulmasını sağlamaktır.²² Güvence hizmetleri için “karar vericiler için bilginin kalitesini arttıran profesyonel ve bağımsız bir hizmet” tanımı yapılmıştır. Bu güvence işletme faaliyetlerinin hesap verilebilir ve şeffaf olduğunun yegâne göstergesidir. Ancak raporlarda sunulan bilgilere verilen güvence kesinlik arz etmemekle beraber, iç denetçinin teknik bilgi ve yeterliliği, gerekli özeni göstermesi ve izlenecek tüm denetim prosedürlerini hakkıyla gerçekleştirmesi sonucu verilecek **makul bir güvencedir**. Güvence hizmetinin şekline ve kapsamına iç denetim birimi tarafından karar verilir ve genel olarak taraflar; denetlenenler (kurum personeli- denetlenen alan yöneticisi), iç denetçiler ve raporların sunulduğu yönetim kademeleridir.²³

²¹ Sawyer's, *İç Denetçiler için Rehber*, Cilt 1-İç Denetimin Temelleri, Çetin Özbek, TİDE Yayınları, İstanbul, Ekim 2016, s. 70-71

²² Ali Kâmil Uzun ve Engin Ergüven, “İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler”, *XXIX. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 21-25 Nisan 2010, http://www.tide.org.tr/uploads/MuhasebeEgitimSempozyumBildiris_i_TIDE2017.pdf, (Erişim tarihi: 08.12.2018)

²³ Çetin Özbek, *İç Denetim*, Cilt 1, TİDE Yayınları, İstanbul, Ekim 2012, s.98

“**Danışmanlık Sağlama**” iç denetçilerin herhangi bir idari sorumluluk almadan işletme faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacıyla yaptıkları tavsiye niteliğindeki yol gösterici görüşlerde bulunmasıdır. Danışmanlık hizmetinin temel amacı, talep edilen konular üzerinde işletmeye fayda sağlayacak önerilerde bulunmaktır. Çalışmanın şekline ve kapsamına tavsiye talep eden yönetim kademeleri ve iç denetim birimi beraber karar verir. Bu hizmetin tarafları hizmet talebinde bulunan işletme departmanı ve iç denetçilerdir.²⁴ Danışmanlık hizmetleri, kurumsal faaliyet süreçlerinin iyileştirilmesi, geliştirilmesi ve verimlilik artış fırsatlarının yakalanmasına yardımcı olmak amacıyla.

➤ **Kurum Faaliyetlerinin Geliştirilmesi ve Değer Katılması:** Katma değer kavramı, iç denetim enstitüsü (IIA) tarafından “kurumsal hedeflere ulaşmak için önemli fırsatları yakalamak, süreçleri iyileştirmek, geliştirmek ve hem güvence hem de danışmanlık hizmetleri yoluyla riskleri azaltmak” olarak tanımlanmaktadır.²⁵ Değer katma kavramı, denetim faaliyetinden faydalananlar ve denetleyenler olarak, aktörlerin algılarına göre iki kategoride değerlendirilebilir. Denetimden faydalananlar, denetimin katma değerinin kurum yönetiminin karar alma sürecinde iç denetçilerin öneri ve çıkarımlardan yararlanması sonucu sağlandığını düşünmektedir. Denetleyenler ise katma değer, yönetimin daha iyi performans göstermesi için yapılan danışmanlık veya iç kontrol sisteminin işlevselliğinin artırılması ile sağlanabileceğini düşünmektedir.²⁶

Bugün artık iç denetim faaliyetinin en önemli amacı, kurumsal yönetime verdiği güvence ve danışmanlık hizmeti sayesinde kurumda hem mali hem de yönetim bakımından katma değer yaratmak ve bu yolla kurum amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olmaktır.²⁷

İç denetim; risk yönetimi, hedef ve faaliyetlerin öncelik sırasına göre düzenlenmesi, davranışsal değişikliklerin teşvik edilmesi, süreçlerin iyileştirilmesi, maliyetin azaltılması, karmaşıklık ve gereksizliğin ortadan kaldırılması ve kurumun piyasadaki tanınırlığının geliştirilmesi çabaları yoluyla da kurumsal değer artırılmasına yardımcı olacaktır. Değer yaratan iç denetim, risk yönetimi yaklaşımı ile değer koruma ve değer yaratma çabalarını birlikte yürütmek için yeni beceri setleri ekleyerek beceri tabanını genişletebilecektir.

²⁴ Kurt Feding, vd., *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services*, 2007, s.5

²⁵ IIA, *International Professional Practices Framework*, Altamonte Springs, Florida, 2009

²⁶ M. GHITA, *Internal Auditing*, Economic Publishing House, 2006, sa: 75

²⁷ Aslan, a.g.e., s.71

İç denetim birimlerinin, günümüzde işletme içindeki konumuna göre farklılık yaratacak ve işletme performansına katkı sağlayacak yansımaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:²⁸

- Proaktif bir yaklaşımla çalışılması
- Denetlenen paydaşlara iş ortağı gözüyle bakılması
- Risk yönetimi odaklı çalışılması ve erken uyarı sistemlerinin geliştirilmesi
- Denetimde kalitenin sürekliliği ve artırılması
- Bilişim teknolojilerinin, otomasyonun artan oranlarda kullanılması

İç denetim faaliyeti, kurum ve paydaşlarına objektif güvence sağlamak ve danışmanlık yapmak suretiyle, kurum amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını ve faaliyetleri geliştirme imkânlarını görerek veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltarak kuruma değer katmaktadır. Bu itibarla iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁹

Yapılan araştırmalar, denetim komiteleri, yönetim kurulları ve üst yöneticiler ile daha sık iletişimde bulunan, güvenilir danışman vasfıyla üst yönetimin bir parçası olarak görülen ve kuruluşların stratejilerini yakından izleyerek yönetimin alması gereken pozisyon kararlarında etkili olan iç denetim faaliyetlerinin daha etkin olduğu sonucuna varmaktadır.³⁰

İç denetim yöneticileri işletme için en iyi olanı bulmak hedefiyle bir stratejik ortak gibi davranarak etkinliği sağlayabilirler. Ancak önemli olan nokta şudur ki nihayetinde yönetim kararlarını alanlar üst yönetim kademesidir. İç denetimin de stratejik olması beklenirken esas stratejik davranacak olanlar yönetim kademeleridir. İç denetim birimin görevi; denetlemek, değerlendirmek ve danışmanlık yapmaktır; stratejik kararların alınması esnasında etkin bir katılımcı olarak stratejiye katkıda bulunmak değildir. İç denetim birimi, alınan stratejik kararların ve uygulamalarının karşılaşılabileceği riskleri etkin bir şekilde tespit edebilecek ve yönetime öneriler geliştirebilecek bir konumda bulunmalıdır. Bunu yapabilmek için yönetim stratejilerini derinlemesine anlaması gerekir. İç denetimin süreç bakımından anahtar niteliğindeki

²⁸ KPMG, "İç Denetçinin Artan Rolü: İç Denetim Perspektifinden Değer Yaratma ve Değer Koruma", *İç Denetim Dergisi*, Yaz Özel Eki, 2007, Sayı:19, s.1-6

²⁹ Güredin, *a.g.e.*, s.176

³⁰ Ülkü Dicle, Tolga Usluer, "The Relationship between Culture and Effectiveness of Internal Auditing, an Empirical Study", *International Journal of Contemporary Applied Sciences*, 2016, 34-52, s.3-1

kurum-içi rolleri tanınması ve işin hem mevcut durumunu hem de nereye gittiğini kapsamlı olarak anlaması gerekir.³¹

İç denetim yöneticileri, kurum stratejilerinden ve karar alma süreçlerinden yeterince haberdar olmak ve buna uygun aksiyonlar geliştirebilmek için paydaşlar tarafından ihtiyaç duyulacak şekilde kendilerini konumlandırmalıdır. Bunu sağlamanın en öncelikli adımlarının başında, sadece güvence hizmeti veren değil aynı zamanda değer katan bir fonksiyon olduğu yönünde üst yönetimin güveninin kazanılması gerekmektedir. Bu da iç denetim faaliyetinin kuruma kattığı değer farkındalığının artırılması ve **güvenilir danışman** olarak görülmeleri ile olacaktır. IIA İtalya'nın onursal başkanı Giovanni Grossi bu farkındalık için kurum içinde bir hayli iç tanıtım ve bilgilendirmenin gerekebileceğini ifade ederek; paydaşların, iç denetimin geleneksel çıktılarının ötesine geçen proaktif öngörülerle yaratılacak katma değerden haberdar olmalarının önemini vurgulamıştır.

Güvenilir bir danışmanın, paydaşlarca kurum hedeflerine ulaşılmasında kritik öneme sahip bir kaynak olarak algılanması; iş zekâsı, teknik uzmanlık ve ilişki becerilerinin tamamına sahip olmasına bağlıdır.³² İç denetim biriminin entegrasyon ve risk yönetimi konusunda sorumluluklarının genişletilmesi; İDY'lerin bilgi birikimlerinin, becerilerinin ve kuruma yaptığı katkılarının sonucu olarak güvenilir danışman statüsüne ulaştıklarının göstergesidir. Bu husustaki en temel sorun birimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruması ve sürdürebilmesidir. İç denetim yöneticisinin, idari olarak CEO'ya, işlevsel olarak denetim komitesine bağlı olması durumun tarafsızlığın ve bağımsızlığın teminatıdır.

Bota-Avram'ın değer katmaya yönelik süreç analizi şu şekildedir:³³

1. Kuruluşun faaliyetlerini etkileyebilecek önemli riskleri belirlemek ve tahmin etmek
2. Tanımlanan riskleri analiz etmek
3. Operasyonların etkinliğini ve etkililiğini sağlama amaçlı kontrollerin değerlendirilmesi
4. Yönetim taleplerini karşılama
5. Sonuçları iç denetim raporu aracılığıyla yönetim kadrosuna iletmek

³¹ IIA, "İç Denetimin Stratejik Etkisini Arttırmak", *Global Perspektifler ve İçgörüler*, 2016, Sayı 6, s.4

³² IIA, "İç Denetimin Global Nabızı Kanalıyla Sunulan Yeni Trendler", *Global Perspektifler ve Anlayışlar*, sayı 5, s.23, globalia.org, (Erişim tarihi, 20.18.2018)

³³ C.BOTA AVRAM, C. Palfi, "Adding Value – The Significant Substance of Internal Audit", *International Journal of Business Research*, 2008, 34-138., s.75

6. Eylem planlarının uygulanmasını izlemek

Ayrıca, iç denetçilerin katma değeri artırmak için yapabilecekleri ana eylemler şunlar da olabilir:

IIA tarafından teşvik edilen kavramsal çerçeveye uyum, denetçilerin mesleki eğitiminin geliştirilmesi, denetçilerin denetimin önem düzeyinin farkında olmalarını sağlamak, denetçilerin rutine girmesini engelleyecek bir ortam yaratmak, iyi denetim uygulamalarını geliştirmek için denetçilerin yaratıcılığını teşvik etmek ve ödüllendirmek, daha verimli denetim tekniklerinin uygulanması ve paydaşlar ile sürekli iletişim yoluyla şeffaflık ilkesinin uygulanması.³⁴

İç denetim faaliyetinin katma değer sağlayıcı bir tarzla yürütüldüğü durumda ilerideki bölümlerde detaylı olarak anlatılacak olan, savunmanın son hattındaki rolü ile, risk yönetimine, kontrole ve yönetime sağladığı faydalar üzerinden işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olması beklenmektedir. Ne var ki bu faydanın ifade edilmesinde pratikte güçlükler yaşanmaktadır. Esasen bu tezin yazım amacı da iç denetimin sağladığı fayda ya da katma değer somut veriler sunularak paydaşlarca anlaşılabilmesini sağlamaktır. Faydanın ifadesini zor kılan güçlükler şu şekilde sıralanabilir:³⁵

(i) İç denetim önerileri, riske maruz kalmayı önlemeye yönelik olduğunda, risklerin meydana geldiğinde yaratacağı etki kesin bir biçimde bilinemeyebilir.

(ii) Öğrenen organizasyonlar başta olmak üzere, işletmelerde performans sonuçlarındaki değişimlerin hangi ölçüde iç denetim önerilerinden kaynaklandığını ayırtmak mümkün değildir. Zira savunmanın ilk iki hattında yer alanlar, iç denetim önerileri olmadan da süreçlerin iyileştirilmesi, performansın artırılması ve risklilik seviyelerinin azaltılması konusunda bazı iyileştirici önlemleri planlar ve hayata geçirirler.

(iii) İç denetimin getirdiği önerilerin çalışan farkındalıkları, eğitimi vb. üzerindeki etkileri yapıları itibarıyla ölçülmesi mümkün olmayan faydalardır. İç denetim tavsiyelerinin sonuçlarının görünür ve ayırt edilebilir olduğu münferit

³⁴ E. Ray, "Adding Value: How Modern Internal Auditing Assets Organizations in Achieving Strategic Objectives", Altamonte Springs, FL: **Institute of Internal Auditors Research Foundation**, 2007, 1-17

³⁵ Baloğlu, a.g.e., s.42

durumlar mevcutsa da sayısallaştırma ve birleştirmedeki zorluklar iç denetimin yarattığı etkinin toplu olarak ifade edilmesini zorlaştırmaktadır.

İleriki bölümlerde balance scorcard yöntemi kullanılarak kurulan model, iç denetimin yarattığı katma değerini sayısal olarak ifadesini mümkün kılarak paydaşlarca iç denetimin değerinin daha net bir şekilde anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.

Bir kurumda iç denetimin sağladığı katma değere örnek oluşturabilecek hususlardan bazıları şunlardır:³⁶

- Kurumsal yapının güvenlik açığını azaltmaya yönelik öneriler sunmak,
- Riskleri güncellemek,
- Risk analizinin sonuçlarına dayanarak, zayıf noktalara yönelik ek kontroller önermek veya mevcut kontrollerin iyileştirilmesini sağlayacak önerilerde bulunarak, iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmak,
- Varlık kayıplarını önlemek,
- Önerilerin uygulanması sonucunda tasarruf sağlamak,
- Risklere karşı erken uyarı prosedürleri geliştirerek fırsatların yakalanması,
- Kurumsal süreçlerde şeffaflığı sağlayarak suiistimalleri önlemek,
- Yapılan önerilere ait eylem planlarının uygulanmasını takip etmek,
- Kurum içinde etkin iletişim ağı ile bilgi ve deneyim paylaşmak,
- İyi uygulama örneklerinin kurumun tümünde yaygınlaşmasını sağlamak.

➤ **Bağımsızlık ve Tarafsızlık:** İç denetçilere ve sundukları raporlara güven duyulması için gerekli olan en temel iç denetim unsurlarından biri de fonksiyonel bağımsızlık ve bireysel tarafsızlıktır.

İç denetim faaliyetinin güvenilirliği; bağımsızlığın ve tarafsızlığın yeteri kadar sağlanmasına bağlıdır. İç denetim birim ve faaliyetlerinin kurum içerisindeki bağımsızlığı arttıkça iç denetçilerin daha tarafsız davranabilecekleri ortam sağlanmış olmaktadır.

Jane F.Mutchler, IIA Araştırma Fonu tarafından hazırlanan “Research Opportunities” adlı araştırma raporunda tarafsızlık ve bağımsızlığı şu şekilde

³⁶ Sebastian Floştoiu, “The Objective Of The Public Internal Audit “The Value-Added”, *Management And Economics*,2(66)/2012, s. 162-166, Erişim tarihi: 20.12.2019 <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/>

tanımlamaktadır; “Tarafsızlığın ağırlıklı olarak herhangi bir güvence veya danışmanlık çalışmasında değerlendirme, yargı ve kararların kalitesini; bağımsızlığın ise söz konusu faaliyetin gerçekleştirildiği ortamı ifade ettiği kabul edilmektedir. Spesifik olarak tarafsızlık, ön yargıların değerlendirme, yargı ve ulaşılan sonuçları etkilemediği bir düşünce yapısını, bağımsızlık ise söz konusu tarafsızlığı tehdit edecek önemli herhangi bir çıkar çatışmasından uzak olunması olarak tanımlanmaktadır.”³⁷

Uluslararası İç Denetim standartlarının bir gereği olarak 1100 nolu Standartta belirtilen bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesi gereği; İç Denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve İç Denetçiler görevlerini yaparken tarafsız davranmalıdırlar.

Sürdürülebilir bir bağımsızlığı garanti etmek için, İç denetim yöneticisinin fonksiyonel olarak denetim komitesine, idari olarak ise, kurum içinde uygun bir üst hiyerarşik düzeye (icra başkanı düzeyinde bir kişiye) bağlı olması gerekmektedir.³⁸

Fonksiyonel hiyerarşi, İç Denetimin bağımsızlığı ve yetkisinin nihai kaynağıdır. İç denetim yönetmeliği, İç denetim planının ve bütçesinin onaylanması, İç denetim yöneticisinin atanması, performansının değerlendirilmesi, görevden alınması, ücret ve özlük haklarının onaylanması gibi konular fonksiyonel hiyerarşi ilişkilerini oluşturur. İdari hiyerarşi ise İç denetim biriminin günlük iş ve işlemlerini kolaylaştıran ilişkileri tanımlar.³⁹

Tarafsızlık ise İç denetçinin görevini yaparken önyargısız davranmasıdır. İç Denetçilerin daha önce sorumlu oldukları işlere dair en az bir yıl geçmeden denetim yapmaması tarafsızlığının bir gereğidir. Vazifelerini gerçekleştirirken İç denetçilerin gerçek ya da görünür bir tehdit veya çıkar çatışması içinde bulunmaları İç denetim müessesesinin güvenilirliğini zedeler. İç Denetçiler, çalışmalarını özgür ve tarafsız bir şekilde yapabildikleri sürece bağımsız sayılırlar. İç Denetçiler her türlü bilgi ve belgeye erişebilmeli, inceleyebilmeli ve her seviyede çalışan ile görüşebilmelidir. İç Denetim yöneticisinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması ve engellenmeden faaliyet gösterebilmesi bağımsızlığının teminatıdır. Ancak bağımsız olan denetçiler tarafsız davranabilirler.

³⁷ Jane F.Mutchler, *Research Opportunities in Internal Audit*, IIA Research Foundation, ,2003,Chapter 7,sa:235

³⁸ ECIIA, “Avrupa’da İç Denetim”, *Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu Konum Raporu*, 2005, sa:28

³⁹ İSMMO, *KOBİ’lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler*, Nisan 2013, s. 34

İç denetçinin görevini tarafsızlıkla ve bağımsız olarak yerine getirebilmesi için, Denetim Komitesi'nin yetkisinde olan; atama, görevden alma ve özlük haklarıyla ilgili olarak yapılacak düzenlemelerin iç denetçinin bağımsızlığını destekleyecek nitelikte olması, kısacası "iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması" gerekmektedir.⁴⁰

1100 Nolu- Bağımsızlık ve Objektiflik Standardının Uygulama Rehberindeki yerine göre; bağımsızlık, iç denetim biriminin, görevini tarafsız olarak ifa edebilme kabiliyetinden mahrum kalmaması anlamındadır. Birimin sorumluluğunu etkili şekilde yerine getirebilmesi için, iç denetim yöneticisinin; üst yönetim ve yönetim kuruluna (fonksiyonel) işlevsel olarak doğrudan bağlı olduğu bir bağımsızlık düzeyine sahip olması gerekir. Yönetim Kurulunun işlevsel gözetim rolü; iç denetim faaliyetinin bağımsız ve etkin şekilde çalışmasını sağlamaktır. Kurul; iç denetim yönetmeliğinin, iç denetim plan – bütçe – kaynaklarının, İDY atanmasının- ücretlendirilmesinin- değerlendirilmesin ve gerektiği hallerde görevden azledilmesinin onaylanmasından sorumludur. Ayrıca kurul; İDY ve yönetim üyelerine, denetimin kapsamı, kaynak sınırlamaları, muhtemel baskılar ya da engellemelerle ilgili sorular sorarak iç denetimin bağımsızlık düzeyini değerlendirir.

Objektiflik, iç denetçilerin görev kapsamındaki denetim konuları ile ilgili karar ve yargılarında başkalarından etkilenmemeleri anlamındadır. 1120 Nolu – Bireysel Objektiflik başlıklı standartta belirtildiği üzere "İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır." Kurumların, personel menfaat çatışmalarına dair politikaları objektifliğin korunmasına ilişkin olarak geliştirilir. Tarafsız bir zihinsel tutum benimsemek için, yol haritası çizen bir iç denetim politikası kılavuzu, rutin atölye çalışmaları (workshop) – eğitimler ve iç denetim performans değerlendirme ve ücretlendirme sisteminin iç denetçilerin objektifliğini zedelemeyecek şekilde düzenlenmesi gibi hususlar objektifliğin korunmasına hizmet eder. İDY' nin, iç denetim birimlerinin tarafsızlığını ve iç denetimin faaliyetinin objektifliğini sağlayacağı ve koruyacağı bir iç denetim politikasına sahip olması gerekir. Örnek olarak, İDY' nin iç denetim performans değerlendirme ve ücretlendirme politikasını belirlerken, denetim sonuçlarının ve müşteri geribildirim ölçümlerinin etki ağırlıklarının dengeli olmasına dikkat etmelidir. Ek olarak menfaat çatışmalarının varlığını (yokluğunu) ifşa etmek için imzalı beyan formları ve görev çalışma kâğıtları kullanılabilir.

⁴⁰ Serkan Akçay, "Türkiye'de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, C.XV, S.1, 2013, s.54

Bağımsızlık ve Objektifliğe yönelik tehditler; denetçiler, görevler, denetim fonksiyonu ve kurum düzeylerinde bir bütün olarak ele alınmak zorundadır. İDY işlevsel olarak doğrudan kurula bağlı olarak çalışırken, idari olarak da genellikle üst yönetim üyelerinden birine bağlı olarak çalışır. Bu bağ ile İDY, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken statüyü elde ederek üst-düzey bir çalışan konumunda görevlerini engellenmeden gerçekleştirebilir. IIA, itibarı ve güvenilirliği arttırmak amacıyla İDY'sinin idari olarak genel müdüre (CEO) bağlı olmasını tavsiye eder. Tarafsızlığın ve Bağımsızlığın olduğuna dair gösterilebilecek kanıtlar; İç denetim yönetmeliği, organizasyon şeması, iç denetim politikası kılavuzu kullanılabilir.

Standart 1112 – İç Denetim Yöneticisinin İç Denetim Haricindeki Görevleri- Bu standart, iç denetim yöneticisinin (İDY) iç denetimin kapsamı dışında herhangi bir rol veya sorumluluk yüklenmesi durumunun, birimin kurumsal bağımsızlığına ve denetçilerin bireysel tarafsızlığına olumsuz yönde etki edebileceğini belirtmektedir. Bu durumlarda yönetim kurulu tarafından üstlenilen gözetim faaliyetleri yaşanacak olumsuzluklara yönelik alınacak tedbir olarak görülür. İDY'nin tarafsızlığının zedelenmemesi için, Standart 1130-A1 iç denetçilerin bir önceki yıl içerisinde sorumlu oldukları faaliyetleri değerlendirmeleri yasaklanmıştır. İlaveten Standart 1130-A2 göre; İDY'nin iç denetim faaliyeti dışında, uyum ya da risk yönetimi gibi hususlarda görevli oldukları birimlerin güvence görevlerini üstlenmemeleri tavsiye edilmiştir. İç denetimin rolünü yerine getirmek için gereken bağımsızlık seviyesi ile kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamak için gereken taktiksel görevlerde yer alma seviyesi arasında bir denge kurmalıdır. Neticede bu taktikleri incelemek iç denetimin görevidir. Fakat bu zorlukların pro-aktif bir biçimde ele alınması iç denetimin stratejik bir ortak ve katkı sağlayıcı olarak tanınması için gerçek bir fırsat yaratabilir.

İç denetim Faaliyetinin, IIA' nın UMUÇ (Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları)'a ve Etik Kurallar (İç Denetim Mesleki Uygulama için Temel Prensipler)'a güçlü bir bağlılık gösterdiğinin işareti Dürüstlük ve Objektifliktir. Bu bağ, iç denetimin bağımsızlığını ve objektifliğini pekiştiren ve destekleyen başarılı bir yönetim uygulamasını göstermektedir. Bunun için de iç denetim yönetmeliğinde IIA'nın 1000 ve 1100 nolu standartlarının birbirine entegre edilmesi ve uyumun sağlanması gerekmektedir.⁴¹

⁴¹ IIA, *Insights To Quality*, 2017

➤ **İç Denetimin, Sistematik ve Disiplinli Olma Unsuru:** İç denetimin tanımında yer alan tüm unsurlar UMUÇ 'da detaylandırılarak iç denetim mesleğinin hem teorik hem de uygulama metotları tüm yönleriyle açıklanmıştır. Bu geniş içerikli açıklama iç denetim mesleğinin ne kadar sistematik bir yapıda olduğunu göstermektedir. Ayrıca iç denetçilere yönelik etik kurallar ve sertifikasyon düzenlemeleri bu mesleğin disiplin düzeyine işaret eder. Planlama, gerçekleştirme ve sonuçların iletilmesi aşamalarından oluşan iç denetimin tüm süreçleri, izlenecek yol ve yöntemleri teferruatlarıyla standartlaştırılarak sistematik bir denetim mekanizması oluşturulmuştur. İş disipliniyle beraber standartlara uyumlu sistemli bir şekilde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetinin paydaşlara vereceği güvence doğru orantılıdır.

1.2.2. İç Denetim Kapsamı

İç denetimin tanımından yola çıkılarak, iç denetim faaliyetinin içeriğini oluşturan temel konular ele alındığında, bunlar; kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol hususları olup standartlarda detaylıca anlatılmaktadır. İç denetimin niteliğini 2100 nolu standartta "İç denetim faaliyeti; sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. Denetçiler proaktif olduklarında, yaptıkları değerlendirmeler yeni anlayışlar sunduğunda ve olası gelecek etkileri göz önünde bulundurdıklarında iç denetimin güvenilirliği ve değeri artmaktadır." Şeklinde açıklanmıştır.

İç denetim faaliyeti, varlıkların korunmasının, organizasyonun finansal ve operasyonel faaliyetlerinin yönetiminin, bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin ve yasal mevzuata uyumun yeterliliği ve etkinliğini değerlendirmelidir.⁴² İç denetimin sayılan fonksiyonlarına ait yetkileri, IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun ve Denetim Komitesi yönetmeliği ile uyumlu yazılı bir yönetmelikle belirlenmelidir.

Yatırımcı ve diğer paydaşların şirket raporlarından öğrenmek istedikleri şeyler sadece finansal değerlerle ilgili olmaktan çıkarak daha geniş kapsamlı bir hal almıştır. İşletmenin sürdürülebilir şekilde çalışıp çalışmadığı, çevresel faktörler üzerindeki etkilerini ne kadar önemsedikleri ya da fırsat eşitliği gibi sosyal konuları ne kadar dikkate aldıkları bu konulara örnek olarak verilebilir. Paydaşlar, bir

⁴² John Fraser, Hugh Lindsay, "Yönetim Kurullarının İç Denetim Hakkında Sorması Gereken 20 Soru", Çev. Mehtap Doğan, vd., *IIA Bülten*, s.3, <https://www.tide.org.tr/page/21/Meslek-Hakkında>

işletmeye yatırım konusunda karar verirken, kurumun finansal sağlığının ötesinde bir rapor beklerler. Finansal olmayan raporlar, mali tabloların kapsamı dışında kalan nicel ve nitel bilgileri içerecek şekilde düzenlenerek paydaşların bu bilgi ihtiyacına cevap verir. Kurumsal sosyal sorumluluk (CSR) raporu, sürdürülebilirlik raporu, entegre rapor, bütünsel rapor, geliştirilmiş rapor, hizmet çalışmaları ve başarıları raporu ve çevre, sosyal ve kurumsal yönetim (ESG) raporu finansal olmayan raporlara örnek olarak uluslararası kabul görek standartlaşmaya başlayan raporlardır. Kurum içinde özgün şekilde konumlandırılan iç denetim birimi; işletmelerin işleyişlerindeki gelişmeleri paydaşlara göstermek için, finansal olmayan raporların hazırlanmasına dâhil olarak kurumsal değere katkı sağlar. İç denetimin finansal olmayan veriler için sunabileceği hizmetler şu şekilde sıralanabilir:⁴³

- Raporların kapsamı hususunda tavsiyeler vermek,
- Bilgilerin güvenilirliği ve tutarlılığı hususunda yönetim kurulunu ve üst yönetime güvence vermek,
- Paydaş değerlendirme ve kararlarına etki edebilecek risklerin değerlendirilme durumunu tespit ederek, hem paydaşların kararlarının lehte olmasını sağlamak hem de işletme performansının sürdürülebilmesini sağlamak.

İlaveten, kuruma tepeden bir bütün olarak objektif bir gözle bakabildiği için, iç denetim birimi; kurum kültürüne ve bunun çalışanlara ne kadar nüfuz ettiği bilgisine hakimdir. İç denetim faaliyeti bir kurum kültürünün genel kabul gören çekirdek değerlerle uyumlu olup olmadığı ve kurumun etik davranışlar, mevzuat ve kanunlarla uyumluluğu hakkında güvence verebilir. IIA Global Başkanı Angela Witzany “Kültür denetimi, her denetim görevinin kapsamına alınmalıdır. Böylece iç denetçilerin önlem alma adına yapacakları tavsiyeleri etkinleştirecek bir sürekli izleme faaliyeti için zemin hazırlanmış olur.” İfadesiyle kültürün önemini vurgulamıştır.

Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol konularında yaşanan gelişmelerin iç denetim faaliyetlerinde yol açtığı değişim sadece kapsamda değil iç denetim metodolojisinde de gerçekleşmiştir. Değişen beklentiler ve teknolojik yapılar, denetim kapsamının genişleyerek farklı alaları da denetime dâhil etmiştir. Paydaş kaygılarından doğan çeşitli hukuki meseleler, mevzuat ve sözleşmeler, kurum çapında kurallara uyumun ön plana çıkması, yoğun ve büyük ölçüde veri girişlerinden doğan bilişim teknolojileri uzmanlık ihtiyacı gibi konular denetim

⁴³ IIA, *Insights To Quality*, 2017

kapsamının genişlemesine yol açmıştır. Bu genişlemeye uygun olarak yapılacak denetim metodolojisi geleneksellikten uzaklaşarak entegre denetime doğru kaymıştır.⁴⁴

En önemli değişiklik, iç denetimin odak noktasının geçmişten geleceğe yönelmesidir. Dünyada yaşanan iletişim ve bilgi teknolojilerine yönelik dönüşüm iç denetim mesleğini de ciddi ölçüde etkilemiş ve zaman içerisinde kapsamının genişlemesine yol açmıştır. Siber güvenlik kavramı, bilgisayar tabanlı işletme verilerinin kayıp, zarar, yetkisiz erişim ve kötüye kullanması risklerine karşı alınan önlemleri ifade eder. IIA' nın '2016 Global Perspektifler ve Anlayışlar: Güvenilir Siber Danışman olarak İç Denetim" kitapçığında da açıklandığı gibi, siber güvenlik tüm kurumlarda bütüncül bir bakış açısıyla ve sistemli bir biçimde ele alınmalıdır. Çünkü bir kurumun, siber güvenliğinin sağlanamaması en temel faaliyetlerini bile yürütememesine, fikri mülkiyet haklarını kaybetmesine ve hatta itibarının büyük zarar görmesine yol açabilir. Siber güvenlik, sadece teknolojik bir risk değil, aynı zamanda kurumsal süreçlerle de ilgili bir risktir. Dolayısıyla, iç denetçilerin bu konuda da donanımlı olması ve yönetim kademelerine güvence sağlaması gerekmektedir.⁴⁵

İç denetim faaliyeti kısaca; iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerine yönelik aşağıda sıralanan denetimleri kapsamaktadır.⁴⁶

- Kurumsal yönetim süreçlerinin denetimi.
- Risk yönetimi süreçlerinin denetimi.
- İç kontrol sistemlerinin denetimi.
- BT süreçlerinin denetimi.
- Danışmanlık faaliyetleri.

1.2.2.1. Kurumsal Yönetim

Günümüz modern iç denetim uygulamaları kapsamının ilk unsuru; kurum misyonunun gerçekleştirilmesini, stratejik hedeflere ulaşılmasını, şeffaflık ve hesap verebilirliğin işletme kültürüne yerleşmesini sağlayan **kurumsal yönetim süreçlerinin** değerlendirilmesidir. Kurumsal Yönetim; yönetişimde, iş süreçlerinde ve paydaşlarla ilişkilerde; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk anlayışıyla

⁴⁴ IIA, UМУÇ *Uygulama Rehberi Entegre Denetim*, Temmuz 2012

⁴⁵ IIA, "Güvenilir Siber Danışman olarak İç Denetim", *Global Perspektifler ve Anlayışlar*, 2016, s.5, <https://www.theiia.org/gpi>

⁴⁶ Özbek, a.g.e., sa:19-20

kurum faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini, raporlama güvenilirliğini, yasal düzenlemelere uygunluğu, paydaşların menfaatlerinin korunmasını sağlayarak, kurumsal sürekliliği hedeflemektedir. Kurumsal varlığın sürdürülebilirliğinin garantisi olan kurumsal yönetimin etkinliğinde; yönetim kurulunun liderliği, denetim komitesinin etkin gözetimi, kurumsal risk yönetimi ve iç- dış denetimin görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol kavramlarını kapsamaktadır. Değinildiği üzere, kurumsal yönetimin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda temel görev ve sorumluluklardan biri de iç denetime aittir.⁴⁷

Bir kurumda yönetim yapısının sağlam olmasının temeli güçlü bir etik kültürünün varlığıdır. Etik kültürünün güçlü olduğu kurumlar; sürece iyi bir gözlemci olarak etkin şekilde katılan yönetim kuruluna, sürece bağlı kalan birimlere, benimsenmiş davranış standartlarına, tutarlı disiplin işlemlerine, raporlama ve izlemenin zamanında yapıldığı etkin takip sistemlerine ve kuvvetli iletişim bağına sahiptir.⁴⁸

IIA'nın 2110 nolu standardı iç denetim faaliyetinin kurumsal yönetim süreçlerine ilişkin rolünü açıklar. İç denetim faaliyeti, kurum içi kültürü oluşturan etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi, kurumsal performans yönetiminin etkililiğinin ve şeffaflığının tesisi, risk ve kontrol bilgilerinin doğru ve zamanında üst kurullara iletimi ve kurum içi organların(yönetim kurulu- üst düzey yönetim- denetim komitesi- iç/dış denetçiler) arasında eşgüdüm sağlanması, stratejik amaçlara uyumlu operasyonel kararların alınması gibi amaçlar doğrultusunda kurumsal yönetim sürecini iyileştirici tavsiyelerde bulunur.

Yönetişim; yönetim organları tarafından, kurumsal amaçlara ulaşılması gayesiyle işletmenin faaliyetlerinin yönetilmesi, yönlendirilmesi, raporlanması ve izlenmesi süreçlerinin birleşimidir.⁴⁹ Diğer bir ifadeyle, kurumsal yönetim; kurum amaçlarının belirlenmesi, gerçekleştirilmesi ve performansın gözlemlenmesine dair izlenecek yolları ortaya koyar.⁵⁰ Kurumlar, büyüdükçe ve yönetim ile sermayedarlar farklılaştıkça, yani sahiplik ve egemenlik ayrıştıkça, 'şeffaflaşmak' (yani işletmenin durumunu açıklamak), 'hesap verebilir olmak' ve 'topluma karşı dürüst hareket etmek' önemli hale gelir. Kurumsal başarısızlıklar nedeniyle oluşan ekonomik

⁴⁷ Ali Kâmil Uzun, "Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü", 2015, <http://www.icdenetim.net>

⁴⁸ IIA, UMuÇ *Uygulama Rehberi*, "Etikle İlgili Faaliyetlerin ve Programların Değerlendirilmesi", Haziran 2012

⁴⁹ IIA, 2010

⁵⁰ OECD, 2004

sorunların yanında rüşvet, yolsuzluk, kayıt dışılık da kurumsal yönetimin önemini arttırmaktadır.⁵¹

UMUÇ da yer alan, 2110 nolu “Kurumsal Yönetim” başlıklı standartta, iç denetim faaliyetinin yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirmek için önerilerde bulunma amaçları sıralanmıştır.⁵²

- Kurumsal etik ve değerlerin geliştirilmesi,
- Kurumsal performans yönetiminin etkililiği ve şeffaflık,
- Risk ve kontrol bilgilerinin ilgililere aktarılması,
- Kurum- kilit paydaşları (Yönetim Kurulu-Denetim Komitesi-İç-Dış Denetçiler-Üst Düzey Yöneticiler) arasında eşgüdüm sağlamak, etkin iletişim ağı kurmak.

IIA’ nın yayınladığı 2110-1 nolu “Kurumsal Yönetim (Yönetişim) Tanımlar” başlıklı Uygulama Önerisi’ nde, kurumsal yönetim yapısı ve özelliklerinin, kurum yapısı ve düzenleyici otoritenin kurallarına göre farklılık gösterebileceği belirtilir. Bu farklılıklar göz önünde bulundurularak; iç denetim yöneticisi, denetim amacıyla kurumsal yönetim yapısının tanımına yönetim kurulu ve üst yönetim ile birlikte karar verir. Bu konumu iç denetimin bağımsızlığını kanıtlarken, kurumun yönetim yapısını, düzenini ve yürütmede etkinliğini değerlendirme imkânı verir.⁵³

IIA’ nın yayınladığı 2110-2 nolu “Kurumsal Yönetim-Risk ve Kontrol İlişkisi” başlıklı Uygulama Önerisi’ nde kurumsal yönetimin, risk yönetiminin ve iç kontrol uygulamalarının arasındaki ilişkiye atıf yapılır. Bu öneride iki önemli husus vurgulanmaktadır. İlki, kurum içindeki yönetim süreçlerinin tek başına denetlenemeyeceği, risk yönetimi ve iç kontrol sistemleri ile beraber değerlendirilerek yapılabileceğidir. İkincisi, Standartlarda itinayla vurgulanan iç denetim ve yönetim kurulu ilişkisidir.⁵⁴

IIA’ nın yayınladığı 2110-3 nolu “Kurumsal Yönetim: Değerlendirme” başlıklı Uygulama Önerisi’ nde ise iç denetçilerin bu süreçteki rollerinin, kurumsal yönetim yapısına ve işleyişinin etkinliğine yönelik bağımsız ve tarafsız güvence sunması ve ayrıca bu süreçlerin iyileştirilmesi hususunda danışmanlık hizmeti vermesine

⁵¹ M.A. Aysan, *Kurumsal Yönetim ve Risk*, Elit Ofset, 2007, s.40

⁵² Özbek, *a.g.e.*, s.113

⁵³ IIA, *Uygulama Rehberi*, 2110-1

⁵⁴ IIA, *Uygulama Rehberi*, 2110-2

değnilmiştir. Ayrıca, iç denetim sürecinde hazırlanacak denetim planının, risk analizi sonuçlarına göre yönetim süreçlerinin ne kadarını ve hangi zaman dilimini kapsayacağı, güvence hizmetleri yanı sıra hangi danışmanlık hizmetlerinin verileceği gibi hususları içerir. Kurumsal yönetim süreçlerine ilişkin planlama, değerlendirme ve raporlama aşamalarının olası sonuçları ve bunlara uygulanacak eylem planları yönetim kurulu ve üst yönetim ile tartışılarak kararlaştırılır.⁵⁵

1.2.2.2. Risk Yönetimi

Dünyada hızlanan dönüşüm süreci, artan globalleşme ve rekabet ortamı göz önünde bulundurulduğunda kurumsal hedeflere ulaşmak açısından, iç denetimin en önemli kapsam ve faaliyet alanı risk yönetiminin etkililiği ve yeterliliğinin değerlendirilmesidir.⁵⁶

Modern iç denetim uygulamalarında misyonun yegâne unsuru olan değer katma özelliği ancak risk odaklı bir iç denetim ile sağlanabilir. Böylece iç denetim, kurumsal hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek risk unsurlarını kapsamına dahil ederek bakış açısını geleceğe doğru yöneltir⁵⁷

Kurumların tabiatları gereği, var oluş sebeplerine binaen risk kavramını içlerinde barındırmaları kaçınılmazdır. Kurumsal amaçlara ulaşılması uğruna göze alınan riskler her zaman zarara uğrama ihtimali anlamına gelmemekle beraber yeni fırsatların yakalanmasına da imkân verebilir. IIA'nın yayınladığı standartların sözlük bölümünde RİSK, "işletme amaçlarına ulaşılması üzerinde etkisi olabilecek (olumlu-olumsuz) bir olayın meydana gelmesi olasılığıdır. Risk söz konusu etkisi ve olasılığı cinsinden hesaplanır." şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla kurumlar, hedeflerini gerçekleştirmek için aldıkları kararlarda belirli riskleri göze almayı tercih ederler. Risk iştahı; bu işletmelerin amaçları uğruna göze aldıkları risk seviyesidir. Bu kararların alınmasında birincil sorumlular, üst ve orta kademe yöneticileridir. Etkin bir risk yönetimi kurulması ve yürütülmesiyle, gerçekleşme ihtimali olan risklerin olumsuz etkilerini regüle edeceklerini umarlar. Risk yönetimi, kurumların operasyonel süreçlerinin tümüne entegre olabilen bir süreçtir.

IIA'nın terimler sözlüğüne göre **risk yönetimi** "Bir kuruluşun amaçlarına ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamak için olası olayları veya durumları

⁵⁵ IIA, *Uygulama Rehberi*, 2110-3

⁵⁶ IIA, *Uygulama Rehberi*, 2120- Risk Yönetimi Yeterlilik Değerlendirmesi

⁵⁷ Hasan Türedi, vd., "Risk Odaklı İç Denetim", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan/2015, s.9

belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme sürecidir.” Tanımdan da anlaşılacağı üzere risk yönetiminin süreç olarak aşamalarından ilki, riskin potansiyel olarak fark edilmesini sağlayan riskin tanımlanması; sonrasında belirlenen bu riskin gerçekleşme ihtimalinin ve gerçekleştiği takdirde yapacağı etkinin ölçülmesi aşaması olan risk değerlendirmesi ve son olarak bu değerlendirme sonucunda risk iştahı seviyesine göre riske karşı verilecek cevap aşamasıdır. Bu aşama risklerin kontrol altına alınarak azaltılması, başka bir tarafa yönlendirilmesi, yapılacak faaliyetten vazgeçilerek riskten kaçınılması veya riskin kabulü şeklinde sonuçlandırılır.⁵⁸

Sistematik bir risk yönetimi süreci, kurumun tüm hedefleri, stratejileri, bunları gerçekleştirmek için uygulanacak politikaları, riskleri, kontrolleri ve güvenceyi birbirine bağlayan bir ağıdır. Risk yönetiminin başarısı bu ağı kurumun tüm unsurlarına yerleştirebilen bir kurumsal yönetimin varlığına bağlıdır.

“Risk yönetimi; bir işletmenin hedeflerine ulaşmasını etkileyen fırsatları ve tehditleri tanımlamak ve değerlendirmek, bu fırsat ve tehditler karşısında alınacak tutumu belirleyip kararlaştırmak ve fırsat ve tehditleri raporlamak için kurumun her yerinde ve kademesinde yapılandırılmış planlı, uyumlu, tutarlı ve sürekli bir süreçtir.”⁵⁹

Risklerin yönetimi; kurumların önündeki belirsizlikleri netleştiren, fırsat ve tehditleri ortaya çıkararak doğru karar alma mekanizmalarının işlemesini sağlayan, oluşabilecek zararlara engel olan, kaynakların etkin ve verimli kullanımına yardımcı olarak karlılığı arttıracak hamleler yapılmasına imkân tanıyan, işletme faaliyetlerinin güvenli bir şekilde sürdürülmesini ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlayan zorunlu ve çok önemli bir yönetim aracıdır.⁶⁰

İç denetim kapsamının en önemli unsurlarından biri olan risk yönetimi, IIA'nın 2120 nolu standardında 'İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. ' şeklinde düzenlenmiştir. Kurum misyonuyla uyumlu kurumsal amaçların gerçekleştirilmesi yolunda ortaya çıkabilecek risklerin önemlilik düzeyine göre belirlenerek değerlendirilmesi bu risklere verilecek cevapların kurum için belirlenen risk iştahı

⁵⁸ Baloğlu, a.g.e., s.39

⁵⁹ Ali Madendere, "Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü", *TİDE Dökümanı*, Ekim 2005, s.4

⁶⁰ Gürdoğan Yurtsever, "İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 2015, Cilt: 52, Sayı: 602, sa:90

seviyesine uygunluğu ve kurum yöneticileri ve personeline ilgili risk bilgilerinin zamanında iletilmesi etkili bir risk yönetimi sürecine işaret eder. İç denetim faaliyeti bu işaretleri bir bütün halinde değerlendirir ve kurumun risk yönetim sürecinin etkinliği hakkında bir görüşe sahip olur.

İç denetim faaliyetinin kurumsal risk yönetimi uygulamalarındaki rolünü 2120-1 nolu- Risk Yönetimi Süreçlerinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi, başlıklı uygulama önerisi özetle şu şekilde açıklar;

“İç denetim güvence hizmetleri gereği; kurumun stratejik hedeflerinin başarılması, bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, faaliyetlerin etkinliği, varlıkların korunması, yasal düzenleme ve mevzuata uyumu ve hata-hile risklerinin yönetimi unsurlarını dikkate alarak risk yönetiminin değerlendirmesini yapar ve etkili bir koordinasyon aracı olarak üst yönetime **makul güvence** verir. İç denetim bu güvenceyi; risk yönetim faaliyetleri (risklere verilen cevapların etkililiği), risk değerlendirmelerinin doğruluğu ve risk-kontrol düzeylerinin rapor edilmesi süreçlerinin tamamını kapsayacak şekilde tüm risk yönetimi sürecine yönelik olarak verir. Danışmanlık hizmetlerinin gereği ise; risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi, risk yönetimi yöntemleri, uygulamaları ve ilgili kontrol tedbirlerinin alınması hususlarında kurum yönetimine önerilerde bulunur.

Bu bağlamda, risk yönetimi sürecine destek olmak üzere, iç denetimin ve diğer güvence sağlayıcıların temel rol ve görevleri şunlardır:⁶¹

- Risk yönetimi sürecinin kurum amaçlarına yönelik stratejilerle uyumlu olduğu,
- Risk yönetimi sürecinin etkin şekilde uygulandığı (önemli risklerin tespit edilmesini, tanımlanmasını ve gereken önlemlerin alınmasını sağlayacak süreçlerin varlığı),
- Tolerans düzeyinin üzerindeki öncelikli risklerin, etkin kontrol maliyetli yönetim planlarına sahip olması,
- Kontrollerin risk yönetimi bulgularına uygun şekilde oluşturulması,
- Anahtar kontrollerin yeterli ve etkili olduğu,
- İç denetim dışında diğer güvence sağlayıcılarının eşgüdümü ve etkinliği,
- Uygulanan risk yönetimi planlarının doğru şekilde raporlandığı hususlarında güvence sağlamaktır.

⁶¹ IIA, “Risk Yönetimi ve Güvence Görevlerinin Koordinasyonu”, **Tamamlayıcı Rehber**, Mart 2012, s.10

Risk yönetimi sürecinde esas sorumluluk yönetim ve yönetim kuruluna aittir. İç denetim birimleri ancak makul güvence sunabilirler.⁶² İDY' si, denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını korumak için, yönetimin karar alma sürecine doğrudan katılmamalıdır. Yönetim Kurulu tarafından alınan temel kararlarda onlara danışılmalıdır. İç denetimin gerçek değeri, uygulanan öneri oranıyla değil, İDY' sinin yönetimi ikna etme yeteneği ile zamanında yapılan önerilerin olumlu sonuçlarıyla ölçülür. İç denetim faaliyeti kurumlara, potansiyel risklere karşı erken uyarı mekanizması olarak değer katar.⁶³

Yönetimin nihai amacı kurum misyonuna uyumlu stratejik planları sekteye uğratabilecek engellerin yönetilmesi; iç denetçilerin amacı ise, bu yönetim sisteminin amacına uygun yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesidir. Yönetim kademesi güvence ve danışmanlık hizmetleri ihtiyacına binaen; değerlendirme, bilgilendirme(raporlama) ve düzeltici tavsiyeler vermek üzere iç denetçileri görevlendirir. Güvence görevi kapsamı yönetim kurulu ve İDY' si tarafından beraber, danışmanlık hizmeti kapsamı ise kurumun üst yönetiminin ve yönetim kurulunun taleplerine göre belirlenir. Bu kapsam, iç denetimin hiçbir rol almaması ile risk yönetim sürecinin tamamını (yönetim ve koordinasyonu) kapsamı aralığında, iç denetim ve yönetim kurulu yönetmeliklerinde belirtilir.

Yukarıdaki bilgilere ilaveten 2120-2 nolu Uygulama Önerisi, iç denetim biriminin kendi faaliyet risklerinin yönetilmesi hususunu açıklar. İç denetim birimi, güvence ve danışmanlık faaliyetlerini tarafsızlık, bağımsızlık ve tam yetkinlik nitelikleriyle gerçekleştirirler. Kendilerinden ya da farklı unsurlardan kaynaklanan riskler iç denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini zedeler. İç denetim personel yetkinliği, ücret maliyetleri ve diğer bilgi sistemleri, suistimaller iç denetim faaliyet riskinin yükselmesine nedendir. Bu riskler; denetim hataları, yanlış güvence ve itibar riskleri şeklinde gruplandırılabilir.

➤ **Denetim Hataları Riski;** İç denetim faaliyetinin herhangi bir sebeple vazifesini yapamamasına neden olabilecek denetim hatalarına; UMUÇ' a uyumsuzluk, uygun olmayan kalite güvence ve geliştirme programı(standart1300), etkili olmayan risk yönetimi sonucu doğru değerlendirme yapılamaması, iç denetim prosedürlerinin

⁶² COSO, *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, 2004

⁶³ Tamer Aksoy, Sezer Kahyaoğlu, "Measuring the Internal Audit Performance: Tips for Successful Implementation in Turkey", *American International Journal of Contemporary Research*, Vol. 3 No. 4; April 2013, sa:74-75

etkin bir şekilde tasarlanamayıp yürütülememesi ve iyileştirilmemesi, niteliksiz denetim personeli, enformasyon ve iletişim aksaklıkları sebep olarak gösterilebilir. Bütün bu sebeplerden kaynaklı denetim hatalarına engel olabilmek için, alınabilecek tedbirlere IIA tarafından uygulama önerisinde yer verilmiştir. Bu uygulamalar,

- Etkili bir kalite güvence ve geliştirme programı,
- Risk profilini güncel tutabilmek için risk evreninin dönemsel değerlendirilmesi,
- Kritik riskleri gözden kaçırmamak için denetim planının dönemsel olarak değerlendirilmesi,
- Etkili risk değerlendirme süreci içeren görev kapsamının ve denetim prosedürlerinin tam anlaşıldığı, belirli aralıklarla güncellenen ve iletişimin kuvvetli olduğu etkili bir planlama,
- İç kontrol sistemlerinin doğru analizi sonucu oluşturulacak etkili denetim prosedürleri,
- İç denetim yönetiminin proaktif olarak denetim sürecine dahil olması,
- Uygun kaynak tahsisidir.

➤ **Yanlış Güvence Sunulması Riski;** denetim planının yeterli etkinliğe sahip olmaması veya denetim tekniklerinin doğru dürüst yapılamaması, deneyimlerine güvenerek denetçinin yanlış tespitlerde bulunması riskleridir. Bu risklere yönelik IIA'nın tavsiyelerinde makul güvencenin korunması için en önemli unsur, net ve sürekli iletişimdir. İç denetim faaliyetinin rolü ve yetkisi, risk yönetimi, iç denetim planı ve işinin kapsamı, raporlama beklentileri, nitelikleri ve iç denetçilerin bağımsızlığı iç denetim yönetmeliğinde açık ve yazılı olarak belirtilmelidir.

➤ **İtibar Riski;** iç denetim faaliyetinin güvenilirliğini sağlayan şey itibarıdır. İtibar etkililiğinin önemli bir unsurudur. İtibarlı bir iç denetim, marka olarak kurumuna saygınlık sağlar. İtibar riski uygulama önerisinde sadece iç denetim faaliyeti uygulamalarını değil, aynı zamanda denetçilerin etik değerlere sahipliğini ve üst yöneticiliğe terfi etmiş denetçilerin performanslarını da kapsar. Bu riske karşı alınabilecek önlemlere ilave olarak, etik standartlar hususunda hassasiyetli davranılması ve iç denetim yöneticisinin dikkatli analiz ve tespitleri eklenebilir.

1.2.2.3. İç Kontrol Sistemi

Günümüzde iç denetimin en eski unsuru olan iç kontrol sisteminin mali denetimden çıkarak işletmelerin tüm yönetim süreçlerinin kontrolüne dönüşmesi, iç denetim açısından iç kontrol süreçlerinin kapsamını genişletmiştir.

Kontrol kavramı hem uluslararası iç denetim standartları hem de COSO ve ERM gibi iç kontrol modelleri bakımından teorik olarak; işin gerçekleştirilmesi için gereken planlama, organizasyon sürecinden gerçekleşme ve sonuçlanma aşamalarına kadar olan tüm sürecin kontrol altında tutulmasını ifade eder. Diğer bir ifadeyle, kontrol; işin sonuçlanmasından sonra başlamaz, aksine işin en başından itibaren her aşamada devam eden, içe inşa edilmiş bir süreçtir. Kontrol kavramı standartların terimler sözlüğündeki anlamına uygun olarak; işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi için yönetim kurulunun belirlediği stratejiler ve gerçekleştirilme durumlarının bilgisinin talebi, onaya sunulan yıllık faaliyet planları, bütçeler ve gerçekleşmesine yönelik sorgulama ve yetersizliklere ilaveten alınan tedbirler, alt faaliyet planları ve bu planların işlevselliğini sağlamaya, çalışanları yönlendirmeye yönelik alınan aksiyon eylemleridir.⁶⁴

Etkin bir iç kontrol sisteminden kurumun tüm yönetim kademeleri, yönetim kadrosu ve bütün çalışanlar sorumludur.

2130'nolu iç denetim standardı iç denetimin kontrol kavramını üzerindeki rolünü açıklar;" İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır."

İç denetçiler; kurumların yönetim süreçleri, faaliyetleri ve bunların sonucunda açığa çıkan bilgiyi risklere karşı koruyacak şekilde oluşturulan ve uygulanan kontrolleri; kurum stratejik hedeflerine uygunluğu, bilgilerin güvenilirliği, operasyonların etkinlik ve verimliliği, varlıkların korunması ve hem kurum içi hem kurum dışı mevcut mevzuatlara uygunluğu açılarından değerlendirmelidirler. Yukarıdaki değerlendirme konuları şunlardır:

1- İç kontrol sistemi kurumun stratejik hedefler ile bu hedeflerin gerçekleştirilmesi adına yapılan faaliyetler arasındaki uyumu sağlamak için vardır.

⁶⁴ Münevver YILANCI, *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, Detay Yayıncılık, Ankara 2015, sa:27

Kurumların gerçekleştirdikleri faaliyetlerin amaçlara ve nihai olarak kurum misyonuna paralel yürütülmesi gerekmektedir. İç kontrol bunun tespitini ve gerçekleşmesini sağlayan mekanizmadır.

2- Mali ve operasyonel bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması, bütün kurum çalışanlarının sorumlu oldukları vazifeleri eksiksiz olarak ifa edebilmeleri ve karar süreçlerinin doğru işleyebilmesi için gerekmektedir.

3- Kurum faaliyetlerine yönelik risklerin yönetilerek iyileştirilmesi ve kaynakların ekonomik kullanımıyla kurumsal yapısının ve planlanan iş süreçlerinin optimum seviyede gerçekleştirilmesi, operasyonların etkinliği ve verimliliğin sağlanması ile mümkün olur.

4- Kurum varlıklarının korunması, etkin ve verimli kullanımı ve varlıklara yönelik risklere karşı yeterli tedbir alınması iç denetimin önemli bir unsurudur.

5- Kurumların organizasyon yapılarını ve iş süreçlerini standardize etmek için geliştirdikleri iç düzenlemeler, sektörel düzenlemeler ve ilgili yasal düzenlemelere uyum kurumun sürdürülebilirliği açısından önemlidir. Sayılan bu temel kriterlere uygunluğun sağlanabilmesi, ölçülebilmesi ve engellerin kaldırılabilmesi iç kontrol mekanizmasının görevidir.

2130-1 nolu IIA uygulama önerisinde kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi hususları, 2130-A.1-1 nolu uygulama önerisinde bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin neyi ifade ettiği, 2130-A.1-2 nolu uygulama önerisinde ise bir kurumun gizlilik çerçevesinin değerlendirilme süreci açıklanmıştır.

2130-1 nolu uygulama önerisi iç kontrol süreçlerinin amaçları yanı sıra kontrol sistemi sorumlularını ve iç denetim faaliyetinin kontrol süreçlerindeki rolünü açıklar. Amaçları yukarıda detaylı açıklanmıştır ve ileriki bölümlerde tekrar değinilecektir. İç kontrol mekanizmasının oluşturulması, yönetilmesi ve değerlendirilmesinden üst yönetim sorumludur. Etkin bir iç kontrol sistemi, yönetim kurulu ve üst yönetimin gayretlerine bağlıdır. Ayrıca faaliyetlerin gerçekleşmesi sürecinde yer alan tüm görevlilerin iç kontrol konusunda sorumluluğu bulunmaktadır. Bu da kontrol öz

değerlendirme yaklaşımı ile bütün çalışanların sürece dahil edildiği bir bakış açısının varlığını göstermektedir.⁶⁵

İç denetim faaliyetinin iç kontrol üzerindeki görevi ise bu sistemin etkinliği ve yeterliliği ile ilgili tarafsız ve bağımsız değerlendirme yapması şeklindedir. Bu değerlendirmeler üst yönetim ve yönetim kuruluna raporlanır. İç denetçilerin bu değerlendirmeleri yapabilmelerine imkân veren kanıt ve bilgilerin toplanması için bir yıllık esnek bir denetim planı önerisi hazırlanır ve denetim bu plana uygun olarak yürütülür.

2130A.1-1 olu uygulama önerisine göre, kurum içerisinde alınacak kararların ortaya çıkan bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğuna dayanması önem arz eder. Buradaki husus bilgilerin üst yönetim tarafından en güvenilir ve en doğru biçimde saklanması yanında denetimin bunu tespit edebilmesi için gerekli ve yeterli kaynakları içeren büyük veriye ulaşılabilirliğidir. Günümüzün verilerin depolanması ve aktarımının tamamen sanal olarak düzenlendiği bir bilgisayar çağı olduğu düşünülürse, siber güvenlik tüm kurumlarda bütüncül bir bakış açısıyla ve sistemli bir biçimde ele alınmalıdır. Çünkü bir kurumun siber güvenliği sağlayamaması en temel faaliyetlerini bile yürütememesine, fikri mülkiyet haklarını kaybetmesine ve hatta itibarının büyük zarar görmesine yol açabilir. İç denetçiler; kurum üst yönetimi, yönetim kurulu ve iç denetim birimine yapılan enformasyonun kalitesini değerlendirir ve gerekli iyileştirme önerilerinde bulunur.

2130.A.1-2 nolu uygulama önerisinde değinilen, kurumların bilgilerinin gizliliğinin kontrolü; kurumların yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin önemli bir ortak paydasıdır. Bu konuda genel bir strateji belirlenmeli hangi tür bilgilerin gizliliğe sahip olması gerektiğine karar verilmeli ve bu bilgilerin ifşa olma riskine karşı gerekli tedbirler alınmalıdır. Yönetim kurulu bu süreçten sorumlu olan nihai aktördür. Yapılan bu düzenleme ve uygulamaların etkinliğinin denetimi ise iç denetim birimine aittir.

İç kontrol, kurumların hedeflerini gerçekleştirmek üzere yönettikleri kurumun tamamı ve operasyonların üzerindeki bir oto kontrol sistemidir. Dolayısıyla bu sistemin etkin ve güvenilir olması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Varlıkları koruma, hata ve hileleri önleme ve tespit etme özelliklerinden dolayı ilk savunma hattı olarak

⁶⁵ Süleyman Uyar, *İç Kontrol ve İç Denetim 5018 sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2009, s.128

çalışır. İç denetim ise; iç kontrol sisteminin etkinliğini ve güvenilirliğini test ederek yönetimi bildiren ve gerekli önerilerde bulunan, kurum içerisindeki bağımsız ve tarafsız kontrol mekanizmasıdır. İç kontrol sisteminin sorumlu olduğu iki kademe vardır. Biri sisteminin kurulmasından sorumlu olan üst yönetim kademesi, diğeri ise sistemin yürütülmesinden sorumlu olan operasyonel yöneticiler ve personelin tamamıdır. İç denetim mekanizması ise iç kontrol sisteminin durumuyla ilgili makul güvence vermekle sorumludur. İç kontrol, kurumsal uygulamalardaki değişimlere sürekli olarak uyum sağlayan dinamik ve proaktif bir süreçtir. Bu özelliğine istinaden iç kontrol sistemi, işletme içinden veya dışından kaynaklanan sebeplerle sürekli değişen risklere karşı tedbirlerin zamanında alınmasını sağlayacak şekilde önerilerini üst yönetime iletebilir.⁶⁶ İç denetim de dinamik bir yapıya sahip olan iç kontrol sisteminin sigortası olarak çalışan etkili bir araçtır.⁶⁷

Kontrol; hata ya da hile sonucu oluşabilecek kayıpların önlenmesi, risklerden kaynaklanan toplam etkinin azaltılması için uygulanan tekniklerdir. COSO modelini esas alan iç kontrol sisteminin beş unsurundan ikincisi risk değerlemedir. Risk değerlendirme, olası hata türlerini tanımlamak, bu hataları ortaya çıkarmak ve önlemek için kontrol politika ve prosedürleri oluşturmaktır. Tek bir anahtar yöntem olarak iç kontrol sistemi ile riskleri minimize etmenin birçok yolu vardır. Kontrol eylemlerine örnek olarak; yetkilendirme ve onay, doğrulamalar, erişimi yetkilendirilmiş personele açık kilitli ya da korumalı depolar, vb. fiziksel kontroller, bilginin eşleştirilmesi ile yürütülen mutabakatlar ve tüm bunların işlerliğine yönelik yürütülen gözetim kontrolleri sayılabilir.⁶⁸ Bunlar manuel, otomatik ya da bunların birleşimi şeklinde olabilirler; aynı zamanda önleyici ve tespit edici olarak sınıflandırılabilirler.⁶⁹

İç kontrol, işletme faaliyetlerine ilişkin iş süreçlerinin etkinliğini ve verimliliğini arttıran bir sistemdir. Kurumlarda gerçekleştirilen tüm faaliyetler, işletme hedeflerine ulaşılmasına yönelik çalışan bir yönetim sistemi ve bu sistemin içine yerleştirilmiş bir kontrol sistemine tabidir.⁷⁰ İşletme yönetimleri iç kontrol sistemini tasarlarlarken, yeterli sayıda ve kalitede personeli operasyonların kontrolü için iş süreçlerine entegre ettikleri takdirde işletme faaliyetlerinde etkinlik ve verimlilik sağlanabilir. Ancak göz ardı edilmemesi gereken bir husus vardır ki o da İç kontrol sistemleri her ülkenin yönetim kültürü ve geleneğinden türetildiği için standart bir iç kontrol sistemi modeli

⁶⁶ Nihal Saltık, "İç Kontrol Standartları", *Bütçe Dünyası*, 2007, Cilt: 2, Sayı: 26, s.6

⁶⁷ Aslan, a.g.e., s.70

⁶⁸ Sawyer, vd., *Sawyer's Internal Auditing*, IIA, 2003

⁶⁹ Baloğlu, vd., a.g.e., s.39

⁷⁰ Saltık, a.g.e., s.10

bulunmamaktadır. İşletmeler operasyonlarını ve iş süreçlerini kurumsal yönetimleri sayesinde standartlaştırdıkları takdirde iç kontrol sistemi kurumların etkinlik ve verimliliğinin sağlanmasında katma değer yaratır.⁷¹ Kurumun iç kontrol sistemini iyileştirme kapasitesi, iç denetimin etkinlik göstergelerinden sayılabilir.

Etkili ve güvenilir bir iç kontrol sistemi; iyi bir organizasyon planı, iyi bir muhasebe sistemi, iyi bir çalışma sistemi, yeterli sayıda ve kalitede personel ve etkin bir iç denetim birimi özelliklerine sahip olmalıdır. İç denetim faaliyeti sonucunda etkinleştirilmiş bir iç kontrol mekanizması, engel ve yanlışlıkları ortadan kaldırarak, bir işletmenin varmak istediği noktaya ulaşmasına yani vizyonunu gerçekleştirmesine yardımcı olur.⁷²

Günümüz bilgisayar çağında bilişim sektöründeki gelişmelerin işletmelere yansımaları olarak neredeyse manuel yapılan operasyon kalmaması nedeniyle bu süreçlerin gerçekleştirilmesi için oluşturulan BT sistemlerinin yeterliliğinin, güvenliğinin ve risklerinin etkin şekilde yönetildiğinin değerlendirilmesi de iç denetimin kapsamına girmiştir.

Sayılan bu güvence hizmetlerinin yanında işletmelere değer katacak danışmanlık hizmetleri kapsamında iç denetçiler; işletmenin kurumsallaşması, kurum kültürünün oluşturulması, işletme yönetici ve çalışanlarına gerekli eğitimlerin verilmesi gibi hususları da içerecek bir iç denetim alanına sahiptir.

1.2.3. İç Denetim Türleri

Günümüz koşullarına göre evrilen iç denetim, finansal denetim dışında finansal olmayan denetimi de kapsar bir nitelik kazanmıştır. Dolayısıyla hem finansal(mali) denetimi hem uygunluk denetimini hem de faaliyet denetimini içermektedir. İç denetimin kapsama alanı kurumun tüm faaliyetleri, tüm süreçleri ve tüm çalışanlarıdır. Finansal denetim artık iç denetçilerin görevlerinin yalnızca bir kısmını oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra süreç denetimi, operasyonel denetim, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, bilgi sistemleri denetimi, risk yönetimi denetimi, sosyal medya denetimi, iletişim denetimi, kriz yönetimi denetimi, hile ve suistimal denetimi, personel denetimi, performans denetimi ve strateji denetimi gibi birçok

⁷¹ Hakan Bakkal, vd., *İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi*, İdeal Yayıncılık, İstanbul, 2016, s.85

⁷² Özgür Çatıkkaş, "Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği", 2005, s.37, <http://hdl.handle.net/11424/11555>, (Erişim tarihi: 02.12.2018)

denetim türü iç denetim türleri olarak sıralanabilir. Kurumların faaliyet alanlarındaki çeşitliliklere göre bu denetim türlerinin bir veya birden fazlasının iç denetim faaliyeti kapsamına girmesi mümkündür.⁷³

Sunulan iç denetim hizmetlerini öncelikle güvence ve danışmanlık olarak kategorize etmekte fayda vardır. Çünkü güvence hizmetleri yıllık denetim planında yer alan ve risk analizine dayanılarak yapılan, daha çok tespit niteliğindeki kuruma değer katan iç denetim faaliyetinin en temel denetimleridir. Danışmanlık hizmetleri güvence hizmetlerinden farklı olarak kapsamı ve görevi talebe göre belirlenen, süreçlerin iyileştirilmesine yönelik tavsiyelerden oluşan denetimlerdir. Ancak diğer danışmanlık hizmetlerinden farklı olarak, sadece iç denetçilerin yaptığı danışmanlık faaliyeti, yönetime karşı istenilen güvenceyi verebilecek bilgi ve bağımsızlığa sahiptir.

IIA' nın standartlarına uygun olarak yapılan sınıflandırma temel alındığında iç denetim; finansal, operasyonel, uygunluk ve BT güvence denetim çeşitlerinin birini ya da birleşimini içerir.

1.2.3.1. Finansal Denetim

Finansal denetim işletme varlıklarının planlanan ve onaylanan bütçeye uygunluğunun, verilerin finansal tablolara aktarımının doğruluğunun ve yönetime yapılan bilgilendirme ve raporlamanın etkinliğinin denetlenmesidir.⁷⁴

1.2.3.2. Faaliyet (Operasyonel) Denetimi

İşletmelerin misyonlarına uygun olarak belirledikleri stratejik hedefleri gerçekleştirmek için yaptıkları faaliyetlerin, iş süreçlerinin etkinliğinin denetimidir. Diğer bir ifade ile, kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığının ve amaçlara hangi oranda ulaşıldığının tespitinin denetimidir. İç denetçi, işletme tarafından belirlenen verimlilik standartlarının çalışanlar tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını, varsa sapmaların tespit edilerek sonuçlarının ilgili makamlara iletilip iletilmediğini ve düzeltici tedbirlerin alınıp alınmadığını denetler. İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi, iç denetimin esas faaliyeti olduğundan her türlü

⁷³ Gürdoğan Yurtsever, 'İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri', *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 2015 Cilt: 52 Sayı: 602, 89-101, s.93

⁷⁴ Kepekçi, *a.g.e.*, s.3

kontrol faaliyeti denetim kapsamına girer.⁷⁵ İç kontrol sisteminin denetiminde birçok farklı prensip mevcut olsa da bu konuda kullanılan en yaygın model COSO' dur.

1.2.3.3. Uygunluk Denetimi

Dış mevzuat olarak ifade edilen, uyulması zorunlu yasal düzenlemelere ve iç mevzuat olarak ifade edilen işletme yönetimleri tarafından oluşturulan yönetmelik, strateji belgeleri, uyguma talimatlarına, vb. uyulup uyulmadığının denetimidir. Bunlara ek olarak kurum kültürü de uygunluk denetimi kapsamına dırer.İç denetçiler, uygunluk denetimi sürecinde mevcut düzenlemelerin kurum hedefleriyle ne kadar örtüştüğünü de tespit ederek, kurum faaliyetlerine değer katma açısından gerekli gördüğü tavsiyelerde bulunabilirler.

1.2.3.4. BT Denetimi

Güvence hizmetlerinden; varlıkların korunması, itibarın muhafazası ve bilginin güvenliği ile doğrudan ilişkili hale gelmiş durumdadır. Bilgi güvenliği artık sadece iç denetçilerin dikkat etmesi gereken bir risk unsuru olmaktan çıkarak, denetçiler dışında tüm çalışanların göz önünde bulundurması gereken bir konu haline gelmiştir. Kurumlar artık hedeflerine ulaşmak için BT'nin sağladığı faydanın farkındadırlar. Dolayısıyla, iş süreçlerinin bilişim teknolojilerinden kaynaklı potansiyel riskleri günümüzde daha fazla önemsenmeye başlanmıştır. BT denetimi de diğer denetim türleri gibi iç denetimin kapsamına alınmıştır.

Bilgi teknolojilerindeki hızlı değişimi, beraberinde muhasebe verilerinin, müşteri bilgilerinin ve işletme faaliyetleriyle ilgili dataların neredeyse tamamının elektronik hale getirilmesine sebep olmuştur. Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılmaya başlanmasını gerekli kılan bu durum; kontrol, güvence, risk değerlendirmesi, denetim planlaması, sayısal analiz gibi denetim tekniklerinin birleştirilerek, sürekli denetimin ortaya çıkmasını sağlamıştır. BT sistemleri sürekli denetim imkânı sağlar.⁷⁶ Sürekli denetim kavramının ortaya çıkmasına paralel olarak Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL)'nin de önemi giderek artmaktadır.

⁷⁵ Gaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, SPK Yayın no:132, Ankara, 1999, s.38

⁷⁶ Hayrettin Usul, *Bağımsız Denetim*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015, sa:19

Çünkü denetimin gerçekleşen faaliyetlerle eş zamanlı yapılabilmesi için, eş zamanlı raporlamaya ihtiyaç duyulmaktadır.⁷⁷

BT denetimi için gereken bilginin genişliği ve derinliği oldukça kapsamlıdır. Çünkü; risk odaklı denetim yaklaşımlarının uygulanması, bilgisayar destekli denetim araç ve gereçlerinin kullanılması, BT sistemlerinin geliştirme yaşam döngülerinin ya da yeni geliştirme tekniklerinin değerlendirilmesi ve bilgi güvenliği gibi yaklaşımların BT denetimi kapsamına girmiş olması nitelikli uzmanlık gerektirir.

Yukarıda açıklanan dört temel güvence hizmetinin yanında iç denetim türlerine örnek olarak; işletme satın alımı, sözleşme, inşaat, performans ve parasal değer, ortaklık denetimleri de eklenebilir. İç denetimin danışmanlık hizmetleri; kurumsal yönetim çerçevesini, kontrol süreçlerini, risk yönetimini ve mevzuata uygunluğu iyileştirici her türlü iç denetim faaliyetini kapsar. Burada en önemli ölçü iç denetim biriminin yönetimin sorumluluğunu üstlenmemesi ve bağımsızlığını koruyabilmesidir. İç denetim danışmanlık hizmetlerinin bazıları; iş süreçlerinin iyileştirilmesi, BT kullanarak sürekli izleme sayesinde anlık tedbir tavsiyeleri alabilme imkânı, kontrol öz değerlendirme (CSA-Control Self Assessment), hukuki konularda danışmanlık, kurumsal yönetim ve etik eğitimleri, proje yönetiminde risk ve kontrol hususlarında danışmanlık, değişim ve dönüşümlere yönelik hazırlık için danışmanlık, yeni ürün-hizmet risk yönetimine yönelik danışmanlıkları...vb. dir.

Bir güvence hizmeti sürecinde danışmanlık yapabilme imkânı ortaya çıkabileceği gibi danışmanlık hizmeti sırasında güvence sunulabilmek için gerekli veriler elde edilebilir. Böyle durumlarda yönetim ve iç denetim yöneticisinin ortak kararı ile danışmanlık faaliyetinin kapsamı ve beklentileri yazılı olarak yıllık denetim planlarına eklenir.

1.2.4. İç Denetimin Amacı- Misyonu

İç denetim faaliyeti; kurumların kurumsal risk yönetimi ve kontrollerinin geliştirilmesine katkıda bulunur. İş süreçlerin iyileştirilmesini, kaynakların etkili ve verimli kullanılmasını sağlar. Hata-hile ve suiistimallerin önlenmesine yardımcı olur. Risklerin neden olabileceği kayıpları azaltır, kurumların itibarını korur ve hedeflere ulaşılmasına yardımcı olur. Bir kuruma iş süreçleriyle ilgili güvence vermek,

⁷⁷ İlker Şen Kıymetli, "Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim", *Çankır Karatekin University Journal of the Faculty of Economics & Administrative Sciences*, Spring2016, Vol. 6 Issue 1, 383-404, s.22

kurumun iç görülerini arttırmak ve sonucunda değer kazandırmak iç denetimin temel amacıdır.

İç denetimin temel amacı, iç denetim faaliyeti; kurumların hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından oluşturulmuş süreçlerin etkinliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, bu süreçlerin kurumsal politikalara uygunluğunun tespiti, finansal verilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin ortaya konması, varlıklarının kayıplara karşı korunması suretiyle yönetim kurulu ve üst yönetim kademelerinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır.⁷⁸

IIA'nın tanımına göre iç denetim misyonu, "Risk temelli objektif güvence ve iç görü sağlayacak kurumsal değeri korumak ve geliştirmek" tir. Bu tanıma göre denetimin amaçları;

1- Kuruma değer katmaktır. Değer katma, potansiyel risklerin engellenmesini ya da fırsata dönüştürülmesini sağlayarak kurumsal amaçların gerçekleştirilmesine yardımcı olmak.

2- Kurum risk yönetimi, iç kontrolleri ve iş süreçlerinin etkinliğine dair güvence ve danışmanlık hizmetleri vererek süreçleri iyileştirmektir. Kaynakların etkili ve verimli kullanılmasını, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesini, tarafsız güvence sağlamayı amaçlar. Kurumsal hedeflerden sapmaları tespit eder ve gerekli önerilerde bulunur. Gelecek odaklı erken uyarı kabiliyeti ile riskleri önceden algılamayı amaçlar.⁷⁹

3- Gerçekleştirilen iç denetim faaliyet sonuçlarının kurum içinde ciddiye alınarak itibarlı olması için IIA UMUÇ standartlarına uygunlu denetim yapmaktır. Kurumsal faaliyetlerde; iç ve dış düzenlemelere, yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere uygunluğun sağlanmasına katkıda bulunarak kurumsal yönetim yapısı güçlendirilir, bağımsız denetçilerin çalışma kapsamı daraltılmış olur.⁸⁰

İç denetim risk yönetimini kurumsal yönetim üzerinden değerlendirerek kurumun hedeflerine ulaşılmasını engelleyebilecek riskleri tespit eder, yöneticileri bu

⁷⁸ Gökhan Özer, vd., "İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişkilerin, Üst Yönetim Desteğinin ve İç Denetimin Bağımsızlığının İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Etkiler", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* Özel Sayı 2018; 590-613, s.593

⁷⁹ Uzay, *a.g.e.*, s.37

⁸⁰ Akçay, *a.g.e.*, s.53

risklere karşı uyarır ve risklerin engellenmesi ya da azaltılmasına hususunda iyileştirici önerilerde bulunur. İç denetimin amacı aşağıda detaylandırılmıştır.⁸¹

- 1- Riskleri tespit etmek ve kontroller hakkında güvence vermek,
- 2- Finansal tabloları doğrulamak,
- 3- Kurum yönetmeliğine ve yasal mevzuata uygunluğu teyit etmek,
- 4- Gereksiz harcamaları tespit etmek,
- 5- Suiistimalleri araştırmak,
- 6- Etik değerleri kurum içinde yerleştirmek,
- 7- Üst yönetimi ve yönetim kurulunu bilgilendirmek,
- 8- Modern çağın hızlı değişim ve dönüşümlerine adapte olmaya yardımcı olmak.

Yukarıda değinilen iç denetim amaçlarından sonuncusu olan dönüşümleri her yönüyle ve doğru algılamak; günümüzde iç denetçilerin yönetmesi gereken en zorlu süreçlerden biridir. Bu kaçınılmaz dönüşümleri fark etmek, idrak etmek ve nasıl kullanabileceği hususunda kuruma öneriler sunmak, değer katacak bir fonksiyondur. İç Denetim Yöneticisi, dönüşüm gücünün yarattığı fırsatları ve riskleri amacı olan korumak ve değer katmak hususlarında en etkin şekilde kullanılmalı ve yönetime yol göstermelidir.⁸²

İç denetimi, sürdürülebilir büyümenin, kurumsal yönetimin ve itibarın garantisi olarak görmek yanlış olmaz.⁸³ Ancak burada İç denetim yukarıda sayılanların garantisi olabilmesi, kurum içinde bağımsız çalışarak makul güvence verebildiği sürece mümkündür. Bağımsız olmasının en önemli nedeni, yönetimi bilgilendirirken objektif ve tarafsız davranabilmektir. Yönetime ancak bu şekilde doğru ve faydalı bilgilendirme yapılabilir. Aksi takdirde kurumda, yönetim için öngörülü bir sağduyu olarak konumlanmak mümkün olmayacaktır.⁸⁴

İşletmelerde önemli bir yönetim aracı olan iç denetim faaliyetlerini gerektiren nedenlerden bazıları şöyle sıralanabilmektedir⁸⁵: • İşletmede üst yönetim ve diğer

⁸¹ <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Distinctive-Roles-in-Organizational-Governance-Turkish.pdf> erişim tarihi 20.12.2018

⁸² IIA, "Yıkıcı Dönüşüm Çağında İç Denetim", *Küresel Bakış Açıları ve Anlayışlar*, globaliia.org, (Erişim tarihi: 20.12.2018)

⁸³ Yurtsever, a.g.e., s.97

⁸⁴ Ali Kâmil Uzun, "Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi", *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, 1999, Yıl:1, Sayı:6, S.68

⁸⁵ Hasan Türedi, "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 2011, Cilt 9, Sayı 16, 22 – 46, S.28

tüm çalışanların görevlerini etkin ve verimli şekilde yerine getirmelerinin sağlanması,

- İşletmedeki tüm personel ve yönetime hedeflerin başarılabilmesi için sorumluluk verilmesi,
- Denetim çalışmaları ile ilgili her çalışanın hesap vermesi, İşletmedeki yöneticilere danışmanlık, çalışanlara ise eğitim hizmeti işlevi görmesi,
- İşletmede gerçekleşebilecek zararların ortaya çıkmadan önce tespit edilmesi ve düzeltilmesi.

Önerilerin ve denetim raporlarının kalitesi, kurumlara değer katmanın önemli bir belirleyicisidir. Önerilerin katma değer üretmesi için sahip olmaları gereken nitelikler şunlardır:⁸⁶

- Denetim sonucu tespit edilen risklerin esas sebeplerinin incelenmesi ve yapılan önerilerin işe yarama ihtimalinin artırılması,
- İyileşmeyi özendirmek,
- Gelecek odaklılık,
- Kurumsal faaliyetlerin iyileştirilmesine dair çözümler bulmak.

1.2.5. İç Denetimin Önemi ve Faydaları

Sağlam kaynakları bulunan ve yönetim tarafından baskılanmadan görev yapan bağımsız bir iç denetim fonksiyonu, sahip olduğu özgün konumuyla kurum içerisinde, çok önemli risk unsurlarının üstesinden gelinmesi ve daha birçok farklı hususta objektif bir güvence hizmeti ve etkin bir danışmanlık hizmeti sunarak işletmelere faydalı olur.

İç denetim faaliyetinin, tanımında yer alan vazifeleri doğrultusunda sağlayabileceği faydalar kısaca; yönetim süreçleri açısından; kurum organizasyon yapılarının ve idari süreçlerin, kanun-yönetmelik-politika-plan ve prosedürlere uygun olarak ve etkin bir şekilde işleminin sağlanabilmesi, kontrol süreçleri açısından; faaliyetlerin amaçlara uygun olarak etkin ve verimli yürütülebilmesi, risk yönetimi açısından; gerekli ve doğru tespitlerin yapılarak yeterli tedbirlerin zamanında alınabilmesi, bilgi-veri üretimi ve iletiminin doğru ve zamanında yapılabilmesi, kaynakların etkin ve verimli kullanımının sağlanabilmesi, işletmelerin teknolojik gelişme veya konjonktürel değişimlere ayak uydurmalarını sağlayabilecek dengeli

⁸⁶ Murat Görmen, "Değer Katan Bir İç Denetim", *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2019, Yıl 12, Sayı 1, ss.73-86, s.75

bir geçiş süreci yönetebilmesi ve kendisiyle ilgili öz değerlendirme yapabilme yetisiyle sürekli iyileşmeye doğru yönelebilmek imkânlarıdır.⁸⁷

Son dönemlerde risk unsurları önde tutularak geliştirilen kurumsal yönetim süreçleri için bilginin yönetimi ve hızlı gerçekleşen değişimlere uyum sağlanabilmesi en temel konular haline gelmiştir. Rekabetin her zamankinden daha sert olması kurumların mevcut konumlarını koruyabilmeleri ve geleceğe yönelik stratejik kararlar alabilmeleri açısından daha fazla, kaliteli ve güvenilir bilgi ihtiyacı doğurmuştur. İşte bu noktada iç denetimin bu enformasyonu etkin bir şekilde gerçekleştirebilmesi, proaktif öngörülerle yönetimi yönlendirebilmesi, kurumun geliştirilmesine, rekabet gücünün artırılmasına ve üst yönetim karar süreçlerinin etkinleştirilmesine büyük katkı sağlar.⁸⁸ Güvenceye odaklanmak, konu uzmanlarıyla ilişki kurmak, eğitimlere ve dönüşüm teknolojilerine yatırım yapmak, yeni teknolojileri uygulamaya koymak ve ortaya çıkan riskler ve fırsatlar hakkında anlayışlar sunmak kaydıyla, iç denetim biriminin kurumun dönüşüm gücünü kullanmasına yardımcı olması ve katma değer sağlaması hususunda etkin olabilmesi; tespit edilen risk alanlarına ilişkin uzmanlarla iletişime geçilmesi, gerekli eğitim ve teknolojilere yatırım yapılması ve ortaya çıkan risk ve fırsatlara yönelik öngörüler oluşturabilmesine bağlıdır.⁸⁹

Bir kurumun risklerini yönetmesine ve fırsatlardan faydalanmasına yardımcı olan katma değerli bir faaliyet olarak iç denetimin gelişen rolü; yönetimin oluşturduğu iç kontrol çerçevesinin yeterliliğini ve etkinliğini izlediğinden ve kurumsal yönetişimin bütünlüğü, risk değerlendirmeleri, finansal işletim ve BT sistemlerine katkıda bulunduğundan, kurumlar için zengin bir kaynaktır.

Kurumsal hedeflere ulaşmak için fırsatları yakalayıp, operasyonel iyileştirmeyi sağlayarak ve hem güvence hem de danışmanlık hizmetleri yoluyla risk maruziyetlerini azaltarak değer sağlar.

Kurumlarda iç denetim faaliyetinin etkinliği arttıkça, kurumsal yönetişim süreci etkinliğinin de arttığı; objektiflik, şeffaflık ve yetki-sorumluluk düzeyinin yükselmesinden anlaşılmaktadır.

⁸⁷ Hasan Türedi, vd., "Risk Odaklı İç Denetim", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan/2015, s.5

⁸⁸ Bayram Aslan, "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", *Sayıştay Dergisi*, S.77. Nisan-Haziran 2010

⁸⁹ IIA, "Yıkıcı Dönüşüm Çağında İç Denetim", *Küresel Bakış Açıları*, globalia.org

Kurumsal yönetim düzeyi yüksek olan işletmelerde; şeffaflık düzeyi yüksek, hesap verebilen bir yönetim anlayışı hâkim olacaktır. Kurumsallaşma düzeyinin artması aynı zamanda kaynakların daha verimli kullanılmasını sağlayarak yönetsel etkinliği artıracaktır. Bunun yanı sıra kurumsallaşma süreci işletmelerin değişimlere ayak uydurarak hayatta kalma ve faaliyetlerini devam ettirmesine de katkı sağlayacaktır. Kurumsal yönetimin işletme içinde uygulamaya geçirilmesinde ise iç denetim faaliyeti; risk yönetimi ve güvenilir bilginin elde edilmesinde etkin bir rol oynamaktadır. Kurumsal yönetimin temeli, şeffaflık, eşitlik, hesap verme ve sorumluluk ilkeleridir. Bu temel kurallardan herhangi birinin işlememesi veya aksaması durumunda kurumsal yönetimin fonksiyonunu yerine getirmesi mümkün değildir. Bu ilkelerin etkin bir şekilde uygulanmasında iç denetim faaliyeti önemli bir yere sahiptir. Yapılan analizlerde iç denetim faaliyeti etkinliği ile objektiflik ve şeffaflık düzeyi arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Ortaya çıkan bu pozitif ilişki ile işletmenin iç denetim faaliyetinin etkinliği arttıkça işletmenin kurumsal yönetim içinde yer alan objektiflik ve şeffaflık düzeyi de yükselmektedir. Yapılan farklı çalışmalarda ise iç denetim faaliyetinin etkinliği ile resmiyet düzeyi arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Ortaya çıkan bu pozitif ilişki ile işletmenin iç denetim faaliyeti etkinliği yükseldikçe resmiyet düzeyinin de yükseldiği anlaşılmıştır.⁹⁰

Sawyer ve Vinten (1996) kurum yönetimlerinin iç denetim faaliyetinden elde ettiği faydaları şu başlıklarla sıralamaktadır;

- iç denetçilerin, denetim görevleri ve sonuçlarının değerlendirilmesi sonrasında kontrol ve performans konularındaki zafiyetler hakkında yönetimi bilgilendirmesi,
- yönetim kurulu ve üst yönetime iyileştirici öneriler sunması,
- problemleri alanlara yönelik çözümler üretmesi ve
- tüm yönetim kademelerine sunulan değerlendirme sonuçlarının ve önerilerin; zamanlı, güvenilir ve uygulanabilir olmasıdır.⁹¹

1.2.6. İç Denetim Mesleği

İç denetçilerin, kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin uygunluğu ve performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlama sorumlulukları bulunmaktadır.

⁹⁰ Ali Haydar Güngörmüş, "The Effect Of Internal Audit System On Institutional Governance Level In Businesses", Journal of Accounting, *Finance and Auditing Studies*, 2019, 5/3, s: 88-101

⁹¹ L. Sawyer, G. Vinten, *The Manager and the Internal Auditor*, 1996, New York, Wiley, s.

İç denetçiler; gerçekleştirdikleri denetim görevleri sonucu elde edilen bulguların analizi ile kurumsal yönetim yapısının güçlü olduğuna ve yönetimin sorumluluklarını yerine getirdiğine dair güvene ihtiyaç duyan paydaşlara güvence verir.

İç denetçilerin; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrolleri kapsayan, işletme içi finansal ve finansal olmayan bilgilerin bulunduğu geniş bir görev kapsamı vardır.

İç denetçiler, IIA' nın "Uluslararası İç Denetim Standartları – Mesleki Uygulama Çerçevesine ve Etik Kurallarına" uymakla yükümlüdürler. Etik kurallar iç denetçiler için mesleklerini icra ederken uymaları gereken kuralları tanımlar; temel prensip ve davranış kurallarını içeren etik kurallar kısaca aşağıda açıklanmıştır.⁹²

1- Dürüstlük: İç denetçilerin dürüstlüğü güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik zemin sağlar.

2- Tarafsızlık: İlgili bütün şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapar ve karar sürecinde hiç kimse için menfaat gözetmemeye özen gösterirler. İç denetimin tanımında da yer alan ve temel özelliklerinden biri olup aynı zamanda iç denetimin değer katma fonksiyonu için gerekli unsurlardandır.

3- Gizlilik: İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukuki ve mesleki bir mecburiyet olmadığı müddetçe de gerekli yetkilendirmeyi almaksızın bilgiyi açıklamaz.

4- Yetkinlik (Ehil Olma): İç denetçiler, iç denetim hizmetinin gerçekleştirilmesinde gerekli olan bilgi, beceri, tecrübe, mevzuata uyum ve kendini geliştirme hususlarında yeterli olmalıdır.

İç denetçilerin birinci derece müşterileri üst yönetim, yönetim kurulu ve operasyonel yöneticilerdir. Mesleki itibarları ile mevcut görevleri arasında seçim yapmak durumunda kalmaları halinde, işlerini feda etmeyi tercih edecek erdemde olmalıdırlar. Bundan dolayı da üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından değer

⁹² Özbek, a.g.e., 58

verilen iş ortakları olarak ve dış paydaşlar tarafından da güvenilir bir gözetmen olarak kabul edilirler.⁹³

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin (UMUÇ) Zorunlu Kılavuzları ve IIA Etik Kuralları, yeterlilik ve azami mesleki özenin tesisi için temel kriterlerdir. IIA Standartları-Etik Kuralları ve İDY (İç Denetim Yöneticisi) tarafından kuruma özgü sistematik olarak geliştirilen politika ve prosedürlere uyulması öngörülür.

1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat; standardında iç denetçilerin mesleki gereklilikleri düzenlenmiştir.

1210 – Yeterlilik Std., iç denetçilerin; eğitim, bilgi ve beceri gibi vasıflara sahip olarak mesleki sorumluluklarını gerektiği şekilde yerine getirmelerini sağlayan özellikleridir. İç denetçiler, yetkinliklerini geliştirmek için eğitim, deneyim, mesleki gelişim fırsatları ve IIA tarafından akredite edilen sertifikaları kullanabilirler. İç denetim faaliyetini ve kaynaklarını etkin bir şekilde yönetmesi gereken iç denetim yöneticisi, İç denetim faaliyetinin tamamında yetkinliğin sağlanmasından sorumludur.

İDY' sini en iyi uygulama örneklerini içeren iç denetim faaliyeti üzerindeki görev ve sorumlulukları aşağıda sayılanlardır:

- İDY, yönetişimi, risk yönetimini ve iç kontrol süreçlerini güçlendirmek için organizasyonda aktif olarak yer almaktadır.
- İDY müşterilerin, kuruluşun paydaşlarının ve düzenleyicilerinin güvenini kazanmıştır.
- İDY, denetim işlevinin sürekli iyileştirilmesi, iç denetim personelinin sürekli eğitim ve öğretimine bağlılık ve liderlik faaliyetlerine katılımın teşvik edilmesi için açık tartışmalar yoluyla iç denetim personelinin saygısını kazanmıştır.
- İç denetim personeli toplu olarak BT denetim uzmanlığı dahil denetim ortamıyla ilgili beceri ve sertifikalara sahiptir.

⁹³ Sawyer's, a.g.e., s.28

- Kapsamlı bir tüzük, iç denetim personelinin rollerini ve sorumluluklarını açıkça tanımlamaktadır ve yıllık risk değerlendirme süreçleri, kurumun evrenine odaklanmış denetim planlaması ve verimliliği için sürekli izleme içeren bir çerçeveye bağlantılıdır.

- İç denetim raporlarının açık ve özlü, zamanında ve yönetim eylem planlarını takip etme prosedürleri ile riske odaklanmasını sağlamak için kontroller mevcuttur.

- Teknoloji tabanlı denetim araçları, son derece verimli bir personel sağlamak ve denetim çalışma belgelerinin tutarlılığını, erişilebilirliğini ve güvenliğini sağlamak için iç denetim tarafından belirlenen performans kilometre taşlarını izlemek için kullanılır.

- Özel olarak görevlendirilmiş bir personel verimsizlikleri gidermek veya zayıflıkları kontrol etmek için performans sonuçları ölçülerini izler ve sonuçlar en az yılda bir kez yönetim organına rapor edilir.

İç denetçilerin bir kurumda iç denetim görevlerini gerçekleştirirken gelişim sağlamak üzere, “İletişim”, “İkna Gücü ve İş birliği” ve “Eleştirel Düşünme” konularında yetkin olmaları gerekmektedir.

Aşağıdaki kaynaklar iç denetim faaliyetinin tamamında denetçiler için 1210 nolu Yeterlilik Standardına uyulduğunu kanıtlayabilir. İç denetim planı, denetim personelinin becerilerinin bulunduğu bireysel profilleri gösteren dökümanlar, iç denetim faaliyetinin kullandığı hizmet sağlayıcılarına ait güvence haritası ve iç değerlendirilmelerin belgelenmiş sonuçları bu kanıtlardandır. Uyumun Kanıtlanmasına ilişkin dokümanlar aşağıda sıralanmıştır:

- İç denetim faaliyetinin yetkinliklerinin değerlendirilmesi,
- İşe alma ve eğitim stratejisinin kayıtları, iş tanımları ve özgeçmişler,
- İç denetim politikaları ve prosedürleri ve çalışma kâğıdı şablonları,
- İç denetim politika ve prosedürlerinin ileildiğine ilişkin kanıt ve iç denetim personelinin bu politika ve prosedürleri anladığına ilişkin imzalı kabul beyanı,
- IIA Etik Kuralları ve kurumun davranış kurallarıyla ilgili yıllık beyanı destekleyen kanıt ve

- Yeterli sayıda ve uygun iç denetim personelinin görevlendirildiğini gösteren iç denetim planı ve münferit görev planları.

Ek olarak çalışma kâğıtları, görevlerle ilgili belgelenmiş gözden geçirmeler ve görev-sonrası denetlenen anketleri ve kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında bağımsız dış değerlendirmeler de kanıt olarak gösterilebilir.

1220 – Azamî Meslekî Özen ve Dikkat Standardına uyulduğuna kanıt olarak; İç denetçilerin performans değerlendirmeleri, denetlenenlerle yapılan anketler ve geribildirimler, IIA Etik Kuralları ve kurumun davranış kurallarıyla ilgili yıllık alınan beyanlar ve iç denetim faaliyetinin kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında yapılan iç ve dış değerlendirmeler gösterilebilir.

1230 – Sürekli Meslekî Gelişim; İç denetimin etkinliğinin sağlanması adına iç deneticilerin değişen koşullara ayak uydurmak için sürekli kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir. İlgili sertifika alımları, sürekli eğitim saatleri, kurum faaliyet alanına uygun uzmanlık eğitimleri iç denetçilerin gelişimlerine yardımcı olur. İç denetimin değer yaratma fonksiyonunun öne çıkmasıyla beraber, denetçilerin yeni beceriler edinmeleri gerekliliği ortaya çıkmıştır. Çeşitli stratejik operasyonel bilgi ve kullanılan bilişim teknolojilerine hakimiyet gibi yetkinlik, çapraz kültürel adaptasyon ve üst düzey yönetici kademeleri ile iletişim becerileri gibi iletişim ve çeşitli uluslararası sertifikalar, sürekli denetim becerileri gibi eğitim hususlarında beceriler eklenebilir.⁹⁴

Küresel İç Denetim Yetkinlik Çerçevesi, iç denetim mesleğinin başarısı için Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesine (UMUÇ) uyumun sağlanmasında gerekli olan yetkinlikleri tanımlayan bir araçtır. Çerçeve, bireysel olarak iç denetçilerin yetkinliklerinin belirlenmesini, değerlendirilmesini ve geliştirilmesini mümkün kılan yapısal bir rehberlik sağlar. Çerçeve, iç denetim personeli, iç denetim yönetimi ve iç denetim birimi başkanları olarak adlandırılan her bir geniş iş düzeyinde tavsiye edilen on temel yetkinliği ortaya koymaktadır. Her bir temel yetkinlik, daha fazla temel yetkinlik durumunu açıklayan daha ayrıntılı yetkinlik

⁹⁴ Fatma Tektüfekçi, "İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak", *MÖDAV*, 2008/2, 79-108, s. 102

istesiyle desteklenmektedir.⁹⁵ İç denetim profesyonelleri çeşitli farklı akademik disiplinlerde eğitim almışlardır ve tek bir bilim dalında eğitim koşulu aranmaz⁹⁶

Çerçevenin kullanıcıları; iç denetçiler, kurs geliştiriciler ve sertifikasyon grupları, işverenler, IIA ve ona bağlı Enstitüler, akademik kitle ve personel alımı görevlileri ile İK profesyonelleridir. Stratejik açıdan iç denetim yetkinlik süreci; iç denetim planının kuruluşun stratejik planıyla uyumlu hale getirilmesini kolaylaştıran 5 safhadan oluşur:⁹⁷

- Öngörü: Denetim biriminin tüm yetkinliklerinin mevcut konumunu değerlendirmek
- Gözetim: Denetim biriminin yetkinlik hedeflerini belirlemek ve geliştirilmesi
- Yönlendirme: Gerekli becerilerin en iyi şekilde nasıl geliştirileceğine karar vermek
- Yetkinlik: Bir stratejik yetkinlik planı geliştirmek ve uygulamak.
- İzleme: Stratejik yetkinlik planının etkinliğini değerlendirmek

İç denetim biriminin sahip olması gereken nitelikler, ilgili IIA Standatlarına uygun olarak aşağıda açıklanmıştır:

1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik Std., iç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalıdırlar.⁹⁸ İç denetçiler, denetim komitesi tarafından istihdam edilirler, fakat denetledikleri faaliyetlerden bağımsızdırlar. İç denetimin etkin olabilmesi için gerekli olan bağımsızlık şartı, iç denetçinin doğrudan doğruya yönetim kuruluna bağlı olması ile sağlanabilir.

2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat Std., İç denetim yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, ilgili güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetlerini onlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir. Dolayısıyla iç denetim biriminin; kurum içi

⁹⁵ UMUÇ, "Yetenek Yönetimi İyi Ekip Üyelerini İşe Alma, Geliştirme, Motive Etme ve Kurumda Tutma", **Uygulama Rehberi**, Aralık 2015, s.9

⁹⁶ IIA, "İç Denetim ve Dış Denetim Örgütsel Yönetişimde Ayrı Roller", **Küresel Bakış Açılımları ve Anlayışlar** 2017, Sayı 8, s.5-6, globaliaa.org

⁹⁷ UMUÇ, "Kamu Sektörü İçin Bir İç Denetim Yetkinlik Süreci Oluşturmak", **Uygulama Rehberi**, Şubat 2015, s.

kontrol mekanizmaları ve dış denetçilerle açık konumlandırma, optimum iş birliği ve bilgi paylaşımı kilit öneme sahip rollerdir.

Etkin bir hizmet sağlayabilmek için, iç denetçilerin etik kurallara ve standartlara göre faaliyet göstermesi ve iç denetim işlevinin, kaynaklarının ve faaliyetlerinin eşgüdümlü olarak yürütülmesi gerekmektedir.

2340 nolu – Görevin Gözetim ve Kontrolü standardı gereği, görev çalışma kâğıtlarının ve rapor edilecek nihai sonuçların, iç denetim faaliyetinin, etkinliğini sağlayacak şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolleri yapılır. Bu kontrollerin ardından denetlenenlerden, yapılan görev sonrası anketler talep edilerek iç denetçilerin azamî meslekî özen ve dikkatiyle ilgili veriler toplanarak geribildirimler değerlendirilir. İç denetim yöneticisi (İDY); iç denetim faaliyetinin yürütülmesinde (2000 standartlar serisi) ve bir kalite güvence ve geliştirme programını uygulanmasında (1300 standartlar serisi), azamî meslekî özen ve dikkatin gösterilmesini tesis etmekle sorumludur. Bu nedenle İDY, öz-değerlendirme ve periyodik değerlendirmeler gibi ölçüm araçlarıyla, denetim biriminin bireysel ve ekip olarak performansını değerlendirmek için bir süreç geliştirir. Yapılacak olan performans değerlendirmesine ait başarı faktörleri; planlanan işin tamamlanma oranı ve kalitesi, denetim bilgisi ve yeteneği, bulgu analizi ve karar verme yetisi, planlama, uygulama, yazılı ve sözlü iletişim becerileri olarak sıralanabilir.

1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar Standardında belirtildiği üzere; İç denetim biriminin yetki, görev ve sorumlulukları net ve açık şekilde belirten, denetim komitesi ve yönetim kurulunca onaylanan bir iç denetim yönetmeliği mevcut olmalıdır. Kurum içerisinde sistematik ve disiplinli bir denetim faaliyetinin gerçekleşmesi için zorunlu olan yönetmelik, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını da garanti altına alır.

İç denetim yönetmeliği; denetim faaliyetinin kurumsal statüsünü, kaynak ve verilere erişim serbestliğini ve denetim kapsamını belirtir.

1.2.7. Denetim Komitesi

Sarbones –Oxley yasasıyla beraber denetim komitesinin asli sorumlulukları genişletilerek, kurumun operasyonel, finansal, bilgi sistemleri, muhasebe ve raporlama uygulamaları da dâhil iç kontrol ortamının kalitesini ve doğruluğunu

gözetmek olarak belirlenmiştir. Kurumsal özelliklere göre denetim komitesi yönetmeliğinde ayrıntılı olarak düzenlenmelidir.⁹⁹

Etkin bir iç denetim faaliyeti için gerekli olan bağımsızlık ve objektiflik kavramlarını tesis etmek ve güçlendirmek için yönetim ile doğrudan iletişime sahip olunmalıdır. İç denetim faaliyetinin; fonksiyonel olarak denetim komitesi başkanına, idari olarak üst yönetime bağlı olması, doğrudan iletişim hattının varlığına işarettir. İDY'nin ve denetim komitesinin birbirleriyle olan iletişimlerinde, raporlama ve uyum sorumlulukları hakkında güven, şeffaflık ve dürüstlüğün temel alındığı, açık ve net bir anlayışa sahip olmaları gerekmektedir.¹⁰⁰

Denetim komitesinin sorumlulukları; dış denetçilerin atanmaları- ücretlendirilmesi-bağımsızlık ve işleyişlerinin takibi, İDY ile Yönetim Kurulu arasındaki uyumsuzlukların çözümü, iç denetim birimi üzerinde; yönetici atama, iç denetim yönetmelik-plan – bütçe onaylaması ve önemli denetim bulgularının gözden geçirilmesi hususlarıdır.¹⁰¹

Denetim komitesi, iç denetim yöneticisini (İDY), denetim misyonunun gerçekleştirilmesine hizmet etmek üzere yetkilendirir. IIA 2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar Standardında detaylı açıklandığı üzere, Denetim Komitesi ve iç denetim faaliyeti arasında etkin iletişimi sağlamak için iç denetim yöneticisi aktif rol oynar. En etkin ilişkinin kurulabilmesi için İDY'nin denetim komitesiyle, ortaklık ilişkisine benzer açık, net ve şeffaf bir tutum içinde olması gerekir. Böylece güvenilir bir danışman olarak iç denetim birimi adına masada bir yere sahip olabilir. Denetim komitesi, İDY ve iç denetim biriminden; IIA Standartlarına uymalarını, güvenilir danışmanlar olmalarını ve tüm çalışmalarında denetim komitesini temsil etmelerini bekler. Kurumsal amaçlarını gerçekleştirerek vizyona doğru hareket edebilen, iyi yönetişimin olduğu kurumlar; Denetim Komitesi ile iç denetim arasında, iletişimin ve performansın iyileştirilmesini teşvik eden bir ilişkiye sahiptirler. Bu şekilde bir ilişki ancak, her iki tarafın da birbirine güvenen aktif ortaklar gibi davranmaları halinde kurulabilir.

Denetim komitesinin iç denetim biriminden talepleri;

- Sistematik bir “İç Denetim Stratejik Planının” oluşturulması

⁹⁹ R. Robert Moeller, *Brink's Modern Internal Auditing*, 2005, John Wiley & Sons, Usa)

¹⁰⁰ IIA, “Güven İlişkisi: Denetim Komitesi ile İç Denetim Arasında Daha İyi İlişkiler İnşa Etmek”, *Pozisyon Raporu*, Ocak 2019, s. 3-4

¹⁰¹ Sawyer's, a.g.e., s.123

- Gerekli güncellemelerin yapılması
- İç denetim sonuçları ve İDY' nin görevleri hususunda yönetimden geribildirim alınması
- Bağımsız denetim ile fayda sağlayacak etkin iletişim
- Denetim kapsamının geleneksel ve entegre denetim stratejileri açısından dengeli şekilde belirlenmesi
- İDY' nin kendisine bağlı denetim ekibinden ve yönetimden periyodik olarak geribildirim alması ve komiteye raporlaması

İç Kontrol Teknikleri ile Denetim Komitesi Özellikleri arasında ilişki (Denetim komitesindeki üyelerin denetim bilgi ve tecrübelerinin olması ile iç denetim fonksiyonunun güvence ve danışmanlık hizmetlerine ayırdığı zaman arasında pozitif bir ilişki vardır. Denetim komitesinin bilir kişiliği arttıkça iç denetimin etkinliği artacaktır.¹⁰²

İç Denetim faaliyetinin etkinliğinin artırılması için denetim komitelerine düşen görevler şunlardır:

- Katma değer sağlayabilecek bir denetim performansı için gerekli kaynak tahsisini sağlamak,
- İç denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını garanti etmek,
- İDY ile sürekli ve etkin iletişim ağının olması,
- Denetim planlarının hazırlanması ve onaylanması sürecinde aktif rol oynamak,
- Denetim raporlarında sunulan tavsiyeleri değerlendirmek ve makul gördüklerinin uygulanması için yönetim kurulunu teşvik etmek,
- Denetim görevlerinin kalitesini artırılmasına yardımcı olmak.¹⁰³

1.2.8. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi- UMUÇ

İç denetim, kurumsal çerçevenin tamamını kapsamaktadır. Dolayısıyla, yönetimin sorumluluğundaki iç kontrol sistemi ve dış denetim ile de ilişkilidir. Dünya genelinde iç denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri Uluslararası İç Denetim

¹⁰² İrem Nuhoglu, vd., "Are the Activities of the Internal Audit Function Associated with Audit Committee Quality Factors?", *Boğaziçi Journal Review of Social, Economic and Administrative Studies*, 2014, Vol. 28, no. 1, ss. 27-46.

¹⁰³ IIA, "Değer Kilidini Açmak: Denetim Komiteleri İç Denetimden Daha Fazla Nasıl Yararlanabilirler?" *Tone at the top*, 2016, Sayı: 77, s:1

Enstitüsü (IIA), iç kontrole ilişkin standart ve yaklaşımlar COSO (Comitte of Sponsoring Ornazitaions) ve dış denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri de Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak isimlendirilen INTOSAI tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir.¹⁰⁴

İç denetim biriminin amacına hizmet ederek paydaşlara risk-esaslı ve objektif güvence, tutarlı- doğru tavsiye ve iç görü sunabilmesi en üst düzeyde etik ve mesleki yetkinliklere sahip olmasını gerektirir. İç denetimin uygulandığı kurumsal ortamlar her zaman farklılıklara sahip olabilir ancak, IIA bu farklılıklara rağmen iç denetçilerin mesleki uygulamalarında en üst düzeyde yetkinlik ve hizmet seviyesine ulaşabilmeleri için UMUÇ'u (Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi) geliştirmiştir. İç denetin faaliyeti kapsamında çalışan herkesin UMUÇ' daki zorunlu esaslara uyması gerekir. Zorunlu esasların kapsamı şunlardır:¹⁰⁵

- İç Denetimde Mesleki Uygulamalar İçin Ana Prensipler,
- İç Denetimin Tanımı,
- Etik Kuralları,
- Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları.

IIA Standartları'nın amacı aşağıda belirtilmiştir:

- Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi' nin zorunlu unsurları ile uyuma kılavuzluk etmek,
- Katma değerli iç denetim hizmetlerini desteklemeye ve uygulamaya yönelik bir çerçeve sağlamak,
- Kurumsal süreç ve faaliyetlerin gelişmesini teşvik etmek,
- İç denetim uygulamasının nasıl olması gerektiğini açıklayan temel ilkeleri belirtmek,
- İç denetim performansının değerlendirilmesini mümkün kılacak ortam oluşturmaktır.

UMUÇ 'a; IIA üyeleri, Sertifikalı İç Denetçiler (CIA'lar), IIA Standartları'na uyumu şart koşan ülkelerde çalışan uygulayıcıların uyması zorunludur. UMUÇ sayesinde kurumsal düzeyde bir ortak dil oluşturulmuş olur ve iç denetçiler, denetim komiteleri, üst yönetim, yönetim kurulu, paydaşlar ve düzenleyiciler bundan istifade

¹⁰⁴ Uzun, Ergüden, **a.g.e.**, 2010

¹⁰⁵ IIA, "UYGUNLUK NEDEN ÖNEMLİ? İç Denetim Standartlarına Uygunluk Gerçek Güvenceyi Sağlamanın Anahtarıdır", **Pozisyon Raporu**, 2018, s.1-2

ederler. Bu uyum iç denetim faaliyetlerinin kalitesini arttırarak kurumsal yönetimin geliştirilmesine yardımcı olur. Ayrıca iç denetim mesleği açısından profesyonelliği arttırarak, mesleki gelişimi destekler, kurumsal değeri koruyup arttıracığı hususundaki farkındalığa katkı sağlar.

Genel geçer olarak oluşturulan standartlar, kurumların özgün yapılarına ayak uydurabilmek için yeterince esnek, hizmet kalitesinin düşmemesi içinse gereken düzeyde kesin ve katı özelliktedir.¹⁰⁶

Değişime ayak uydurmak için 2017 yılında güncellenen UMUÇ' ta küreselleşmenin ve dinamizmin yükselişi fark edilebilmektedir. Korumak için sağlam, gelişmek için esnek bir yapıya ihtiyaç vardır. Profesyonelliği, yetkinliği ve etkinliği arttırmak için yeni UMUÇ 'ta iç denetçiler için birleştirici bir misyon mevcuttur.

UMUÇ 'ta yer alan iç denetim misyonu: Riske dayalı objektif bir güvence, tavsiye ve iç görü sağlayarak kurumsal değeri korumak ve geliştirmektir.

Güvence: kurumsal süreçlerle ilgili paydaşlara sunulan garanti, teminattır.

Tavsiye: Edinilen bilgiler ışığında yapılan değerlendirmeler sonucu kurum yönetimine yapılan önerilerdir.

İç görü: Hızlı ve karmaşık olan risk ve fırsatları görmeyi sağlayacak objektif ve bağımsız bakış açısına sahip olmaktır.

Teknolojinin birkaç yıl içinde ne kadar hızlı geliştiğini düşünürsek, hacker – siber terörizm – hactivizm gibi kavramların yeni duyulmaya başlandığı söylenebilir. Buna rağmen siber terörizm hile – kriz yönetimi ve finansal kayıplardan daha önemli bir risk unsuru haline gelmiştir. Ortaya çıkan bu zorlu riskler karşısında iç denetim ne yapabilir?

Riske dayalı güvence ve iç denetçilerin kurumlarla uyumlu çalışmasını sağlayacak Bütünlük- Tarafsızlık ve Yetkinlik unsurlarını içeren bir çerçeveye güç, ilham ve cesaret kazanarak beklentileri karşılayabilir. Derin bakış açısına sahip,

¹⁰⁶ L.Costan, S. Popa, "The Company's Internal Audit Seen As A Piece Of A Complex System", **21st International Conference on Control Systems and Computer Science**, 2017

proaktif ve geleceğe odaklı denetim prensipleri; kurumsal gelişmeyi ve etkinlik sağlayıcı uygulamaları kilit paydaşlara sunabilir.

IIA tarafından düzenlenen zorunlu rehber, uygulama rehberi, tavsiye edilen rehber ve ek rehber olarak açıklanan UMUÇ da yapılan güncellemede farklı değişiklikler söz konusudur. Değişim zor bir süreç olabilir. UMUÇ iç denetim için hafife alınacak bir şey değildir. İç denetçiler değişikliğin kaçınılmaz olduğunu ve bunu benimsemeleri gerektiğini kabul ettikleri takdirde yeni UMUÇ' un bilinirliği artar, benimsenir ve gelişir. İç denetçiler, bu değişimden doğan risklere güçlü kurumsal yönetim temeliyle adapte olabilir. İç denetçilerin müşterilerine verdikleri koruma geliştirme sözünü tutarak güçlü ve esnek özellikteki mesleki prensipler çerçevesine sahip olmaları gerekmektedir. Yeni UMUÇ (IPPF-International Professional Practices Framework) de yapılan değişimler gibi risk hızına erişilene kadar iç denetim sürekli gelişecektir.¹⁰⁷

En temel amaçları, iç denetçilere sorumluluklarını bildirmek, performans ölçümü için bir yöntem sunmak ve iç denetimin genel uygulamasını geliştirmek olan Standartların, nihai amacı; denetim hizmetinin zamanında, etkin maliyetle, istikrarlı ve doğru bir şekilde gerçekleşmesine yardımcı olmaktır.¹⁰⁸

UMUÇ' da yer alan standartlar öncelikle, nitelik ve performans standartları olarak iki kategoriye ayrılarak düzenlenmiştir. Nitelik Standartları, denetim görevini gerçekleştiren bireyler ve birimlerde olması gereken özellikleri düzenler. Performans Standartları, iç denetimin yapısını ve kalite ölçülerini düzenler.

- “Nitelik Standartları” kapsamındaki standartlar:
 - 1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar,
 - 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik,
 - 1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat,
 - 1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı.
- “Performans Standartları” kapsamındaki standartlar şunlardır:
 - 2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi,
 - 2100 – İşin Niteliği,

¹⁰⁷ <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Internal-Audit-in-the-Age-of-Disruption-Turkish.pdf>- (Erişim Tarihi:20.12.2018)

¹⁰⁸ Kezban Şimşek, Başak Ataman, “Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında İç Denetimde Ölçek Önerisi: Nitelik Ve Performans Standartları Ölçekleri”, *Turkish Studies*, Volume 14, Issue 3, 2019, P. 1755-1774 , s. 1761

- 2200 – Görev Planlaması,
- 2300 – Görevin Yapılması,
- 2400 – Sonuçların Raporlanması,
- 2500 – İlerlemenin Gözlenmesi,
- 2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesidir.¹⁰⁹

1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar Std.; iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanması zorunluluğuna ilişkin, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları ile ilgili düzenlemeleri içerir.

1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik Std.; denetçilerin görevlerini yaparken objektif davranma ve denetim faaliyetinin bağımsızlığının sağlanması zorunluluklarını açıklar.

1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat STD.; denetim görevlerinin, yeterlilik ve azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilmesi zorunluluğunu düzenler.

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Sdt.; iç ve dış değerlendirmeleri kapsamı gereken kalite güvence ve geliştirme programı uygulamalarını ele alır.

2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi Std.; iç denetim faaliyetinin katma değer sağlayacak şekilde gerçekleştirilmesinin önemini açıklar

2100 – İşin Niteliği Std.; denetim faaliyetinin kapsamı olan, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçleri açıklar

2200 – Görev Planlaması Std.; iç denetim faaliyetinin, sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla planlanması hususlarını ele alır.

2300 – Görevin Yapılması Std.; denetim görevlerinin gerçekleştirilmesi, verilerin toplanması, bulguların analizi ve kayıt altına alınması süreçlerini açıklar.

2400 – Sonuçların Raporlanması Std.; denetim görev sonuçlarının ilgili yerlere raporlanması zorunluluğunu ele alır.

¹⁰⁹ IIA UMUÇ 2017

2500 – İlerlemenin Gözlenmesi Std.: Yapılan raporlama sonrasında sunulan önerilerin takibi sürecini açıklar.

2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi Std.: sunulan önerilerin uygulanmaması durumunda sorumluluğu yönetim kademelerinin almasına ilişkin düzenlemedir.¹¹⁰



¹¹⁰ Şimşek, Ataman, a.g.e., 1762

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM SÜREÇLERİ (ÜÇ SAVUNMA HATTI) VE İÇ DENETİM

Kurumların nihai amacı hedeflerine ulaşmaktır. Bu hedeflerin peşinde koşmak; fırsatları yakalamayı, ilerlemeyi sürdürmeyi, risk almayı ve bu riskleri yönetmeyi kapsar. Fırsata dönüştürülebilir risklerin kaçırılması ya da alınan risklerin yönetilememesi kurumsal hedeflere ulaşılmasını engelleyebilir. Kurumsal değeri korumak ve arttırmak için göze alınan riskler arasında pozitif yönde bir ilişki vardır. Genellikle daha çok risk daha çok büyüme demektir. Dolayısıyla risk yönetimi kontrol mekanizmaları, bu ilişkiyi tolerans sınırları içerisinde tutma ve yönetme konularında güvence vermek için gereklidir.

Kurumların, risk odaklı kurumsal yönetim metodlarıyla yönetilmesi, konjonktürel nedenlerle beraber son dönemlerde yadsınamaz derecede kabul gören bir olgu haline gelmiştir. Ancak bu yönetim tarzının en kritik unsuru, risk yönetimi ile kontrol süreçleri arasında birleştirici ve eşgüdümlü bir yapı oluşturulabilmesidir. Madalyonun iki yüzüne benzetilen risk yönetimi ve kontroller arasındaki bu bağ kurulamazsa; sınırlı risk ve kontrol kaynaklarının verimli kullanılması, önemli risklerin doğru tespiti ve yönetimi ve dolayısıyla kurumsal hedeflere ulaşılması mümkün olmayacaktır.

Kurumsal hedeflere yönelik strateji ve politikalara uygun iş süreçlerinin gerçekleştirildiğini teyit eden bir güvence elde etmek, yönetim kurulunun temel sorumluluklarındandır. (Güvence faaliyetlerinin amacı; kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme yapılması amacıyla delillerin objektif bir gözle incelenmesini ve raporlanmasını sağlamaktır.) Bu güvence, ancak etkin bir risk yönetimi vasıtasıyla, risklerin tolerans düzeyinde tutulması ile sağlanabilir. Yönetim kurulu bu güvenceyi, iç hizmet sağlayıcısı olan risk yönetimi, uyum, iç kontrol ve iç denetim birimlerinden ve dış hizmet sağlayıcıları olan bağımsız denetçiler ve danışmanlardan sağlar. Üç savunma hattı modeli, güvence sağlayıcıların arasındaki iletişim ve eşgüdümü sağlayacak basit ve etkili bir çerçevedir.¹¹¹

COSO üç savunma hattı modeli; KRY (Kurumsal Risk Yönetimi) ve iç kontrol çerçevelerinin oluşturduğu etkileşim ile yönetim, strateji belirleme, iş planlaması, yürütme, izleme ve düzeltme süreçlerine değer katmaktadır. COSO çerçeveleri;

¹¹¹ IIA, "Etkili Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üç Savunma Hattı", *IIA Görüş Açıklamaları*, 2013, s.4

direktörlerin, üst yönetimin, iç ve dış paydaşların ortak bir dille daha etkin bir iletişim ağına sahip olmalarını sağlar. Bu etkin risk odaklı iletişim; kurumsal yönetimin, riskin değerlendirilmesi ve kontrol faaliyetlerinin iyileştirilmesini, bilgi ve veri aktarımlarının etkinliğini ve kurumsal risk yönetimi ve kontrollere ait performans izleme süreçlerinin gerçekleştirilmesini kolaylaştırır.¹¹²

Etkinleştirici şekilde, bütüncül ve eşgüdümlü olarak yürütülen, iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemleri, risklerin daha geniş bir bakış açısıyla ele alınarak kurumsal hedeflerle, rutin iş süreçleri arasında bağ kurulmasını sağlar ve nihai olarak kurumsal değeri korur ve artırır.¹¹³

İIA, 2013 yılı Ocak ayında “Etkili Risk Yönetimi ve İç Kontrolde Üç Savunma Hattı” başlıklı Pozisyon Raporu’nu yayınlamıştır. Bu pozisyon raporunda, kurumların kendi içlerindeki risk yönetimi-kontrol ve iç denetim sorumluluklarının çerçevesi çizilmiş ve aynı birime verilen farklı sorumlulukların daha sonraki zamanlarda birbirinden ayrılabilir olması gereği vurgulanmıştır. Yetki ve sorumluluk tanımlamalarının kurum içerisinde net şekilde yapılması ve duyurulması kritik öneme sahiptir.¹¹⁴

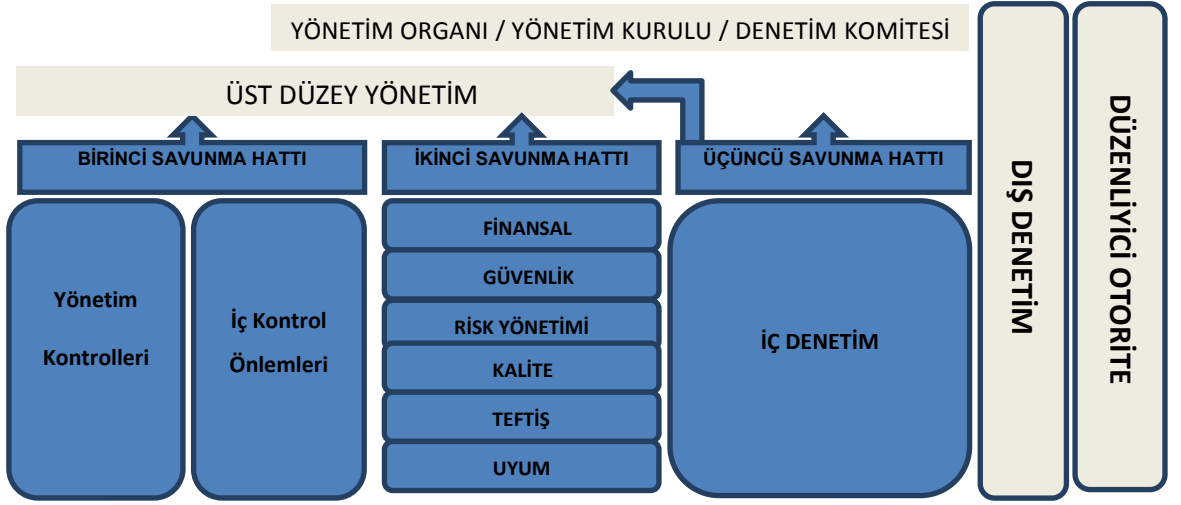
Üç Savunma Hattı Modeli, rollerin ve görevlerin açıklığa kavuşturulması ile risk yönetimi ve kontrol anlayışını geliştirir. Temel dayanağı, üst yönetimin ve yönetim kurulunun gözetiminde ve yönetiminde, risk ve kontrolün etkin yönetimi için kurum içinde üç ayrı savunma hattının gerekli olduğudur.

¹¹² COSO, *Governance and Operational Performance, Improving Organizational Performance and Governance*, 2014, s.7-8

¹¹³ Bakkal, a.g.e., s.

¹¹⁴ İIA, “İç Denetim ve İkinci Savunma Hattı”, *UMUÇ Ek Klavuz Uygulama Rehberi*, Ocak 2016, s.

ÜÇ SAVUNMA HATTI MODELİ



Şekil-1 Üç Savunma Hattı Modeli¹¹⁵

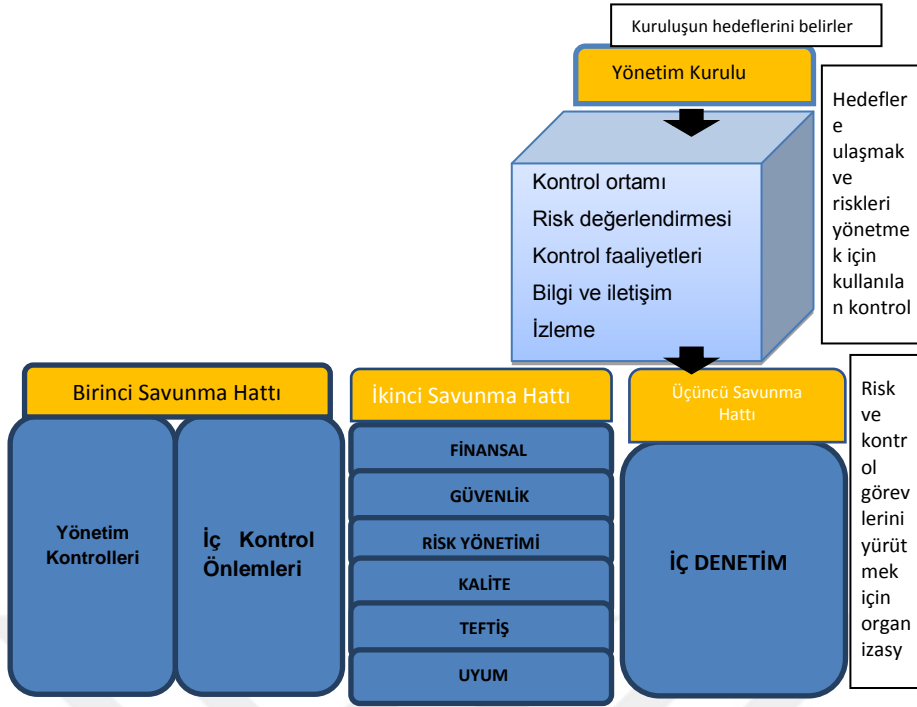
Şekil-1 de Üç Savunma Hattı Modeline ait rol ve görev dağılımları ile bunları gerçekleştirmek üzere yetkili ve sorumlu olan yönetim kademeleri gösterilmektedir. Savunma hatlarına ait sorumluluklar aşağıda belirtilmiştir:¹¹⁶

1. Savunma Hattı (Operasyonel Yönetim); risk ve kontrolleri sahiplenir ve yönetir.
2. Savunma Hattı (Yönetim tarafından oluşturulan risk, kontrol ve uyum fonksiyonları); yönetimin himayesinde riskleri ve kontrolleri izler.
3. Savunma Hattı (İç denetim); risk ve kontrol yönetiminin etkinliğine ilişkin olarak yönetim kuruluna ve üst yönetime bağımsız güvence sağlar.

Üst yönetim ve yönetim kurulu birlikte, bir kurumun hedeflerini oluşturmak, bu hedeflere ulaşmak için üst düzey stratejiler tanımlamak ve riskleri en iyi şekilde yönetmek için yönetim yapıları kurma sorumluluğuna sahiptir. Üst yönetim; güçlü yönetimi, risk yönetimini ve kontrolü tam olarak desteklemelidir. Buna ek olarak, birinci ve ikinci savunma hatlarının faaliyetleri için nihai sorumluluğa sahiptirler. Katılımları, genel modelin başarısı için kritik öneme sahiptir.

¹¹⁵ IIA Görüş Açıklamaları: "Etkili Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üç Savunma Hattı", Ocak 2013

¹¹⁶ Douglas J. Anderson, Gina Eubanks, "Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense", COSO, July 2015, s.2-3



Şekil-2 Amaçlar, Çerçeve ve Model Arasındaki İlişki¹¹⁷

Üç Savunma Hattı Modeli, büyüklüğü veya karmaşıklığı ne olursa olsun, bir organizasyon içinde risk ve kontrol ile ilgili özel görevlerin nasıl atanabileceğini ve koordine edilebileceğini ele almaktadır. Şekil-2’de yönetim kurulu kuruluşun hedeflerini belirler, hedeflere ulaşmak ve riskleri yönetmek için kontrol çerçevesi kullanılır organizasyon yapısı risk ve kontrol görevlerinin yürütüleceği şekilde belirlenir.

Savunma hatlarının içindeki işlevler, kurumsal yapılara göre değişebilir ve bazı işlevler savunma hatları arasında birleştirilebilir veya bölünebilir. Bir kurum bu üç hattı düzgün bir şekilde yapılandığında ve etkin bir şekilde eşgüdümlü olarak yürüttüğünde, gözden kaçırılan herhangi bir boşluğun ve gereksiz kaynak harcamasının olma ihtimali azalır, dolayısıyla risk yönetimi ve kontrolleri etkinleştirilebilir.¹¹⁸

Güvence haritaları, mükerrer işleri minimize etmek, güvence görevlerinin verimliliğini ve etkinliğini maximize etmek için gerekli etkin koordinasyonun sağlanmasına yardımcı olur. Bu modelin etkin ve verimli şekilde kullanılması için oluşturulacak Güvence Haritası; kurumsal önceliklere göre belirlenen risklerin ve bu riskleri kapsamına alan bütün iç ve dış güvence sağlayıcılarının dahil edildiği bir matristir. Güvence sağlayıcıların üstlendikleri hizmetlerin kapsamı ve zamanlaması

¹¹⁷ Anderson, Eubanks, **a.g.e.**, s.1

¹¹⁸ Anderson, Eubanks, **a.g.e.**, s.2

bu haritaya göre planlanarak, yapılabilecek mükerrerlikler ve ihmaller engellenerek etkinlik sağlanabilir. Böylece, denetime tabi tutulan iş süreçleri üzerindeki denetim baskısı da hafifletilebilir.¹¹⁹

Güvence Haritasının oluşturulması için, IIA tarafından “Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat -Bir Güvence Haritası Oluşturmak” başlıklı uygulama rehberi yayınlanmıştır. Güvence haritası; risk yönetimi ve kontrolleri arasındaki eşgüdüm ve itimadı sağlayarak, yönetimin koordinasyon ve izleme vazifesini kolaylaştırır. Güvence birimlerinin olgunluk düzeylerinin artırılmasına, kontrol süreçlerinin güçlenmesine ve kurumsal risk yönetimi sürecinin iyileştirilmesine katkı sağlar.

- İç güvence hizmet sağlayıcıları, doğrudan üst yönetime bağlı ya da üst yönetimin bir parçası olarak gözetim yapan birimlerdir. İkinci savunma hattı” faaliyetleri olarak nitelendirilen; çevre, finansal kontrol, sağlık ve güvenlik, BT güvenliği, hukuk, risk yönetimi, uyum ve kalite güvencesi gibi faaliyetleri gerçekleştirirler.

- Dış güvence hizmet sağlayıcıları, üst yönetime ya da dış paydaşlara bağlı olabilecekleri gibi, İDY’ si tarafından işe alınarak ona bağlı çalışan birimler şeklinde de olabilirler.

İç ve dış güvence hizmeti sağlayıcıları (risk yönetimi, uyum, iç kontrol ve iç denetim birimleri, bağımsız denetçiler ve danışmanlar); bağımsızlık düzeyleri, güvenilirlikleri ve raporlama sorumlulukları açısından birbirlerinden farklı yapıdadırlar. Risklerin tanımlanmasını ve tolerans düzeyinde tutulmasını sağlayarak, kurumsal risk ve kontrol yapısının kurulmasına yardımcı olurlar. Burada kritik unsur, güvence sağlayıcılar açısından gereksiz emeğin azaltılması ve denetlenen birimler açısından denetim yorgunluğunun önlenmesi için risk kapsamı hakkında açık ve net bir anlayışa sahip olunması ve ilgili birimin güvence faaliyetlerinin kayıt altına alınmasıdır.

¹¹⁹ IIA, “Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat: Bir Güvence Haritası Oluşturmak”, *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Ocak 2018, s.4

2.1. BİRİNCİ SAVUNMA HATTI - OPERASYONEL YÖNETİM / İÇ KONTROL

Birinci savunma hattı, faaliyetleri bir örgütün hedeflerine ulaşılmasını kolaylaştıracak veya engelleyebilecek riskleri oluşturan veya yöneten süreç sahipleri ile ilgilidir. Bu hattın aktörleri riski üstlenen ve yöneten birimlerdir. Fırsat yaratacak risklerin göze alınması veya önemli görülen risklere yanıt verilmesi amacıyla kontrollerinin oluşturulması ve uygulanması, operasyonel yöneticilere aittir.

Operasyonel yöneticiler kuruluşun kontrol ve risk yönetimi süreçlerini belirler ve uygular. Bu süreçler, önemli riskleri tanımlamak ve değerlendirmek, belirlenen faaliyetleri yürütmek, yetersiz süreçleri ortaya çıkarmak, kontrol arızalarını ele almak ve kilit paydaşlarla iletişim için oluşturulmuş iç kontrol süreçleridir.¹²⁰

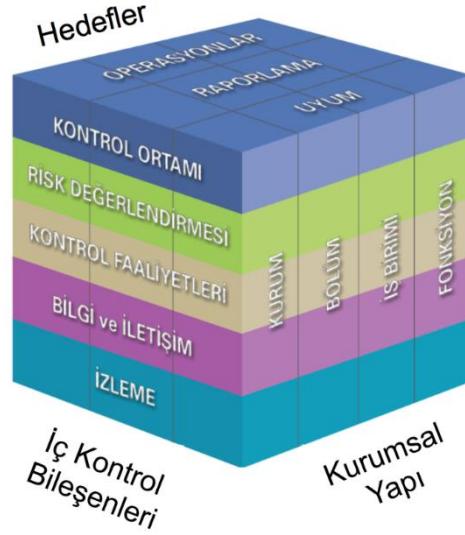
İç kontrol sisteminin temel amaçları şunlardır:

- 1- Kurumsal **operasyonların** etkinlik ve verimliliğinin sağlanması ve artırılması,
- 2- Kurum varlıklarının korunması,
- 3- Finansal **raporlamanın** güvenilirliğinin sağlanması,
- 4- İlgili yasal mevzuata **uyumdur**.

2.1.1. Coso İç Kontrol Modeli

Bu süreci yönetmede en sık kullanılan araçlardan biri olan COSO İç Kontrol Modeline göre iç kontrol tanımı; “Bir kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve çalışanlarından etkilenen ve operasyonların etkinliği ve verimliliğine, finansal raporlamanın güvenilirliğine ve yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uyuma ilişkin makul düzeyde güvence sağlayan bir süreçtir. Aşağıdaki şekil-3, iç kontrol mekanizmasına ait bileşenleri, kurumsal yapı ve hedefler ile beraber göstermektedir.

¹²⁰ Davut PEHLİVANLI, *Modern İç Denetim*, Beta Yayın,3. Baskı, İstanbul 2019, sa: 40-41



Şekil-3 COSO İç Kontrol Küpü (COSO 2013)¹²¹

İç Kontrol mekanizmasına ait; Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi-İletişim ve İzleme bileşenleri 2013 de revize edilen *COSO İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve* (The COSO Internal Control – Integrated Framework) de belirtilen 17 ilke ile düzenlenmiştir.

- **Kontrol Ortamı İlkeleri;** Kurumun genel çalışma ortamını ifade eden ve çalışanlara ait kontrol farkındalığını etkileyen iç kontrol bileşenidir. Kurumsal geçmişi ve kültürü içinde barındıran, modelin diğer bileşenleri için çerçeve bir yapı oluşturan ve modeldeki aktörlerin tamamını kapsayan unsurdur. Üst Yönetim ve yönetim kurulu beş temel ilkeye sahip kontrol ortamı için birincil sorumludur. Bu ilkeler kısaca,¹²²

- 1-Dürüstlük ve etik değerlere bağlı olmak,
2. Gözetim sorumluluğunun yerine getirilmesi,
3. Kurumsal yapı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,
4. Mesleki yetkinlik ve uzmanlaşmanın mevcudiyeti,
5. Hesap verebilirlik, şeffaflıktır.

İlk savunma hattındaki yöneticiler, COSO İç Kontrol- Entegre Çerçevenin (The COSO Internal Control – Integrated Framework) Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri ve Bilgi / İletişim ve İzleme bölümleriyle ilgili önemli sorumluluklara

¹²¹ <http://bertankaya.net/wp-content/uploads/2017/08>

¹²² Yılancı, **a.g.e.**, s.68

sahiptir. Operasyonel yöneticiler, çerçevede belirtilen aşağıdaki 12 iç kontrol ilkesinden birincil derecede sorumludur.¹²³

➤ **Risk değerlendirme ilkeleri;**

- 6-Uygun hedeflerin net olarak belirlenmesi,
- 7-Risklerin tanımlanarak analiz edilmesi,
- 8-Hile ve suiistimal gibi risklerin değerlendirilmesi,
- 9-Etkili değişikliklerin tanımlanması ve analizi,

➤ **Kontrol faaliyetlerine ait ilkeler;**

- 10-Kontrol görevlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- 11-Bilişim teknolojileri odaklı kontrollerin geliştirilmesi,
- 12-İçte inşa edilmiş¹²⁴ politika ve prosedürler,

➤ **Bilgi/İletişim ilkeleri;**

- 13-Alakalı bilginin kullanımı,
- 14-Kurum içi iletişim ağının oluşturulması,
- 15-Kurum dışı iletişim ağının oluşturulması,

➤ **İzleme faaliyetlerine ait ilkeler;**

- 16-Sürekli ya da spesifik değerlendirme yapılması,
- 17-Eksikliklerin değerlendirilmesi ve raporlanması.

Son dönem iç denetim yaklaşımı; kurumsal faaliyetlerin etkinliğinin artırılmasına yönelik, süreç odaklı ve proaktif yapıya sahip stratejik ortak- güvenilir danışman statüsüne doğru evrilmiştir.

2.1.2. İç Kontrol- İç Denetim Bağlantısı

IIA 2130-Kontrol başlıklı standarda göre” İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.”

Kurumsallaşmasının temel gerekliliklerinden biri, kurum içinde iç kontrol sisteminin etkin şekilde yürütülmesidir. Bu etkinlik durumu, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir.¹²⁵

¹²³ Anderson, Eubanks, **a.g.e.**, s. 6

¹²⁴ Yılancı, **a.g.e.**, s.58

¹²⁵ Ali Kâmil Uzun, "Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü", **Active Dergisi**, Kasım-Aralık 2009, 62. Sayı, s.3

İç denetim faaliyeti; kuruma ait iç kontrol sisteminin etkinliği, iş süreçlerinin doğruluğu ve performans kalitesi hususlarında yönetime rapor sunmakla yükümlüdür. Hata, hile ve yolsuzluklardan kaynaklanan kayıpların engellenmesinde, iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarının işlevselliği öne çıkmaktadır. Kurumsal faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin güvencesi olan bu denetim mekanizmalarının kurum içine entegre edilmiş olması gerekmektedir. İç denetim, iç kontrollerin etkinliğini değerlendirdiği gibi aynı zamanda iç kontrolün bir parçasıdır.

Kontrol ortamı; sübjektif unsurlara, soyut özelliklere sahip olması dolayısıyla geleneksel denetim teknikleriyle ölçülememektedir. Bu tür unsurlar soft kontroller olarak nitelendirilir ve iş akışları, örneklem teknikleri, işlem testleri, analitik inceleme gibi testlere tabi tutulamazlar. Bu unsurları değerlendirmek için kullanılan risk ve kontrol öz değerlendirmesine dayalı teknikler sayesinde iç denetimin stratejik olarak güvence ve danışmanlık hizmetlerine odaklanması mümkün olmuştur.

Bir bütün olarak düşünüldüğünde kurumların soft kontrollerinin kurumsal kültürü oluşturduğu söylenebilir. Ve bu kültür hard kontrol unsurları (organizasyonel yapı gibi yönetim unsurları) ile birleşerek kontrol ortamını oluşturur.¹²⁶

İç kontrol sisteminin performansı, COSO Modelinin son bileşeni olan izleme süreci ile değerlendirilmektedir. Yönetim kurulu, iç denetim birimi ve dış denetçiler; iç kontrollerin işlevselliğini ve kurumsal hedeflere ulaşılması hususundaki katkısını bu modelden faydalanarak değerlendirmektedirler.¹²⁷

İç denetimin dış denetimle olan ilişkisine benzer şekilde; iç kontrol sistemi ile iç denetim arasındaki ilişkide de güven düzeyine göre denetim kapsamı değişmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin olduğuna kanaat getirildiği takdirde, iç denetim faaliyetinin kapsamı ve iş yükü azalacaktır.

2.2. İKİNCİ SAVUNMA HATTI – KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ VE UYUM BİRİMLERİ

İkinci savunma hattı, ilk savunma hattı tarafından uygulanan kontrollerin ve risk yönetimi süreçlerinin uygun şekilde tasarlanmasını ve amaçlandığı gibi

¹²⁶ Sawyer's 1, a.g.e., s.38-39

¹²⁷ Göksel Korkmaz, "Bir Stratejik Kontrol Aracı Olarak İç Denetimin Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısındaki Rolü", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara 2019, s.96 (Yayımlanmamış Doktora Tezi)

çalışmasını sağlamak için yönetim tarafından uygulamaya konulan çeşitli risk yönetimi ve uyum fonksiyonlarını içerir. Bu yönetim fonksiyonları; birinci hattaki operasyonel yönetimlerden ayrı olmakla birlikte, üst yönetimin kontrolü altındadır.

İkinci hattın fonksiyonları, kontrol ve riskin sürekli izlenmesinden sorumludur. Uygulama stratejisini tanımlamaya, risk konusunda uzmanlık sağlamaya, politika ve prosedürleri uygulamaya ve işletme çapında bir risk ve kontrol görüşü oluşturmak amaçlı bilgi toplamaya yardımcı olmak için operasyonel yönetimle yakın çalışır. İkinci savunma hattı tarafından gerçekleştirilen izleme faaliyetleri; COSO Küpündeki operasyonel, raporlama ve uyumluluk hedeflerinin üçünü de kapsar.¹²⁸

Bu hat, birinci savunma hattının etkinliğini kontrol etmek amacıyla üst yönetim tarafından oluşturulmuştur. Dolayısıyla iç kontroller ve risk yönetimi hakkındaki görüşlerinde objektif davranamama riski vardır. Üçüncü savunma hattının gerekliliği bu riskten kaynaklanan, bağımsız ve objektif bir kontrol mekanizmasına olan ihtiyaçtan kaynaklanmaktadır.¹²⁹

2.2.1. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Modeli

COSO Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması Modeli 2017 (COSO Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance 2017) Kurumların temel karar alıcıları olan yönetim kurulları ve üst yönetim kademeleri, kurumsal risk yönetimi sürecinde, risklere ilişkin raporlama ve düzenlemelerde değer üretebilecek önerilerde bulunulmasını isterler. Ancak değişen risk türleri ve kapsamlarındaki değişimler 2004 de yayınlanan "Kurumsal Risk Yönetimi- Entegre Çerçeve 'sinin yeterliliğini kaybetti. İlaveten risklerin konjonktürel, teknolojik, yapısal ...vs. gibi birçok faktörden dolayı değişerek daha karmaşıklaşması ve paydaşların risk yönetimi farkındalığının, bilgi edinme isteklerinin artmasıyla daha iyi risk raporlaması beklentileri oluşmuştur. Kurumsal risk yönetimindeki bu değişimler COSO tarafından 2004 yılında yayınlanan "**Kurumsal Risk Yönetimi-Entegre Çerçevesi**" (Enterprise Risk Management – Integrated Framework)nin güncellenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Dolayısıyla yapılan çalışmalar sonrası 06 Eylül 2017 tarihinde, "**Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin**

¹²⁸ Anderson, Eubanks, **a.g.e.**, s.6

¹²⁹ IIA, "Etkili Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üç Savunma Hattı", Görüş Açıklamaları, Ocak 2013, s.5

Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması” (Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance) adıyla yeni bir çerçeve yayınlanmıştır.¹³⁰

Bu çerçeve kurumların; değer yaratma, koruma, sürdürme ve gerçekleştirme hususlarındaki mevcut ve yeni riskleri yönetme yaklaşımlarını iyileştirme ihtiyaçlarına cevap olarak tasarlanmıştır. Odak noktası değer yaratmaktır. Paydaşların beklediği katma değeri ancak kurum stratejilerini ve sürdürülebilir performansı dikkate alarak yürütülen, risk yönetimi yaklaşımının oluşturulacağı belirtilmiştir. Risk yönetimi, stratejik yönetim ve performans yönetimi kavramlarının birbirleri ile olan ilişkileri net olarak açıklanmıştır.

Kurum stratejisinin ve operasyonel süreçlerin oluşturulmasında riskler göz önünde bulundurulduğu takdirde, kurumsal risk yönetimi, sonuçların optimize edilmesine yardımcı olur.¹³¹

COSO 2017 KRY (Kurumsal Risk Yönetimi) Çerçevesi temelde, bütünleşik KRY'nin stratejik planlama süreçlerinin yürütülmesi ile kurulabileceğini vurgulamaktadır. Yapılan güncellemede kurumsal hedeflere ulaşma çabaları ile günlük operasyonel süreçlerin arasındaki bağlantı, “bütüncül strateji” ve “performans” kavramları ile ifade edilmektedir.¹³²

“Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması” ifadesiyle değişimin ve iletişimin hızlı olduğu günümüz dünyasına göre şekillendirilen yeni çerçevenin; kurum hedeflerini risklerle daha yakından ilişkilendirecek şekilde Kurumsal Risk Yönetimi'nin günlük operasyonlara entegre edilmesi ve böylece genel performansın arttırılabileceği kastedilmektedir.

Uzun vadede, kurumsal risk yönetiminin, değişimi tahmin etme ve bunlara cevap verme yeteneği kurumsal esnekliği artırabilir. Kurumsal risk yönetimi; koşullar değiştikçe, kurumsal stratejilerin hedefleri gerçekleştirme kabiliyetlerini ve vizyona uygunluğunu değerlendirerek yeni bakış açıları sunabilir. Gerekli değişmeyi temsil

¹³⁰ Alptuğ Güler, Ali Kasım Arkin, “COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesine Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımıyla Bakış ve Bir Kurum Uygulaması-I”, *Denetçim*, Yıl: 8, Sayı: 18, Eylül, Aralık 2018, S.45-62, s. 47

¹³¹ COSO, *Executive Summary, Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance*, JUNE 2017, s.1

¹³² Gencay Karakaya, “COSO Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenleme Çerçevesinde Getirilen Güncellemeler”, *Denetçim*, Yıl: 8, Sayı: 18, Eylül / Aralık 2018, S.15-22, s.16

eden faktörleri tanımlamasına, bu değişikliğin performansı nasıl etkileyebileceğine ve kurumsal stratejilerin revize edilmesine yardımcı olur.

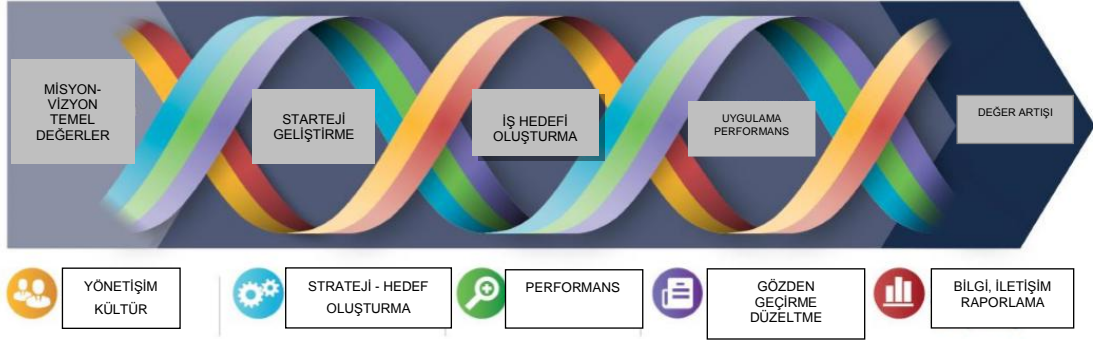
Bu yeni çerçeve kurumların değer yaratacak şekilde performans göstermeleri ve büyümeleri için bütüncül risk yönetimi, strateji oluşturma ve sürdürülebilir performans uygulamalarının nasıl olması gerektiğini açıklamaktadır. Proaktif yapıdaki kurumsal risk yönetiminin; iş hedefleri ve performansla bütünleştirildiğinde katma değer sağlayacağı ifade edilmektedir.¹³³

Sürecin odak noktası “değer” kavramıdır. Katma değer yaratma durumu; misyon/vizyon, temel değerler, stratejik gelişim, operasyonel gelişim, uygulama ve performans süreçlerinin sonucudur.2013 de revize edilen COSO KRY- İç Kontrol- Entegre Çerçevesi ‘den farklı olarak belirtilen temel hususlar; teknolojik değişimlere verilen tepkiler, tüm yönetim süreçlerinde risk yönetiminin artan rolünün farkındalığı ve kurumsal yönetim, kültür ve stratejik planlamadır.¹³⁴

Güncelleme, strateji ve performans arasındaki bağlantının kritik önemini yansıtmaktadır. Mevcut ve gelişen kurumsal risk yönetimi uygulamalarına yeni bakış açısı sunarak, riskin ve kurumsal risk yönetiminin temel tanımlarını güncellenmektedir. Bu çerçevede Kurumsal Risk Yönetiminin tanımının revize edilmiş hali; “Organizasyonun değer yaratma, koruma ve realize etmede, riski yönetmek için güvenebilecekleri stratejinin belirlenmesi ve yürütülmesine entegre edilen, kültür, imkân ve uygulamalardır.” şeklindedir. En önemli değişimlerden biri, risk yönetimi düşünce ve uygulamalarının evrimini yansıtan bileşenlerin ve destekleyici ilkelerin tanıtılmasıdır.

¹³³ Nazif Burca, “Yenilenen COSO KRY Çerçevesi”, 2017, <https://Nazifburca.Com/2017/09/20/Yenilenen-Coso-Kurumsal-Risk-Yonetimi-Cercevesi/> (Erişim tarihi: 03.10.2019)

¹³⁴ K.Prewett, A.Terry, “COSO’s Updated Enterprise Risk Management Framework—A Quest For Depth And Clarity”, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 29(3), 2018, S.16-23, s.19



Şekil-4 Kurumsal Risk Yönetimi¹³⁵

Şekil-4’de gösterildiği üzere; KRY 2017’ de güncellenmiş olan çerçevesi, 5 ana bileşenin bütünleşik yapısının anlaşılması amacıyla sarmal yapıda gösterilmiştir. Diyagramın üç şeridini, kurumsal yapının genel süreçlerini temsil eden; Strateji ve Hedef Oluşturma (mavi), Performans (yeşil), Gözden Geçirme ve Düzeltme (mor) bileşenleri; diğer iki şeridini ise kurumsal risk yönetiminin destekleyici unsurlarını temsil eden Yönetişim & Kültür (sarı), Bilgi- İletişim & Raporlama (kırmızı) bileşenleri oluşturmaktadır.¹³⁶

Birbirleri ile bağlantılı beş bileşenin yer aldığı bu gösterim, kurumsal risk yönetiminin; misyon, vizyon ve değerler temelinde stratejilerin geliştirilmesi ve bunlara uygun hedeflerle, gerçekleşen performansın bütünleştirilmesi sonucunda katma değer yaratacağını belirtmektedir. Kurumsal risk yönetiminin dinamik yapısı; strateji geliştirme, iş hedeflerinin oluşturulması ve bu hedeflerin uygulanması süreçlerindeki etkinliği ile anlaşılmaktadır. 20 Temel ilkeden oluşan KRY Çerçevesine ait ilkelerin bileşenlerine göre dağılımı Şekil-5 de gösterilmekte ve aşağıda sırasıyla açıklanmaktadır.

¹³⁵ COSO, *Enterprise Risk Management Framework: Integrating with Strategy and Performance*, June 2017

¹³⁶ Nazif Burca, Yenilenen COSO KRY Çerçevesi, 2017, <https://nazifburca.com/2017/09/20/yenilenen-coso-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi/> (Erişim tarihi:03.10.2019)



Şekil-5 KRY Uyumlaştırma Çerçevesi¹³⁷

2.2.2. Yönetişim ve Kültür

COSO'nun yeni düzenlemesinde yönetişim kavramını kullanmasının nedeni, bu kavramın bütünleşik yapıyı daha iyi açıklama gücü olmasıdır. Daha güncel ve daha kapsamlı olması bu kavramı öne çıkarmıştır. Yönetişim, kurumun risk yönetimini ve gözetim sorumluluklarını belirler, kurumsal risk yönetiminin önemini güçlendirir.

Kültür, etik değerlere, istenen davranışlara ve kurumdaki risk anlayışına ilişkindir. Kurum içinde karakteristik hale gelmiş davranış ve tepkilerin tümünü kapsayan kültür, strateji ve performansla uyumlaştırılarak sürdürülen KRY ile elde edilmesi beklenen değeri doğrudan etkileyen karar alma, uygulama ve izleme süreçlerinin temel öznesidir. Karar alma süreçlerinde gerekli onay, destek ve kaynak tahsisinin sağlanması için risk bilgilerinin üst düzey yönetim kademeleri ile paylaşılması gerekmektedir. Denetim komitelerinin risk bilgilerinin toplanması, değerlendirilmesi ve sunulması talepleri etkin KRY için önemlidir.¹³⁸

Bu çerçeve, kültürün karar verme üzerindeki olası etkilerini ve birey ve kurum davranışları arasındaki uyumunu kurumsal risk sürecine dahil etmiştir.¹³⁹

Risklerin ölçülmesi ve değerlendirmesine yönelik kurumsal kültürün, risk yönetimine elverişli olması gerekmektedir. Prim, teşvik gibi çeşitli motivasyon araçlarıyla bilginin karar alma sürecine dahil edilerek toplandığı ve kurum içi tüm ilgililere raporlandığı bir olgunluk seviyesine ulaşmış olması kurumsal risk yönetimi

¹³⁷ <https://nazifburca.com/2017/09/20/yenilenen-coso-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi/>

¹³⁸ Karakaya, **a.g.e.**, s.19

¹³⁹ COSO, "Integrating with Strategy and Performance", **Enterprise Risk Management Framework**, June 2017

sürecinin etkinliğine işaret eder. İç denetçiler bir risk yönetim sürecinin tasarımında yer alırken ve kurumsal kültürün risk yönetimine elverişli olmadığını tespit ederse sürecin uygulanabilirliği konusundaki endişelerini üst yönetime bildirmelidir.

Yönetişim ve Kültür bileşeni 5 prensibe sahiptir:

1. Yönetim kurulunun risk gözetimi,
2. Operasyonel yapının oluşturulması,
3. İstenen kültür yapısının tanımlanması,
4. Temel değerlere olan bağlılık,
5. Kabiliyetli Personeli kazanma, geliştirme ve elde tutma.

2.2.3. Strateji ve Hedef Belirleme

KRY, strateji ve hedeflerin belirlenmesi; strateji planlama sürecinin esasını oluşturur.¹⁴⁰ Strateji ile uyumlu risk iştahı düzeyi tespit edilir. İş hedefleri stratejiyi uygulamaya sokarken, riskleri tanımlamak, değerlendirmek ve yanıtlamak için bir temel teşkil eder. Bu çerçeveye güncellemeyle gelen bir husus da kurumsal faaliyetlerin gerçekleştirildiği iş ortamının, stratejilere ve risk iştahlarına olan etkilerinin kurumsal risk yönetimi sürecine dahil edilmesidir.¹⁴¹ Bu bileşenin 4 prensibi mevcuttur;

6. İş ortamının analizi,
7. Risk iştahı düzeyinin belirlenmesi,
8. Alternatif stratejileri değerlendirme,
9. İş hedeflerini oluşturma.

2.2.4. Performans

Stratejinin ve iş hedeflerinin başarısını etkileyebilecek riskler tanımlanmalı ve risk iştahı düzeyine göre derecelendirilmelidir, daha sonra risk tepkilerine karar verilir ve bütüncül bakış açısıyla katlanılacak risk miktarı belirlenir. Risk yönetiminde etkinlik, risklerin engellenmesi/hafifletilmesi veya fırsata dönüştürülmesi için gereken kaynak harcamalarının dengelenmesini gerektirir. Bunun sağlanması için, yönetim risklerin potansiyel etkilerini ve şiddetini analiz eder. Analizlere göre yapılan risk sıralamasında amaç, kurum için stratejik, finansal ve operasyonel faydayı

¹⁴⁰ COSO, 2017, s.6

¹⁴¹ Karakaya, a.g.e., s.19

maksimize etmektir.¹⁴² Bu sürecin sonuçları kilit risk paydaşlarına raporlanmaktadır. Riskler, tanımlanmak ve değerlendirilmek zorundadır. Hedeflerin belirlenmesi sürecinde, kurum stratejileri, risk tolerans düzeyi ve bunların kurum vizyonuna uygunluğu dikkate alınmalıdır.¹⁴³ Çerçeve bu bileşenin 5 prensip ışığında yönetilmesini öngörür.

10. Risklerin tanımlanması/belirlenmesi,
11. Risk şiddetlerinin değerlendirilmesi,
12. Risklerin derecelendirilmesi,
13. Risk yanıtlarının uygulanması,
14. Bütüncül ve geniş bir bakış açısının geliştirilmesi.

Risk genel anlamda; mali kayıplar, etik dışı haller, güven- itibar kaybı, yasal uyumsuzluk gibi durumların kurumu topyekûn olarak etkileyebilmesidir. Risk belirsizliğin aksine hesaplanabilir bir parametre olduğundan, doğru ve etkin bir yönetimle sebep olacağı maliyetlerden kaçınılabılır. Risk yönetimi süreci; risklerin tanımlanması ve ölçülmesi, risk politikasının belirlenmesi ve uygulanması, risk analizi ve izlenmesi, raporlanması, denetlenmesi süreçlerini kapsar.¹⁴⁴

Risk odaklı denetim sürecinde, kurumun denetim önceliklerinin neler olduğunun belirlenmesi, denetlenecek işlem süreçlerinin tespit edilerek kurumun tam bir risk matrisinin çıkarılması ve kaynakların en riskli faaliyetlerden başlanılarak denetim planlanmasının yapılması gerekir.¹⁴⁵

Risk yönetimi dokümantasyonu; risk profilini oluşturulması, tolerans seviyesinin üstündeki risklerin kayıtlamasının yapılması, temel kontrolleri ve hafifletici aksiyonların sunulması ve artık risk derecelendirmelerinin yapılması hususunda risk kataloglarının oluşturulmasıdır. Bu kataloglar, risk kategorileri ve özelliklerine göre belirlenen denetim kapsamı ile bunlara yönelik alınan aksiyonların arasındaki ilişki ve sonuçları ortaya koyacak niteliktedir.¹⁴⁶

¹⁴² ERM, "Applying Enterprise Risk Management to Environmental, Social and Governance-Related Risks", <https://www.coso.org/Documents/COSO-WBCSD-Release-New-Draft-Guidance>, 2018, s.65

¹⁴³ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.99

¹⁴⁴ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.204-212

¹⁴⁵ A. Tokaç, **Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi: Muhasebe Yöneticisinin El Kitabı**, Ekonomi-İşletme Dizisi-6, İstanbul: Tunca Kitabevi, 2006, s.235

¹⁴⁶ IIA, "Risk Yönetimi ve Güvence Görevlerinin Koordinasyonu", **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Mart 2012

Risk değerlendirme s¼reci; kurum içi fakt¼rler olarak sıralanabilen, kurumsal yapının karmaşıklığı, personel nitelikleri ve iş s¼releri ile kurum dışı fakt¼rler olan, makroekonomik, sekt¼rel ve teknolojik etkenlerden etkilenir. Risk y¼netimi politikalarına g¼re oluşturulan risk matrisinde ¼ncelik sıralaması yapılan riskler, belirlenen risk toleransı ve risk iştahı seviyelerine g¼re kabul edilebilir veya m¼dahale edilebilir şeklinde değerlendirilir. Değerlendirmeler sonucunda risklere karşı verilecek cevaplar; risk tolerans d¼zeyindeki riskler için, yok sayma-kabullenme, azaltma, paylaşma ve kaçınma şeklinde olabilir.¹⁴⁷

2.2.5. G¼zden Geçirme ve D¼zenleme

Kurumlar ilgili birimlerin performanslarını g¼zden geçirerek; hedeflere ulaşılma d¼zeyini, KRY uygulamalarının etkinliğini, katma değer oluşturma durumlarını değerlendirir. D¼zeltilmesi gereken, g¼ncellenmeye ihtiyaç duyan hususlar belirlenir ve gerekli aksiyonlar alınır.¹⁴⁸ ilgili prensipler şunlardır:

15. ¼nemli değişiklikleri değerlendirme,
16. Risk ve Performansı g¼zden geçirme,
17. KRY ile ilgili gelişimleri takip etme.

2.2.6. Bilgi, İletişim ve Raporlama

Bu bileşen; bilgilerin elde edilmesi, iletilmesi, kurum çapında paylaşılması ve raporlanması s¼recinin s¼rekli d¼ng¼s¼d¼r. Bu bilgi akışı için veriler, i ve dış kaynaklardan elde edilebilir. Zamanında, ilgili ve kaliteli bilgi ağının oluşturulması KRY etkinliği açısından ¼nemlidir.

18. Bilgi Y¼netim Sisteminin g¼c¼lendirilmesi,
19. Riske ilişkin bilginin iletilmesi/paylaşılması,
20. Risk, risk k¼lt¼r¼ ve performans ile ilgili raporlama yapmak.

Etkin bir Kurumsal Risk Y¼netiminin sağlayacağı faydalar aşağıda sıralanmıştır:

- Hatalı ve hileli iş s¼relerinin gerçekleşmesini engellemeye çalışır.

¹⁴⁷ ¼zbek, a.g.e., s.267-268

¹⁴⁸ Pehlivanlı, a.g.e., s.99

- Proaktif olma kabiliyeti, erken uyarı mekanizması sayesinde riskleri fırsata dönüştürebilir ve gelecek odaklı çalışarak kurumların değerinin arttırmasına katkı sağlar

- Kurum hedeflerine ulaşılması, kurumsal performansın istenilen düzeyde gerçekleştirilmesi, paydaş beklentilerinin karşılanması ve sosyal sorumlulukların yerine getirilmesi kurumsal risk yönetiminin sağladığı faydalardandır.

- Risk odaklı iç denetim sayesinde, finansal olmayan raporlama ile risklerin kontrol edilerek daha güçlü politika ve stratejiler geliştirilebiliyor ve sürdürülebilirlik sağlanabiliyor.¹⁴⁹

- Güvence sürecine destek olmak üzere, kurumsal risk yönetimi süreci; özgün yazılı bir risk yönetimi süreci çerçevesi kurar ve kendine ait politikalar geliştirir. Risklerin tespit edilmesi, tanımlanması ve yönetilmesinden sorumlu birimleri belirler. Risk matrisini oluşturacak birimleri ve bunların kontrol mekanizmalarının oluşturulmasını sağlar.¹⁵⁰

2.2.7. Kurumsal Risk Yönetimi – İç Denetim Bağlantısı

Standart 2120 – Risk Yönetimi'nde "İç denetim faaliyeti risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır" ifadesi detaylı şekilde incelendiğinde; bu standart iç denetim faaliyetinin aşağıdakileri unsurları değerlendirmek durumundadır:¹⁵¹

- Kurum hedeflerinin kurum misyonu ile paralelliği durumu,
- Yönetimin önemli riskleri değerlendirme durumu,
- Yönetimin risklere verdiği cevaplarının sonucunda risklerin belirlenen risk iştahı düzeyine gelme durumu,
- İlgili risk bilgilerinin kurumun tüm gerekli birimlerine zamanında iletilme durumu.

İç denetimin KRY' ne dair temel görevi; risk yönetiminin etkinliği hakkında yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır. Araştırmalar, iç denetimin kuruma değer kazandırdığını düşündüren en önemli iki faaliyetinin; büyük iş risklerinin uygun

¹⁴⁹ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.239

¹⁵⁰ IIA, "Risk Yönetimi ve Güvence Görevlerinin Koordinasyonu", **UMUÇ Uygulama Rehberi** Mart 2012, s.9

¹⁵¹ IIA, "Risk Yönetim Sürecini Değerlendirmek", **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Mart 2019, s.4

bir şekilde yönetildiğine ve risk yönetimi- kontrol çerçevesinin etkin ve verimli çalıştığına dair objektif güvence vermek olduğunu göstermektedir.¹⁵²

Mart 2019 da yayımlanan Risk Yönetim Sürecini Değerlendirmek konulu İç Denetim Uygulama Rehberi, iç denetçilerin kurumun risk yönetim sürecinin etkililiği ile ilgili bağımsız güvence verebilecekleri bir metodoloji sunmaktadır. Bu rehber aracılığıyla, KRY süreçlerinin iyileştirilmesine, kurumsal değerlerin korunmasına ve artırılmasına ve paydaş beklentilerinin karşılanmasına yardımcı olunması amaçlanmıştır. Risk Yönetim Sürecini Değerlendirmek konulu bu rehber, iç denetçilere aşağıda sayılan konularda yol göstermektedir.

- Risk esaslı- objektif güvence ve danışmanlık hizmetleri sunmak suretiyle kurumun değerini korumak ve arttırmak için IIA'nın Etik Kurallar Prensiplerini ve İç Denetimin Mesleki Uygulamasına ilişkin Uluslararası Standartları uygulamak.
- Risk yönetim sürecinin değerlendirilmesinin önemini kavramak
- Etkili kurumsal risk yönetim sürecine ait 5 anahtar bileşeni anlamak.
- Kurumun olgunluk düzeyini belirleyerek, yönetim ve iş ortamlarını değerlendirecek bir metodoloji sunmak
- Risk yönetim sürecini değerlendirmek için gereken kapsamını belirlemek adına bilgi toplamak.
- Risk yönetim sürecinin etkinliğini değerlendirmek.
- Risk yönetim sürecinin iyileştirilmesine katkıda bulunmak.

İç denetim faaliyetinin, risk yönetim sürecinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek hususundaki girişimleri için bir risk yönetimi olgunluk modeli kullanılabilir. Olgunluk modeli yaklaşımı risk yönetimi sürecinin kalitesinin zamanla kademeli olarak artması gerekliliğine dayandığından hem değerlendirme hem de geliştirme vazifesine katkıda bulunacaktır. Bu yaklaşımın kritik unsurlarından biri, risk yönetimi uygulamalarının bir performans ölçümü yöntemiyle bağlantılı olarak değerlendirilmesidir. İç denetim birimi, belirlenen olgunluk düzeyleri arasındaki kıyaslama sayesinde; kurumun risk yönetimi sürecinin mevcut durumu, iyileştirme isteği ve olgunluk hususunda kaydettiği yol hakkında yönetime bilgilendirme yapabilir. Bu bilgi aynı zamanda, sürecin olgunluk düzeyine göre, iç denetçilerin

¹⁵² IIA, "İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol", *Pozisyon Raporu*, Ocak 2009, s.3

denetlenecek alan ve denetim görevlerini daha etkin şekilde belirlemesine yardımcı olur.¹⁵³

Kurumlar birbirlerinden farklı kurumsal risk çerçeveleri kullanıyor olsalar da sahip oldukları belirli kritik unsurlar kendi olgunluk düzeylerini belirler. Uygulama rehberi bir risk yönetim sürecini tanımlayabilen beş geliştirme aşamasını gösteren bir risk yönetim **olgunluk modeli** sunar. Tablo-1 bu modele ait bir örnek sunarak, olgunluk düzeylerini ve özelliklerini göstermektedir.

Tablo-1 Kurumsal Risk Yönetimi Olgunluk Modeli Örneği¹⁵⁴

Aşama	Kültür	Yönetişim	Süreç
1 – Başlangıç	Risk, iç denetim faaliyetine aittir.	İDY/denetim komitesi başkanı.	Risk-esaslı denetim.
2 – Tekrarlanabilir	Risk, "gerektiği takdirde ve gerektiğinde" dikkate alınır.	İşletme yöneticileri.	Gerektiği takdirde ve gerektiğinde uygulanan risk ve kontrol öz-değerlendirme süreci.
3 – Tanımlanmış	Risk bilgileri, iç denetim ve kontrol birimleri arasında paylaşılır.	Üst düzey yöneticiler/(yönetim) kurul(u) üyeleri.	İç denetim ve kontrol birimleri tarafından ortak risk dili ve risk değerlendirme süreci kullanılır.
4 – Yönetilmiş	Risk, stratejik planlamaya entegre edilir; risk iştahı beyan edilir ve bildirilir.	Tüm yönetim kademeleri ve kurul.	Kurumun tamamında ortak bir risk dili ve tutarlı bir risk değerlendirme süreci uygulanmaktadır.
5 – Optimize edilmiş	Risk; tüm karar alma ve ücretlendirme süreçlerine ve hedeflere entegre edilir.	Eksiksiz katılım.	Kurum çapında ortak risk dili ve kümelenmiş bir risk raporlama süreci tesis edilir.

Her kurumun kendi karakteristiği içinde optimum bir olgunluk düzeyi vardır. 1'den 5'e kadar derecelendirilen olgunluk düzeyleri içinde kurumların kendi özelliklerine göre mevcut kurumsal risk yönetimi olgunluk düzeyleri farklı seviyelerde optimum olabilir. Kritik olan bu olgunluk düzeylerinin doğru tespit edilmiş olması ve iç denetim sürecinin bu doğru tespitle yürütülüyor olmasıdır.

Başlangıç olgunluk düzeyindeki kurumlar; spesifik risk yönetim faaliyetlerini veya operasyonel yönetim faaliyetlerini iç denetim faaliyetinin risk değerlendirmelerinden ve risk esaslı güvence ve danışmanlık hizmetlerinden faydalanarak gerçekleştirebilirler.

¹⁵³ IIA, "ISO 31000 Temelinde Risk Yönetiminin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi", *UMUÇ Uygulamam Rehberi*, Aralık 2010, s. 8

¹⁵⁴ IIA, "Risk Yönetim Sürecini Değerlendirmek", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Mart 2019

Tekrarlanabilir olgunluk düzeyindeki kurumlar; daha etkin bir risk yönetimi yapısına sahiptirler. Kontrol, eşgüdüm, hukuk, risk yönetimi ve kalite güvence birimleriyle iç denetim birimleri iş birliği içinde çalışır. Operasyonel yönetim ve kontrolleri için ise iç denetim birimleri sürece katılabilir.

Tanımlanmış düzeydeki kurumlar için yönetim mekanizmaları risk yönetimi sürecinin yetkilisi ve sorumlusudur. İç denetim birimleri bu olgunluktaki kurumların operasyonel yönetim birimlerine yardımcı olmak amaçlı iş birliği yaparlar. İç denetim faaliyeti fonksiyonel olarak tekrarlanabilir seviyede yürütülür.

Yönetilen olgunluk düzeyine gelindikçe, risklerin yönetiminin entegre edildiği bir operasyonel yönetim karşımıza çıkar. Riskleri sahiplenir, yönetir. Süreç ve kontrol faaliyetlerini yönetmek için düzeltici uygulamalarda bulunur. İç denetim birimi esas itibariyle bağımsız bir güvence ve danışmanlık birimi olarak hareket eder.

Optimize Edilmiş olgunluk düzeyi gelişmişliğin ve karmaşıklığın göstergesidir. Operasyonel yönetim risk yönetim sürecinin sahibidir. Risklerin çeşitli iş süreçlerinde spesifik olarak izlenebilir olduğu ve yönetilebildiği düzeye gelmiştir.

Risk yönetiminin sürekli değerlendirilmesi; kurumların sürdürülebilirlik, gelir kaynakları, pazar payı, itibar, müşteri sadakati gibi unsurlarının karşılaşacağı mevcut veya potansiyel risk unsurlarının olumsuz etkilerini hafifletmeyi ya da önlemeyi sağlar.

Risk yönetim sürecini değerlendirirken uygun metodolojiyi kullanmak için kurumun **risk yönetim olgunluğu** düzeyini ve **risk kültürünü** bilmek önemlidir. Kurumun üst yönetim ve diğer birimlerce nasıl bir risk yönetimi anlayışına sahip oldukları iç denetim sürecini en başından en sonuna kadar etkileyecek çok önemli bir unsurdur. İlaveten, risk yönetimi hususunda danışmanlık ve güvence hizmeti verme fonksiyonu olan iç denetim birimleri, kurum kültürüne risk yönetimi anlayışının yerleşmesi için de yardımcı olabilirler.¹⁵⁵

En sağlam ve olgun risk yönetim sürecine sahip kurumlar; risk faktörlerini kurum çapında sistematik bir tarzda kültürel ve yönetsel olarak yapılandıran kurumlardır. Risk yönetim faaliyetlerinin iş süreçlerince benimsenme oranı kurumun

¹⁵⁵ Murat Görmen, "Değer Katan Bir İç Denetim", *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 12, Sayı 1, 2019, ss.73-86, s.79

olgunluk seviyesini ölçmede faydalı bir araçtır. Eğer risk değerlendirmeleri kurumun geneline yayılmışsa, risk iştahı tüm kademelerde yeterli derecede tanımlanmış sayılır. (**Risk iştahını** bir kurumun kabul etmeye istekli olduğu risk seviyesi olarak tanımlamaktadır. Üst yönetimin risk maruziyeti sonucu tolerans gösterecekleri kayıpları ifade eden risk iştahı düzeyinin belirlenmesi sorumluluğu üst yönetime aittir. Strateji ve kaynak tahsisi hususunda etkinliğin sağlanması açısından, İç denetçiler üst yönetime, risk iştahını belirleyecek uygun metodoloji tavsiye etmelidirler.)¹⁵⁶

Risk yönetim süreci olgunluk düzeyi yüksek olan kurumlar aşağıdaki avantajlara sahiptir:

- Risk-esaslı karar alarak strateji belirleyebilmek,
- Kurum çapında etkin iletişim ve eşgüdümün sağlanabilmesi,
- Ortak bir risk dili oluşturulması,
- Üst yönetim ve kurulun, bilgilendirilmesinde etkinliğin sağlanması için risk yönetim faaliyetlerinin kayıt altına alınmasını ve zamanında raporlanmasını sağlamak,
- Kurumun stratejik hedeflerine ulaşılabilirliğinin artması,
- Kurumsal değeri koruyabilmek ve arttırabilmek.

İç denetim birimi, risk yönetimi süreci sonuçlarını; üçüncü savunma hattı olarak kurumun risk yönetimi sürecini değerlendirmek ve gelişmesine katkıda bulunmak amacına ilaveten, yıllık denetim planlarını oluşturmak ve bireysel denetim görevlerini hazırlanmak maksadıyla da kullanır.¹⁵⁷ Denetimin etkinliğinin artırılması, maliyet ve zaman tasarrufunun sağlanması için yüksek risk alanlarına yoğunlaşan iç denetim birimi, risk yönetimi süreçlerinin verilerinden faydalanır.¹⁵⁸ Risk odaklı iç denetim, sınırlı kaynaklarla; önemlilik düzeyi farklı ve kurum içi departmanlara göre değişen risklerle karşı karşıya olduğunun farkındadır. Gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri bu duruma istinaden risk yönetimine uygun planlar ve uygulamalar içerir.

Bağımsız bir güvence birimi olarak iç denetim birimi; risk yönetim süreçlerinin etkinliğini, kendi verileriyle yönetimin risk değerlendirme veya iç kontrol verilerini karşılaştırarak ya da sadece yönetimin verilerini kullanarak gerçekleştirebilir. İDY'nin diğer güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcıların çalışmalarından faydalanması,

¹⁵⁶ IIA, "Risk Yönetim Sürecini Değerlendirmek", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Mart 2019

¹⁵⁷ IIA, "Risk Yönetimi ve Güvence Görevlerinin Koordinasyonu", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Mart 2012

¹⁵⁸ Pehlivanlı, **a.g.e.** s.199

kurumlara ait birimlerin eşgüdüm içinde çalışmasını gerektirmektedir.¹⁵⁹ İDY 'si çalışmalarını koordine etme için; kurum özelliklerine bağlı olarak değişiklik gösteren güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcıların rollerini, görev ve sorumluluklarını anlamak adına öncelikle, organizasyon şemasını ve yönetim kurulu toplantı tutanaklarını inceler. Ayrıca, diğer birimlerle aralarında eşgüdüm sağlamak için **Güvence Haritası**ndan faydalanabilir. Standart 2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat'a istinaden; İDY, aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, diğer iç ve dış güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı, faaliyetleri koordine etmeli ve onların işlerine itimat etmeyi değerlendirmelidir.”

Güvence Haritası oluşturmak için izlenecek adımlar şunlardır:¹⁶⁰

- Risk bilgisi kaynaklarını belirlemek,
- Riskleri kategorize etmek,
- Güvence sağlayıcılarını belirlemek,
- Bilgi toplamak ve güvence görevlerinin kapsamını oluşturmak,
- Güvence haritasını periyodik olarak değerlendirmek, izlemek ve revize etmek, şeklindedir.

1- Risk Bilgisi Kaynaklarını Belirlemek

İç denetçiler, diğer güvence sağlayıcılarla birlikte çalışarak, yönetimde ve ilgili kontrol birimlerinde görev alan personelin de katkılarıyla kendilerinin oluşturdukları risk evreninden daha geniş kapsamlı risk bilgilerine ulaşabilirler. Gözden geçirilecek dokümanlar arasında şunlar sayılabilir:

Risk iştahı beyanları- Strateji dokümanları- Risk değerlendirmeleri- Politikalar- Kontrol raporları ya da performans bilgisini de içeren diğer yönetim raporları- Yönetim kurulu ve Denetim komitesi toplantı tutanakları- Büyük yatırım projelerine ait çalışmalar- Periyodik raporlar.

2- Riskleri Kategorize Etmek

Kurumun stratejik hedefleriyle uyumlu olması gereken risk kategorileri genellikle, iş fonksiyonlarına, süreçlere ve birimlere göre sınıflandırılırlar. Yönetim kurulunun talep ettiği güvenceyi sağlarken mükerrerlik ve ihmalden kaçınmak için

¹⁵⁹ IIA, **UMUÇ**, Standart 2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat

¹⁶⁰ IIA, “Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat -Bir Güvence Haritası Oluşturmak”, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Ocak 2018

uyumlu ve bütüncül bir bakış açısıyla değerlendirilerek sınıflandırma yapılmalıdır. Bunu kolaylaştırmak için kurumsal risk yönetimi çerçevesinden faydalanılabilir. Risk kategorileri stratejik hedeflere ilaveten; operasyonel süreçleri, uyum ve raporlama risklerini de kapsayacak şekilde oluşturulmalıdır.

3- Güvence Sağlayıcılarını Belirlemek

Üst yönetim ve yönetim birimleri savunma hatları arasında yer alıyor olsa da kurumsal hedefleri belirlemek, stratejileri planlamak ve riskleri yönetmek için gerekli yönetim mekanizmalarını oluşturma görev ve sorumluluğu bu birimlere aittir. Yönetim kurulunun güvence hizmeti talep ettiği birimleri daha önce iç ve dış güvence sağlayıcılar olarak belirtmiştik. Üçlü savunma hattı modeli bu birimleri kurumsal risk yönetimi içindeki yetki ve sorumluluklarına göre üç grupta toplamıştır. Birinci ve ikinci savunma hatları; (operasyonel yönetim, risk yönetimi ve uygunluk birimleri) üst yönetime bağlı kurum içi risk sahiplerini kapsar. Üçüncü savunma hattı; iç denetim birimi hem üst yönetime hem de yönetim kuruluna karşı sorumludur. Dolayısıyla ikili bir raporlama ilişkisine tâbidir.

Üç Savunma Hattı modeli yürütülürken, sorumluluklar, kurum içi farklı departmanlara şu şekilde dağıtılmıştır:

- **Birinci savunma hattında**, yetkili ve sorumlu operasyonel yönetim birimleri tarafından, günlük iş süreçleri ve iç kontrol prosedürlerinin uygulanarak kurumsal risklerin yönetildiği hattır. Operasyonel yönetim, sistemler ve iş süreçleri bünyesinde etkili bir iç kontrol yapısı oluşturmaktan ve yürütmekten sorumludur. İş hedeflerine ve iş süreçlerine ait riskleri değerlendirirler. Uygulama ve politikalara yönelik performans kriterlerini belirlemek, gerektiğinde risk iştahına uygun güncellemelerle risk analizini yapmak ve riskleri yönetmek, üst yönetimin birinci savunma hattından beklediği güvence hizmetidir. Objektif davranmaları söz konusu olmadığından sorumluluk kendilerine aittir.

- **İkinci savunma hattında**, kurumun risklerini izleyen risk yönetimi ve uygunluk birimleri birinci savunma hattının gerçekleştirdiği yönetim faaliyetlerinin denetimini yapar. Birinci savunma hattının yaptığı raporlamaların doğruluğunu tespit eder ve sistemsiz izleme süreçleri ile veri tabanlarının incelemesini yapar. Bu hattın güvence sağlayıcıları operasyonel yönetimden daha objektif olmakla beraber yönetimin içerisinde olmalarından dolayı organizasyonel olarak bağımsız değillerdir.

- **Üçüncü savunma hattı**, bağımsız güvence sağlayan iç denetim ve bağımsız denetim birimleridir. Çalışmanın temel aktörü olan iç denetim birimi,

üçüncü savunma hattı olarak, Sdt. 2100 – İşin Niteliği ve Sdt.1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar ve Uygulama Rehberinde açıklandığı üzere “kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleri hakkında bağımsız ve tarafsız bir yaklaşımla yaptığı değerlendirmeyi üst yönetim ve yönetim kuruluna sunar ve bu süreçlerin geliştirilmesine katkıda bulunur. “

4- Bilgi Toplamak ve Güvence Görevlerinin Kapsamını Oluşturmak

Güvence sağlayıcıların üstlendiği güvence görevlerinin kapsama alanını ayrı ayrı belirterek, güvence haritası oluşturulur. Haritada her birimin bağımsızlık düzeyi ile ilgili bilgi veren bu sütunlar iç denetim yöneticisinin denetim görev planlamasına yapmasına yardımcı olur.

5- Güvence Haritasını Periyodik Olarak Gözden Geçirmek ve Güncellemek

Risk yönetimi ve güvence süreçleri dinamiktir ve proaktif olmayı gerektirir. Güncelleme ve değişiklik yapılmasını gerektirebilecek durumlara örnek olarak; Şirket birleşmeleri ve satın almaları- Yeni ürün çıkartılması-Ekonomik değişiklikler-Mevzuat değişiklikleri-Tüketici davranışlarındaki değişiklikler...vb. gösterilebilir. Etkinliğinin devam ettirilmesi açısından güvence haritalarının en azından yılda bir kez güncellenmesi gerekir. Aşağıdaki tablo-2 savunma hatlarının belirtilerek oluşturulduğu örnek bir güvence haritası sunmaktadır.

Tablo-2 Güvence Haritası Örneği¹⁶¹

Risk Kategorileri	Yönetim 1. Savunma Hattı								Fonksiyonel Gözetim 2.Savunma Hattı 2nd Line					Bağımsız 3.Savunma Hattı						
	Finans	İnsan Kaynakları	Hazine	Operasyon	BT	Tedarik	Pazarlama	Hukuk	Bütçe & Planlama	İletişim	Risk Yönetim Süreçleri	Performans İnceleme Komitesi	Güvenlik İnceleme Komitesi	Çevre Yönetim Grubu	Network, Geliştirme Komitesi	BT Yürütme Komitesi	İç Denetim Faaliyetleri	Dış Kalite Denetçileri	Çevre, Sağlık & Emniyet Danışmanları	Risk Yönetim Danışmanları
Stratejik																				
Kriz Yönetimi																				
Rekabetçi Ortam																				
Kaynak Tahsisi																				
...																				
Operasyonel																				
Ürün Kalitesi																				
Üretim Kapasitesi																				
Tedarikçiler&Kilit İlişkiler																				
...																				
İnsan Kaynakları																				
Halefiyet Planlaması																				
Eğitim																				
Personel Devri																				
...																				
Finansal																				
Finansal Raporlama																				
Borç Hesapları																				
Alacak Hesapları																				
...																				
Mevzuata Uyum & Raporlama																				
Açıklama																				
Çevresel																				
Bilgi Gizliliği																				
...																				

Tam ve güncel bir güvence haritasının faydaları aşağıda özetlenmiştir:

- Kategorilere ayrılmış risklerle ilgili ortak bir anlayış,
- Kurumun risk yönetimi ve güvence görevlerinin belirlenmesi,
- Kurumsal yapıyı etkileyen, geçiş dönemlerinde bütüncül ve geniş kapsamlı bir güvence çerçevesinin geliştirilmesi,
- Kaynakların etkin ve verimli kullanımını sağlamak için güvence hizmeti sağlayıcıları arasında iş birliği ve itimadın sağlanması.

Güvence haritaları, güvence kapsamına giren tüm mükerrerliklerin ve boşlukların ortaya çıkmasını sağlayarak, İDY'sine risk alanlarının her biri için gerçekleştirilen güvence hizmetlerinin yeterliliğini değerlendirme imkânı verecektir.

¹⁶¹ IIA, "Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtmat: Bir Güvence Haritası Oluşturmak", **UMUÇ Uygulama Rehberi**, s.11

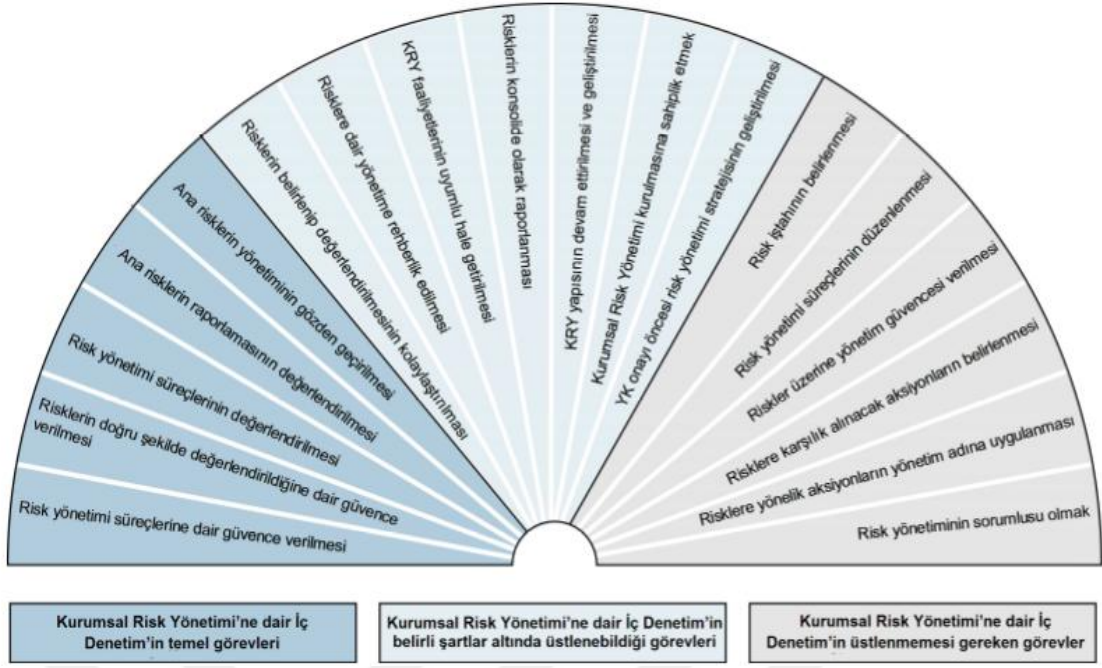
İDY, oluşturulan güvence haritasından, makro açıdan; üst yönetim ve yönetim kuruluna denetim planını açıklamak için faydalanırken, mikro açıdan, iç denetim görevleriyle sağlanacak olan güvencenin ve yapılacak olan denetim çalışmasının kapsamının belirlenmesi hususunda fayda sağlar.¹⁶²

İDY, gereksiz çalışmalarla zaman kaybetmemek, risk kapsamını genişletmek ve diğer güvence sağlayıcılardan bilgi edinmek için güvence haritasından faydalanır. İç denetçilerin diğer güvence sağlayıcılara itimatına yönelik verdiği kararlarda, güven seviyesi diğer birimlerle arasındaki güvence ve uyum fonksiyonunun etkinliğine göre değişir. İç denetim birimi için etkin bir güvence ve uyum fonksiyonu; yeterli uzmanlığa sahip personelle birleştirilmiş, amaç ve önceliklere yönelik süreçleri zamanında uygulayan, kesintisiz izleme ve periyodik güncellemelerle devamlı iyileştirmeler sağlayan bir yapıdır.

Güvence kapsama alanının etkin koordinasyonuna yönelik olarak kullanılacak bir diğer yaklaşım da eşgüdüm faaliyetlerine ilişkin olarak; çalışmanın niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını eş zamanlı hale getiren, güvence teknikleri-yöntemleri ve terminolojisi hakkında genel bir anlayış içeren, görevli tarafların çalışma program-doküman ve raporlarına erişim imkânı olan ve birbirlerinin çalışmalarına itimat ettikleri bir **birleştirilmiş güvence modelidir**.

İç denetimin güvence hizmeti dışında, üst yönetim ve yönetim kurulunun talep etmesi durumunda KRY ile ilgili danışmanlık hizmeti de söz konusudur. Standart 1112 – İç Denetim Yöneticisinin İç Denetim Haricindeki Görevleri başlıklı standart, İDY' den denetim dışındaki rol ve sorumlulukları yerine getirmesinin kabul edilebilirliğinden ve buna bağlı olarak bağımsızlık ve objektifliğin yıpranmasını engelleyecek tedbirlerin alınması zorunluluğundan bahseder. Aşağıdaki tabloda iç denetim biriminin kurum içinde üstlenebileceği güvence ve danışmanlık rolleri ve üstlenmemesi gereken KRY' ne ait roller gösterilmektedir.

¹⁶² IIA, "Risk Yönetimi ve Güvence Görevlerinin Koordinasyonu", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Mart 2012, s.14



Şekil-6 İç Denetimin KRY'deki Rolü¹⁶³

Şekil-6' nın sol tarafında gösterilen faaliyetlerin tamamı risk yönetimi hakkında güvence sağlamak amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerdir. UMUÇ' a uyan bir iç denetim birimi, bu faaliyetlerin en azından bir kısmını yapmalıdır. Şekildeki orta bölümü, iç denetim biriminin KRY konusunda üstlenebileceği danışmanlık rolleridir. Bu bölümdeki görevlerin üstlenilme durumuna göre iç denetim biriminin bağımsızlığının ve objektifliğinin korunması için gereken önlemler alınmalıdır. Bu önlemler şunlardır:

- Risk yönetimi sorumluluğunun kurum yönetiminde olduğunun net şekilde belirtilmesi,
- İç denetçilerin yetki ve sorumluluklarının, iç denetim yönetmeliğinde açıkça ifade edilmesi ve denetim komitesi tarafından onaylanması,
- İç denetim biriminin risk yönetimine katılmaması,
- İç denetim biriminin risk yönetimi kararlarında sadece kurum yönetiminin karar alma sürecine tavsiye ve önerilerde bulunma şeklinde katılması,
- KRY çerçevesinin İç denetim birimi sorumluluğunda olan bir kısmı için objektif güvence ancak uygun uzmanlığa sahip başka taraflarca verilebilir.

¹⁶³ IIA, "İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol", *IIA Pozisyon Raporu*, s.4

- Güvence faaliyetleri dışındaki iş ve görevler danışmanlık hizmeti olarak anlaşılmalı ve uygulama standartlarına tabi olunmalıdır.

Danışmanlık hizmetlerinin uygunluğuna karar verirken iç denetçinin herhangi bir yönetim sorumluluğu üstlenip üstlenmediği kritik unsurdur. KRY konusunda, fiili yönetim ve sorumluluk yönetime aittir. İç denetim birimine, güvence hizmetleri dışında yönetim tarafından risk yönetimi süreçlerinin geliştirilmesi gibi bazı hususlarda danışmanlık talep edildiğinde **Standart 1100 serisi – Bağımsızlık ve Objektiflik** konulu standartlar, özellikle 1130 – Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması standardı dikkate alınmalıdır. Bu standartların içeriği bağımsızlığın korunmasını, güvence ve danışmanlık hizmetleri için uygun olan faaliyetlerin ayrımını içerir.¹⁶⁴

Günümüzde, değişken ve belirsizliklerle dolu bu dinamik ekonomik süreçte kurumların risk yönetimi araçlarına sahip olmaları kritik önem arz eder. Kurumsal yapıların özgünlüğüne bakılmaksızın hedeflere ve stratejilerin gerçekleştirilme amaçlarına uygun hareket edilmelidir. Hızlı gerçekleşen değişim süreçlerine ayak uyduracak ve kilit paydaşlar arasındaki güveni koruyacak bir kurumsal risk yönetimi tesis edilmelidir. Kurumsal risk yönetimini etkileyecek değişim ve dönüşüm süreçleri aşağıda izah edilmektedir.¹⁶⁵

- Verilerin çoğalması ile ilgilenmek; kurumsal risk yönetiminin çok sayıda veriye ve bunların karmaşık analizlerine adapte olması gerekecektir. Gelişmiş analitik ve veri görselleştirme araçları, içeriden veya dışarıdan gelen bu verilerin hem olumlu hem de olumsuz risklerin ve etkilerinin anlaşılmasında gerekli ve çok faydalı olacaktır. Sürekli denetim ve otomasyon araçları bu amaçla kullanılmalıdır.

- Yapay zekâ ve otomasyondan yararlanma; kurumsal risk yönetimi uygulamalarının bu ve gelecekteki teknolojilerin etkisini göz önünde bulundurması ve kapasitelerini arttırması önemlidir. Öncelikle tanınmayan ilişkiler, eğilimler ve modeller ortaya çıkarılabilir ve risk yönetimi için kritik bir bilgi kaynağı sağlanabilir.

- Risk yönetimi maliyetini yönetmek; kurum yöneticileri açısından kritik öneme sahip, kazanılan değere kıyasla risk yönetimi, uyumluluk ve kontrol faaliyetlerinin maliyeti mevzusudur. Kurumsal risk yönetimi uygulamaları geliştikçe;

¹⁶⁴ IIA, "Risk Yönetim Sürecini Değerlendirmek", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Mart 2019, s.7

¹⁶⁵ COSO, *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance*, Executive Summary, JUNE 2017, s.3

risk, uyumluluk, kontrol ve hatta yönetişimi kapsayan faaliyetlerin etkin bir şekilde koordine edilmesi kuruma maksimum kar sağlamak adına önemli hale gelecektir. Bu durum, kurumsal risk yönetiminin farkındalığının artmasını sağlayacak fırsatlardan biri olarak görülebilir.

- Daha güçlü organizasyonlar oluşturmak; kurumlar, amaçlarına yönelik stratejilerini performansla uyumlaştırmayı başardıkça güçlenecek ve esneklik kazanacaklardır. Böylece, büyük etkilere neden olacak riskleri tahmin edebilecek ve bu risklere göre pozisyon alabileceklerdir.

Kısaca, kurumsal risk yönetimi, Çerçevenin sağlayacağı faydaları elde edebilmek için değişime ve geleceğe adapte olmalıdır. Doğru odaklanma ile, kurumsal risk yönetiminden elde edilen faydalar, yatırımlardan daha ağır basacak ve kurumlara geleceği görme kabiliyeti kazandıracadığından, kurumları daha güvenilir hale getirecektir.

2.3. ÜÇÜNCÜ SAVUNMA HATTI – İÇ DENETİM

Üçüncü savunma hattı, yönetim kurulu ve üst yönetimin beklentileri ile tutarlı olarak hem birinci hem de ikinci hatların performansları üzerine, üst yönetim ve yönetim kuruluna güvence sağlar. Beraberinde, bu hattın aktörü olan iç denetim faaliyetinin, tarafsızlığını ve örgütsel bağımsızlığını korumak için yönetim işlevlerini yerine getirmesine izin verilmez. Buna ek olarak, iç denetimin yönetim kuruluna doğrudan fonksiyonel raporlama hattı vardır. Üçüncü savunma hattını, ikinci savunma hattından ayıran temel özellik, bir yönetim işlevi olmayan, verdiği objektif makul güvencedir.¹⁶⁶

İDY' nin raporlama yapmasının birincil amacı, kurumsal yönetim (Standart 2110), risk yönetimi (Standart 2120) ve kontrol (Standart 2130) konularında üst yönetime ve yönetim kuruluna güvence ve danışmanlık hizmeti sunmaktır. Üst yönetim ve yönetim kurulunu verilen hizmetlerden haberdar etmek, istikrarlı ve etkili bir iletişim tesis etmek adına İDY:

- İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarını içeren iç denetim yönetmeliği.

¹⁶⁶ Anderson, Eubanks, **a.g.e.**, s.9

- Denetim planının gerçekleşmesi doğrultusunda iç denetim faaliyetinin ne kadar ilerleme sağladığını ölçmek amacıyla yönelik iç denetim planı ve kilit performans göstergeleri.
- İç denetim faaliyetinin UMuÇ zorunlu rehberine uygunluğunu ölçen Kalite Güvence ve Geliştirme Programı.
- Önemli risk ve kontrol sorunlarını belirleyecek süreçler ile ilgili standartlarda atıf yapılan tüm raporlama konularında bir kontrol listesi hazırlayabilir.

İDY, denetim faaliyetine başlamadan önce; kurumun misyonunu, hedeflerini, kontrol-risk matrislerini ve risk toleransı düzeyine ulaşmayı sağlayacak anahtar kontrolleri inceleyerek, kurumun kullandığı yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleri hakkında bilgi edinir. Ayrıca İDY, bu üç süreci değerlendirmek için, uygun bir strateji belirlemek amacıyla, kurum kültürünü, kurumsal risk yönetimi ve kontrollerinin olgunluk düzeylerini dikkate alır. Bu süreçlere ilişkin riskleri değerlendirerek gerekli önlemlerin alınmasına dair yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunabilir.

Kurumun temel politika ve amaçlarını yansıtan, kurumsal risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin anlaşıldığının göstergesi olarak; iç denetim yönetmeliğini, görev planları, iç denetim faaliyetinin disiplinli, sistematik ve risk esaslı politikaları sayılabilir. Görev raporlarının sonuçlarının izlenmesi ise süreçlerin doğru anlaşılmasıyla alınan aksiyonların değer yaratma durumunu gösterir.

Kısaca açıklanırsa; iç denetim birim, kurumun yönetim süreçlerini anlamak için kurum kültürünü, misyonunu, stratejik hedeflerini ve politika uygulama yöntemlerini; risk yönetimi süreçlerini anlamak için risk yönetimi olgunluk düzeyini ve kontrol süreçlerini anlamak için de kontrol- risk matrislerini değerlendirerek güvence ve danışmanlık hizmeti sağlar.

2.3.1. İç Denetim Faaliyetinin Yönetişim Süreci Açısından Sorumluluğu

IIA Standart 2110 da iç denetimin kurumsal yönetim süreçlerini değerlendirme ve gelişmesi için önerilerde bulunma durumları açıklanmaktadır. Bu standarda göre iç denetim birimi yönetim ile ilgili şu hususlarda çalışır:

- Stratejik ve operasyonel kararlar alma süreçleri: Yönetim kurulu toplantı tutanakları, politikaları ya da ilgili yönetim dokümanları, geçmiş denetim raporları

incelenerek; istikrarlı, tutarlı ve standartlaşmış karar alma süreçlerinin gelişmişliğine göre kurumsallaşma düzeyi hakkında görüş elde edilebilir.

- Risk yönetimi ve kontrolün gözetimi: Risk yönetimi stratejisinin tartışıldığı toplantı tutanakları ve risk değerlendirmeleri incelenir. Önemli risklerin gözden kaçmadığını teyit etmek için; toplanan bilgiler, kıyaslama (benchmarking) değerleriyle veya cari sektör trendleriyle karşılaştırılabilir. Böylece risk yönetiminin gözetimi görevinin yerine getirilip getirilmediği hakkında bir görüş elde edilebilir.

Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerleri geliştirmek: Öncelikle mevcut durumun tespiti için misyon ve değer açıklamaları, davranış kuralları, işe alma ve eğitim süreçleri, suiistimal ve etik dışı davranışları önleme politikası (etik ihbar hatları-whistleblowing) ve soruşturma süreçleri incelenebilir. Anketler ve mülakatlara başvurulur; çalışanların kurumun etik kültürü hakkındaki farkındalık düzeyleri anlaşılabilir. Kurumsallığın artırılması için gerekli öneriler sunulur. İmzalanan bilgilendirme ve kabul beyanları, kurumun etik ilkeleri ve değerlerine ilişkin farkındalığı artırmak adına atılan somut adımlar.

- Etkili bir kurumsal performans yönetimini ve hesap verebilirliğin sağlanması: Ücretlerin belirlenmesi, hedef belirleme ve performans değerlendirmesi ile ilgili kurumsal politikaların stratejik hedeflere ulaşmada başarılı olup olmadığı incelenir. Kilit performans göstergeleri ve teşvik planlarının uygunluğu değerlendirilir. Yönetim kurulunun ücret ve yan ödemelerle ilgili aldığı kararlar ve üst düzey yönetici performanslarını gösteren belgeler de bu husus da önemlidir.

- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli birimlerine iletilmesi: (riskler ve kontrollerle ilgili bilgilerin zamanında, tam ve doğru olarak iletilip iletilmediğini belirlemek) Kurum içi raporlar, haber bültenleri, ilgili tutanaklar ve elektronik postalar, toplantı tutanakları incelenir. Anketler ve mülakatlar, personelin risk ve kontrol süreçleri ile ilgili görev ve sorumluluklarının farkındalık düzeylerini ve bu sorumlulukların yerine getirilmemesi durumunda sonuçları hakkındaki bilgisini tespit etmek için kullanılabilir.

- Kurumun kilit paydaşları ve güvence sağlayıcıları arasında, faaliyetlerin koordinasyonu ve iletişim ağının gözetimi: Bu grupların (örneğin, yönetim kurulu, denetim komitesi ve finans komitesi) katıldığı toplantılar gözlemlenebilir ve bu toplantıların düzenlenme aralığı tespit edilerek etkin yönetişime katkı sunulabilir.

Yönetişim sürecinin denetimi sonucu ulaşılan kanaatler; departman düzeyinde düzenlenen iç denetim raporları, güvence odaklı değerlendirmeler veya danışmanlık hizmeti sonucu alınan önerilerini içeren yönetime ilişkin rapor ya da yönetim kurulu toplantı tutanaklarında beyan edilir.

Günümüzde stratejik ortak-güvenilir danışman konumundaki iç denetim fonksiyonunun kurumsal yönetimde çok önemli bir rol oynadığı açıktır. Dolayısıyla, iç denetim faaliyetinden sadece bir olağan güvence faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi değil, aynı zamanda kuruluşun yönetim süreçlerini iyileştirecek ve etkinliklerini güvence altına alacak faaliyetleri önererek, kuruma değer katması da beklenmektedir.¹⁶⁷

Kurumsal yönetim süreçlerine dair, iç denetim faaliyetinin rolü değerlendirildiğinde de süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynağının gelişimi, etkin kurumsal performans ve verimlilik yönetimi, etkin iletişim ağı, en iyi uygulamaların paylaşılması ve katma değer yaratılması hususları fark edilmektedir.¹⁶⁸

2.3.2. İç Denetim Faaliyetinin; Risk Yönetimi Süreci Açısından Sorumluluğu

IIA Standart 2120'de iç denetim faaliyetinin risk yönetiminin performansı ve etkinliği ile ilgili sorumlulukları açıklanmıştır. Risk yönetimi süreçlerinin etkin olduğuna karar vermek için iç denetçiler aşağıdaki hususları değerlendirmek durumundadırlar;

- Kurumsal amaçlar, stratejik hedefler kurum misyonunu destekliyor mu ve risk iştahı ile ne ölçüde paralel? Sorularına cevap bulmak için, yönetim tarafından belirlenmiş kurumun iş stratejileri ve ilgili riskleri nasıl belirlediği, risk iştahı, risk toleransı ve risk kültürü değerlendirilir. Kurumun risk yönetimi olgunluk düzeyine göre iç denetim faaliyetinin kurum risk değerlendirmesine ne kadar güvenileceği belirlenir.

- Önemli risklerin tespit edildiğini ve değerlendirildiğini anlamak amacıyla boşluk analizleri gerçekleştirilebilir. İç denetim birimi; karşılaşma olasılığı olan yeni riskler ve etkisi yeterince azaltılmamış veya tolerans düzeyine indirilememiş riskler konusunda kurum yönetimini uyarmalıdır. Riskleri kurumun risk iştahı ile aynı

¹⁶⁷ Olga Savcuk, "Internal Audit Efficiency Evaluation Principles", *Journal of Business Economics and Management*, 8:4, 2009, S.275-284, s.279

¹⁶⁸ Uzun, a.g.e., 2009

paralele getiren uygun risk cevaplarının seçilmesi için, önerilerini ve eylem planlarını sunmalıdır.

- Kurumsal hedeflerin, risklerin ve risk iştahının kurum genelinde yeterince anlaşılıp anlaşılmadığını değerlendirmek için gerekli görüşmeleri yapar, elektronik postaları ve iç yazışmaları kontrol eder, toplantı tutanaklarını inceler. Önemli risklerin yönetim kuruluna zamanında, yeterli ve doğru olarak rapor edilip edilmediğini değerlendirir ve yönetim kurulunun riskler karşı cevaplarını değerlendirerek, iç denetim tavsiyelerinin akıbetini izler.

- Risk bilgisinin kurum genelinde yeterince ve zamanında paylaşılıp paylaşılmadığını denetler. Kurumun risk yönetimi olgunluk düzeyi ve risk kültürü çok iyi anlaşılımış olmalıdır.

Risk ve hedef ilişkisine istinaden, iş ortamındaki değişmelere bağlı olarak risklerin de değişmesi, denetim stratejilerin güncellenmesi ve alternatiflerin değerlendirilmesi gerekir. Kurumsal değeri korumak ya da arttırmak için risk iştahı ve stratejiler belirli periyotlarda veya gerekli görüldüğünde güncellenmelidir¹⁶⁹.

İç denetim birimi kendi faaliyetlerine yönelik karşılaşılabilecek; hatalı denetim, yanlış güvence ve itibar risklerine yönelik olarak da gerekli tedbirleri alır ve takip eder.

2.3.3. İç Denetim Faaliyetinin, Kontrol Süreçleri Açısından Sorumluluğu

IIA Standart 2130'da açıklanmıştır. Genellikle kontrol sisteminin kurulması, yönetilmesi ve değerlendirilmesi süreçleri üst yönetimin sorumluluğudur. İç denetim birimi bunun varlığının teyidi ve iyileştirilmesine yönelik tavsiyeleri için görevlendirilir. Bu görevi gerçekleştirirken; kurumun mevcut kontrol süreçlerini değerlendirmeli, yönetimi yeni kontrol sorunlarına dair uyarmalı ve düzeltici eylem planları tavsiye etmelidir. İç denetim biriminin bir risk ve kontrol matrisi oluşturması sorumluluklarını yerine getirmesini kolaylaştıracaktır.

Risk- Kontrol Matrisi kullanarak; riskler önem derecelerine göre sıralanarak tespit edilir; riski kabul etmek, takip etmek, transfer etmek, azaltmak veya riskten kaçınmak gibi cevaplardan uygun olan belirlenebilir. Yönetimin risklere yönelik

¹⁶⁹ Pehlivanlı, a.g.e., s.99

kullandığı anahtar kontroller belirlenir. Kontrollere etkinlik testleri (incelemeler, mutabakat, sürekli denetim ve veri analizleri) ve fayda maliyet analizleri yapılır. Kontrollerin uygunluğu ve yeterliliği; gözden geçirmeler, araştırma, anketler, iç kontrol soru formları ve akış şemaları kullanılarak amaçlarına hizmet etme durumları değerlendirilir.

Kontrollerde etkinliğin sağlanması hususunda sürekli iyileşmeyi teşvik etmek amacıyla, eğitim ve sürekli denetim süreçleri, kontrollerin tasarım ve yürütülmesi süreçlerinde mantıksal bir çerçevenin oluşturulması, eksiklerin ve zayıflıklarının tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve giderilmesi, teknolojik gelişmelerin ve yeniliklerin izlenmesi yardımcı olacaktır.

Kontrollerde etkinliğin sağlanması sorumluluğunun yerine getirildiğine gösterge olarak; denetçilerin çalışma kâğıtları ve belgeleri, toplantıların tutanakları, risk ve kontrol matrisleri, gözden geçirme çalışmalarına ilişkin metinler, anket ve araştırma çalışmaları sonuçları ve kontrol testleri sonuçları gösterilebilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ DENETİM SÜRECİNİN YÖNETİMİ

Denetim görevinin yönetimi; güvence görevlerinin belirlenen kapsam, maliyet ve zaman sınırları içinde gerçekleştirilmesi amacıyla, iç denetim faaliyetinin kaynaklarının planlanması, düzenlenmesi, yönlendirilmesi ve kontrol edilmesidir.¹⁷⁰

İç denetim faaliyetinin yürütülmesine geçmeden önce, kurum içindeki konumunun ve amacının iyi anlaşılması gerekmektedir. Bu anlayış için, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığının, sahip olduğu yetki ve sorumlulukların açıkça belirtilmesi gereklidir.

Bu unsurların net şekilde ifade edildiği yerler; İç Denetim Yönetmeliği ve İç Denetim Politika-Prosedürleridir. İç Denetim Yönetmeliği, iç denetim yetki ve sorumluluklarını açıklarken; iç denetim politika ve prosedürleri, denetim faaliyetlerini yönetir.¹⁷¹

İç Denetim Yönetmeliği: IIA Std. 1000-Amaç, Yetki ve Sorumluluklar başlıklı standartta düzenlenmiştir. “İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin zorunlu unsurları (İç Denetimin Mesleki Uygulaması için Temel Prensipler, Etik Kuralları, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı) ile uyumlu olan bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır.¹⁷²

Bir iç denetim yönetmeliğinde açıklanması gereken hususlar; iç denetimin kurum içindeki denetim yetkisi, sorumlulukları, bağımsızlık ve tarafsızlık durumu, denetim planı, raporlama ve izleme esasları ve periyodik değerlendirme hususlarıdır. İç denetim yönetmeliği, İDY’ si tarafından hazırlanır ve Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi tarafından onaylanır. Değişen koşullara göre revize edilmek üzere yılda bir kez gözden geçirilir.

¹⁷⁰ Sawyer’s 1, a.g.e., s.126

¹⁷¹ Sawyer’s 1, a.g.e., s.86

¹⁷² IIA, “İç Denetim Yönetmeliği Güvence Başarısı İçin Detaylı Bir Plan”, *IIA Pozisyon Raporu*, Ocak 2019

Yönetmelikte; İç denetimin hedef ve sorumlulukları, iç denetimden beklentiler, İDY fonksiyonel ve idare raporlama hatları, denetim faaliyetinin yürütülmesi için gerekli yetkilendirme ve erişim imkânları ve yönetim kurulunun onayı belirtilmelidir.

İç denetim yönetmeliğinde, kuruma sunulan iç denetim faaliyeti planı bulunur. Bu planın yürütülmesi sürecinde iç denetim biriminin bağımsızlığının ve tarafsızlığının desteklendiğinin gösterilmesi bakımından, fonksiyonel(işlevsel)olarak yönetim kuruluna, idari olarak da üst yönetime karşı sorumlu olduğu beyan edilir.

İç denetim yönetmeliği, iç denetim faaliyetinin IIA Standartlarına uyma zorunluluğunu, amacını ve misyonunu, yetkilerini, sorumluluklarını, bağımsız raporlama ve hiyerarşik ilişkilerini, iş kapsamını ve sonuçlara ait değerlendirmeleri içermelidir. Paydaş beklentilerinin karşılanmasında iç denetim yönetmeliğine uygunluk önemlidir. Dolayısıyla, iç denetim yönetmeliği, iç denetim etkinliğini ölçmek için iyi bir referans olarak kullanılabilir.

İç Denetim Politika ve Prosedürleri: IIA Std. 2040- Politika ve Prosedürler başlıklı standartta düzenlenmiştir. “İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacına yönelik politika ve prosedürleri belirlemek zorundadır. “Politika ve prosedürler, kurumların yapısı ve büyüklüklerine bağlı olarak değişmektedir. Bu standardın uygulanması da kurum içimde iç denetimin yapısı ve uygunluğu bağlı olarak değişmektedir.

Kurumların etkili risk yönetimi tesis etmeleri hususunda en çok zorlandıkları nokta, risklere karşı tasarlanmış olan politika ve prosedürlerle, kurumsal değeri korumayı veya arttırmayı sağlayabilmektir. Bunu başarmanın en önemli kriterlerinden biri; kurum genelinde risk unsurları ile ilgili zamanında ve net bilgilendirme yapılmasıdır. Risklerin tanımı ve kontrol mekanizmaları konusunda kurum genelinde “ortak dil” oluşturmaları önemli bir başarı faktörü olarak değerlendirilmektedir.¹⁷³

İDY, İç denetim birimini, denetim politika ve prosedürleri hususunda gerekli ve yeterli derecede Bilgilendirmek amacıyla; el-kılavuz kitapçıkları, dokümanlar ve eğitim programları kullanabilir. Oluşturulan politika ve prosedürlerin iyi anlaşıldığının ve benimsendiğinin teyit edilmesi bahsi geçen IIA UMUÇ 2040 nolu Sdt.’ a uygunluğun göstergesidir. İç denetim operasyonları el kitabı gibi dokümanlar, gerekli

¹⁷³ Enver Sezer, Bozkuş Kahyaoğlu, “Modern İç Denetim İle Değer Yaratmak”, *Denetim*, 2012, Sa:9

bilgilendirmenin yapılmasında kullanılacak araçlardandır. Bir iç denetim el kitabında aşağıdaki hususlar bulunmaktadır:¹⁷⁴

- İç denetim politikaları
 - İç denetim faaliyetinin genel amacı ve sorumlulukları.
 - UMUÇ Zorunlu Kılavuzlarına uyum.
 - Bağımsızlık ve objektiflik.
 - Etik.
 - Gizli bilgilerin korunması.
 - Kayıtların saklanması.
- İç denetim prosedürleri
 - Risk temelli denetim planının hazırlanması.
 - Denetimin planlanması ve görev iş programının hazırlanması.
 - Denetim görevlerinin yerine getirilmesi.
 - Denetim görevlerinin kaydedilmesi ve belgelendirilmesi.
 - Denetim sonuçlarının bildirilmesi / raporlama.
 - İzleme ve takip süreçleri.
- Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
- İdari konular
 - Eğitim ve sertifikasyon fırsatları ve olanakları.
 - Sürekli eğitim gereksinimleri.
 - Performans değerlendirmeleri.

İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi: IIA Sdt. 2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi başlıklı standartta; “İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmek zorundadır.” İfadesi yer alır. Bu standardın gereği olarak etkili şekilde yönetilen bir iç denetim faaliyeti;

- Yönetmelikte yer alan amaç ve sorumluluklar gerçekleştirildiğinde
- UMUÇ’ daki standartlara uyulduğunda
- Bireysel olarak denetçilerin Etik Kural ve Standartlara uygunluğunda
- Kurumu etkileyecek risk odaklı denetim sonuçlarının varlığında söz konusu olabilir.

Standart, iç denetim faaliyetinin kuruma değer katması ilkesinin gerçekleştirilebilmek için gereken birçok temel prensibe atıf yapmaktadır. İç denetim

¹⁷⁴ IIA, *UMUÇ Uygulama Rehberi*, 2040

yöneticisi; kurumsal stratejik planı, kurumun hiyerarşik yapısını gösteren organizasyon şemasını ve yönetim ile beraber hazırladıkları iç denetim yönetmeliğinde açıklanan iç denetim faaliyetinin amaçlarını ve sorumluluklarını inceleyerek, iç denetim faaliyetinin kurumsal yapıyla entegrasyonunu gerçekleştirecek yol haritasını çizebilir.¹⁷⁵

Risk odaklı bir iç denetim faaliyeti sırasıyla; planlama, yürütme ve raporlama aşamalarını ve şekilde gösterilen akış süreçlerini içermektedir;

Kurumların iç denetim için belirledikleri stratejik çerçeve dâhilinde risk analizi yapılarak gerekli güvence seviyesinin belirlenmesi ve ilgili yönetim mekanizmalarının görüşlerinin alınması aşamalarını izleyen **planlama** süreci ve ardından denetim faaliyetlerinin gerçekleştirildiği **yürütme** aşaması gelir. Yürütme sürecinden sonra elde edilen çıktıların, yönetimle istişareler sonucu risk ve denetim evreninde yapılan gerekli güncellemelerle değerlendirerek **raporlanması**, denetim sürecini tamamlar.¹⁷⁶

3.1. İÇ DENETİMİN PLANLAMASI

IIA Std.2010 Planlama:” İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan yapmak zorundadır.” Söz konusu planlama süreci şu hususları kapsamalıdır;

- Denetim evreninin tanımlanması
- Kurumun stratejik planının ve iş hedeflerinin denetim evreni ile entegrasyonu
- Denetim evreni, yönetim kademeleri verileri ve olası risk derecelendirmelerine göre bir denetim planının hazırlanması
- Yönetim talepleri doğrultusunda denetim evreni ve planında revizyon yapılması
- Risk yönetimi politikaları gereğine göre iş süreçlerinin ve kaynakların kullanımının öncelik sıralamasının yapılması
- Denetim planının Yönetim Kurulu ve Üst Yönetim tarafından onaylanması¹⁷⁷

¹⁷⁵ “Best Practices in Implementing Quality Assurance & Improvement Programs”, *The Austin Chapter Research Committee*, MARCH 2012

¹⁷⁶ Kahyaoğlu, a.g.e., s.143

¹⁷⁷ IIA, *UMUÇ Uygulama Rehberi*, 2010

2010 nolu standarda uyulduğunu kanıtlamak için; mevcut iç denetim planı, olgunluk düzeyinin tespit edildiği dokümanlar, güvence haritası, denetim evreni ve risk değerlendirmesinin görüldüğü toplantı tutanakları gösterilebilir.

3.1.1. Denetim Evreninin Doğru ve Etkin Şekilde Tanımlanması ve Onaylanması

Denetim çalışmasının kapsamı, kilit paydaş beklentilerini karşılayacak şekilde kurumun stratejik hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik ve fayda maliyet dengesini sağlayacak şekilde belirlenir. Kurumun risk yönetimiyle paralel olarak, kaynakların önemli risk alanlarında kullanımına öncelik veren risk odaklı iç denetim stratejik planının uygulanabilir olduğu bir kapsam belirlenmelidir.

Denetim kapsamının tanımlanmasında etkili olabilecek unsurlara ek olarak; kurumun bütün olarak mı yoksa münferit birimlerinin mi değerlendirileceği, spesifik kontrol bileşenlerinin (yönetişim-risk –kontrol süreçleri) etkisi, ilgili zaman periyodu ve kaynak tahsisi durumu sayılabilir.

Denetim planına zemin oluşturacak olan **denetim evreni** kurum stratejik plan bileşenlerini kapsayarak, kurumun nihai amaçlarını yansıtır. Bu amaçlara ulaşma yolunda karşılaşılabilecek risklerin sonuçlarından etkileneceğinden, denetim evreni, kurumsal risk yönetimi süreçleriyle de ilgilidir. Denetim evreni; risk altındaki kurum süreç ve hedefleri, KRY süreci sonucu tanımlanmış ve ölçülmüş riskleri, bir önceki ve gelecek döneme ait denetim ve risk kontrolü detaylarını içerir. Dolayısıyla risk evreninin risk kayıtlamasına dayandığı söylenebilir ve hazırlanması sorumluluğu iç denetim yöneticisine aittir. Denetim evreni ile, riskli ve riske maruz kalma ihtimali olan kurum faaliyetleri önem derecelerine göre belirlenerek kaynak, zaman ve personel temini yapılabilir. Bir anlamda, denetim evreninde, denetlenecek alanlar önceliklendirilmektedir.¹⁷⁸ Ancak en az yılda bir defa yapılan değerlendirmelerin kurum stratejileri ve yönetim beklentilerine bağlı olarak güncellenmesi gerekir. Denetim evreninin oluşturulması sürecinde evrene dahil edilecek öğelerin saptanması ve bu öğelerinin önemlilik derecelerinin hesaplanması en çok dikkat edilmesi gereken kısımdır.¹⁷⁹

¹⁷⁸ George Matyjewicz, R.James D'arcangelo, "ERM Based Auditing", *Internal Auditor*, November/December, 2004

¹⁷⁹ David Mc Namee, Georges Selim, "Risk Manegement Changing The Internal Suditor's Pradigm", *IIA*, 1998, USA

İç denetimin amaçları ile kurum misyonunun birbirine paralel olması ve uygulanacak olan iç denetim planının, denetim amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak metot ve prosedürleri içeriyor olması gerekmektedir. Kurumsal hedeflere ulaşmaya yönelik, yönetimin iç denetim biriminden talep ettiği güvence düzeyine göre oluşturulan denetim evreni, iç denetim kapsamına zemin teşkil eder. Yönetim talepleri, iç denetim hedefleri, denetlenecek alanlar, iletişim kurulacak personel, denetim süresi ve zaman kriterleri denetim kapsamını oluşturur. Denetim planlaması aşamasında belirlenecek olan denetim kapsamı aşağıda sıralanan kriterler aracılığıyla oluşturulur.

- Denetim nedeni,
- Hedefler, riskler ve anahtar kontrolleri,
- Çalışma programı,
- Denetim süreç sınırı,
- Yönetimin talepleri,
- Denetçi personel yetki ve sorumlulukları,
- Denetim zamanlaması.

İç denetim birimi yapılacak olan denetim hususunda, birçok parametrenin aynı anda etki edeceği bilinciyle hiçbir alanda mutlak güvence vermez. Yönetim tarafından talep edilecek **güvence seviyesi**, kurumların içinde bulunduğu sektöre, denetim kapsamından ayrılan bütçeye ve denetlenecek kurumların risk iştahına kadar birçok faktöre bağlıdır. Bütün bu değerlendirmeler sonucu iç denetim makul bir güvence düzeyinde çalışmalarını yapar.¹⁸⁰ Aynı şekilde, güvence düzeyine bağlı olarak da iç denetimin kapsamı, kullanılacak metotlar, test miktarları ve harcanacak zaman gibi uygulama argümanları değişir.

3.1.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi İçin Etkin Kaynak Tahsisi ve Kullanımı

İç denetim yöneticisinin idari sorumluluklarından olan kaynakların etkin ve verimli kullanılması, bütçe, insan kaynakları (yetenek yönetimi) ve bilişim teknolojilerinin kullanımı hususlarını kapsar. İDY'nin, iç denetim biriminin organizasyon yapısını; verimliliği maximize edecek, gerekli veri akışını etkili şekilde

¹⁸⁰ Norman Buckley, *It's a Risky Business: A Practical Guide To Risk Based Auditing*, 2005, CIPFA, UK

sağlayacak ve bütçeyi en verimli şekilde kullanacak biçimde oluşturması gerekmektedir.¹⁸¹

İDY yönetim kuruluna yaptığı iç denetim planı sunumunda, gerekli kaynak ihtiyacını; teklif ettiği iç denetim planının dayandığı risk değerlendirmesiyle birlikte açıklar. Ve buna istinaden, kaynak kısıtlamalarından dolayı gerçekleştirilemeyecek denetim görevleri nedeniyle oluşacak riskleri gösterir.¹⁸²

İDY, risk-temelli önceliklere göre belirlenen denetim planının uygulanması için gereken kaynakları planlama süreci içinde tespit eder. Bu kaynaklar, denetim personeliyle ilgili olarak, çalışma saatleri ve iş becerileri; teknolojik alt yapıyla ilgili olarak, denetim araç-gereçleri ve teknikleri; zamanlama ile ilgili olarak, faaliyetler için müsaitlik ve yerindelik ve bütçe ile ilgili olarak yeterli fonlama gibi unsurları içerir. (Standart 2020)¹⁸³

Bildirim ve Onay başlıklı IIA Std.2020 de belirtildiği üzere “İç Denetim Yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dâhil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmek zorundadır.”

İDY, denetim planının gerçekleşmesi için **çalışacak personel sayısını** ve onların verimli çalışma saatleri toplamını, kurumun takvim kısıtlamalarını da dikkate alarak belirler. Bunu yaparken, çalışanların performans değerlendirmelerinden (Standart 2060) veya denetim sonrası iç ve dış paydaş anketlerinden elde ettiği verilerden faydalanabilir. Planda tanımlanmış görevler için talep edilen kaynak tahsisi ile görevleri gerçekleştirecek denetim birimlerinin yetkinliklerini karşılaştırarak etkin bir denetim süreci oluşturulması sağlanabilir.

Etkin denetim planlaması ve **zaman bütçesi** (programlaması), iç denetim faaliyetinin başarılı şekilde yürütülmesi için kilit özellikteki bileşenlerdir. İç denetim görevlerini detaylandırarak yapılan uzun dönemli zaman programları, önemli iş süreçlerinde ortaya çıkabilecek risklerin engellenmesini sağlayabilir. İç denetim zaman programları ile; iç denetim için istenen bütçenin gerekliliği, yönetimin denetim sürecine katılımı, önceki denetim zaman programlarına dayanılarak denetim

¹⁸¹ <https://www.gleim.com/accounting/cia/ciaonline/run.php/>, Erişim tarihi:12.09.2019

¹⁸² IIA **UMUÇ Uygulama Rehberi** 2020-2030

¹⁸³ IIA **UMUÇ Uygulama Rehberi** 2020 / Bildirim ve Onay

faaliyetleri için oluşturulacak beklentiler, paydaşlarla koordinasyon, gerekli denetim kadro ihtiyacı açıklanabilir.¹⁸⁴

Hazırlanacak denetim planı doğrultusunda uygulanacak olan denetim faaliyetinin hedefleri, **bütçe** kapsamında ulaşılabilir, gerçekçi ve ölçülebilir olmalıdır. Ölçüm kıstasları ve gerçekleştirilme tarihleri belirtilmelidir. Denetim evreninin ve risk sıralamasının doğru şekilde oluşturulması, denetimin etkinliği ve kaynakların verimli kullanımı açısından son derece önemlidir.¹⁸⁵

3.1.3. İç Denetim Planının Risk Odaklı Olması

Kurumsal risk yönetimi değerlendirmesinde, iç denetimin, kurumun risk yönetimi politikasını anlamak ve sonrasında bu politikaların etkinliğini değerlendirmek şeklinde iki ana görevi bulunmaktadır. Bu görevleri planlarken, iç denetçiler Standart 2120 – Risk Yönetimi için Uygulama Rehberinden istifade edebilirler.

İç denetim planının risk esaslı olmasının amacı, kurum hedeflerine yönelik risklerden gerçekleşme ihtimali yüksek olanların, iç denetim kapsamına alınarak engellenmeye çalışılmasıdır. Bu standart, İDY'nin, üst yönetim ve yönetim kuruluyla etkileşim içinde bulunarak; kurumu stratejilerini, iş hedeflerini ve risk yönetim süreçlerini anlaması ve bu doğrultuda bir denetim planının hazırlanmasını öngörür.

Risk odaklı iç denetim planının geliştirilmesinde, dikkate alınması gereken kritik hususlar şunlardır:

- Veri Çözümleyici CAATT lar ve Sürekli Denetim; zaman ve maliyet tasarrufu sağlayarak, sınırlı denetim kaynakları ile kurum için katma değer oluşturulabilmesi mümkün olur.
- Stratejik Operasyonlar ve Planlama; İç denetim, kurumsal stratejik operasyonları denetlediğinde, işletme ve stratejik hedeflerin birbiriyle uyum ve bağlantı (entegre) durumlarını ortaya çıkarır.
- Üst Yönetim / Yönetim Kurulu; iç denetim etkili risk yönetimi ile liderlerin risklere yönelik farkındalık oluşmasını ve kurum kültürünün bu yönde gelişmesini sağlar.

¹⁸⁴ Sawyer's 1, a.g.e., s.113

¹⁸⁵ Mc Cuaig Bruce, "Making The Audit Universe Common Ground", *Internal Auditing*, September-October,2006

- Yeni İş Kolları-Coğrafi Bölgeler; farklı işletme alanlarında etkili denetim yapılabilmesi için beceri setlerinin genişletilmesi sağlanır.
- Vergi Stratejisi ve Planlaması; gelir vergisi yükünün minimize edilecek şekilde yapılandırılması, kurumsal değerleri korumak için vergi sorumluluklarının zamanında ve doğru şekilde yerine getirilmesi ve kurumsal değeri arttırmak için, yeni girişimlere ait vergi stratejisinin belirlenmesi ve planlaması gerekir.¹⁸⁶

Belirlenen risk tanımlamaları, denetim evreni, güvence düzeyi, KRY olgunluk düzeyi ve üst yönetim ile yönetim kurulunun iç denetimden talepleri, göz önünde bulundurularak iç denetim planı hazırlanır.

Denetimin planlama aşamasında hem güvence hem de danışmanlık hizmetleri için nihai amaç, denetimin etkinliği için uygun alan ve süreçleri seçerek, hatalı sonuç riskini minimize etmektir. Bu aşamada risk yönetimi sistemi için güvence vermeye yönelik faaliyetlere yer verilmesi kadar risk yönetimine katma değer yaratacak faaliyetlere de yer verilmesi beklenir.¹⁸⁷

Ancak şu hususu da belirtmek faydalı olacaktır ki, bireysel iç denetim uygulamalarında kullanılacak risk faktörleri denetim alanına ve denetçi tecrübesine göre farklılık gösterebilecekken, kurum genelinde yapılacak denetimlerde standartta yer alan ve yönetimin de kabul ettiği faktörlerin kullanılması ortaya çıkacak sonuçlar açısından daha uygun olacaktır. Bu faktörler şu şekilde sıralanmıştır:¹⁸⁸

- Ekonomik değerler (mali veriler, muhasebe sis. Değişiklikleri, işlem hacmi, likidite, bütçe sapmaları... vb.),
- Çalışan sayısı,
- Çalışan ve yönetici devir hızı,
- Dış faktörlere bağlılık derecesi (paydaşlar- yasalar .vb.),
- İç kontrol kalite değerlendirmesi,
- Denetim süreleri (görev süresi, son denetim süresi .vb.),
- Hile ve hata vaka sayısı,
- Bilgi işlem ve güvenlik sistemlerini yapısı,
- ARGE ve yeni ürün,

¹⁸⁶ KPMG, "İç Denetçinin Artan Rolü: İç Denetim Perspektifi nden Değer Yaratma ve Değer Koruma", *İç Denetim Dergisi Özel Eki* (Yaz) 2007, Sayı:19, s.6-7

¹⁸⁷ IIA U&Ireland, *Audit Committee Briefing- Gaining Assurance On Risks*, 2006

¹⁸⁸ Phill Griffiths, *Risk Based Auditing*, Gower Publishing, 2005, USA

- Kilit personel değişimleri,
- Büyüme hızı,
- Personel memnuniyeti, ...vb. gibi

3.1.4. Stratejik Bir İç Denetim Planının Geliştirilmesi

İç denetim birimi; iç denetim vizyon ve misyonunu gerçekleştirmek için stratejik bir denetim planı oluşturarak, sistematik ve proaktif bir denetim süreci oluşturmalıdır. Bu stratejik planı gerçekleştirmek için;¹⁸⁹

- Denetimi yapılacak kurumun içinde bulunduğu sektör ve kurum amaçları kavranmalı,
- UMUÇ (Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi) ne bağlı kalınmalı
- Paydaş beklentilerini anlaşılmalı,
- İç denetim vizyon ve misyonunu güncel tutulmalı,
- Kritik başarı faktörlerini belirlenmeli,
- SWOT analizi uygulayarak güçlü- zayıf yönleri, fırsatlar ve tehditleri ortaya çıkarılmalı,
- Kilit öneme sahip girişimleri tespit edilmelidir.

Bir iç denetim faaliyeti açısından; talep edilen hizmetleri, zaman yönetimini, performans ölçümlerini ve bağlantılı SWOT unsurlarının belirlenmesi; etkinliğin sağlanması açısından büyük önem arz eder. İç denetim stratejik planını geliştirme konusunda İç Denetim Stratejik Planının Geliştirilmesi başlıklı Uygulama Önerisinden faydalanılabilir. Denetim planı oluşturulmasında kurumun iç denetim stratejisi etkilidir. Faaliyetlerin kimin tarafından, hangi metotlar uygulanarak yapılacağı denetim stratejisine göre belirlenir. İç denetim biriminin risk yönetimi açısından taşıyacağı sorumluluğun kapsamı, iç denetimin üstleneceği güvence ve danışmanlık hizmetleri ve denetim faaliyetinin odak noktaları, kurumların denetim stratejilerine göre şekillenir.

Yapılan planlama sürecinde revizyona ihtiyaç duyulabilir. Bir güncellemenin yapılabilmesi için; aktiflerin (gelir-gider) önem derecesi, kontrol sistemlerinin güvenilirlik düzeyi, önceki görev bulgularının niteliği, dış denetimin güvencesi ve üst yönetimin özel talepleri hususlarındaki değişiklikler dikkate alınmalıdır. Detaylı

¹⁸⁹ IIA, "İç Denetim Stratejik Planının Geliştirilmesi", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Temmuz 2012, s.4

olarak sıralandığında, aşağıdaki hususlar denetim planının revize edilmesini gerektirir;¹⁹⁰

- Kurum stratejisinde gerçekleşen değişiklikler,
- Kurumsal olgunluk düzeyi ve büyüme derecesi,
- Üst yönetimin iç denetime güven derecesi, risk kültürü,
- İç denetim biriminin kaynaklara erişim serbestisi,
- Mevzuat- yönetmelik- politika ve prosedürlerdeki değişiklikler,
- Kontrol ortamındaki değişim,
- Stratejik planda nitelik ve sayısal veri sunumuyla ilgili değişiklik yapılması,
- İç denetim sürecine ilişkin iç ve dış değerlendirmeler.

Denetim planı yapılırken kurumların stratejik amaçları iyi anlaşılacak şekilde yönetim ve paydaşların katma değer beklentilerini karşılayabilecek, yıllık iş planıyla paralel, risk yönetimi politikalarını dikkate alan, iç denetim yönetmeliğine uygun, denetim evreni kapsamında bir plan hazırlanmalıdır. Ayrıca denetim planında, verilecek güvence ve danışmanlık hizmetleri net olarak belirtilmelidir.¹⁹¹

Yapılacak etkin bir iç denetim planlaması; denetim kaynaklarının yüksek risk alanlarına daha fazla aktarılması ve zamanın iyi kullanılmasıyla bütçenin verimli kullanılmasına, paydaş güveni ve kurumsal itibarın artmasına, yönetim faaliyetlerinin kolaylaşmasına, denetçi motivasyonuna, bağımsız denetim iş yükünün azalmasına ve nihai olarak kurum değerinin artmasına yardımcı olur.¹⁹²

Yukarıda sayılan iç denetim planının etkinliğine yönelik; denetim evreninin tanımlanması, kaynakların tahsisi, risk odaklılık ve stratejik planlama hususları bir arada değerlendirildiğinde, kurumun risk yönetimi stratejileriyle uyumlu, sistematik ve disiplinli bir iç denetim anlayışının gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Kurumun stratejik risk yönetimi, kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesine yöneliktir ve denetim evrenine yön verir. İç denetim faaliyeti kurumun en yüksek risklere odaklanmasını sağlamalıdır.

Kurumun stratejik risk yönetimi planı ile uyumlu hareket edebilecek, paydaş beklentilerine cevap verebilen bir denetim planı oluşturulabilmesi için İDY'nin,

¹⁹⁰ IIA, "İç Denetim Stratejik Planının Geliştirilmesi", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Temmuz 2012, s.12

¹⁹¹ K.H. Spencer Pickett Sencer., *Audit Planning: A Risk Based Approach*, John Wiley & Sons ,USA,2006

¹⁹² David Griffiths, *Risk Based Internal Auditing: An Introduction*, version.2.0.3.,2006, <http://internalaudit.biz>

sektörü iyi tanması ve kurumsal amaçları çok iyi anlamış olması gerekir. Kendisine dönük olarak ise iç denetim biriminin UMUÇ standartları ve Etik Kurallarını benimsemiş olması elzemdir. İç denetim stratejik planı, kurumun stratejik planına entegre edilir ve denetim misyonuna uygun olarak oluşturulur. Dolayısıyla iç denetim misyonu, paydaş beklentilerine ve IIA rehberine uygun şekilde belirlenmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.¹⁹³

Risk esaslı çalışan bir iç denetim sisteminde, iç denetim birimi denetim süreçlerini işletme ve departman düzeyinde belirlenen amaçlar ve hedefler doğrultusunda planlar. Bu planlama süreci kurumsal amaçların iş hedefleriyle uyumluluğunu ve kurum genelinde anlaşılıp anlaşılmadığını tespit etmeye yardımcı olur.¹⁹⁴ İç denetim planında genel hatlarıyla; hangi iş süreçlerinin denetleneceği, denetim süresi, risk durumu, tahsis edilen kaynaklar, denetim tipi, denetimi gerçekleştirecek olan personel bilgilerine yer verilir. İDY, genellikle denetim görevlerini ayrıntılarıyla listeler ve her denetim projesinin tamamlanması için gerekebilecek kaynakların türlerini ve miktarını belirtir. Üst yönetim ve yönetim kuruluna sunularak onaylanması beklenen İç denetim planı; talep edilen denetim görevlerini, görevlerin her birinin seçim gerekçeleri-amaç ve kapsamlarını, bir denetim göreviyle doğrudan ilgili olmadığı halde iç denetim stratejisinden ortaya çıkan görevleri içerir.

Etkin bir iç denetim süreci aşamaları şu şekilde gerçekleşmektedir:¹⁹⁵

1. İç Denetim Yönetmeliğinin oluşturulması; denetim faaliyetinin amacı, yetkisi, sorumlulukları ve standartlara uygun çalışma esasları belirlenir ve Yönetim Kurulunun onayı alınır.

2. İç Denetimin kurum içindeki statüsünün belirlenmesi; bağımsızlık ve tarafsızlığı korunarak, iç denetimin kurum içindeki yeri belirlenir.

3. İç Denetim personelinin görev tanımlarının yazılı hale getirilmesi.

4. Risk/kontrol yapısının en iyi uygulamalarla mukayeseli olarak değerlendirilmesi, gerekli iyileştirme tavsiyelerinin sunulması.

5. Risk Değerlendirmesi yapılarak denetim kapsamının belirlenmesi ve denetlenecek alanların öncelik sıralamasının yapılması. Yapılan risk değerlendirilmesi sonucunda yıllık iç denetim planının hazırlanması.

¹⁹³ IIA, "İç Denetim Stratejik Planının Geliştirilmesi", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Temmuz 2012, s.6-7

¹⁹⁴ Pehlivanlı, *a.g.e.*, s.84-85

¹⁹⁵ Ali Kâmil Uzun, "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri", akuzun@deloitte.com, (Erişim tarihi: 11.04.2019)

6. İç Denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi. Kurumsal yapı ve dış etkenler, iç denetim faaliyetinde, iç ve dış kaynaklardan veya ikisinden beraber yararlanılması durumunu belirlemektedir.

3.2. İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİ

Yıllık olarak hazırlanan ve onaylanan denetim planının gerçekleştirilmesi, münferit olarak denetim konularının her birine ait **denetim görevlerinin planlanması, denetim testlerinin yapılması** ve sonuçların **raporlanması** şeklindedir. Bu süreçlerin her birine ait olarak IIA Standartları üç gruba ayrılmıştır; planlama (2200 serisi), yürütme ve gözetim (2300 serisi) ve raporlama (2400 serisi). Görev planı yaparken, iç denetçiler, görev hedeflerine ulaşmak için bir iş programı geliştirmek zorundadırlar. Güvence görevleri için geliştirilen bu iş programı, görev bilgilerini; toplama, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme prosedürlerini içermek zorundadır. 2300 standartlar serisi, bu planlı prosedürlerin pratikte nasıl uygulanacağını tanımlar. 2400 serili standartlar ise gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin sonuçlarını ilgili makamlara bildirme sorumluluklarını açıklar.

Kurumsal süreçlere yönelik, iç kontrollerin tasarımlarının değerlendirilmesi genellikle görev planlama sürecinin bir parçası olarak tamamlanır. Çünkü bu değerlendirme iç denetçilere, etkinlik bakımından test edilmesi gereken anahtar kontrollerin açıkça tespit edilmesini sağlar. Ancak, bazen kontrol tasarımını değerlendirme işlemi, denetim görevleri gerçekleştirilirken de yapılabilir. Görevin planlama aşamasını ve gerçekleştirilme aşamasını kesin çizgilerle birbirinden ayırmak çok mümkün değildir. Bunun sebebi; her iki sürecin de denetim bilgisinin analizini ve değerlendirilmesini kapsamasıdır.¹⁹⁶

3.2.1. Görev Planlaması

IIA UMUÇ Sdt. 2200- Görev Bazında Planlama: “İç denetçiler, her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır. Plan Kurumun stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin riskleri dikkate almalıdır.”

¹⁹⁶ IIA, “2300- Denetimin Yürütülmesi”, *UMUÇ Uygulama Rehberi*

Görev amaçlarının anlaşılması planlamanın kritik unsurudur. Risk-temelli görev amaçları belirlendikten sonra, iç denetçilerin çalışma alanını gösteren denetim görevi kapsamı belirlenebilir. Denetim kapsamı dahilindeki alanların yönetimine, denetim ile ilgili bildirim yapılır ve hazırlanılması için zaman verilir.

İç denetçiler görev iş programını; planlama esnasında bütçe, lojistik ve raporlama formatına göre düzenlerler. Son planlama adımı, yönetimin denetim planını onaylamasıdır.

2200 nolu standarda uyumun ispatında da görev planları, bildirimler, kapsam çalışmaları kullanılabilir.

İç denetimde **ilk süreç** olan, hazırlık ve **planlama süreçleri**; denetim evreninin tanımlanmasını, denetlenecek alanların belirlenmesini, risklerin değerlendirilerek derecelendirilmesini ve yapılan tespitlere göre denetlenecek alanların öncelik sıralamasının yapılmasını, denetim kaynaklarının tahsis edilmesini, iç denetim planının hazırlanmasını ve yönetim kurulunda onaylanmasını kapsar. İç denetimin planlanmasında amaç; denetim kapsamını, alanlara ayırarak bireysel görevlendirmelerin, uygulanacak denetim metodolojisinin ve denetim sürelerinin belirlenmesidir. Onaylanan denetim planına, denetim alanlarının her birinde çalışacak denetçilerin ve uygulanacak denetim prosedürlerinin belirlenmesi için programlama yapılır.¹⁹⁷

Görev bazında planlama süreci sırasıyla aşağıdaki aşamaları içermektedir;

1- Denetim görevlerini ifa edecek iç denetçilerin, faaliyetin performansını izlemekle sorumlu denetim müdürünün ve denetlenecek birimin operasyonel yöneticisinin haberdar edilmesi ve göreve başlanması aşamasıdır.

2- Görev amaç ve kapsamının belirlenmesi aşamasıdır. Denetim görevlerinde, sistematik bir yol haritasına sahip olunmasını ifade eder. Kurumsal yönetim süreçleri bireysel denetim hedefleri içinde diğerlerine nazaran daha azdır. İç Kontroller ve Risk Yönetimi süreçleri ile alt süreçler bazındaki operasyonel süreçlerine ait denetim hedefleri daha fazladır. Bireysel denetim hedeflerinin tamamı bir yandan iç denetimin genel hedeflerinin gerçekleştirilmesine hizmet ederken, diğer yandan da

¹⁹⁷ Ümit GÜCENME, *Muhasebe Denetimi*, Bursa: Alfa Akademi Yayınları,2004, s.62

kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesine hizmet eder. Bireysel denetim görevlerinin kapsamı, amaçlara ulaşılmasını sağlayacak nitelikte olmalıdır.¹⁹⁸

Standart 2210 – Görev Amaçları – “Amaçlar, her bir görev için belirlenmek zorundadır. “Güvence görevi hedeflerinin risk değerlendirmesi sonuçlarına uygun olarak önemli risk maruziyetlerinin gerçekleşme ihtimalini dikkate alarak belirlenmesi gerekmektedir. Risk yönetimi sürecine ilişkin bir değerlendirmenin genel hedefi, kurumun risk yönetiminin olgunluğu ve bunun beklentileri ne kadar karşıladığıyla ilgili bir görüş bildirimidir.

“Standart 2020 – Görev Kapsamı standardında şart koşulduğu gibi, görevin kapsamı, görevin amaçlarını karşılayacak seviyede olmak zorundadır.” Bir risk yönetimi değerlendirmesi, temelde, tespit edilen risklerin izlendiğini ve yasal mevzuat- yönetmelikler- sektörel şartlar gibi dış unsurlara uygunluğu açıklıyor olmalıdır. Görev kapsamını belirleyen kriterler; kurumun politika, prosedür ve faaliyetlerinin yeterliliği, yönetim yapılarının etkinliği, kaynak tahsisinin uygunluğu ve risk yönetimi yapısıyla ilgili unsurlardır.

3- Denetim görevlerine ait ön hazırlıkların yapılması, bilgi toplanması aşamasıdır. Denetim konusu olan operasyonel süreçlerin hedeflerinin ve işleyişlerinin tam olarak anlaşılması için yapılan ön incelemelerdir. Bir önceki dönem raporlarının incelenmesi, karşılaştırmaların ya da analitik değerlendirmelerin yapılması, risk-kontrol matrislerinin ve iş akış şemalarının kullanılması, görüşme ve gözlemlerin yapılması bu aşamada kullanılan yöntemlerdir.

Ön risk değerlendirmesine yardımcı olabilmek adına bilgi toplanmalıdır. Denetlenecek Faaliyet ya da iş kolu bazında stratejilerin, hedeflerin ve faaliyetin kendi performansının kontrol araçları bulunmalı; bu hedef ve operasyonlara yönelik risklerin kabul edilebilirliği için gerekli aksiyonlar ve ilgili faaliyetin ya da iş sürecinin kendi yönetim/risk yönetimi/kontrol süreçlerinin etkililiği ve geliştirilmesi durumu ortaya konmalıdır.

4- Denetim açılış toplantısının yapılması; denetimi gerçekleştirenler ile denetlenenler arasında iletişimin ağının kurulmasını sağlayan önemli aşamalardan biridir. Bu aşamada; denetim kapsamı ve hedefleri, denetim bulgularının önemi ve

¹⁹⁸ Çetin Özbek, *İç Denetim*, cilt 2, TİDE Yayınları, İstanbul, Ekim 2012, s.864

akıbeti, denetimin planlanan aşamaları ve zamanlamaları, iletişimin önemi ve gerekliliği, iş birliğinin faydası ve danışmanlık imkanları görüşülür.

5- Üçüncü aşamada da bahsedilen risk-kontrol matrislerinin oluşturulması ve değerlendirilmesi; risk odaklı iç denetim sürecinde operasyonların yeterliliklerinin değerlendirilmesi ve uygulanacak testlerin seçilmesi bakımından oldukça önemlidir. Görev planlamasında risklerin ön değerlendirmesinin yapılması görev amaçlarının belirlenmesine ışık tutar. Risklerin gerçekleşme olasılıkları ve etki oranları değerlendirilerek, denetim görevlerinin gerçekleştirilmesinde etkinliğin sağlanmasına yardımcı olunur.

6- Denetim görevinde kullanılacak testlerin planlanması aşamasıdır. Risk değerlendirmesi sonuçlarına göre testlerin hangi kontrollere uygulanacağı belirlenir, kullanılacak metotlara karar verilir ve bunların nasıl dokümante edileceği belirlenir.

7- Denetim görev programının hazırlanması aşamasında; iç denetçilere yol haritası olacak ve sistematik bir disiplin içinde çalışılmasını sağlayacak denetim planlama kontrol listeleri hazırlanır, gerekli kaynaklar tespit edilir, görev amaçlarına yönelik iş programları hazırlanarak kayıtlı hale getirilir ve göreve başlanması için, izleme sorumlusu tarafından onaylanmalıdır.¹⁹⁹

IIA Sdt. 2240 – Görev İş Programı: İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı hâle getirmek zorundadırlar. Süreç haritaları, risk kayıtlamaları, mülakat ve anket özetleri, risk yönetim olgunluk düzeyi karar gerekçeleri, risk yönetim sürecini değerlendirme kıstasları kayıt altına alınan çalışma kağıtları içerisinde yer alırlar.²⁰⁰

IIA Sdt. 2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi: İç denetçiler, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları tespit etmek zorundadır” Sektörel uygulamalar, risk çerçeveleri, kurum kültürü ve kontrol ortamı gibi unsurlar dikkate alınarak risk yönetimi sürecinin etkinliğinin değerlendirilmesi için farklı kombinasyonları gösteren farklı görev yaklaşımları değerlendirilerek en verimli kaynak tahsisi yapılmaya çalışılabilir.

¹⁹⁹ Özbek, **a.g.e.**, s.920-925

²⁰⁰ IIA, “Risk Yönetim Sürecini Değerlendirmek”, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Mart 2019, s.20

Denetim personelinin tahsisi, geçmiş dönem denetim raporları-varsa uygulanan kontrol-risk öz değerlendirme (CSA) çıktıları, çalışma kağıtları ve istatistikler incelenerek **denetim konusunun araştırılması**, denetim raporu-görevlendirme planı- denetim kontrol listesi-finansal analiz-risk kayıtlaması-denetim evreni- denetim kapsamı-denetim programı- kontrol hedefleri ve test programı gibi **çalışma kağıtlarının tasarlanması**, her denetim görevi için kronolojik sıralamasını gösteren kontrol listelerinin hazırlanmasıyla denetim **kapsam ve hedeflerin belirlenmesi** süreçlerini kapsar.(Std.-2040/ 2010-1 planlama / 2330-1 bilgilerin kaydedilmesi/ 1130-1 bağımsızlık ve objektifliği bozan haller) Görev planı hazırlandıktan sonra onay alınmalıdır ve denetlenecek birimlerle iletişime geçilerek bilgilendirme yapılmalıdır.(Std. 2240-1 iş programlarının onaylanması)²⁰¹

3.2.2. Denetim Görevlerinin İfası- Denetim Testlerinin Yapılması

İç Denetime ait **ikinci süreç**, iç denetimin yürütülmesi-denetim testlerinin yapılmasıdır.

IIA Sdt. 2300 – Görevin Yürütülmesi “İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır.”2300 serisi standartlar (Görevin Yapılması) görev hedeflerini gerçekleştirmek için yeterli bilgiyi toplama, kayıt altına alma, analiz etme ve değerlendirmeye yönelik gereken şartları tarif etmektedir. Kısaca, 2300 serisi standartlar, planlama aşamasında belirlenen testlerin yapılmasını ve test sonuçlarının değerlendirilmesini ve dokümanite edilmesini kapsar. Oluşturulan risk-kontrol matrisinde yer alan kontrollerin yeterliliğini ve doğruluğunu gösterecek argümanların elde edilmesi sürecidir.

İç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesini kapsayan bu süreçte ait aşamalar şu şekildedir.²⁰²

1- Denetim prosedürlerinin uygulanması aşaması; manuel ya da otomasyona dayalı (sürekli denetim gibi)sistemik bir süreç şeklinde gerçekleştirilebilir. Mülakat ve görüşmeler, gözlem, izleme, yeniden hesaplama, analitik prosedürler ya da bilgisayar destekli denetim araçlarından (CAAT) faydalanılabilir.

²⁰¹ Pehlivanlı, a.g.e., s.

²⁰² Akçay, a.g.e., s.55-56-57

IIA Sdt. 2310– Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması gereği, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla kullanılan uygun ve yeterli denetim testleri sonucunda; yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı bilgiler edinmelidir. Görevleri gerçekleştirmek için kullanılan prosedürleri düzenleyen İş programı, iç denetçilerin; bu özellikteki bilgilere ulaşmasına yardımcı olur. Görevin gerçekleştirilmesi, çoğunlukla kilit kontrollerin verimliliği hakkında gereken bilgilerin toplanması amacıyla, görev programında tanımlanan ve yapılması gereken testleri içerir.

Bilgilerin tespit edilmesi ve tanımlanması sürecinin etkinliği için; denetlenen birimlerle etkin iletişim kanalları kurmak ve sürdürmek çok önemlidir. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığı da bu iletişim özelliklerine sahip olmanın olmazsa olmaz unsurudur.

Toplanan denetim bilgi ve verilerinin güvenilir olması gerekmektedir. Bu bilgi ve verilerin güvenilirliğini; uygun denetim teknikleri kullanılarak elde edilmeleri, doğrudan denetçiler ya da bağımsız üçüncü şahıslar tarafından elde edilmeleri ve en önemli kanıt olarak tarafsız üçüncü bir kişinin aynı süreçleri takip edebilir ve aynı sonuçlara varabilir olması gösterebilir. Kısaca İDY'sinin kurum içi denetim prosedürlerinde standardizasyonun sağlanmış olması gerekir. İç denetim görevlerinin tümünü yerine getirmek için kullanılan metodolojinin tanımlandığı bir klavuz hazırlanmalı ve tüm denetim personeline onaylanması gerekir. Görev sonuçları mantıksal olarak kanıtlarla desteklenmelidir.

IIA Sdt. 2320 – Analiz ve Değerlendirme “İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorundadır. “Denetim görev programının sonucunda, kontrollerin, riskleri tolerans düzeyinde tutmakta başarılı olduğunun tespiti gibi somut çıkarımlar yapılması beklenir. Hem kontrollerin uygunluğu hem de operasyonel verimliliği hakkında yeterince bilgi edinen iç denetçiler, denetlenen alanlara ait iş süreçlerinin-iç kontrollerin bu alanlara ait hedeflere ulaşma da etkin olduğu kanaatine varabilir.

Denetim prosedürlerinin uygulanmasında zaman ve bütçe açısından maliyetlerin etkinliği önemlidir. Faydasından daha büyük maliyete sahip bir denetim görevi uygulaması etkin olmayacaktır. Dolayısıyla iç denetim prosedürleri belli kriterlere göre seçilen örneklemelere uygulandığında etkinlik sağlanacaktır.

İç denetçi elde edilen bilgilerin faydası ile denetim kanıtlarının maliyeti arasındaki ilişkiyi dikkate almalıdır. Denetim kanıtlarının sayısı ile maliyeti doğru orantılı olarak değişir. Denetim kanıtlarının sayısını etkileyebilecek faktörlerden; önemlilik derecesi, risk düzeyi, ekonomik etkenler, ana kütle büyüklüğü doğru orantılı olarak paralel yönde hareket ederken, nitelik olarak bakıldığında kanıtların güvenilirliği arttıkça ihtiyaç duyulan kanıt sayısı azalır. Kanıtın güvenilirliği ise kaynağına, objektifliğine ve zamanlılığına göre değerlendirilir. **Kanıt türlerini;** gözlem ve inceleme metotlarını içeren **Fiziki Kanıtlar**, sorgulama ve mülakat metotlarını içeren ancak belgelerle desteklenmesi önemli olan **Sözlü Kanıtlar**, sözleşmeler- raporlar- tutanaklar, vb. içeren **Belgeye Dayalı Kanıtlar** ve **Analitik Kanıtlar** olarak sıralanabilir. Bu kanıtlar elde edilirken görüşme, gözlemlenme, doğrulama, yeniden hesaplama ve analitik inceleme tekniklerinden faydalanılır.²⁰³

2- Denetim faaliyeti sırasında ulaşılan her türlü bilgi, belge ve bulgu; yapılan değerlendirmeye dayanak sayılacak kanıtlardır. İç denetçiler tarafından yapılan analizlerin, denetim görevlerinin gerçekleştirilmesiyle elde edilen sonuçlara dayandırılması, iç denetimin güvenilirliği için önemlidir. Görevin gözetimi gereği izlenen denetim faaliyetlerinde, bulgular ve yapılan değerlendirmelerin birbirleriyle tutarlı olduğunun görülmesi, iç denetim için bir kalite güvencesidir.

3- IIA Sdt. 2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hale Getirilmesi gereği; denetim testlerinin dokümantasyonu olarak nitelendirilen bilgi, belge ve bulguların kaydedilmesi aşamasında çalışma kağıtları kullanılmaktadır.

4- Denetim bulgularının ve uygulanan test sonuçlarının değerlendirilmesi aşamasında denetçiler gerçekleştirilen testlerin sonucunda ortaya çıkan bulguları analiz ederek, denetlenen operasyonların etkin olup olmadığına karar verir. Denetim sonuçları ile olması gereken sonuçların karşılaştırılması ile yapılan analizlerdir.

5- Yapılan değerlendirmeler sonucunda, iyileştirilmesi gereken denetim alanlarına yönelik önerilerin geliştirilmesi, son aşamadır. Denetlenen operasyonların işleyişlerinin iyileştirilmesi ya da ek operasyonların oluşturulmasına dair öneriler olabilir. Yapılan öneriler, potansiyel risklere işaret ederek; uygulanabilir, gerekli önlemleri içermelidir. Önerilerin uygulanmasına dair sorumluluk üst yönetimdedir. İç denetim birimi sadece tavsiye ve makul güvence verme konumundadır.

²⁰³ Pehlivanlı, a.g.e., s.167-173

Başlıca denetim testleri; analitik inceleme, görüşme, gözlem, izleme testi, ana kütle denetimi, doğrulama, işlem testi uygunluk testleri ve risk analizidir. Risk değerlemesi sonuçları denetim test matrisinde gösterilir. Test matrisinin sonuç kısmında, mevcut sistemde tespit edilen eksikliklere ve sebeplerine yer verilerek bunlara yönelik alınabilecek tedbirler ortaya konur.²⁰⁴

3.2.3. Denetim Sonuçlarının Raporlanması ve İletişim

Kilit paydaşların belirlenmesi, denetim süreçleri ve sonuçları hakkında düzenli ve doğru şekilde bilgilendirilmesi, geri bildirimlerinin alınması ve geleceğe yönelik atılacak adımlar için paydaş beklentilerinin anlaşılması önemlidir.

İç denetim biriminin doğrudan iletişim kurduğu kilit paydaşlar; Yönetim kurulu, üst yönetim, denetim komitesi ve dış denetçilerdir. Etkili iletişim katılımcı denetim yöntemleri kullanılarak kurulabilir.²⁰⁵ İDY, üst yönetim ve yönetim kuruluyla iletişim ağını güçlendirerek; paydaşlarının her birinin yönetim, risk yönetimi ve kontrol konularındaki yetki ve sorumluluklarını anlayabilir.

İDY; denetim planını, görev programını, iç denetçi kadro planını ve denetim bütçesini yılda bir kez üst yönetim ve yönetim kuruluna onaylatmak zorundadır. Verilen onay, iç denetim faaliyetinin kurum amaç ve hedefleri ile iç denetim yönetmeliğinin uyumlu olduğunun kabul edildiğini gösterir.²⁰⁶

UMUÇ Sdt.2060- Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar başlıklı standart, İDY'nin birincil raporlama sorumluluklarını açıklamaktadır. İDY, üst yönetim ve yönetim kurulu kolektif olarak, denetim faaliyetlerinin kapsamını, raporlama sıklığını ve sistematliğini belirlerler.

İç denetçiler görevlerin sonuçlarını bildirme konusunda iç denetim faaliyetinin 2400 standart serisinde düzenlenen prosedürleri uygulamalıdır. IIA Sdt. 2400 – Sonuçların Raporlanması “İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır.”

Görev iletişimleri (raporlamaları), iç denetim faaliyetinin kuruma kattığı değeri gösteren kritik bir unsurdur. Denetim süreci boyunca paydaşlarla kurulan iletişim, iç

²⁰⁴ J. Paul Sobel, *Auditor's Risk Management Guide: Integrating Auditing &ERM*, CCH Incorporated, 2005, USA

²⁰⁵ <https://www.gleim.com/accounting/cia/ciaonline/run.php/> (Erişim tarihi: 11.09.2019)

²⁰⁶ IIA, “Yönetim Kurulu ile Etkileşim”, *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Ağustos 2011, s.6

denetim faaliyetinin hedeflerine ulaşmasına ve misyonunu tamamlamasına yardımcıdır. Bu iletişim ağının kapsamı sadece bulgulara ait değerlendirmelerin paylaşımı değil, aynı zamanda yönetimin öneriler sonrasındaki tutumlarının bilgisinin ve denetim görevleri sırasında bulgulara göre alınana aksiyonların bilgisinin paylaşımıdır.²⁰⁷

İDY'nin yönetimle, planlı veya plansız olarak gerçekleştirdiği toplantı sıklığı aralarındaki iletişimin etkinliği hakkında ipucudur. Denetim görevleri esnasında tespit edilen bulgulara yönelik yönetimin aksiyon alması, iç denetim faaliyetinin etkinliği ve verimliliği açısından olumludur. Etkili bir iletişim süreci için gerekli kriterler şunlardır:²⁰⁸

- Denetim bulgularının önem derecelerine göre önceliklendirilmesi,
- Bulguların, denetim görevleri esnasında denetlenen birimlerin operasyon yöneticilerine bildirilmesi,
- Bulguların son halinin denetlenen birim ve yönetimlerine iletilmesi ve bulgulara yönelik tepkilerinin kapanış toplantısında alınması,
- Taslak raporun iletilmesi ve önerilere verilen tepkilerin alınması,
- Nihai raporlamanın yapılması,
- Denetim bulgularına yönelik önerilerin akıbetinin izlenmesi.

Denetlenen kurumun yapısına uygun olarak düzenlenen bir raporlama planı ve standartlaştırılan bir raporlama formatı, iç denetim biriminin hem denetlenen birimlerle hem de ilgili paydaşlarla iletişimde etkinliğinin sağlanmasına yardımcı olacaktır. Bu sistematik süreç, IIA Sdt.2410 – Raporlama Kıstasları başlıklı standartta, "Raporlamalar, görevin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını içermek zorundadır." Ve IIA Sdt. 2420- Raporlamaların Kalitesi başlıklı standartta, "Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmak ve zamanında sunulmak zorundadır." şeklinde düzenlenmiştir.

İç denetim raporu amaç, kapsam, sonuç ve öneriler kısımlarından oluşur. IIA Standart 2410-1 de belirtildiği üzere amaçlar kısmında, iç denetim hedefleri; kapsam kısmında, denetim konusu faaliyetler ve aralarındaki ilişkilerle denetim zamanlaması ve sonuç kısmında yürütülen denetim faaliyetleri sonucu ulaşılan bulgular, yorumları ve gerekli öneriler bulunur.

²⁰⁷ Sawyer's, *İç Denetçiler için Rehber*, Cilt 2, İç Denetimin Temelleri, Çetin Özbek, TİDE Yayınları, İstanbul, Ekim 2016, s.185

²⁰⁸ Özbek, a.g.e., Cilt 2, s.986

Doğru raporlamalar, elde edilen denetim kanıtlarıyla tutarlı olarak hata ve çarpıtmalardan uzaktır. Objektif raporlamalar, bağımsız ve önyargısızdır. Açık raporlamalar, nettir ve kolayca anlaşılabilir şekilde bütün önemli ve ilgili bilgiyi içerir. Özlü raporlamalar, konuyu doğrudan anlatır ve pratik uygulanabilir öneriler sunar. Yapıcı raporlamalar, kuruma değer katacak niteliktedir. Tam raporlamalar, ilgili paydaşların tümüne hitap edecek şekilde; bütün önemli ve ilgili bilgileri, sonuç ve tavsiyeleri kapsar. Zamanında raporlamalar, rapor etkinliğini ve faydasını koruyacak şekilde gerekli mercilere doğru zamanda sunulan raporlardır.²⁰⁹

Denetçilerin, denetim sonucunda elde edilen verileri ve etkilerini değerlendirirken, Raporlamanın yukarıdaki özelliklere sahip olabilmesi ve kurum açısından bir anlam ifade etmesi için bir kriter çerçeve oluşturmalıdırlar. Kriterle kurum risk yönetimi ve kontrol mekanizmalarında uygulanan proseslerle uyumlu olmalıdır. Kullanılan iç kontrol modeli, yönetici tatmin seviyesi, risk toleransı ve risk iştahı... vb. kriterlerin kurumsal değerlerinin bilinerek bunlara uygun bir kriter çerçevesi hazırlanmalıdır.²¹⁰

Yönetim kurulu ile yapılacak görüşmelerde kilit öneme sahip konular; (denetim planlama sürecinde belirlenen önemli risk konuları- önceki yıllara göre ilk kez karşılaşılan risk konuları- özel görevlendirmelerle ilgili kritik hususlar) iç kontrol mekanizmalarının etkinliği ile ilgili konular, iç denetim planı ve kaynak tahsisi ile ilgili mevzular, denetim raporlarının kimlere sunulacağı, suüstimmaller- soruşturmalar, izleme faaliyeti gereği çözümlenmemiş denetim sorunları, iç denetim kalite değerlendirmeleri ve yönetim kurulunun yönetim gücünü arttırmasına yönelik eğitim fırsatları değerlendirilebilir.²¹¹

İç denetim raporunun yönetici özetinde zamanın etkin kullanımı ve pratiklik yönünden kısa ve net bilgilere yer verilmelidir. Belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye getirilmesine dair öneriler tek cümle ile ifade edilebilmelidir. Ayrıntılı raporda ise; sunulacak olan makama göre gerekli detaylar bulundurulmalıdır. Yer verilen eylem planında, sorunlu alanlar, sorumlu personel ve zamanlama bulunmalı, tespit edilen iş riskleri ve etkileri için gerekli bilgilendirmelere yer verilmelidir.

Denetim sonucu elde edilen bulguların etkilerini ölçmek ya da değerlendirmek için gerekli kriterleri tanımlayan bir çerçeveye ihtiyaç vardır. Kurumsal yapı

²⁰⁹ IIA, "Std. 2420- Raporlamanın Kalitesi", *UMUÇ Uygulama Rehberi*

²¹⁰ IIA, "İç Denetim Görüşlerinin Formüle Edilmesi ve Açıklanması", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Mart 2009, s.8

²¹¹ IIA, "Yönetim Kurulu ile Etkileşim", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Ağustos 2011, s.10

özelliklerine göre değişiklik gösteren bu kriterler, iç denetim sonuçlarını paydaşlar için anlamlı hale getirir. **Anlamlı, güvenilir, tarafsız, anlaşılabilir, tam ve eksiksiz** olan bu kriterler denetimin planı uygulanmaya başlamadan önce belirlenir. Kriterler belirlenirken kurumun yönetim, risk ve kontrol süreçlerine ait temel ilkelerin benimsenmiş olması önemlidir.²¹²

Bir denetim raporunun, IIA Sdt. 2430' da yer alan "Uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygun olarak yapılmıştır." İbaresine sahip olması, yalnızca Kalite Güvence ve Geliştirme Programının denetim sonuçlarını desteklemesiyle mümkündür.

IIA Sdt. 2431 – Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması standardında açıklandığı üzere, İç denetçiler; bağımsızlıklarının ya da objektifliklerinin zarar görmesi veya güvenilir olmayan verilerle karşılaşılması, bilgi eksikliği ya da kapsam sınırlaması gibi kısıtlamalara maruz kaldığı durumlarda denetim vazifesini yerine getirirken Etik Kurallara ve Standartlara uygun hareket edemeyebilir. Bu gibi durumlarda iç denetçi aykırılığı ve göreve etkilerini tespit ederek sonuçlarını raporda bildirmelidir.

Gerek görev esnasında gerekse taslak ve nihai raporlardaki bulgular ve bulgulara dair önlem önerilerinin bildirilmesi, yönetim kademeleri ile etkin iletişim kurulması ve denetim hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur. Denetim raporunun iletileceği yönetim kademeleri, denetim faaliyetinin başlangıcında belirlenir. Denetim Raporunda, kurumsal stratejik hedeflerin ve paydaş taleplerinin dikkate alınarak; yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenen genel bir görüş sunulur.²¹³

İç denetim yöneticisi tarafından hazırlanan raporlar denetim komitesi, yönetim kurulu ve üst yönetime üçer aylık veya yıllık olarak sunulur. Öte yandan bu raporlar tüm ilgili paydaşlar tarafından kullanılabilir.

İç denetim raporunun nihai amacı; iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilme amacını, kapsamını, varılan sonuçlarını ilan etmek ve kurumsal risk yönetimi ve kontrollerin zayıf yönlerinin tespit edilmesiyle tavsiyelerini bildirmektir.

²¹² IIA, "Standart 2400", **UMUÇ Uygulama Rehberi**

²¹³ IIA, "Standart 2450 – Genel Görüşler", **Uygulama Rehberi**

3.2.4. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

Sonucu süreç ise izleme sürecidir. Denetim sonuçlarının takip edilmesi, denetimin ve denetçilerin değerlendirilmesi faaliyetleri gerçekleştirilir.²¹⁴

Denetim sonuçlarına göre yapılan önerilerin, yönetim tarafından kabul edilmesi sonrasında, bu önlemlere dair aksiyon alınıp alınmadığı takip edilir. Amaç; iç denetim biriminin makul düzeyde verdiği güvenceye ve tamamlanan görevler sonucu yapılan değerlendirmeler ışığında verilen tavsiyelere ne kadar uyulduğunun ya da itibar edildiğinin anlaşılmasıdır.

IIA Sdt. 2500- İlerlemenin Gözlenmesi başlıklı standartta “İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.” İfadesi yer almaktadır. İzlemenin nedeni, önerilerin uygulanmaması durumunda, üst yönetimin sorumluluğu kabul etmesini sağlamaktır.

Görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda görevlerin gözetimi ve kontrolünün genel sorumluluğu İç Denetim Yöneticisine (İDY) aittir. Görevin gözetim ve kontrolü, görevin planlanmasıyla başlayan bir süreçtir ve görevin tamamı boyunca devam eder.²¹⁵ Konuyla ilgili olarak IIA Std.2060; “İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında ve Etik Kuralları ve Standartlar ile uyumu konusunda, üst yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar, suiistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve üst yönetimin ve/veya yönetim kurulunun dikkatini çekebilecek başka konuların da dâhil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.” İfadelerine sahiptir.

İDY, rapordaki tespit ve önerilerin önemine göre, önerilerin uygulanma maliyetine ve gereken süreye göre, önerilerin yetersiz kalma ihtimaline göre ve önerilerin karmaşıklığına göre; izleme sürecinin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını belirler.

²¹⁴ Akçay, a.g.e., s.57

²¹⁵ IIA, “Standart 2500”, **UMUÇ Uygulama Rehberi**

Bu sürecin bir diğer ayağı da IIA Sdt. 2600- Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi başlıklı standartta açıklanan, denetlenen birim yöneticilerinin uygulanmasını istemedikleri ve dolayısıyla üzerinde anlaşılabilen önerilerin durumudur. İç denetim birimi yapılan önerileri kabul etmeyen, denetlenen birimlerin operasyonel yöneticilerini, önlem alınmayacak risklerin yaratacağı olası etkiler hususunda uyarır ve durumu yeniden tartışmak üzere denetim komitesine veya yönetim kuruluna bildirir.²¹⁶

Takip gerektiren risk unsurları olarak; kişilere ve kurum itibarına zarar verebilecek riskler, yasal veya iş yönetimi ile ilgili finansal cezalara yol açabilecek riskler, önemli ölçüde yanıltıcı olan beyanlar, suiistimaller veya kanuna aykırılıklar ve kurumun stratejik hedeflerine yönelik önemli engeller sıralanabilir.

İç denetim birimi denetim prosedürlerine göre; denetim sonuçlarının dayandırıldığı delillerin hangi yöntem ve araçlarla elde edildiği, denetim hedeflerine uygunluğu, güvenilirliği ve yeterliliği denetim planı ve çalışma kağıtları kullanılarak izlenir. Bu izleme faaliyeti sonucu ulaşılan kanaat iç denetim faaliyetlerinin güvencesi olacaktır. İzleme faaliyeti İDY 'sinin kendisi veya görevlendirdiği kıdemli denetçi ya da denetim müdürü tarafından gerçekleştirilir. İzlemenin temel amaçları şu şekilde sıralanmıştır.²¹⁷

- İç denetim faaliyetinin standartlara uyumlu olarak yürütüldüğünü tespit etmek,
- Denetim görevlerinin; tarafsız ve bağımsız şekilde, gerekli özen gösterilerek ehil kişilerce yürütüldüğünü göstermek,
- Bireysel denetimlerde yapılan ön inceleme, denetim testleri, planlama, uygulama ve bulguların elde edilerek değerlendirilmesi aşamalarının denetim hedefleriyle uyumlu şekilde yürütüldüğünün tespiti,
- Denetim test sonuçlarına göre varılan kanaatlerin yeterli ve geçerli delillere dayandırıldığına gösterilmesi,
- Bireysel denetim hedeflerine ulaşıldığının gösterilmesi,
- Dokümantasyonun uygunluğu ve tamlığının tespiti,
- Denetim raporunun standartlara uygunluğunun tespiti,
- Zaman bütçesine uygunluğunun ispatlanması.

²¹⁶ Özbek, a.g.e., Cilt 2, s.1013

²¹⁷ Özbek, a.g.e., Cilt2, s.1021-1022

İzleme faaliyetiyle ilgili hususlar 2340 Nolu-Görevlerin Gözetimi ve Kontrolü standardında düzenlenmiştir. İzleme süreci, görevlerin başından sonuna kadar devam eder. Görevlendirilen denetçilerin bir bütün olarak görevi yapabilecek yeterlilikte ve tecrübeye olmaları gerekmektedir. İzlemeden sorumlu kişi talimat verme yetkisine sahip değildir ancak görevi gerçekleştiren denetçiye aralarındaki hiyerarşik ilişkiye istinaden, gerekli gördüğü hallerde izleme amacına uygun olarak yönlendirmelerde bulunabilir. İç denetim faaliyetinin kalitesinin anlaşılması için yapılan izleme sürecinde, içsel kaynaklardan (izleme sorumlusu, denetim müdürü. vb.) edinilen bilgilerin yanı sıra kurum içinde denetlenen birimlerin yönetici ve çalışanlarından gelen geri bildirimler de kullanılır. Bu değerlendirmeler, iç denetim biriminin daha objektif olarak değerlendirilmesine ve zayıf yönlerin iyileştirilmesine yardımcı olur. İlâveten, KGGP kapsamında Dış Değerlendirme yapanlara kurumun denetim algısına dair fikir verir.

İzleme faaliyetlerinin; açık, net, kısa, anlaşılır, etkili ve katkı sağlayıcı şekilde düzenlenmesi, kurum içindeki algısını derinleştirerek, benimsenmesine yardımcı olur. Kurumsal yönetim sistemi içinde izleme faaliyetinin benimsenmesi ve önemsenmesi, bu sürecin etkinliğinin sağlanması yönünde kritik önem arz eder. Etkili şekilde tasarlanmış bir izleme faaliyeti; iç denetimin idareye sağladığı katma değeri maksimize etmede önemli bir araç olarak kullanılabilir. Bu süreçte; İç denetim raporlarında yapılması gereken revizyonlar değerlendirir. Kontrol testlerinin gerçekleştirilmesi sürecine dahil olunarak iç denetimin proaktif olmasına yardımcı olunur ve gerekli önlemler alınır.²¹⁸

3.3. GÖREVİN GÖZETİMİ ve İÇ DENETİM KALİTE ve GÜVENCE GELİŞTİRME PROGRAMI

UMUÇ Sdt.2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü “Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetilmek ve kontrol edilmek zorundadır. “

İç denetim faaliyetinin etkin şekilde yürütülmesi için; iç denetim yöneticileri, planlamadan görevin gerçekleştirilmesi ve raporlanmasına kadar geçen tüm aşamalara vakıf olmalıdır. Yöneticiler bütçe ve programları makul limitler dahilinde yöneterek denetim amaçlarının gerçekleştirilmesine hizmet edecek teknik ve araçların teminini sağlamalı ve sürekli olarak denetim faaliyetinin kalitesini

²¹⁸ Serkan AĞDENİZ, “İç Denetimde İzleme Faaliyetine İlişkin Yol Haritası”, *Denetim*, 2013/11, S.41-44, s.43

arttırmaya odaklanmalıdır. Bu yönde düzenlenen 2340 nolu “Görevin Gözetimi ve Kontrolü” başlıklı uygulama rehberi bir gözetim faaliyetinin nasıl olması gerektiğini açıklar. Rehberde göre; denetimin planlama sürecine katılmak, denetim bulgularında bağımsız ve tarafsız değerlendirme yapabilmek, çalışma kâğıtlarının düzenlenmesi sürecini takip etmek, denetçi ve müşteri arasında iyi bir iletişim kurulmasına katkıda bulunmak, bütçe ve programları takip etmek ve gerekli görüldüğünde uyarılarda bulunmak, denetim raporlarını incelemek ve denetim görevlerindeki temel unsurların atlanmasını engellemek yeterli bir gözetimin özellikleridir.

Görevlerin gözetimi, denetim faaliyetinin etkinliğini güvence altına almaya çalışırken, görevleri olumsuz etkileyebilecek aykırı karar alma riskinin asgariye indirilmesine ve İDY ile denetçi kararları arasındaki farklılıkların giderilmesine hizmet eder. Ayrıca denetim birimi çalışanlarının performans değerlendirmeleri ve gelişimleri için gerekli eğitim ihtiyaçları da gözetim ve kontrol görevinin kapsamındadır.²¹⁹

İç denetim faaliyetini, TKY (Toplam Kalite Yönetimi) anlayışına göre değerlendirildiğinde, denetim amacının hata ya da suç bulmak değil, çalışanların kurumsal hedeflerden ayrılmasını önlemek amaçlı olduğu görülmektedir. Ayrıca, denetim faaliyetlerinin kurumsal süreçlere yerleştiğini ve benimsediğini görürüz. İş süreçlerinin iyileştirilmesine ve paydaşların taleplerinin karşılanmasına yapılan katkılar, iç denetim faaliyetinin kurumun TKY ne olan katkılarıdır. Nihai amaç, kurumsal değer artırılması ve müşteri memnuniyetinin sağlanarak şikayetlerin azaltılmasıdır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için kurumsal süreçlerin, güven verici sistematik kontrollere tabi olması gerekmektedir.²²⁰

Görevin gözetimi ve kontrolünün bir gereği olarak, kurumlar bünyelerindeki iç denetim birimine ait bir kalite ve güvence geliştirme programına sahip olmalıdırlar. Kalite değerlendirmeleri, iç denetim faaliyetinin standartlara uyumunu, iç denetim yönetmeliğini, risk ve kontrol yönetimi değerlendirmelerini, kaynakların etkin kullanımını ve en iyi uygulama gerçekleştirmelerini içerecek şekilde iç denetimin kurumsal değerini gösterir.

²¹⁹ Sawyers', a.g.e., s.122-123

²²⁰ Ali Rıza Ağ, Elif Çil, "Toplam Kalite Yönetimi Açısından İç Denetimin Değerlendirilmesi", *International Journal of Society Research*, 2019 Supplement, Vol. 12, p983-1006, s.1000

3.3.1. KGPP (Kalite ve Güvence Geliştirme Programı)

İç denetim faaliyetinin sürekli gözden geçirme ve iyileştirmeye dair verdiği taahhüt, paydaşların güvenini kazanmak ve bunu sürdürmek için gerekli ve önemlidir. Bu taahhüdün yerine getirilmesi için, standartlara göre, iç denetim yöneticilerinin Kalite Güvence ve Geliştirme Programları oluşturması gerekmektedir.²²¹

Yukarıda belirtilen amaçlar doğrultusunda IIA UMUÇ Sdt.1300 “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” standardı yayınlanmış, bu programı oluşturma ve yürütme sorumluluğu iç denetim yöneticisine verilmiştir. Bu standart kapsamında, iç denetim faaliyetleri yılda bir defaya mahsus olarak, iç değerlendirmeye; beş yılda bir olarak da dış değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Değerlendirme sonuçlarının olumlu olması durumunda, düzenlenecek raporda “standartlara uygundur” ibaresi kullanılacaktır.²²² Kalite değerlendirme sürecinden geçen bir iç denetim faaliyeti, paydaşlar açısından, iç denetimin verdiği güvenceye teminat olarak değerlendirilecektir. İlaven, kurumsal yönetimin güçlenmesine büyük katkı sağlayacaktır.²²³

“Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” iç denetim faaliyetinin; standartlara ve etik kurallara uygunluğunun, gelişmesinin ve katma değer yaratmasının güvence unsuru olarak değerlendirilebilir. İlaven, bağımsızlığının, tarafsızlığının, yetkinliğinin ve etkinliğinin de ortaya çıkarılarak paydaşlara bir referans aracı ve gerekli düzeltmelerin önerildiği bir süreç olarak da değerlendirilebilir. Kurumsal yönetimin sürdürülebilirliğine dair güvence veren KGPP; iş süreçlerinin etkinliğine yardımcı olan, sistematik ve proaktif, rekabet avantajı sağlayan, kolektif bir gelişme aracıdır.

İç denetim faaliyeti için kalitenin anlamı; makro düzeyde kurumsal olarak, müşteri beklentilerinin karşılanması yükümlülüğünün gerçekleştirilmesi, mikro düzeyde denetim fonksiyonu olarak, standartlara uygunluğa dair mesleki sorumlulukların gerçekleştirilmesidir.

²²¹ IIA, “UYGUNLUK NEDEN ÖNEMLİ? İç Denetim Standartlarına Uygunluk Gerçek Güvenceyi Sağlamanın Anahtarıdır”, *Pozisyon Raporu*, Mayıs 2018

²²² IIA UMUÇ, 2017

²²³ K. Tüm, “Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, Aralık 2013, 17 (2), S.93-112

Kalite değerlendirmesinin odak noktaları; i deneti biriminin yapısı ve organizasyonu, müşteriler, üst yönetim ve denetim komitesi ile ilişkiler, risk-kontrol değerlendirmesi ve görev planlaması, denetim kadrolarının niteliği ve kullanılan araç-teknikler, iç denetim etkinliği ve sağlanan katma değer, çalışma kâğıtlarının kalitesi ve Standartlara uygunluk derecesidir.

IIA' nın Uluslararası Mesleki Uygulama erevesi (UMUÇ-IPPF), bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programını (KGGP-QAIP) şöyle tanımlamaktadır:

“İç denetim faaliyeti tarafından gerçekleştirilen tüm denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin dönemsel olarak ve devamlı surette değerlendirilmesidir. Bu devamlı ve dönemsel değerlendirmeler; zor ve kapsamlı süreçlerden, iç denetim ve danışmanlık çalışmalarının sürekli izlenip test edilmesinden ve İç Denetimin Tanımına, Etik Kurallarına ve Standartlara uyumun dönemsel olarak onaylanmasından meydana gelir. Bu, ayrıca, devamlı ölçümler ve performans ölçütlerinin (yani denetim planının başarıyla tamamlanması, çevrim süresi, kabul edilen tavsiyeler ve müşteri memnuniyeti gibi) sürekli ölçülmesi ve analiz edilmesi çalışmalarını da kapsar. Bu değerlendirmelerin sonuçları, iç denetim faaliyetinin iyileştirilebileceği alanların bulunduğunu gösterirse, iç denetim yöneticisi (İDY-CAE), bu alanlarda gereken geliştirme çalışmalarını uygulayacaktır.”²²⁴

Kalite ve güvence geliştirme programına yönelik düzenlenen *Uygulama Önerisi 1300-1* de programın uygulama detayları açıklanmaktadır. Bu program; iç denetim faaliyeti olarak gerçekleştirilen tüm danışmanlık ve güvence hizmetlerinin dönemsel ve devamlı olarak değerlendirilmesi anlamına gelmektedir. Bu değerlendirmeler kısaca; denetim planının tamamlanma oranı, çevrim süresi, kabul edilen tavsiyeler, paydaş memnuniyet düzeyleri gibi performans ölçütlerinden faydalanılarak yapılır. Değerlendirmeler sonucu iç denetim faaliyetine yönelik gerekli düzenleme ya da iyileştirmeler bu program sayesinde belirlenebilir. Hesap verebilirlik ve şeffaflığın sağlanması açısından, iç denetime yönelik yapılan değerlendirmeler, iç denetim yöneticisi tarafından üst yönetim veya yönetim kuruluna en az yılda bir kez bildirilir.²²⁵

Bir Kalite ve Güvence Geliştirme Programı (KGGP);

1. İ Denetimin Tanıma, Etik Kurallara ve Standartlara uygunluk,

²²⁴ IIA, “Kalite ve Güvence Geliştirme Programı”, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Mart 2012, s.3

²²⁵ Özbek, a.g.e., Cilt 2, s. 776

2. İç denetim yönetmeliğinin, hedeflerin, amaçların, politikaların ve prosedürlerin uygunluğu yeterliliği;
3. Kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine sağlanan katkılar;
4. Denetim evreninin doğruluğu;
5. Yasal mevzuata ve sektörel hükümlere uygunluk,
6. İç denetim birimine ait riskler;
7. Sürekli geliştirme faaliyetlerinin etkinliği ve en iyi uygulamaların gerçekleştirilme durumu
8. İç denetimin değer yaratma fonksiyonunun işlerliği, kurumsal iş süreçlerinin gelişimine ve hedeflere sunduğu katkı düzeyi hususlarında değerlendirmeleri kapsar.

KGGP, iç denetim faaliyetinin bütün yönlerini değerlendirebilmek için; operasyonel anlamda, bireysel denetim görevleri bazında; örgütsel anlamda, tüm denetim birimini kapsayan denetim faaliyeti bazında ve bireysel görevler de dahil edilerek bütün iç denetim birimi ve faaliyeti kapsamında, dış değerlendirme bazında olmak üzere 3 temel perspektifte uygulanmalıdır.²²⁶

İç Denetim Görevi Perspektifi;

- Denetim planlarının kaynakları doğru tahsis edilmiş denetim görevlerine dönüştürülmesi,
- Planlama, saha çalışmaları ve raporlamaların UMUÇ a uygun olması,
- Denetim tavsiyelerinin sonucunda yönetimin aldığı tedbirleri ve yaptığı eylemleri izleyecek mekanizmanın kurulması,
- Sürekli gelişim sürecinin işletildiğinin göstergeleri. (Anketler-Öz değerlendirmeler, vb.)

İç Denetim Faaliyeti Perspektifi;

- İç denetim politika ve prosedürlerinin oluşturulduğuna dair güvence,
- Denetim çalışmalarının bu politika ve prosedürlere uygun şekilde gerçekleştirildiğine dair güvence,
- İç denetim yönetmeliğindeki amaçlara ulaşıldığı ve sorumlulukların yerine getirildiğine dair güvence,
- İç denetim faaliyetine ayrılan kaynakların etkin ve etkili bir biçimde kullanıldığına dair güvence,

²²⁶ IIA, "Kalite ve Güvence Geliştirme Programı", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Mart 2012

- İç denetim biriminin kurumu geliştirdiği ve değer kattığına dair güvence vermek İDY'nin sorumluluğudur.

Dış Denetim Perspektifi;

İç denetim biriminin, en az beş yılda bağımsız bir dış değerlendirme ya da bağımsız doğrulama çalışmasıyla birlikte bir öz-değerlendirmeye tabi olmasıdır.

KGGP iç değerlendirmeler ve dış değerlendirmeler olarak iki analiz grubundan oluşur. İç değerlendirmeler, İDY nin kontrolünde iç denetim birimince yapılan, sürekli devam eden gözden geçirmeler ve periyodik öz değerlendirmelerdir. Ölçüm kriterlerinin oluşturulmasını sağlayacak karşılaştırmaları içeren iç değerlendirmeler zaman içerisinde bu karşılaştırmalar sayesinde yapılabilecek trend analizleri ile iç denetim faaliyetinde sağlanan iyileştirmeleri gösterecektir. Ancak tarafsızlık noktasında yeterli olmayan iç değerlendirmelerin iç denetim biriminin profesyonelliğini teyit ederek paydaşlara tarafsızca güven verebilecek bir dış değerlendirme ile desteklenmesi gerekir. Dış değerlendirmeler ise kurum dışından bağımsız ve uzman kişi ya da ekiplerce bizzat veya onaylama şeklinde 5 yılda bir yapılan değerlendirmelerdir.²²⁷

3.3.2. İç Değerlendirmeler

Sürekli ve **periyodik** değerlendirmeler olarak İDY tarafından yılda en az bir defa yönetim kurulu ve üst yönetime raporlanan iç değerlendirmelerdir. İç denetim biriminin içerisinde yetkilendirilen ve denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişiler tarafından gerçekleştirilir.

Sürekli değerlendirmeler (devamlı izleme); denetim sürecinin olağan güvence ve danışmanlık faaliyetleri gibi denetim sürecinin içine yerleşmiş rutin faaliyetlerdir. Sürekli değerlendirmeler, iç denetim süreci içerisindeki izleme faaliyeti gibi düşünülebilir ancak aradaki fark sürekli değerlendirme adına yapılan izleme faaliyetlerinin etkinliğinin iç denetim biriminin içinden ya da dışarıdan bir ekip tarafınca değerlendirilmesidir.

Sürekli değerlendirmeler, periyodik iç değerlendirmeler ve bağımsız değerlendirmeler etkin bir izleme faaliyetine dayanır. *2340 nolu standart ve uygulama önerisi* etkin bir izleme sürecinin detaylarını açıklamaktadır. İç denetim

²²⁷ SAWYER'S, a.g.e., CİLT 1, s.130

görevlerinin yürütülmesi esnasında, İDY'si tarafından görevlendirilen izleme sorumlusu, denetim sürecinin başından sonuna kadar gerçekleştirilen; denetim hedefinin belirlenmesi, ön incelemeler, açılış toplantısı, risk-kontrol matrislerinin oluşturulması, denetim planı, denetim testleri, denetim bulguları, önerileri, kapanış toplantısı, taslak ve nihai rapor sunumlarını izler ve değerlendirmeye temel oluşturur. Sürekli değerlendirme süreci aşağıda sayılan hususları kapsamaktadır:

- Denetim görevlerinin gözetimi (devamlı izleme),
- Kontrol listeleri ve denetim prosedürlerine ve iç denetim birimi kalite standartlarına uygunluk,
- Denetlenen ve ilgili paydaş geri bildirimleri,
- Farklı birim denetçilerinin çalışma kağıtlarının incelemesi,
- Proje bütçeleri, zaman takip sistemleri, denetim planı tamamlanma kriterleri, fayda maliyet analizi, çevirim süresi ve kabul edilen tavsiye sayısı gibi performans ölçütlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Sürekli değerlendirme sonuçlarına göre yapılan tespitler ışığında gerekli iyileştirme önerilerinde bulunulur ve bu önerilerin gerçekleştirilme durumları izlenir.

İçsel değerlendirme metotları arasında; çalışma kâğıdı incelemeleri, sözleşme denetimi, fiili ve bütçelenmiş analiz (ve diğer izleme metrikleri), performans değerlendirmeleri ve müşteri anketleri bulunmaktadır. Bir dış değerlendirmeden önce gerçekleştirilen periyodik iç değerlendirmenin, dış değerlendirmeyi kolaylaştırıcı ve maliyetini azaltıcı etki sağladığı, UMUÇ Sdt. 1311-1 de belirtilmektedir.

Periyodik(dönemsel) değerlendirmeler; öz değerlendirme diğer bir ifadeyle kendi kendini değerlendirme ya da kurum içerisinde iç denetim uygulamalarına vakıf diğer çalışanlar tarafından gerçekleştirilen dönemsel değerlendirmelerdir. Denetim sürecine yönelik daha ayrıntılı derin incelemelerdir. İç denetim biriminin uygulamalarını ve performans ölçümlerini en iyi uygulamalarla kıyaslayarak (benchmarking) yapılan değerlendirmelerdir. Dış değerlendirmelerin maliyetini azaltıcı ve kolaylaştırıcı etkileri yadsınamaz. Esasen iç değerlendirme denildiğinde kastedilen periyodik değerlendirmelerin amacı aşağıda sıralanmıştır:

- İç denetim faaliyetlerinin iç denetim yönetmeliği ve kritik paydaşların (yönetim kurulu-denetim kurulu- üst yönetim) beklentileriyle uyumu,

- Denetim faaliyetinin etkinliği ve verimliliğinin tespiti,
- Güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin en iyi uygulamalara sahipliğinin ve iş süreçlerine sağlanan katma değerin tespiti,
- İç denetim faaliyetinin geliştirilmesine yönelik önerilerin oluşturulması,
- Standartlara uygunluğun tespiti,
- İç denetim faaliyetinin dış değerlendirmelere hazırlanmasıdır.

Periyodik değerlendirme süreci; i denetim birimi içerisinden en az iki kişilik bir değerlendirme ekibinin oluşturulması, değerlendirme hedeflerinin belirlenmesi, denetlenen ve denetleyen birimlerin yönetici ve çalışanlarının i denetim faaliyetleri için görüşleri(anketler), yerinde değerlendirmenin yapılması, yönetim kurulu ve denetim komitesi ile görüşme ve mülakatların yapılması, değerlendirme ve raporlama ve izleme aşamalarını içerir.

Periyodik i değerlendirmeler genellikle, Standartlar ve İ Denetim Yasası gibi dış mevzuat ve politikalar, prosedürler, tüzük gibi iç mevzuat incelemelerinden oluşmaktadır. İyi organize edilmiş, kapsamlı, belgelenmiş ve referans verilen bir periyodik iç değerlendirme sürecinin etkisi başarılı bir KGGP süreci için çok önemlidir. Bu nedenle, bu sürece ait değerlendirme sonuçlarının; politikalar, prosedürler, eğitim ve performans hususlarında dikkate alınması gerekmektedir.

İç Kalite Değerlendirmelerinin sonucunda elde edilen en önemli değerler; denetim personeli tarafından daha tutarlı yaklaşımlar, Standart 1311 ile uyumluluk, geliştirilmiş iç denetim süreçleri ve eğitim fırsatlarıdır.²²⁸

2012 'de The Austin Chapter Research Committee tarafından yayınlanan araştırma raporunda, KGGP 'ye ait i değerlendirmelerin en iyi uygulamalarının; i denetim süreçlerinde uygulama, kullanım ve sonuçlar için raporlanabilen ve izlenebilen önemli ölçülebilir, hesap verebilir ve uygulanabilir iyileştirmeler sağladığı sonucuna varmıştır.²²⁹

²²⁸ CBOK 2010, "The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study", *Measuring Internal Auditing's Value Report III*, s.17

²²⁹ "Best Practices in Implementing Quality Assurance & Improvement Programs", *The Austin Chapter Research Committee*, March 2012, s.27

3.3.3. Dış Değerlendirmeler (IIA UMUÇ Sdt.1312)

UMUÇ Sdt.1312- Dış Değerlendirme Standardında belirtildiği üzere; iç denetim faaliyetleri için beş yılda bir kez, bir dış (bağımsız) kalite güvence değerlendirmesinin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Söz konusu dış değerlendirmeler, iç denetim faaliyetinin Standartlara uygunluk durumunu teyit ederek paydaşların iç denetime olan güvenini tesis etmeyi amaçlar. UMUÇ ve Kalite Güvence Değerlendirme koşuluna uyan iç denetim faaliyetlerinin “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ile uyumludur.” İfadesini raporlarında kullanmalarına ve geçerliliklerinin korunmasına izin verilir.²³⁰

Dış değerlendirme sonucu iç denetim faaliyetinin tamamına yönelik olarak iç denetimin tanımı, Standartlar ve Etik Kurallara uygunluk hakkında görüş bildirilir. İlaveten İDY, üst yönetim ve yönetim kurulunun talepleri doğrultusunda dış değerlendirmenin kapsamı belirlenebilir. Dış değerlendirme sadece iç denetim biriminin KGGP’ sini değerlendirmekle sınırlı değildir. İç değerlendirmelerden daha kapsamlı olarak; iç denetim faaliyetinin etkinliğini ve verimliliğini en iyi uygulamalarla kıyaslayarak gerekli önerileri geliştirmesi ve raporlaması da söz konusudur. UMUÇ Uygulama Önerisi, Sdt. 1312 da dış değerlendirme kapsamı;²³¹

- İç Denetim Tanımına, Standartlara, Etik Kurallara, iç denetim yönetmeliğine, plan, politika ve prosedürlerine uygunluk,
- Yönetim kurulu ve üst yönetimin beklentileri,
- Yönetişim sürecine dahil olan gruplar arasındaki ilişkiler ve iç denetim faaliyetinin yönetişim süreciyle bütünleşmesi,
- İç denetim araç ve teknikleri,
- İç denetim birimi çalışanlarının uzmanlık ve tecrübelerinin sürecin gelişimine katkısı,
- İç denetimin kuruma kattığı değerın tespiti olarak belirtilmiştir.

Dış değerlendirmeler kurum dışından bağımsız ve uzman kişi ya da ekip tarafından iç değerlendirmelerle aynı amaca hizmet etmek adına en az beş yılda bir yapılır. İki farklı şekilde dış değerlendirme yapılması mümkündür. Birincisi; konuda uzman kurum dışından bir ekip tarafından gerçekleştirilmesi, ikincisi ise kurum

²³⁰ IIA, “Uygunluk Neden Önemli? İç Denetim Standartlarına Uygunluk Gerçek Güvenceyi Sağlamanın Anahtarıdır”, **Pozisyon Raporu**, Mayıs 2018

²³¹ IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi** 1312

içindeki bir ekip tarafından yapılan öz değerlendirme sonuçlarının kurum dışından bağımsız bir uzman tarafından değerlendirilmesi ve onaylaması şeklindedir.²³²

Yukarıda değinildiği üzere iki farklı şekilde yapılabilen dış değerlendirme sürecinde, tamamen kurumdan bağımsız uzman bir ekiple anlaşılması durumunda, bu ekibin bağımsızlık ve tarafsızlık vasfı son derece önemlidir. Hiçbir şekilde iç denetim biriminin dış değerlendirme yapacak olan kurumla bağlantısının ve çıkar ilişkisinin olmaması gerekmektedir. Dış değerlendirmeyi yapacak olan ekip seçimi İDY' sinin sorumluluğundadır ve İDY seçim sürecine üst yönetim ve yönetim kurulunu da dahil eder.

Tamamen bağımsız bir dış değerlendirme ekibi tarafından gerçekleştirilen süreçte şu adımlar takip edilir:

- İDY tarafından yönetim kurulu ve denetim ekibince onaylanan bir değerlendirme ekibi oluşturulur.
- İç denetim birimince yapılan periyodik iç değerlendirme sonuçlarının incelenmesi,
- İDY ve yönetim kurulu- denetim komitesinden belirlenen üyelerle ön görüşme yapılması,
- Yapılan anket sonuçlarının incelenmesi,
- Yerde değerlendirmenin yapılması,
- Görüşme mülakatların yapılması,
- Kurum içerisindeki diğer güvence birimleriyle görüşülmesi,
- Değerlendirmenin yapılması,
- Kurum için örnek en iyi uygulamalara göre gerekli önerilerin oluşturulması,
- Değerlendirme, kapanış toplantısı, bulguların paylaşımı,
- Taslak rapor hazırlanması ve sonrasında sağlanan mutabakat ile önerileri de içeren nihai raporun sunulması.

Kurum içerisinde yapılan bir öz değerlendirmenin bağımsız bir değerlendirme ekibi tarafından incelenerek onaylanması şeklinde yapılan bağımsız onaylı öz değerlendirme sürecinde, iç periyodik değerlendirmelerden farklı olarak öz değerlendirmenin İDY önderliğinde, kurum içerisinden ancak iç denetim birimi dışından yetkili kişiler tarafından yapılabilmesi söz konusudur. Bu şekilde yapılan bir dış değerlendirme süreci kapsamlı bir değerlendirmeden ziyade sadece standartlara

²³² Özbek, a.g.e. Cilt 1, s.778-790

uygunluğun incelendiği bir değerlendirme için daha uygundur. Bağımsız bir ekip tarafından yürütülen dış değerlendirme sürecine çok benzer şekilde yürütülen öz değerlendirme onaylı dış değerlendirme süreci, farklı olarak kapsam bakımından daha sınırlıdır ancak ilaveten öz değerlendirme sürecinin yeterliliği ve uygunluğunun değerlendirilmesini içerecektir.

KGPP dış değerlendirme sonuçlarının faydaları aşağıda sıralanmıştır:²³³

- Üst yönetimin, değerlendirme sonuçlarına göre iş süreçlerinde yapacakları iyileştirme kararları ile kurumsal yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini artırabilir.
- Dış değerlendirme süreci sonucuna göre yapılan iyileştirmelerle, iç denetimin kurumsal değeri arttırmasına, maliyetlerin azaltılmasına ve iç denetim algısının güçlenmesine katkı sunulabilir.
- İç denetim ekibinin uluslararası iç denetim standartları hususunda farkındalığı yükseltilebilir.
- İç denetim ekibinin yetkinliğinin artması sağlanabilir.
- Mesleki yeniliklerin takibi ile gerekli revizyonların yapılabilmesi için imkân oluşabilir.

Hem 2010 yılında gerçekleştirilen CBOK bilgilendirme raporunda hem de 2012' de The Austin Chapter Research Committee tarafından yapılan araştırma sonuçlarına göre, etkili KGPP 'ların sahip olduğu üç ortak özellik şunlardır:²³⁴

1- Üst yönetim ve denetim komitesinin desteğine sahiptirler. (dış değerlendirmeler gerçekleştirirken ve iç denetçilerin kurulda yer almalarını garanti etmede bu desteği almak özellikle önemlidir.)

2- Kalite güvencesi ve iyileştirme konusunda tutkulu özel personelleri vardır. (Bu kişi veya kişi grubu, iç öz değerlendirmeyi yapmak, dış kalite kontrolüne hazırlık için tüm bilgileri toplamak ve iç denetim faaliyetinin sürekli izlenmesini sağlamaktan sorumludur.)

3- İç denetim faaliyetinin kalite güvencesi ve iyileştirme ihtiyaçlarına dayalı olarak teknoloji kullanımından yararlanır ve doğru teknoloji araçlarına yatırım yaparlar. (Araçlar, tüm iç denetim çalışma kağıtlarını merkezi bir yerde güvenli bilgi sağlamak için kullanılır.)

²³³ Cristina Boța, Cristina Palfi, "Measuring And Assessment Of Internal Audit's Effectiveness", Mayıs 2014, <https://www.researchgate.net/publication/46533259>

²³⁴ Cbok 2010, "Attributes of Highly Effective Quality Assurance And Improvement Programs", **Knowledge Report**, January 2010, s.4

Kalite güvence değerlemesinden beklenen yararının elde edilmesi için üst yönetimin iç denetim algısı ve programa bakış açısı ile dış değerlendirici kuruluşun mesleki yetkinliği kritik unsurlardır. İç denetim yöneticilerinin, dış değerlendirme birimlerinden en önemli beklentileri; iç denetim performanslarının ölçülmesi ve artırılmasını sağlayacak geliştirmelerin önerilmesidir. Kaliteyi sağlamak için ana yöntemler şunlardır.²³⁵

- Kurum genelinde iç denetim standartlarına göre politika ve prosedürleri uyguladığına dair makul bir güvence elde etmekten sorumlu güvence müdürünün koordinasyonunda bir kalite güvence departmanlarının oluşturulması,
- İç denetim kalite denetimlerinin IIA tarafından yayımlanan iç denetim standartları yerleşimlerine göre gerçekleştirilmesi ve ülkelerdeki IIA genel merkezi ile iş birliği içinde bazı kalite güvence programlarının başlatılması,
- İç denetim standartlarına uyumu doğrulamak için dış ekipler tarafından gerçekleştirilen iç denetim kalitesinin değerlendirilmesi ve ayrıca Dengeli Puan Kartı gibi iç denetim performanslarının ölçülmesi için bazı araçlar kullanılması,
- İç denetim müşterileri için bazı memnuniyet çalışmalarını gerçekleştirerek performansların nitel yöntemlerle ölçülmesi, temel amaçlarından biri, müşterinin mutsuzluğunun potansiyel nedenlerinin tanımlanmasıdır.
- İç denetim kalitesinin yıllık değerlendirmelerini gerçekleştirmek için bazı güvence kalite programlarının uygulanması ve hesap verebilirlik.

3.3.4. KGGP' nin İşlevselliği ve Etkinliği

UMUÇ Sdt. 1320- Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama: İDY hem iç hem de dış değerlendirmelerin kapsam ve sıklığını, değerlendirme uzmanlarının nitelikleri ve bağımsızlığı, vardığı sonuçları, geliştirme fırsatlarını ve her türlü düzeltici eylem planını içeren KGGP sonuçlarını üst düzey yönetime ve yönetim kuruluna raporlamalıdır.

İDY' si iç denetim görevlerini, standartlara uyumu ve kaliteyi sağlayacak sistematik ve disiplinli bir politikaya dönüştürerek belirlemelidir. Buna bağlı olarak KGGP da kurumsal ve dış etkenlerden dolayı ihtiyaç duyulan değişim ve güncellemeler yapılmalıdır.

²³⁵ Tüm, a.g.e., s.100

UMUÇ Sdt. 1322- Aykırılıkların açıklanması: İDY, iç denetim faaliyetinin kalite güvence ve geliştirme programına uygun olarak devamlı izlenmesine, periyodik olarak öz değerlendirme yapılmasına ve bağımsız dış değerlendirmelere tâbi tutulmasına yönelik olarak sorumludur. İç veya dış değerlendirmelerde, Etik Kurallarına ya da Standartlara aykırılığın iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve işleyişini etkileyecek derecede olduğu tespiti yapılırsa İDY bu aykırılık ve etkilerini üst yönetime ve yönetim kuruluna açıklamalıdır. İDY' nin uyumsuzluk durumunun; iç denetim faaliyetinin mesleki görev ve sorumluluklarını yerine getirme kabiliyetini, paydaşların beklentilerini, güvence sağlama, denetim planını tamamlama ve yüksek riskli alanları ele alma kabiliyetini etkileyip etkilemeyeceğini ve etkileyecekse ne kadar ve ne derecede etkileyebileceğini değerlendirerek yönetimi bilgilendirir.

UMUÇ Sdt.1321- "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygunur" İbaresinin Kullanımı: Nihai sonuçların raporlanması aşamasında, uygunluk kanaatine varıldıysa, raporda "Uluslararası İç Denetim Mesleki Standartlarına Uygunur" ibaresinin kullanılması gerekmektedir. Bu ibare ancak dış değerlendirme sonucu kullanılabilir.

2006 da CBOK tarafından yapılan araştırmada, katılımcıların KGGP'nın düzenlendiği 1300 serili standartlara uyumu hususunda; kurumun iç denetim birimine sahip olduğu süreden, denetim ekibinde çalışanların IIA'ya üye olma süreleri ve sayılarından ve iç denetim personel sayısından etkilendiği tespit edilmiştir.²³⁶

Yüksek Etkili Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarının Özellikleri.²³⁷

1- İDY, kuruluşun yönetişimini, risk yönetimini ve iç kontrol süreçlerini güçlendirmeyi amaçlayan girişimlere dahil olmak üzere kuruluşta aktif olarak yer alır.

2- İç denetim faaliyetinin, kuruluşun risk yönetimi programı veya süreciyle bağlantılı yıllık bir risk değerlendirme süreci vardır.

3- İç denetim faaliyeti, verimliliğini ve etkinliğini artırmak için teknoloji tabanlı denetim araçlarını kullanır.

4- CAE, iç denetim personelinin sürekli eğitim ve öğretimini taahhüt etmiştir ve iç denetçileri profesyonel sertifikalar almaya teşvik etmektedir.

²³⁶ Cbok 2006, *A Global Summary Of The Common Body Of Knowledge* 2006, s.29

²³⁷ Cbok 2010, "Attributes of Highly Effective Quality Assurance And Improvement Programs", *Knowledge Report I*, January 2010, s.5

5- İç denetim faaliyeti sunduğu hizmetlerde kaliteye sürekli bağlılık göstermektedir.

6- İç denetim faaliyeti müşteriler ve işletme paydaşları ile yüksek bir güvenilirlik seviyesine ve mükemmel bir üne sahiptir.

7- İç denetim faaliyeti, tüm iç denetim personelinin görev ve sorumluluklarını açıkça tanımlayan kapsamlı bir tüzüğe sahiptir.

8- İç denetim faaliyeti, dış denetçiyle en iyi şekilde koordine edilir.

9- İç denetim faaliyeti, riske ve yönetim eylem planlarının takibine odaklanan uygun özlü denetim raporları sağlar.

10- İç denetim planı, bölüm içinde personel verimliliği artırmak için belirli performans kilometre taşları belirler ve açıklar.

11- CAE, iç denetim faaliyetinin sürekli iyileştirilmesi için personel ile açık görüşmeler yapar. Tartışılan konular gelecekteki çalışma planlarını, kontrol testlerini ve iç denetim tekniklerini içerir.

12- İç denetim faaliyeti, denetim komitesi ve üst yönetim ekibi arasında mükemmel bir uyum vardır. Ayrıca, CAE ve iç denetim faaliyeti, denetim komitesi için periyodik eğitim yürütmektedir.

13- Kuruluşun iç denetim faaliyetine yüksek düzeyde güveni vardır.

14- İç denetim faaliyetinin kuruluşun üst yönetim ekibi, denetim komitesi ve / veya yönetim kurulu ve diğer paydaşlarından yüksek düzeyde desteği vardır.

15- İç denetim faaliyeti BT, veri analizi veya BT denetimi konusunda deneyime sahip bir veya birkaç personeli içerir.

Kapsamlı bir kalite güvence ve geliştirme programını (QAIP) desteklemek için, Üst Yönetim ve İç Denetim Komitesi; onaylanmış nitelikli kaynaklar ve sürekli mesleki gelişim için bir taahhüt vermelidir. İç Denetim uygun şekilde konumlandırılmış ve yeterli şekilde kaynaklandırılmış olmalıdır. İç Denetim ekibi yetkinliğe ve gerekli profesyonel özene sahip olmalıdır.²³⁸

Bir KGGP, iç denetimin denetim ve danışma faaliyetlerinin tamamına ilişkin yapılan sürekli ve periyodik değerlendirmelerde, kesintisiz iyileştirme öneri ve uygulamalarını destekler. Bunu, sistemli ve disiplinli bir metodoloji ile yapmalıdır.

²³⁸ *Insights To Quality*, "How The IIA's Core Principles Support Successful Internal Audit Practices", 2018

İDY' nin sürekli gelişmeyi sağlayabilmek için faydalanabileceği yöntemlerden birisi Deming Döngüsü 'dür.²³⁹

Bu model, KGGP'nin iç denetim faaliyeti içine yerleştirilmesi ve uygulanmasına yardımcı olur. Olgunluk modeli uygulamak da İDY'nin iç denetim faaliyetinin risk yönetim sürecini iyileştirmesine ve daha yüksek olgunluk seviyelerine ulaşmasına imkân vererek, sürekli iyileşme sürecine yardımcı olabilir. Olgunluk seviyesini arttırmak sadece kurum menfaatini sağlamış olmakla kalmayacak aynı zamanda iç denetim birimlerinin güvence ve danışmanlık kabiliyetlerini de arttırarak iç denetimin etkililiğine de katkı sağlayacaktır. Sürekli geliştirmeyi sisteme yerleştirmek için yapılması atılması gereken ilk adımlarda biri, bir performans ölçüm çerçevesi düzenlemektir. Belirlenmiş kalite ölçütlerine göre düzenlenen raporda, bu ölçütlerin durumu ve sapmalar hususunda bilgilendirme yapılmalı ve zamanında uygulanacak düzeltici önlemler alınmalıdır. Belirlenen kalite ölçütlerinin istenilen kalite düzeyini sağlayıp sağlamadıkları ve geçerliliklerinin devam edip etmediği düzenli olarak (örneğin, sürekli izleme veya periyodik öz-değerlendirme yapılarak) kontrol edilmelidir. (Bkz. EK EK-C ve EK-B)

²³⁹ IIA, **UMUÇ Uygulama Klavuzu**, "Yetenek Yönetimi: İyi Ekip Üyelerini İşe Alma, Geliştirme, Motive Etme ve Kurumda Tutma", Aralık 2015, s.20, www.globaliaa.org

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BALANCED SCORECARD YÖNTEMİ İLE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

İç denetim performans ölçüm süreci için Balanced Scorecard yönteminin tercih edilmesinin nedeni iç denetim sürecinin, ancak çok boyutlu olarak değerlendirme imkânı tanıyan ve hem kantitatif hem de kalitatif unsurları bir arada değerlendirme olanağı sunan bir metot olmasıdır.

Ancak bu yöntemle ilgili açıklamaların yapılmasından önce genel anlamda performans ölçümünün, değerlendirmesinin ve farklı metotların tanımlanmasında fayda vardır. Aşağıdaki bölümlerde bunlara kısaca değinilmiştir.

4.1. PERFORMANS ÖLÇÜMÜ ve DEĞERLENDİRMESİ

Performans ölçümü basit anlamda; belirli bir görevi gerçekleştirmekle sorumlu olanların, hedefe ulaşılmasına dair neyi başardığının nicel ya da nitel olarak ifade edilmesidir.

Kurumsal alanda değişik biçimlerde tanımlanmakta olan performans ölçümü; kurum amaçlarına yönelik olarak gerçekleştirilen faaliyetlerde, ürün/hizmet veya kaynak kullanımlarında; verimlilik, etkililik ve kalite değerlerinin ölçülmesi, analiz edilmesi ve raporlanması anlamına gelmektedir.²⁴⁰

2003'de Prawitt'in yapmış olduğu çalışmada performans ölçüm nedenleri şu şekilde sıralanmıştır:²⁴¹

- Örgütün vizyon, misyon ve hedeflerini açığa çıkarır,
- Stratejinin ölçülebilir hedeflere dönüşümünü sağlar,
- Örgütün ilerlemesinin ölçülmesini sağlar,
- Hesap verilebilirliği ve karar alma süreçlerini geliştirir,
- Amaçlara nasıl ulaşılacağına ilişkin anlaşılmasını sağlar,
- Hedeflerle kaynakları bütünleştirir,
- Güvenilirliği artırır,
- Beklentilerin tüm örgüt seviyelerince bilinmesini sağlar.

²⁴⁰ Sayıştay, *Sayıştay'ın Performans Ölçümüne İlişkin Öneri Raporu*, Ankara, 2003, S.34-55

²⁴¹ Prawitt, D.F., *Managing the internal audit function*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003

Performans ölçümünün yararları şu şekilde sıralanmıştır:²⁴²

- Yöneticilere, kurumlarını daha iyi yönetmelerini sağlayacak veri akışı sağlar.
- Yöneticilerin önceden belirlenmiş hedeflere güdümlenerek, etkinliklerinin artmasını sağlar.
- Planlamalar ve iş süreçlerinde çıkabilecek sorunlara karşı proaktif çözümler üretilmesine yardımcı olur.
- Kurum personeli ve kurum performansı arasında yetki-sorumluluk bağı kurarak güven duygusunu artırır, motivasyon aracı olur.
- Dışa dönük raporlama ile kurum itibarının artmasına katkıda bulunur.
- Politikaların, stratejilerin ve programların belirlenmesi ve değerlendirilmesi açısından yardımcı olur.

Drucker'ın meşhur "Ölçemezsen yönetemezsin" yorumuna istinaden, ölçmenin yönetmek ve yönetileni iyileştirmek adına önemi büyüktür. Dolayısıyla bir amaca yönelik aksiyonların performans ölçümü de bir yönetim işidir. Performans yönetiminin bir unsuru olarak performans ölçümü süreci şu şekildedir:²⁴³

1. Stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi,
2. Performans ölçümlerinin (göstergeleri, ölçütleri) belirlenmesi,
3. Somut Hedeflerin veya trendlerin belirlenmesi,
4. Verilerin elde edilmesi,
5. Bilginin raporlanması,
6. İyileştirici tedbirlerin alınması şeklindedir.

Performans yönetimi; bir kuruluşun çalışanlarını, görev ve misyonların yerine getirilmesinde iş verimliliğini arttırmaya dahil ettiği sistematik bir süreçtir. Çalışanların performans yönetimi faaliyetleri arasında; iş planlaması ve beklentileri belirlemek, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için çevre düzeninin geliştirilmesi, performansı sürekli izlemek, performansı periyodik olarak derecelendirmek ve iyi performansı ödüllendirmek vardır.²⁴⁴

²⁴² Sayıştay, a.g.e., s.10,11

²⁴³ Sayıştay, a.g.e., s.34-55

²⁴⁴ IIA, **GAIN**, Measuring IA performance 2009, s.6-7

Performans yönetim sürecinde dikkat edilecek hususlar şunlardır:

- Stratejik planlama sürecinde hedeflere ait performans göstergelerinin ölçülebilir olması (maliyet, zamanlılık, kalite, miktar gibi),
- Birim veya departmanlara ait hedeflerin kurumsal hedeflerle örtüşmesi,
- Performans ölçümlerinin ağırlıklandırılması veya oranlanması (süre veya yüzde şeklinde),
- Sürecin raporlanma safhasında anlaşılır şekilde net ve şeffaf tutum sergilenmesi, şeklinde sıralanabilir.²⁴⁵

4.2. ÇOKLU PERFORMANS ÖLÇÜM MODELLERİ

İşletmenin; KONTROL işlevine ait en önemli faaliyetlerinden biri de performans ölçümü ve yönetimidir. Geleneksel yöntemlerde, “kârlılık” ve “büyüme” gibi daha çok niceliksel olan göstergeler, tek boyutlu olarak kullanılarak performans ölçümü yapılmaktaydı. İşletmelerin sadece bugününü değerlendirebilen, geleceği ile ilgili fikir veremeyen bu ölçümler, günümüz değişen koşullarına yeterince cevap veremez hale geldiğinden, yerini çoklu performans ölçümlerine bıraktı. Çoklu performans ölçüm modelleri, finansal performans göstergeleri ile beraber finansal olmayan performans göstergelerini de içererek işletme başarısını ve hedeflere ulaşma derecesini ölçmektedir.²⁴⁶

Çok boyutlu performans ölçüm modelleri; işletmelerin tüm boyutlarıyla değerlendirilmesine imkân tanıyarak, zaman ve kaynakların etkin kullanımı ile ilgili görüş elde etmelerini sağlar. Bu modeller; strateji, müşteriler, kalite, kârlılık, insan kaynaklar, zaman yönetimi, verimlilik, yenilik ve esneklik gibi unsurların değerlendirilmesini sağlayan performans göstergelerini içermektedir. Çok boyutlu performans ölçüm modelleri; “Balanced Scorecard Modeli”, “Payda Temelli Performans Değerleme Modeli” ve “Performans Piramidi Modeli” dir.²⁴⁷

4.2.1. Dengeli Performans Ölçüm Modeli (Balanced Scorecard Modeli)

Dengeli performans ölçüm modeli (BSC) işletme yönetimine performans ölçümünü birbirleriyle neden -sonuç ilişkisi içinde olan dört boyutla yapma imkânı

²⁴⁵ Tamer Aksoy, Sezer Kahyaoğlu, “Measuring the Internal Audit Performance: Tips for Successful Implementation in Turkey”, *American International Journal of Contemporary Research*, April 2013, Vol. 3, No. 4, S.71-82, s.76

²⁴⁶ Ali Coşkun, *Stratejik Performans Yönetimi ve Performans Karnesi*, Literatür Yayınları, 2007, sa:4-5

²⁴⁷ Veysel AĞCA, Ar. Gör. Ender TUNÇER, “Çok Boyutlu Performans Değerleme Modelleri Ve Bir Balanced Scorecard Uygulaması”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, B.F. Dergisi* (C.VIII, S.1, 2006

tanır. Boyutlar, hissedarlara ve sahiplerine nasıl görüldüğünü gösteren finansal boyut, müşterilerine nasıl görüldüğünü gösteren müşteriler boyutu, işletmenin esas faaliyetine ait çıktıların elde edilmesine ilişkin sürecin kalitesini gösteren iş süreçleri boyutu ve işletmenin sürekli büyüme ve gelişme unsurlarına ait performans ölçümünü gösteren öğrenme-gelişme boyutudur.²⁴⁸

Çalışmada kullanılan yöntem, literatürde farklı isimlerle kullanılmaktadır ve standart bir ifadeye sahip değildir. Dengeli Performans Ölçümü, Dengeli Hedef Kartı, Kurumsal Karne

gibi farklı isimlerle adlandırılmaktadır. Yaygın şekilde bilinirliğe sahip olması ve uluslararası tanımlamada kabul edilirliliğinin olması dolayısıyla tez çalışmasında bu yöntem Balance Scorecard ifadesiyle kullanılmıştır.

4.2.2. Paydaş Temelli Performans Ölçüm Modeli (The Stakeholder Scorecard Model)

Atkinson ve arkadaşları tarafından 1997’de geliştirilen, “Paydaş Temelli Performans Ölçüm” modelidir. Bu model, işletme performansını paydaşları baz alarak ölçmektedir. Model işletme paydaşlarının gereksinim ve beklentilerini bütünleştirmeye ve ölçmeye odaklanmıştır. Finansal olan ve olmayan değişkenlerin arasındaki dengeye, işletme ile paydaşların arasındaki dengeyi de ekleyerek performans ölçümü yapar.

4.2.3. Lynch-Cross Performans Piramidi Modeli

Performans Piramidi Modeli; kurum, işletme, operasyon sistemi ve iş birimi düzeylerindeki genel ölçüleri tanımlamaktadır. Modelde, performansın boyutlarını oluşturan finansal ve finansal olmayan iki ana metrik söz konusudur. Bu modelde işletmelerin odak noktası, finansal ve pazarlamaya yönelik amaçlarının gerçekleşmesidir. Modelde kullanılan performans ölçümleri; müşteri tatmini ve onu destekleyen kalite ve verimlilik kriterleri ile esneklik ve verimlilik ölçümleridir.²⁴⁹

²⁴⁸ Tamer KOÇEL, *İşletme Yöneticiliği*, Beta Yayınları, İstanbul, 2003, s.456-457

²⁴⁹ İsmet BARUTÇUĞİL, *Performans Yönetimi*, Kariyer Yayıncılık, İstanbul, 2002, s.14-16

4.3. BALANCED SCORECARD YÖNTEMİNİN METODOLOJİSİ

1990 yılında David Norton ve Robert Kaplan yaptıkları “Measuring Performance in the Organizations of Future” (Geleceğin Organizasyonlarında Performans Ölçümü) adlı araştırmada, sürekli gelişen faaliyetlerde kaydedilen ilerleme oranının ölçülmesi (Analog Devices) yaklaşımından faydalanarak, Balanced Scorecard yöntemini geliştirmişlerdir. Balanced Scorecard yöntemi, uygulandığı kurum ya da birimin misyon ve stratejisinin anlaşılabilir performans ölçümlerine dönüştürülerek yönetimin kullanabileceği sistemli bir yapının kurulmasına yardımcı olur. Kurumların stratejik hedeflerinin belirlenmesi ve bu hedeflere ulaşılmasını sağlayacak kritik başarı faktörlerinin tayin edilmesi, Balanced Scorecard’ın çerçevesinin oluşturulması demektir.²⁵⁰

Kaplan ve Norton, kurum yöneticilerini; balanced scorecarda ait dört perspektifi birbirinden bağımsız performans metrikleri olarak değil, stratejik amaçları doğrultusunda bir dizi neden-sonuç bağlantısı olan dengeli kartlar olarak görmeleri doğrultusunda yönlendirmektedir. Yöneticilerin bu bağlantıyı görmelerini sağlamak üzere hiyerarşik bir düzen içinde çalışan Strateji Haritasının kullanılmasını tavsiye etmektedirler. Strateji haritasına göre; öğrenme ve büyümedeki gelişmeler (hiyerarşideki en düşük seviye) daha iyi iç süreçlere (ikinci seviye) yol açar ve bu da müşterilere (üçüncü seviye) sunulan ve finansal performansla (en yüksek seviye) doruğa ulaşan değer önermelerini artırır. Böylece, her bir performans metriği içinde gerçekleştirilen sürekli iyileştirmelerin finansal performansa olan etkileri tespit edilebilir.

Bu çerçeve, bir kurumun misyon ve stratejilerinin ölçülebilir argümanlar haline dönüştürülerek anlamlandırılmasıdır. Ortaya çıkan argümanlar, kurum paydaşlarının beklentileri, iş süreçleri, öğrenme ve büyüme gibi boyutlar arasında olan dengeyi gösterir. İlaveten geçmişteki çalışmaların sonuçlarını gösteren ölçüler ile gelecekte alınacak aksiyonların ölçüleri arasındaki dengeyi de ifade eder. Uzun dönemli stratejiler için kullanılan bir yönetim sistemidir. Bu yönetim süreci; kurum vizyon ve stratejisini belirlemek, hedefler ve ölçülerin arasındaki bağlantının ortaya konulması ve kurum içinde iletişiminin kurulması, stratejik planlarla belirlenen hedeflerin entegrasyonu, alınan aksiyonlar sonucunda geribildirim alınması ve öğrenmenin artırılmasıdır.

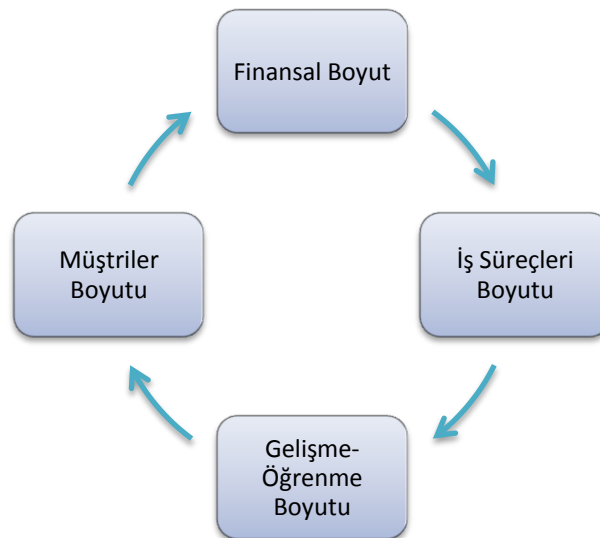
²⁵⁰ R.S. Kaplan, D.P. Norton, **Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek**, aura kitapları, Ağustos 2015, önsöz

Balanced Scorecard' da yer alan ölçümler birbirleriyle bağlantılı, tutarlı ve birbirlerini tetikleyen bir ilişki içindedir. Bu ölçümler arasındaki sebep- sonuç ilişkileri ve kurum stratejileri, oluşturulan çerçeve ile birleştirilmelidir. Sonuçlar ve performans ölçümleri kurumsal bir sıçramaya ve rekabet avantajına imkân verecek kritik başarı faktörlerini ölçmelidir.

Bu yöntem bir strateji geliştirme aracı değil aslında mevcut stratejiyi kurum içinde yerleştirme ve uygulama aracıdır. Balanced Scorecard; yönetimlerin belirlediği stratejilerin, amaçlar, ölçüler ve hedefler haline dönüştürülerek izlenmesini ve denetlenmesini sağlayan bir sistemdir. Kurum misyonunun bütün çalışanlarca benimsenmesini sağlayarak ortak bir amaç etrafında bütünleşmeyi sağlar. Çalışanlara kurum başarısına ne derece katkı sağladıklarını gösteren strateji ile bağlantılı bir model sunar. Modelin başarılı olabilmesi, amaç ve ölçülerin doğru ve şeffaf şekilde belirlenmesine bağlıdır.

4.3.1. Balanced Scorecard Yönteminin Boyutları

Kurumsal vizyon ve stratejiler dikkate alınarak belirlenen scorecard hedef ve ölçümleri, kurumları dört farklı perspektiften değerlendirir. Finansman, Müşteriler, İş süreçleri ve Öğrenme ve Büyüme boyutları(kategorileri) Balanced Scorecard' ın çerçevesini oluşturur. Bu kategorilerin her biri ile ilgili stratejik amaçlar oluşturulur ve bu amaçların gerçekleştirme derecelerini ölçmek için performans ölçümleri belirlenir. Her ölçüme ait hedef ve hedefe ulaşılması için gereken aksiyon planları belirtilir.



ŞEKİL-6 BSC Modeli Boyutları

- **Finansal Boyut:** Kurum stratejisini yönlendiren amaçları kapsar. Bu amaçlar; gelirlerin artırılması, maliyetlerin azaltılması, verimlilik artışı, varlıkların korunması ve kurum değerinin artması olarak sıralanabilir. Büyüme ve karlılık hedefleri iyi bir risk-kontrol yönetimi ile dengelenebileceği için finansal boyuta karlılıktaki değişim olasılığının ve risklerin de dahil edilmesi uygun görülmektedir. Finansal boyutta yer alan amaçlar diğer boyutlar arasındaki bağlantıların kurulmasını sağlayacak niteliktedir.²⁵¹

- **Müşteri Boyutu:** Hedef kitleye sunulacak değer önerilerinin ve bunların gerçekleşme durumlarını gösteren ölçümlerin belirlendiği boyuttur. Paydaşların her birine ait önemli beklenti ve talepler belirlenerek, stratejilerin bunlara uyumlu olması sağlanır. Balanced Scorecard modeli oluşturma çalışmaları müşteri bazlı hedeflerin belirlenmesi ve bu hedeflerin yarattığı müşteri değer teklifine dair kesin geribildirim alınması ile kurumsal işleyişe yeni bir profesyonellik anlayışı getirmeyi hedeflemiştir. Değer tekliflerinin ölçüleri zaman, kalite ve fiyattır. Müşteri memnuniyeti ve pazar payı zamana bağlı olarak yükseltilebilir. Kalite, kurumun zaman boyutunda gösterdiği performansla ilgilidir. Fiyat; maliyetlerin azaltılması, karlılığın artırılması ve rekabet üstünlüğü sağlamak açısından önemlidir.²⁵²

- **İş Süreçleri Boyutu:** İş süreçlerinde etkinlik, verimlilik, kalite ve maliyet bakımından üstünlük hedefleyen kurumların, amaç ve ölçümleri paydaş beklentilerinin karşılanması için geliştirilen stratejilerden oluşmaktadır. Yenileme, süreç iyileştirmesi, ARGE ve satış sonrası hizmetler gibi iş süreçleri bu stratejiler kapsamındadır.

- **Öğrenme ve Gelişme Boyutu:** Kaplan ve Norton'un geliştirdiği modele göre tanımlandığında; çalışan yetenekleri, bilgi sistemlerinin yeterliliği ve motivasyon-yetki-sorumluluk-organizasyon şeması- iletişim gibi alanları kapsar. **Çalışanların yetenekleri** ile ilgili memnuniyet, verimlilik ve devamlılık ölçümleri bu boyutun amaçlarından olan iş süreçlerinde kurumsal uyumun ölçülmesine yönelik olarak yapılır ve bu uyumun sağlanması amacıyla yapılan yatırımların ne kadar etkin olduğunun anlaşılmasını sağlar. Çalışanlara yeni yetenekler kazandırılması; gereken yeni yetenek seviyesi, yetenek kazanmasına ihtiyaç duyulan çalışan oranı, stratejik görevlerin karşılanma oranı ve istenen düzeyde yeni beceri kazandırma süresi ölçümlerine göre değerlendirilir. **Bilgi sistemlerinin yeterliliği** ile ilgili olarak

²⁵¹ Ali Coşkun, *Stratejik Performans Yönetimi ve Performans Karnesi*, Literatür Yayınları, 2007, sa:97

²⁵² R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek*, Aura Kitapları, Ağustos 2015, s.105-107

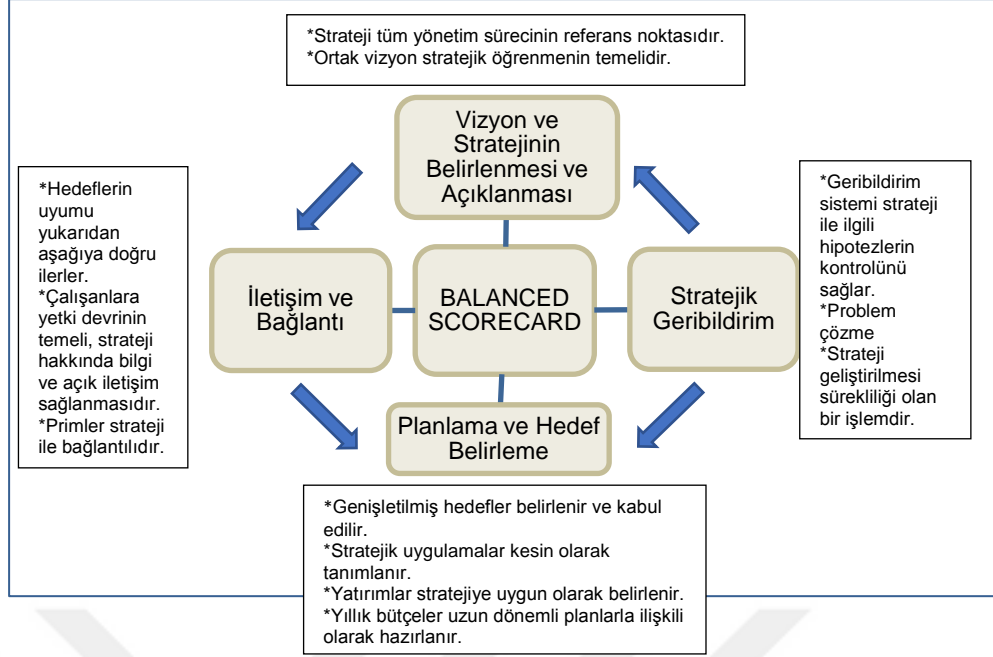
stratejik bilgi karşılama oranı (gelecekte ihtiyaç duyulacağı tahmin edilen bilgi ile mevcut kullanılabilir bilgi arasındaki oran) ölçüsü ve kullanılabilir bilgi ölçüleri olan zaman kalitesi, işlem tamamlama maliyeti, maliyet bilgilerine ulaşılan işlem yüzdesi ve müşteri bilgilerine doğrudan erişebilen personel sayısı kullanılabilir. **Motivasyon-yetki- uyum sağlama** alanında başarının ölçüsü, hedeflerine ulaşmada başarılı olan birimlerin sayısı olarak belirlenmiştir.

4.3.2. Kritik Başarı Faktörlerinin İşletmenin Yönetim Stratejisine Bağlanması

Kurumların nihai amaçları ekonomik değerlerini, gelirlerini, karlılıklarını, rekabet üstünlüklerini ve günümüzde daha çok önem kazanan, maddi olarak ifade edilemeyen sosyal değerini (teknoloji ve yeteneğe dair yatırımlar) arttırmaktır. Modelde yer alan tüm ölçütlerin dengeli şekilde boyutlara bağlanması, bu nihai amaca ulaşıp ulaşılmadığının görülmesi bakımından önemlidir.

Performans boyutlarının stratejiye bağlanmasını sağlayacak üç temel araç; neden-sonuç ilişkisi, performans göstergeleri ve finansal amaçlardır. Bu bağlantı oluşturulan strateji haritası ile gösterilmektedir. (İç denetim performans ölçüm modelinin kurulması sürecinde oluşturulan strateji haritası, altıncı bölümde yer alan Şekil-11 de gösterilmiştir.) Balanced Scorecard boyutları (finans-müşteri-iş süreçleri-öğrenme) arasında bu üç araç kullanılarak kurulan bağlantı, stratejik amaçların sonuç ölçüleri olan ardıl göstergelerin gerçekleşme durumunu, performans(öncül) göstergeleri kullanarak ortaya çıkarır. Balanced Scorecard' da tanımlanacak ölçümler üst ve orta düzey yöneticiler arasında sıkı bir etkileşim sağlayacak ve kurumu piyasada öne çıkaracak hamlelere yönlendirecek nitelikte olmalıdır.²⁵³

²⁵³ Ali Coşkun, *Stratejik Performans Yönetimi ve Performans Karnesi*, Literatür Yayınları, 2007, sa:142



Şekil-7 Kurumsal Stratejilerin Uygulanmasında İletişim ve Bağlantı Kurulması²⁵⁴

Yukarıdaki Şekil-7’de kurum stratejilerinin belirlenmesi ile uygulanması arasında bağlantı kurulması süreci özetlenmiştir.

4.3.3. Balanced Scorecard Performans Yönetim Programının Uygulanması

Kurumların kendilerine ait karakteristik özelliklerine göre scorecardlar farklılık gösterecektir. Ancak en genel hatlarıyla tüm kurumlara hitap edecek şekilde oluşturulacak bir model için izlenecek yöntem; Ölçülerin Oluşturulması, Stratejik amaçlar üzerinde fikir birliğinin sağlanması, Ölçülerin seçilmesi ve tasarlanması, Uygulama planının hazırlanması süreçleridir.

Kurum genelinde kabul edilmiş ve benimsenmiş olan kurumsal vizyonun gerçekleştirilmesi için gerekli stratejiler ve bu stratejilere bağlanan Balanced Scorecard boyutları belirlenecek ve ağırlıklandırılacaktır. Daha sonra bu boyutlardaki amaçların gerçekleşme durumlarını ölçmek için gerekli performans göstergeleri saptanacaktır. Boyutlar ve bunlara ait performans göstergeleri belirlendikten sonra kurum vizyonunu gerçekleştirmeyi hedefleyen strateji haritası oluşturulabilir. Böylece boyutlar arasındaki nedensellik bağı ortaya konmuş olur. Belirlenen süre için gerçekleşen verilerin analizi; kurumların geçmiş performans verileriyle ya da performans göstergeleri için belirlenen hedef değerler ile

²⁵⁴ Kaplan, Norton, a.g.e., s.240

kıyaslanması şeklinde yapılabilir. Ortaya çıkan verilerinin analizi ve değerlendirilmesi yapılarak balanced scorecard yöntemine göre performans ölçümü gerçekleştirilmiş olur.²⁵⁵

4.4. İÇ DENETİM PERFORMANS ÖLÇÜMÜNDE BALANCED SCORECARD YÖNTEMİNİN KULLANILABİLİRLİĞİ

İç denetimin, amaçlarına ne derece ulaştığının ve değer yaratma konusundaki etkinliğinin ölçülmesi için kullanılacak yöntemlerin bulunması önemlidir.²⁵⁶

Çalışmada iç denetim performans ölçümü için kullanılacak yöntem Balanced Scorecard Modelidir. Boyutlarının birbiriyle etkileşimde olması ve birçok parametreyi bir arada değerlendirerek nihai amacı gerçekleştirmeyi hedeflediği için bu yöntem seçilmiştir. İlaveten IIA' nın İç Denetim Etkinliğinin ve Verimliliğinin Ölçülmesi başlıklı Uygulama Rehberinde tavsiye edilmiştir. Ancak model uygulanırken kullanılacak boyutlar ve boyutlara ait performans ölçümleri net şekilde belirtilmemiştir. Bu boşluğun doldurulmasını sağlayacak olan bu çalışma; iç denetimin, Balanced Scorecard yöntemi kullanılarak oluşturulan performans ölçüm modeline ait boyutlar ve performans ölçümleri için öneri sunmaktadır. Kurulan modelinin literatüre katkısı, iç denetim performans ölçümüne ait sistematik bir süreç oluşturulmasıdır.

Balanced Scorecard (DBG- Dengeli Başarı Göstergesi), yönteminin kurumsal stratejik planı ile hedefleri arasında bağlantı kurma özelliğine sahiptir. Hedeflerin ulaşılma düzeyine ve kurumsal değer artırılmasına katkı sağlayacağından, bu yöntemin iç denetim performansının ölçümüne uygun bir yöntem olduğu düşünülmektedir. Bu yöntemin; iç ve dış paydaşlara, niteliksel ve niceliksel kriterlere, teknolojiye ve insana, çıktı-girdi ve sürece yönelik kriterleri bir arada içermesi diğer performans ölçüm yöntemlerine göre kapsamının daha geniş olmasına imkân sağlar.

Frigo M.L. (2002) bu yaklaşımın iç denetim faaliyeti performans ölçümünde kullanılabileceğini belirtmiştir. İç denetime ait Balanced Scorecard Modeli

²⁵⁵ Barış Özkan, "Performans Yönetim Yöntemi Olarak Dengeli Hedef Kartı (Balanced Scorecard) ve Bir İşletmede Uygulanması", SELÇUK Üniversitesi FEN Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2011, s.73 (Yayımlanmamış YLT.)

²⁵⁶ Murat GÖRMEN, "Kamuda İç Denetim Performansının Ölçümünde Bir Model Önerisi: Dengeli Başarı Göstergesi (DBG) Yaklaşımı", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19/3(2017), 975-997, s.975

boyutlarını; İç Denetim Müşterisi (denetim komitesi, yönetim, denetlenen birimler), İç Denetim Süreci, Yenilikler ve Yetenekler olarak tanımlamıştır. Modelin iç denetim alanına uyarlanması için bazı anahtar kriterler önermiştir. Bunlar aşağıdakilerdir.²⁵⁷

- Müşteri bakış açısından performansın ölçümü,
- Müşteri beklentisi ile iç denetim faaliyetinden beklentinin arasındaki bağın belirtilmesi,
- İç denetimin performans ölçümlerinin tespiti ve bunların kurumsal stratejilerle ilişkilendirilmesi
- Birim stratejisi üzerine odaklanması ve
- İç denetim birimine ait öğrenme ve gelişmelerdir.

İç denetimin performans ölçümünde Balanced Scorecard Yöntemi uygulanması durumunda ; iç ve dış paydaş beklentileri, uluslararası standartlara uygunluk, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin birime yerleşmesi, iç denetim kaynaklarının etkin şekilde kullanılması, amaç-hedeflere ulaşılma derecesi, başarılı performansların ödüllendirilmesi, başarısızlık sebeplerinin anlaşılması ve önlem alınması, iç denetimin güçlü ve zayıf yönleri ve gelecekte alınacak tedbirlerin belirlenmesi unsurlarına yer verilebilecektir.

En iyi performans gösteren İç Denetim işlevleri yüksek kalite, değer ve memnuniyete adanmıştır ve kurumlara katkılarını ölçülebilir terimlerle göstermek için dengeli puan kartları kullanırlar. Bu kartların hedefleri; iç denetim performans ölçümü sonucunda tavsiye edilen veya düzeltme gereken konularda ölçülebilir azalma sağlamaktır. Bunun için sürekli gelişime, sürekli güncelleme ile yeniden yapılanmayı kolaylaştıracak alt yapı sağlayan değişim programına ve entegrasyona ihtiyaç vardır.

İç denetim performansının Balanced Scorecard yöntemiyle belirlenmesi şunları içerir,²⁵⁸

- İç denetim birimlerinin, iç denetim performans ölçümüne yönelik faaliyetlerini iyileştirme yollarını vurgulamak.

²⁵⁷ Murat Görmen, vd., "Kamuda İç Denetim Performansının Ölçümünde Dengeli Başarı Göstergesi (Dbg) Yaklaşımının Değerlendirilmesi", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 2018/ 54, S.149-166, s.160

²⁵⁸ Bota, Palfi, *a.g.e.*, s.789

- Dengeli Puan Kartı modeli, Frigo M.L. aşağıdaki gibi birkaç kilit unsur perspektifinden yaklaşılmaktadır:
 1. İç denetim müşterileri (denetim komitesi, yönetim ve denetçiler);
 2. İç denetim süreci;
 3. Yenilikler ve yetenekler
- Frigo modelin inşası için, iç denetim departmanlarına uygulanabilecek bazı temel kavramlarının olduğu fikrinden yola çıkarak aşağıdaki süreçleri gerçekleştirir;

Performansın müşterinin bakış açısından ölçülmesi; iç denetim performansının ölçülmesine yönelik bazı göstergelerin belirlenmesi; iç denetim ve müşteri beklentisi arasındaki bağlantı; Bölümün genel stratejilerine odaklanmak, iç denetimin yeniliği ve yeteneklerin yönetilmesi.

BEŞİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN ve VERİMLİLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ

IIA UMUÇ Sdt. 2100- İşin Niteliği Standardında “İç denetim faaliyeti; sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.” İfadesi yer almaktadır. (IIA, UMUÇ 2017) İç denetim faaliyeti, kurumların amaçlarına ulaşmak için yönettiği stratejilerin; yönetim, risk ve iç kontrol alanlarındaki yeterliliğini değerlendirmek için kullanılan en uygun faaliyettir. Yönetimlere, kurumsal hedeflere uygun stratejik planların hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesi süreçlerinde makul bir güvence vermek iç denetimin sorumluluğundadır. İç denetim performansının tipik bir değerlendirmesi, elde edilen etkililiğin ve verimliliğin ölçülmesini de kapsayacak şekilde, gerçekleşen performansın önceden tanımlanmış hedeflerle karşılaştırılmasıdır.²⁵⁹

Kurumsal Yönetim sürecinde iç denetimin rolü, strateji oluşturma sürecinin ve oluşturulan stratejinin içerik kalitesinin değerlendirilmesidir. Risk Yönetimi sürecinde iç denetimin rolü, stratejinin hedeflere ve performans göstergelerine dönüştürülme ve kurum genelinde uygulanma düzeyinin değerlendirilmesidir. Son olarak, İç Denetimin iç kontrol sürecindeki rolü ise belirlenen stratejilerin istenilen hedeflere ulaşma düzeyinin değerlendirilmesidir.²⁶⁰ İç denetimin, kurum stratejilerinin karar, uygulama ve raporlama süreçlerinde gerçekleştirdiği risk odaklı ve öngörülü değerlendirmeler, kuruma değer katacak sonuçlar doğuracaktır.

İç denetim faaliyeti, iş risklerini ve süreç eksikliklerini isabetli şekilde belirleyip, etkin düzeltici önlemleri aldığı anda kurumlar için sürekli gelişmeyi sağlayan bir lokomotif olarak görülecektir. Kısaca, etkili ve verimli şekilde yürütülen bir iç denetim faaliyeti kuruma katma değer sağlayacaktır. Bu değer belirlenebilmesi etkililiğin ve verimliliğin izlenmesiyle olacaktır. UMUÇ da yer alan, Sdt. 2340- “Görevin Gözetimi” gereği oluşturulan ve Sdt. 1300- Kalite ve Güvence Geliştirme Programında detaylandırılan iç denetim performansının ölçülmesi ve değerlendirilmesi süreci “İç Denetimin Etkililiğinin ve Verimliliğinin Ölçülmesi” başlıklı IIA UMUÇ Uygulama Rehberi” nde açıklanarak, temel bir çerçeve sunulmuştur. İç denetimin

²⁵⁹ Göksel Korkmaz, “Bir Stratejik Kontrol Aracı Olarak İç Denetimin Stratejik Planlamanın Uygulama” Başarısındaki Rolü, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara-2019, s.122-123 (Yayımlanmamış Doktora Tezi)

²⁶⁰ IIA, Strategy-Related Auditing, Discussion Paper, *KPMG*, 2015, s.1-32.

performansının ölçülmesine dair bir model önerisi sunan bu çalışma, bahsi geçen uygulama rehberine dayanılarak yapılmıştır.

İç denetim performans ölçüm amacı 2010 IIA Uygulama Rehberinden faydalanılarak aşağıda sıralanmıştır:

- 1- Kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılmasına yardımcı olunması,
- 2- Paydaş ihtiyaç ve beklentilerinin karşılanma durumunun analizi,
- 3- UMUÇ (Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi)ne uygunluğun tespiti,
- 4- Kurumsal Risk Yönetimi ve Kontrollerin etkinliğine katkı düzeyinin gösterilmesi,
- 5- Gerçekleşen denetim faaliyeti performansının değerlendirilmesi,
- 6- KGGP değerlendirmesi,
- 7- Tahsis edilen kaynakların nasıl kullanıldığının ortaya konması,
- 8- Denetim sürecinin iyileştirilme durumu.

UMUÇ da yer alan 2000'li seride açıklanan Performans Standartları, iç denetim faaliyetinin kuruma katma değer katarak, etkin bir şekilde yönetilmesiyle ilgilidir. Bu etkinliğin sağlandığını aşağıdaki belirtilenlerin gerçekleşmesi durumunda söylenebilir.

- İç denetim yönetmeliğinde yer alan amaç ve sorumluluklara uyulması,
- Etik Kurallarına ve Standartlara hem iç denetim birimi olarak hem de bireysel olarak uyulduğunun tespiti,
- İç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesinde; kurum stratejilerinin, hedeflerinin ve risklerinin dikkate alınması.

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek için kritik başarı faktörleri belirler. Bu faktörler iç denetim faaliyetinde; etkinlik, verimlilik ve müşteri memnuniyeti düzeylerini ölçmek için belirlenir. Nicel ve nitel özellikte olabilen kritik başarı faktörleri belirlendikten sonra izleme ve ilgili paydaşlara raporlama süreçleri gerçekleştirilir. Bu süreçlerin sonucunda elde edilen geri dönüşler doğrultusunda, iç denetimin etkinliği ile ilgili bir görüşe varılarak gerekli iyileştirmeler yapılabilir.

Performansın ölçümü için gerekli olan bu kritik başarı faktörleri UMUÇ' a uyumun yanı sıra, kurumsal risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin gelişimine olan katkı düzeyi, temel hedef ve amaçların gerçekleşmesi durumu,

denetim süreci ve personel verimliliklerinin artışı, süreç iyileştirmelerindeki aksiyon planı sayısı artışı, denetim görev planlama ve izlenme süreci yeterliliği, paydaş beklenti ve ihtiyaçlarının karşılanmasında etkinliğin sağlanması, KGGP sonuçları, etkin denetim görev uygulamaları ve yönetim ve kurulla etkin iletişim...vb. unsurlarıdır.

İç denetimin misyonuna ulaşmasına dair etkinlik düzeyinin anlaşılması için kritik başarı faktörlerinin ve bunların ölçüm kriterleri olan performans göstergelerinin belirlenmesi gerekir. Bu amaçla kullanılacak araçlar arasında; denetim sonrası anket çalışmaları, bireysel olarak iç denetçilerin yıllık performans değerlendirmeleri, kalite güvence ve iyileştirme programı sonuçları, iç ve dış paydaşların iç denetim faaliyetleriyle ilgili geribildirimleri ve kurumun iç denetim faaliyetinin aynı sektördeki farklı kurumların iç denetim faaliyetleriyle kıyaslaması(benchmarking) sayılabilir.

İç denetimin performansının değerlendirmesini yapmak, iç denetim sürecinin bir parçasıdır ve belirli periyotlarda gerçekleştirilmelidir. İç denetimin performansının izlenmesi sürecinde düzenlenen Kalite Güvence ve Geliştirme Programına bağlı sürekli izleme ve öz-değerlendirme içeren iç değerlendirmeler ve dış değerlendirmeler sırasında, performans göstergelerinin de belirlenmesi ve incelenmesi faydalı olacaktır.²⁶¹

5.1. İÇ DENETİM ETKİLİLİĞİNİN ve VERİMLİLİĞİNİN TANIMLANMASI

“**Etkinlik**” terimi “hedefle tutarlı sonuçlar elde etme kapasitesi” olarak tanımlandığından, bu çalışma boyunca etkinlik ve verimlilik kavramlarının etkinlik olarak ifade edilmesini performans ölçümü açısından daha uygun buluyoruz. Etkinlik “doğru olanı yapmak”, verimlilik ise “doğru yapmak” tır. Doğru işi yapmadıktan sonra, işi doğru yapmanın fazla bir önemi kalmayacaktır. Dolayısıyla etkinliğin verimlilikten daha önemli bir boyut olduğu savunulmaktadır. İç denetim faaliyeti etkin değilse, denetimin ne kadar verimli olduğuna bakılmaksızın değersizdir. İç denetimin kalitesi korunursa, kurumsal süreç ve operasyonların kalitesi de korunmuş olur, böylelikle bir bütün olarak kuruma katma değer kazandırılır.²⁶²

²⁶¹ IIA, “İç Denetimin Etkinliğinin ve Verimliliğinin Ölçülmesi”, *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Aralık 2010

²⁶² P. Bednarek, “Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Polish Private and Public Sectors”, *In Efficiency in Business and Economics*, 2018, pp. 1–16, Springer

İç denetim faaliyetinin etkinliği, sadece denetim görevlerinin doğru yapıp yapılmadığının kontrolü değil aynı zamanda doğru görevlerin seçilip seçilmediğinin de denetimidir. Kurum iş süreçlerinin etkinliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal mevzuatlara ve standartlara uygunluğu ve kurumun iç kontrol sisteminin işlevselliği, iç denetim faaliyetin sonucuna göre değerlendirilir. Hata, hile ve suiistimallerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesi bakımından koruma vazifesi de iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin görev alanına girmektedir. Vazife bakımından genel olarak ifade edildiğinde, iç denetim faaliyeti kurumlarda yönetim sürecinin işlenmesine ve yönetsel hesap verebilirliğin tesisine yardımcı olur.

İç denetim birimi, bu vazifeleri ifa ederken koruma ve değer katma işlevini ancak; bağımsızlığını, işlevsel ve idari raporlama hattı ile sahip olduğu iletişim ağını ve kendi yetkisine dair söz hakkını koruyarak sağlayabilir.²⁶³ İç denetim faaliyeti yürütülürken; denetim komitesi ve yönetim kurulu tarafından onaylanmış, denetim görevleriyle ilgili herhangi bir kısıtlamanın ve engellenmenin olmadığı, her türlü erişim yetkisinin sağlandığı, görev ve sorumlulukların açıkça tanımlandığı bir iç denetim yönetmeliği olmalıdır. İç denetim faaliyeti yürütülürken gereken mesleki özen ve dikkat azami biçimde gösterilmelidir.

Günümüzde iç denetimin katma değeri; düzenleyici gerekliliklerin artması ve kurumsal risk yönetimine odaklanması nedeniyle tüm denetim paydaşlarının dikkatini çekmektedir.²⁶⁴ Bununla birlikte, iç denetim faaliyetinin kurumlara getirebileceği katma değer kapsamı, kurumlarda ne kadar etkili şekilde yönetildiğine bağlıdır.²⁶⁵ İç denetim faaliyetinin katma değer sağlayacak şekilde yürütülmesi; iç denetim standartlarına uyumlu olarak risk esaslı iç denetim faaliyeti planı yapılmasına, üst yönetimi ile etkin iletişim ve raporlama hattının olmasına ve etkin şekilde işleyen bir takip sistemi olarak Kalite Güvence ve Geliştirme Programına bağlıdır. Katma değer sağlanmasına yönelik; kurumlarda iç denetim faaliyetinin önemsenmesi, yönetimin gerekli ve yeterli kaynakları tahsis etmesi, iç denetim biriminde nitelikli personelin istihdamı ve eğitimi, denetim bulgularının ciddiye alınması ve raporların dikkate alınarak önemli önerilerin uygulanması, yönetimin iç denetçilere yönelik algıları ve iç denetim farkındalıkları ile yakından

²⁶³ Cooper, vd., "The Asia Pasifi c Literature Review on Internal Auditing", *Managerial Auditing Journal* Vol.21, No.8, 2006, pp.822-834, s.826

²⁶⁴ A. Cohen, G. Sayag, "The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations", *Australian Accounting Review* No. 54 Vol. 20 Issue 3 2010

²⁶⁵ M. Dittenhofer, "Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods" *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 2001, S.443-450.; D.G. Mihret, A.W. Yismaw, "Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study", *Managerial Auditing Journal*, 22(5),2007, S.470-484

ilgilidir. Bu farkındalığın oluşturulması bakımından denetçilere düşen görev; yetkinliklerini, kullandıkları teknolojileri ve yöntemleri etkin şekilde kullanmalarıdır.²⁶⁶

İç denetimin etkinliğini anlamada kilit bir unsur olduğundan, kuruluşların iç denetimin performansını ölçmelerine yardımcı olacak doğru, gerçekçi ve basit göstergelere ihtiyaç vardır.²⁶⁷ İç denetim faaliyetinin etkinliğinin nasıl ölçülebileceğine ilişkin yöntemler ve bu etkinliği potansiyel olarak etkileyebilecek faktörlerin belirlenmesi hususundaki farkındalık, kuruluşların mevcut performanslarını anlamalarına ve geleceğe yönelik iyileştirmeler planlamalarına yardımcı olabilir.²⁶⁸

İç denetim faaliyetinin nesnel başarı derecesini ölçmek veya başka bir deyişle iç denetimin etkinliğini ölçmek için kurumsal ortama göre performans ölçütleri ve ilgili ölçüm kriterleri oluşturulmalıdır. Literatürde bulunan çalışmaların büyük bölümü bu ölçütlerin ve kriterlerin neler olduklarına odaklanır ve iç denetim performansının nasıl niceliklendirildiğini veya işlevselleştirildiğini dikkate almaz. Oysa kurumların performans göstergelerini belirledikten sonra bir adım daha ileri giderek iyi tanımlanmış bu göstergeler yoluyla kuruluştaki gerçek etkilerini de değerlendirmeleri gerekmektedir. İç denetim faaliyetinin kritik performans göstergelerinin belirlenmesi, izleme süreci ve kilit paydaşlara sonuçlar hakkında raporlama yapılmasıyla iç denetimin etkinliğini artırıcı önlemlerin alınması önemlidir.

5.2. İÇ ve DIŞ PAYDAŞLARIN BELİRLENMESİ

İç denetim faaliyetinin paydaşları; iç denetim faaliyetini düzenleyenler, gerçekleştirenler ve sonuçlarından etkilenenler iç ve dış paydaşlar olarak sınıflandırılmaktadır.

İç Paydaşlar: yönetim kurulu, denetim komitesi, üst yönetim, operasyonel yönetim ve iç denetçilerden oluşur.

Dış paydaşlar: düzenleyici kurumlar, standart belirleyiciler, dış denetçiler, tedarikçiler ve müşterilerden oluşur.

²⁶⁶ Uzun, **a.g.e.**, akuzun@deloitte.com

²⁶⁷ Savcuk, **a.g.e.**, s. 283

²⁶⁸ O. Türetken, vb., "Internal Audit Effectiveness: Operationalization And Influencing Factors" *Managerial Auditing Journal*, <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>

İç denetim birimi yönetim kuruluna ve denetim komitesine karşı sorumludur ve aynı zamanda kurumların denetlenen operasyon yöneticileri ve çalışanlarıyla da sürdürülebilir etkin bir iletişim ağına sahiptir. İlâveten tamamlayıcı çalışmalar ve mevzuata uygunluk bakımından dış denetçilerle iş birliği yapmakla yükümlüdürler.

İç denetim biriminin Üst Yönetim ve Yönetim Kurulu ile olan ilişkisi Yönetim Kurulu ile doğrudan iletişim (Standart 1111) ve Üst yönetim ve Yönetim Kuruluna raporlamalar (Standart 2060) 'a ilişkin uygulama önerilerin de detaylandırılmıştır. Daha önceki bölümlerde değinilen güvenilir danışman ya da stratejik ortak olarak görülen İDY, yönetim kurulu ile olan ilişkilerde etkinliği sağlayabilir. İç denetim birimi ile Yönetim Kurulu arasındaki işlevsel raporlama hattının etkin şekilde işlemesi, iç denetimin kurum içindeki konumunu güçlendirir, bağımsızlığını ve tarafsızlığını destekleyerek güvenilirlik düzeyini artırır. İç denetim farkındalığına katkı sağlar.

İç denetim biriminin Denetim Komitesi ile olan ilişkisi; yönetim ile birlikte iç denetim yönetmeliğinin oluşturulması, denetim planının onaylanması, denetime kaynak tahsisi ve iç denetim fonksiyonunun etkinliğinin gözden geçirilmesi şeklindedir. Denetim komitesi; finansal raporlama, kurumsal yönetim ve iç kontrollerle ilgili görevlerin yerine getirilmesi hususunda iç denetimin üst yönetime erişimini, üst yönetim ile arasında bir raporlama hattının bulunmasıyla çözer. Bunun ötesinde iç denetim faaliyetleriyle ilgili gözetim rolü mühimdir. Kalite Güvence ve Geliştirme Programı çerçevesinde yapılan iç ve dış değerlendirmeleri toplayarak iç denetimin performansı hakkında görüş bildirir.

İç denetim biriminin operasyonel yönetim ile olan ilişkisi; bağımsızlık ve tarafsızlıklarını koruyarak denetlenen kurum departmanlarındaki yöneticilere; sorunların giderilmesi, verimin artırılması, hata ve suiistimallerin önlenmesi hususlarında yardımcı olmak şeklindedir. Aksaklıklar üst yönetime rapor edilmek durumundadır. İç denetim birimi operasyonel yönetime idari raporlama hattı ile bağlıdır. Dolayısıyla kurumdaki statüsünü koruyarak tarafsız ve bağımsız kalabilir. İç denetim birimi denetlenen birimlerle ilişkisini ne kadar etkin tutarsa kurum içindeki denetim kültürü o kadar gelişir. Denetim hakkında oluşan farkındalık öz değerlendirme ve kendini geliştirme, oto-kontrol mekanizmalarını geliştirir.

İç denetim biriminin kendi içindeki ilişkiler; meslek kültürünün korunması ve gelişmesinin yanında birim içindeki bilgi akışının yönetilmesini içerir. Bu bilgi akışının tam ve zamanında yapılması önemlidir. Kurum faaliyetleri hakkında iç denetçilerin

bilgilendirilmesi, denetim planının ve görevlerinin aktarılması şeklinde yukarıdan aşağıya olduğu gibi denetim bulgularının ve sonuçlarının analiz edilmek üzere önceliklendirilerek aktarılması şeklinde aşağıdan yukarıya doğru gerçekleşir.

Dış denetçiler ve diğer dış paydaşlarla iç denetim biriminin ilişkisi; dış denetim sürecini kolaylaştırmak adına kuruma en uygun güvence hizmetinin verilmesi ve danışmanlık hizmetleri kapsamında tavsiyelerde bulunulmasını kapsar. İç denetim fonksiyonuna olan güven endeksinin yüksekliği dış denetim masraflarını ve harcanan zamanı azaltacağından kurum için kazanç unsurudur. Ayrıca kurumun finansal ve kültürel durumuyla alakalı diğer dış paydaşlarla da yapıcı ve sürdürülebilir ilişki içinde bulunması iç denetim biriminden beklenmektedir.

5.3. İÇ DENETİMİN ETKİNLİK ve VERİMLİLİK KRİTERLERİ

İç denetim faaliyetinin etkin ve verimli olması için izlenmesi gereken koşullara dair genel bir çerçeve; uluslararası iç denetim standartları ve etik kurallarına ve düzenlemelere uyum, gerekli mesleki sertifika sahipliği, sürekli mesleki gelişim-uzmanlaşma, kalite güvence ve geliştirme programı işlevselliği, etkin iletişim ve zamanında anlaşılır bilgilendirmeyi içerir. Bu kapsamda iç denetim faaliyetinin başarılı olmasını sağlayacak yol haritası; önce mevcut durumu tespit eden bir uyum analizi ve benzer faaliyet gösteren kurumlara kıyaslamalar yaparak kendi durumumuzu değerlendirmek, sonuçlar doğrultusunda en iyi uygulamalara yöneltici bir plan hazırlamak, eğitim ihtiyaçlarını tespit etmek, görevlendirilen iç denetçilerin sertifikasyonunu sağlamak ve denetim süreci boyunca iletişim ağını etkin tutmak için gerekli otomasyon, teknoloji ve metodolojiyi kullanmaktır. Etkinliğin en önemli anahtar faktörü ise şüphesiz ki insandır.²⁶⁹

Kurumsal faaliyetler içinde iç denetim faaliyetinin en etkili ve verimli olduğu zaman, IIA Standartlarına uygunluğun olduğu ve ihtiyaç olan tüm kaynakların; insan kaynakları-bütçe-zaman ve BT'nin; yetkinlik ve yapısının kurumsal stratejiyle uyumlu olduğu zamandır. Olgunluk düzeyi yüksek bir iç denetim faaliyeti; veri analizinde yüksek düzeyde yetkinliğe, gelişmiş denetim programlarına, risklere karşı öngörülü ve isabetli reflekslere, yetenekleri geliştirmek için iyi bir denetim rotasyon modeline ve otomatik bir çalışma kâğıdı sistemine sahip olmalıdır. Bu özelliklere sahip bir iç

²⁶⁹ Ali Kâmil Uzun, "Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi", akuzun@deloitte.com

denetim mekanizması, etkin operasyonların oluşturulmasına olanak sağlayacak ve kuruma değer katacaktır.²⁷⁰

Etkili bir iç denetim faaliyetinin yürütülmesi ve yönetilmesi için gereken asgari şartlar şunlardır:²⁷¹

- IIA' nın denetim standartlarına uygun, kurum yönetimlerince onaylanmış, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarını açıkça belirten ve düzenli aralıklarla güncellenen bir iç denetim yönetmeliği bulunmalıdır.
- Kurumsal amaçların gerçekleşmesine yönelik süreçlerin önündeki engelleri gören bir risk odaklı iç denetim planı hazırlanmalıdır.
- İç denetim faaliyetine gerekli ve yeterli kaynakların ayrılması, iç denetimin yetkin kişilerce yapılması ve bağımsız olarak konumlandırılması ve iletişim ağının hem iç denetim birimi hem de paydaşlar arasında etkin kullanılması gerekmektedir.
- İç denetim faaliyeti sonucu analiz edilen bulguların yönetime zamanında raporlanması ve yapılan önerilerden uygulamaya alınanların sonuçlarının izlenmesi için raporlama takip sistemi kurulmalıdır.
- İç denetim faaliyetinin performansının sürekli değerlendirilmesi ve bir kalite güvence ve geliştirme programının hazırlanması gerekmektedir.
- İç denetim faaliyeti sonucu sağlanan katma değerlerin ölçülmesi için kritik performans göstergeleri belirlenmelidir.

Bu çalışma için yapılan literatür araştırmalarında üzerinde durulan en önemli etkinlik kriterlerinin genellikle standartlara uyum, iç denetimin bağımsızlığı, iç denetim bölümünün yetkinliği, denetçiler ve paydaşlar arasındaki ilişki, kurumsal hedef ve stratejilerin iyi anlaşılması (kurum amaçları- kurum kültürü – kontrol ortamı, vb.) ve yönetim desteği olarak görülmüştür. Nihayetinde iç denetim sağlam güvence, tavsiye ve iç görü sunarak kurumsal başarıya ve büyümeye katkıda bulunduğu müddetçe gerçek bir güvence ve katma değer sağlayıcı olarak görülür.²⁷²

Günümüzde iç denetçiler, amaçlarını gerçekleştirerek etkinlik ve verimliliklerini artırmak için stratejilerini, süreçlerini, metotlarını, yeteneklerini ve teknoloji desteklerini revize ediyorlar. Bunlara örnekler olarak; sürekli denetim, sürekli izleme,

²⁷⁰ IIA, "Güven İlişkisi- Denetim Komitesi ile İç Denetim Arasında Daha İyi İlişkiler İnşa Etmek", **Pozisyon Raporu**, Ocak 2019

²⁷¹ Uzun, a.g.e., akuzun@deloitte.com

²⁷² Gökhan Özer, vd., "İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişkilerin, Üst Yönetim Desteğinin ve İç Denetimin Bağımsızlığının İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı** 2018; 20, S.590- 613, s.607

öz değerlendirme, Bilgisayar Destekli Denetim Araçları ve Tekniklerinin (CAATT) kullanımı ve iş performansı sorunlarını tekniklerle ölçmek, analiz etmek için anahtar performans göstergelerinin kullanılmasını verilebilir.²⁷³ İlâveten iç denetimde nesnel ve öznel verileri değerlendirmek ve somut olmayan konuları analiz edebilmek için anketler giderek daha fazla kullanıyor. İç denetçiler, paydaş memnuniyet düzeyini dikkate almalıdır ve paydaş memnuniyetini ölçmek için kullanılan yöntemler vardır. (Görüşme ve paydaş toplantıları -anketler ve tartışmalar). Verileri değerlendirmek için yapılan anketler; etik ortam ve varlık seviyesi kontrollerinin incelenmesi için gerekli olan dürüstlük, değerler, hesap verebilirlik, liderlik, açıklık ve rekabet gibi yumuşak kontrollerin incelenmesini içerir.

Yukarıda değinilen, literatürde yer alan etkinlik ve verimlilik kriterleri ve çalışma sonucunda oluşturulan performans ölçüm modelinde yer alan kategoriler ve göstergeler, ileriki bölümlerde detaylı olarak açıklanmıştır.

5.4. PERFORMANS ÖLÇÜM SÜRECİNİN OLUŞTURULMASI

İç denetimin, kurumsal yönetimin en önemli fonksiyonlarından biri olması; makro ve mikro düzeyde kurumsal işleyişteki değişimleri takip etmesi, izlemesi, değerlendirerek analiz etmesi ve sonuçlarla ilgili hesap verebilir olmasından kaynaklanmaktadır.²⁷⁴ Hesap verebilir olmaktan kasıt iç denetimin performansının ölçülülebilir olması ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin etkinliği ile sağladığı katma değerlerin paydaşlara gösterilebilir olmasıdır. İç denetim tahsis edilen kaynakları tüketirken değer yaratıcı olmalıdır. Bu konudaki performansın ölçümü ve hedeflerin gerçekleştirilme durumunun tespiti için uygulanacak yöntemlerin bulunması önemlidir.²⁷⁵

Performans kavramı; bir işe ait süreçlerin ve aktörlerinin, amaçlarını gerçekleştirmek için kullandıkları kaynaklarla, elde ettikleri sonuçlardır. **Performans ölçümü** ise, faaliyetlerin verimlilik, etkililik, ekonomiklik ve kalite düzeylerinin ölçülmesi işlemidir. Etkinlik ölçümü, amaçlara ulaşılma derecesini gösterirken; verimlilik ölçümü, girdi olarak kullanılan kaynakların çıktıya dönüşme derecesini gösterir. **Performans ölçüm yöntemi** ise etkinlik ve verimlilik düzeylerinin

²⁷³ Aksoy, Kahyaoğlu, a.g.e., S.74-75

²⁷⁴ V.Çıplak, T. Gürdal, "Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 2014, s.193-194

²⁷⁵ Görmen, vd., a.g.e., s.150

belirlenmesinde, değerlendirilmesinde ve raporlanmasında kullanılan metot ve uygulamaların tamamıdır.²⁷⁶

Performans ölçümleri (Akademik çalışmalarda ve literatürde “performans ölçümleri” kavramı genellikle hem performans ölçütleri hem de performans göstergelerini içerecek şekilde kullanıldığından bu çalışmada da kritik performans göstergeleri veya performans ölçümleri ifadesini kullanılması uygun görülmüştür.)²⁷⁷ En genel tanımı ile «faaliyetin etkililiğini ve verimliliğini ölçen değişkenler» olarak tanımlanmaktadır. Performans ölçümleri ve bu ölçümlerin tanımlanması, yukarıda belirtildiği üzere iç denetim fonksiyonunun kendi süreçlerini değerlendirerek hesap verebilmesi ve organizasyona kattığı değeri üst yönetime fark ettirebilmesi için büyük önem taşımaktadır.

Performans ölçümleri; kurumsal amaçlara yönelik stratejilerle bağlantılı, iç denetim faaliyetinin köşe taşları olarak belirlenen metriklerle ilişkili, yönetim kurulunca kabul edilmiş, net, basit, güvenilir, ekonomik ve mukayeseye elverişli olmalıdır.²⁷⁸ Performans ölçümlerinin tespit edilmesi, kurumsal performansın etkin şekilde yönetilebilmesinde önemli bir rol oynar.²⁷⁹

Etkili performans ölçümleri oluşturmak için iç denetim yöneticileri (CAE) aşağıdakiler süreçleri oluşturmalıdır:²⁸⁰

1- Paydaş memnuniyeti, iç denetim süreçleri, yenilik ve yetenekler gibi kritik performans kategorilerinin(metriklerinin) belirlenmesi.

2- Performans kategorilerine ait stratejileri ve ölçümleri belirleme. Stratejiler IIA Standartları, diğer uygulanabilir profesyonel standartlar ve geçerli yasa ve yönetmeliklere uygun olarak belirlenmeli ve paydaş memnuniyetini sağlanmasına yönelik olmalıdır. IIA Standartlarına uygunluk, iç değerlendirmeler için kullanılacak performans göstergeleri içinde yer alabilir.

3- Performans ölçülerini rutin olarak izlemek, analiz etmek ve raporlamak.

IIA'nın Aralık 2010 da yayınladığı Uygulama Rehberine göre performans ölçüm süreci; etkinliğin tanımlanması, kilit iç ve dış paydaşların belirlenmesi, etkinlik

²⁷⁶ M.Özkan, “Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2013, S.55-182, s.173

²⁷⁷ Ahmet Şimşek, “Kalkınma Ajanslarının Performans Ölçümü”, *Uzmanlık Tezi*, 2013, S.39-50

²⁷⁸ Evren Sezer, “İç Denetimin Yarattığı Katma Değer ve Ölçümü”, 2013, *Deloitte*, İstanbul, 11 Kasım 2013

²⁷⁹ IIA, *GAIN*, Measuring IA performance, 2009

²⁸⁰ Aksoy, Kahyaoğlu, a.g.e., s.74-75

kriterlerinin (kilit performans göstergelerinin) belirlenmesi, izleme ve sonuçların raporlanması aşamalarından oluşur.²⁸¹

İç Denetim Etkinliğin Tanımlanması;

- İlgili UMUÇ standart ve ilkelerinin incelenmesi,
- Kurum ve iç denetim stratejik planının incelenmesi,
- Yönetim kurulu, denetim komitesi ve iç denetim yönetmeliklerinin incelenmesi,
- İç denetim faaliyetinden beklentilerin anlaşılması,
- Beklentiler doğrultusunda iç denetimin etkinliğinin belirlenmesi ve tanımlanması,
- Kilit paydaşlarla etkinlik tanımı üzerinde mutabakata varılması.

Kilit İç ve Dış Paydaşların Belirlenmesi;

- Kurum ve iç denetim için ilgili kilit iç ve dış paydaşların belirlenmesi,
- İç denetim faaliyeti çıktılarını doğrudan ya da dolaylı olarak dayanak kabul edenlerin belirlenmesi,
- Bu çıktılardan faydalananların belirlenmesi,
- İç denetimi destekleyenlerin belirlenmesi.

İç Denetimin Etkinlik Kriterlerinin Geliştirilmesi;

- Kilit paydaş beklentilerinin anlaşılması,
- Kilit paydaşların önemseydiği iç denetim özellikleri, çıktıları ve yeteneklerinin ve mevcut durumlarının tespit edilmesi,
- Etkinlikle ilgili niteliklerin ve performanslarının belirlenmesi için dengeli karne gibi ölçüm araçlarının belirlenmesi,
- İlgili paydaşlarla bu performans ölçütleri üzerinde uzlaşılması.

İzleme ve Sonuçların Raporlanması

- Kurum büyüklüğü, özelliği ve yönetim yapısıyla uyumlu bir raporlama formatı belirlenmesi ve sıklığı üzerinde anlaşılması,
- Etkinliğin, uygunluğun ve verimliliğin sağlanması için izleme ve raporlama süreçlerinin periyodik olarak incelenmesi,
- Raporlama sonuçlarının iç denetim faaliyetlerinin oluşturulması ve yönetilmesinde kullanılması,

²⁸¹ IIA, "İç Denetim Etkinliği ve Verimliliği Ölçülmesi", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, 2010, s.4-5

- İç denetim faaliyetlerine etkinlik kriterleri doğrultusunda yön verilmesi.

İDY, kritik performans göstergelerini belirlerken; öncelikle bunların ilişkili olduğu, iç denetimin amaçlarını gerçekleştirecek stratejik hedeflere sahip metrikleri belirleyerek kategorize eder. Sonrasında bu kategorilerin stratejileri ve ölçüm yöntemleri belirlenir. Stratejilerin UMUÇ' a uygun şekilde belirlenmiş olması gerekir. Kritik performans göstergeleri iç değerlendirme sürecinin katalizörüdür. Bu faktörler sürekli izlenerek değerlendirilir ve raporlanır. Bu sürecin oluşturulması, devamlılığı ve gerektiğinde güncellenmesi İDY' sinin sorumluluğudur.

GAIN (İç Denetim Bilgilendirme Ağı) tarafından 2009 da yayınlanan raporda, doğru performans ölçümlerini seçmek için gereken ana adımlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:²⁸²

Seçim işleminden önce:

1. Kullanılan göstergelerin bir envanterini çıkarın ve bunların sektör ve organizasyon eğilimlerini ve iç denetim sorumlulukları kapsamındaki değişiklikleri yansıtıklarından emin olun.
2. Mevcut kurumsal performans raporlama süreçlerini, paydaş beklentilerini, mesleki gereklilikleri ve iç denetim personelinin olgunluk seviyesini göz önünde bulundurun.
3. İç denetim faaliyetinin misyon ve vizyon beyanlarını gözden geçirin.

Seçim işlemi sırasında:

1. Yeni metrikleri beyin fırtınası yapın ve tanımlayın.
2. Seçilen göstergelerle bölümün misyonu ve değerleri arasındaki bağlantıları belirleyin.
3. Göstergeleri mantıksal gruplara ayırın (yani, personel geliştirme metrikleri, denetim planı yönetim metrikleri, müşteri memnuniyeti ve kapsam metrikleri ve değer yaratma metrikleri).
4. Her gruptaki göstergeleri sıralayın ve önceliklendirin.
5. Kategoriyeye göre ilk iki veya üç metriği seçin.
6. En iyi iki veya üç metrikten veri toplayın ve bir performans taban çizgisi oluşturun.
7. Yönetim kurulu ve denetim komitesine rapor edin.
8. Paydaşlardan geri bildirim alma ve sürekli iyileştirme tekniklerini uygulayın.

²⁸² IIA, **GAIN**, 2009

IIA' nın yayınladığı UMUÇ' ta yer alan standartlarda performansın devamlı izlenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili hususlara yer verilmiş olmakla birlikte bu konuda hangi yöntemlerin kullanılacağı belirtilmemiştir. Yol gösterici olarak, uygulama önerilerinde Balanced Scorecard yönteminin kullanılması tavsiye edilmiştir. Ancak bu yönteme ait ölçüm çerçevesi net şekilde belirtilmemiş, kullanılacak performans kartları (scorecard), kritik başarı faktörleri ve performans göstergeleri belirtilmemiştir. İç denetim performans ölçümünde istenilen düzeyde farkındalık oluşmaması ve faydalanılamamasının sebepleri; performans ölçümüyle ilgili standartlardaki eksikliklere, ölçümündeki zorluklara ve yetersiz kaynak tahsisine bağlanmaktadır.

5.5. İZLEME ve SONUÇLARIN RAPORLANMASI

Etkinlik ile ilgili bulguların analiz edildiği raporların içeriği, kurum ihtiyaçlarına ve kilit paydaşların taleplerine göre; kime raporlanacağı ve sıklığı, kilit paydaşların ihtiyaç ve isteklerine göre; biçimi ise genel denetim raporlamasına ilişkin standartlara uygun olarak İDY 'si tarafından belirlenir.

Ölçüm verilerini toplamak, özetlemek ve analiz etmek için standartlaştırılmış bir raporlama süreci kurulmalıdır. Kilit paydaşların beklentileriyle paralel olarak ve kurumsal yapıya göre düzenlenen raporlama süreci, periyodik olarak incelenmeli ve gerekli güncellemeler yapılmalıdır. İDY performans değerlendirmesi için kullanılan gösterge ve ölçütlerin uygunluğunu ve güncelliğini, benzer özellikteki kurumların kullandıklarıyla karşılaştırarak kontrol edebilir.

5.6. İÇ DENETİM PERFORMANS GÖSTERGELERİ, KRİTİK BAŞARI FAKTÖRLERİ ve PERFORMANS BOYUTLARI

5.6.1. Performans Göstergeleri ve KBF

Performans göstergeleri nicel veya nitel özellikte olabilir. Nicel özellikteki başarı faktörleri, mevcut ya da elde edilebilir somut bulgulardır. Sayısal verilerle kolaylıkla ifade edilebilir, karşılaştırma yapılabilir. Nitel özellikteki faktörler ise, zaman harcanarak elde edilen ve nicel özellikteki faktörlere derinlik kazandıran, anket ve görüşme sonuçları gibi bulgulardır. Bu modeli oluştururken Balanced Scorecard (Dengeli Karne) yönteminin kullanılmasının önemli bir sebebi de hem

nitel hem de nicel özellikteki faktörleri bir araya getirerek bir analiz yapılabilmesi olanağıdır.

Çalışma boyunca, iç denetimin performansının anlaşılmasında önemli yer tutan nitel ölçüm araçlarını, nicel olarak ifade etmenin yolları aranmış ve somut ifadeler kullanılmaya çalışılmıştır. Ancak, iç denetimin performans ölçümüne dair literatürde, çalışmaların çoğunun iç denetim etkinliğini etkileyen faktörleri gözlemlemiş olduğu ve iç denetim etkinliğini ölçmede kullanılan gerçek göstergeleri veya metrikleri sunamamış olduğu gözlemlenmiştir. Sadece birkaç çalışma kullanılan göstergeleri açıkça tanımlamaktadır.²⁸³

Modelin kurulması için gereken performans göstergeleri(kilit başarı faktörleri) UMUÇ'a uyumun sağlanmasının yanında, kurumsal yönetim-risk ve kontrol süreçlerinin gelişmesine sağladığı katkı düzeyini, belirlenmiş hedef ve amaçlara ulaşılma durumunu, denetim planına ne kadar uyulduğunu, çalışan verimliliğini, denetim sürecinin maliyet verimliliğini, kaynakların etkin kullanım düzeyini, süreç iyileştirmelerine dair aksiyon plan sayısını, paydaş ihtiyaçlarının karşılanma derecesini ve kalite güvence incelemelerinin yeterliliğini kapsayabilir.

İç Denetimin kattığı değeri gösterme kabiliyetine sahip olması için, performans ölçümlerinin; kurum vizyon, misyon ve stratejisine göre belirlenmesi, paydaşların beklentilerini dikkate alması ve değişimlere uyum sağlayacak şekilde esnek özellikte olmaları gerekmektedir.²⁸⁴

Modelin oluşturulmasına yönelik yapılan literatür taraması sonucu tarihi sıralamaya göre ortaya konan ve etkinlikleri test edilmiş olan iç denetim başarı kriterleri ve performans göstergelerine aşağıda değinilmiştir. Bu çalışmada önerilen performans ölçüm modelinde kullanılan göstergeler, çeşitli çalışmalarda yapılan analizler sonucu etkisi ispatlanan ve en çok kullanılan göstergelerdir.

İç denetimin etkinliği ile ilgili Dittenhofer(2001), etkin bir iç denetim faaliyetinin kurumları hedeflerine yaklaştırdığını belirtmiş ve iç denetimin etkinliğini **kurumsal hedeflere ulaşma derecesi** olarak tanımlanmıştır.²⁸⁵

²⁸³ Türetken, **a.g.e.**, s.24

²⁸⁴ Gömen, **a.g.e.**, 2019, s.77

²⁸⁵ M. Dittenhofer, "Internal Audit Effectiveness: An Expansion Of Present Methods", *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 2001, S.443–450

Bu konuyla ilgili çalışmaları bulan Mihret ve Yismav; denetim etkinliğinde, iç denetimin **bağımsızlığının** ve **üst yönetim desteğinin** etkisine vurgu yapmaktadır.²⁸⁶ İç denetim çalışmalarına güvenin yüksek olması bağımsızlıkla doğru orantılıdır. Dışarıdan bir müdahale ile karşılaşmayan, tarafsız ve kısıtlanmamış bir iç denetim birimi bağımsız sayılır ve dolayısıyla güvenilirdir. Güvenilir iç denetim, dış denetimin kaynak kullanımında etkinliği sağlayarak zaman ve bütçe maliyetlerini düşürür, kuruma katma değer sağlar, bu da etkinlik göstergesidir.

CBOK 2006' da iç denetim faaliyetinin kuruma kattığı değeri ölçmek için kullanılan yöntemler hakkındaki sorulara verilen cevaplarda kullanılan çeşitli yöntemler sıralanmıştır. Bunlar, kurum içinde başkaları tarafından yapılan izleme ve öz-değerlendirmeleri içerir. Kullanılan ölçümler, **önerilerin kabul düzeyini (%51,4), denetlenen (müşteri) anketlerini (%34,6) ve yönetim denetim biriminden taleplerinin sayısını (%26,8)** içermektedir. **Dış denetçilerin iç denetim birimine güven düzeyi (%33,5)** de bir değer göstergesi olarak kullanılmıştır. Ankete katılanların %32,6'sında iç denetim faaliyetleri için hiçbir katma değer ölçümü bulunmamaktadır.

2007 Ernst &Young Global İç Denetim Anketi'nde "İç denetimin kuruma kattığı değer nasıl izlenir?" sorusunun değerlendirmesinde şaşırtıcı olarak ankete katılanların yarısının iç denetimin sağladığı değeri takip etmediği, sadece %13'ünün değeri ölçmek için gerçekleşen maliyet tasarrufu göstergesini kullandığı tespit edilmiştir. Ankete dair önemli sonuçlar aşağıdaki şekildedir.²⁸⁷

- -%51 katılımcıda böyle bir uygulama yok.
- -%30 operasyonel iyileşme ölçümleri.
- -%13 gerçekleşen maliyet tasarrufları.

Ernst &Young tarafından 2008' de yapılan anket sonucunda kaydedilen, iç denetimin etkililiğini ölçmede en sık kullanılan metotlar ise aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:²⁸⁸

- %89 ile **iç denetim planının tamamlanma oranı,**
- %72 ile iç denetim **raporlarının yayınlanma süresinin uzunluğu,**

²⁸⁶ Mihret, Yismav, a.g.e., s.471

²⁸⁷ http://www.tlan.net.cn/wp-content/uploads/2012/11/Audit_Research_EY_BRS_GlobalInternalAudit07.pdf

²⁸⁸ Ernst&Young, '*Global Internal Audit Survey, A Current State Analysis With Insights Into Future Trends And Leading Practices*', 2007, s.5-20. / Ernst&Young, 'Escalating The Role Of Internal Audit', *Ernst&Young Global Internal Audit Survey*, 2008 <http://www.ey.com/global/content.nsf/International/AABS>)

- %32 ile iç denetim **bulgularının sonuca bağlanması süresi**,
- %22 ile **üst yönetimin desteğidir**.

Kasım 2008'de performans izleme ve kalite güvence programı faaliyetleri hakkında yapılan GAIN anketi sonuçlarına göre katılımcıları tarafından kullanılan ilk beş araç;

- 1- Denetim planına uygunluk (planlanan denetimlerin gerçekleşen denetimlere oranı; yüzde 93).
- 2- Bütçeye uyum (yüzde 81).
- 3- Denetlenenlerden memnuniyet anketleri (yüzde 77).
- 4- Denetim süresi yönetimi (gerçekleşen planlama, saha çalışması ve rapor yazımı süresinin planlanmış süreye oranı; yüzde 59).
- 5- Raporlama zaman yönetimi (yüzde 59).

GAIN Yıllık Karşılaştırma Çalışması dahil olmak üzere farklı IIA anketleri, iç denetim performansını ölçmek için kullanılan temel ölçümleri, kuruluşlara bağlı olarak biraz farklılık gösterse de **paydaş memnuniyeti anketlerinin kullanımı, planlanan denetimlerin tamamlanma oranı ve iç denetim tanımına, standartlara ve etik kurallara uygunluk** olarak belirlemiştir:²⁸⁹

2012 de Austin araştırma komitesinin raporuna göre en çok kullanılan performans ölçümleri sırasıyla aşağıdaki şekilde verilmiştir:²⁹⁰

1. Denetim planının tamamlanma yüzdesi,
2. Paydaş(denetlenen) memnuniyet %,
3. Güvence ve danışmanlık faaliyetlerine harcanan zamanın yüzdesi,
4. Dış kalite güvence incelemesinin sonuçları,
5. Profesyonel sertifikalara sahip denetim personelinin yüzdesi,
6. İDY gerekliliklerini karşılayan denetim personel % (sürekli eğitim),
7. CAE' nin yıllık performans değerlendirmesi,
8. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesine duyarlılık,
9. Kurumsal risk yönetimi (GRC) hakkında bilgi sağlamada liderlik,
10. Gelecek planlaması, öngörüler (sürekli inceleme).

Alzeban ve Gwilliam çalışmalarında, iç denetim etkinliği ile ilgili ikinci önemli faktörün, **yönetimin desteği** olduğunu belirtmişlerdir. Üst yönetimin desteğiyle,

²⁸⁹ IIA, **GAIN**, 2009

²⁹⁰ **Best Practices in Implementing Quality Assurance & Improvement Programs**, The Austin Chapter Research Committee, MARCH 2012, s.21

denetim birimi görev ve sorumluluklarını yerine getirecek yeterli kaynağa sahip olurlar. İnsan kaynakları açısından nitelikli personel istihdam edebilir, sürekli eğitim imkânı sağlayabilirler ve yeterli bütçeyi temin edebilirler. Ayrıca İç denetim önerilerinin uygulanma oranının daha yüksek olacağını ve yönetim desteğinin ölçülmesinde bu oranın kullanılabileceğini belirtmişlerdir.²⁹¹

CBOK 2015 uygulayıcı anketine göre iç denetimin performans ölçümleri:²⁹²

- 1- Tamamlanan iç denetim planının yüzdesi,
- 2- Zorunlu teminatın tamamlanması,
- 3- Kilit paydaşlarla belirlenen ve üzerinde anlaşılan belirli beklentilerin yerine getirilmesi,
- 4- Giriş konferansından taslak rapora kadar döngü süresi ve Saha çalışmasının sonundan nihai rapora kadar olan döngü süresi,
- 5- Denetim konularının zamanında kapatılması,
- 6- Müşteri memnuniyeti hedefleri,
- 7- Gerçek denetim saatlerine göre bütçe- gerçekleşen denetim saatleri bütçesi,
- 8- IA finansal bütçesine karşı performans (tasarruf miktarı).

Coetzee ve Erasmus' un 2017 de yayınladığı makalede yapılan analiz, 2003-2015 yılları arasında yapılan çalışmalardaki, iç denetim etkinliğinin anlaşılmasını sağlayan göstergelerin; YETKİNLİK faktörünün en çok kullanılan gösterge olduğunu ve sırasıyla **yönetim desteği, bağımsızlık, denetim işinin kalitesi (iş performansı)** faktörlerinin öne çıktığını göstermektedir. İlâveten; iç/dış denetim arasındaki ilişki, mesleki yeterlilik, iç denetim biriminin yapısı, büyüklüğü ve kurum içindeki statüsü, görev kapsamı, hizmet ve rolleri, hiyerarşik yapısı ve paydaş memnuniyeti faktörlerinin de çalışmalarda değerlendirildiğini görüyoruz. Çalışma kapsamındaki literatürde, performans ölçümlerinde çoğunlukla iç denetçilerin niteliksel görüşlerinin öne çıktığı ortaya konmuştur.²⁹³ Sadece iç denetçilerin bakış açılarından, arz taraflı olarak belirlenen göstergeler denetimin etkinliğini dar bir perspektiften ve aşırı iyimser öz değerlendirmelerle gösterme ihtimaline yol

²⁹¹ A. Alzeban, D. Gwilliam, "Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi Public sector", *Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation*, 23, 2014, S.74-86

²⁹² The CBOK 2015, "Global Internal Audit Practitioner Survey Questions", *The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)*

²⁹³ C.Philna, J.Lourens Erasmus, "What Drives And Measures Public Sector Internal Audit Effectiveness? Dependent And Independent Variables", April 2017;21, sa:237-248 wileyonlinelibrary.com/journal/ijau

açacaktır. Talep taraflı bakış açısı; denetlenenlerin, üst yönetimin, denetim komitesinin ve dış denetçilerin algılarına ışık tuttuğu için çok önemlidir.²⁹⁴

İç denetim etkinliğini operasyonelleştirmede veya nicelleştirmede mevcut literatürde kullanılan göstergeleri araştırmak ve iç denetim etkinliği üzerinde etkili olduğu düşünülen faktörleri rapor etmek için sistematik bir literatür taraması yapan Türetken ve arkadaşları; akademik literatürde yayınlanan çalışmalarda en sık kullanılan iki göstergenin "**denetim bulgularının sayısı**" ve "**algılanan iç denetim etkinliği**" ya da "**denetimin değeri**" olduğunu tespit etmişlerdir.²⁹⁵

Ölçülebilirliğinin zorluğuna rağmen bir dizi çalışmada; iç denetçilerin kararlılık, diplomasi veya tartışmalı durumlarda konuşabilmek gibi **yumuşak becerilerinin** önemi üzerinde durulmakta ve iç denetimin etkinliği üzerinde oldukça önemli oldukları kabul edilmektedir.²⁹⁶

Model önerisinin anlatıldığı bölümde yukarıda bahsedilen performans ölçümleri detaylı olarak açıklanmıştır.

5.6.2. Performans Ölçüm Boyutları (Kategorileri-Metrikleri)

Literatürdeki birçok araştırmada performans göstergeleri; iç denetim faaliyetine dair çevre, girdi, süreç, çıktı ve sonuç alanlarına göre kategorize edilerek belirlenmiştir. Çevre göstergeleri, denetim yönetiminin kontrolü altında olmayan faktörleri içerir. Girdi göstergeleri, iç denetimin yürütülmesi için gereken finans, personel, teknoloji vb. kaynak tahsisini etkileyen göstergelerdir.²⁹⁷ Süreç göstergeleri, standartlara bağlılık, denetim faaliyetlerini planlama, yürütme ve denetim bulgularını iletme becerisi gibi denetçiler tarafından gerçekleştirilen görevlerin değerlendirilmesine dayanır. Çıktı göstergeleri, iç denetim paydaşlarının beklentileri ile ilgilidir. Bu göstergeler, paydaş beklentilerindeki değişmelerin dikkate alınmasına olanak sağlayacak nitelikte olmalıdır.²⁹⁸ Sonuç göstergeleri, denetim sürecinin kuruluşu etkisini belirlemek için kullanılır. Bu göstergeler, örneğin iç denetçi

²⁹⁴ L.Rainer, H.Ulrich, "A Synthesis Of Empirical Internal Audit Effectiveness Literature Pointing To New Research Opportunities", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 Iss: 1, 2015, <http://www.emeraldinsight.com/toc/maj/30/1>.

²⁹⁵ Türetken, vd., a.g.e., <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>

²⁹⁶ Mihret, a.g.e., <https://doi.org/10.1108/01140581011091684>

²⁹⁷ "Performance Measures For Internal Audit Functions: A Research Project", *IIA Austin Chapter 2008-2009, 2009*

²⁹⁸ M.Arena, G. Azzone, "Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness", *International Journal of Auditing*, 13, 2009, s.43-60

tarafından yapılan önerilerin uygulanması veya kurumun performansına kâr, gelir veya hisse değeri gibi katkılardan dolayı oluşan maliyet tasarrufları gibi geniş bir yelpazeyi kapsar. Daha önce de belirtildiği üzere, iç denetimin kuruma kazandırdığı değerin anlaşılması ölçülen performans değeriyle söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla performansı ölçmek için kullanılacak göstergelerin daha çok sonuç odaklı olması beklenir.²⁹⁹ Sonuç göstergeleri somut ve ilgi çekici olsa da veri kullanılabilirliği ve zamanlama ile ilgili zorluklardan dolayı bunları ölçmek genellikle zor ve problemlidir.³⁰⁰

Ziegenfuss 2000' de un iç denetim yöneticilerine yönelik yaptığı anket sonuçlarından; denetim ortamı, girdi, süreç ve çıktı olmak üzere 4 performans ölçüm kategorisi çıkartmış ve balanced scorecard yönteminden bahsetmiştir. Ayrıca sonuçlara göre performans ölçmede kullanılan en önemli göstergeler; **denetçilerin deneyimi, denetim komitesince incelenen denetim sayısı, denetimle ilgili yönetici beklentileri, denetim önerilerinin uygulanma yüzdesi** ve denetçilerin **eğitim seviyeleri** olarak ortaya çıkmıştır. Ziegenfuss' un ortaya koyduğu iç denetim performans kategorileri ve göstergeleri aşağıda gösterilmektedir:³⁰¹

- **DENETİM ORTAMI:** İç denetim biriminin kurumsal statüsü, Denetim Karması, Denetim Planı, Yönetim Memnuniyeti, Görev Kalitesi, Denetim Komitesiyle İlişkiler ve Denetim Komitesi Etkinliğini kapsar.
- **GİRDİ:** Denetçi Niceliği, Denetçi Niteliği ve Denetim Kaynakları.
- **SÜREÇ:** Denetlenenlerle ilişkileri ve Denetim Planına Uygunluğu içerir.
- **ÇIKTI:** Bulguların niceliği, Bulguların niteliği, Raporlama zamanı ve Raporların doğruluğu olarak değerlendirilmiştir.

2007 GAIN İç Denetim Dengeli Puan Kartı Yaklaşımlarının Kıyaslama Derlemesine göre 50 İDY' nin, bu metodolojiyi bir iç denetim faaliyetine uyarlarken kullandıkları anahtar kategorilerden bazılarını şunlardır:³⁰²

- Paydaşlar,
- Çalışan memnuniyeti,
- Denetim planlaması,

²⁹⁹ Görmen, vd., **a.g.e.**, 2018, s.149

³⁰⁰ Arena, Azzone, **a.g.e.**, 2009

³⁰¹ D. Ziegenfuss, "Measuring Performance", *Internal Auditor*, 57 (1),2000, S.36-40.

³⁰² GAIN, "Benchmarking Compilation, Balanced Scorecard Approach to Internal Auditing", 2007, www.theiia.org/download.cfm?file=3974.

- Katma değer,
- Operasyonlar,
- Denetim planının uygulanması,
- Denetim süreci,
- Kalite,
- Hizmet ve etkinlik,
- Risk kapsamı.

Ana kategoriler belgelandikten sonra, her kategoriye ait performans ölçümleri için temel hedeflerin belirlenmesi gerekir. Devamında İDY'lerin uygulamayı güçlendirmek için; süreç kontrollerinin gösterge tablosuna entegrasyonunu, uygulamanın denetim riski değerlendirmesini ve sürekli izleme sürecinin bir parçası olarak kullanımını dikkate alması gerekir.³⁰³

Olga Savcuk'un 2007 de "Internal Audit Efficiency Evaluation Principles" (İç denetim verimliliği değerlendirme ilkeleri) adlı çalışmasında, iç denetim standartlarını dikkate alarak, denetimin uygulanması ve kalite güvencesi için dört performans ölçüm kategorisi(metriği/alanı) elde etmiştir. Bunlar iç denetimin sorumlu olduğu kritik paydaşlar, iç denetim birimi yetkinliği, iç denetim stratejisi ve iç denetim etkinlik tahmini metrikleridir.³⁰⁴

1- **İç denetimin (tabiyeti) sorumluluğu:**

İç denetim komitesi- yönetim kurulu ve üst yönetim gibi kilit paydaşlara karşı sorumludur.

2- **İç denetim birimi yetkinliği:** İç denetçiler için yeterlilik şartları; zorunlu CIA sertifikasyonu, kişisel özellikler (analitik düşünme-objektiflik-bilgi-iletişim becerileri-karar verme kabiliyeti-sorumluluk-dürüstlük), sürekli mesleki eğitim ve gelişimdir.

3- **İç Denetim Stratejisi:** risk yönetimi sürecidir.

- I. Risk yönetimi ve kontrol çevresinin değerlendirilerek tanımlanması,
- II. Amaçların belirlenmesi,
- III. Risklerin belirlenmesi ve tanımlanması,
- IV. Risklerin değerlendirilmesi ve önceliklendirilmesi,
- V. Risk tepkisi,

³⁰³ Aksoy, Kahyaoglu, a.g.e., s.74-75

³⁰⁴ Savcuk, a.g.e., <https://doi.org/10.1080/16111699.2007.9636180>

- VI. Kontrol aktiviteleri,
- VII. Bilgilendirme ve iletişim,
- VIII. İzleme ve değerlendirme.

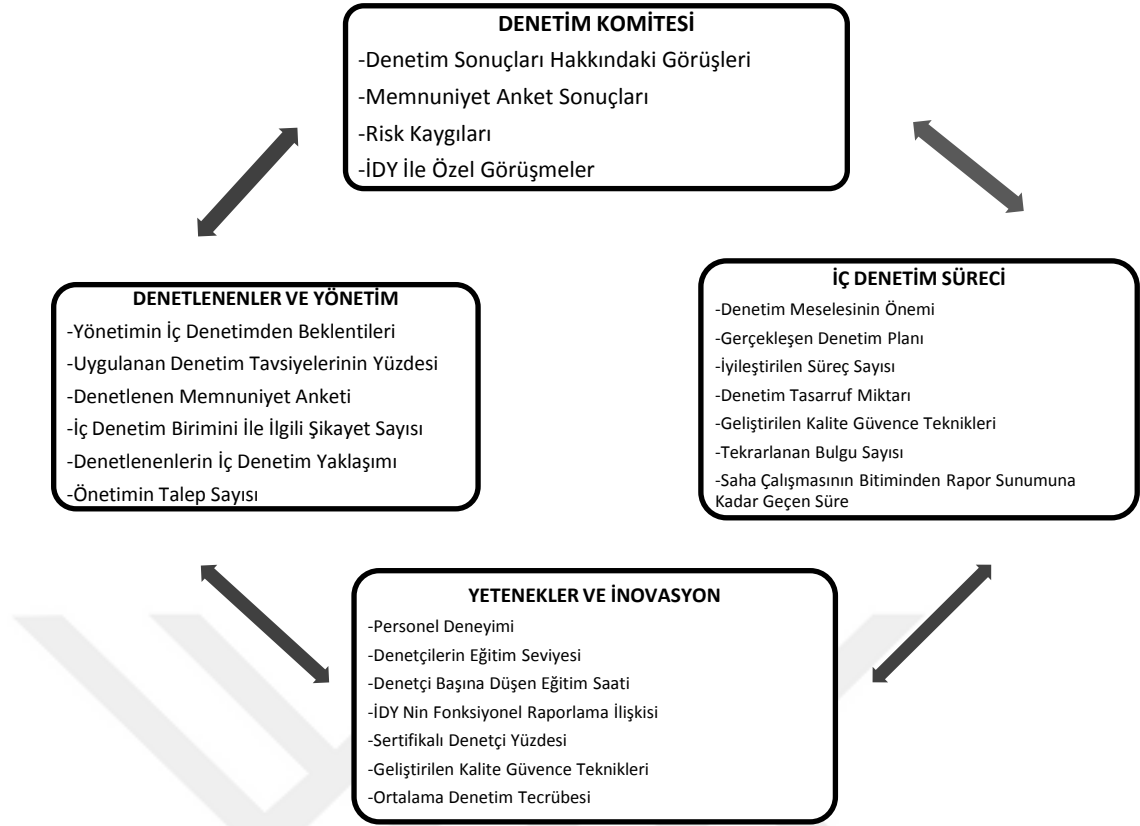
4- **İç denetim etkinlik tahmini:** İç denetimin etkinlik değerlendirmesi hususlarıdır.

Gerçekleştirilen iç denetim görevlerini, iç denetim planlarıyla karşılaştırmak ve iç denetim bulgularını kullanan tarafların geri bildirimlerini alarak bunları nicel hale getirmek için verimlilik tahmin sürecini oluşturmak ve uygulamak iç denetim etkinliğinin daha somut bir şekilde anlaşılmasına imkân verir. Etkinlik tahmin süreci için kullanılacak göstergeler aşağıdadır:

- İç denetim planına dair: yapılan planlar, yapılan işin toplam plan içindeki payı, gerçekleştirilen görev sayısı
- İç denetim çalışması sonuçlarının tahmini: iç denetim müşteri memnuniyeti anketi
- Diğer: risk etkisinin tahminiyle alınan aksiyonlar sonucu sağlanan tasarruf, geliştirilmiş iç kontroller ve risk yönetimi sayesinde elde edilen tasarruf miktarıdır.

Şekil 8 de gösterilen, en yaygın olarak bilinen İç denetim performansının ölçülmesine yönelik Balanced Scorecard (Dengeli Puan Kartı) Modelini literatüre kazandıran, M. FRİGO'dur. Ortaya koyduğu model, faaliyetlerin iyileştirme yollarını vurgulamak için, birkaç kilit unsur perspektifinden oluşturmuştur. Bu unsurlar; (1) iç denetim müşterileri (denetim komitesi, yönetim ve denetçiler); (2) iç denetim süreci; (3) yenilikler ve yetenekler. Modelin uygulanabilmesi için gereken bazı temel kavramlar, performansın müşterinin bakış açısından ölçülmesi, iç denetim performansının ölçülmesine yönelik bazı göstergelerin belirlenmesi, iç denetim ve müşteri beklentisi arasındaki bağlantı, bölümün genel stratejilerine odaklanmak ve iç denetimin yeniliği ve yetenekleri şeklinde sınıflandırılmıştır.³⁰⁵

³⁰⁵ Bota, Palfi, a.g.e., https://www.researchgate.net/profile/Cristina_Bota-Avram/publication/46533259



Şekil-8 Frigo'nun Balanced Scorecard Modeli³⁰⁶

2009 GAIN Yıllık Kıyaslama Çalışmasında iç denetim performansını ölçmek için kullanılan **Başlıca Performans Kategorileri** Frigo'nun Balanced Scorecard modeliyle eşleşerek;³⁰⁷

- Paydaş memnuniyeti,
- İç denetim süreçleri,
- Yenilik ve yetenekler olarak İDY (yüzde 88), iç denetim yönetimi (yüzde 63) ve denetim komitesi (%39) tarafından tanımlanmıştır.

Bu ölçümleri elde etmek için kullanılan ana araçlar veya teknikler şunları içerir:

1- Paydaş memnuniyeti için; anketler, görüşmeler, paydaş toplantıları ve kilit performans göstergeleri.

2- İç denetim süreçleri için; kapsam, hedefler, zamanlama ve kaynak tahsisi dahil olmak üzere her bir sözleşme için uygun denetim planları oluşturulur;

³⁰⁶ M.L.Frigo, "A Balance Scorecard Framework for Internal Auditing Departments" *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, Altamonte Springs, Florida, 2002

³⁰⁷ IIA, GAIN, 2009

belirlenen yöntem ve uygulamalara göre denetimlerin yapılması ve denetim faaliyetinin risk endişesini etkin bir şekilde ele alıp almadığına dair kilit paydaşlardan geri bildirim alınır.

3- İç Denetim Yeteneği ve İnovasyon için; amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlayacak araçlar (eğitim – oryantasyon- denetçi sayısı vb.) mevcuttur, denetim personelinin yeterli eğitimi almasını sağlamak için girişimler yapılır, sertifikalı personel sayısı dikkate alınır.

IIA tarafından iç denetim yöneticilerine tavsiye edilen başlıca performans metrikleri;³⁰⁸

- 1) Personel gelişim metrikleri,
- 2) Denetim planlama ve yönetim metrikleri,
- 3) Müşteri memnuniyeti metrikleri,
- 4) Değer yaratma metrikleridir.

Performans ölçüm kategorileri, doğru ve işe yarar bir performans ölçümünün gerçekleşmesine imkân verecek şekilde; iç denetim misyonu, UMUÇ, paydaş beklentileri ve katma değer unsurları dikkate alınarak belirlenmelidir. Belirlenen kategoriler birbirleriyle bağlantılı olarak iç denetim değerini ortaya koyacak niteliğe sahip olmalıdır. Kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik stratejilerle uyumlu iç denetim faaliyetlerinin oluşturulduğu ve yönetildiğini gösteren metriklerin kategorize edilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada BSC yöntemine göre belirlenen metrikler;

- Değer Yaratma,
- Paydaşlar,
- İç Denetim Süreçleri,
- Öğrenme-Gelişme boyutlarıdır.

³⁰⁸ IIA, **GAIN**, 2009

ALTINCI BÖLÜM

İÇ DENETİM PERFORMANSININ BALANCED SCORECARD YÖNTEMİYLE ÖLÇÜLMESİ MODELİ

Performans ölçümü modelini oluştururken asıl amaç, iç denetimin performans sonuçlarıyla özellikle ilgilenen üst yönetim, yönetim kurulu gibi paydaşların sonuçları kolayca idrak edebileceği bir yapı oluşturabilmektir. Nihayetinde ölçüm sonuçlarını yorumlayacak olanın ve gerekli aksiyonu alacak olanın üst yönetim kademesi olması, performans ölçümünün kimin için yapıldığının göstergesidir. Dolayısıyla iç denetim performans ölçüm modeli ne kadar somut, net ve kolay anlaşılır olursa o kadar fonksiyonel ve etkin olacaktır. Buradaki püf noktası yönetimin önüne **somut veriler** koyabilmektir. Bu sayede etkin sonuçlar gösteren bir performans ölçümü, yönetimin iç denetime olan algısını ve güveni kuvvetlendirir, farkındalığını artırır.

Bir iç denetim faaliyetinin Balanced Scorecard yöntemi ile hem niceliksel hem de niteliksel özelliklerine ait performansı değerlendirmesi, yönetim kademeleri için somut, net ve kolay anlaşılabilir özelliklere sahip bir rapor sunabilmektedir.

6.1. İÇ DENETİM PERFORMANSININ BALANCED SCORECARD YÖNTEMİYLE ÖLÇÜLMESİ

İç denetim performansının ölçümünde Balanced Scorecard yöntemi kullanılırken; tanımlanmış vizyon, misyon, amaç, hedef ve stratejilerden yola çıkılarak performans boyutlarının (Scorecardların) ve bu boyutlara uygun ölçümlerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu yöntem ile; iç denetimin performansının anlaşılması hususunda birlikte dikkate alınması gereken, objektif ve sübjektif nitelikteki performans alanları ve birbirleriyle olan bağlantıları açığa çıkarılabilmektedir. Performans göstergeleri iç denetim performansının ölçülerek, paydaşlarca anlaşılır hale getirilmesini sağlar. İç denetimin kuruma sağladığı güveni ve katma değeri somut bir veri olarak paydaşlara sunarak, iç denetim farkındalığının oluşmasına katkıda bulunur. Performans ölçümüyle, etkinliği ispatlanan iç denetim faaliyetinin geliştirilmesi için gerekli olan kaynaklara yatırım yapılmasını sağlayacak argümanlar sunulmuş olur.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) 2010 yılında yayınladığı İç Denetim Etkililiğinin ve Verimliliğinin Ölçülmesi, başlıklı Uygulama Rehberinde iç denetim

faaliyeti için kullanılacak bir dengeli karne yaklaşımı (BSC) örneğine değinmiştir.³⁰⁹ Ancak IIA, Balanced Scorecard yöntemini önerirken kullanılacak performans ölçütlerini (KBF ve Performans Göstergeleri) net şekilde belirtmemiş, kurum yönetimlerinin kendi inisiyatiflerine bırakmıştır. Bu çalışmanın literatüre olan katkısı bu noktada ortaya çıkmaktadır. Sunulan modelin genel olarak bütün iç denetim birimlerine uygulanabilir olmasını sağlamak adına; spesifik beklentilerden uzak durarak, bir kurumda istenebilecek genel menfaatlere yönelik beklentiler baz alınmıştır. Modelin literatürde bulunan diğer çalışmalara göre farkı ve yeniliği iç denetim performans ölçüm sürecini sistematik hale getirerek, genel geçer özelliğe sahip standart bir yapıda olmasıdır.

İç denetimin misyonunu gerçekleştirmeye yönelik, stratejik amaçlara uygun önemli köşe taşları olarak görülen Performans Boyutları (kategorileri), yapılan literatür taramalarında hemfikir olunan ortak ve doğrulanan performans göstergelerini içerecek şekilde belirlenmiştir.

Balanced Scorecard yöntemi kullanılarak yapılan bir iç denetim performans ölçümü, İDY' lerinin yürütülen iç denetim faaliyetinin kuruma değer katıp katmadığını ve genel performansına katkıda bulunup bulunmadığını tespit etmesine yardımcı olabilir. Modeli kurmadan önce İDY' lerinin şunları yapması gerekir:³¹⁰

- Dengeli puan kartı performans ölçülerini veya kategorilerini tanımlayın ve belgeleyin.
- Her bir kategorinin hedeflerini, ilgili ölçüm metrikleriyle belirleyin.
- Yönetimin, kurulun ve denetim komitesinin dengeli puan kartı yönteminin tamamını anlamasını sağlayın.
- Başarısını sağlamak için denetim komitesinin projeyi onaylamasını sağlayın.
- Performans yönetimi sürecini otomatikleştirmek için hangi araçların kullanılıp kullanılmayacağını belirleyin ve iç denetim faaliyetinin ihtiyaçlarına ve bütçesine en uygun aracı seçin.
- Uygulama sürecini kolaylaştırmak için teknolojiyi kullanın.

Oluşturulan modelde iç denetim misyonuna uygun olarak hem performansı değerlendirecek olanların hem de hesap verecek olanların bakış açılarından yapılan

³⁰⁹ IIA, "İç Denetimin Etkililiğinin ve Verimliliğinin Ölçülmesi", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Aralık 2010
³¹⁰ *Knowledge Report 2009*, "Measuring Internal Audit Performance", September 2009

analizler çerçevesinde, amaçları gerçekleştirmeye yönelik hedeflerle ilişkili performans ölçütleri tespit edilmiştir. Kullanılan Balanced Scorecard yönteminin özelliği gereği, stratejik hedeflerle bağlantılı performans ölçümlerinin kullanıldığı bir çerçeve model geliştirilmiştir.³¹¹

Modele ait süreç; iç denetim vizyon-misyonuna uygun strateji ve hedeflerin belirlenmesi, hedeflere yönelik performans ölçümlerinin bulunması, ağırlıklandırılması ve trendlere ya da hedeflere göre değerlendirilmesine yönelik öneri sunulması şeklinde açıklanmaktadır. Çalışmaya ait performans ölçüm modelinin oluşturulması süreci şu şekilde gerçekleştirilmiştir:

1- İç ve dış paydaşların beklentilerine göre kuruluş amaçlarına uygun olarak vizyon ve misyon belirlenir. Bunların gerçekleştirilmesine yönelik stratejiler ve uygun performans boyutları belirlenerek bir BSC (Balanced Scorecard) modeli çerçevesi oluşturulur.

2- Belirlenen performans boyutları arasındaki neden-sonuç bağlantısı açıklanarak strateji haritası oluşturulur.

3- Stratejilerle bağlantılı boyutlara ait Kritik Başarı Faktörleri (KBF) belirlenir.

4- KBF' nin gerçekleşme durumlarının ölçülebilmesini sağlayan performans göstergeleri tespit edilir

5- Boyutlara ve KBF ait ağırlıklar belirlenir.

6- Belirlenen ağırlıklara göre gerçekleşen performansa ait puan(skor) hesaplanır.

Çalışmanın kapsamı performans ölçüm modelinin oluşturulması ve modelin önerilmesi şeklindedir. Herhangi bir kurumun iç denetim faaliyetinin performans ölçümü sürecinde bu modelin uygulanması, ileride yapılacak olan çalışmalarda kullanılacaktır.

6.2. BALANCED SCORECARD MODELİ ÇERÇEVESİ

Uluslararası Mesleki Uygulama Standartları Çerçevesinde, iç denetim misyonu "Risk bazlı, objektif güvence sağlayarak ve tavsiye ile öngörülerle organizasyonel değeri korumak ve geliştirmektir." Etkinliğin söz konusu olması için; iç denetim performansının ölçümü sonucunda elde edilen verilerin, belirtilen misyonla uyumlu amaçların önemli ölçüde gerçekleştirilmiş olduğunu göstermesi gerekmektedir.

³¹¹ Görmen, a.g.e., 2017, s. 984

Denetim işinin niteliği göz önüne alınarak belirlenen iç denetim amaçları aşağıda sıralanmıştır:³¹²

- Fırsatlara ve risklere dair öngörülerle kurumun stratejik hedeflerine ulaşmasını sağlayarak katma değer yaratmak,
- Mali ve operasyonel faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği hususlarında güvence vermek,
- Varlıkların korunması ve
- UMUÇ, İlgili mevzuat, yönetmelik, prosedür ve sözleşmelere uygunluk olarak sıralanabilir.

Yukarıda sayılan amaçlara hizmet eden bir iç denetim faaliyetinin bu amaçları başardığını göstermek için performans ölçümüne tabi tutulması gerekmektedir. Çalışma sonucunda ortaya koyulan model bir iç denetim faaliyetinde, hem IIA standartları ve Etik Kurallarına uyumunun hem paydaş beklentilerinin hem de katma değer oluşturulmasının ne kadar karşılandığını analiz etmeyi amaçlamaktadır.

Misyonu stratejik hedeflere ulaşarak kurumsal değeri arttırmak, vizyonu yenilikçilik ve referans olarak görülmek olan iç denetimin, değişen koşullara ayak uydurma kabiliyetine ve proaktif yapısına dayanarak etkin olmasını sağlayacak stratejik planı aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur.³¹³

- Kurum içinde bağımsız ve objektif statüye sahip olmasını sağlayacak, Uluslararası Mesleki Uygulama Standartları'na ve Etik Kurallarına uygun, yetki ve sorumlulukların net olarak belirtildiği bir iç denetim yönetmeliğinin hazırlanması
- Kurumsal risk yönetimi ve kontrollere yönelik, verilen güvence ve danışmanlık hizmetlerinin risk odaklı ve objektif olması
- Üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesi ile etkin iletişim ağına sahip olunması ve güvenilir danışman- stratejik ortak vasfı
- Birim içerisinde etkin iletişim ve koordineli çalışma becerisine sahip, konusunda uzman, yetkin ve deneyimli denetçi kadrosunun oluşturulması
- Maliyet etkinliği için; gerekli kadro, bütçe ve zaman öngörüsünün doğru yapılması, BT ve otomasyon araçlarının yaygın kullanımı

³¹² Akçay, **a.g.e.**, s.53

³¹³ Sezer, **a.g.e.**, s.26

- İç denetim sürecinin KGGP doğrultusunda izlenmesi, değerlendirmesi ve raporlaması, tespit edilen eksikliklerin giderilmesine ve yeni taleplerin karşılanmasına yönelik aksiyon alınması
- İç denetim faaliyetlerine yönelik sürekli eğitim ve gelişim sürecinin çalışması
- İç denetim farkındalığının yükseltilmesi
- Paydaş beklentilerinin karşılanması ve memnuniyetinin artırılması

Etkinliğin sürdürülebilir olmasını sağlamak için yapılan stratejik plana uygun olarak, iç denetim fonksiyonunun sahip olacağı süreç döngüsü şekil-9 da gösterilmektedir.

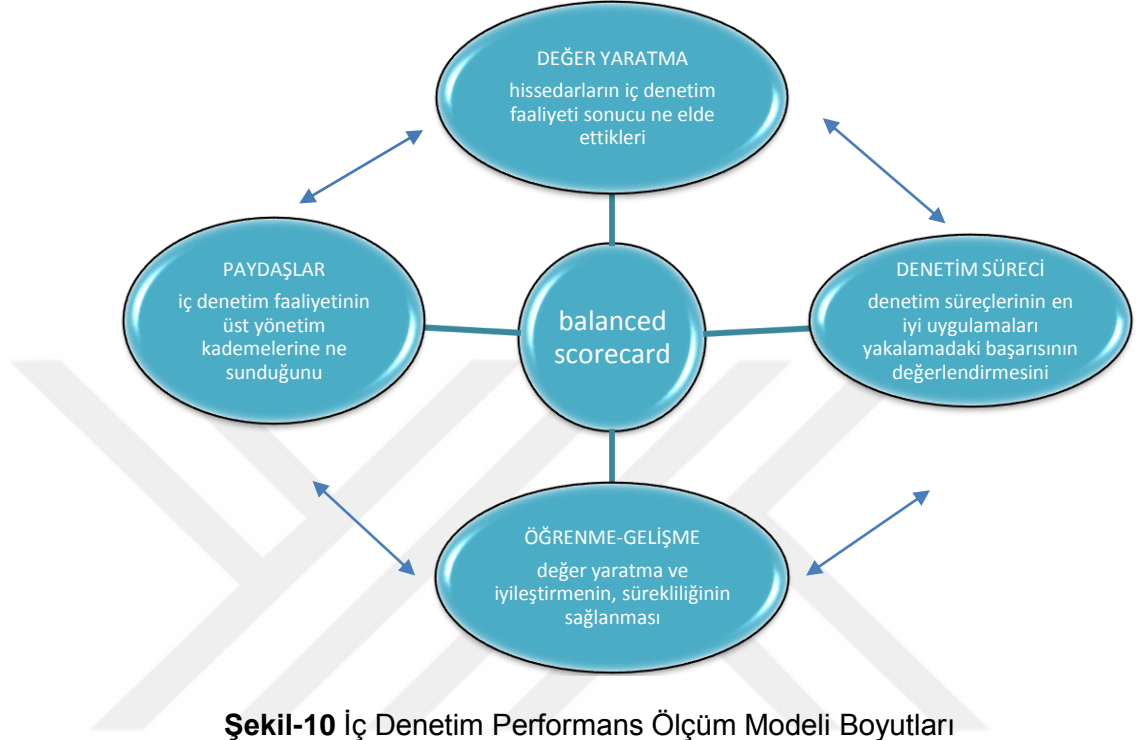


Şekil-9 Katma Değer Döngüsü³¹⁴

İç denetim performansının Balanced Scorecard Yöntemi kullanılarak ölçülmesi sürecinde oluşturulan modelin ilk adımı, performans ölçüm alanları olan performans boyutlarının (metriklerinin) belirlenmesidir. İkinci adım, kategorilerin birbirleriyle olan bağlantılarının açıklandığı strateji haritasının oluşturulması; üçüncü adım, her bir kategoriye ait kritik başarı faktörlerinin yani performans ölçümlerinin belirlenmesidir. Son adım ise, belirlenen performans ölçümlerinin ağırlıklandırılması ve değerlendirilmesine dair örnek bir uygulama kurgulanarak işlerliğinin gösterilmesi şeklindedir.

³¹⁴ Evren Sezer, "İç Denetimin Yarattığı Katma Değer ve Ölçümü", İstanbul, **Deloitte**, 11 Kasım 2013

IIA 'nın 2009'da tavsiye ettiği performans ölçüm alanlarına uygun olarak, sunulan modelde belirlenen kategoriler; DEĞER YARATMA, PAYDAŞLAR, DENETİM SÜRECİ ve ÖĞRENME-GELİŞME boyutlarıdır. Şekil-10 da boyutların kapsamı ve ne ifade ettiği gösterilmiştir.



- **Değer yaratma boyutu**; kurumsal değer artırılmasına dair, hissedarların iç denetim faaliyeti sonucu ne elde ettiklerini,
- **Paydaşlar boyutu**; iç denetim faaliyetinin üst yönetim kademelerine ne sunduğunu;
- **Denetim süreci boyutu**; iç denetim süreçlerinin en iyi uygulamaları yakalamadaki başarısının değerlendirilmesini
- **Öğrenme-Gelişme boyutu**; değer yaratma ve iyileştirmenin, sürekliliğinin sağlanması kriterlerini gösterir.

BSC (Balanced Scorecard) yönteminde, performans kategorileri arasındaki neden-sonuç ilişkisinin kurulması esastır. Bu ilişki; performans kategorilerinin, sıralı bir döngü şeklinde ve ayrı olarak finansal boyutla bağlantılarını ve dolayısıyla hissedarların kurumu nasıl gördüğünü göstermelidir. Hissedarların beklentisi olan değer artışı, kurumsal faaliyetler sonucunda; hisse değerlerinin, gelirlerin ve verimliliğin artırılması olarak, Finansal Boyutta ele alınır. Ancak bu çalışma kurumsal performansı değil, spesifik olarak kurum içindeki iç denetim faaliyetinin

performans ölçümünü ele almaktadır. Dolayısıyla, ölçüm sonuçları iç denetim faaliyetinin nihai amacı olan katma değer yaratma boyutunu göstermektedir. Yöntem gereği performansı ölçülen öznenin, misyonunun gerçekleştirilme durumuna odaklanılmasından dolayı, Kaplan ve Norton'nun ortaya koyduğu BSC metriklerinden farklı olarak Finansal boyut yerine Değer Yaratma boyutu kullanılmıştır. Ölçülen iç denetim performans sonuçları, kurumun finansal değerlerini dolaylı olarak etkilemektedir.

İç denetimin faaliyeti sonuçlarından denetlenenler ve denetim komitesi etkilendiğinden müşteri boyutu olarak, Paydaşlar (Yönetim Kurulu- Üst Yönetim-Denetim Komitesi) uygun görülmüştür. Bu boyutta iç denetim faaliyetinin, kalite-zaman ve maliyet bakımından paydaşlara sunduğu performans değerlendirilmektedir.

İçsel iş süreçlerini ifade eden boyut iç denetim süreçleridir. Yöntem bu süreçlere ait uygulamaların iyileştirilmesine dair fikir verir.

Ve son olarak değer yaratmanın sürekliliğinin sağlanması bakımından gerekli olan, Öğrenme-Gelişme Boyutuna yer verilmiştir. Tek tek birbirleriyle etkileşim içinde olan bu boyutlar dinamik bir yapıdadır ve sürekli bir gelişim döngüsüne sahiptir. En altta bulunan öğrenme ve gelişme boyutundan başlayarak sırasıyla denetim süreçleri ve paydaş boyutları, nihai hedef olarak, değer yaratma boyutunu etkilerler.

6.3. BOYUTLARIN ARASINDAKİ BAĞLANTILARIN KURULMASI ve STRATEJİ HARİTASI

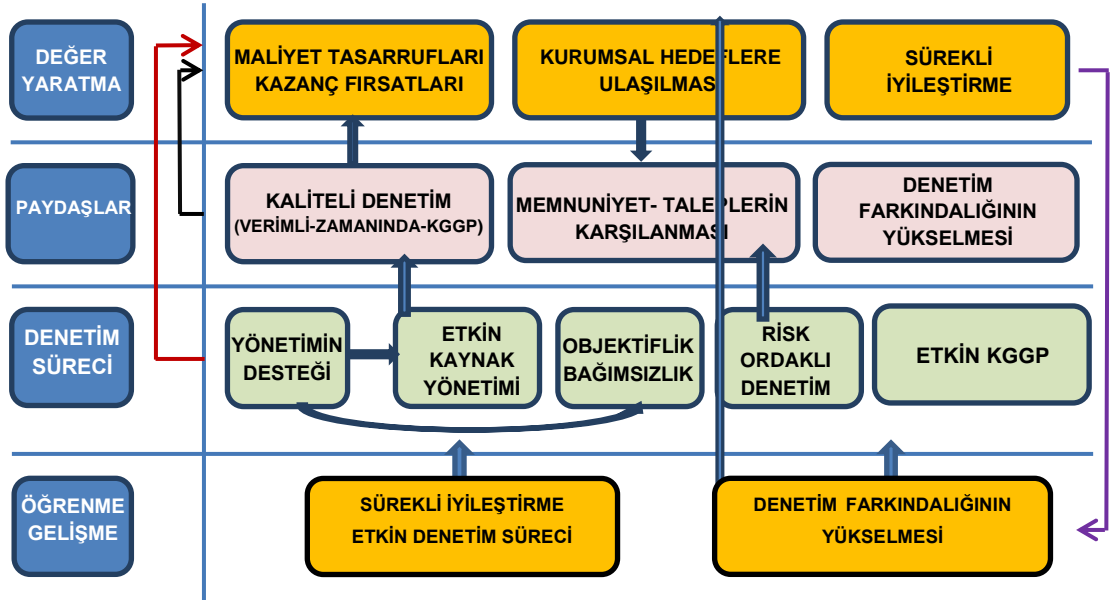
Performans modelinin oluşturulması sürecinde kullanılan BSC yöntemi, belirlenen performans boyutlarının hizmet ettiği stratejilere göre, aralarındaki ilişkileri ve birbirlerine olan etkileri analize dahil ederek boyutları hiyerarşik bir düzende değerlendirir. Ortaya konulan bu bağlantılar Şekil 11' deki strateji haritasında gösterilmektedir.

6.3.1. Performans Boyutlarının Stratejiye Bağlanması ve Strateji Haritası

VİZYON: Risk odaklı, objektif güvence ve öngörülerle kurumsal değeri korumak ve arttırmak

STRATEJİ: IIA iç denetim misyonuna ait koruma ve değer katma hedeflerinin, kurumsal bazda değişmeyeceği varsayımıyla oluşturulan modelde, misyonun gerçekleştirilmesine yönelik genel bir denetim stratejisi belirlenmiştir:

- 1- Risk odaklı güvence ve danışmanlık hizmetleri neticesinde, riskleri engelleme-azaltma (**maliyet tasarrufları**) ya da fırsata dönüştürebilme (**kazanç sağlama**) yeteneğinin kazandırılmasını sağlamak,
- 2- **Bağımsız – Objektif** nitelikte, **UMUÇ ve Etik Kurallara** uygun yetki ve sorumlulukların net şekilde belirtildiği bir iç denetim yönetmeliğinin oluşturulması ve onaylanması,
- 3- Stratejik ortak – Güvenilir Danışman vasfının kazanılması, Etkin İletişim ağı- **Yönetimin desteğini** alan denetim fonksiyonu,
- 4- **Yetkinlik** sahibi, koordineli çalışan iç denetim birimi,
- 5- **Maliyet etkinliğine** sahip iç denetim süreci, (Yetenek yönetimi- Bütçe-Zaman Yönetimi- BT kullanımı bakımından etkinlik),
- 6- İşlevsel bir **KGPP**,
- 7- Kurumsal hedeflere ulaşılması ve **Sürekli iyileştirme**,
- 8- **Paydaş beklenti ve taleplerinin karşılanması, memnuniyet düzeyinin yükseltilmesi,**
- 9- **Denetim farkındalığının artırılması.**



Şekil-11 İç Denetim Strateji Haritası

6.3.2. Performans Boyutları Arasındaki Neden-Sonuç İlişkileri

Şekil-11 de yer alan iç denetim stratejik haritasında, oluşturulan modelin performans boyutları arasındaki nedensellik ilişkisi hizmet ettikleri stratejik hedeflere göre gösterilmektedir. Aşağıda yer alan alt başlıklarda, strateji haritası üzerinde gösterilen bağlantılar detaylı olarak açıklanmaktadır.

6.3.2.1. Öğrenme-Gelişme Boyutu

Öğrenme-Gelişme boyutuna ait kritik başarı faktörleri; Yetenek Yönetimi, Bt kullanımı-İnovasyon yatırımları ve kurum içinde denetim farkındalığının yükseltilecek iç denetim algısının olumlu yönde değiştirilmesini sağlayan girişimler olarak belirlenmiştir. Yetenek yönetiminin etkinliği ve sürekli denetim mekanizmasının işlemlerini sağlayacak otomasyona geçiş yatırımları, **denetim süreçlerinin** etkin şekilde yürütülmesini sağlar. Etkin denetim süreçleri faydası maliyetinden yüksek olan, kaliteli bir iç denetim faaliyetinin göstergesidir. Kurum içinde denetim algısının derinleşmesi ile yönetim desteğinin artması ve kaynak tahsisinin optimalleşmesi söz konusudur. Yönetimden destek alan ve etkin kaynak kullanımına sahip bir denetim süreci etkin olacaktır.

Yetenek yönetiminin doğru yapılması ile yetkinliği artan denetim birimleri ve bilişim teknolojilerinin kullanımının yaygınlaşmasıyla otomatik süreçlere geçilme imkânı, sürekli iyileştirmelere yardımcı olarak **değer yaratma** boyutuna etki eder.

6.3.2.2. Denetim Süreci Boyutu

Denetim Süreci boyutunda yer alan kritik başarı faktörleri; kaynakların etkin yönetimi, risk odaklı objektif ve bağımsız denetim faaliyeti, yönetim desteği ve görevin gözetimi olan KGGP sürecidir. Yönetim kademelerinin desteği ile yeterli derecede tahsis edilen kaynakların etkin kullanımı, maliyet etkin olan verimli bir denetim süreci gerçekleşmesine yardımcı olur. (Bu kaynaklar; denetçi yetkinliği ve yeterliliği, bütçe, zaman ve bt olanaklarıdır.) Faydası maliyetinden yüksek, maliyet tasarrufu sağlayan bir denetim süreci, kuruma katma **değer yaratır**. Bağımsız ve objektif olan iç denetim faaliyetlerinde fonksiyonel ve idari raporlama hattının işlevselliği söz konusudur. Etkin iletişim ağının göstergesi olan bu hatlar; risk odaklı iç denetim faaliyetine, zamanında müdahale etme imkânı yaratır. Maliyet etkin ve zamanında yapılan iç denetim, **paydaşların** memnuniyetini sağlar. Görevin gözetimi

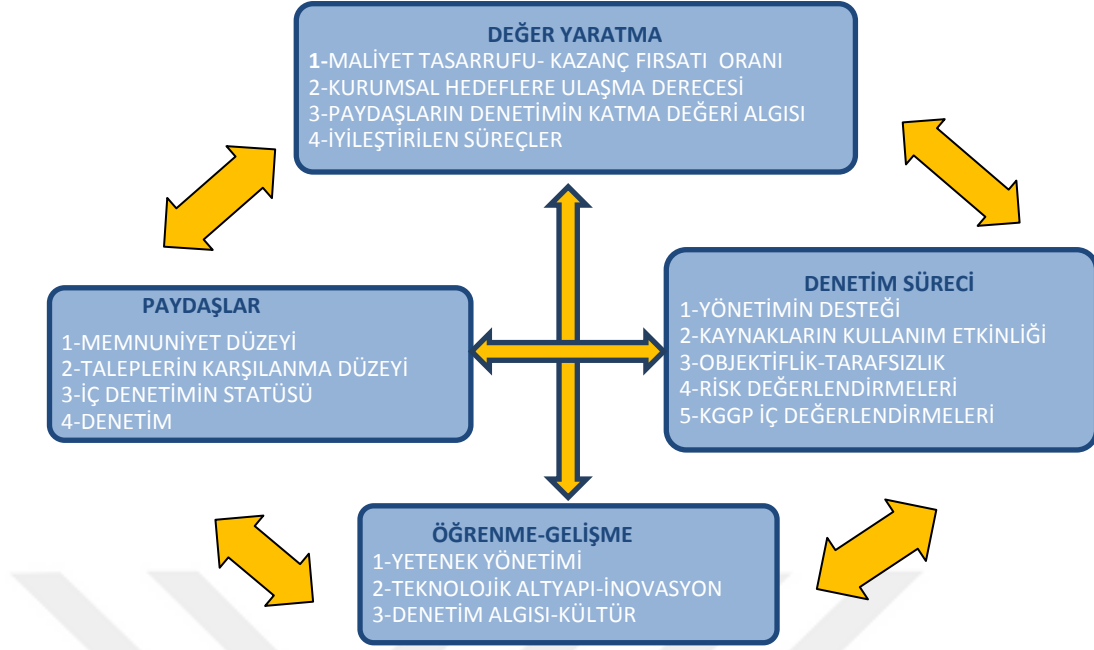
için yapılan KGGP olumlu sonuçları, **paydaşlara** kalite değerlendirmesinden geçen etkin bir iç denetim faaliyeti sunar.

6.3.2.3. Paydaşlar Boyutu

Paydaşlar boyutu; iç denetim faaliyetinin paydaşlarına sunduğu hizmetin kalite-zaman ve maliyet bakımından etkinliğini ve paydaş taleplerinin karşılanma ve memnuniyet düzeyini gösterir. Etkin bir iç denetim süreci ile beklentileri karşılanan paydaşların memnuniyet düzeyi yükselir, iç denetime olan güvenleri artar. Denetim kültürü gelişir ve iç denetime yapılan yatırımlar arttırılır. Bu şekilde sürekli iyileştirmeler teşvik edilerek kurumsal **değerin arttırılmasına** çalışılır. İlaveten, risk odaklı denetim süreci ile risklere karşı verilen cevapların, fırsatlar doğurarak rekabet üstünlüğü sağlaması ve kuruma katma değer yaratması da boyutlar arasındaki etkileşimin bir göstergesidir. İç denetim faaliyetinin; kalite bakımından etkinliği, KGGP dış değerlendirmeleri sonucunun olumlu olması ile; verimliliği, faydasının maliyetlerinden fazla olması ile ve zamanındalığı, etkin iletişim ağına sahip olması ile sağlanabilir. Maliyet etkinliği olan verimli bir denetim süreci **maliyet tasarrufları** elde ederek **değer yaratma** imkânı sağlar.

6.3.2.4. Değer Yaratma Boyutu

Değer yaratma boyutu; kurum hedeflerin gerçekleştirilmesini, fırsatların yakalanmasını, maliyetlerin düşürülmesini ve sürekli iyileştirmeleri sağlayacak risk odaklı güvence ve danışmanlık hizmetlerini kapsar. Risk odaklı **denetim süreci**, proaktif yapısıyla isabetli öngörülerde bulunarak, risklere doğru tepkiler verilmesine ve ortaya çıkacak fırsatlardan yararlanılmasına yardımcı olur. Etkin bir **iç denetim süreci**, kurumsal iş süreçlerine ait doğru tespit edilmiş iyileştirme önerilerinde bulunarak maliyetleri düşürücü etki ile katma değer sağlayabilir. Değer yaratan bir denetim faaliyeti **paydaş** beklentilerini karşılayarak memnuniyet sağlar ve kurum içerisindeki iç denetim farkındalığını arttırır. Denetim algısının gelişmesi sonucunda, **öğrenme-gelişme** boyutuna ait yetenek yönetimi ve BT' ne ait otomasyon araçlarına yatırımlar artacaktır ve sürekli iyileştirmenin sağlanacağı bir döngü oluşacaktır.



Şekil-12 İç Denetim Performans Ölçüm Modeli Çerçevesi

6.4. PERFORMANS ÖLÇÜM BOYUTLARI ve KRİTİK BAŞARI FAKTÖRLERİ

İç denetim performans ölçümü için geliştirilen modele ait performans boyutları ve kritik başarı faktörleri Şekil-12 de çerçeve model olarak gösterilmektedir. Boyutlara ait Kritik Başarı Faktörleri (KBF) aşağıda alt başlıklar halinde sırasıyla açıklanmıştır.

6.4.1. Değer Yaratma Boyutu

Genellikle Finans adıyla kullanılan; BSC yönteminde, diğer bütün boyutlardan etkilenen ve performansı ölçülen öznenin nihai amacına hizmet eden performans kategorisidir. İç denetim performansının ölçümü için oluşturulan bu modelde, iç denetimin nihai amacı, kurumsal risk yönetimi ve kontrol süreçlerine yönelik risk odaklı objektif güvence ve danışmanlık faaliyetleri ile kurumsal değeri korumak ve arttırmaktır. Dolayısıyla BSC modelinde, genellikle finans olarak kullanılan nihai amaç boyutunu DEĞER YARATMA boyutu olarak adlandırılarak düzenlenmiştir. Kurumsal iş süreçlerinin etkinliğine dair güvence vermek ve etkin risk öngörülerinde bulunarak işletmenin zarar görmesini engellemek, iç denetimin, kurumsal değeri korumaya yönelik faaliyetleridir. Kurumsal değeri arttırmak amaçlı faaliyetler ise risk odaklı proaktif öngörülerle, kurum gelirlerinin veya hisse değerlerinin artmasına

imkân sağlayacak fırsatları ortaya çıkarmak ve iş süreçlerini iyileştirecek tavsiyelerde bulunarak en iyi uygulamalarla maliyetleri minimize etmektir.

İç denetim faaliyetinin katma değer yaratmaya yönelik kullanılabileceği fırsat alanları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Değişimin lokomotifi olarak kullanılması,
- Denetimi kurum içinde işbirlikçi konuma getirmek,
- Öz değerlendirme yöntemleriyle birlikteliği kuvvetlendirmek,
- Kurum çalışanlarını denetim sürecine katmak,
- Risk odaklı çalışmak ve sorunlu alanları ortaya çıkarmak,
- Karlılığı artırma hedefi,
- Ortak teknoloji kullanımı,
- Denetlenenler ile uyum içinde olmak,
- Kurum çapında denetim önerileri sunmak ve önleyici tedbirler almak,
- Dış denetim maliyetlerini azaltmak,
- Denetim raporlarını zamanında üretmek.³¹⁵

Değer yaratma boyutuna ait kritik başarı faktörleri şunlardır:

1. Maliyet Tasarrufu- Kazanç Fırsatı Değerleri
2. Kurumsal Hedeflere Ulaşma Derecesi
3. Paydaşların Denetimin Katma Değeri Algısı
4. İyileştirilen Süreçler.

Değer Yaratma Boyutuna ait KBF'nin (Kritik Başarı Faktörleri), iç denetimin temel prensipleri içindeki yeri, kuruma katma değer sağlama işlevlerinden ötürü, IIA'nın iç denetim misyonudur. Bu Kritik Başarı Faktörleri aşağıdaki alt başlıklarda açıklanmıştır.

6.4.1.1. Maliyet Tasarrufu- Kazanç Fırsatı Değerleri KBF

İç denetimin katma değer yaratması bakımından kurumsal iş süreçleri ile dolaylı ilişkisi vardır. Kurumsal iş süreçlerine ait hata ve eksikliklerin tespit edilmesi ve verimli çalışma kontrollerine ait iç kontrol sisteminin etkinliğinin denetlenmesi ile süreçlerin iyileştirilerek maliyetlerin azaltılmasına yönelik öneriler geliştirilir. Değer yaratmanın bir başka aracı olan; risk odaklı denetim politikaları ile kurumun karşılaşacağı risk durumlarına yönelik tepki önerileri geliştirilerek, oluşabilecek

³¹⁵ Sawyers', a.g.e., Cilt 1, s.102

zararların önlenmesine veya ortaya çıkacak fırsatların yakalanmasına yardımcı olur. İç denetimin değer katma yönündeki dolaylı etkisi, önerilerin uygulanması yönünde, arada karar vericilerin bulunmasından kaynaklanmaktadır. İç denetim faaliyeti; sunduğu önerilerin uygulanması sonucunda, kuruluş içindeki olumlu değişikliği etkilediğinde kuruma değer katar.

Denetimin kattığı değer, performans değerlendirme sürecinde, sonuç ya da etki kategorisinde izlenir. Değer izleme kavramı, İç Denetim faaliyetlerinden kaynaklanan maliyet tasarrufu veya gelir artışı olarak tanımlanır. İç denetim faaliyetinin kuruluşa kattığı değeri izlemek ve hesaplamak için genellikle **Fayda/maliyet analizini** kullanılır. **Denetim önerilerinin uygulanmasının izlenmesi** de denetim değerinin ölçümünde önemlidir.³¹⁶

İç denetim biriminde, denetim raporlarının uygulanmasını izlemek üzere bir takip sistemi kurulur. 2500- İlerlemenin İzlenmesi başlıklı standartta, denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek hususları açıklanmıştır. Uygulamalar sonrası beklenen faydanın sağlanıp sağlanmadığının tespiti, iç denetimin yarattığı değeri ölçmek için kullanılabilir.

İyileştirme önerilerinin uygulanması sonucu elde edilen **maliyet tasarrufu miktarı** ya da risklerin yarattığı fırsatlardan faydalanılarak elde edilen **kazanç** miktarı nihai olarak kurumun değerini ve hissedarların memnuniyetini arttıran değerler olarak görülebilir.

Dış denetçilerin iç denetim faaliyeti güven düzeyi olarak ifade edebilen, dış denetçilere ait iç denetim değerlendirme sonuçları da oluşacak algı ve sağlanacak maliyet tasarrufu açısından belirleyici olacaktır.³¹⁷ Yüksek düzeydeki bir dış denetim değerlendirme skoru, iç denetim faaliyetinin etkinliğini de göstererek, paydaşların iç denetim algısını yükseltir.

6.4.1.2. Kurumsal Hedeflere Ulaşma Derecesi KBF

IIA (2010) İç Denetimin etkinliğini; kurum amaçlarına ulaşılmasında yardımcı olma durumu olarak ifade etmiştir. Dolayısıyla bu etkinliğin anlaşılabilmesi için

³¹⁶ Ağdeniz, **a.g.e.**, s.10

³¹⁷ A. TROTMAN, K. DUNCAN, "Internal Audit Quality: Insights from Audit Committee Members, Senior Management, and Internal Auditors", **A Journal Of Practice & Theory** Vol. 37, No. 4, November 2018 pp. 235–259, s.251

kurumsal amaçlar ve bunlara ulaşmak için gerekli araçlar açık ve net bir Şekilde belirtilmelidir. İç denetim faaliyeti, kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik dolaylı etki eder. Denetim kapsamındaki; kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine ait iyileştirmelerle, kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesine katkı sağlar. Tespit edilen ve **nlenen risk sayısı, iyileştirilen kurumsal iş süreci sayısı** kurumsal hedeflere ulaşma derecesini ölçmek için kullanılabilecek performans göstergelerindedir.³¹⁸ Performans göstergelerinin detaylı olarak anlatıldığı bir sonraki kısımda, bu başarı faktörüne ait ölçüm araçları net Şekilde belirtilmiştir.

6.4.1.3. Paydaşların Denetimin Katma Değeri Algısı KBF

Paydaşların algısı, iç denetimin kuruma değer katmasına yönelik fonksiyonu açısından önemlidir. Kurumun denetim kültürünü gösteren bu algı hem denetime verilecek olan desteği hem de iç denetimin kurum içindeki statüsünün belirlenmesini etkileyecektir. Bu etki, iç denetim performansı ile doğrudan ilişkilidir. Yönetim tarafından desteklenen iç denetim biriminin; kaynak tahsisinin etkinliğinden, kapsam ve veri erişimi sınırlamasının olmamasından, iyi çalışma koşullarından ve etkin iletişim ağından söz edilebilir. İlaveten stratejik ortak ve güvenilir danışman statüsü kazanmış bir İDY, sunacağı öneriler, güvenilir ve faydalı olarak görülür. Denetlenen birim yönetimlerine, yönetim kuruluna, st yönetime ve denetim komitesine yapılan anketler, kurumdaki denetim algısı hakkında fikir verebilir. Paydaşların, etkin bir iç denetim faaliyetine ait, katma değer algılarını gösteren anket sonuçlarına örnek olarak aşağıdaki önermeler verilebilir:

- İç denetim kurumsal performansı geliştirir.³¹⁹
- İç denetim kurumsal iş süreçlerinin iyileştirilmesi için uygun önerilerde bulunur.³²⁰
- Denetim bulgusu organizasyonda gelişme getirir.³²¹
- İ denetim faaliyetleri kuruma değer katar.³²²

³¹⁸ Sezer, **a.g.e.**, 2013

³¹⁹ Alzeban, Gwilliam, **a.g.e.**, 2014

³²⁰ Dellai, vd., **a.g.e.**, 2016

³²¹ (M. azu S. Badara, Saidin, **a.g.e.**, 2014

³²² D'Onza vd., **a.g.e.**, 2015

6.4.1.4. İyileştirilen Süreçler KBF

İç denetim faaliyetinin risk odaklı, önleme ve tedbir alma stratejileri ile kurumsal hedeflere ulaşılmasına yönelik olumlu katkısı, sağladığı katma değere dair göstergedir. İç denetim faaliyeti, stratejik hedeflerine yönelik olarak gerçekleştirdiği risk odaklı uygulamalar ile kurumsal operasyonlarda iyileşmeler sağlayarak, dolaylı olarak kurumsal değer artırılmasına katkı sağlar. İç denetim faaliyeti sonucu yapılan önerilerin uygulanması sayesinde iyileştirilen süreçlerin sayısı, bu KBF için performans göstergesi olarak kullanılabilir.

6.4.2. Paydaşlar Boyutu

BSC yöntemine göre yapılan iç denetim performans ölçümünde paydaşlar boyutu, iç denetim faaliyetinin ilgililerine ne sunduğunu göstermektedir. Denetim işinin kalite-maliyet ve zaman bakımından niteliğinin değerlendirildiği performans boyutudur. İç denetim performansının ölçülmesinde en önemli kategorilerden biri de kilit iç denetim paydaşlarıdır. Denetimden etkilenen ve etkileyen tarafları ifade eder. Bu boyut, sunulan hizmetin kilit iç denetim paydaşları olan ve müşteri olarak görülen yönetim kurulu, üst yönetim kademeleri ve denetlenen birimlerin bakış açısından niteliğini gösterir. Kilit paydaşlarla olan ilişkilerini güçlendirmek için iç denetim, önemli kurumsal iş girişimlerini destekleyen denetim planları ve performans ölçümleri oluşturmaktadır.³²³

Paydaşlar boyutunu;

- 1- Paydaş Memnuniyeti Düzeyi
- 2- Paydaş Taleplerinin Karşılama Düzeyi
- 3- İç Denetimin Kurum İçindeki Statüsü
- 4- İç Denetim Kalitesi (Verim-Zaman-Kalite) kritik başarı faktörleri üzerinden değerlendirmek için iç denetim stratejisiyle uyumlu olacaktır.

1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar, 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik, 1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim, 1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, 1312 – Dış Değerlendirmeler, 1321 – “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygun” İbaresinin Kullanılması, 2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar, 2400 – Sonuçların Raporlanması, 2600 – Risklerin

³²³ Audit Research EY BRS, GlobalInternalAudit07

Kabul Edildiğinin İletilmesi standartları Paydaşlar Boyutunun kapsamına giren iç denetim temel prensipleridir.

6.4.2.1. Paydaş Memnuniyet Düzeyi KBF

Genel işletme teorisine göre müşteri memnuniyetinin esas olarak alındığı düşünülecek olursa, iç denetim faaliyeti için de müşterileri olan kilit paydaşların memnuniyetlerini tesis etmek esastır. Kilit denetim paydaşları; denetlenenler-yönetim kurulu- üst yönetim ve denetim komitesidir. Bu kilit paydaşların iç denetim algısı, beklentileri, destekleri ve memnuniyet dereceleri denetim faaliyetinin sağladığı katma değeri anlamada etkilidir, ancak bu değerler görecelidir. Subjektif olarak ifade edilen bu değerleri anketler aracılığıyla anlamlandırmak mümkün olabilir. Paydaşların memnuniyetlerini değerlendirmek için yapılan anketler, denetim performansı ölçümüne ışık tutacaktır.

6.4.2.2. Paydaş Taleplerinin Karşılama Düzeyi KBF

İç denetimin temel amaçlarından biri olan memnuniyetin sağlanması da paydaş taleplerinin ve beklentilerinin karşılanmasına bağlıdır. İki Kritik Başarı Faktörü bir arada düşünülmelidir. Dolayısıyla iç denetimin performansı, paydaşların memnuniyetlerini sağlayacak şekilde, bu taleplerin karşılama derecesine göre belirlenecektir. Paydaşlar tarafından algılanan iç denetim etkinliği önceden tanımlanmış hedeflere ulaşma derecesi olarak tanımlanır. Kilit paydaşlarla belirlenen ve üzerinde anlaşılacak belirli taleplerin yerine getirilmesi, ***taleplerin karşılama oranı*** paydaşlar boyutuna ait kritik başarı göstergesidir.

6.4.2.3. İç Denetimin Kurum İçindeki Statüsü ve Farkındalığının Artış Durumu KBF

İç denetim yöneticisinin kurumun amaç ve politikalarını, işleyişini çok iyi anlaması, stratejik ortak gibi davranabilmesi, yönetim kurulunda sözünün önemsenmesi ve kurumsal risk yönetimi stratejilerine hâkim olması, paydaş bakış açısından iç denetim performansını olumlu yönde etkileyecektir. İç denetim birimi ve denetim komitesi arasındaki iş birliği, bilgi paylaşımı ve iletişim ağının etkinliği denetim komitesinin, İDY' sini güvenilir bir danışman ve stratejik ortak statüsüne

çıkarmasına imkân sağlar.³²⁴ Bu konumdaki İDY, üst yönetim ve yönetim kurulundan aldığı destek ile faaliyetlerinde hem kaynak temini bakımından hem de çalışma koşulları bakımından daha iyi şartlara sahip olacaktır. Etkin bir iletişim ağına sahip ve yönetimden destek alan, Güvenilir Ortak konumundaki iç denetim faaliyetleri de etkin olacak ve sunduğu önerilerin uygulanma ihtimali artacaktır. Dolayısıyla kuruma katma değer yaratılmasına yardımcı olacaktır.

İç denetimin kurumlara sunduğu hizmetler güvence ve danışmanlık hizmetleridir. İç denetimin kurumsal değere katkısı olduğu kanaatindeki paydaşların, iç denetimden hizmet taleplerinin sayısı artacak ve niteliği değişecektir. Mevcut değerlerinin korunmasına yönelik güvence hizmetlerine nispeten, objektif öngörü sağlayarak kurumların gelecekteki durumlarına dair perspektif oluşturan danışmanlık hizmetleri daha çok talep görecektir.³²⁵ danışmanlık hizmet talebi sayısının/ güvence hizmet talebi sayısına oranının artması, bu KBF' ne ait performans göstergesi olarak değerlendirilebilir.

İDY'sinin katıldığı yönetim kurulu toplantı sayısı, üst yönetici ile görüşme sayısı, uygulamaya alınan öneri sayısı, iç denetimden talep edilen danışmanlık hizmet sayısının güvence hizmet sayısına oranı gibi performans göstergeleri iç denetim faaliyetinin performans ölçümünde iç denetimin statü belirleyicileri olarak kullanılabilir.

6.4.2.4. İç Denetim Kalite Düzeyi (Verim-Zaman-Kalite) KBF

Bu KBF, paydaşlara yani müşterilere sunulan hizmetin verimlilik, zamanlama ve kalite kriterleri bakımından niteliğinin anlaşılmasını sağlayan başarı faktörüdür. Denetim sürecinde, tahsis edilen bütçenin etkin şekilde kullanılması ve uygulanabilir bir denetim planının olması, maliyet etkinliğinin sağlandığını ifade eden verimlilik kriterine; denetim görevlerinin gerçekleştirilmesi sonucunda sunulan öngörü ve tavsiyelerin istenilen etkileri yaratmasını sağlayacak süre içinde yapılması, zamanındalık kriterine ve gerçekleştirilen KGGP Dış Değerlendirme sonuçları ise denetimin kalitesine işaret etmektedir. Dolayısıyla, kalite düzeyi başarı faktörü; maliyet etkinliği, zaman yönetimi etkinliği ve kalite etkinliği başlıkları altında incelenerek açıklanmıştır.

³²⁴ Dicle,Usluer, a.g.e., s.46

³²⁵ IIA, **GAIN**, 2009

MALİYET ETKİNLİĞİ (VERİM):

İç denetim faaliyetinin sağladığı faydanın katlanılan maliyetlerden fazla olması, katma değer yaratması bakımından gereklidir. Maliyetini minimize edecek şekilde denetim görevlerinin en önemli risk alanlarına yoğunlaştırılması ve tahsis edilen kaynakların etkin kullanımı söz konusu olmalıdır. Gerçekleşen denetim görev maliyetlerinin, planlanan denetim görevleri için tahsis edilen bütçeye denk veya az olması, denetim faaliyetinin maliyet etkinliğinin olduğunu, verimliliğin sağlandığını gösterir.

Paydaşların dikkatini çekerek, iç denetim farkındalığının artmasını sağlayacak etkenlerden biri de bu orandır. Maliyet etkinliğinin olduğu bir iç denetim faaliyeti için, yürütülen denetim süreçlerinde etkinlikten ve maliyet tasarruflarının sağlanarak katma değer sağlanmasından söz edilebilir. Bu durum iç denetimin kurumsal değeri koruma ve artırma amacına hizmet eder. İlâveten; paydaş memnuniyetinin sağlanması ve minimum maliyetle maksimum fayda elde edilmesi, iç denetime yönetim desteği sağlayarak, paydaşların iç denetim yatırımlarını arttırmasını sağlar.

Bu Kritik Başarı Faktörüne ait performans ölçümünde kullanılacak gösterge; ***gerçekleşen denetim görev maliyetinin denetim görevleri için tahsis edilen bütçeye oranıdır.***

ZAMAN YÖNETİMİ ETKİNLİĞİ:

İDY' nin, yönetim kurulu toplantılarına katılması, kurumsal amaç ve stratejiler hakkında diğer üst yönetim üyeleri ile birlikte bilgilendirilmesi, güvenilir danışman olarak görüldüğünün ve etkin iletişim ağının kanıtlarındandır. Bu statü aynı zamanda, iç denetim görevlerinin zamanında yapılarak, etkililiğin arttırılmasını sağlar. Bu kriterlerin korunması, İDY' nin, fonksiyonel raporlama hattı ile yönetim kurulu ve denetim komitesine karşı doğrudan sorumluluğu ve aracısız iletişim imkânı ile mümkün olur. Zaman yönetimi Kritik Başarı Faktörünün performans göstergeleri olarak; ***raporlama süresi***, bulguların elde edildikten sonra değerlendirilerek önerilerin sunulmasına kadar geçen süre ve ***önerilerin yapıldıktan sonra uygulamaya alınma süresi*** (bu gösterge, tamamen iç denetim biriminin kontrolünde olmadığından, performans ölçümünde sağlıklı sonuçlar vermeyebilir) kullanılabilir.

KALİTE ETKİNLİĞİ (KGGP DIŞ DEĞERLENDİRMELERİ):

Paydaşların sübjektif olan niteliksel etkinlik değerlendirmelerini içeren anketlerin yanı sıra, toplam kalite yönetimi anlayışına uygun olarak paydaşlara sunulan iç denetim görevlerinin kalite değerlendirmeleri; KGGP kapsamında yapılacak bir dış değerlendirme sonucuna göre de belirlenir.³²⁶ İç Denetim faaliyeti performans değerlendirmesinde, kurum dışından bağımsız bir aktörün analizleri paydaşlar için yönlendirici olacaktır. Ortaya konan sonuç raporları, iç denetim faaliyeti hakkında paydaşlara sunulan bağımsız, objektif ve güvenilir bir referans niteliğindedir. **Son dış değerlendirme puanı**, bu boyuta ait performans göstergesi olarak kullanılabilir.

NOT: KGGP Dış değerlendirme başarı faktörünün beş yılda bir yapılması söz konusu olduğundan, iç denetim performans değerlendirmesinin yıllık olarak yapıldığı durumlarda KGGP iç değerlendirme periyodik izleme faktörünün kullanılması uygun olacaktır.

KGGP dış değerlendirme sürecinde incelenen denetim unsurları;

- 1- İç denetim faaliyetinin tüzüğü – İç denetim sözleşmesi,
- 2- IIA Standartlarına uygunluk,
- 3- İç denetim personelindeki bilgi ve uzmanlık düzeyi,
- 4- İç denetçiler tarafından kullanılan araç ve teknikler,
- 5- Yönetim beklentileri,
- 6- İç denetim faaliyetinin katma değeri,
- 7- Denetimin yönetim süreci ile entegrasyonu bulunmaktadır.

Kilit paydaşlar, olumlu KGGP Dış Değerlendirmelerini; iç denetim sürecinin etkin şekilde yürütülmesi, UMUÇ, diğer ilgili mevzuat ve iç denetim tüzüğüne uyulması ve paydaş taleplerinin karşılanması olarak değerlendirerek, denetim faaliyetinin etkin olduğuna kanaat getirebilir. Müşterilere sunulan ürün kalitesinin göstergesi gibi düşünüldüğünde, modelde KGGP dış değerlendirmelerinin olumlu sonuçları, paydaşların perspektifinden iç denetim faaliyetinin kalite göstergesi olarak görülebilir.

³²⁶ Sinan Aslan, Hayrettin Özçelik, "İç Denetim ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 5, Sayı 10, 2009, S.109–119, s.117

6.4.3. Denetim Süreci Boyutu

Denetim süreci boyutu iç denetim performansını, denetim uygulama süreçlerinin kalite ve verimlilik mercekleri aracılığıyla inceler. Denetim işinin yürütülmesi "İç denetimin planlanması ve onaylanması, saha çalışması, kayıt, raporlama, bulgular, öneriler ve takip faaliyetlerini" kapsar. İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı (KGGP) geliştirmeli ve yürütmelidir.³²⁷

İç denetim sürecinin performans ölçümü; işin kapsamının belirlenmesi, planlanması, denetim görevlerinin belirlenmesi, görevlerin gerçekleştirilmesi, sonuçların raporlanması ve sürecinin sonunda sürece dair bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programının değerlendirilmesini içerir.

İç denetim sürecini optimize etmek için; iyi konumlandırılmış objektif ve bağımsız bir denetim fonksiyonuna, üst yönetim kademeleri ve denetim komitesi ile güçlü iletişim ağına, kaynaklara ve eğitime yatırım yapılmasına, gelişmiş risk değerlendirme süreçlerine ve etkin izleme sürecine ihtiyaç vardır.³²⁸

BSC' nin iş süreçleri boyutu olarak denetim süreci metriğinin değerlendirmesi; en iyi uygulamaların yakalanmasına ilişkin kritik başarı faktörlerini kapsar. Modelde bu sürece ait başarı faktörleri aşağıda sıralanmıştır.

1. Yönetimin Destek Düzeyi
2. Kaynakların Kullanım Etkinliği (Yetenek Yönetimi-Bütçe-Zaman-Bt)
3. Objektiflik- Bağımsızlık Düzeyi
4. Risk Değerlendirmeleri (Risk Odaklı Denetim)
5. KGGP İç Değerlendirmeleri (Görevin Gözetimi)1300-2340

1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar, 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik, 1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat, 1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, 1312 – Dış Değerlendirmeler, 1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama, 2000 – Serili, (İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi) hususundaki Performans Standartları, İç Denetim Süreci Boyutunun kapsamı olan temel prensiplerdir.

³²⁷ IIA, UMUÇ 2017

³²⁸ "Best Practices in Implementing Quality Assurance & Improvement Programs", *The Austin Chapter Research Committee*, MARCH 2012, s.13

6.4.3.1. Yönetimin Destek Düzeyi KBF

İç denetim sürecini etkileyen en önemli konulardan birisi, kurum içinde iç denetim algısı, denetim kültürü ve denetime verilen destektir. Balanced Scorecard yöntemi, subjektif ifadeler içeren bu başarı faktörlerinin değerlendirme sürecine katılabilmesine imkân verir. Bu başarı faktörlerini anlamlandırabilmek, iç denetimin etkinlik düzeyini ifade edebilmek için önemlidir. İç denetimin kurum içindeki algısını, düzenlenen çeşitli **anket sonuçlarından** tespit etmek mümkündür. Dördüncü bölümdeki etkinlik ve verimlilik kriterleri başlıklı bölümde, birçok araştırmada yönetim desteğinin, yetkinlik düzeyinden sonra gelen en önemli denetim etkinlik belirleyicisi olarak tespit edildiğine değinmiştik. Yapılan araştırmaların sonuçlarına göre üst yönetimin desteğiyle, denetim birimleri; görev ve sorumluluklarını yerine getirebilecek yeterli kaynağa sahip olabilmek, insan kaynakları açısından nitelikli personel istihdam edebilmek, yeterli bütçeyi temin edebilmek ve sürekli eğitim imkânına sahip olabilirler. Ayrıca, iç denetim farkındalığı yüksek yönetimler, iç denetimi Güvenilir Danışman olarak gördükleri için, denetim raporlarında sunulan önerilerin uygulanması yönünde tutum sergileyecektir. Dolayısıyla, **uygulanan öneri oranı** yönetim desteğinin ölçülmesinde kullanılacak bir performans göstergesidir.

İç denetimin yönetimi Denetim Komitesine aittir. Yönetim Kurulun, izleme ve değerlendirme vazifesini denetim komitesine vermiştir.³²⁹ İç Denetim birimi ile denetim komitesi arasındaki iş birliğinin, bilgi ve veri paylaşımının, iç denetim faaliyetlerinin etkinliği üzerinde etkili olduğu görüşü hakimdir.³³⁰

Piotr Bednarek (2018)'e göre, denetim komitesi, iç denetim bulgularının yönetim kurulunda gündeme alınarak tartışılmasını ve önerilerin uygulanmasını teşvik eder. Denetim komitesi ile iyi bir iletişim ağına sahip İDY, üst yönetimle olan irtibatında denetim komitesini aracı olarak kullanarak yönetim kurulu toplantılarına sıklıkla katılabilir, yönetim nezdinde güvenilir ortak-stratejik danışman statüsüne yükselir.

6.4.3.2. Kaynakların Kullanım Etkinliği KBF

Denetim faaliyetinin etkin şekilde yürütülmesi, tahsis edilen imkân ve kaynakların etkin kullanımıyla doğru orantılıdır. İç denetim faaliyetinin etkinliğini

³²⁹ M.Arena, G.Azzone, **a.g.e.**, s.13

³³⁰ P.Bednarek, **a.g.e.**, s.60

sağlayacak şekilde kaynakların önemli denetim görevlerine yönlendirilmesi, iç denetim biriminin misyonunu gerçekleştirmesine yardımcı olacaktır.

Denetim evreni içinde, denetim kapsamı için gerekli tüm yetkinliklerin tespiti (beceri değerlendirmesinin yapılması), geliştirme programlarının hazırlanması ve etkin kaynak oluşturma stratejisine (etkin kaynak modeli, vb.) sahip olunması gerekir. Denetim kapsamındaki faaliyetlerin en uygun maliyetle yapılmasını sağlamak amacıyla bir kaynak oluşturma modelinden faydalanılabilir. Ortaya çıkan sonuçlara göre tamamen kurum içi kaynak kullanımından, tamamen dışarıdan kaynak kullanımı arasında kullanılacak tüm kombinasyonları içeren kaynak oluşturma seçenekleri değerlendirilir.³³¹

İç Denetim Yöneticisinin kaynakların genel yeterlilik düzeyini sürekli ölçmesi ve değerlendirmesi gereklidir. Kaynakların kullanımında etkinlik düzeyi belirlenirken dikkate alınması gereken unsurlar şunlardır:

- Karşı karşıya kalınan riskler ve risk iştahı düzeyi,
- İç denetim biriminin tecrübe düzeyi,
- Yapılacak görevlerin niteliği- denetim kapsamının doğru şekilde tespiti,
- Güvence haritası – eşgüdüm düzeyi,
- Otomatik kontrol mekanizmasının denetim planına entegre edilme derecesi,
- Gezi süresidir.

Risk odaklı denetimde, önemli risk alanlarına daha fazla kaynak ve istihdam ayrılarak, meydana gelebilecek zararların engellenmesi ya da minimize edilmesi mümkündür. Risk odaklı denetim sayesinde, değer yaratma boyutu açısından; sınırlı denetim kaynaklarının etkin kullanımı, zaman ve maliyet tasarrufu sağlanarak; denetim bütçesi ve denetim personeli verimli şekilde kullanılmış olur.³³²

Bu Kritik Başarı Faktörü, iç denetimin girdi unsurlarını ve kaynaklarının kullanımını inceler. İç denetim faaliyetinin etkin şekilde uygulanabilmesi, bir çok unsurun doğru ve yeterli derecede bir araya getirilmesine bağlıdır.

İç denetim faaliyetinin etkin şekilde gerçekleştirilmesine olanak sağlayacak kaynaklara ait unsurlar: iç denetim biriminde çalıştırılacak iç denetim

³³¹ IIA, "İç Denetim Stratejik Planının Geliştirilmesi", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Temmuz 2012, s.10

³³² Fatma Tektüfekçi, "İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak", *Möдав*, 2008/2, S.79-108, s.88

personel yetkinlikleri, sayısı, birim büyüklüğü gibi kriterleri içine alan **yetenek yönetimi** , hazırlanan ve onaylanan iç denetim planına ait denetim görevlerinin yapılmasını sağlayacak **finansman – bütçe**, sürecin hatasız işlenmesini sağlamak için gerekli altyapı ve otomasyon sistemlerini kapsayan **bilişim teknolojileri** ve denetim faaliyetinin etkili şekilde planlanan sürede sonuçlanmasını sağlayacak **zaman yönetimidir..**³³³

- Yetenek Yönetimi (1200-1230)
- Bütçe (finans)
- BT (bilişim teknolojileri kullanımı- otomasyon-sürekli denetim)
- Zaman Yönetimi
- ➔ **YETENEK YÖNETİMİ:** “İç denetim biriminin görevini yerine getirmesini sağlayacak doğru bir insan stratejisi var mıdır?” sorusunu cevaplar.

Doğru insan kaynağı politikalarının; kaynakların etkin kullanılmasına ve risk odaklı denetim yapılmasına olumlu etkisi iç denetim sürecinin etkinliğine ve dolayısıyla katma değer oluşturulmasına yardımcı olur.

- İnsan kaynaklarının, iç denetim süreci etkinliğinin sağlanmasındaki rolü;
- İç denetim misyonunun gerçekleştirilmesine hizmet edecek nitelik ve yeterlilikte denetçi çalıştırmak,
 - Yeterli büyüklükte ve güçlü iletişim ağına sahip denetim birimi oluşturmak ve
 - Denetim birimi memnuniyetini sağlayarak, motivasyon ve sürdürülebilirliği arttırmaktır.

Yetenek Yönetimi (İnsan Kaynakları) performansını ölçerek yukarıda sayılan amaçlar doğrultusunda etkinliği hakkında değerlendirme yapılabilmesini sağlayan performans ölçümleri şunlardır:

1- İç Denetim Personel Yetkinliği: Bu faktöre ait performans göstergeleri; **personel deneyimi, mesleki nitelikleri, eğitim imkanları** (Sürekli Eğitim (Std.1230), alınan sertifika ve eğitimlerin sayısı, denetçi başına eğitim saati, eğitimlere katılan iç denetçilerin oranı) ile ilişkilendirilir. İlâveten uzmanlaşmalarını sağlayacak oryantasyon saatleri sayısı ve katılan denetçi sayısı, yönetici

³³³ John Filos vd., “Performance Measurement of Internal Audit: A Balanced Scorecard Approach”, **16th Annual Conference of Hellenic Finance and Accounting Association** (H.F.A.A.), At Athens December 2017

pozisyonları için diğer departmanlara insan kaynağı temini – yönetici eğitim saati olarak sıralanabilir. Denetim personeline ait; analitik düşünme- objektiflik – profesyonel bilgi – iletişim becerileri – karar verme kabiliyeti – sorumluluk – dürüstlük gibi **kişisel özellikler** ise anketler aracılığıyla veya iç değerlendirme sonuçlarıyla ölçülebilir. CBOK 2015, yapılan araştırma sonuçlarına göre, günümüzde iç denetim yöneticilerinin işe alımlarda en çok tercih ettikleri kriterler sırasıyla; iletişim yetkinliği (%98), analitik düşünce yeteneği, iş zekâsı, endüstriye özgü bilgi seviyesi ve genel bilgi teknolojileri alanında yetkinlik düzeyi şeklindedir.³³⁴

İDY, IIA'nın İç Denetim Mesleki Yetkinlik Çerçevesi' ni kullanarak iç denetçilerin yetkinliğini değerlendirme vazifesini gerçekleştirebilir.



Şekil-13 IIA İç Denetim Yetenek Çerçevesi³³⁵

Küresel İç Denetim Yetenek Çerçevesi iç denetim mesleğinin başarısı için Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin (UMUÇ) koşullarının karşılanmasında gerekli olan yetkinlikleri tanımlayan bir araçtır. Çerçeve, bireysel olarak iç denetçilerin yetkinliklerinin belirlenmesini, değerlendirilmesini ve geliştirilmesini mümkün kılan yapısal bir rehberlik sağlar.

³³⁴ IIA **CBOK** 2015

³³⁵ <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/IcDenetimYetenekCercevesi.pdf,07.10.2019>

Yukarıda Şekil-13 de gösterilen Yetenek Çerçevesi, aşağıda belirtilen on temel yetenek alanından oluşmaktadır:

1. Mesleki etik: Mesleki etiği destekler ve uygular.
2. İç denetim yönetimi: İç denetim işlevini geliştirir ve yönetir.
3. UMUÇ: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesini (IPPF) uygular.
4. Yönetişim, risk ve kontrol: Kuruma ilişkin kapsamlı bir yönetişim, risk ve kontrol anlayışına sahiptir.
5. İş sezgisi: İş ortamı, sektörel uygulamalar ve kuruma özgü etkenler hakkında uzmanlığa sahiptir.
6. İletişim: Etkili iletişim kurar.
7. İkna ve iş birliği: Başkalarını, iş birliği ve birlikte çalışma ile ikna ve motive eder.
8. Eleştirel düşünme: Süreç analizi, iş zekâsı ve problem çözme teknikleri uygular.
9. İç denetimin görevleri: İç denetim görevlerini gerçekleştirir.
10. Gelişim ve yenilik: Değişime ayak uydurur ve iyileştirme ve yeniliğin başını çeker.

İç denetçi yeterlilik faktörünü sayısallaştırarak, performans ölçümünde kullanabilmek için:

- **CAE sertifikasına sahip personel sayısı**
- **CPE (sürekli mesleki eğitim – standart 1230) alan personel yüzdesi**
- **Denetçi personel deneyimi**
- Kurum birimlerinde alınan oryantasyon eğitim saatleri ve
- İç denetim personel devir hızı gibi kritik performans göstergelerinden faydalanılabilir. İlaveten;

İç denetim faaliyetinin etkin şekilde yürütülmesi ve amaçlarına ulaşabilmesi, öncelikle hem iç denetim birimi olarak hem de bireysel olarak gerekli ve yeterli özelliklere sahip olunmasına bağlıdır. Denetim ekibinin bireysel olarak, Etik Kuralları ve Standartlar ile uyum içinde olmaları önemlidir. İç denetimin kurum içerisindeki önemine dair farkındalık ne kadar yüksekse iç denetim biriminin kurumsal statüsü o kadar sağlam olacaktır. Sağlam konuma sahip iç denetim biriminin iletişim becerileri de etkin olacağından, kendisinden beklentileri iyi kavrayacak ve bu doğrultuda stratejiler geliştirerek yönetim kademelerine kurumsal hedefleri gerçekleştirmeye yönelik yol gösterici olacaktır.

İç Denetim Yöneticisi Liderlik Tarzı: İDY' lerinin hem dönüştürücü hem de işlemsel olmaları iç denetim faaliyetinin etkinliği için önerilmektedir. **İDY yeterlilik kalemi** ve **İDY'nin fonksiyonel raporlama kalemi** yönetici liderlik tarzıyla ilgili fikir sahibi olmayı sağlar.³³⁶

İDY yeterlilik kalemi Yeterlilik kalemi deneyim ve niteliğin beraber ağırlıklandırılmasıyla ölçülebilir. Erasmus ve Coetzee' nin 2017 de yayınlanan çalışmalarında, İDY yeterliliğinin ağırlıklandırılmasını

- Akademik nitelik >4 yıl lisans düzeyi
- Profesyonel nitelik (CIA sertifikasyonu)
- IIA üyeliği ve
- 1 ile 15 yıl arası iç denetim deneyimi kriterlerine göre yapmıştır.

İDY'nin fonksiyonel raporlama kalemi: Sorumluluk olarak üst yönetim ve yönetim kuruluna bağlılığı ve yetki tanımlamasının netliğini ifade eder. Fonksiyonel raporlama hattının etkinliğini anlayabilmek için; üst yönetim ve İDY toplantı sayısı, üst yönetim güvence ve danışmanlık hizmet talep sayısı, yapılan öneri ve uygulanan öneri sayısına bakılabilir.

2- İç Denetim Biriminin Büyüklüğü ve Yeterliliği: Yeterli sayıda kalifiye uzman bulunması ve büyük iç denetim departmanına sahip olunması; oryantasyon ve rotasyon imkânı sağlamakla, daha objektif ve doğru bir denetim süreci gerçekleştirilmesine katkıda bulunmakta ve etkinliğin önemli bir göstergesi sayılmaktadır. İç denetim departmanının büyüklüğü ve yeterliliği, kurumsal yapıya ve sektöre göre değişiklik gösterecektir. Benzer işletme departman yapılarında çalışan denetçi sayısına göre yapılacak kıyaslamalar, iç denetçi sayısı ile kurumdaki toplam çalışan sayısı arasındaki oran, personel devir hızı, **planlanan denetim görevlerinin tamamlanma oranı**, denetçi başına düşen denetim saati ve CIA Sertifika sahibi iç denetçi sayısı kullanılabilir performans göstergeleridir.

3- İç Denetim Personeli Memnuniyet Anketleri: Çalışan bağlılığının yanında doğrudan üretkenliği ve verimliliği artırdığı yönünde bulgulara ulaşılan çalışma ortamı; organizasyonlar açısından karmaşıklaşan çevresel koşullar arasında rekabet avantajı da sağlayarak, bu yönleriyle "İç Denetimde Öne Çıkan Konular 2017" raporunda ayrı bir başlık olarak değerlendirilmiştir. Hedeflerin tasarlanmasında,

³³⁶ P.Coetzee, L.Erasmus, a.g.e., s.243

karar alma mekanizmalarında çalışanların yer almasının ve kendilerini bu hedeflerin parçası gibi görmeleri, ofis dışı aktivitelerle personelin desteklenmesi ve birbirleriyle ilişkilerinin geliştirilmesi, çalışanların özel hayatlarının ve beklentilerinin lider tarafından bilinmesi gibi hususlar çalışanların motivasyonuna doğrudan etki eden faktörler arasında yer almaktadır. Özellikle genç çalışanların süreçlerde ve karar mekanizmalarında etkili olmasının, iç denetim birimlerinin etkinliği üzerindeki önemli etkisi 2016 yılında kaleme alınan bir makalede vurgulanmıştır.³³⁷

Çalışan motivasyonu ve memnuniyeti, sübjektif kriterlere bağlı olması nedeniyle ölçümü zor olan ve dolayısıyla performans ölçümünde tercih edilmeyen konular arasında gösterilmektedir. Bununla birlikte gerçekleştirilen görev sayısındaki değişiklik, işten ayrılan personeldeki artış oranı gibi ölçekler bu hususun değerlendirilmesine yardımcı olabilir.³³⁸

İç denetim birimi şikâyet sayısı, bu kategorinin performans göstergesi olarak kullanılabilir.

→ **BÜTÇE ETKİNLİĞİ**: Yönetim tarafından onaylanan denetim planının gerçekleştirilebilmesine imkân veren bir bütçenin tahsisi ve bunun iç denetim birimince etkin ve verimli kullanılması iç denetim sürecinin etkinliği açısından önemlidir. Bütçe metriğinin etkinliğinin ölçülmesi için kullanılacak performans göstergeleri şunlardır:

1- Tahsis edilen kaynak ile planlanan denetimlerin gerçekleştirilme oranı, **Bütçeye Uygunluk Oranı** ya da

2- **Denetçi başına düşen denetim saati optimalken, denetim planını gerçekleştirmeyi sağlayacak denetçi sayısının bütçelenmiş denetçi sayısına oranı**

3- Denetim sonrasında, bütçelenmiş çalışma saatleri ile fiilen kullanılan saatler arasında bir karşılaştırma yapılarak kaynakların etkinliği hakkında bir görüş elde edilebilir.

4- İç Denetim finansal bütçesine karşı gerçekleşen denetim harcamaları- **sağlanan tasarruf miktarıdır**

→ **BT (BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ KULLANIMI- OTOMASYON-SÜREKLİ DENETİM)**: sürekli denetim, sürekli izleme ve öz değerlendirmede kullanılan otonom

³³⁷ Dicle, Usluer, a.g.e., s. 35

³³⁸ Uzun, Usluer, a.g.e., s.11

süreç ve Bilgisayar Destekli Denetim Araçları ve Tekniklerini (CAATT)' nin kullanım kapsamı bu metrik için performans göstergeleri olarak düşünülebilir.

BT'nin iç denetim faaliyeti üzerindeki etkisi yeni nesil riskler ortaya çıktıkça artmaktadır. Bu risklere yönelik yeni prosedürlere ihtiyaç olacaktır. BT denetim kaynaklarına hangi kısımlarda ve hangi oranlarda ihtiyaç duyulduğu doğru tespit edilmelidir. İç denetim amacına hizmet edecek şekilde BT kaynaklarının kuruma en yüksek değeri katacak alanlara yönlendirilmesi iç denetim süreci performansı açısından önemlidir.

Son dönemlerde, teknoloji odaklı kurumsal iç kontrollerin çoğunlukta olduğu malumdur. Bt'nin stratejik riskleri anlamada, kontrol süreçleri için kolaylaştırıcı etkisi kullanılmalıdır. Bu alanda uzmanlık becerileri olan denetim personelinin istihdamı önemlidir. Denetim personeline gerekli eğitimin verilmesi (Std. 2010) veya dışarıdan hizmet alımı söz konusu olabilir.³³⁹

Teknoloji Temelli Denetim Teknikleri, geliştirilmiş denetim yazılımları, bilgisayarlı denetim programları, özel denetim yardımcı yazılımları ve CAAT'lar gibi denetim araçlarının yaygın ve etkin kullanımı söz konusu olmalıdır. İç denetim yöneticileri; yeni teknik program ve araçları kullanabilecek, teknolojik yetkinliği yüksek, uzmanlaşmış ve inovatif bir denetim ekibinin istihdam edilmesine yönelik insan kaynakları stratejisi belirlemelidir.³⁴⁰

Günümüz iş dünyasında bilgi güvenliği, kurumsal itibarın ve varlıkların korunmasının en önemli kriterlerinden biri haline gelmiştir. Dolayısıyla siber riskler CEO'ların en önem verdiği risk unsurlarından biri olmuştur.2016 yılında yapılan araştırmada, İDY' lerinin %52'si siber risklere karşı yeterince güvence verilememesinin nedenini, iç denetim personelindeki **siber güvenlik uzmanlık seviyesinin** yetersizliğine bağlamıştır.%26'sı **bilgi teknolojileri departmanı ile iletişim** ağının sağlam olmamasını ve yetersiz desteği, %23'ü ise konunun yönetim kurulu ve üst düzey yönetim tarafından yeterince ciddiye alınmamasını ve **destek** görememesini gerekçe olarak göstermiştir.³⁴¹

Sürekli denetim de iç denetim süreçlerinde kanıt güvenilirliği, zamanlama ve görevler bakımından verimliliği ve etkinliği artırıcı, otomasyonu sağlamaya

³³⁹ GTAG, "Bilgi Teknolojileri Denetimi Yönetimi", **Global Teknoloji Denetim Rehberi 4**, Mart 2013

³⁴⁰ IIA, "Yıkıcı Dönüşüm Çağında İç Denetim", **Küresel Bakış Açıları ve Anlayışlar**, 2018, s.1

³⁴¹ KPMG 2016 Küresel CEO Araştırması", www.kpmg.com.tr, 2017

yardımcıdır. Sürekli denetim ve iç denetim faaliyetlerinin sürekli izlenmesi; eşgüdüm sağlanarak maksimum fayda elde edilmesine ve kurumsal değerin artmasına katkı sağlar. Sürekli denetim; iç denetçilere kontrol süreçlerini anlama, verileri doğru analiz etme imkânı tanır. Etkili şekilde kullanılan sürekli denetim; ortaya çıkan zayıflıkları ve riskleri tespit edebilir. Sürekli denetim, iç denetim faaliyeti içine yerleştirildikçe BT hususlarında denetçi uzmanlığına daha çok ihtiyaç duyulacaktır.

→ **ZAMAN YÖNETİMİ:** Denetim kaynaklarının etkin kullanımını değerlendirirken zaman yönetimi önemli bir başarı faktörüdür. Denetim sürecinde elde edilen verilerin değerlendirilmesi ve ulaşılan sonuçlara göre öneriler sunulmasında etkinliğin sağlanması için zaman faktörü göz ardı edilemez. Denetimin planlanma, gerçekleştirilme, değerlendirme ve raporlanma aşamalarının makul ve geçerli süreler içinde yapılması, denetim sonuçlarının işe yaramasını sağlar. Zaman yönetiminde kullanılacak performans göstergeleri; çevirim **süresinin** (açılış toplantısından, planlama-görevlerin gerçekleştirilmesi ve kapanış toplantısına kadar geçen süre) onaylanan denetim planına uygunluğu, denetim bulgularının sonuca bağlanma süresi ve kapanış toplantısından sonraki **rapor düzenlenme süresi** (10 gün) gibi ölçeklerdir.

Kaynakların etkin kullanımı tespit etmek için; iç denetim performansını değerlendirenlerden ve denetlenenlerden geri bildirim alınmasını sağlayan ölçütler oluşturulur ve değerlendirilir. İlaveten kurumsal risk yönetimi uygunluk düzeyine, risk tanımlamaları ve derecelendirmelerinin doğru yapılmasına, diğer güvence sağlayıcıların etkinliklerine ve üst yönetim ve yönetim kuruluyla iyi bir etkileşim içinde bulunulmasına göre etkin kaynak kullanımının söz konusu olup olmadığı anlaşılabilir.³⁴²

6.4.3.3. Objektiflik ve Bağımsızlık Düzeyi KBF

İç denetim sürecinin etkin şekilde yürütülebilmesi için; objektif(tarafsız) davranabilecek bağımsızlıkta olan, uygun şekilde konumlandırılmış bir iç denetim biriminin mevcut olması gerekmektedir. Etkin bir iç denetim faaliyeti için gerekli olan bağımsızlık ve objektiflik kavramlarını tesis etmek ve güçlendirmek için yönetim ile doğrudan iletişime sahip olunmalıdır. İç denetim faaliyetinin; fonksiyonel(işlevsel) olarak üst yönetime ve denetim komitesine, idari olarak operasyonel yönetime bağlı

³⁴² IIA, *UMUÇ Uygulama Rehberi*, 2030

olması, doğrudan iletişim hattının varlığına işaretler. Fonksiyonel ve idari raporlama hattı iç denetim biriminin objektif ve bağımsız olmasına dair güvencesidir.

İç denetim biriminin bağımsızlığı; işlevsel raporlama hattının mevcudiyeti ile sağlanır. Bilgiye sınırsız erişim, kapsam sınırlamasının olmaması ve denetim komitesi yapısı (komiteye erişim kolaylığı- komitenin tarafsız ve bağımsız yapısı) gibi özelliklere bakılarak işlevsel raporlamanın etkinliğinden söz edilebilmektedir. Paydaşlarla yapılan **likert ölçekli anketler** bağımsızlık faktörünü anlamlandırmaya yardımcı olur.

6.4.3.4. Risk Odaklı Denetim KBF

İç denetimin tanımında ifade edildiği üzere “İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” Dolayısıyla iç denetim faaliyeti; kurumsal amaçlarının gerçekleşmesini engelleyebilecek risklerden korunmaya yönelik risk odaklı öngörülerle, uygun kontrol mekanizmalarının kurulmasına ve işletilmesine yardımcı olmalıdır. Bu şekilde kurumsal değer hem korunabilir hem de artırılabilir.

İç denetim biriminin kurumun yönetim süreçlerini anlaması için kurum kültürünü, misyonunu, stratejik hedeflerini ve politika uygulamalarını öğrenmesi; risk yönetimi süreçlerini anlaması için risk yönetimi olgunluk düzeyini tespit etmesi ve kontrol süreçlerini anlaması için de kontrol- risk matrisleri oluşturularak risklere yönelik kontrollerin yeterlilikleri ve etkinlikleri değerlendirilmesi gerekmektedir.

Risk odaklı denetim sürecinde; kurumsal stratejileri iyi anlamak, stratejik planla uyumlu hareket etmek, kurumun denetimden beklentilerini bilmek ve tam bir risk matrisi oluşturularak en riskli faaliyetlerden başlamak üzere denetim planını düzenlemek ve kaynakları yönlendirmek etkinliğin sağlanması bakımından önemlidir.³⁴³ Kurumsal hedeflere yönelik stratejilere uygun olarak oluşturulan risk matrislerine göre, denetim kapsamını belirlemek için yapılan öncelik sıralaması risk iştahı ve risk tolerans düzeyi dikkate alınarak yapıldığında, iç denetim performansının etkinliği olumlu yönde etkilenecektir.

³⁴³ Tokaç, a.g.e., Sa:235

İDY'si, güvence görevlerinin kapsama alanını koordine ederek eşgüdümlü çalışmayı tesis etmek için; önemli risk kategorileriyle ilgili güvence kaynaklarını ilişkilendirerek derecelendirmek suretiyle **Güvence Haritası** oluşturarak, tekrarlanan denetim görevlerinin ve boşlukların ortaya çıkmasını sağlar. Güvence haritaları İDY'sine risk alanlarının her biri için gerçekleştirilen güvence hizmetlerinin yeterliliğini değerlendirme imkânı sunar. İç denetim birimi, bu değerlendirmeler ışığında diğer güvence hizmeti sağlayıcılarının faaliyetlerine itimat etmenin uygun olup olmayacağına veya ne kadar itimat edeceğine dair doğru karar verebilecektir. Böylelikle güvence haritalarının değerlendirilmesi sonucu, gerekli etkin koordinasyonun sağlanmasıyla mükerrer işlerin minimize edilmesi, güvence görevlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin maksimize edilmesi mümkün olur.

Risk odaklı denetim süreçleri, kurumlarda proaktif bir yapı oluşturularak erken uyarı mekanizmasının çalışmasını sağlar. Kurumsal risklerin öngörülebilirliğine imkân tanıyarak meydana gelebilecek zararların önlenmesine ya da fırsatların yakalanmasına yardımcı olur. Kurumsal süreçlerde sürekli iyileşmeyi tetikler. Böylelikle iç denetimin stratejik hedeflerine hizmet ederek misyonu olan değer yaratma amacına ulaşır. İlâveten, çalışan bu mekanizma aynı zamanda iç denetim biriminin üst yönetim kademeleri ile olan ilişkisinin etkinliğini ve yönetimin denetim farkındalığını(algısını) gösterir.

Risk Odaklı Denetimde erken uyarı mekanizmalarının varlığını ve proaktif oluşumu değerlendirmek için kullanılan performans göstergeleri; **Yüksek risk alanlarına yönelik sunulan öneri sayısı- önerilerin uygulanması sonrasındaki etki** kullanılabilir.³⁴⁴

İç denetim sürecinin risk odaklılık faktörüne göre performansının ölçümünde aşağıdaki göstergelerden yararlanılabilir:

- **Risk yönetimi olgunluk düzeyi-** Kontrol-Risk matrisleri – Güven haritası- Risk iştahı – risk tolerans düzeyi,
- İç Denetim önerilerin uygulanma yüzdesi,
- **Olumlu sonuçlanan uygulanan öneri yüzdesi,**
- Tahmini risk etkisine göre alınan geliştirilmiş iç kontroller ve risk yönetimi aksiyonları (kaçınma ve önleme) sayesinde sağlanan tasarruf- **maliyet tasarrufları** ya da

³⁴⁴ Tüfekçi, a.g.e., s.97

- Yapılan iyileştirme önerilerinin uygulanması sonucu sağlanan **maliyet tasarrufu** miktarı,
- Gelir artışı,
- Yönetimin **Güvence** veya **Danışmanlık hizmet talep sayısı**,
- **Denetlenen tanımlanmış riskler yüzdesi** (belirlenen yüksek riskli denetim alanlarının denetim kapsamına alınma oranı),
- **Denetim bulgularının çözümü için gerekli sürenin izlenmesi**, (Bu açıdan, istatistiki veri tabanını, belirlenen sürede çözülen bulguların sayısı, gecikmeli çözülen bulguların sayısı ve çözülmemiş bulguların sayısı gibi farklı unsurların takip edilmesini sağlamanın uygun olduğunu düşünüyoruz)
- **Uygulanan tavsiyelerin istenilen sonuca ulaştırma oranı**, (denetim bulgularının ve tavsiyelerinin sonuçlarının takip edilmesi ve sonuçların istenilen amaca ulaşmayı sağladığının tespiti. Takip sürecinin mevcudiyeti)
- Tekrarlanan bulgu sayısı.

6.4.3.5. KGGP İç Değerlendirmeler (Görevin Gözetimi) KBF

2340-Görevin Gözetim ve Kontrolü Standardı gereği olarak yapılan performans ölçümlerine; İç denetçilerin performans değerlendirmeleri, denetlenenlerle yapılan anketler ve geribildirimler, IIA Etik Kuralları ve kurumun davranış kurallarıyla ilgili yıllık alınan beyanlar ve iç denetim faaliyetinin kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında yapılan iç ve dış değerlendirmeler gösterilebilir. Etkili şekilde tasarlanmış bir izleme sistemi, iç denetimin kuruma sağladığı katma değer maksimum seviyeye çıkmasında önemli bir araç olacaktır.

Görevin gözetimi üç amaca hizmet eder. Bunlar³⁴⁵;

1. Görev Amaçlarına Ulaşılmasının Sağlanması
2. Kalitenin Güvence Altına Alınması
3. Personelin gelişiminin sağlanmasıdır.

Görevin gözetimi sorumlusunun taşıması gereken 3 nitelik vardır. Birincisi gözetiminden sorumlu kılındığı görev kapsamındaki süreçleri iyi tanımak, ikincisi denetim metodolojisine hâkim olmak, üçüncüsü ise standartları iyi derecede bilmektir.

³⁴⁵ Şerif Olgun Özen, "Görevin Gözetimi? Kim? Nerede? Nasıl?", *Denetim*, 2012/10, S.69-74, s.70

Bu standardın gereği olarak oluşturulan KGGP ile iç denetim; görev, faaliyet ve dış perspektifler olarak üç perspektiften değerlendirilir. İlk iki perspektif, iç denetim süreci boyutunun etkinliğine ilişkin fikir vermektedir.³⁴⁶

İç Denetim Görevi Perspektifi;

- 1- Denetim planlarının kaynakları doğru tahsis edilmiş denetim görevlerine dönüştürülmesi
- 2- Planlama, saha çalışmaları ve raporlamaların UMUÇ a uygun olması
- 3- Denetim tavsiyelerinin sonucunda yönetimin aldığı tedbirleri ve yaptığı eylemleri izleyecek mekanizmanın kurulması
- 4- Sürekli gelişim sürecinin işletildiğinin göstergelerini (anketler- öz değerlendirmeler. vb.) değerlendirir.

İç Denetim Faaliyeti Perspektifi;

- 1- İç denetim politika ve prosedürlerinin oluşturulduğuna dair güvence,
- 2- Denetim çalışmalarının bu politika ve prosedürlere uygunluğuna dair güvence,
- 3- İç denetim yönetmeliğindeki amaçlara ulaşıldığı ve sorumlulukların yerine getirildiğine dair güvence,
- 4- İç denetim faaliyetine ayrılan kaynakların etkin ve etkili bir biçimde kullanıldığına dair güvence,
- 5- İç denetim biriminin kurumu geliştirdiği ve değer kattığına dair güvence vermek İDY'nin sorumluluğudur.

Genellikle iç denetim standartlarına uygunluk derecesi olarak ifade edilen iç denetim kalitesi, görevin gözetiminde iç denetim performansı (denetim çalışmalarının kalitesini) olarak ifade edilir.

KGGP kapsamında iç denetim sürecinin yürütülmesi hususunun performans değerlendirmesi; İç değerlendirmeler aracılığıyla yapılmaktadır. İç değerlendirmenin sürekli izleme fonksiyonu; İDY'si tarafından görevlendirilen izleme sorumlusunun, denetim sürecinin başından sonuna kadar gerçekleştirilen; denetim hedefinin belirlenmesi, ön incelemeler, açılış toplantısı, risk-kontrol matrislerinin oluşturulması, denetim planı, denetim testleri, denetim bulguları, önerileri, kapanış toplantısı, taslak ve nihai rapor sunumlarını kapsar. Periyodik izleme fonksiyonu ise iç denetim

³⁴⁶ IIA, "Kalite Güvence ve Geliştirme Programı", *UMUÇ Uygulama Rehberi*, Mart 2012

biriminin uygulamalarını ve performans ölçümlerini en iyi uygulamalarla kıyaslayarak (benchmarking) yapılan değerlendirmelerdir.

İç Denetim faaliyetinde, etkili KGPP İç Değerlendirmelerinin aşağıdaki üç özelliği vardır:³⁴⁷

1- Kalite güvencesi ve iyileştirme konusunda tutkulu özel personelleri var. Bu kişi veya kişi grubu, iç öz değerlendirmeyi yapmak, dış kalite kontrolüne hazırlık için tüm bilgileri toplamak ve iç denetim faaliyetinin sürekli izlenmesini sağlamaktan sorumludur.

2- İç denetim faaliyetinin kalite güvencesi ve iyileştirme ihtiyaçlarına dayalı olarak teknoloji kullanımından yararlanır ve doğru teknoloji araçlarına yatırım yaparlar. Araçlar, tüm iç denetim çalışma kağıtlarını merkezi bir yerde güvenli bilgi sağlamak için kullanılır.

3- Üst yönetim ve denetim komitesinin desteğine sahiptirler. Dış değerlendirmeler gerçekleştirirken ve iç denetçilerin kurulda yer almalarını garanti etmede bu desteği almak özellikle önemlidir.

Sürekli iç değerlendirme araç ve süreçleri devamlı izleme faaliyetiyle beraber aşağıdaki şekildedir:

- Denetim görevlerinin gözetimi (devamlı izleme),
- Kontrol listeleri ve denetim prosedürlerine ve iç denetim birimi kalite standartlarına uygunluk,
- Denetlenen ve ilgili paydaş geri bildirimleri,
- Farklı birim denetçilerinin çalışma kağıtlarının incelemesi,
- Proje bütçeleri, zaman takip sistemleri, denetim planı tamamlanma kriterleri, fayda maliyet analizi, çevirim süresi ve kabul edilen tavsiye sayısı gibi performans ölçütlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Sürekli değerlendirme sonuçlarına göre yapılan tespitler ışığında gerekli iyileştirme önerilerinde bulunulur ve bu önerilerin gerçekleştirilme durumları izlenir.

CBOK 2010' da elde edilen çıkarımlar sonucu; **KGPP iç değerlendirme** sürecinde en başarılı iç değerlendirmelerin; iç denetim süreçlerinde uygulama, kullanım ve sonuçlar için raporlanabilen ve izlenebilen önemli ölçülebilir, hesap verebilir ve uygulanabilir iyileştirmeler sağladığı sonucuna varılmıştır. İç

³⁴⁷ IIA, **CBOK**, 2010

değerlendirmeler için kullanılan en yaygın performans göstergeleri sırasıyla aşağıdakilerdir.³⁴⁸

Sürekli izlemelerini gerçekleştirmek için kullanılan ilk üç araç,

- 1- Yönetmelik denetimi (yüzde 93),
- 2- Denetim planı tamamlama ve özet raporları (yüzde 89)
- 3- Denetlenenlerden gelen geri bildirimlerdir (yüzde 88).

Periyodik iç değerlendirmeler yapmak için kullanılan ilk üç araç ise,

- 1- Öz değerlendirmeyi(self-assessment) (yüzde 78),
- 2- Akranlarına karşı kıyaslamayı (yüzde 66)
- 3- Paydaşlarla (yüzde 39) derinlemesine görüşmeleri içermektedir

İyileştirilen süreç sayısı- geliştirilen kalite güvence teknikleri- uygun denetim süreçlerinin takip edildiğinden emin olmak için kontrol listeleri / el kılavuzları; bu boyut için kullanılabilir performans göstergeleridir.

Denetim Süreci boyutunu, bütün bu performans değerlendirme süreci içinde ortaya çıkan ürün olarak değerlendirirsek; KGGP iç değerlendirmelerinden olumlu sonuçların alınması, iç denetim sürecinde etkinliğin söz konusu olduğunu göstererek, paydaşlara kaliteli bir ürün sunar. Modelin boyutlar arasında bağlantı olması özelliğine dayanarak; bu durumun Paydaşlar boyutundaki paydaş memnuniyeti ve KGGP dış değerlendirmeler faktörlerini ve Değer Yaratma boyutunun sürekli iyileştirme faktörünü olumlu yönde etkileyecektir.

6.4.4. Öğrenme-Gelişme Boyutu

Bu boyutun amacı diğer boyutların amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak alt yapıyı oluşturmaktır.

Öğrenme ve Gelişme boyutu; İç denetim performansına, faaliyetlerin yürütülmesinde anahtar rolü olan insan sermayesi, altyapı, teknoloji, kültür, değerler ve diğer kriterlerin perspektifinden bakar.

Bu boyut metrik), çalışanların yeni stratejileri uygulamak için ihtiyaç duydukları gelişim motivasyonu, eğitimi ve kapasitesi üzerine odaklanır.

³⁴⁸ IIA, **CBOK** 2010

Bir kurumun faaliyetlerinin gerçekleşmesindeki lokomotif güç insan kaynağıdır. Bu boyuta göre, modern dünyada birçok büyük kurumun hayatta kalması, personelin dikkatine ve sürekli gelişimine bağlıdır. Buna göre, dengeli puan kartı(BSC) performans göstergeleri içinde; çalışan memnuniyeti, uygun ve sürekli eğitim imkanları dikkate alınmalıdır. Öğrenme ve Gelişme performans alanının kritik başarı faktörleri aşağıda belirtilmiştir:³⁴⁹

- ➔ 1- Yetenek Yönetimi
- ➔ 2- Teknolojik Altyapı Kullanım Durumu-İnovasyon
- ➔ 3- İç Denetim Algısı-Kültür

1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat, 1230 – Sürekli Meslekî Gelişim, 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik, 1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim, 2500 – İlerlemenin Gözlenmesi Standartları bu boyuta ait iç denetim temel prensiplerini oluşturur.

6.4.4.1. Yetenek Yönetimi KBF

İyi ekip üyelerini işe almak, motive etmek, kurumda tutmak ve sürekli eğitim imkânı sağlamak bu başarı faktörünün kapsamıdır.

İç denetim biriminin yüksek öncelikli riskleri ele alma ve yönlendirme becerisi hem yeterli personel sayısından hem de uygun şekilde bir araya getirilen yeteneklerden etkilenir.

Yetenek yönetiminin basamakları:³⁵⁰

1. Paydaşların ihtiyaçlarını ve beklentilerini değerlendirmek,
2. Kurumun hedeflerini, stratejilerini ve risklerini de göz önünde bulundurarak, paydaşların ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılamaya yönelik bir denetim planı geliştirmek,
3. Bu denetim planını uygulamaya koymak için gerekli yetkinlikleri belirlemek, Global İç Denetim Yetenek Çerçevesi (Yetkinlik Çerçevesi) gibi araçlar geliştirmek,
4. Bir yetkinlik açığı analizi yapmak,
5. Bir yetenek yönetimi stratejisi geliştirmek,

³⁴⁹ John, vd., **a.g.e.**, 52

³⁵⁰ IIA, "Yetenek Yönetimi İyi Ekip Üyelerini İşe Alma, Geliştirme, Motive Etme ve Kurumda Tutma", **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Aralık 2015

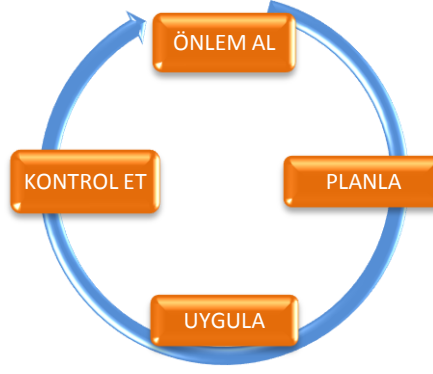
6. İç denetimin ortak yetkinliklerini düzenli olarak yeniden değerlendirmek ve yetkinliklerde gözlemlenen temel açıkları periyodik olarak ele almaktır.
7. Yetenek gelişimini sağlamak için İç denetim aktiviteleri ile ilgili eğitimler geliştirmek.

Bu basamaklardan birincisi Paydaşlar Boyutu, ikincisi Denetim Süreci Boyutunun Risk odaklılığı ile ve üçüncüsü de yine Denetim Süreci Boyutunun Kaynakların Etkin Yönetimi faktörleriyle bağlantılıdır. Denetim Süreci Boyutuna ait Görevin Gözetimi başarı faktörünün, standartlara uyumun yanında önemli olan bir diğer ayağı, gözetimden elde edilen bilgilerin iç denetim fonksiyonunun geliştirilmesi için kullanılmasıdır. İDY bu kapsamda elde ettiği bilgiler doğrultusunda eğitim planlaması yapar.

İDY'nin uyguladığı yetenek yönetimi süreci ile denetim faaliyetlerine ilişkin iyileştirmelerin devamlılığının sağlanması amaçlanır. Düzenlenen eğitim programları, oryantasyon süreçleri, farklı departman uzmanlıklarından alınan yardımlar Öğrenme ve Gelişme boyutuna ait aksiyonlardır. **Denetçi başına düşen eğitim saati** ya da sayısı, **CPE (sürekli mesleki eğitim) alan personel yüzdesi, CIA Sertifikasına sahip personel sayısı** performans göstergeleri olarak kullanılabilir.

İlaveten, İç Denetimin diğer birimlere desteği olarak değerlendirilen ve kurumsal süreçlere olumlu yönde etki edebileceği düşünülen, yönetici pozisyonları için eğitim imkânı; denetçilere kurumsal süreci, iç kontrolleri ve kurumla ilgili çeşitli bilgileri daha iyi anlama olanağı sunar. Dolayısıyla iç denetim etkinliğini artırır. Bununla birlikte, araştırmacılar, iç denetime yöneticilerin dahil edilmesinin denetimin bağımsızlığı ve nesnelliği üzerindeki etkisi nedeniyle bu faktör hakkındaki çekincelerini de belirtmektedirler.

Bir İDY, iç denetim biriminin yetenek yönetimi sürecini sürekli iyileştirmeye çalışarak iç denetim performans kalitesini arttırmayı hedeflemelidir. Şekil-14 de gösterilen, W. Edwards Deming tarafından ortaya konan ve kesintisiz bir iyileştirme modeli olan Deming Döngüsü, KGGP kapsamında yetenek yönetimi alanına uygulayabilir. Model; planla, uygula, kontrol et, önlem al zincirinden oluşur.



Şekil-14 Deming Döngüsü³⁵¹

Planla: Yetenek yönetimi hedeflerinin belgelendirilmesi

Uygula: Kaliteyi belirleyecek ve personel farkındalığı oluşturacak faaliyetler

Kontrol Et: Kaliteyi ölçmek için yürütülen değerlendirme ve gözden geçirme faaliyetleri; Sürekli İzleme- Periyodik öz-değerlendirme- Dış değerlendirmeleri içerir.

Önem Al: İyileştirme girişimleri ve öğrenilen dersler. İç denetim birimi ve faaliyetinin kesintisiz olarak iyileştirilmesini sağladığı için Önem Al basamağı kritik düzeyde önemlidir.

6.4.4.2. Teknolojik Altyapı Kullanım Durumu-İnovasyon KBF

Bilginin güvenliği, itibarın ve varlıkların korunması ile doğrudan ilişkili hale gelmiş durumdadır. Ayrıca, teknolojiyi kaldıraç olarak kullanmak, denetim teknoloji ve araçlarının kullanımı artırmak amacındaki bu Kritik Başarı Faktörü öğrenme ve gelişme performans alanı perspektifinden iç denetim faaliyetinin sürekli iyileştirilmesine, maliyetlerin azaltılmasına ve dolayısıyla katma değer yaratılmasına yardımcı olur³⁵².

2016 yılındaki araştırmada İDY'lerin %52'si iç denetim personelindeki siber güvenlik uzmanlığı konusundaki yetersizliğin, bu riskse yönelik gereken derecede güvence verememenin en belirgin nedeni olduğunu ifade etmektedir. %26'dı bilgi teknolojileri departmanı ile olan iletişim ve desteğin yetersizliğini, %23'ü ise konunun yönetim kurulu seviyesinde yeterince destek görmemesini sebep olarak göstermiştir. İç denetim faaliyetleri yerine getirilirken yeni teknolojilerden faydalanılmalı, eğitimler

³⁵¹ IIA, "Yetenek Yönetimi: İyi Ekip Üyelerini İşe Alma, Geliştirme, Motive Etme ve Kurumda Tutma", **UMUÇ Uygulama Kılavuzu**, Aralık 2015, www.globaliia.org

³⁵² Kaplan, Norton, **a.g.e.**, s.153

takip edilmeli ve hızlı dönüşüme ayak uydurabilecek esnek ve inovatif personel seçimi yapılmalıdır.³⁵³

KPMG tarafından 2017'de gerçekleştirilen Küresel CEO Araştırmasının sonuçlarına göre, CEO'ların %72'si önümüzdeki üç yılın bundan önceki 50 yıldan daha kritik olacağını ifade ederken, dönüşümün kilit sözcükleri olarak, teknoloji, hız, inovasyon, siber güvenlik, değişim çağı ifadelerini tanımlamakta ve stratejilerini bu kavramlar üzerinden oluşturduklarını belirtmektedir.

Bilişim Teknolojilerini kullanmak sürekli denetim mekanizmasının işlerliğini sağlar. Neticesinde de denetim görevlerinin ve görevin gözetiminin etkin şekilde yapılması mümkün olacaktır. Sürekli denetim, Bilgisayar Destekli Denetim Araçları ve Tekniklerinin (CAATT) kullanımı, Otomatik bilgi işle süreçleri vb. araçların kullanımı iç denetim süreçlerinin hata ve kusur olasılıklarının azaltılmasına, risk odaklı proaktif öngörülerin hızlı şekilde yapılmasına ve iletişim ağının kuvvetlenmesine katkı sağlar. Dolayısıyla iç denetim performansına olumlu etkide bulunur.

BT araçlarının denetim görevlerinde kullanılma oranı, CAATT lerin mevcudiyet durumu, BT konusunda uzmanlığı olan denetçi sayısı ve bu konuda verilen **eğitim saatleri** performans göstergesi olarak kullanılabilir.

6.4.4.3. İç Denetim Algısı-Kültürü KBF

İç denetim faaliyetinin kurum içindeki algısının nasıl olduğu, kurumsal statüsünden, destekleyici yönetim kademelerinden ve kurum çapındaki iç denetim farkındalık düzeyinden anlaşılabilir.

Standart 1000 de detaylandırılan iç denetim amaç, yetki ve sorumluluklarını açıklayan **iç denetim yönetmeliği**, denetim faaliyetinin kurum içindeki konumunu ve kapsamını tanımlar. Hazırlanan iç denetim yönetmeliğiyle amaç; yetki ve sorumlulukların açıkça belirtilerek iç denetim biriminin görev tanımının yapılması, birimden beklentilerin açıklanması ve iç denetimin kurum içindeki konumunun anlaşılmasıdır. Birimin kurumun amaç ve faaliyetlerini anlamasını, kurum içindeki statüsünü ve paydaşlarla olan iletişimini açıklar. Yapılacakları iç denetim birimi

³⁵³ IIA, "Yıkıcı Dönüşüm Çağında İç Denetim", **Küresel Bakış Açıları ve Anlayışlar**

açısından netleştirir. Kurumsal taleplerin anlaşılabilir ve uygun bir denetim stratejisi oluşturulmasını sağlar.

Bir iç denetim birimi kimseden etkilenmeden objektif davranarak, stratejik ortak- güvenilir danışman statüsünde bulunuyorsa bu fonksiyonel ve idari raporlama hattına sahip olduğunu gösterir. Nitekim bu durum kurum içinde iç denetim farkındalığının yükselmesini ve böylece denetime olan desteğin artmasını sağlar. Desteklenen iç denetim faaliyeti kaynak tahsisinde ve verilere erişimde sıkıntı yaşamaz. Bulguları sonucunda yaptıkları öneriler ciddiye alınır. Önerilerin uygulanması ile sağlanan fayda iç denetimin değer yaratma boyutuna hizmet eder.

Ancak “Hot Topic for Internal Audit 2017” raporunda yayımlanan Kurum kültürünün 7 bileşeni; inovasyon ve risk alma, detaylara önem verme, sonuç odaklılık, insan odaklılık, takım çalışmasına odaklılık, girişkenlik ve rekabetçilik ve istikrar olarak sıralanmıştır. Bu boyutların denetim farkındalığına olan etkisinin sayısallaştırılması ve ölçülmesi iç denetim yöneticilerinin önde gelen problemleri arasındadır. Dolayısıyla kurum yönetimi ile yapılan anket sonuçları, İDY’sinin üst yönetim ile gerçekleştirdiği **toplantı sayıları** ve **önerilerin gündeme alınması** yada **uygulanma yüzdesi** kurumun iç denetim algısına dair performans göstergeleri olarak kabul edilebilir.

6.5. BSC MODELİ BOYUTLARINDA KULLANILACAK KBF’ne AİT PERFORMANS GÖSTERGELERİ

Coetzee ve Erasmus’ un 2017 de yayınladığı makaleye göre, 2003-2015 yıllarını kapsayan literatür taraması sonucunda iç denetim etkinliği ölçeklerinden; **yetkinlik** faktörünün en çok kullanılan performans göstergesi olduğunu ve sırasıyla **yönetim desteği, bağımsızlık, denetim işinin kalitesi (iş performansı)** faktörlerinin öne çıktığını tespit etmiştir. İlaveten, 2018’de Türetken ve arkadaşlarının, iç denetim etkinliği üzerinde etkili olduğu düşünülen faktörleri raporladığı makalede, akademik literatürde yayınlanan çalışmalarda en sık kullanılan iki göstergenin "**denetim bulgularının sayısı**" ve "**algılanan iç denetim etkinliği**" ya da "**denetimin değeri**" olduğunu tespit etmişlerdir.

6.5.1. Değer Yaratma Boyutunda Kullanılacak Performans Ölçüm Göstergeleri

Değer yaratma boyutuna ait Kritik Başarı Faktörlerinin ölçülebilmesini sağlayan performans göstergeleri aşağıda her bir KBF' ne göre açıklanmıştır.

6.5.1.1. Maliyet tasarrufu ve Kazanç Fırsatı Değerleri Kritik Başarı Faktörüne Ait Performans Göstergeleri

a) **Fayda/Maliyet Analizi:** Genel anlamı itibariyle **fayda/maliyet analizi**, yapılacak girişim sonucunda sağlanacak olan kazanımın, katlanılacak olan maliyete oranıdır. Bu oran girişimin gerçekleştirilmesi sonucunda elde edilecek olan menfaati veya zararı göstermektedir.

İç denetim performansının ölçülmesi için oluşturulan modelin nihai amacı iç denetimin yarattığı katma değerlerin tespit edilebilmesini sağlamak ve olumlu çıkacak her sonuç sayesinde etkinliğini kanıtlayarak, iç denetim farkındalığını arttırmaktır.

Fayda maliyet analizinin performans göstergesi olarak kullanılma durumu ve literatürde yapılan çalışmalar, dördüncü bölümde performans göstergeleri başlığı altında anlatılmıştır.

Bu gösterge modelde **fayda / maliyet oranı** olarak ifade edilmektedir.

İç denetimin sağladığı **faydanın niceliksel olarak ifadesi** için, **uygulanan öneriler sonucunda iyileştirilen süreçlerden elde edilen kazançları veya azaltılan maliyetlerden kaynaklanan tasarrufları** kullanmak uygun olacaktır.

Fayda ile oranlanacak olan **maliyet düzeyini** de **iç denetimin sunduğu önerilerin uygulanma maliyeti** olarak ifade etmek mümkündür.

b) **Dış Denetimden Sağlanan Maliyet Tasarrufu:** Dış denetçilerin iç denetim faaliyetlerine olan güven düzeyi, dış denetim sağlayıcıların, iç denetim biriminin faaliyetlerine yönelik yaptığı güven testlerinin yüksek düzeyde sonuçlanması, **iç denetim değerlendirme puanının** yüksek olmasını sağlar. Yüksek güvence düzeyi, dış denetim kapsamının daralmasını sağlar. Dolayısıyla kurumun dış denetim maliyeti azalacak, iç denetim faaliyetinden kaynaklı bir **maliyet tasarrufu** elde edilecektir.

Bu gösterge modelde **iç denetim değerlendirme skoru** olarak ifade edilmektedir.

6.5.1.2. Kurumsal Hedeflere Ulaşma Derecesi KBF'ne Ait Performans Göstergeleri

Önlenen risk sayısı: Kurumsal amaçların gerçekleşmesini engellediği tespit edilen risklere karşı sunulan önerilerin uygulanması sonucu **tolere edilen veya fırsata dönüştürülen önemli risk sayısı** da iç denetimin katma değer sağladığını gösterir.

İç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi ile önceden tanımlanmış hedeflere ulaşılma derecesini Dittenhofer (2001), iç denetim faaliyetlerinden sonra gerçekleşen diğer denetimlerde aynı sorunların ortaya çıkmaması olarak tanımlar.³⁵⁴

Bu gösterge modelde **önlenen veya tolere edilen önemli risk sayısı** olarak ifade edilmektedir.

6.5.1.3. Paydaşların Denetimin Katma Değeri Algısı KBF'ne Ait Performans Göstergeleri

Paydaşların iç denetim katma değer algısı anket sonuçları: Sadece finansal verilerle iç denetimin sağladığı katma değer tamamen ve doğru şekilde anlaşılabilir olmayacaktır. Dolayısıyla, sübjektif değerlendirmelerin sayısallaştırılarak somut verilere dönüştürülmesini sağlayacak **anketler**, iç denetimin değer yaratma işlevinin anlaşılmasına ve ifade edilmesine yardımcı olur. Paydaşların İç denetim etkinliği algısını yakalamak için yapılan anketlerin; Yönetim Kurulu ve Üst Yönetim ile ayrı, Denetim Komitesi ile ayrı olarak yapılması, kurum içerisindeki yetki ve sorumlulukları gereğidir.³⁵⁵

Denetlenenlerin iç denetimin etkinliği hakkındaki bakış açısına göre performans düzeyleri 1'den 5'e kadar derecelendirilerek cevaplanması istenilen anket sorularına örnek olarak aşağıdaki önermeler verilebilir:

➤ **İç denetimden genel beklentilere dair sorular:**

1- İç denetimin departmanınıza değer kattığını düşünüyor musunuz?

³⁵⁴ Önleyici, vd., a.g.e., 2016

³⁵⁵ Türetken, Özkan, a.g.e., s. 17

- 2- İç denetimin departmanınızdaki aktiviteleri (iş süreçlerini) iyileştirdiğini düşünüyor musunuz?
- 3- Gelecek projelere yönelik güvence sağladığını düşünüyor musunuz?
- 4- İç denetimin kurumun genelindeki etkinliği hakkındaki puanınız nedir?

➤ İç denetim faaliyeti hakkındaki değerlendirme soruları:

- 1- Denetim misyonundaki hedeflere ulaşıldı mı?
- 2- İç denetim ile dış denetim arasında etkili iletişim olduğunu düşünüyor musunuz?
- 3- Denetim planına etkili şekilde uyulduğunu teyit edebilir misiniz?
- 4- İç denetim görevleri sorumlulukla gerçekleştirildi mi?
- 5- İç denetim bulguları tartışıldı mı ve doğru çıktı mı?
- 6- İç denetim önerileri dikkate değer midir?
- 7- İç denetim raporu zamanında yayınlandı mı?
- 8- Raporlar açık, net ve mantıksal mı?

6.5.1.4. İyileştirilen Süreçler

İyileştirilen Kurumsal Operasyon Sayısı: İç denetim, kurumun nihai hedeflerine ulaşması için planlanan ve uygulanan faaliyetlerin, kurum misyonuna hizmet etme durumunu denetler. İç denetim faaliyeti kurumsal hedefleri doğrudan etkilememekle beraber bu hedeflere yönelik stratejik planları ve operasyonları etkilemektedir. Sunulan önerilerin uygulanması sonucu ilerlemenin izlenmesi (Sdt. 2500) ile tespit edilen, kurumsal operasyonlarda gerçekleşen iyileşme ölçümleri iç denetimin yarattığı değeri göstermektedir.

İç denetim faaliyetinin, kurumun belirlediği hedeflere ulaşılmasına dair katkısı; iç denetim faaliyetlerinin dönemsel olarak değerlendirildiği bir trend analizine göre ya da sunulan önerilerin uygulanması sonrasındaki sürecin izlenmesi ve değerlendirilmesine göre belirlenebilir. Buradaki kritik nokta, iç denetimin sunduğu önerilerin uygulanması sonucunda kurumsal hedeflere ulaşılmış olması gerekliliğidir.

Bu gösterge modelde **iyileştirilen kurumsal operasyon sayısı** olarak ifade edilmektedir.

6.5.2. Paydaşlar Boyutunda Kullanılacak Performans Ölçüm Göstergeleri

Paydaşlar boyutuna ait KBF' nin performans göstergeleri aşağıda açıklanmıştır.

6.5.2.1. Paydaş Memnuniyeti Düzeyi KBF'ne Ait Performans Göstergeleri

Paydaş Memnuniyeti Anket Sonuçları: Bu göstergenin temel amacı, iç denetim beşinci bölümde tanımlanan kilit paydaşlarının denetim faaliyetleri ile ilgili genel memnuniyet düzeyini tespit etmek ve potansiyel memnuniyetsizliğin temel nedenlerini belirlemektir.³⁵⁶

Paydaş memnuniyeti düzeyinin iç denetim etkinliğinin ölçülmesinde kullanılması ile ilgili literatürde, araştırmacılar, paydaşların çıkarlarının daima birbiriyle uyumlu olduğunu veya dengelendiğini savunuyorlar. Öte yandan, paydaşların ihtiyaçları arasında farklılıklar olabilir. Dolayısıyla, paydaşların farklı ihtiyaçlarının iç denetim etkinliğini nasıl algıladıkları üzerinde bir etkisinin olabileceğini varsaymaktadırlar. Lenz ve ark. (2017) de aynı şekilde uygulamada beklentilerin paydaşlar arasında uyumlu olabileceği gibi farklılık gösterebileceğinden, paydaş memnuniyetinin iç denetim etkinliğini ölçmek için tek metrik olarak kullanılmasının dezavantajını vurgulamıştır.³⁵⁷ Bu nedenle Paydaşlar boyutu için memnuniyet düzeyinin yanında başka performans göstergelerine de yer verilmelidir.

İlaveten, beklenti farklılıklarından dolayı, arz ve talep taraflı olarak paydaş memnuniyet düzeylerinin ayrı ayrı ölçülmesi gerekmektedir. Arz taraflı Denetim Komitesi ve İç Denetim Birimi memnuniyet anketleri ile talep taraflı Yönetim Kurulu-Üst Yönetim-Operasyonel Yönetim memnuniyet düzeyleri ayrı anketlerde belirlenmelidir.

Modelde kullanılmak üzere hazırlanan anketlerin içerikleri iç denetim birimi, denetim komitesi, üst yönetim-yönetim kurulu ve denetlenen birimler için özel olarak hazırlanmalıdır.

→ İç denetim biriminin memnuniyetlerine ilişkin anketler, motivasyon ve ücretlendirmeye uygun sorulardan oluşmalıdır.

³⁵⁶ Bota-Avram, Popa, Stefanescu, a.g.e. 2010; Cohen ve Sayag, a.g.e. 2010

³⁵⁷ Coetzee, Erasmus, a.g.e., 245

→ Yönetim Kurulu-Üst Yönetim ve Denetlenenlere yapılan memnuniyet anketleri, taleplerin karşılanma durumuna dair soruları içermelidir.

İç denetim etkinliğinin niceliksel olarak ifade edilmesinde, denetim sonrası müşteri memnuniyeti puanlarını gösteren veriler, öncelikle anketler ve nadiren görüşmeler- paydaş toplantıları olabilir. (Bkz. EK-A)

6.5.2.2. Taleplerin Karşılanma Düzeyi KBF' ne Ait Performans Göstergeleri

Denetim Sözleşmesi (Planı) Tamamlanma %: Paydaşların önceden belirlenmiş ve iç denetim sözleşmesinde onaylanan, taleplerinin denetim süreci sonuna kadar gerçekleştirilme oranıdır. Paydaş memnuniyet düzeyini, anket sonuçlarının yanı sıra etkileyen taleplerin gerçekleştirilme düzeyi, aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanabilir.

Denetim Planı Tamamlanma Oranı = Gerçekleşen denetim görevleri / Planlanan Denetim Görevleri Oranı

6.5.2.3. İç Denetimin Kurum İçindeki Statüsü KBF'ne Ait Performans Göstergeleri

İç denetimin kurum içindeki statüsünün ne düzeyde olduğunu, ölçerek belirlemeyi sağlayan performans göstergeleri öneri uygulama oranı ve hizmet taleplerinin birbirine oranıdır.

a) **Öneri Uygulama Oranı:** Bu gösterge, yönetim kurulu tarafından onaylanan ve uygulanan denetim öneri sayısı ile iç denetimin yaptığı toplam öneri sayısı arasındaki oranı belirtir.³⁵⁸ Güvenilir danışman, stratejik ortak statüsündeki İDY'nin denetim süreci sonunda yönetim kuruluna sunacağı önerilerin uygulanma oranı yüksek olacaktır. Bu orana göre iç denetimin, kurum içindeki statüsü ya da paydaşların bakış açısına göre konumu anlamlandırılabilir. Ancak; iç denetim faaliyetinin paydaşlara sunduğu hizmetin niteliklerini gösteren, Paydaşlar boyutunun performansını ölçmek için kullanılan bu göstergesinin bazı sınırlamaları söz konusudur. Bu sınırlamalara ilişkin, Türetken ve ark.'nın (2018) çalışmalarında, önerilerin uygulanması için gereken zamanın ve denetlenenin etkiyi ne zaman ölçebileceğinin belli olması gerekliliği vurgulanmaktadır.

³⁵⁸ Bednarek, a.g.e., s.10

İç Denetim önerisinin uygulanmamasının nedenleri de bu performans göstergesini etkiler. Bu nedenler; öneriye güvenilmemesi, uygun maliyetli olmaması, uygulanabilirliğinin zorluğu, personel yetersizliği ve iç denetim faaliyetinin kurumsal statüsü olabilir.³⁵⁹ Sayılan nedenler ayrı ayrı düşünüldüğünde de iç denetim performans ölçümüne yardımcı kritik başarı faktörleridir.

Öneri Uygulama Oranı = Uygulanan Öneri Sayısı / Toplam Öneri Sayısı

b) Yönetimin Danışmanlık ve Güvence Hizmet Talep Sayısındaki Değişim Oranı: Talep edilen bu hizmetin **güvence / danışmanlık oranı** iç denetimin sağladığı katma değer bakımından önemlidir. Güvence hizmet taleplerindeki artış, iç denetim faaliyetinin kurumsal değer korunması amacına hizmet ederken, danışmanlık hizmeti taleplerindeki artış iç denetim faaliyetinin ciddiye alındığının ve kuruma bir katma değer sağlanmasına dair beklentilerin olduğunu gösterir. Dolayısıyla, danışmanlık hizmet taleplerinin güvence hizmet taleplerinden daha fazla olması, denetimin etki performansı ile katma değer sağladığının göstergesidir.

Bu gösterge *danışmanlık hizmet talebinin, güvence hizmet talebine oranı* olarak ifade edilebilir.

6.5.2.4. İç Denetimin Kalitesi (Verim-Zaman-Kalite) KBF'ne Ait Performans Göstergeleri

İç denetimin kalitesi; verimlilik, zamanındalık ve kalite faktörlerini kapsamaktadır. Bu faktörlere ait olarak modelde kullanılacak performans göstergeleri aşağıdadır.

a) Maliyet Etkinliği KBF. İçin Performans Göstergesi:

Bütçeye uygunluk derecesi: Kaplan ve Norton'nun BSC modelinde Müşteri boyutunun performans göstergelerinden maliyet etkinliği; çalışma sonucu kurulan BSC modelinde, Paydaşlar boyutunun performans göstergelerinden bütçeye uygunluk düzeyine denk düşmektedir. Denetim çalışmaları için tahsis edilen bütçeye uygun olarak gerçekleştirilen bir iç denetim faaliyeti, paydaşlara sunulan güvence ve danışmanlık hizmetlerinin verimliliğini, ekonomikliğini gösterir. Bu performans göstergesi aşağıdaki formülle hesaplanabilir.

Bütçe Uygunluk Oranı = Gerçekleşen İç Denetim Maliyeti / Tahsis Edilen Bütçe

³⁵⁹ Coetzee, Erasmus, a.g.e., wileyonlinelibrary.com/journal/ijau

b) Zaman Yönetimi Etkinliği KBF İçin Performans Göstergesi:

İç denetim rapor düzenleme süresi: İç denetim çalışmasının sona ermesinden, yönetim için eylem planlarını içeren nihai iç denetim raporunun yayınlanmasına kadar geçen süre, saha çalışmasının son gününden itibaren 10 gün içinde olmalıdır. Yapılan denetim sonucunda elde edilen bulguların, değerlendirmelerin ve bunlara yönelik önerilerin geçerliliğini koruması, paydaşlara sunulan hizmetin kalitesi bakımından kritik değerdedir.

Sunulan önerilerin uygulamaya alınma süresi, 2500 – İlerlemenin Gözlenmesi ve 2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi standartlarına göre düzenlenen koşullarda takip edilir ve daha çok İDY'nin yönetim kurulu ve denetim komitesi ile olan etkin iletişimine bağlıdır.

Bulguların değerlendirilmesinden taslak raporun sunulmasına kadar geçen süre ***İç denetim rapor düzenleme süresi*** olarak ifade edilebilir.

c) KGPP Dış Değerlendirmeleri KBF İçin Performans Göstergeleri:

KGPP Dış Değerlendirme Puanı: (IIA Standartlarına Uygunluk Düzeyi) İDY, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan **bir kalite güvence ve geliştirme programı** geliştirmeli ve sürdürmelidir. (IIA, 2017). KGPP kapsamında ve denetim çalışmasının performansını ölçmeye yardımcı olan göstergeler dış değerlendirme ve iç değerlendirme periyodik izleme sonuçlarıdır. Denetim Faaliyetinin Kalitesinin belgelenmesini sağlayan, KGPP dış değerlendirmeleri 5 yılda bir yapıldığından, iç denetim performans ölçümünü yıllık olarak yapılmak istendiğinde KGPP periyodik iç değerlendirme sonuçları kullanılabilir.

KGPP dahilindeki dış değerlendirmeler sırasında incelenen unsurlar arasında³⁶⁰

- Denetim sözleşmesi (yüzde 98),
- Standartlara uyum (Yüzde 97)
- İç Denetim personelinin bilgi ve uzmanlık düzeyi (yüzde 92) bulunmaktadır.
- İç denetçiler tarafından kullanılan araç ve teknikler (yüzde 89).
- Yönetim beklentileri (yüzde 87).
- İç denetim faaliyetinin katma değeri (yüzde 79).
- Denetimin yönetişim süreci ile entegrasyonu (yüzde 69).
- Mevzuat ve düzenlemelere uyum (yüzde denetim tüzüğü (yüzde 97), bulunmaktadır.

³⁶⁰ IIA, **CBOK**2010

6.5.3. İç Denetim Süreci Boyutuna Ait Performans Göstergeleri

İç denetim süreci boyutunun KBF' ne ait performans göstergeleri aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır.

6.5.3.1. Yönetimin Desteği KBF'ne Ait Performans Göstergeleri

a) **Üst Yönetim ve Denetim Komitesi Anket Sonuçları:** Yönetimin iç denetime olan desteği hem kaynak tahsisinin etkinliğinde hem de denetim biriminin bağımsız ve tarafsız olarak kısıtlanmadan çalışabilmesinde önemli bir faktördür ve yapılacak anketler aracılığı ile ölçülebilir. Niceliksel olarak ifade edilebilme imkânı ancak düzenlenecek anketlerin analiz sonuçları ile mümkündür.

Üst yönetim kademelerinden destek gören iç denetim faaliyeti, kurum için stratejik ortak statüsünde görülerek yönetim kurulu toplantılarına sıklıkla katılabilir ve söz sahibi olur. Düzenlenen **anketlerin** dışında bu desteği ölçmek için kullanılacak göstergeler İDY'sinin katıldığı yönetim kurulu toplantı sayısı, üst yöneticilerle görüşme sayısı veya iç denetim önerilerinin uygulanma oranı olabilir. Bu şekilde üst yönetimin yüksek desteğine sahip iç denetim faaliyeti hem yeterli kaynak tahsisi hem kuvvetli iletişim ağı hem de sınırlandırılmamış erişim imkanları ile etkin bir performans sergileyecektir.

İç denetim faaliyeti denetim komitesinin desteği ile; yönetimin iç denetim farkındalığının yükseltilmesi ve sonucunda, yeterli kaynak tahsisi- eğitim imkanları, sunulan önerilerin uygulanması ve sonuçların izlenmesi sürecinde etkinliğe sahip olacaktır. Denetim Komitesi **anket sonuçları** ve İDY ile denetim komitesi **görüşme sayıları**, denetim komitesinin desteğine ait performans göstergesi olarak kullanılabilir.

b) **İç denetim önerilerinin uygulanma oranı:** Bu gösterge, denetlenenler veya yönetim tarafından kabul edilen ve uygulanan iç denetim tavsiye sayısı ile önerilen toplam tavsiye sayısı arasındaki oranı belirtir.³⁶¹ Ancak uygulanan önerilerin, iç denetim birimi tavsiyeleri doğrultusunda ve zamanında uygulanmış olması gerekmektedir.

Bu göstergenin formülü şu şekildedir:

Önerilerin Uygulanma Oranı = Uygulanan Öneri Sayısı / Sunulan Öneri Sayısı

³⁶¹ Bednarek, a.g.e., s.10

6.5.3.2. Kaynakların Etkin Kullanımı KBF'ne Ait Performans Göstergeleri:

İç Denetim Planının Tamamlanma Oranı: Bu gösterge, onaylanan denetim süresi içinde, gerçekleşen denetim görevlerinin sayısını başlangıç planıyla karşılaştırarak ölçülebilir.³⁶²

İç denetim planının tamamlanma oranının yanında; yetenek yönetimi, bütçeye uygunluk, BT kullanımı ve zaman yönetimi faktörleri de etkin kaynak yönetimi kapsamındadır. Bu faktörlere ait performans göstergeleri aşağıda açıklanmıştır.

a) Kaynakların Etkin Kullanımı-Yetenek Yönetimi KBF İçin Performans Göstergeleri:

→ **İç Denetim Birimi Yetkinlik Düzeyi:** Bir iç denetim faaliyetinin etkin şekilde yerine getirilmesini sağlayan en Kritik Başarı Faktörü, görevi gerçekleştiren birimin donanımıdır. Yetkinlik düzeyi; iç denetim performans ölçümünde kullanılan, ölçülmesi en kolay ve etkisi en yüksek göstergelerden biridir.

İç denetim personel yetkinlik düzeyinin tespiti için kullanılacak performans göstergeleri; **personel deneyimi** (Personelin denetçi olarak çalıştığı süre), **mesleki nitelikleri** (CIA sertifikalı personel yüzdesi), sürekli eğitim(CPE) alan personel oranı, **denetçi başına düşen eğitim saati**, (eğitime katılan iç denetçilerin oranı), Denetim personeline ait; analitik düşünme- objektiflik – profesyonel bilgi – iletişim becerileri – karar verme kabiliyeti – sorumluluk – dürüstlük gibi **kişisel özellikler** ise **anketler** aracılığıyla veya **İç Denetim Yetenek Çerçevesi Değerlendirmelerinden** faydalanılarak ölçülebilir. İç denetim birimi yetkinlik düzeyinin belirlenmesine ait yetenek yönetimi KBF performans göstergeleri aşağıda sıralanmıştır:

- *Denetçi Deneyimi,*
- *CIA Sertifikalı Denetçi %,*
- *CPE Sürekli Eğitim Alan Denetim Personel %,*
- *İç Denetim Birimine Yapılan Kişisel Özellik Anketi Sonuçları.*

İç denetim biriminin yetkinliğine dair yapılacak anketler; kişisel özelliklerin belirlendiği yetenek çerçevesine uygun sorular içermelidir.

→ **İç Denetim Departman Büyüklüğü-Yeterliliği Düzeyi:** Denetim biriminin büyüklüğü ve yeterliliğinin tespiti için kullanılacak performans göstergeleri; iç

³⁶² *Ernst & Young* in 2007 and 2008

denetçi sayısının kurumdaki toplam çalışan sayısına oranı, personel devir hızı, planlanan denetim görevlerinin tamamlanma oranı gibi değerlerdir. Modelde kullanılan gösterge; **denetçi başına düşen denetim saatidir**.

→ **İç Denetim Personeli Memnuniyet ve Motivasyon Anket Sonuçlarıdır.**

b) Kaynakların Etkin Kullanımı-Bütçe Etkinliği KBF İçin Performans Göstergeleri:

Bütçeye uygunluk oranı: İç denetim görevlerinin gerçekleştirilebilmesi için gereken bütçenin tahsis edilme durumunu ve tahsis edilen yeterli bir bütçenin, verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini sağlayan performans göstergesidir.

c) Kaynakların Etkin Kullanımı-BT Kullanım Etkinliği KBF İçin Performans Göstergeleri:

İç denetim sürecinde **sürekli denetim kapsamının büyüklüğü** ve denetim süreçlerinde kullanılan tekniklerde **otonom programların kullanım oranı** bu hususta performans göstergeleri olarak kullanılabilir.³⁶³ Bu gösterge **sürekli denetim kapsamının büyüklüğü** olarak ifade edilir.

d) Kaynakların Etkin Kullanımı-Zaman Yönetimi Etkinliği KBF İçin Performans Göstergeleri:

Çevirim Süresi Oranı: Gerçekleşen planlama, saha çalışması ve rapor yazımı süresinin, planlanmış süreye oranı; gerçekleşen denetim görevlerinin süresinin planlanan görev sürelerine oranıdır.

Denetim Bulgularının Sonuca Bağlanma Süresi: Denetim bulgularının sonuca bağlanarak önerilerin sunulmasına kadar geçen sürenin etkinliğidir. Belirlenen sürede çözülen bulguların sayısı, gecikmeli çözülen bulguların sayısı ve çözülmemiş bulguların sayısı gibi farklı unsurların takip edilmesinin denetim sürecinin etkinliğinin anlaşılmasında önemli olduğu düşünülmektedir.

Gerçekleşen çevirim süresi / planlanan denetim süresi oranı ve ***denetim bulgularının sonuca bağlanma süresi*** zaman yönetimi göstergeleridir.

6.5.3.3. Objektiflik-Tarafsızlık KBF'ne Ait Performans Göstergeleri:

Tarafsızlık ve Bağımsızlık Düzeyi: İç denetim birimi bağımsızlık yapısı; işlevsel raporlama -bilgiye erişim- kapsam sınırlamasının olmaması- denetim

³⁶³ GTAG, *Global Teknoloji Denetim Rehberi*, Sürekli Denetim: Sürekli Güvence Sağlamak için Sürekli Denetimin ve İzleme Faaliyetlerinin Koordine Edilmesi, Mart 2015

komitesi yapısı (komiteye erişim- komitenin tarafsız ve bağımsız yapısı) ile açıklanabilir.³⁶⁴

Denetim birimine ve denetim komitesine yapılan *LİKERT ÖLÇEKLİ ANKETLER* ile bu düzey tespit edilebilir. İç denetim biriminin, tarafsızlık ve bağımsızlıklarına dair ölçümlene yapılabilecek anketler, yönetimin desteği-algısı ve iletişim kalitesini içeren sorulara sahip olmalıdır.

Anket maddelerine örnek aşağıda verilmiştir.³⁶⁵

(1) İç denetim üyeleri kendi profesyonel zorunluluklarını ve görevlerini yapmak için yeteri kadar bağımsızdırlar, (2) İç denetçi, iç denetimin sorumluluklarını yerine getirmesini sağlayan organizasyondaki bir kademeyi bildirir, (3) İç denetim yöneticisi, Yönetim Kurulu ile doğrudan irtibat kurabilir, (4) İç denetleme bölümü finans bölümü yerine üst düzey yönetimle doğrudan irtibata geçer, (5) İç denetçilerin çalışmalarında nadiren fikir çatışmaları görülür, (6) Üst yönetim, iç denetimin bağımsızlığını kabul eder, (7) İç denetim çalışanları tüm departmanlar ve organizasyondaki çalışmalar hakkındaki bilgilere ulaşabilir ve (8) İç denetim çalışanları, denetim dışı işlerde çalıştırılmazlar.

6.5.3.4. Risk Değerlendirmeleri KBF Performans Göstergeleri

Risk Odaklı Denetim düzeyi: Risk yönetimi olgunluk düzeyinin tespiti ve belirlenen yüksek riskli denetim alanlarının denetim kapsamına alınma durumu, güvence haritası kullanılarak eşgüdüm amaçlı güvence düzeyinin tespiti ile denetim kapsamının belirlenmesi, risk değerlendirmeleridir.

Kurumun risk iştahı ve risk tolerans düzeyine uygun önemli risk bulgularına yönelik yapılan öneri sayısı- Kontrol-Risk matrislerinin denetimi sonucu belirlenen, tanımlanmış risklerin denetim kapsamına alınması performans göstergelerinin belirlenmesi açısından dikkate değer kriterlerdir.

Risk yönetimi olgunluk düzeyi ve denetim kapsamına alınan yüksek risk alanları sayısı (güvence haritası kullanılarak) risk değerlendirme göstergeleridir.

³⁶⁴ Coetzee, Erasmus, **a.g.e.**, s.243

³⁶⁵ Özer, **a.g.e.**, s.595

6.5.3.5. KGGP İç Değerlendirmeleri KBF Performans Göstergeleri

Kalite Güvence Geliştirme Programının iç değerlendirme sonuçları denetim süreci boyutuna ait performans değerlendirmesinin yapılması hususunda kullanılacak önemli göstergelerdendir ve aşağıda açıklanmaktadır.

KGGP- İç Değerlendirme Sonuçları: sürekli izleme sonuçları, iyileştirilen denetim süreç sayısı- geliştirilen kalite güvence teknikleri- uygun denetim süreçlerinin takip edildiğinden emin olmak için kontrol listeleri / el kitapları, “İyi Uygulama Örnekleri” içeren KGGP rapor sayısının programdaki toplam rapor sayısına oranı performans göstergeleri bu Kritik Başarı Faktörüne hizmet etmektedir.

KGGP dahilinde yapılan sürekli izleme sürecinde kullanılan araçlar:³⁶⁶

- Denetim sözleşmesi (yüzde 92).
- Denetim planının tamamlanması ve özet raporlar (yüzde 90).
- Geri bildirim (yüzde 88). Kontrol listeleri (yüzde 81).
- Zaman tutma sistemleri yönetimi (yüzde 72).
- Proje bütçeleri (yüzde 68).
- Maliyet geri kazanımı (yüzde 14).

Denetlenenlerden alınan geri bildirim sonuçları, iç denetim biriminden şikâyet sayısı ve İç Denetim birimi memnuniyet ve motivasyon düzeyi (anket sonuçları) da performans göstergeleri olarak kullanılabilir.

Nihai olarak, KGGP dahilinde yapılan iç değerlendirmeler sonucu; ***geliştirilen kalite geliştirme tekniklerinin sayısı*** ya da ***“iyi uygulama örnekleri” içeren KGGP rapor sayısının programdaki toplam rapor sayısına oranı*** ve ***iyileştirilen denetim süreç sayıları***, modelde kullanılacak performans göstergeleridir.

6.5.4. Öğrenme ve Gelişme Boyutuna Ait Performans Göstergeleri

Öğrenme-Gelişme boyutuna ait KBF performans göstergeleri aşağıda açıklanmıştır.

³⁶⁶ IIA, **CBOK**, 2010

6.5.4.1. Yetenek Yönetimi KBF Performans Göstergeleri

Öğrenme ve Gelişme boyutuna ait KBF'nden Yetenek Yönetimi için kullanılacak performans göstergeleri sırasıyla aşağıda belirtilmiştir.

1- Mesleki gelişim bakımından, **CPE (Sürekli Mesleki Eğitim) alan denetçi yüzdesi, denetçi başına düşen eğitim saati** ve yönetici pozisyonları için **eğitim imkânları** değerlendirilir.

2- **CIA sertifikasına sahip personel sayısı**

3- Uzmanlaşma Amaçlı Gerçekleştirilen **oryantasyon süreleri**

6.5.4.2. Teknolojik Altyapı Kullanım Durumu-İnovasyon KBF Performans Göstergeleri

Bilişim Teknolojileri risklerine karşı çağa ayak uyduracak şekilde hızlı dönüşüme olanak sağlayan faktörlere ait ölçüm araçlarıdır. Aşağıda belirtilen bu göstergelerin ölçüm sonuçlarının yüksekliği kurumların iç denetim farkındalığının yüksek olduğunu ve iç denetime yapılan yatırımların da doğru orantılı olarak fazla olacağını gösterir.

1- **BT araçlarının, CAATT' ların denetim görevlerinde kullanılma oranı,**

2- **BT konusunda uzmanlığı olan denetçi sayısı** ve bu konuda **verilen eğitim saatleri**

6.5.4.3. Denetim Algısı-Kültür KBF Performans Göstergeleri

Kurumsal ortama göre Denetim Algısı (kültürü)nün anlaşılması için kullanılan performans göstergeleri; yönetim kurulu, üst yönetim ve denetim komitesi ile yapılan **anket sonuçları**, İDY'sinin üst yönetim ile gerçekleştirdiği toplantı sayıları ve gündeme alınan öneri sayısı ya da uygulanan öneri yüzdesidir.

Tablo-3 İç Denetim Performans Ölçüm Modeli KBF ve Performans Göstergeleri

BOYUTLAR	KRİTİK BAŞARI FAKTÖRLERİ	PERFORMANS GÖSTERGELERİ
DEĞER YARATMA	1- MALİYET TASARRUFU-KAZANÇ FIRSATI DEĞERİ 2- KURUMSAL HEDEFLERE ULAŞMA DERECESESİ 3- PAYDAŞLARIN DENETİMİN KATMA DEĞERİ ALGISI 4- İYİLEŞTİRİLEN SÜREÇLER	1- Fayda/Maliyet Analizi 1- İç Denetimden Değerlendirme Skoru 2- Önlenebilir-Tolere Edilen Önemli Risk Sayısı 3- Paydaşların İç Denetim Katma Değer Algısı Anket Sonuçları 4- İyileştirilen Kurumsal Operasyon Sayısı
PAYDAŞLAR	1- MEMNUNİYET DÜZEYİ 2- TALEPLERİN KARŞILANMA DÜZEYİ 3- İÇ DENETİMİN STATÜSÜ 4- DENETİM KALİTESİ (VERİM-ZAMAN-KALİTE)	1- Paydaş Memnuniyeti Anket Sonuçları 2- Denetim Sözleşmesi(Planı) Tamamlanma % veya Gerçekleşen Denetim Görevleri / Planlanan Denetim Görevleri 3- Öneri Uygulama Oranı (Uygulanan Öneri / Toplam Öneri Oranı) 3- Danışmanlık Hizmet Talebi / Güvence Hizmet Talebi Oranı 4- Bütçeye Uygunluk Derecesi (Gerçekleşen Denetim Maliyeti /Tahsis Edilen Denetim Bütçesi) 4- İç Denetim Rapor Düzenleme Süresi 4- KGGP Dış Değerlendirme Puanı

Tablo-3 (Devam) İç Denetim Performans Ölçüm Modeli KBF ve Performans Göstergeleri

BOYUTLAR	KRİTİK BAŞARI FAKTÖRLERİ	PERFORMANS GÖSTERGELERİ
DENETİM SÜRECİ	<p>1- YÖNETİMİN DESTEĞİ</p> <p>2- KAYNAKLARIN KULLANIM ETKİNLİĞİ (YETENEK YÖNETİMİ-BÜTÇE-ZAMAN-BT KULLANIMI)</p> <p>3- OBJEKTİFLİK-TARAFSIZLIK</p> <p>4- RİSK DEĞERLENDİRMELERİ</p> <p>5- KGGP İÇ DEĞERLENDİRMELERİ</p>	<p>1- Paydaş Anket Sonuçları (Yön. Kurulu-Üst Yön.- Den. Komi.)</p> <p>1- Sunulan Önerilerin Uygulanma Oranı</p> <p>2- Denetim Planı Tamamlanma %</p> <p>2- İç Denetim Personeli Memnuniyet Anket Sonuçları</p> <p>2- Denetçi Deneyim Düzeyi (Çalışılan Süre)</p> <p>2- CIA Sertifikalı Denetçi Oranı</p> <p>2- CPE (Sürekli Mesleki Eğitim) Alan Denetçi Oranı</p> <p>2- İç Denetim Yetenek Çerçevesi Modeli Sonuçları- Kişisel Yetenek Anket Sonuçları</p> <p>2- Denetçi Başına Düşen Denetim Saati</p> <p>2- Gerçekleşen Denetim Maliyeti / Tahsisi Edilen Denetim Bütçesi</p> <p>2- Gerçekleşen Çevirim Süresi/Planlanan Çevirim Süresi Oranı</p> <p>2- Denetim Bulgularının Sonuca Bağlanma Süresi</p> <p>2- Sürekli Denetim Kapsamının Büyüklüğü</p> <p>3- İç Denetim Birimi ve Denetim Komitesi Anket Sonuçları</p> <p>4- Kurumsal Risk Yönetimi Olgunluk Düzeyi</p> <p>4- Denetim Kapsamına Alınan Yüksek Risk Alanları Sayısı</p> <p>5- Geliştirilen KGGP Teknik Sayısı</p> <p>5- İyileştirilen Denetim Süreç Sayısı</p>
ÖĞRENME GELİŞME	<p>1- YETENEK YÖNETİMİ</p> <p>2- TEKNOLOJİK ALTYAPI KULLANIM DURUMU- İNOVASYON</p> <p>3- DENETİM ALGISI-KÜLTÜR</p>	<p>1- CIA Sertifika Sahibi Denetçi %</p> <p>1- CPE (Sürekli Eğitim) Alan Denetçi %</p> <p>1- Uzmanlaşma Amaçlı Gerçekleştirilen Oryantasyon Süreleri</p> <p>2- Bt Uzmanlığı Olan Denetçi Oranı</p> <p>2- CAATT Kullanım Oranı</p> <p>3- Paydaş Anket Sonuçları veya Gündeme Alınan-Uygulanan Öneri Oranı</p>

6.6. BALANCED SCORECARD BOYUTLARININ ve KBF'NİN AĞIRLIKLARININ BELİRLENMESİ

İç denetim performansının ölçülmesi amacıyla Balanced Scorecard yöntemini kullanarak oluşturulan modele ait süreçte; ilk adım olarak, iç denetim vizyonu ve stratejik hedefleri doğrultusunda birbirleri ile neden-sonuç ilişkisi kurulan performans boyutları(metrikleri) belirlenmiştir. İkinci adımda, belirlenen boyutların etkinliklerini etkileyen KBF (Kritik Başarı Faktörleri) tanımlanmış ve üçüncü adım olarak KBF'nin ölçülebilirliğini sağlayan Performans Göstergelerinin belirlenmesi ile Balanced Scorecard Modeli Çerçevesi oluşturulmuştur. Tablo 3; modele ait boyutları, KBF'ni ve performans göstergelerini bir arada göstermektedir.

Dördüncü adım olarak, gerçekleşen iç denetim performansının ölçülebilirliğini sağlamak için; tanımlanan boyut ve kritik başarı faktörlerinin iç denetim performansını etkileme ağırlıklarının belirlenmesi gerekmektedir. Boyutların ve KBF'nin ağırlıklarının belirlenmesi için, çok amaçlı karar verme yöntemleri kullanılabilir. ANP, TOPSIS, PROMETHEE ve AHP gibi tekniklerden herhangi biri kurumsal yapıya göre uygun görülebilir. Balance Scorecard yöntemi uygulanırken birçok parametrenin bir arada değerlendirilmesinden kaynaklı, karşılaşılabilecek belirsizliklerin minimize edilebilmesi için bulanık mantık yönteminden faydalanılabilir.³⁶⁷ Literatür genelinde, BSC (Balanced Scorecard) yöntemi uygulanırken, boyutlara ve KBF'ne ait ağırlıklar, çoğunlukla karşılıklı görüşme ve geçmişe dair kurum yöneticilerinin tecrübelerine dayanarak, çok amaçlı karar verme yöntemlerinden AHP (Analitik Hiyerarşi Prosesi) yöntemi ile belirlenmiştir. Bu çalışmada oluşturulan performans ölçüm modelinde de boyut ve KBF ağırlıklarının belirlenmesi sürecinde AHP metodu kullanılmıştır.

6.6.1. Analitik Hiyerarşi Prosesi ile Boyut ve KBF'nin Ağırlıklarının Belirlenmesi

Analitik Hiyerarşi Prosesi (Analytic Hierarchy Process) Thomas Saaty tarafından, karmaşık karar verme süreçlerinde karar vericilere en doğru seçeneklerin sunulmasını amaçlayarak, 1980 yılında ortaya konulmuştur. Öznel değerlerin nesnel değerlere dönüştürülerek ifade edilmesi hususunda oldukça sık kullanılmakta olan bu

³⁶⁷ Özkan, a.g.e., 2011, s. 60

metot, nicel ve nitel verileri bir arada değerlendirerek ölçümleme yapan BSC yöntemi için, kriterlerin ağırlıklandırılması hususunda oldukça uygun bir analiz aracıdır.³⁶⁸

Çalışmada sunulan performans ölçüm modelinde; stratejik hedeflerin önemi, kuruma kattığı değer vb. kriterler kullanılarak BSC boyutları ve KBF' nin ağırlıklarının belirlenmesi için AHP metodu uygulanmıştır.³⁶⁹ Bu metodun uygulama aşamaları aşağıdaki adımlardan oluşur:³⁷⁰

1- Karar verme probleminde dair kriterler ve ölçütler belirlenir. Bu çalışmada BSC yöntemi için oluşturulan modelde; kriterler nezdinde, Değer Yaratma, Paydaşlar, Denetim Süreci ve Öğrenme-Gelişme olarak 4 boyut ve ölçütler nezdinde bu boyutlara ait stratejik hedefler ve KBF'leri tanımlanmış ve Tablo 4 de gösterilmektedir.

Tablo- 4 AHP Analiz Kriterleri ve Ölçütleri

BOYUTLAR	STARTEJİK HEDEFLER	KBF (kritik başarı faktörü)
DEĞER YARATMA	Maliyet tasarrufu-Kazanç Sağlama	MALİYET TASARRUFU- KAZANÇ FIRSATI DEĞERİ
	Kurumsal Hedeflere Ulaşılması	KURUMSAL HEDEFLERE ULAŞMA DERECESESİ PAYDAŞLARIN DENETİMİN KATMA DEĞERİ ALGISI
	Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci	İYİLEŞTİRİLEN SÜREÇLER
PAYDAŞLAR	Paydaş Memnuniyeti ve Taleplerin Karşılanması	MEMNUNİYET DÜZEYİ TALEPLERİN KARŞILANMA DÜZEYİ
	Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi	İÇ DENETİM STATÜSÜ-FARKINDALIĞININ ARTIŞ DURUMU
	Maliyet Etkinliği ve İşlevsel KGGP	DENETİM KALİTESİ DÜZEYİ
DENETİM SÜRECİ	Etkin İletişim Ağı -Yönetim Desteği	YÖNETİM DESTEK DÜZEYİ
	Maliyet Etkinliği ve Yetkinliğe Sahip Denetim Birimi	KAYNAKLARIN KULLANIM ETKİNLİĞİ
	Bağımsız-Objektif-UMUÇ'a Uygun Denetim	OBJEKTİFLİK-TARAFSIZLIK DÜZEYİ
	Risk Odaklı- Kurumsal Hedeflere	RİSK DEĞERLENDİRMELERİ

³⁶⁸ DOĞAN Nuri Özgür, GENCAN Seda, Bulanık Analitik Hiyerarşi Prosesi Temelli Balanced Scorecard Yöntemiyle Sağlık Sektöründe Stratejik Önceliklerin Belirlenmesi: Bir Uygulama, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Haziran 2017, 21(2), 695-714, s.700

³⁶⁹ GENCER Cevriye, ÇETİN Tuğba, Kurumsal Performans Karnesi ve Havacılık Sektöründe Bir Uygulama, **Savunma Bilimleri Dergisi**, Kasım 2011, Cilt 10, Sayı 2, 105-121, s.114

³⁷⁰ Erciyes Eravcu Tuğba, Torun Talip, Çok Boyutlu Performans Değerlendirme Aracı Olarak Balanced Scorecard Modelinin Çimento Sektöründe Kullanılması, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 4, Yıl: 2018, Sayfa: 523-557, S. 533

	Ulaştırıcı Denetim	
	İşlevsel KGGP-Etkin Denetim Süreci	KGGP İÇ DEĞERLENMELERİ
GELİŞME ÖĞRENME	Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci	YETENEK YÖNETİMİ
		TEKNOLOJİK ALTYAPI KULLANIM DURUMU- İNOVASYON
	Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi	DENETİM ALGISI-KÜLTÜR

2- İkili Karşılaştırma matrisleri oluşturulur. AHP metodunda, her kriterin ikili karşılaştırmaları yapılır ve hiyerarşik olarak birbirlerine göre önem dereceleri, kriterlerin değer tanımlarını ifade eden ölçek tablosundan yararlanılarak oluşturulur.³⁷¹ Bu ölçek tablosu Tablo-5'de gösterilmektedir.

Tablo- 5 Standart Tercih Tablosu³⁷²

Önem Değerleri	Değer Tanımları
1	Eşit Önemde
3	Biraz Daha Önemli
5	Oldukça Önemli
7	Çok Önemli
9	Son Derece Önemli
2,4,6,8	Uzlaşma Değerleri

3- Boyutların ve faktörlerin ağırlıkları belirlenir. BSC yöntemi ile belirlenen boyutlar ve KBF, iç denetimin nihai performansını maksimize edecek şekilde AHP analizi ile önem sırasına göre ağırlıklandırılmaktadır. Bu işlem için literatürde en yaygın olarak kullanılan uygulama; her sütunun elemanlarının o sütunun toplamına bölünmesi ve elde edilen değerlerin satır toplamının alınıp, bu toplam satırdaki eleman sayısına bölünerek ortalamalarının bulunması şeklindedir. Ulaşılan değerler ait olduğu boyut bazında her kriter için aranan ağırlık değerleridir. Tüm boyutlar genelinde her kritere ait ağırlık hesaplaması için boyut bazında stratejik hedeflere ait ağırlıklar ile boyut ağırlığı çarpılır.³⁷³

³⁷¹ Özyörük Bahar, şirin Yeşim, vd., Performans Ölçümünde Dengelenmiş Skor Kart ve Analitik Hiyerarşi Prosesi Entegrasyonu, **TÜBAV Bilim**, 7 (1), 2014, 7-28, s.13

³⁷² Saaty, R. W., **The Analytic Hierarchy Process-What it is And How it is Used. Mathematical Modelling**, 1987, 9(3), 161-176, s.163, [https://doi.org/10.1016/0270-0255\(87\)90473-8](https://doi.org/10.1016/0270-0255(87)90473-8)

³⁷³ Özyörük, Yeşim, vd., **a.g.e.**, s.14

Yukarıda sayılan adımların takip edilmesi suretiyle; öncelikle AHP metoduna göre kriter bazındaki BSC boyutlarına ait ikili karşılaştırma matrisleri oluşturulmuş ve boyut ağırlıkları hesaplanmıştır.

İç denetimin son dönemlerde, kurumsal statüsü açısından ifade ettiği değere bakıldığında risk odaklı davranarak proaktif yapısını arttırdığı ve güvenilir danışman, stratejik ortak konumuna yükseldiği fark edilmektedir. Ayrıca BT'nin yaygınlaşarak kurumsal süreçlerde otomasyona geçişlerin arttığı ve hata payının azaldığı da son dönemlerde aşikardır. Dolayısıyla güvence hizmetlerinin yanı sıra danışmanlık hizmet taleplerinin arttığı tespiti ile paydaş taleplerinin karşılanmasının ve memnuniyetlerinin sağlanmasının, en az denetim süreçlerinin etkinliği kadar önemli hale geldiğinin düşünülmesi doğru olacaktır. Bu açıklamalar doğrultusunda BSC modeli için Paydaşlar boyutu ile Denetim Süreci boyutlarının önem dereceleri eşit düzeyde ve diğer iki boyuttan daha önemli görülmektedir. Değer yaratma ve Öğrenme-Gelişme boyutlarının da birbirleri ile doğrudan ilişkide olmaları ve ortak stratejik hedeflere hizmet etmeleri, eşit derecede önemli olduklarını göstermektedir. Tez boyunca açıklanan ve literatürdeki çalışmalarla da desteklenen hususlara bağlı olarak belirlenen iç denetim performans boyutlarına ait önem dereceleri aşağıda yer alan Tablo-6'daki karar matrisinde gösterilen şekilde belirlenmiştir.

Tablo- 6 BSC Boyutları Ağırlıklandırma Karar Matrisi

BOYUTLAR	Değer Yaratma	Paydaşlar	Denetim Süreci	Öğrenme-Gelişme
Değer Yaratma	1	1/3	1/3	1
Paydaşlar	3	1	1	3
Denetim Süreci	3	1	1	3
Öğrenme-Gelişme	1	1/3	1/3	1
Toplam	8	8/3	8/3	8

BSC boyutları için AHP metodu ile yapılan ağırlık hesaplamaları sonucunda bulunan değerler Tablo-7 da gösterilmektedir.

Tablo- 7 BSC Boyut Ağırlıkları

BOYUTLAR	Değer Yaratma	Paydaşlar	Denetim Süreci	Öğrenme-Gelişme	Boyut Ağırlığı
Değer Yaratma	0,125	0,125	0,125	0,125	0,13

Paydaşlar	0,375	0,375	0,375	0,375	0,37
Denetim Süreci	0,375	0,375	0,375	0,375	0,37
Öğrenme-Gelişme	0,125	0,125	0,125	0,125	0,13
Toplam	1	1	1	1	1

Yapılan AHP analizi ile eşit önemdeki Değer Yaratma ve Öğrenme-Gelişme boyutları %13, Denetim Süreci ve Paydaş boyutları da %37 olarak belirlenmiştir.

Boyut ağırlıkları belirlendikten sonra aynı metotla, boyut bazında stratejik hedeflere ait ikili karşılaştırma matrisleri oluşturulmuş ve ağırlık hesaplamaları yapılmıştır.

- **Değer Yaratma Boyutuna ait stratejik hedef ağırlıkları aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:**

Tablo- 8 Değer Yaratma Boyutu Stratejik Hedefleri Karar Matrisi

Değer Yaratma Boyutu Stratejik Hedefleri	Maliyet tasarrufu-Kazanç Sağlama	Kurumsal Hedeflere Ulaşılması	Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci
Maliyet tasarrufu-Kazanç Sağlama	1	1/5	1/7
Kurumsal Hedeflere Ulaşılması	5	1	1/3
Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci	7	3	1
TOPLAM	13	21/5	31/21

Tablo-8’de gösterildiği üzere Değer Yaratma boyutunun stratejik hedeflerine ait önemlilik düzeyleri; maliyet tasarrufu veya kazanç sağlanması yönündeki stratejik hedefe kıyasla; iç denetimin asli vazifesi olmasından dolayı sürekli iyileştirme ve etkin denetim süreci için çok önemli olduğunu ifade eden 7 değeri uygun görülmüştür. Kurumsal hedeflere ulaşılması hedefi, iç denetimin araç olarak kullanıldığı nihai amaçtır. Dolayısıyla maliyet tasarrufu veya kazanç sağlama hedefine göre oldukça (5) önemlidir. Sürekli iyileştirme ve etkin denetim süreci hedefi ise iç denetim performansının temel değerlendirme kriteri olduğundan kurumsal hedeflere ulaşılması hususundan biraz daha (3) önemli görülmüştür. Bu hedeflere ait ağırlık hesaplamalarına göre bulunan sonuçlar Tablo-9 de gösterilmiştir.

Tablo- 9 Değer Yaratma Boyutu Stratejik Hedef Ağırlık Değerleri

Değer Yaratma Boyutu Stratejik Hedefleri	Maliyet tasarrufu-Kazanç Sağlama	Kurumsal Hedeflere Ulaşılması	Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci	Ağırlık %
Maliyet tasarrufu Kazanç Sağlama	0,077	0,048	0,097	0,074
Kurumsal Hedeflere Ulaşılması	0,38	0,24	0,23	0,283
Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci	0,54	0,714	0,677	0,643

Değer yaratma boyutuna uygulanan AHP analizi ile, maliyet tasarrufu ve kazanç hedefi için %8, kurumsal hedeflere ulaşılması için %28 ve sürekli iyileştirme ve etkin denetim süreci hedefi için de %64 ağırlık değerleri hesaplanmıştır.

- **Paydaşlar Boyutuna ait stratejik hedef ağırlıkları aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:**

Tablo- 10 Paydaşlar Boyutu Stratejik Hedefleri Karar Matrisi

Paydaşlar Boyutu Stratejik Hedefleri	Paydaş Memnuniyeti ve Taleplerin Karşılanması	Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi	Maliyet Etkinliği ve İşlevsel KGGP
Paydaş Memnuniyeti ve Taleplerin Karşılanması	1	3	1
Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi	1/3	1	1/3
Maliyet Etkinliği ve İşlevsel KGGP	1	3	1
TOPLAM	7/3	7	7/3

Tablo 10 da gösterildiği şekilde, paydaşlar boyutuna ait stratejik hedefler, BSC yöntemine göre müşterilere yani iç denetim açısından kurum üst yönetimlerine sunulan hizmetin niteliklerini belirler. Temel hedefi paydaşların taleplerinin karşılanarak memnuniyetlerinin sağlanması olan iç denetim için maliyet etkinliği ve işlevsel KGGP aynı (1) önemliliktedir. Denetimin farkındalığının artması ise ancak maliyet etkinliği ve kalitesi güvence altına alınmış olan ve paydaşlarının taleplerini karşılayarak memnuniyetlerini sağlayan bir iç denetim sürecinden sonra gerçekleşebilir. Bu değerlerle hesaplanan paydaşlar boyutu stratejik hedef ağırlıkları Tablo 11 da gösterilmiştir.

Tablo- 11 Paydaşlar Boyutu Stratejik Hedef Ağırlık Değerleri

Paydaşlar Boyutu Stratejik Hedefleri	Paydaş Memnuniyeti ve Taleplerin Karşılanması	Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi	Maliyet Etkinliği ve İşlevsel KGGP	Ağırlık %
Paydaş Memnuniyeti ve Taleplerin Karşılanması	0,43	0,43	0,43	0,43
Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi	0,143	0,143	0,143	0,14

Maliyet Etkinliği ve İşlevsel KGGP	0,43	0,43	0,43	0,43
------------------------------------	------	------	------	------

Paydaşlar boyutuna uygulanan AHP analizi sonucunda; taleplerin karşılanması-memnuniyetin sağlanması ve maliyet etkinliği, işlevsel KGGP hedefleri %43, denetim farkındalığının yükseltilmesi hedefi ise %14 olarak tespit edilmiştir.

- **Denetim Süreci Boyutuna ait stratejik hedef ağırlıkları aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:**

Tablo- 12 Denetim Süreci Boyutu Stratejik Hedefleri Karar Matrisi

Denetim Süreci Stratejik Hedefleri	E.İ.A. ve Y.D.	M.E. ve Y.D.B.	B-O ve UMUÇ	R.O.D.	E. D. ve KGGP
Etkin İletişim Ağı - Yönetim Desteği	1	1	1	1/3	1/3
Maliyet Etkinliği ve Yetkinliğe Sahip Denetim Birimi	1	1	1/3	1/3	1
Bağımsız-Objektif-UMUÇ'a Uygun Denetim	3	3	1	3	1
Risk Odaklı Kurumsal Hedeflere Ulaştıran Denetim	3	3	1/3	1	1/3
İşlevsel KGGP-Etkin Denetim Süreci	3	1	1	3	1
TOPLAM	11	9	11/3	22/3	3

AHP analizi için oluşturulan denetim süreci boyutu karar matrisi yukarıdaki Tablo 12 de gösterilmektedir. Önemlilik sıralamasına göre etkin iletişim-yönetimin desteğinin alınması stratejik hedefi, maliyet etkinliği ve yetkin denetim birimi hedefi ile aynı (1) düzeydedir. Bağımsızlık-Objektiflik, Risk odaklılık ve Etkin KGGP hedefleri eşit derecede öneme sahip olmakla beraber diğer iki hedefin gerçekleşmesinde etkili olmalarından dolayı, biraz daha önemlidir. Bağımsızlık ve Objektiflik iç denetimin tanımında yer verilen unsurlardandır, etkin denetim ile aynı konumda olup risk odaklılık hedefinden biraz daha (3) önemlidir. Denetim sürecine ait ağırlık hesaplama sonuçları aşağıdaki Tablo 13 de belirtilmiştir.

Tablo- 13 Denetim Süreci Boyutu Stratejik Hedef Ağırlık Değerleri

Denetim Süreci Stratejik Hedefleri	E.İ.A. ve Y.D.	M.E. ve Y.D.B.	B-O ve UMUÇ	R.O.D.	E. D. ve KGGP	Ağırlık%
E.İ.A. ve Y.D.	0,09	0,11	0,27	0,045	0,11	0,13
M.E. ve Y.D.B.	0,09	0,11	0,09	0,043	0,11	0,08

B-O ve UMUÇ	0,27	0,33	0,27	0,41	0,33	0,32
R.O.D.	0,27	0,33	0,09	0,136	0,11	0,19
E. D. ve KGGP	0,27	0,11	0,27	0,41	0,33	0,28

Yapılan AHP analizi sonucunda Etkin İletişim ve Yönetim Desteği hedefi için hesaplanan ağırlık değeri %13, Maliyet Etkinliği ve Yetkinlik hedefi için %8, Bağımsızlık- Objektiflik ve UMUÇ uyumu için %32, Risk Odaklılık için %19 ve KGGP etkin denetim hedefi için de %28 ağırlık değerleri tespit edilmiştir.

- **Öğrenme-Gelişme Boyutuna ait stratejik hedef ağırlıkları aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:**

Tablo- 14 Öğrenme-Gelişme Boyutu Stratejik Hedefleri Karar Matrisi

Öğrenme-Gelişme Stratejik Hedefleri	Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci	Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi
Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci	1	3
Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi	1/3	1
TOPLAM	4/3	4

Öğrenme-Gelişme boyutuna ait stratejik hedef karar matrisi Tablo 14 de gösterilmektedir. Tabloda düzenlenen önemlilik derecelerinde, sürekli iyileştirme ve etkin denetim süreçleri hedefinin denetim farkındalığının yükselmesine de katkı sağladığı göz önünde bulundurulurken biraz daha önemli görülmüştür. Ağırlık değerleri Tablo 15 de verilmiştir.

Tablo- 15 Öğrenme-Gelişme Boyutu Stratejik Hedef Ağırlık Değerleri

Öğrenme-Gelişme Stratejik Hedefleri	Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci	Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi	Ağırlık %
Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci	0,75	0,75	0,75
Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi	0,25	0,25	0,25

Tablodan da anlaşıldığı üzere, sürekli iyileştirme ve etkin denetim süreci hedefi için BSC ağırlığı %75, denetim farkındalığının yükseltilmesi hedefi için %25 olarak hesaplanmıştır.

İç denetim performansının AHP analizi ile hesaplanan BSC boyut ağırlıkları ve boyutlara ait, stratejik hedeflere ulaşmak için kullanılacak KBF' ne ait ağırlık

değerleri boyut bazında ve toplam boyut genelinde aşağıdaki Tablo 16 de gösterilmektedir.

Tablo- 16 AHP Analiz Sonucunda Belirlenen Performans Ağırlıkları

BOYUTLAR	Boyut Ağırlığı	STARTEJİK HEDEFLER	Boyut Bazında Hedef Ağırlığı	KBF (kritik başarı faktörü)	Boyutlar Genelinde Ağırlık
DEĞER YARATMA	0,13	Maliyet tasarrufu-Kazanç Sağlama	8%	MALİYET TASARRUFU- KAZANÇ FIRSATI DEĞERİ	0,01
		Kurumsal Hedeflere Ulaşılması	28%	KURUMSAL HEDEFLERE ULAŞMA DERESESİ	0,036
				PAYDAŞLARIN DENETİMİN KATMA DEĞERİ ALGISI	
Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci	64%	İYİLEŞTİRİLEN SÜREÇLER	0,083		
PAYDAŞLAR	0,37	Paydaş Memnuniyeti ve Taleplerin Karşılanması	43%	MEMNUNİYET DÜZEYİ	0,16
				TALEPLERİN KARŞILANMA DÜZEYİ	
		Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi	14%	İÇ DENETİM STATÜSÜ-FARKINDALIĞININ ARTIŞ DURUMU	0,05
Maliyet Etkinliği ve İşlevsel KGGP	43%	DENETİM KALİTESİ DÜZEYİ	0,16		
DENETİM SÜRECİ	0,37	Etkin İletişim Ağı - Yönetim Desteği	13%	YÖNETİM DESTEK DÜZEYİ	0,05
		Maliyet Etkinliği ve Yetkinliğe Sahip Denetim Birimi	8%	KAYNAKLARIN KULLANIM ETKİNLİĞİ	0,03
		Bağımsız-Objektif UMUÇ'a Uygunluk	32%	OBJEKTİFLİK-TARAFSIZLIK DÜZEYİ	0,12
		Risk Odaklı Denetim	19%	RİSK DEĞERLENDİRMELERİ	0,07
		Etkin KGGP Süreci	28%	KGGP İÇ DEĞERLENMELERİ	0,1
ÖĞRENME GELİŞME	0,13	Sürekli İyileştirme ve Etkin Denetim Süreci	75%	YETENEK YÖNETİMİ	0,097
				TEKNOLOJİK ALTYAPI KULLANIM DURUMU-İNOVASYON	
		Denetim Farkındalığının Yükseltilmesi	25%	DENETİM ALGISI-KÜLTÜR	0,033

6.6.2. İç Denetim Performans Puanının Hesaplanması

Kurumların geçmiş performans verilerinden ve günün konjonktürel durumundan yararlanılarak, performans hedefleri belirlenir. Bu hedeflere ulaşılma

durumunun analiz edilebilmesi için boyut ve KBF'nin ağırlıklarına göre, gerçekleşen değerlere ait bir performans puanı hesaplanmalıdır. Böylece ortaya konan iç denetim performansı, paydaşlarca anlamlandırılabilir.

Denetim performansına ait puanlar; iç denetim KBF'nin, denetim dönemi içerisinde gerçekleşen değerleri ile hedeflenen değerlerinin, karşılaştırılarak analiz edilmesi ile hesaplanır. Bu çalışmada, karşılaştırma sonuçlarının değerlendirilerek bir performans puanı elde edilmesi için 10 Puan Ölçeği Yöntemi önerilmektedir. Bu yöntemle göre; Mevcut Değer, Hedef Değer ve Gerçekleşen Değer arasındaki değişim miktarının yüzde olarak ifade edilmesi ile hesaplanan performans göstergelerine ait değerler, aşağıdaki Tablo 17 da gösterilen şekilde 0 ile 10 arasında verilen puanlarla ifade edilir.³⁷⁴

Tablo- 17 10-Puan Ölçeği Tablosu

Aralık	Rakamsal Değerler	Alternatifler
$0 \leq x$	0	En Başarısız
$1 \leq x \leq 19$	1	Çok Başarısız
$20 \leq x \leq 39$	3	Başarısız
$40 \leq x \leq 59$	5	Ortalama
$60 \leq x \leq 79$	7	Başarılı
$80 \leq x \leq 99$	9	Çok Başarılı
$100 \leq x$	10	En Başarılı

Bu çalışmada oluşturulan modelin işlerliğinin kanıtlanması adına bir iç denetim performansı kurgulanarak, Kritik Başarı Faktörleri için hedefler konulmuş ve gerçekleşen performans ile mevcut performans arasındaki yüzdelerik değişim oranı 10 Puan Ölçeğine göre değerlendirilmiştir. Kritik Başarı Faktörlerinin ölçülebilirliğini sağlayan performans göstergelerine ait hedefler, mevcut değerler, gerçekleştirmeler ve yüzde değişimleri ile bunlara denk gelen 10 puan ölçeği değerleri ile ilgili veriler aşağıdaki Tablo 18 de gösterilmektedir. (KBF nin performans puanı faktörlerin her birine ait performans göstergelerinin puan ortalaması olarak hesaplanmış ve Tablo 19 da gösterilmiştir.)

³⁷⁴ ÖZKAN Barış, Performans Yönetim Yöntemi Olarak Dengeli Hedef Kartı (Balanced Scorecard) ve Bir İşletmede Uygulanması, SELÇUK Üniversitesi FEN Bilimleri Enstitüsü, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2011, sa. 90

Tablo-18 BSC Performans-Hedef Karşılaştırma Tablosu

BOYUTLAR	KBF (kritik başarı faktörü)	PERFORMANS GÖSTERGELERİ	MEVCUT	GERÇEKLEŞEN	HEDEF	% DEĞİŞİM	BAŞARI PUANI
DEĞER YARATMA	MALİYET TASARRUFU- KAZANÇ FIRSATI DEĞERİ	Fayda/Maliyet Analizi	1	1,2	1,1	200%	10
		İç Denetim Değerlendirme Skoru	6	8	9	66,00%	7
	KURUMSAL HEDEFLERE ULAŞMA DERECEŞİ	Önlenen-Tolere Edilen Önemli Risk Sayısı	80%	90%	85%	1,33	10
	PAYDAŞLARIN DENETİMİN KATMA DEĞERİ ALGISI	Paydaş Denetim Katma Değer Algısı Anket Sonuçları	75%	85%	90%	67%	7
	İYİLEŞTİRİLEN SÜREÇLER	İyileştirilen Kurumsal Operasyon Sayısı	85%	90%	90%	100%	10
PAYDAŞLAR	MEMNUNİYET DÜZEYİ	Paydaş Memnuniyeti Anket Sonuçları	80%	90%	90%	100%	10
	TALEPLERİN KARŞILANMA DÜZEYİ	Denetim Sözleşmesi (Planı) Tamamlanma %	90%	100%	100%	100%	10
	İÇ DENETİM STATÜSÜ-FARKINDALIĞININ ARTIŞ DURUMU	Öneri Uygulama Oranı	85%	90%	95%	50%	5
		Danışmanlık Hiz. Talebi / Güvence Hiz.Talebi	0,8	1	1,2	50%	5
	DENETİM KALİTESİ DÜZEYİ	Bütçeye Uygunluk Derecesi	100%	100%	100%	100%	10
İç Denetim Rapor Düzenleme Süresi		10 gün	10 gün	10gün	100%	10	
KGGP Dış Değerlendirme Puanı		80%	95%	85%	300%	10	
DENETİM SÜRECİ	YÖNETİM DESTEK DÜZEYİ	Paydaş Anket Sonuçları	80%	90%	85%	200%	10
		Sunulan Önerilerin Uygulanma Oranı	85%	90%	95%	50%	5
	KAYNAKLARIN KULLANIM ETKİNLİĞİ	Denetim Planı Tamamlanma %	90%	100%	100%	100%	10
		İç Denetim Personeli Memnuniyet Anket Sonuçları	80%	85%	90%	50%	5
		Ortalama Denetçi Deneyim Düzeyi (Çalışılan Süre)	>4	>4	>4 YIL	100%	10
		CIA Sertifikalı Denetçi Oranı	75%	85%	80%	200%	10
		CPE (Sürekli Mesleki Eğitim) Alan Denetçi Oranı	75%	80%	80%	100%	10
		İç Denetim Yetenek Çerçevesi Modeli Sonuçları	82%	85%	90%	38%	3
		Denetçi Başına Düşen Denetim Saati (yıllık)	175	185	180 saat	200%	10
		Bütçeye Uygunluk Derecesi	1,1	0,8	0,9	150%	10
		Sürekli Denetim Kapsamının Büyüklüğü	0,8	0,9	1	50%	5
	Rapor Düzenleme Süresi	1,2	0,9	1	150%	10	
	Denetim Bulgularının Sonuca Bağlanma Süresi	5 gün	3 gün	3gün	100%	10	
	OBJEKTİFLİK-TARAFSIZLIK DÜZEYİ	Denetim Birimi ve Komitesi Anket Sonuçları	85%	90%	90%	100%	10
	RİSK DEĞERLENDİRMELERİ	Kurumsal Risk Yönetimi Olgunluk Düzeyi	4	5	5	100%	10
Risk Yönetimi Olgunluk Düzeyi		80%	90%	90%	100%	10	
KGGP İÇ DEĞERLENMELERİ	Geliştirilen KGGP Teknikleri Sayısı	2	5	3	300%	10	
	İyileştirilen Denetim Süreç Sayısı	2	5	3	300%	10	
ÖĞRENİME GELİŞME	YETENEK YÖNETİMİ	CIA Sertifika Sahibi Denetçi %	75%	85%	80%	200%	10
		CPE (Sürekli Eğitim) Alan Denetçi %	75%	80%	80%	100%	10
		Gerçekleştirilen Oryantasyon Süreleri	2 ay	3 ay	3ay	100%	10
	TEKNOLOJİK ALTYAPI KULLANIM DURUMU-İNOVASYON	Bt Uzmanlığı Olan Denetçi Oranı	40%	50%	60%	50%	5
		CAATT Kullanım Oranı	75%	90%	95%	75%	7
DENETİM ALGISI-KÜLTÜR	Gündeme Alınan-Uygulanan Öneri Oranı	85%	90%	95%	50%	5	

Her bir boyuta ait performans göstergelerinden elde edilen puanların ortalamaları (KBF performans puanı); Tablo 16 da gösterilen AHP analizi ile

belirlenen ilgili KBF'nin boyut bazında ağırlık yüzdeleri ile çarpıldığında, elde edilen değerlerin toplamı boyut performans puanını; tüm boyutlar arasındaki ağırlık yüzdeleri ile çarpıldığında elde edilen toplam ise iç denetimin genel performansını gösteren BSC puanını göstermektedir. Hesaplanan BSC performans puanları, 10 Puan Ölçeğine göre değerlendirilerek iç denetim performansının başarı düzeyi belirlenmektedir.

Modelin test edilmesi için, örnek olarak performans verileri Tablo 18 de kurgulanan bir iç denetim performansının sonuçları; aşağıdaki Tablo 19 da gösterilmektedir. Yapılan BSC performans ölçüm sonuçları, iç denetimin **Değer Yaratma Boyutu** için 10 puan ölçeğine göre değerlendirildiğinde **9,46** olarak hesaplanmıştır ve **başarılı** olarak değerlendirilmektedir. **Paydaşlar Boyutu** performans puanı **9,3** olarak hesaplanmıştır ve **başarılı** olarak değerlendirilmektedir. **Denetim Süreci Boyutu 9,5** olarak hesaplanmıştır ve **başarılı** olarak değerlendirilmektedir. **Öğrenme-Gelişme Boyutu ise 13,5** puan olarak hesaplanmıştır ve boyutlar arasında **en başarılı** performansa sahip görünmektedir.

İç denetim genel performans değeri ise, KBF ne ait puanların ortalamalarının, tüm boyutlar bazındaki ağırlıkları ile çarpılması sonucunda hesaplanmıştır. Örnek olarak kurgulanan **iç denetim performansı**, analiz sonucunda **10** puan değerinde bulunmuştur ve 10 puan ölçeğine göre **en başarılı** performans derecesindedir.

Sunulan performans modelinde, BSC boyutları ve KBF, genel olarak tüm kurumların kullanabilecekleri şekilde tasarlanmıştır. Dolayısıyla modelin sistematik ve standart olarak uygulanabilmesi mümkündür. Boyut ağırlıklarının hesaplanması ise kurumsal yapı ve kullanılan analiz yöntemlerine göre farklılık gösterebilir.

Tablo- 19 BSC Performans Ölçüm Tablosu

BOYUTLAR	BOYUT BAZINDA AĞIRLIK %	KRİTİK BAŞARI FAKTÖRÜ	KBF. PUANI	PERFORMANS GÖS. PUANI	PERFORMANS GÖSTERGELERİ	AYNI BOYUT BAZINDA AĞIRLIK	BOYUT PUANI	TÜM BOYUTLAR BAZINDA AĞIRLIK	BSC PUANI
DEĞER YARATMA	0,13	MALİYET TASARRUFU- KAZANÇ FIRSATI DEĞERİ	8,5	10	Fayda/Maliyet Analizi	0,08	9,46	0,01	10
				7	Dış Denetimden Sağlanan Maliyet Tasarrufu				
		KURUMSAL HEDEFLERE ULAŞMA DERECEİ	8,5	10	Önlenen-Tolere Edilen Önemli Risk Sayısı	0,28		0,036	
				7	Paydaşların İç Denetim Katma Değer Algısı Anket Sonuçları				
PAYDAŞLARIN DENETİMİN KATMA DEĞERİ ALGISI	10	10	İyileştirilen Kurumsal Operasyon Sayısı	0,64	0,083				
İYİLEŞTİRİLEN SÜREÇLER									
PAYDAŞLAR	0,37	MEMNUNİYET DÜZEYİ TALEPLERİN KARŞILANMA DÜZEYİ	10	10	Paydaş Memnuniyeti Anket Sonuçları	0,43	9,3	0,16	
				10	Denetim Sözleşmesi (Planı) Tamamlanma % veya Gerçekleşen Denetim Görevleri / Planlanan Denetim Görevleri				
		İÇ DENETİM STATÜSÜ- FARKINDALIĞININ ARTIŞ DURUMU	5	5	Öneri Uygulama Oranı (Uygulanan Öneri / Toplam Öneri Oranı)	0,14		0,05	
				5	Danışmanlık Hizmet Talebi / Güvence Hizmet Talebi				
		DENETİM KALİTESİ DÜZEYİ	10	10	Bütçeye Uygunluk Derecesi	0,43		0,16	
				10	İç Denetim Rapor Düzenleme Süresi				
		10	KGGP Dış Değerlendirme Puanı (GÜVEN ENDEKSİ)						

Tablo-19 (devam) BSC Performans Ölçüm Tablosu

BOYUTLAR	BOYUT BAZINDA AĞIRLIK %	KRİTİK BAŞARI FAKTÖRÜ	KBF. PUANI	PERFORMANS GÖS. PUANI	PERFORMANS GÖSTERGELERİ	AYNI BOYUT BAZINDA AĞIRLIK	BOYUT PUANI	TÜM BOYUTLAR BAZINDA AĞIRLIK	BSC PUANI	
DENETİM SÜRECİ	0,37	YÖNETİM DESTEK DÜZEYİ	7,5	10	Paydaş Anket Sonuçları (Yön. Kurulu-Üst Yön.- Den. Komi	0,13	9,5	0,05		
				5	Sunulan Önerilerin Uygulanma Oranı					
		KAYNAKLARIN KULLANIM ETKİNLİĞİ DÜZEYİ	8,45	10	Denetim Planı Tamamlanma %	0,08				
				5	İç Denetim Personeli Memnuniyet Anket Sonuçları					
				10	Denetçi Deneyim Düzeyi (Çalışılan Süre					
				10	CIA Sertifikalı Denetçi Oranı					
				10	CPE (Sürekli Mesleki Eğitim) Alan Denetçi Oranı					
				3	İç Denetim Yetenek Çerçevesi Modeli Sonuçları- Kişisel Yetenek Anket Sonuçları					
				10	Denetçi Başına Düşen Denetim Saati (YILLIK)					
				10	Gerçekleşen Denetim Maliyeti / Tahsisi Edilen Denetim Bütçesi					
				5	Sürekli Denetim Kapsamının Büyüklüğü					
				10	Gerçekleşen Çevirim Süresi/Planlanan Çevirim Süresi Oranı					
		10	Denetim Bulgularının Sonuca Bağlanma Süresi							
		OBJEKTİFLİK-TARAFSIZLIK DÜZEYİ	10	10	İç Denetim Birimi ve Denetim Komitesi Anket Sonuçları	0,32				0,12
RISK DEĞERLENDİRMELERİ	10	10	Kurumsal Risk Yönetimi Olgunluk Düzeyi	0,19	0,07					
		10	Denetim Kapsamına Alınan Yüksek Risk Alanları Oranı							
KGGP İÇ DEĞERLENMELERİ	10	10	Geliştirilen KGGP Teknikleri Sayısı	0,28	0,1					
		10	İyileştirilen Denetim Süreç Sayısı							
ÖĞRENME GELİŞME	0,13	YETENEK YÖNETİMİ	10	10	CIA Sertifika Sahibi Denetçi %	0,75	13,5	0,1		
				10	CPE (Sürekli Eğitim) Alan Denetçi %					
				10	Uzmanlaşma Amaçlı Gerçekleştirilen Oryantasyon Süreleri					
		TEKNOLOJİK ALTYAPI KULLANIM DURUMU-İNOVASYON	6	5	Bt Uzmanlığı Olan Denetçi Oranı	0,25				0,03
				7	CAATT Kullanım Oranı					
		DENETİM ALGISI-KÜLTÜR	5	5	Paydaş Anket Sonuçları veya Gündeme Alınan-Uygulanan Öneri Oranı					

SONUÇ ve ÖNERİLER

Kurulan BSC Çerçeve Modeli; yürütülen iç denetim faaliyetinin, kurumu ne kadar iyi değerlendirme ve yönlendirme kabiliyetine sahip olduğunu ölçülebilir kriterlerle net ve somut şekilde ortaya koymaktadır.

Model; denetim misyonuna uygun boyutlardan, onlara ait kritik başarı faktörlerinden ve etkilerinin ölçülebilmesini sağlayan performans göstergelerinden oluşmaktadır. BSC yöntemi kullanılarak oluşturulan iç denetim performans ölçüm modelinde; Değer Yaratma-Paydaşlar- İç Denetim Süreci ve Öğrenme-Gelişme boyutları olarak dört boyutun yeterli olduğu kanaatine varılmıştır. Boyutların her birine ait KBF (Kritik Başarı Faktörleri) ve ölçülebilmelerini sağlayan performans göstergeleri belirlenmiştir. Kurulan modelde literatüre uygun olarak, güvenilirlik ve etkinlik testleri yapılan, iç denetim performansını etkilediği hususunda üzerinde mutabık olunan en uygun göstergeler kullanılmıştır.

İç denetimin performansı hususunda daha önce yapılan çalışmalarda çoğunlukla; etkinlik kriterlerinin, kritik başarı faktörlerinin ve performans göstergelerinin, spesifik olarak denetim sürecine olan etkileri araştırılmış, sistematik olarak bir iç denetim performans ölçümü gerçekleştirilmemiştir. İç denetim performans ölçümünün sistematik hale getirilerek standardizasyonunun sağlanması iddiası ile oluşturulan performans ölçüm modeli, tüm kurum ve kuruluşlar açısından kullanılabilir olması ile literatürdeki ilk örnektir.

IIA, Aralık 2010 da bu konuda yayınladığı “İç Denetimin Etkililiği ve Verimliliğinin Ölçülmesi” başlıklı Uygulama Rehberinde İç Denetimin performans ölçümüne dair Balanced Scorecard yönteminin uygulanmasını ve Frigonun ortaya koyduğu çerçeveyi önermiştir. Ancak bu çerçevede kullanılacak performans göstergeleri ve sübjektif karakterdeki nitel KBF nin nicel olarak nasıl ifade edilebilecekleri netleştirilmemiştir. Dolayısıyla, nicel verilerle hesaplanabilen ve üst yönetim kademelerine anlaşılabilir, net ve somut tek bir rapor olarak sunulabilen bir ölçüm süreci şimdiye kadar söz konusu olmamıştır. Çalışmanın literatüre bu yöndeki katkısı, sunulan performans ölçüm modelinin nicel olarak ifade edilebilen, ispatlanabilir, kolay anlaşılır ve net bir çerçeveye sahip olmasıdır. İç denetim performansı ve etkinliği ile ilgili somut bir analiz sunarak, kurumların ve yönetimlerinin iç denetim farkındalığının yükselmesine katkıda bulunmaktadır.

Kurulan modele ait performans boyutları, balanced scorecard yöntemi gereği birbirleriyle bağlantılıdır ve nihai olarak değer yaratma boyutunu etkilemektedirler. Değer yaratma boyutu ise, iç denetim faaliyetinin misyonuna uygun şekilde ve aynı zamanda kurum hissedarlarının ya da sahiplerinin beklentisi olan; kurumsal değerlerin korunması ve geliştirilmesine ait finansal ya da itibari büyümenin yansımalarını somut olarak gösterir.

Modelin uygulama kısmında kullanılan AHP ve 10P Puan Ölçeği analiz metotları, hem hiyerarşik biçimde öğrenme-gelişme boyutundan başlayarak sırasıyla denetim süreci, paydaşlar ve değer yaratma boyutlarına göre hem de tek tek aralarındaki bağlantılara göre iç denetim performansının kümülatif olarak belirlenmesini sağlamıştır. Modele ait dört boyut AHP yöntemine göre ağırlıklandırılmıştır. Boyutların ve KBF' nin ağırlıkları tezde önerilen istatistikî yöntemlerden farklı olarak, kurumsal yapıya göre değişiklik gösterebilir. Denetim süreci sonunda önceden belirlenen hedeflerle karşılaştırma yapılarak ağırlık oranlarına göre performans değerleri elde edilmiştir. Kümülatif olarak değerlendirildiğinde, iç denetim faaliyetinin belirlenen denetim süresi içindeki performans değeri elde edilmektedir. Bu değer, yönetim kademelerinin iç denetime olan algısını yönlendirir.

Kurgu olarak verilen örnek performans ölçümünün yanı sıra, farklı sektörlerde ait gerçek kurumsal verilerle yapılacak olan uygulama örnekleri modelin geçerliliğinin ve uygulanabilirliğinin anlaşılmasına katkı sağlayacaktır. Dolayısıyla ileride bu tür çalışmaların yapılması önerilebilir. Buna istinaden model uygulanırken; karşılaştırılacak veya hedef olarak belirlenen değerlerin, objektif ve reel olmaları gerekmektedir. Sağlıklı şekilde belirlenen hedeflere göre yapılan performans değerlendirmesi, doğru ve etkili analiz yapılmasına imkân sağlar. Modelin etkin şekilde çalışabilmesi için, performans göstergelerine ait verilerin sağlıklı şekilde belirlenmiş olması gereklidir. Bunun için denetim faaliyetini izleyen sorumluların verilere erişiminde kısıtlama olmaması, şeffaf ve net bir sürecin işlemesi gerekmektedir. İlâveten, modele finansal analiz tekniklerinin de eklenerek yapılacak değerlendirmelerin derinleştirilmesi de mümkündür.

Sunulan iç denetim performans ölçüm modeli; iç denetim performansını somut olarak, net şekilde ifade edebilecek ve üst yönetime tek bir rapor olarak sunulabilecek bir analiz aracıdır ve iç denetim faaliyetinin, etkin şekilde çalışarak kurumsal değerlerin korunması ve geliştirilmesi dair sağladığı faydayı somut olarak

göstermektedir. Bu modelin; kurumsal değerin korunması ve arttırılması açısından iç denetimin etkinliğini ispatlamakla beraber; yönetim kademelerinin iç denetim farkındalığının artmasına ve iç denetim faaliyetinin günümüzde daha sistematik ve disiplinli şekilde kurumsal süreçlere entegre edilmesine katkı sağlayacağı düşünölmektedir.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

ANDERSON Douglas J, EUBANKS Gina, **Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense**, COSO, July 2015

AYSAN M.A., **Kurumsal Yönetim ve Risk**, Elit Ofset, 2007

BAKKAL Hakan, vd., **İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi**, İdeal Yayıncılık, İstanbul, 2016

BARUTÇUGİL İsmet, **Performans Yönetimi**, Kariyer Yayıncılık, İstanbul, 2002

BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000

COSO, **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**, 2004

COSO, **Enterprise Risk Management Framework: Integrating with Strategy and Performance**, June 2017

COŞKUN Ali, **Stratejik Performans Yönetimi ve Performans Karnesi**, Literatür Yayınları, 2007

ERDOĞAN Melih, **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005

GABAN Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, SPK Yayın no:132, Ankara, 1999

GHİTA M., **Internal Auditing**, Economic Publishing House, 2006

GÜCENME Ümit, **Muhasebe Denetimi**, Bursa: Alfa Akademi Yayınları, 2004,

GÜREDİN Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, 2014

GÜREDİN Ersin, **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000

HEİER Jan R., DUGAN M.T., **A Century Of Debate Internal Controls And Their Assessment: A Study Of Reactive Evolution**, 2005

IIA, **AUSTİN CHAPTER**, Performance Measures For Internal Audit Functions : A Research Project, , 2008-2009

IIA, **Görüş Açıklamaları**, Etkili Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üç Savunma Hattı, 2013

IIA, **Pozisyon Raporu**, İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol, Ocak 2009

IIA, **UMUÇ** 2017

IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi** 1312

- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi** 2020,
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi** 2030
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi** 2040
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Std. 2420- Raporlamanın Kalitesi
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Standart 2450 – Genel Görüşler
- IIA, **IIA Pozisyon Raporu**, İç Denetim Yönetmeliği Güvence Başarısı İçin Detaylı Bir Plan, Ocak 2019
- IIA, **Pozisyon Raporu**, Güven İlişkisi: Denetim Komitesi ile İç Denetim Arasında Daha İyi İlişkiler İnşa Etmek, Ocak 2019
- IIA, **Pozisyon Raporu**, Uygunluk Neden Önemli? İç Denetim Standartlarına Uygunluk Gerçek Güvenceyi Sağlamanın Anahtarıdır, 2018
- IIA, **Tamamlayıcı Rehber**, Risk Yönetimi ve Güvence Görevlerinin Koordinasyonu, Mart
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi** Standart 2400
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi** Standart 2500
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Standart 2010
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Standart 2300- Denetimin Yürütülmesi
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Entegre Denetim, Temmuz 2012
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat: Bir Güvence Haritası Oluşturmak, Ocak 2018
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, ISO 31000 Temelinde Risk Yönetiminin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi, Aralık 2010
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, İç Denetim Görüşlerinin Formüle Edilmesi ve Açıklanması, Mart 2009
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, İç Denetim Stratejik Planının Geliştirilmesi, Temmuz 2012
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, İç Denetimin Etkililiğinin ve Verimliliğinin Ölçülmesi, Aralık 2010
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Kalite ve Güvence Geliştirme Programı, Mart 2012
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Risk Yönetim Sürecini Değerlendirmek, Mart 2019
- IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Risk Yönetimi ve Güvence Görevlerinin Koordinasyonu, Mart 2012

IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, Yönetim Kurulu ile Etkileşim, Ağustos 2011

IIA, **UMUÇ**, Standart 2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtimat

IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, 2110-1

IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, 2110-2

IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, 2110-3

IIA, **UMUÇ Uygulama Rehberi**, 2120- Risk Yönetimi Yeterlilik Değerlendirmesi

Insights To Quality, How The IIA's Core Principles Support Successful Internal Audit Practices, 2018

KAPLAN R.S., NORTON D.P, **Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek**, Aura Kitapları, Ağustos 2015

KARACAN Sami, UYGUN Rahmi, **Denetim ve Raporlama**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2016

KARAPINAR Aydın, vd., **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim SPK Lisanslama Sınavına Hazırlık**, Gazi Kitabevi, 2008

KAVAL Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM AŞ., Ankara, 2003

KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, 2000

KOÇEL Tamer, **İşletme Yöneticiliği**, Beta Yayınları, İstanbul, 2003

KPMG 2016, **Küresel CEO Araştırması**, 2017, www.kpmg.com.tr,

MOELLER R. Robert, **Brink's Modern Internal Auditing**, 2005, John Wiley & Sons, Usa

ÖZBEK Çetin, **İç Denetim**, Cilt 1, TİDE Yayınları, İstanbul, Ekim 2012

ÖZBEK Çetin, **İç Denetim**, Cilt 2, TİDE Yayınları, İstanbul, Ekim 2012

PEHLİVANLI Davut, **Modern İç Denetim**, Beta Yayın, İstanbul, 2019

PHİLNA C., ERASMUS J. LOURENS, **What Drives And Measures Public Sector Internal Audit Effectiveness? Dependent And Independent Variables**, Wiley & Sons, 2017

RAY E., **Adding Value: How Modern Internal Auditing Assets Organizations in Achieving Strategic Objectives**, Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2007

RİDLEY J., **Cutting Edge Internal Auditing**, John Wiley&Sons Ltd., England, 2008

SALTIK Nihal, **İç Kontrol Standartları, Bütçe Dünyası**, Cilt: 2, 2007

SANAL R., *Türkiye’de Yönetmel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, Todaye Yayınları, 2002

SAWYER, vd., *Sawyer’s Internal Auditing*, IIA, 2003

SAWYER, Vinton G., *The Manager and the Internal Auditor*, Wiley’s, New York, 1996

SAWYER’S, *İç Denetçiler için Rehber*, Cilt 1-İç Denetimin Temelleri, Çetin Özbek, TİDE Yayınları, İstanbul, Ekim 2016,

Sawyer’s, *İç Denetçiler için Rehber*, Cilt 2, İç Denetimin Temelleri, Çetin Özbek, TİDE Yayınları, İstanbul, Ekim 2016

SELİMOĞLU Seval, vd., *Bağımsız Denetim*, Nobel Yayıncılık, 2017

SEZER Evren, İç Denetimin Yarattığı Katma Değer ve Ölçümü, *Deloitte*, İstanbul, Kasım 2013

SOBEL J. Paul, *Auditor’s Risk Management Guide: Integrating Auditing &ERM*, CCH Incorporated, USA, 2005

The CBOK 2015, *Global Internal Audit Practitioner Survey Questions*, IIA, 2015

TOKAÇ, *Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi: Muhasebe Yöneticisinin El Kitabı*, Ekonomi-İşletme Dizisi-6, İstanbul: Tunca Kitabevi, 2006

UMUÇ, *Uygulama Klavuzu*, Yetenek Yönetimi İyi Ekip Üyelerini İşe Alma, Geliştirme, Motive Etme ve Kurumda Tutma, Aralık 2015

USUL Hayrettin, *Bağımsız Denetim*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015

UYAR Süleyman, *İç Kontrol ve İç Denetim 5018 sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009

YILANCI Münevver, *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, Detay Yayıncılık, Ankara 2015

MAKALELER

ASLAN Sinan, ÖZÇELİK Hayrettin, İç Denetim ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2009, Cilt 5, Sayı 10

AĞ Ali Rıza, ÇİL Elif, Toplam Kalite Yönetimi Açısından İç Denetimin Değerlendirilmesi, *International Journal of Society Research*, 2019 Supplement, Vol. 12

AĞCA Veysel, TUNÇER Ender, Çok Boyutlu Performans Değerleme Modelleri ve Bir Balanced Scorecard Uygulaması, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, B.F. Dergisi*, C.VIII, S.1, 2006

AĞDENİZ Serkan, İç Denetimde İzleme Faaliyetine İlişkin Yol Haritası, **Denetim**, 2013/11

AKÇAY Serkan, Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi**, 2013,C.XV, S.1

AKSOY Tamer, Kahyaoğlu Sezer, Measuring The Internal Audit Performance: Tips For Successful Implementation İn Turkey, **American International Journal of Contemporary Research**, April 2013, Vol. 3 No. 4

ALZEBAN A., GWILLIAM D., Factors Affecting The Internal Audit Effectiveness: A Survey Of The Saudi Public Sector, **Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation**, 2014, 23

ARENA M., AZZONEG., Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness, **International Journal of Auditing**, 2009,13

AVRAM C. BOTA, Palfi C. “Adding Value – The Significant Substance of Internal Audit”, **International Journal of Business Research**,2008

BALOĞLU Gürol, vd., İşletmelerde İç Denetimin Rolü: Türk Finans Sektöründe Bir Araştırma, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi MED**, 2017

BAŞPINAR Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, 2005, 148. Sayı

BEDNAREK P., Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Polish Private and Public Sectors, **In Efficiency in Business and Economics**, 2018

Best Practices in Implementing Quality Assurance & Improvement Programs, **The Austin Chapter Research Committee**, MARCH 2012

CBOK 2006, A Global Summary Of The Common Body Of Knowledge 2006

CBOK 2010 Knowledge Report / Attributes of Highly Effective Quality Assurance And Improvement Programs , January 2010

CBOK 2010, The IIA’s Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study, Measuring Internal Auditing’s Value Report III, 2010

COHEN A., SAYAG G. The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations, **Australian Accounting Review**, 2010, No. 54, Vol. 20, Issue 3

COSTAN L., POPA S. The Company's Internal Audit Seen As A Piece Of A Complex System, **21st International Conference on Control Systems and Computer Science**, 2017

ÇIPLAK V., GÜRDAL T., Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2014,

DİCLE Ülkü, USLUER Tolga, “The Relationship between Culture and Effectiveness of Internal Auditing, an Empirical Study”, **International Journal of Contemporary Applied Sciences**, 2016

DİTTENHOFER M., "Internal audit effectiveness: An expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, 2001,16(8)

DOĞAN Nuri Özgür, GENCAN Seda, Bulanık Analitik Hiyerarşi Prosesi Temelli Balanced Scorecard Yöntemiyle Sağlık Sektöründe Stratejik Önceliklerin Belirlenmesi: Bir Uygulama, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Haziran 2017, 21(2), 695-714

ECIIA, "Avrupa'da İç Denetim", *Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu Konum Raporu*, 2005

Erciyas Eravcu Tuğba, Torun Talip, Çok Boyutlu Performans Değerlendirme Aracı Olarak Balanced Scorecard Modelinin Çimento Sektöründe Kullanılması, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2018, Cilt: 20, Sayı: 4, 523-557

FRİGO M.L., "A Balance Scorecard Framework for Internal Auditing Departments" *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, Altamonte Springs, Florida, 2002

Gencer Cevriye, Çetin Tuğba, Kurumsal Performans Karnesi ve Havacılık Sektöründe Bir Uygulama, *Savunma Bilimleri Dergisi*, Kasım 2011, Cilt 10, Sayı 2, 105-121

GÖRMEN Murat, Değer Katan Bir İç Denetim, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2019, Yıl 12, Sayı 1

GÖRMEN Murat, Kamuda İç Denetim Performansının Ölçümünde Bir Model Önerisi: Dengeli Başarı Göstergesi (DBG) Yaklaşımı, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2017, 19/3

GTAG, *Global Teknoloji Denetim Rehberi 4*, Bilgi Teknolojileri Denetimi Yönetimi, Mart 2013

GTAG, *Global Teknoloji Denetim Rehberi*, Sürekli Denetim: Sürekli Güvence Sağlamak için Sürekli Denetimin ve İzleme Faaliyetlerinin Koordine Edilmesi, Mart 2015

GÜLER Alptuğ, ARKIN Ali Kasım, COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesine Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımıyla Bakış ve Bir Kurum Uygulaması-I, *Denetim*, Eylül, Aralık 2018, Yıl: 8, Sayı: 18

GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, The Effect Of Internal Audit System On Institutional Governance Level In Businesses, Journal of Accounting, *Finance and Auditing Studies*, 2019, 5/3

IIA Uk&Ireland, *Audit Committee Briefing- Gaining Assurance On Risks*, 2006

IIA, *GAIN*, Measuring IA performance 2009

IIA, İç Denetimin Global Nabızı Kanalıyla Sunulan Yeni Trendler, *Global Perspektifler ve Anlayışlar*, 2016, Sayı 5, globaliaa.org

IIA, İç Denetimin Stratejik Etkisini Arttırmak, *Global Perspektifler ve İlgörüler*, 2016, Sayı 6

IIA, *Insights To Quality*, 2017

IIA, *KPMG*, Strategy-Related Auditing, Discussion Paper, 2015

IIA, *Küresel Bakış Açıları ve Anlayışlar*, Yıkıcı Dönüşüm Çağında İç Denetim, 2018, globaliia.org,

IIA, *TONE AT THE TOP*, Değer Kilidini Açmak: Denetim Komiteleri İç Denetimden Daha Fazla Nasıl Yararlanabilirler? 2016, Sayı: 77

İSMMO, *KOBİ'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler*, Nisan 2013

KARAKAYA Gencay, COSO Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenleme Çerçevesinde Getirilen Güncellemeler, *Denetişim*, Eylül / Aralık 2018, Yıl: 8, Sayı: 18

KIYMETLİ İlker, Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim, *Çankırı Karatekin University Journal of the Faculty of Economics & Administrative Sciences*, Spring2016, Vol. 6 Issue 1

KPMG, İç Denetçinin Artan Rolü: İç Denetim Perspektifinden Değer Yaratma ve Değer Koruma, *İç Denetim Dergisi*, 2007 Yaz Özel Eki, Sayı:19

Mihret D.G., YİSMAW A.W., Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study, *Managerial Auditing Journal*, 2007,22(5)

NUHOĞLU İrem, vd., Are the Activities of the Internal Audit Function Associated with Audit Committee Quality Factors? *Boğaziçi Journal Review of Social, Economic and Administrative Studies*, 2014, Vol. 28, no. 1

ÖZEN Şerif Olgun, Görevin Gözetimi? Kim? Nerede? Nasıl? *Denetişim*, 2012/10

ÖZER Gökhan, vd., İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişkilerin, Üst Yönetim Desteğinin ve İç Denetimin Bağımsızlığının İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Etkileri, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı*, 2018

ÖZKAN M., Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2013

ÖZYÖRÜK Bahar, Şirin Yeşim, vd., Performans Ölçümünde Dengelenmiş Skor Kart ve Analitik Hiyerarşi Prosesi Entegrasyonu, *TÜBAV Bilim*, 2014,7(1),7-28

PREWETT K., Terry A., COSO's Updated Enterprise Risk Management Framework—A Quest For Depth And Clarity, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 2018, 29(3)

SAVCIUK Olga, Internal audit efficiency evaluation principles, *Journal of Business Economics and Management*,2009, 8:4

SEZER Enver, KAHYAOĞLU Bozkuş, Modern İç Denetim ile Değer Yaratmak, *Denetişim*, 2012

ŞİMŞEK Kezban, ATAMAN Başak, Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında İç Denetimde Ölçek Önerisi: Nitelik ve Performans Standartları Ölçekleri, *Turkish Studies*, 2019, Volume 14, Issue 3

TEKTÜFEKÇİ Fatma, İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak, *Möдав*, 2008/2

TROTMAN A., DUNCAN K., Internal Audit Quality: Insights from Audit Committee Members, Senior Management, and Internal Auditors, *A Journal Of Practice & Theory*, November 2018, Vol. 37, No. 4,

TÜM K., Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, Aralık 2013, 17 (2)

TÜREDİ Hasan, vd., Risk Odaklı İç Denetim, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan/2015

UZUN Ali Kâmil, "Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi", *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, 1999, Yıl:1, Sayı:6

UZUN Ali Kâmil, Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, *Active Dergisi*, Kasım-Aralık 2009, 62. Sayı

YURTSEVER Gürdoğan, İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 2015, Cilt: 52

ZIEGENFUSS D., Measuring Performance, *Internal Auditor*, 2000, 57 (1)

TEZLER

KORKMAZ Göksel, Bir Stratejik Kontrol Aracı Olarak İç Denetimin Stratejik Planlamanın Uygulama Başarısındaki Rolü, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi*, Ankara 2019, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**

ÖZKAN Barış, Performans Yönetim Yöntemi Olarak Dengeli Hedef Kartı (Balanced Scorecard) ve Bir İşletmede Uygulanması, SELÇUK Üniversitesi FEN Bilimleri Enstitüsü, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2011

ŞİMŞEK Ahmet, Kalkınma Ajanslarının Performans Ölçümü, **Yayımlanmamış Uzmanlık Tezi**, 2013

BİLDİRİLER

http://www.tide.org.tr/uploads/MuhasebeEgititimSempozyumBildirisi_TIDE2017.pdf

UZUN Ali Kâmil, USLUER Tolga, İç Denetimde Dönüşüm ve 2017 Yılında Öne Çıkan Konuların Değerlendirilmesi, Muhasebe Eğitim Sempozyum Bildirisi, <http://www.tide.org.tr>

UZUN Ali Kâmil, ERGÜVEN Engin, "İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler", XXIX. Muhasebe

Eğitimi Sempozyumu, 21-25 Nisan 2010,
http://www.tide.org.tr/uploads/MuhasebeEgitimSempozyumBildirisi_TIDE2017.pdf

İNTERNET KAYNAKLARI

IIA, Küresel Bakış Açıları ve Anlayışlar, İç Denetim ve Dış Denetim Örgütsel Yönetişimde Ayrı Roller, 2017, Sayı 8,
<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Distinctive-Roles-in-Organizational-Governance-Turkish.pdf>,

ASLAN Bayram, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, Sayıştay Dergisi. S.77. Nisan-Haziran 2010, <http://tojde.anadolu.edu.tr>.

FLOŞTOIU Sebastian, The Objective Of The Public Internal Audit “The Value-Added”, Management And Economics,2(66)/2012
<http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/>

FRASER John, LİNSAY,Hugh Yönetim Kurullarının İç Denetim Hakkında Sorması Gereken 20 Soru, Çev. Mehtap Doğan, vd., IIA Bülten
<https://www.tide.org.tr/page/21/Meslek-Hakkında>

UZUN Ali Kâmil, “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, 2015,
<http://www.icdenetim.net>

ÇATIKKAŞ Özgür, Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği, 2005, <http://hdl.handle.net/11424/11555>

<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Distinctive-Roles-in-Organizational-Governance-Turkish.pdf>

Türedi Hasan, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt 9, Sayı 16, 2011

<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Internal-Audit-in-the-Age-of-Disruption-Turkish.pdf>

<http://bertankaya.net/wp-content/uploads/2017/08>

ERM, Applying Enterprise Risk Management to Environmental, Social and Governance-Related Risks, <https://www.coso.org/Documents/COSO-WBCSD-Release-New-Draft-Guidance>, 2018

<https://www.gleim.com/accounting/cia/ciaonline/run.php/>

GRİFFİTHS David, Risk Based Internal Auditing: An Introduction, version.2.0.3.,2006, <http://internalaudit.biz>

UZUN Ali Kâmil, İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri, akuzun@deloitte.com

BOŞA Cristina, PALFİ Cristina Measuring And Assessment Of Internal Audit's Effectiveness, Mayıs 2014, <https://www.researchgate.net/publication/46533259>

http://www.tlan.net.cn/wp-content/uploads/2012/11/Audit_Research_EY_BRS_GlobalInternalAudit07.pdf

RAINER L., ULRICH H., A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 Iss: 1, 2015, <http://www.emeraldinsight.com/toc/maj/30/1>

GAIN Benchmarking Compilation, *Balanced Scorecard Approach to Internal Auditing*, 2007, www.theiia.org/download.cfm?file=3974

FILIOS John vd., *Performance Measurement of Internal Audit: A Balanced Scorecard approach*, 16th Annual Conference of Hellenic Finance and Accounting Association (H.F.A.A.), At Athens December 2017

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/lcDenetimYetenekCercevesi.pdf>, 07.10.2019)

<https://nazifburca.com/2017/09/20/yenilenen-coso-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi/>

[https://doi.org/10.1016/0270-0255\(87\)90473-8](https://doi.org/10.1016/0270-0255(87)90473-8), Saaty, R. W., *The Analytic Hierarchy Process-What It Is And How It Is Used*. *Mathematical Modelling*, 1987, 9(3), 161-176

ERNST&YOUNG, *Escalating The Role of Internal Audit*, **Ernst&Young Global Internal Audit Survey**, 2008
<http://www.ey.com/global/content.nsf/International/AABS>

ERNST&YOUNG, *Global Internal Audit Survey, A Current State Analysis With Insights Intofuture Trends and Leading Practices*, 2007

EKLER

İÇ DENETİM GERİ BİLDİRİM ANKETİ

Değerlendirenin Adı:.....

Birim:.....

Değerlendirme tarihi:.....

Puanlama Kriterleri

1 Puan: Çok yetersiz

2 Puan: Yetersiz

3 Puan: Normaldir.

4 Puan: Normalin üstündedir.

5 Puan: Normalin çok üzerindedir.

DEĞERLENDİRME KRİTERİ	Puanlama
1. Denetim başlangıcında iç denetçilerin birim faaliyetleri hakkındaki bilgisi tatmin edicidir.	
2. İç denetçiler denetim çalışmasına önceden hazırlanarak gelmişlerdir.	
3. Denetim başlangıç toplantısı düzenli, disiplinli ve organize bir şekilde gerçekleşmiştir.	
4. Denetim başlangıç toplantısında denetim hedefleri, kapsamı, aşamaları ve yapılacak olan çalışmalar, birimimizden ve çalışanlardan beklentiler açık ve net olarak anlatılmıştır.	
5. Denetim başlangıç toplantısında birimizin beklenti ve görüşlerini açık ve net ifade edebilmesi için gereken fırsatlar sunulmuştur.	
6. İç denetçilerin, birimin ve işlem süreçlerinin işleyişini anlama ve kavrama seviyeleri yeterlidir.	
7. Denetim süresince iç denetçilerin bulguları zamanında ve açıklayıcı bir şekilde birimize iletilmiştir.	
8. Denetim çalışması planlanan süresi içerisinde kesintiye uğramadan tamamlanmıştır.	
9. Denetim çalışması süresince iç denetçilerle birimiz çalışanları arasında etkili bir iletişim seviyesi oluşturulmuştur.	

DEĞERLENDİRME KRİTERİ	Puanlama
10. İç denetim faaliyetleri birimimiz işlem süreçlerinin işleyişinde kesintiye neden olmamıştır.	
11. İç denetim faaliyetleri sırasında birimimizin kaygıları, düşünceleri ve önerileri iç denetçiler tarafından dikkate alınmıştır.	
12. İç denetim faaliyeti profesyonel ve tarafsız bir şekilde gerçekleştirilmiştir.	
13. İç denetim faaliyetinin aşamaları ilerleyişi hakkında birimize düzenli bilgi sağlanmıştır.	
14. İç denetçiler tarafından getirilen öneriler birimimiz iş süreçlerindeki risklerin azaltılması, iç kontrolleri güçlendirilmesi açısından faydalı ve gerekli görülmektedir.	
15. Birimimiz tarafından denetim bulgularına gerekli cevapların verilebilmesi ve önerilere yönelik gerekli planlamanın yapılabilmesi için yeterli süre verilmiştir.	
16. Kapanış toplantısında denetim bulguları, olası riskler ve alınması gereken önlemlere yönelik birimize yeterli ve açıklayıcı bilgi verilmiştir.	
17. Taslak rapor kapanış toplantısı ve denetim süresince birimimiz yönetici ve çalışanlarına yapılan bilgilendirme ile uyum içerisindedir.	
18. Taslak raporda denetim bulgularına adil, tarafsız ve yeterli bir şekilde bir şekilde yer verilmiştir.	
19. Final raporda birimimiz cevaplarına adil tarafsız ve yeterli bir şekilde yer verilmiştir.	
20. Final rapor açık, öz ve anlaşılır bir rapordur.	
21. Denetim süresince iç denetçiler ile birimimiz yönetici ve çalışanları arasında saygılı ve karşılıklı anlayış ve işbirliğine dayalı bir ilişki gerçekleştirilmiştir.	
22. İç denetçiler karşılaşılan sorunlarda yapıcı ve sorun çözücü davranmıştır.	
23. İç denetim çalışması birimimiz açısından faydalı, riskler ve iç kontroller konusunda yol gösterici ve vizyon sağlayıcı olmuştur.	
İLAVE ÖNERİLER	
İç denetim faaliyetlerinin kalitesinin geliştirilmesine yönelik öneriler (varsa)	
İlave görüş ve öneriler	

İÇ DENETÇİ DENETİM DEĞERLENDİRME FORMU

Tarih:

Denetim Görevinin Adı:

DEĞERLENDİRME KRİTERİ	DEĞERLENDİRME	PUAN (1-5)
1. Denetim öncesinde denetim ön inceleme hazırlıkları yeterli bir şekilde tamamlanmış mıdır?		
2. Denetim hedefleri yıllık denetim planının ve kurumun genel hedefleriyle uyumlu bir şekilde belirlenmiş midir?		
3. Denetim adımları uygun bir şekilde planlanmış ve her bir adımın gerekleri yerine getirilmiş midir?		
4. Denetim dokümantasyonu yeterli midir?		
5. Denetim planlanan sürede tamamlanmış mıdır?		
6. Denetim adımlarının her biri için belirlenen sürelerle uyulmuş mudur?		
7. Denetim adımları birbiriyle uyumlu bir şekilde gerçekleştirilmiş midir?		
8. Risk- kontrol matrisleri, denetim bulguları ve raporu dahil olmak üzere tüm denetim dokümantasyonu birbiri ile uyum içerisinde midir?		

9. Denetim sonucunda bir bütün olarak denetim hedeflerine ulaşılmış mıdır?		
10. Denetim süresinde başarılı olunan alanlar var mıdır? Nelerdir?		
11. Denetim süresinde başarısız olunan alanlar var mıdır? Nelerdir?		
12. Denetim de daha iyi yapılabilecek alanlar var mıdır? Nelerdir?		
13. Denetim süresince denetim ekibinin (veya denetçinin) kendi içerisindeki iletişimi yeterli midir?		
14. Denetim süresince denetim ekibinin (veya denetçinin) izleme sorumlusu ve iç denetim birimi ile iletişimi yeterli midir?		
15. Denetim süresince denetim ekibinin (veya denetçinin) denetlenen birim yönetici ve çalışanları ile iletişimi yeterli midir?		
16. Denetim sırasında karşılaşılan sorunlarla yeterli ölçüde başedebilmiş midir?		
17. Denetçinin denetim görevine yönelik tutumu olumlu mudur?		

Düzenleyen Denetçi:.....

İzleme Sorumlusu:.....

(Hakkında Form Doldurulan) Denetçi:.....

İÇ DENETÇİ PERFORMANS DEĞERLENDİRME FORMU

Değerlendirilenin Adı Soyadı:

Değerlendirilenin Ünvanı:

Değerlendirme Tarihi:

DEĞERLENDİRME KRİTERİ	DEĞERLENDİRME PUANI (1-7 PUAN)
A. KİŞİSEL ÖZELLİKLER	
1. Güvenilir olma	
2. Gizlilik gerektiren konularda azami özeni gösterebilme	
3. Titiz ve çalışkan olabilme	
4. Soğukkanlı ve sakin olabilme	
5. Nazik ve dengeli olabilme	
6. Olgun olabilme ve olgun davranabilme	
7. Zamanı etkin kullanabilme	
8. İşbirliğine ve grup çalışmasına yatkın olabilme	
9. Uyumlu olabilme	
10. Gerekli hallerde yaratıcı olabilme	
11. Kararlı ve tutarlı olabilme	
12. Talimatları yerine getirme ve kurallara uyum	
B. TEKNİK BİLGİ VE DONANIM	
13. İç denetim standartlarını bilme ve uygulama becerisi	
14. İş tanımının gerektirdiği ölçüde kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol prensip ve standartları, modelleri konularında yeterli bilgi sahibi olma ve uygulayabilme becerisi	

15. Kendi ünvanına yönelik iş tanımını da dahil olmak üzere iç denetim yönetmeliği, iç denetim rehberleri ve iç denetim birimini ilgilendiren diğer düzenlemeleri bilme ve uygulayabilme becerisi	
16. Etik kurallarda dahil olmak üzere kurumun ana politikalarını, ana faaliyet kollarına ilişkin prosedürleri, uygulama rehberlerini ve diğer önemli kurum içi mevzuat ve düzenlemeleri bilme ve uygulayabilme becerisi	
17. Kurum faaliyetlerini ilgilendiren önemli yasal düzenlemeleri ve ilgili mevzuatı bilme ve kullanabilme becerisi	
18. Muhasebe, finansman, istatistik, kurum operasyonları, yönetim prensipleri, insan kaynakları yönetimi, temel hukuk, bilişim teknolojileri ve ofis yazılımları konularında iş tanımının gerektirdiği ölçüde bilgi sahibi olma ve uygulayabilme becerisi,	
C. DENETİM UYGULAMA BECERİLERİ	
19. Denetim hedeflerini gerçekleştirme becerisi	
20. Denetim için gerekli ön incelemeleri öngörülen kalitede yapabilme becerisi	
21. Risk ve kontrol değerlendirmesini gerektiği gibi yapabilme becerisi	
22. Denetim planını hazırlayabilme becerisi	
23. Denetim planını gerektiği gibi gerçekleştirebilme becerisi	
24. Analitik inceleme yapabilme becerisi	
25. Denetim sonuçlarını yeterli denetim bulguları ile destekleme becerisi	
26. Denetim bulgularına yönelik öneri geliştirebilme becerisi	
27. Denetim sürecini yeterli bir şekilde dokümente edebilme ve çalışma kağıtlarını eksiksiz ve yeterli hazırlayabilme becerisi	
28. Denetim sonuçlarını raporlayabilme becerisi	
D. DENETİM YÖNETİMİ BECERİLERİ	
29. Zamanını etkin kullanabilme becerisi	

30. Organize olabilme ve disiplinli çalışabilme becerisi	
31. Belirlenen sürede denetimi tamamlayabilme becerisi	
32. Denetim için tahsis edilen kaynakları etkin kullanabilme becerisi	
33. Denetim ekibinin görevlendirilmesini ve gerçekleştirilen işlerin takibini etkin bir şekilde izleyebilme becerisi	
34. Denetim bulgularını zamanında ilgili yöneticilerle tartışabilme ve cevaplarını zamanında alabilme becerisi	
35. Açılış ve kapanış toplantılarını etkin bir şekilde yapabilme becerisi	
36. Denetim bulgularına yönelik geliştirilen önerileri ilgili yöneticilerle tartışabilme becerisi	
37. Denetim sürecinin işleyişi hakkında izleme sorumlusunu doğru ve tam bilgi ile bilgilendirme becerisi	
E. İLETİŞİM BECERİLERİ	
38. Denetim sırasında denetlenen birim yönetici ve çalışanları ile etkili bir iletişim oluşturabilme becerisi	
39. Denetim ekibi ile etkili bir iletişim oluşturabilme becerisi	
40. İzleme sorumlusu dahil olmak üzere, iç denetim birimi yöneticileri ile etkili bir iletişim kurabilme becerisi	
41. Etkili sunum hazırlayabilme ve bunu açık, öz ve anlaşılır bir şekilde sunabilme becerisi	
42. Çalışma kağıtları, denetim dokümantasyonu ve raporlama dahil tüm yazılı iletişimde öz, kısa, tam, doğru, açık ve anlaşılabilir raporlama yapabilme becerisi	
43. İkili iletişimde saygılı, etkili dinleyebilme ve pozitif bir tutum izleyebilme becerisi	
F. LİDERLİK VE YÖNETİCİLİK BECERİLERİ	
44. Stres altında performansını koruyabilme becerisi	
45. Kendi kendini motive edebilme becerisi	
46. Ekibini ve etrafındakileri motive edebilme becerisi	

47. Sorumluluk alma veya bir işi kendi inisiyatifiyle başlatabilme becerisi	
48. Sorumlu olduğu işleri mümkün olan en az yönlendirmeye gerçekleştirebilme becerisi	
49. Kısa zamanda doğru karar alabilme ve uygulayabilme becerisi	
50. Sorunlara doğru teşhis koyabilme ve etkin bir şekilde çözebilme becerisi	
51. Ast ve üstlerinin beğeni ve takdirini kazanabilme becerisi	
BİREYSEL DEĞERLENDİRME KONULARI	AÇIKLAMA
52. Değerlendirilenin en kuvvetli yanları nelerdir?	
53. Değerlendirilenin kendisini geliştirmesi gereken alanlar hangileridir?	
54. İç denetçinin mesleki gelişimini sürdürmesi ve performansını artırması için hangi ilave deneyim ve eğitime ihtiyaçları vardır?	
55. İç denetçinin yıl içerisinde gerçekleştirmesi gereken spesifik hedefler var mıdır? Bu hedefler ne düzeyde gerçekleştirilmiştir?	
56. Kendisine verilen görevler dışında iç denetçinin performansını gösterebildiği başka alanlar var mıdır?	
BİREYSEL DEĞERLENDİRME KONULARI	AÇIKLAMA
57. Gerek teknik bilgi ve donanım gerekse nitelikler yönüyle değerlendirilen bir sonraki ünvana terfi ettirilmeye hazır mıdır?	
58. Kariye gelişimi konusundaki beklentileri nelerdir?	

İlk Yönetici Değerlendirmesi:.....

Değerlendirme Notu:.....

Değerlendirilenin Görüşleri:.....

İkinci Yönetici Değerlendirmesi:.....

Son Değerlendirme Notu:.....

Son Değerlendirmeye İlişkin Değerlendirilenin Görüşü:.....

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı: Zehra FIRAT
Uyruğu: T.C.
Doğum Yeri ve Tarihi: İstanbul, 12.08.1982
Medeni Hali: Evli
Adres: Ankara
E-Posta Adresi: zehraguler@hotmail.com

EĞİTİM

Lise: Ümraniye Anadolu Lisesi
Lisans: Ankara Üniversitesi SBF 2004
Yüksek Lisans: İstanbul Gelişim Üniversitesi 2012
Doktora: İstanbul Gelişim Üniversitesi 2020

MESLEKİ DENEYİM

2008 de SMMM ünvanı aldı.
2009-2011 Türk Telekom da uzman yardımcısı olarak çalıştı.
2011-2012 Nakş LTD. kurucu ortak olarak çalıştı.

YABANCI DİL

Yabancı Dili: İngilizce