

# ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: ELEKTRİK ENERJİSİ ÜRETİMİ YAPAN BİR İŞLETMEDE UYGULAMA\*

Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Sami ÖZTÜRK\*\*

Nazar Abdullah Saleh SALEH\*\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 12/10/2018 / Kabul Tarihi : 12/12/2018

## ÖZ

Çalışmanın amacı, uluslararası iç denetim standartlarının bir bölümü olan performans standartları kapsamında, iç denetim faaliyetlerinin analiz edilmesidir. Çalışma Irak'ta elektrik enerjisi üretiminde faaliyet gösteren bir işletmede gerçekleştirilmiştir. Çalışmada kullanılan veriler; işletme bünyesinde yapılan gözlemlerden, performans standartlarına göre işletme çalışanlarına yöneltilen soru ve cevaplar ile işletmenin dış bilgi kullanıcılarına sunduğu bilgilerden elde edilmiştir. Elde edilen veriler neticesinde, işletmenin iç denetim faaliyetleri performans standartlarıyla karşılaştırılmakta ve ortaya çıkan benzerlik ve farklılıklar analiz edilmektedir. Çalışma sonucunda işletmenin iç denetim uygulamalarının uluslararası iç denetim standartlarına kısmen uygun olduğu görülmektedir. Yapılan araştırma neticesinde, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi, etkinliğin, verimliliğin ve uluslar arası iç denetim standartlarına uyumun artırılabilmesi için mevcut iç denetim sisteminin iyileştirilmesi konusunda, işletmeye yönelik olarak bazı öneriler sunulmaktadır. İç denetim standartlarına göre gerçekleştirilecek iç denetim uygulamaları neticesinde işletmede şeffaflık ve hesap verilebilirliğin artırılacağı düşünülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Uluslararası İç Denetim Standartları, Performans Standartları.

**Jel Kodları:** M42, M40.

\* Bu çalışma yazarlar tarafından hazırlanıp yönetilen "Uluslararası İç Denetim Standartları – Performans Standartları Kapsamında İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi: Irak'ta Elektrik Enerjisi Üretimi Yapan Bir İşletmede Uygulama" başlıklı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

\*\* Doktor Öğretim Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, samiozturk@sdu.edu.tr, (orcid.org/ 0000-0002-7657-3150).

\*\*\* nazar\_a38@yahoo.com

**EVALUATION OF THE INTERNAL AUDITING ACTIVITIES WITHIN THE FRAMEWORK OF INTERNATIONAL INTERNAL AUDITING STANDARDS: AN IMPLEMENTATION IN AN ENTERPRISE THAT PRODUCES ELECTRIC ENERGY****ABSTRACT**

The aim of the study is to analyse the internal auditing activities within the framework of performance standards as a part of international internal auditing standards. The implementation was conducted in an enterprise serving at electric power production in Iraq. The data used in the implementation phase of the study was obtained from the observations done in the enterprise, questions for the staff in line with the performance standards and their answers and the information offered by the enterprise to the external users. As a result of the data obtained, the internal audit activities of the enterprise are compared with performance standards and the similarities and differences are analyzed. The outcomes of the study reveal that the internal auditing activities of the enterprise partly comply with the international internal auditing standards. As a result of the research, some suggestions are offered for the enterprise in order to improve the existing internal audit system, to achieve the objectives of the enterprise, to increase the effectiveness, efficiency and compliance with the international internal audit standards. It is assumed that the transparency and accountability within the enterprise could be increases along with the internal auditing activities conducted in accordance with the internal auditing standards.

**Keywords:** Internal Auditing, International Internal Auditing Standards, Performance Standards

**Jel Codes:** M42, M40.

**1. GİRİŞ**

**U**luslararası faaliyet gösteren işletmelerde meydana gelen çeşitli finansal skandalların ardından bilimsel komiteler tarafından oluşturulan raporlar, iç denetim bünyesindeki denetim faaliyetleri konusunda çeşitli düzenlemeler getirmektedir. Bu düzenlemeler, işletme yönetiminin belirlediği stratejilerin hayata geçirilebilmesi için iç denetimin önemine vurgu yapmaktadır. Bu bağlamda, iç denetim fonksiyonları belirlenen stratejileri özümsemeli ve bunların uygulanabilmesi için gerekli şartların oluşmasını kontrol etmelidir. Bununla birlikte iç denetim birimleri; işletmenin karşılaşılabileceği muhtemel risklerin tespit edilmesi ve bunlara karşı önlem alınması konusunda işletmeler için çok kritik öneme sahiptirler (Cuma, 2009: 22). Bilimsel ve teknolojik ilerlemeler; büyük projelerin oluşturulmasına, faaliyetlerin çeşitlilik kazanmasına ve iş hacimlerinin büyümesinden ötürü işletme faaliyetlerinin karmaşıklığına yol açmaktadır. Bu karmaşıklık ve büyümenin beraberinde getirebileceği sorunların bertaraf edilebilmesi için denetim faaliyetleri önem kazanmaktadır. Bağımsız denetimin gecikmeli olarak elde edilen sonuçları nedeniyle modern bilimsel yöntemlere dayanan ve yeterli kaynaklara sahip olan bir iç denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetim sistemi ile birlikte periyodik üretilen doğrulanmış verilere duyulan ihtiyaç bu şekilde karşılanabilmektedir (Tahoun, 2013).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmek, bilişim teknolojilerinden en yüksek derecede fayda elde edebilmek ve işletmelerin koydukları hedeflere ulaşabilmelerini sağlamak için uluslararası iç denetim standartlarını yayınlamıştır. Bu standartlar içerisinde iç denetçilerde bulunması gereken özellikler ve iç denetim faaliyetlerinin niteliği belirlenmiştir. Yayımlanan standartlar günümüze kadar geliştirilmeye devam etmiştir (www.theiia.org). Uluslararası iç denetim standartları iç denetçilerin özelliklerini tanımlayan ilk seri standartlar (1000 numaralı grup) ve iç denetim çalışmalarının niteliğini düzenleyen ikinci seri standartlar (2000 numaralı grup) olmak üzere iki gruba ayrılmıştır (Acc, 2014). Bu çalışmada, uluslararası iç denetim standartları içerisinde yer alan performans standartları kapsamında Irak'ta faaliyet gösteren ve elektrik enerjisi üretimi yapan bir işletmede iç denetim faaliyetlerinin incelenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada öncelikle genel olarak standartlardan bahsedilmekte ardından yapılan araştırma ile işletmenin iç denetim faaliyetleri analiz edilmektedir.

## 2. ULUSLARARASI İÇ DENETİM PERFORMANS STANDARTLARI

İç denetim faaliyetleri dünya genelinde amaçları, sektörleri ve örgütsel yapıları değişen işletmelerde, farklı kültürel ve yasal koşullar altında uygulanmaktadır (Cuma ve Nouredine, 2013: 34). İç denetimin geçmişi ile ilgili tarihçiler arasında görüş ayrılığı olmasına rağmen, iç denetim konseptinin ve metodolojisinin 1941'de Florida - Amerika'daki İç Denetçiler Enstitüsü'nün kuruluşunun başlangıcı olduğu tespit edilmektedir. İç denetime ait net kavramlar, metodoloji ve mekanizmalar bu tarihten itibaren belirginleşmiştir (Alwrdat, 2013: 69). Enstitü, 175.000'den fazla üyeye sahip global iç denetim çalışanları topluluğudur. Merkezi, Altamont Springs, Florida, ABD'de bulunmaktadır. İç Denetçiler Enstitüsü'nün, dünya genelinde 190'dan fazla ülkede yerel ofisleri bulunmaktadır. Ayrıca dünyanın birçok ülkesindeki enstitüleri bir araya getirmektedir. Enstitü; akreditasyon, eğitim, araştırma ve teknik rehberlik alanlarında uzmanlaşmıştır. Bununla birlikte iç denetim mesleğine öncülük etmektedir. İç Denetçiler Enstitüsü'nün temel görevi, iç denetim mesleği için rehberlik sağlamaktır (www.theiia.org). Uluslararası iç denetim standartlarına uyum, iç denetçilerin işletmedeki işlevsel yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için bir gerekliliktir (Suwaidan ve Abuzreq, 2013: 34). Uluslararası iç denetim standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kuruluşların ve bireylerin özelliklerini tanımlarken, performans ölçütleri ile iç denetim faaliyetlerinin niteliği ve bu faaliyetlerin performansının ölçüm kriterleri belirlenmektedir (Nono, 2009: 60). Şubat-Mayıs 2010 döneminde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), uluslararası finansal raporlama standartlarını gözden geçirmiş ve 1 Ocak 2011'de yeni standartları yayınlamıştır. 1 Ocak 2013'de kurul, standartlardaki son değişiklikleri onaylamıştır (Alwrdat, 2013: 73). Uluslararası iç denetim standartlarının hedefleri aşağıdaki maddeler halinde özetlenmektedir (Al Afifi, 2009: 55):

- İç denetimde uygulanması temel ilkelerin belirlenmesi,
- İç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi ve güçlendirilmesi için bir çerçeve geliştirilmesi,
- İç denetimin performansını ölçmek için bir temel oluşturulması,
- Organizasyonda örgütsel süreçlerin güçlendirilmesi ve geliştirilmesidir.

Performans standartları, iç denetim faaliyetlerinin niteliğini tanımlamakta ve ayrıca bu faaliyetlerin performansını genel olarak ölçmeyi sağlayan bir kalite standardı oluşturmaktadır. Aynı zamanda iç denetçi tarafından üstlenilen danışmanlık hizmetleri ve faaliyetlerine ilişkin bazı iç denetim işlevleri performans

standartları vasıtası ile açıklanmaktadır (Alwrdat, 2013: 168). Uluslararası iç denetim standartları içinde bir bölüm şeklinde yer alan performans standartları, maddeler halinde Tablo 1’de gösterilmektedir:

**Tablo 1. Performans Standartları**

6.1. 2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
2010 – Planlama
2020 - Bildirim ve Onay
2030 – Kaynak Yönetimi
2040 – Politika ve Prosedürler
2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon)
2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar
2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk
6.2. 2100 – İşin Niteliği
2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim
2120 – Risk Yönetimi
2130 – Kontrol
6.3. 2200 – Görev Planlaması
2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
2210 – Görev Amaçları
2220 – Görev Kapsamı
2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi
2240 – Görev İş Programı
6.4. 2300 – Görevin Yapılması
2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
2320 – Analiz ve Değerlendirme
2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi
2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü

6.5. 2400 – Sonuçların Raporlanması
2410 – Raporlama Kısıtları
2420 – Raporlamaların Kalitesi
2421 – Hata ve Eksiklikler
2430 – “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması
2431 – Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması
2440 – Sonuçların Dağıtımı
2450 – Genel Görüşler
6.6. 2500 – İlerlemenin Gözlenmesi
6.7. 2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

**Kaynak:** (<https://tide.org.tr/uploads/PerformansStandartlari.pdf>)

### 3. ARAŞTIRMA

#### 3.1. Araştırma Hakkında Genel Bilgiler

Bu çalışmada, uluslararası iç denetim standartları içerisinde yer alan performans standartları kapsamında, Irak'ta elektrik enerjisi üretimi alanında faaliyet gösteren bir işletmedeki iç denetim faaliyetleri analiz edilmektedir. Çalışmaya konu alınan işletme, 2003 yılında kurulmuş olup, elektrik enerjisi üretimi alanında faaliyet gösteren ve Irak Elektrik Bakanlığı'na bağlı olan işletmelerden birisidir. İşletme, bütün diğer elektrik üretimi yapan işletmeler gibi devlete bağlı olarak çalışmaktadır. İşletmenin ana merkezi Salahaddin/Baiji bölgesinde bulunmaktadır. İşletmeye bağlı toplam 6 adet santral bulunmaktadır. Her bir santralin kendine özgü bir organizasyon bir yapısı vardır. İşletme merkezinde toplam 156 adet memur bulunmaktadır. Gerekli görüldüğünde yatırım projelerinde istihdam edilmek üzere 188 adet sözleşmeli personel işletme bünyesinde yer almaktadır. İşletmede, tüm bağlı bölümler dahil olmak üzere toplam 2275 adet kadrolu memur, yatırım projelerinde görev alan ise toplam 1544 adet sözleşmeli personel bulunmaktadır. Çalışmada, işletmenin iç denetim faaliyetlerinin performans standartlarına olan uygunluğu araştırılarak, mevcut iç denetim faaliyetlerindeki eksiklikler ve yetersizlikler tespit edilmiştir. Ayrıca standartlara uygun etkili bir iç denetim sisteminin oluşturulması için işletme yönetimine gerekli öneriler sunulmaktadır. Böylece işletmenin iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin ve yapılacak bağımsız denetim çalışmalarının kalitesinin artırılması amaçlanmaktadır. Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde uluslararası iç denetim standartlarına ait uygulamaların çok az sayıda olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu çalışmanın literatüre katkı sağlaması hedeflenmektedir. Uygulamada gerekli olan verilere ulaşabilmek için, işletmede çalışan toplam 36 adet iç denetim personeli ile birebir görüşmeler

gerçekleştirilmiş ve denetçilere performans standartlarına yönelik olarak çeşitli sorular yöneltilmiştir. Sorulardan alınan cevaplar, işletmeden bizzat temin edilen veriler ve internet sitesinde dış bilgi kullanıcılarına sunulan bilgiler ile gerekli verilere ulaşılmıştır. Çalışmada işletmenin iç denetim sisteminin etkinliğinin analiz edilmesi için kriter olarak İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 2013 yılında yayınlanan uluslararası iç denetim standartları içerisinde yer alan performans standartları ele alınmaktadır.

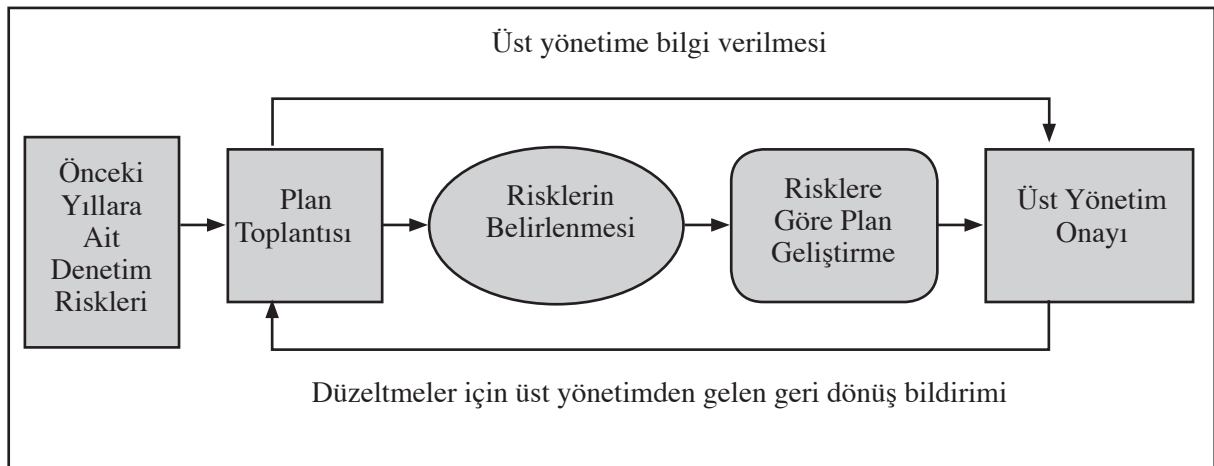
### 3.2. Uluslararası İç Denetim Performans Standartları Çerçevesinde İç Denetim Faaliyetlerinin Analizi

Araştırmada iç denetim personeline yöneltilen sorulara verilen cevaplar değerlendirilmiş ve gerekli kısımlarda çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Ayrıca bazı bölümlerdeki sonuçlar, işletme içindeki uygulama örnekleri ile desteklenmiştir. Aşağıda, performans standartlarına göre gruplandırılmış uygulama soruları, cevaplar ve değerlendirmeler yer almaktadır.

#### 3.2.1. İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

##### 3.2.1.1. Planlama

İşletme merkezinde çalışan iç denetim personeli ve santrallerdeki iç denetim müdürleri ile her yıl yapılan toplantılarda risk değerlendirmelerini içeren bir iç denetim planı oluşturulmaktadır. Gerçekleştirilen faaliyetlerin durumuna göre bazen denetim planları üzerinde çeşitli düzenlemeler ve değişiklikler yapılabilmektedir. Denetim planı yapılırken işletmede oluşabilecek riskler belirlenmekte ve değerlendirilmektedir. İç denetim planı, onay için üst yönetime iletilmektedir. Yılın başında yapılan iç denetim planına ait sonuçlar, ilgili yılın sonunda değerlendirilmektedir. Bir sonraki yıl için yapılacak iç denetim planı için önceki yıllara ait denetim planlarının sonuçlarından ve risklerden faydalanılmaktadır. Yıllık iç denetim planlama süreci aşağıdaki şekil yardımıyla gösterilmektedir:



Şekil 1. Risk Değerlendirmelerine Göre Gerçekleştirilen İç Denetim Planlama Süreci

İşletmenin iç denetim sisteminin daha iyi analiz edilebilmesi açısından, risk odaklı olarak işletmenin depoları için oluşturulan iç denetim planının bir örneği aşağıda yer almaktadır.

İşletme ve bağlı santrallerin faaliyet denetimleri ve depolarda gerçekleştirilen periyodik envanter işlemleri esnasında, periyodik envanter komisyonu tarafından depolarda yüksek oranda risk tespit edilmiş ve raporlanmıştır. Raporla yer alan notlar şu şekildedir:

“Stok kartlarındaki yüksek basınçlı yakıt pompası sayıları ile depolardaki yakıt pompası sayısı uyumsuzdur. Depolara giren ve depolardan çıkan malzemeler konusunda resmi ithalat ve ihracat belgeleri ile işlem yapılmaması, malzemelerin depolarda rastgele yerleştirilmesi, kırılabilir ve bozulabilir malzemelere özen gösterilmemesi, yangın çıkması halinde yangını söndürmede kullanılacak söndürücülerin bulunmaması, depolarda yüksek maliyetli malzemelerin barındırılması ve benzeri durumlar işletme için risk teşkil etmektedir.”

2018 yılında yapılan iç denetim planında, 2017 yılında tespit edilen bu riskler dikkate alınmaktadır. Bir önceki yıldaki riskleri esas alan, 2018 yılına ait denetim planı şu şekildedir:

“Depolarda özellikle hava şartlarından etkilenen malzemelerin stoklanması ve korunması için uygun ortam oluşturulmalı ve depolara özel, güvenlik şartları sağlanmalıdır. Hızlı bozulabilir malzemeler için gerekli önlemler alınmalı, son kullanma tarihi yaklaşan malzemeler takip edilmeli, kimyasal maddeler gibi özel malzemelere, özel denetimler yapılmalıdır. Depolardaki malzeme işlem döngüleri doğru bir şekilde yürütülmelidir. Gelen malzemelerin teslim alınması ve kontrol edilmesi için özel bir komisyon oluşturulmalı ve komisyon faaliyetleri düzenli olarak denetlenmelidir. Depolarda bozuk, zarar görmüş ya da gereksiz olarak tutulan malzemeler takip edilmeli ve yetkili mercilerin kararı ile üst yönetime bilgi verilerek özel tutanaklar ile kayıtlardan silinmelidir. Bu malzemelerin ortadan kaldırılması için öncelikle yetkili merciler tespit edilmeli, işlemlerde gerekli talimatlar uygulanmalı ve yapılan işlemler üst yönetime iletilmelidir. Stoklanan malzemelerde oluşan hasarın belirlenen standart fire miktarının altında kalabilmesi için denetimler gerçekleştirilmelidir. Depoya ait giriş ve çıkış belgeleri incelenerek, prosedürlerin ve yasal işlemlerin doğru bir şekilde uygulandığı denetlenmelidir. Depolara giren ve çıkan malzemeler ile ilgili olarak muhasebe ile ilgilenen birim tarafından malzeme giriş çıkış ve muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde tutulduğu denetlenmelidir. Envanter çalışmaları sırasında ortaya çıkan depodaki fiili malzeme miktarı ile kayıtlardaki malzeme miktarı arasındaki farklılıkların tespiti için incelemeler yapılmalı ve bu farklılıklar engellenmelidir. Yapılan envanter planlamalarının, daha önce belirlenen standart envanter planlarına olan uygunluğu denetlenmelidir. Yurtdışından banka kredisi ile alınan malzemelerin depoya teslimatının ve ödemenin gerçekleştirilmesinin hemen ardından kredinin kapanması için gerekli denetimler yapılmalıdır. Stokların belirlenen minimum stok miktarının altına düşmemesi ve belirlenen maksimum stok miktarını aşmaması için gerekli kontroller yapılmalıdır. Başka işletmelerin depolarında emanet olarak tutulan işletmeye ait malzemelerin kontrolü için diğer işletmelerin depoları düzenli olarak ziyaret edilmeli ve malzemeler denetlenmelidir. Meydana gelebilecek yağınlar karşı depolarda yangın söndürücülerin varlığı kontrol edilmeli ve depo personelinin yangın söndürme konusunda eğitilmeleri sağlanmalıdır.”

İç denetim yöneticisi, bir iç denetim planını oluşturmadan önce üst yönetimin beklentilerini almak için, üst yönetim ile görüşmekte ve planı oluştururken beklentilerden yararlanmaktadır. Ancak üst yönetimin

beklentileri dökümanlaştırılıp yazılı hale dönüştürülmediği için sehven bazıları unutulmakta ve yıllık iç denetim planına bu beklentiler yansıtılmamaktadır. Ayrıca iç denetim planı oluşturulma sürecinde işletme içerisindeki diğer bölümlerin de görüşlerinden yararlanılmaktadır. İşletme bünyesindeki bazı önemli bölümler, iç denetim komitesi, iç denetim müdürü ve bazen de üst yönetimin katılımıyla iç denetim planı için toplantılar yapılmaktadır. Toplantılar ve gerçekleştirilen fikir alış veriş sonrasında iç denetim müdürü tarafından iç denetim planı yazılmaktadır. Yapılan plan daha sonra iç denetim komitesine iletilmektedir. İç denetim komitesi planı yürürlüğe koymaktadır. Yürütülen iç denetim planı daha sonra iç denetim tarafından takip edilmekte ve izlenmektedir. Üst yönetimin iç denetim planının üzerindeki beklentileri, görüş ve önerileri ile ilgili olarak aşağıda bir örnek sunulmaktadır:

İşletmede çalışan memurların yerleşim bölgelerinden işletme merkezine veya santrallere transferlerinde servis hizmeti için yapılan bir iç denetim planı örneği şu şekildedir. İşletme servis araçlarının bir kısmını dışarıdan kiralamaktadır. 2018 yılı için hazırlanacak yıllık iç denetim planı için 2017 yılı verilerinden yararlanılmaktadır. 2017 yılında dışarıdan sağlanan nakil araçların sayısındaki büyük artış ve ücretlerin aşırı şekilde yükselmesi sebebiyle 2017 yılı servis hizmeti bütçesi aşılmıştır. Gerek 2017 yılı bütçesinin aşılması ve gerekse ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durum ve siyasi sıkıntılar nedeniyle devlet tarafından harcamaların genel olarak 1/12 oranında azaltılması uygun görülmüştür. Üst yönetimin talebi ile işletmenin toplam servis hizmeti bütçesi yıllık 850.000.000 milyon dinardan 550.000.000 milyon dinara düşürülmelidir. Maliyetlerin düşürülmesi için üst yönetimin iç denetim planına eklenmesini istediği öneriler şu şekildedir: “Mesafesi 80 km’yi aşan nakil hat seferleri 22 seferden 4’e indirilmelidir. Bazı teknik memurlar her iki haftada bir iş yerinde konaklamalı ve böylece nakil adedine göre nakil ücretleri düşürülmelidir. Aynı bölgedeki memurları taşıyan nakil hatları birleştirilmelidir. Bölüm yöneticilerinin nakil hatları birleştirilerek 3 bölüm yöneticisine tek bir araç tahsis edilmelidir. Dışarıdan araç alınan diğer kurumlara, işletmenin sahip olduğu benzin istasyonlarından verilen petrol karşılığı, araç kiralama bedellerinin düşürülmesi talep edilmelidir.”

Risk yönetiminde ve işletmedeki faaliyetlerin iyileştirilmesinde iç denetim bölümünün danışmanlık görevlerinden istifade edilmektedir. Çoğunlukla, mali işler bölümü, hukuki işler bölümü, idari işler bölümü, planlama bölümü, eğitim ve geliştirme bölümü ve diğer bazı bölümlere danışmanlık hizmeti verilmektedir. Stratejik özelliğe sahip bazı danışmanlık görevleri, yıllık iç denetim planına dâhil edilmektedir. İç denetim yöneticisi, talep edilen danışmanlık görevleri için üst yönetimin bazen onayını almaktadır. Örneğin bazı bölüm yöneticilerinin alacakları kararlara destek olmak amacı ile üst yönetim onayı alınmadan iç denetim müdürünün kararı ile danışmanlık hizmeti sunulmaktadır. Üst yönetimin onayının alınmadığı böyle önemli bazı danışmanlık faaliyetleri işletme için önemli riskler oluşturmaktadır. İç denetim bölümü tarafından diğer bölümlere verilen danışmanlık hizmeti ile ilgili olarak bir örnek şu şekildedir:

“14.12.2017 tarihinde, büyük bir şirket ile El-Dabs Elektrik Santrali arasında bir türbin yağı makinesi için 570.000 Euro değerinde bir sözleşme yapılmıştır. Ödeme şartları ticari işlemler bölümü tarafından şu şekilde belirlenmiştir. Ödemenin %25’i kredi açıldığında, %35’i makine sevkiyat belgeleri ulaştığında, %30’u malzemeler ulaştığı, teslim alındığı ve makinenin istenilen kriterleri sağladığı kontrol edildiğinde, %10’u ise makinenin çalıştırılmasının ardından bir yıllık garanti süresinin tamamlanmasının ardından yapılacaktır. Ticari işlemler bölümünün belirlediği şartların yanı sıra, hukuk bölümü sözleşme



hakkında üst yönetimden iç denetimin de görüş ve önerilerinin alınmasını talep etmiştir. Talebin üst yönetim tarafından kabul edilmesinin ardından iç denetim bölümünün görüş ve önerileri alınmış ve iç denetim bölümü sözleşmede yer alması gereken maddeleri şu şekilde sunmuş ve ödeme koşulları değiştirilmiştir: Ödemenin %10'u kredi açıldığında, %35'i makine sevkiyat belgeleri ulaştığında, %35'i malzemeler ulaştığı, teslim alındığı ve makinenin istenilen kriterleri sağladığında, %20'si ise makinenin çalıştırılmasının ardından bir yıllık garanti süresinin tamamlanmasının ardından yapılacaktır. Satın alınan ürün ve hizmetlerden memnun kalınmaması ihtimaline karşı iç denetim bölümünün sunduğu teklif ile ödemeler daha sonraki dönemlere aktarılmaktadır. Böylece ürün sevkiyatında ve ürün kalitesinde meydana gelebilecek problemlere ve risklere karşı işletme kendini daha fazla garanti altına alabilecektir. Risk odaklı hareket eden iç denetim bölümünün vereceği danışmanlık faaliyetleri işletme için önem arz etmektedir.

### 3.2.1.2. Bildirim ve Onay

İşletmedeki iç denetim faaliyet planlarının ve kaynak ihtiyaçlarının oluşturulmasının ardından üst yönetime inceleme ve onay için planlar sunulmaktadır. Bazı durumlarda üst yönetimin görüşlerine uygun bir şekilde düzenleme ve eklemeler yapılabilmektedir. Yönetimin onayına sunulmak üzere hazırlanan borç ve alacak hesaplarına yönelik bir iç denetim faaliyet plan örneği şu şekildedir: "İşletme her yılın başında önemli görev icra eden bazı komitelere yıl içerisinde yapacakları harcamalar karşılığında avans kredi vermektedir. Faaliyet ihtiyaçları için verilen kredi takip edilmeli ve kullanılmayan kredinin işletmeye geri ödemesi kontrol edilmelidir. İşletme ile Bakanlık ve Bakanlığa bağlı işletmeler arasında kullanılan cari hesapların mutabakatı yapılmalıdır. Hukuki şartlara uygun olarak tahsil edilemeyen batık alacaklar iptal edilmeli ve kontrolü sağlanmalıdır. Muhasebe kayıtlarında yer alan alacak hesapları ile fiili alacak tutarının mutabakatı yapılmalı ve kontrol edilmelidir. Satıcılardan kredili alınan mallara ilişkin olarak satıcılara düzenli olarak rapor gönderilmeli her satıcı ile mutabakat sağlanmalı ve bu işlemlere ilişkin kontroller yapılmalıdır. Ters bakiye veren ve uzun süredir işlem görmeyen hesapların nedenleri araştırılmalı ve gerekli kontroller düzenli olarak yapılmalıdır."

### 3.2.1.3. Kaynak Yönetimi

İç denetim personelinden alınan bilgilere göre, meydana gelebilecek hata ve hileleri ortaya çıkarabilecek etkin bir iç denetimin yürütülebilmesi için üst yönetim tarafından gerekli mali kaynaklar ve insan kaynakları sağlanmaktadır. İç denetim personelinin gerekli bilgi, deneyim ve tecrübeye sahip olduğu belirtilmektedir. İç denetimde yapılan faaliyetin zorluğu ve ulaşılması hedeflenen amaçlara göre iç denetim ekipleri oluşturulmaktadır. İç denetim bölümü yöneticisi, iç denetim faaliyetlerine başlamadan önce belirtilen şu kaynakların sağlanıp sağlanmadığını incelemektedir: "İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli likidite hesaplanmaktadır. Her sene işletme bütçesinde iç denetimin masraflarını karşılayabilecek iç denetim kaynak bütçesi genel yönetim tarafından belirlenmekte ve iç denetim bölümüne tahsis edilmektedir. İç denetim yöneticisi, iç denetim planının uygulanabilmesi için yeterli olacak insan kaynağını kontrol etmektedir. Denetimler için iç denetim komiteleri oluşturulmakta ve iç denetçiler deneyimlerine ve ihtisas alanlarına göre komite başkanlığına getirilebilmektedirler."

### 3.2.1.4. Politika ve Prosedürler

İç denetim yöneticisi, her bir iç denetim faaliyeti için çeşitli prosedürler belirlemektedir. Elektrik enerjisi üretiminin yasal olarak birçok prosedüre uygun olmasının gerekmesi sebebiyle bakanlık tarafından da çeşitli düzenlemeler yapılmakta ve meydana gelebilecek çeşitli olumsuzluklara karşı birçok önlem alınmaktadır. İşletmede ayrıca, Elektrik Bakanlığı tarafından çıkarılan çeşitli yönlendirme kılavuzları da kullanılmaktadır. Elektrik Bakanlığı'nın, iç denetim ile ilgili olarak mali ve muhasebesel konularda uyguladığı bazı tedbir ve yönlendirmeler şu şekildedir: "İç denetim bütçe taslağından faydalanmalıdır. Bütçe taslağı işletme yönetimi tarafından oluşturulmakta ve Bakanlık tarafından onaylanmaktadır. Hazırlanan bütçe taslağında işletme yönetimi tarafından değişiklik yapılmamalıdır. Bütçede hesaplar arasında aktarma ya da değişiklik yapılacaksa mutlaka ya Başbakan veya Elektrik Bakanlığından onay alınmalıdır. Bütçeye uygunluk düzenli olarak kontrol edilmeli ve aylık olarak denetlenmelidir. Aylık ya da dönemlik denetim bütçeleri, bir önceki senenin aynı dönemindeki bütçeleri ve gerçekleşen tutarlar ile karşılaştırılmalı ve analizler yapılmalıdır. Muhasebe belge ve kayıtları muhasebe ilkelerine göre düzenlenip tasnif edilmelidir. İptal ya da imha edilen belge veya kayıtlar kontrol edilmeli ve bütün belgelerin bir kopyası işletmede saklanmalıdır."

### 3.2.1.5. Eşgüdüm ve İtimat

Çeşitli aksaklıklar olsa da, iç denetim yöneticisi ve iç denetim memurları ile Bakanlıktan ve Federal Sayıştaydan gelen dış denetçiler arasında işbirliği yapılmaktadır. Federal Sayıştay'da çalışan 3 denetçi sürekli olarak işletmede ikamet etmekte ve dış denetim yapılmaktadır. Dış denetçiler iç denetim sonuçlarını sürekli olarak incelemekte ve tüm denetim sonuçlarını Sayıştay'a iletmektedirler. Bunun dışında periyodik ve yıllık dış denetimler için Bakanlıktan ve Federal Sayıştay'dan denetçiler ayrıca işletmeye gelmektedirler. Dış denetimlere ait sonuçlar Bakanlık ve Federal Sayıştay tarafından işletme yönetimine gönderilmektedir. İç denetim müdürü dış denetim sonuçlarında yer alan yapılması gereken işlemlerden sorumludur. İşletmedeki bütün iç denetim faaliyetlerine ait sonuçlar tek bir rapor altında birleştirilerek dış denetim yapan makam ve mercilere iletilmektedir. Böylece yapılan bilgi alış verişi sayesinde yapılan dış denetimlerde denetim işlemlerinin tekrarlanmasının engellenmesi amaçlanmaktadır. İşletme birçok dış denetimden geçtiği için kurumlar ile bilgi alış verişi yapılmasında çeşitli zorluklar da meydana gelebilmektedir.

Yapılan dış denetimlerin sonucunda gerçekleştirilen değerlendirmelerin ardından iç denetim bölümü diğer bölümler ile koordineli olarak gerekli düzenlemeleri yapmaktadır. Örnek olarak Federal Sayıştayın 14.02.2017 tarihinde geçmiş yıllara dönük denetim işlemini tamamlamasının ardından, raporunda bulunan bazı notlar ve iç denetim bölümünün bu notlar karşılığında gerçekleştirdiği işlemler Tablo 2'de gösterilmektedir:

**Tablo 2. Federal Sayıştayın Denetim Notları ve İç Denetim Uygulamaları**

No	Federal Sayıştay Notları	İç Denetim Bölümünün Yanıtları ve Uygulamaları
1	Yapılan sözleşme gereğince Baiji el Ghazee elektrik santralının ilk ünitesi için bir yangın sistemi kurulması ve hazırlanması konusunda bir şirket ile yeni bir sözleşme yapılmıştır. Sözleşme süresi garanti süresi de dahil olmak üzere 11 aydır. Garanti süresi sözleşme süresine ek olarak belirlenmemiş ve 11 ay olarak kararlaştırılmıştır. Garanti süresinin sözleşme süresinden ayrı olarak belirlenmemesi, devletin yayınladığı genel sözleşme kanunlarına uymamaktadır.	Yapılan sözleşmeye ilave olarak ek bir sözleşme düzenlenmiştir ve garanti süresi kurulum ve çalışma süresinden ayrılmıştır. Garanti süresi sözleşme süresine ilave olarak 4 ay olarak belirlenmiştir.
2	Bakım sebebiyle türbinin kaldırılması için yapılan sözleşme ile 30 günlüküne 300 tonluk araç kiralanmıştır. Yeni bir sözleşme imzalanmadan 230.000.000 dinar tutarı karşılığında, aynı araç 10 gün süre daha kiralanmıştır. İlave kiralama için ek bir sözleşme imzalanmalıdır.	Yapılan sözleşmenin 15. Maddesi uyarınca işletme yöneticisinin ek sözleşmeye gerek duymadan sözleşme süresini uzatma yetkisi vardır. Yapılan Sayıştay denetiminde sözleşmenin bu maddesi fark edilmemiştir.
3	Devlet tarafından çıkarılan maaşlar kanuna aykırı olarak işletme idari emir ile bir grup memuru terfi ettirmiştir.	Elektrik Bakanlığının ilgili resmi yazısına binaen memurlar terfi ettirilmiştir.

Ayrıca işletme ile yapılacak işbirliğinin en üst seviyeye çıkması ve kamu malları ile gelirlerinin korunması amacıyla dış denetim yapan kuruluşlar, işletme ile dönüşümlü toplantılar ve sempozyumlar düzenlemektedir.

### 3.2.1.6. Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

İç denetim planının performans sonuçları haricinde; amaçlar, yetkiler, iç denetim faaliyetinin sorumlulukları hakkındaki raporlar, iç denetim yöneticisi tarafından üst yönetime takdim edilmektedir. Üst yönetime sunulan iç denetim raporlarında, iç denetim performans sonuçlarına değinilmemekte ve yapılan denetim faaliyetleri genel ve basit olarak raporlanmaktadır. Bu durumdan dolayı üst yönetim, iç denetim faaliyetleri hakkında yeterince bilgi sahibi olamamaktadır.

### 3.2.1.7. Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk

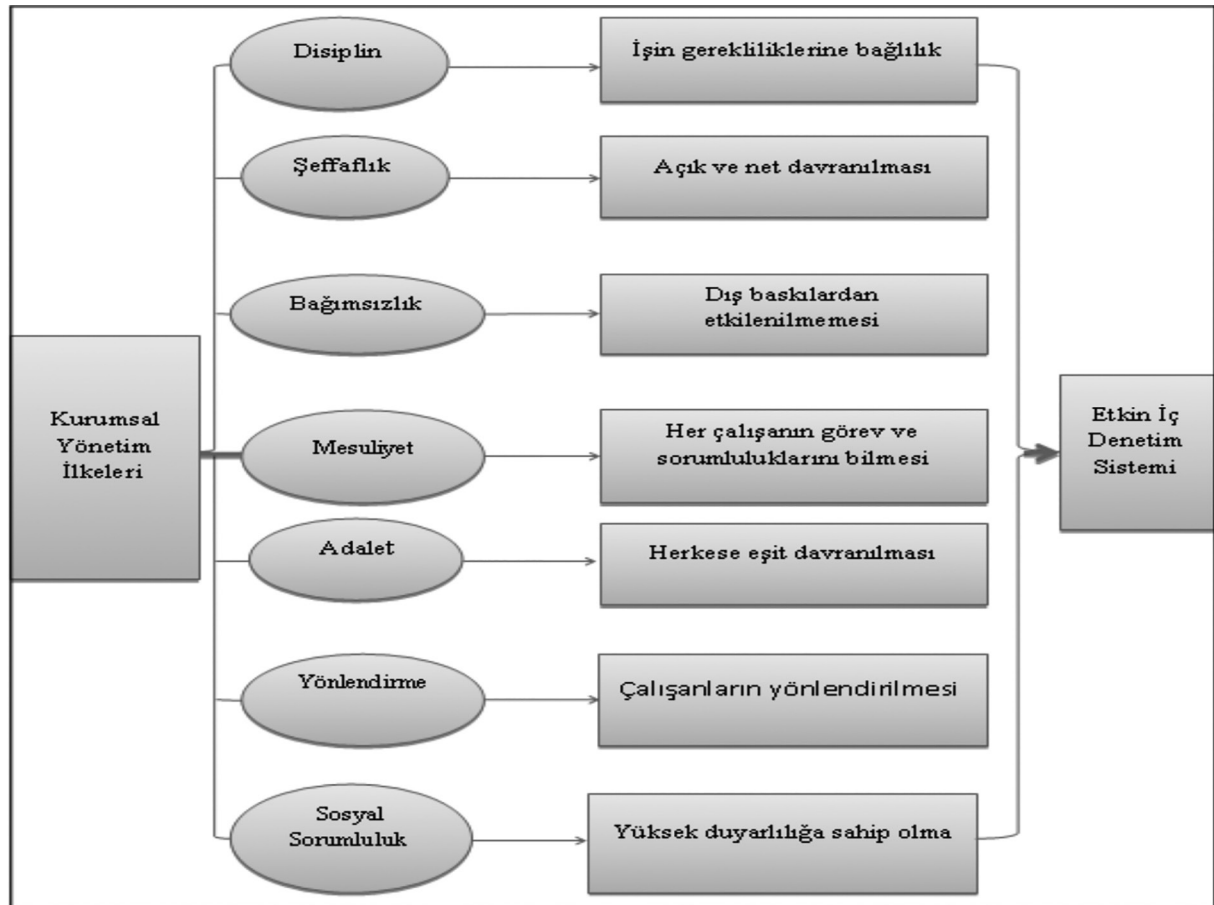
İç denetim konusunda devlete ait bir çok kurum işletmeye danışmanlık hizmeti sunmaktadırlar. Örneğin Federal Sayıştayda görevli 3 adet memur sürekli olarak işletmede bulunmaktadır. Bu memurlar iç denetim faaliyetleri konusunda işletmeye sürekli yol göstermektedirler. Başmüfettişlik Bürosu bünyesinde faaliyet gösteren ancak sadece işletme merkezinde ikamet edip çalışan bir grup memur bulunmaktadır. Bu memurlar iç denetim ile devamlı olarak iletişim halinde bulunmakta ve denetimİ gerçekleştirmektedirler. Gözetim kurulu bünyesinde çalışan bir grup müfettiş işletmenin iç denetim faaliyetlerinin etkin bir

biçimde yürütülüp yürütülmediğini kontrol etmektedirler. Elektrik Bakanlığı genel denetim müdürlüğü, Bakanlık içerisinde iç denetim faaliyetleri yürütmekte ve işletmeye destek sağlamaktadır. Belirtilen tüm kurumlar işletmeye iç denetim konusunda hizmet sunmakta ve işletme üst yönetimi ile sürekli olarak doğrudan temas kurmaktadır. Ancak yapılan bu danışmanlık hizmetlerinin tam istenilen seviyede ve kalitede olmaması sebebiyle, işletme yönetimi; etkili iç denetim faaliyetlerinin sürdürülmesi konusunda tam olarak sorumluluk hissetmemektedir.

### 3.2.2. İşin Niteliği

#### 3.2.2.1. Yönetişim/Kurumsal Yönetim

İç denetim bölümü tarafından işletmenin kurumsal yönetim faaliyetleri etkin bir şekilde değerlendirilmektedir. İç denetim, kurumsal yönetim sistemin hedeflerini gerçekleştirmeye yardımcı olacak stratejik kararların alınmasına iştirak etmektedir. Ayrıca kurumsal yönetim faaliyetlerini iyileştirecek tavsiye ve öneriler iç denetim tarafından üst yönetime takdim edilmektedir. Bununla birlikte kurumsal yönetim faaliyetleri açısından iç denetim sisteminin nasıl olması gerektiği işletmede yazılı olarak dökümanlaştırılmıştır. Kurumsal yönetim açısından işletmenin iç denetim sistemi Şekil 2’de ifade edilmektedir:



Şekil 2. Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetim Sistemi

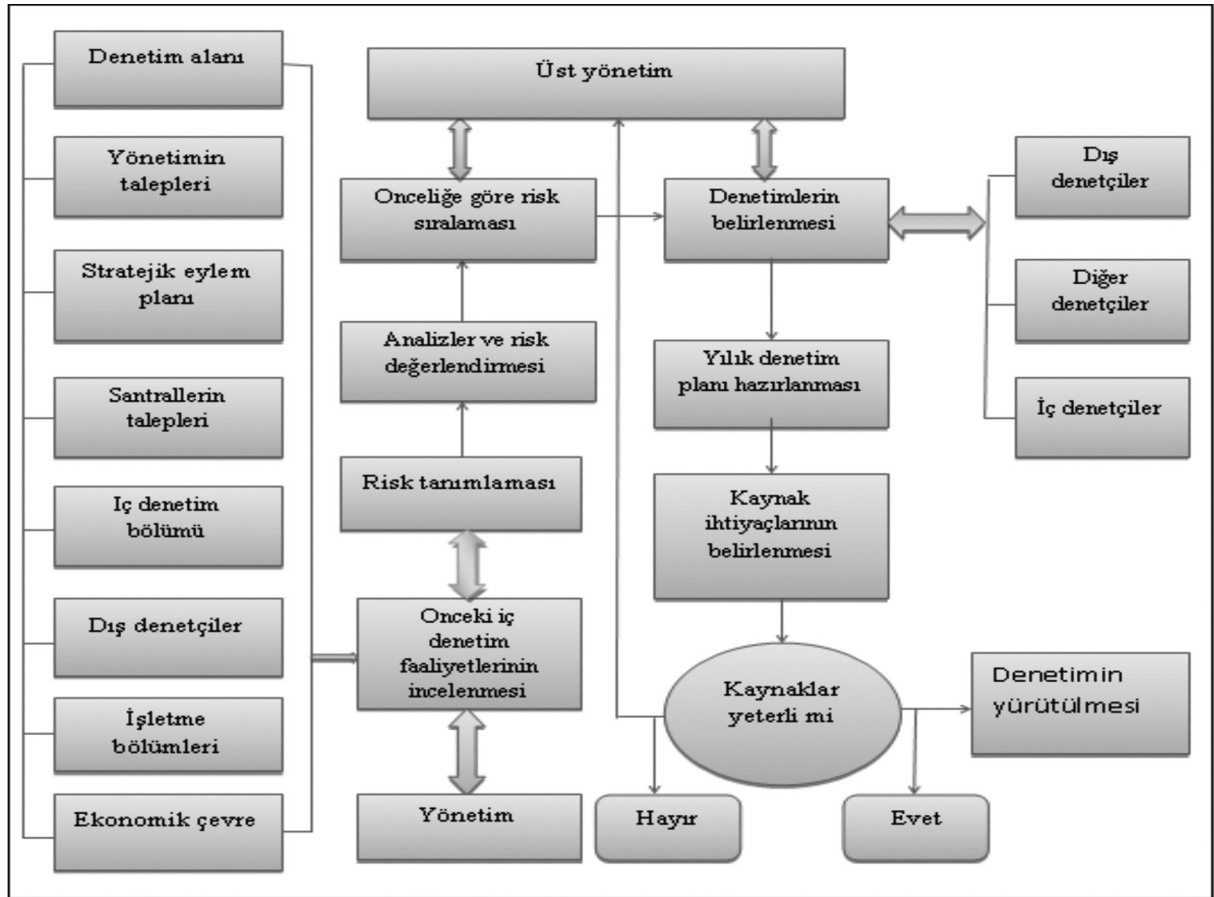
Kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda çalışanların etik davranışlar sergilemeleri teşvik edilmektedir. İşletme çalışanlarının etik ilkelere uygun davranmaları için iç denetim ve idari işler bölümü tarafından işletme bünyesinde etikle ilgili kurs, seminer ve konferanslar düzenlenmektedir. İç denetim bölümü ve işletmenin üst yönetimi; etik konuları ele alan genel işletme toplantıları, yönetim toplantıları, etikle ilgili olarak oluşturulan iç denetim komiteleri, etik konusunda yayınlanan hukuki çerçeveye, ahlaki davranışlar ile ilgili toplumsal kuruluşlar tarafından verilen kurslar, işletmenin hedeflerini ve ahlaki davranışları tanımlayan bilinçlendirme programları ile etik değerleri desteklemektedirler.

İç denetim bölümünün işletme içerisindeki diğer bölüm veya şubelere sunduğu danışmanlık hizmetleri işletmenin genel hedefleri ve etik değerlerine uygun olarak takdim edilmektedir. Önemli parasal harcamaların yapılması konusunda ya da işletmenin etik değerlerine önemli ölçüde etki edecek konularda verilecek danışmanlık hizmetlerinin hepsinde değil sadece belirli bir bölümünde üst yönetimin onayı alınmaktadır. Dolayısıyla bazı önemli konularda yapılacak danışmanlık hizmetleri ile ilgili üst yönetimin onayı alınmadığından önemli stratejik kararlar alınırken işletme yönetiminin haberi olmamaktadır.

### 3.2.2.2. Risk Yönetimi

İç denetim; risklerin tanımlanmasında, risklerden kaynaklanacak olumsuzluklardan etkilenmemek için gerekli faaliyetlerin yerine getirilmesinde, iç denetim sistemlerine risk denetimlerinin dâhil edilmesiyle risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesinde işletmeye yardımcı olmaktadır. İşletmenin stratejik hedeflerine ulaşması, mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği, varlıkların korunması, kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum konusunda iç denetim bölümü yapılan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmektedir. Ancak işletmedeki bütün iç kontrol faaliyetlerini iç denetim bölümü yerine getirdiği için bu durumun görevler ayrılığı prensibine uygun olmadığı düşünülmektedir. Çünkü işletmede iç kontrolü gerçekleştiren iç denetim çalışanları aynı zamanda bu kontrollerin etkinliğini yine kendileri denetlemektedirler. Bundan dolayı iç denetim faaliyetlerinin objektifliği zedelenebilmektedir.

İç denetim sistemi, hile ve dolandırıcılığın meydana gelme ihtimalini değerlendirmektedir. Bu olayların caydırıcılığı konusunda çeşitli önlemler alınmakta ve buna yönelik olarak düzenlemeler yapılmaktadır. İç denetim bölümü tarafından çok sayıda dolandırıcılık faaliyeti ve hileli işlem keşfedilmiş ve bu eylemleri gerçekleştiren kişiler hakkında gerekli hukuki tedbirler alınmıştır. Hile ile ilgili olarak risklerin yönetimi ve değerlendirilmesi konusunda, iç denetim bölümü tarafından uygulanan bir dizi tedbir şu şekildedir: “Hileleri azaltacak veya engelleyecek plan ve yöntemleri tespit etmek için önceki iç denetim faaliyetlerinden, analizlerden ve meydana gelen olaylardan faydalanılmalıdır. Hile ile ilgili riskler bölümlendirmekte, değerlendirmekte, meydana gelme ihtimali yüksek olan hilelere öncelik tanınmakta ve iç denetim planında önceliklendirilmektedir.” Siyasi, ekonomik ve çevresel bütün dış faktörlerden etkilenecek hile ile ilgili risklerin öncelikle tespit edilmesi gerekmektedir. İşletme yönetimine göre; dış ortamdan kaynaklanan risklerin neden olduğu hilelerin meydana gelme olasılığının diğerlerine göre daha fazla olduğu düşünülmektedir. İç denetim sistemi risklere karşı gerekli önlemleri almalı, hileler meydana gelmeden önce kontroller yapılmalı, hilenin meydana gelmesi durumunda hilenin bulunabilmesi için gerekli kontrol ve incelemeler yapılmalıdır. Yıllık iç denetim planının, hile ile ilgili riskleri ve bu risklerin önlenmesi konusunda yapılacak faaliyetleri içermesi gerekmektedir. İşletme bünyesinde gerçekleştirilen risk yönetimi Şekil 3’de ifade edilmektedir.



Şekil 3. Risk Yönetim Şeması

İç denetçiler risklerin belirlenmesi ve önlenmesi konusunda üst yönetime yardım etmekte ve bazı durumlarda raporlar sunmaktadırlar. Ancak belirledikleri riskleri kendileri yönetmekte ve yürütmektedirler. Bu durum iç denetim standartlarının ilgili maddesine aykırıdır. Standartlara göre risklerin gerçekte yönetilmesi yönetimin sorumluluğundadır ve yönetim ilgili başka denetçilere bu sorumluluğu aktarabilir. Aynı denetçinin hem riskleri tespit etmesi hem de yürütmesi doğru görülmemektedir. Bu konuya örnek olarak, Federal Sayıştay tarafından yayınlanan talimatlar şunlardır: “İç denetim ve kontrol bölümü çalışanlarının, satın alma komiteleri gibi bazı komitelere ve faaliyetlere katılmalarına izin verilmemelidir. İç denetçilerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin yine aynı iç denetçiler tarafından değerlendirilmesinin engellenmesi gerekmektedir. İç denetçilerin komitelere katılması halinde yapılan faaliyetlere ilişkin özel denetim işlemleri aynı denetçiler tarafından yapılmamalıdır. İç denetim çalışanlarının kendilerinin yürüttüğü faaliyetlerin denetimlerine katılmaları durumunda faaliyetlere katılan iç denetçilerden imza yetkilerinin alınmasını gerektiren bir idari emrin yayınlanması gerekmektedir.”

### 3.2.2.3. Kontrol

İç denetçiler kendi yürüttükleri iç denetim danışmanlık hizmetlerindeki kontrol sonuçlarını yine kendileri değerlendirmektedirler. İç denetim çalışanlarının kendi sundukları iç denetim danışmanlık faaliyetlerinin değerlendirilmesi, başka denetim çalışanları tarafından yürütülmelidir. Bu durum denetimlerin nesnellliğini ve objektifliğini etkilemektedir.

### 3.2.3. Görev Planlanması

İç denetçiler yürüttükleri her bir denetim faaliyeti konusunda, denetim hedeflerine ulaşabilmek için, talep edilen kaynakları, beklentileri, hedefleri ve denetim iş planını kısmen belgelemekte ve geliştirmektedirler. Dolayısıyla belgelendirilmeyen bazı denetim faaliyetleri işletmede çeşitlere risklere sebep olabilmektedir.

Kanuna göre Irak'ta devlete ait bir işletmedeki iç denetim bölümü kurum dışındaki başka bir kurum veya kuruluşa iç denetim hizmeti vermemektedir. Bu yüzden işletme içindeki iç denetim planlarına, dışarıya sunulacak bir danışmanlık hizmeti faaliyeti dahil edilmemektedir. 1991 yılında çıkarılan 14 sayılı kanun, 2008 yılında çıkarılan 5 sayılı kanun ile şu şekilde yeniden düzenlenmiştir: *“Bu kanun hükümleri gereğince asli sıfat ile aynı kişi birden fazla kurumda çalışamaz veya hizmet sunamaz.”*

İç denetim faaliyetleri için hedefler belirlenirken meydana gelebilecek hata, sistem ihlali gibi riskler dikkate alınarak değerlendirmeler yapılmaktadır. İşletmedeki kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi konusunda işletme tarafından oluşturulan bir düzenleme veya standart bulunmamaktadır. Bu durum değerlendirmelerin standartlaşmasına engel teşkil etmektedir.

Yıllık yapılan iç denetim planında, denetim faaliyetlerine yönelik oluşturulan hedeflerin gerçekleştirilmesi için gerekli ve uygun kaynaklar belirlenmekte ve iç denetçilerin seçimi; iş planının karmaşıklığı ve yapısı dikkate alınarak yapılmaktadır. Ayrıca herhangi bir görevin yürütülmesine başlanılmadan önce şu hususlar göz önüne alınmaktadır: “Denetim görevinin icra edilmesi için yeterli parasal kaynaklar tahsis edilmektedir. Denetim faaliyetinin gerektirdiği bilgi, deneyim ve tecrübe belirlenmektedir. Görevin, belirlenen sürede icra edilmesi için, denetimle ilgili insan kaynağının varlığı tespit edilmektedir. Denetim faaliyetleri ile ilgili riskler belirlenmekte ve denetçilerin maruz kalabilecekleri baskılar tespit edilerek gerekli önlemler alınmaktadır.” Belirtilen şartlar sağlandıktan sonra, iç denetim bölüm müdürü, görevin niteliği ve hedeflerine göre bir iş ekibi oluşturmaktadır. Her bir denetim faaliyeti için, görevin durumu, zorlukları ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmaktadır.

Denetimlere ilişkin çalışma programı, yıllık plan dahilinde gerçekleşmektedir. Her bir denetim görevi için yazılı bir çalışma programı oluşturulmaktadır. Denetim programı şu hususları içermektedir:

- Hedefleri ve görev kapsamının belirlenmesi,
- İşletme merkezinde yada santrallerde yapılacak denetim faaliyetlerinin belirlenmesi, meydana gelebilecek risklerin önceden tespit edilmesi, iç kontrol sistemine sahip bölümlerden bilgi alınması, denetim faaliyeti çerçevesinde gerekli notların alınması,
- Denetim işlemi gerçekleştirilecek faaliyetin arka planı hakkında bilgi elde edilmesi,

- Görevin icra edilmesi için gerekli kaynakların belirlenmesi,
- Denetim işlemi sırasında ihtiyaç duyulan bütün kişiler ile iletişime geçilmesi,
- Denetim programının yazılması,
- Denetim sonuçlarının kime, ne zaman ve nasıl bildirileceğinin belirlenmesi,
- İç denetim programı hakkında üst yönetimin onayının alınmasıdır.

#### **3.2.4. Görevin Yapılması**

Denetimler, ilgili prosedürler ve standartlar gereğince uygun değerlendirmeler ve analizlere göre bina edilmektedir. Örneğin, 2017 yılında yapılan iç denetim çalışmaları sırasında aşağıdaki konular tespit edilmiş ve yapılan analiz ve değerlendirmeler ile denetim sonuçlarına ulaşılmıştır. İşletme yağ üretimi yapan bir şirket ile 03.07.2017 yılında bir sözleşme imzalamıştır. Bu sözleşmeye göre elektrik santraline toplam tutarı 150.000.000 milyon dinar olan 175 varil türbin yağı alınmaktadır. Sözleşmeye göre malzemeler hazırlanıp istasyondaki depolara ulaştığında, ödemenin %95'i yapılacaktır. Yapılan değerlendirmelere göre bu oran çok yüksektir. Malzemeler alındıktan sonra kullanılmaya başlanınca, malzemelerin istenilen kriterlere ve standartlara uymadığı anlaşılırsa ödeme yapıldığı için işletme kendini garanti altına alamayacaktır. Geri kalan ödemenin %5 gibi çok küçük bir oran olması sebebiyle işletme zarar edebilecektir. İhale süresinin çok kısa olması sebebiyle birçok firma teklif verememiş ve ihaleye girememiştir. Dolayısıyla sözleşme şartları istenilen nitelikleri taşımamaktadır. Bu tespitlerden yola çıkılarak yapılan değerlendirmeler sonucunda iç denetim komitesi şu sonuçlara ulaşmıştır: "Malzemenin satın alındığı şirket devlete ait bir şirkettir. Irak kanunlarına göre malzeme alımı konusunda öncelikli şirketler, devlete ait şirketlerdir. Malzemelerin satın alındığı şirket ile daha önce yapılan sözleşme şartları sürekli yerine getirildiği için ve bu şirkete güvenildiği için malzemeler yine aynı şirketten satın alınmıştır. Depodaki malzemeler azaldığı ve yeni malzemelere acilen ihtiyaç duyulduğu için ihale süresi kısa tutulmuş ve bu şekilde bir sözleşme imzalanmıştır. Yapılan değerlendirme ve analiz işlemleri sonucunda elde edilen denetim sonuçları eksiksiz olarak üst yönetime iletilmiştir."

#### **3.2.5. Sonuçların Raporlanması**

İşletmedeki denetim sonuçları ilgili tüm taraflara iletilmektedir. Konu ile ilgili işletmeden elde edilen bir örnek şu şekildedir: "İç denetim bölümü tarafından banka ile yapılan mutabakat neticesinde, 03/07/2016 tarihinde işletmenin banka hesaplarındaki hesap bakiyesinin 22.500.000.000 dinar olduğu ilgili makamlara raporlanmıştır. Sonuçların iletilmesinin ardından maliye bölümünün bünyesinde yer alan bütçe şubesi sonuçlara itiraz etmiş ve işletmenin muhasebe kayıtlarındaki tutar ile rapordaki tutarın farklı olduğunu öne sürmüştür. İç denetim bölümü tarafından yeniden yapılan mutabakat sonrasında, rapordaki hatalı tutarın iç denetim bölümündeki raporu yazan personelden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Personel sehven rakamı yanlış yazmıştır. Dolayısıyla hatalı raporların tamamı geri toplatılmış ve rakam düzeltilerek doğru rapor ilgili makamlara tekrar dağıtılmıştır."



#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada Irak'ta elektrik enerjisi üreten bir işletmedeki iç denetim faaliyetleri, uluslararası iç denetim standartlarından performans standartları kapsamında değerlendirilmiştir. Çalışmaya konu olan işletmede yapılan araştırma sonucunda performans standartları ile işletmenin iç denetim faaliyetleri arasındaki benzerlik ve farklılıklara ilişkin aşağıdaki değerlendirmelere ulaşılmıştır. İşletme personeline sorulan sorulardan alınan cevapların yanı sıra işletme bünyesinde yapılan gözlemler sonucunda bazı olumsuzluklar saptanmıştır. Bu değerlendirmeler, performans standartlarında yer alan başlıklar altında gruplandırılarak aşağıda maddeler halinde ifade edilmektedir.

İç denetim bölümünün, bazı bölümlere ait iç denetim planlarını yıllık genel plana dahil etmediği ve dahil edilmeyen bu planların yıllık iç denetim planının etkinliğinin azalmasına sebep olduğu görülmektedir. Yıllık olarak yapılan iç denetim planının hazırlanması esnasında üst yönetimin görüş ve beklentileri, iç denetim yöneticisi ve iç denetçiler tarafından yazı olarak aktarılmamakta ve belge haline dönüştürülmektedir. Dolayısıyla yazılı bir belgeye dönüştürülmeyen görüş ve beklentiler sehven unutulmakta bazen yıllık denetim planına eklenmemektedir. İç denetim birimi, işletmede alınacak stratejik kararlar konusunda diğer birimlere danışmanlık hizmeti vermektedir. Özellikle hukuki, ticari ve mali konular gibi bazı önemli durumlarda alınacak kararlara iç denetim yöneticisi onay vermektedir. Ancak bazı kararlarda iç denetim yöneticisi üst yönetimin onayını almadan karar verebilmektedir. Sonuç olarak stratejik bazı önemli kararlar işletmenin üst yönetimin onayı olmadan alınabilmektedir. İç denetim yönetiminin belirlediği direktif ve prosedürlere ek olarak, Elektrik Bakanlığı tarafından hazırlanan prosedür ve direktifler kılavuzu, iç denetim faaliyetlerinde kullanılmaktadır. Standartlara göre iç denetim birimi diğer iç ve dış sağlayıcılarla eşgüdüm içerisinde hareket etmelidir. İşletmede yapılan bağımsız denetimlerde bazı durumlarda koordinasyon sağlanmadığı görülmüştür. Dış denetçiler bazı konularda iç denetim biriminin görüşlerini dikkate almamaktadırlar. Bu durumda koordinasyon eksikliği meydana gelmekte ve denetimin bütünlüğü sağlanamamaktadır. İç denetimin hedefleri, yetkileri ve sorumlulukları ile ilgili oluşturulan düzenli yıllık raporlar düzenli olarak üst yönetime sunulmamaktadır. Ayrıca iç denetim planı hakkında oluşturulan bazı belgeler yönetime aktarılmamaktadır.

İç denetim birimi işletmenin kurumsal yönetim çalışmalarına katkı sağlamakta, üst yönetime görüş ve öneriler sunarak kurumsal yönetimin etkin bir biçimde yürütülmesine destek olmaktadır. İşletmenin belirlediği hedef ve amaçlara ulaşılabilmesi için ve işletme içerisinde etik ilkelerin uygulanabilmesi için, iç denetim birimi ve idari birimlerin ortak çalışması ile işletme bünyesinde çalışanlara çeşitli eğitim programları, konferanslar ve seminerler düzenlenmektedir. İç denetim faaliyetleri sayesinde karşılaşılabilecek çeşitli riskler önceden belirlenmekte ve tespit edilmektedir. İşletme içerisinde iç kontrol faaliyetleri iç denetçiler tarafından yürütülmektedir. Dolayısıyla iç denetçiler hem iç kontrol faaliyetlerini yürütmekte hem de iç denetim faaliyetlerini yerine getirmektedir. İç kontrol ve iç denetim fonksiyonları birbirinden ayıramamakta ve iç denetimin bağımsızlığı zedelenebilmektedir. Hile ve dolandırıcılığın meydana gelmesini önlemek amacıyla iç denetim birimi tarafından bir dizi tedbir alınmaktadır. Bu gibi durumlar ile karşılaşılması halinde caydırıcı kanuni ve idari tedbirler uygulanmaktadır. İç denetim biriminin işletme içerisindeki diğer birimlere verdiği danışmanlık hizmetlerindeki faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler ayrı ayrı belirlenmekte ve dökümanlaştırılmaktadır. Diğer birimlere verilen danışmanlık hizmetlerinde karşılabilecek bütün riskler işletmenin genel risk yönetiminde toplanmakta ve bu risklere

karşı alınacak önlemler ve prosedürler belirlenmektedir. İşletmede iç denetçiler katıldıkları veya yürüttükleri faaliyetlerin denetiminde görev almamaktadırlar. Çünkü bu durum görevler ayrılığı ilkesine ters düşebilmektedir. Sonuç olarak iç denetçiler kendileri ile ilgili riskleri değerlendirmemektedirler.

İç denetçiler, her görev için ayrı bir çalışma planı geliştirmekte ve belgelemektedirler. Çalışma planlarında hedefler, görevin kapsamı, beklentiler ve uygulama için gerekli kaynaklar belirlenmektedir. Ülkedeki yasalar nedeniyle, iç denetim danışmanlık hizmeti işletme dışarısından sağlanamamaktadır. Dolayısıyla Irak'ta işletmeler iç denetim faaliyetlerini kendi bünyeleri içerisinde yürütmektedirler, dışarıdan bir hizmet almamaktadırlar. Oluşturulan kontrol noktalarının değerlendirilmeleri ve denetlenmeleri konusunda belirli kıstaslar ve ölçütler bulunmamaktadır. Dolayısıyla denetçilerin yetenek ve tecrübelerine bağlı olarak değerlendirmeler yapılmaktadır. Her bir denetim faaliyeti için görev kapsamlarına göre iç denetçiler belirlenmektedir. Görevlerinin kapsamı, denetimin etkililiği ve verimliliğini sağlayacak şekilde tasarlanmaktadır. İç denetçiler gerçekleştirecekleri denetim faaliyetleri için gerekli kaynakları tespit etmekte ve sağlamaya çalışmaktadırlar. Ancak kaynak yetersizliğinden dolayı bilgisayar temelli denetimler gerçekleştirilememektedir. Çalışma programları, yıllık genel plana dahil edilmektedir. Aynı zamanda her bir faaliyet için ayrı bir çalışma programı oluşturulmaktadır. Bu programlar denetimler başlamadan önce uygulamaya hazır halde tutulmaktadırlar.

İç denetçiler, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken ilgili, güvenilir, yeterli ve faydalı olan bilgileri kullanmaktadırlar. İç denetçiler, denetim faaliyetleri sonuçlarını, yaptıkları değerlendirmeler ve analizler ile desteklemektedirler. İç denetçiler denetim işlemleri esnasında tüm bilgileri, yapılan analizleri, kullanılan teknikleri şeffaflık gereği kaydetmektedirler. Böylece denetim sonuçlarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda bu kayıtlar kanıt görevi görmektedirler. İç denetim biriminin işletme içerisindeki tüm bilgi ve belgelere ulaşabilmesi için işletme yönetimi gerekli yetki ve sorumluluğu iç denetçilere vermektedir. Denetim işlemleri konusunda iç ve dış denetçilerin bilgi ve belge paylaşımı belirli bir düzen içerisinde yapılmamaktadır. Dolayısıyla dış denetçilere sunulan bazı bilgi ve belgeler kaybolabilmektedir. Bunun sonucunda hile veya dolandırıcılık olayları meydana gelebilmektedir. İç denetim yöneticisi tarafından, denetim işlemlerinin tüm aşamaları kontrol edilmektedir. Denetim sonuçlarının tespit edilmesi, analiz edilmesi ve değerlendirilmesi toplu olarak iç denetim yöneticisi ve denetim komitesi tarafından gerçekleştirilmektedir.

Gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin sonuçları iç denetim yöneticisi tarafından üst yönetime iletilirken belirli bir prosedür uygulanmamaktadır. Bazı acil durumlarda iç denetim sonuçları rapora bağlanmaksızın direkt sözlü olarak üst yönetime iletilmektedir. Bu durum bazen iç denetim sonuçlarının kaydedilmemesine ve üst yönetimin bazı sonuçlardan haberdar olmamasına neden olmaktadır. İç denetim sonuçları üst yönetime iletilirken belirli rapor formatı kullanılmamaktadır. Dolayısıyla çoğu zaman, iç denetim raporlarında, denetim faaliyetlerinin amacı, hedefleri, kapsamı, sonuç ve önerileri eksik bir şekilde raporlanmaktadır. Periyodik ve yıllık iç denetim raporlarında bir hata ile karşılaşıldığında, öncelikle iletilen raporlar geri talep edilmekte ve daha sonra hatalar düzeltilerek tekrar gerekli mercilere raporlar iletilmektedir. Gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin raporlanmasında bazen gerekli kanıt ve belgeler sunulmamaktadır. Bu durum bazen denetim faaliyetlerinin güvenilirliğine gölge düşürmektedir. Periyodik ve yıllık iç denetim sonuçlarına ait raporlar, gerek işletme içindeki gerekse işletme dışındaki mercilere iletilmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi konusunda üst yönetimin sunduğu kural ve direktifler, iç denetim yöneticisi tarafından insiyatif alınarak bazen uygulanmamaktadır. İç denetim yöneticisi ve iç denetçiler, üst yönetimden bağımsız olarak aldıkları kararlar neticesinde, işletmenin üst yönetimi bazı denetim faaliyetleri hakkında bilgi edinememektedirler. Üst yönetime sunulan iç denetim raporları neticesinde, yönetim tarafından verilebilecek gerekli görüş, öneri ve kararları iç denetim birimi takip etmektedir.

Üst yönetim, denetim faaliyetlerinden sonra sunulan iç denetim sonuçlarına göre gerekli bazı tedbirleri almaktadır. Ancak bazı durumlarda üst yönetimin denetim faaliyetlerine tam olarak hakim olmaması sebebiyle, iç denetim birimine sunulan karar ve tedbirler sağlıklı olmamaktadır. Denetim sonuçları neticesinde işletmenin üst yönetimi bazen geri bildirim yapmamakta, görüş ve öneri sunmamaktadır. Alınacak tüm karar ve sorumluluklar iç denetim yöneticisine bırakılmaktadır ancak bu sorumluluk aktarımı denetim raporlarında yer almamaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, işletmedeki iç denetim fonksiyonlarının geliştirilmesini ve iyileştirilmesini hedefleyen bazı tavsiye ve öneriler sunulmaktadır. Araştırmanın sonuçlarından elde edilen bu öneriler şu şekildedir:

İç denetim birimi her bir bölüme ait risk temelli iç denetim planını, yıllık genel iç denetim planı altında birleştirmelidir. Yıllık olarak yapılan plan, işletmenin tüm denetim faaliyetlerini kapsamalıdır. İç denetim birimi, işletme üst yönetiminin ve diğer tüm birimlerin, iç denetim faaliyetleri konusundaki görüş ve beklentilerini yazılı hale getirerek dökümanlaştırmalı ve yıllık olarak oluşturulan iç denetim planına bunları eklemelidir. İç denetim biriminin işletmedeki diğer birimlere sağladığı danışmanlık hizmetleri konusunda üst yönetimin onayının alınması gerekmektedir. Çünkü alınacak bazı stratejik kararlarda üst yönetimin bilgisi ve onayı olmalıdır. Gerçekleştirilen bütün iç ve dış denetim faaliyetleri, gerekli kanıt ve belgeler ile desteklenmelidir. Denetimin şeffaflığı, doğruluğu ve güvenilirliği elde edilen kanıt ve belgelerin güçlülüğüne bağlıdır. İç denetim raporlarına ait sonuçlar açık, doğru ve kolay anlaşılır şekilde raporlanmalı ve düzeltilmesi gereken işlemlere ait gerekli öneriler raporda sunulmalıdır. Karşılatabilecek riskler önem derecelerine göre sınıflandırılmalı ve denetim faaliyetlerinde yüksek riskli alanlara daha fazla önem verilmelidir. Etkin bir risk odaklı denetim mekanizması işletme bünyesinde oluşturulmalıdır. Ayrıca risklere karşı gerekli önlemler alınarak çözümler üretilmelidir. İç denetçiler hile ve dolandırıcılık konusunda meslek eğitimlerine katılmalı ve kendilerini bu yönde daha fazla geliştirmelidirler. İç denetim birimi tarafından işletmedeki diğer birimlere verilen danışmanlık hizmetleri iç denetim planına eklenmelidir. İşletmedeki iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri birbirlerinden ayrılmalıdır. İç denetçiler sadece iç kontrollerin etkinliğini ve verimliliğini denetlemelidirler. İç kontroller ise farklı birimler tarafından gerçekleştirilmelidir. Böylece işletme bünyesinde etkin bir iç denetim sistemi oluşturulabilir. İç kontrol faaliyetleri değerlendirilirken belirli sabit kıstas ve ölçütler belirlenerek iç denetim konusunda standartlar oluşturulmalıdır. Elektronik ortamda iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli alt yapı ve kaynaklar oluşturulmalıdır. Bunun için gerekli donanımsal ve yazılımsal bilgisayar ekipmanları temin edilmelidir. İç denetçiler alacakları kararlarda objektif olabilmek için delil ve kanıtları toplamalı ve bunlara göre değerlendirme yapmalıdırlar. İç denetim yöneticisi, bütün iç denetim sonuçlarını açık ve eksiksiz bir biçimde gerekli iç ve dış birimlere iletmelidir. Stratejik iç denetim faaliyetleri konusunda üst yönetim ve iç denetim birimi birlikte karar almalıdırlar. İşletme üst yönetimi kendisine iletilen iç denetim sonuçlarına geri bildirimde bulunmalı ve gerekli tavsiye ve önerileri ilgili birimlere

sunmalıdır. Uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak işletme bünyesinde bir iç denetim klavuzu oluşturulmalıdır. Bütün iç denetim faaliyetleri bu klavuza göre yürütülmektedir. Böylece denetim faaliyetlerine ilişkin belge ve sonuçlar açık, anlaşılır ve güvenilir bir hale dönüştürülecektir. Ülke genelinde çıkarılması gereken bir yasa ile dışarıdan iç denetim danışmanlık hizmetinin alınmasına izin verilmelidir. Böylece işletmeler kurumları dışından iç denetim hizmeti satın alabilirler. Ayrıca kurumlar arasında işbirliği oluşturularak, iç denetçilerin daha fazla bilgi birikimine ve deneyime sahip olması sağlanabilir. İç denetim yöneticisi tarafından dış denetçilere verilecek gerekli bilgi ve belgelere ilişkin bir prosedür oluşturulmalıdır. Bilgi ve belgelerin kaybolmasının önüne geçilmeli ve uzun süre saklanmaları sağlanmalıdır. İşletme üst yönetimi, denetim faaliyetleri konusunda alınacak kararları iç denetim yöneticisinin inisiyatifine devrederse, bu durum iç denetim raporlarında açık bir şekilde belirtilmelidir. İşletmeler, iç denetim bölümü çalışanlarının mesleki olarak gelişimlerini sağlamak amacıyla, gerek yurt içinde gerekse yurt dışında yüksek öğrenim programlarına, seminerlere ve kurslara katılabilmeleri için gerekli teşvik ve desteği personeline sunmalıdırlar. Böylece işletmelerin hedef ve amaçlarına daha iyi bir biçimde ulaşabilecekleri düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Acc, M. (2014). Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İç Denetim Standartlarının Geliştirmesi, Arap İç Denetçiler Dergisi, Nisan, <http://www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?t=340>.
- Al Afifi, M.M. (2009). İç Denetçinin, Ekonomik Kurumlarda Finansal Yolsuzluk Olaylarına Karşı İç Denetimin Profesyonel Performans Standartlarını Uygulayabilme Kabiliyetinin Derecesi, Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, İslam Üniversitesi, Filistin - Gazze.
- Alwrdat, H.A. (2013). Uluslararası İç Denetim Enstitüsü Tarafından Yayınlanan Uluslararası Standartlara Uygun Olarak İç Denetim Kılavuzu, Al-Warraq Yayıncılık ve Dağıtım, Ürdün Amman.
- Cuma, A.H. (2009). Denetimde Çağdaş Eğilimler ve İç Doğrulama, Devlet-İdari-Özel-Çevre-Küçük Kuruluş, Darsafaa Yayıncılık ve Dağıtım, Amman, Ürdün.
- Cuma, H. ve Noureddine, M. (2013). Kamu Ekonomik Kurumlarında İç Denetimin Etkililiğinin Değerlendirilmesi, Cezayir Üniversitesi Dergisi, Cezayir.
- Nono, K.M. (2009). Gazze Bankalarında Yaygın İç Denetim Standartlarının Uygulanma Kapsamı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İslam Üniversitesi, Filistin, Gazze.
- Suwaidan, M. ve Abuzreq, B. (2013). Ürdün Elektrik Şirketlerinde Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum Kapsamı, Ürdün İş Dünyası Dergisi, 9(3), Ürdün, Amman.
- Tahoun, A. M. (2013). İç Denetim Standartlarının Gelişimi, Albeyan Dergisi, <http://www.albayan.ae/economy/last-deal/2013-01-01-1.179525>.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://tide.org.tr/uploads/PerformansStandartlari.pdf>.
- Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, [www.theiia.org](http://www.theiia.org)

