

# GÖREVIN GÖZETİMİ? KİM, NEREDE, NASIL?

## GİRİŞ

İç Denetimin Türkiye’de yerleşmesiyle modern bir denetim anlayışı da kurumlarımızda yer bulmuştur. Modern denetim anlayışı, sorunlara çözüm odaklı yaklaşan, kişileri değil sistemleri değerlendiren bir model öngörmektedir. En önemli yenilik, denetim içerisinde “kalite” kavramının işlenmiş olmasıdır. Modern denetim anlayışı denetim faaliyetinin uluslararası standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığının sorgulanmasını gerektirmektedir. Bu sorgulamanın baş aktörü ise denetimin sahibi ve sorumlusudur.

İç denetim, denetçinin ceketini çıkarıp, denetlenenle birlikte masaya oturduğu ve sorunlar üzerinde denetlenen birimin ihtiyaç ve düşüncelerini de göz önünde bulundurarak gerçekleştirdiği bir meslektir. Denetçi yaptığı inceleme neticesinde önemli sorunlara çözümler üretmekte ve bu çalışmalarını sağlam ve ikna edici kanıtlara dayandırmaktadır. Sağlam ve ikna edici kanıtların ve gerçekleştirilen incelemenin kalitesinin garantisini Uluslararası Standartlara uygun denetim metodolojisinin uygulanmış olması sağlamaktadır. Yürütülen denetimlerde söz konusu metodolojiye ve standartlara uyumun değerlendirilmesi ve kalitenin korunmaya çalışılmasının aracı ise görev gözetim<sup>1</sup> sorumluluğudur.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından 2010 yılında gerçekleştirilen Küresel İç Denetim Araştırması sonucunda 2940 iç denetim birimi yöneticisi görev gözetimi ve çalışma kağıtlarıyla ilgili sorunların raporlanmasının geliştirilmesi gereken en önemli alanlar

1 Bu kavram, Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarında yer alan örnek denetim raporu kapağında denetim gözetim sorumlusu olarak yer almıştır. Bu nedenle denetçiler arasında denetim gözetim sorumluluğu olarak yerleşmiştir. Ancak IIA Uluslararası İç Denetim Standartları ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayınlanan Kamu İç Denetim Standartlarında “görevin gözetimi” ifadesi kullanılmaktadır. Bu çalışmada da standartlara sadık kalınarak görevin gözetimi ifadesi kullanılmıştır.

**Şerif OLGUN ÖZEN**

İç Denetçi,

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı



olduğunu belirtmişlerdir. Araştırma sonuçları iç denetimde görev gözetiminin istenilen düzeyin altında olduğunu ve zorunlu Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyulmadığını göstermiştir.<sup>2</sup> Türkiye’de de iç denetim görevleri yürütülürken uygulanmakta en fazla sıkıntı yaşanan hususlardan biri görevin gözetimidir. Bunun en önemli nedeni iç denetim kaynaklarının (özellikle iç denetçi sayılarının) yeterli olmamasıdır. Bunun yanında görev gözetiminin nasıl yapılacağı, sınırlarının ve müdahale alanlarının neler olacağı, uyumsuzlukların nasıl çözüleceği tartışılmaya devam edilen konulardır. Bu yazı ile bahsettiğimiz konulara açıklık getirilmeye çalışılacaktır. Görev gözetiminin pratikte nasıl yerine getirileceği, sorunların nasıl çözülebileceği konularına Uluslararası Denetim Standartlarına dayanılarak öneriler getirilecektir.

### **ANAHTAR KELİMELER; İç denetim, Görev gözetimi, Denetim Gözetim sorumluluğu, iç değerlendirme Görev Gözetimi Nedir?**

Denetim gözetimi; Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA-Institute of Internal Audit) tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Standartlarında (UİDS) “2340-Görevin Gözetimi ve Kontrolü” başlıklı standartta ele alınmıştır. Bu standarda göre; görev amaçlarına ulaşılması, kalitenin güvence altına alınması ve personelin gelişmesini sağlayacak tarzda denetim görevlerinin gözetilmesi ve kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu standart İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayınlanan Kamu İç Denetim standartlarına (KİDS) küçük değişikliklerle taşınmıştır. Standardın başlığı sadece Görevin Gözetimi olarak alınmış, personelin gelişimi yerine ise iç denetçinin mesleki gelişimi ifadesi yer almıştır.

Standartta sadece görevin gözetilmesinin gerekliliği üzerinde durulmuş, nasıl ve kimler tarafından yerine getirileceği konusunda bir bilgi verilmemiştir. Ancak standardın ifadesinde görevin gözetimi ile ulaşılmaya çalışılacak noktaya dikkat çekilmiştir.

Görevin gözetimi üç amaca hizmet etmelidir:

2 Chris Dogas, Effective Audit Supervision, October 2011, <http://www.theiia.org/intAuditor/feature-articles/2011/october/effective-audit-supervision>. Erişim:13.08.2012

1. Görev Amaçlarına Ulaşılmasının Sağlanması: Denetim görevinin planlanması aşamasında iç denetçi tarafından belirlenen ve bireysel çalışma planında onaya sunulan amaçlar doğrultusunda denetimin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.
2. Kalitenin Güvence Altına Alınması: İç denetçi tarafından yürütülen denetim, danışmanlık, inceleme ve araştırma gibi görevlerin UİDS’ye göre yürütülmesinin sağlanması gerekmektedir. Özellikle performans standartlarına uygunluğun izlenmesi bu anlamda önem arz etmektedir.

Denetim prosedürlerinin uygulanmaması yanlış sonuçlara ulaşılmasına sebep olabilir. Her ne kadar uluslararası standartlara uygun denetim prosedürlerini izlemek bizlere extra işyükü gibi gelse de, doğru ve tutarlı sonuçlara ulaşabilmeyi belli ölçüde garanti etmektedir.<sup>3</sup>

3. Personelin gelişiminin sağlanması: Görevin gözetimi, denetçilerin kişilikleri, denetimin kalitesi, performansı hakkında doğrudan girdi sağlar. Gözetim sorumlusu denetimin etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediği, denetim metodolojisine uyulup uyulmadığı, denetim teknikleri ve becerilerine denetçinin sahip olup olmadığı, eğer birden fazla denetçi görevliyse uyumlu bir çalışma yürütülüp yürütülmediği konularında bilgi sahibi olur.<sup>4</sup> Elde edilen bu bilgilerin denetçilerin eksiklerini giderecek şekilde eğitim ve gelişim planlarına dahil edilmesi gerekmektedir.

### **Görevin Gözetiminde Kim, Ne Yapmakla Sorumludur?**

İç denetim faaliyetlerinin uygun ve yeterli bir şekilde gözetiminin yapılmasından İç Denetim Birim Yöneticisi sorumludur.<sup>5</sup> İç Denetim Birim yöneticisi bu sorumluluğunu direkt kendisi yerine getirebileceği gibi, bir başka iç denetçiyi görevlendirerek de yerine

3 Chris Dogas, Effective Audit Supervision, October 2011, <http://www.theiia.org/intAuditor/feature-articles/2011/october/effective-audit-supervision>. Erişim:13.08.2012

4 A.g.e., Erişim:13.08.2012

5 IIA, “Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi”, “Uygulama Önerisi 2340-1: >Görevin Gözetimi ve Kontrolü, TİDE yayınları No:3, İstanbul.

getirebilir. Ancak bu görevlendirme neticesinde dahi İç Denetim Birim Yöneticisi görevin gözetiminin uygun ve yeterli bir şekilde yerine getirilmesinden nihai olarak sorumlu olmaya devam etmektedir. Bu nihai sorumluluk ise taslak raporlar ve nihai raporların iç denetim birim yöneticisi tarafından gözden geçirilmesi ve katkı sağlanması yolu ile yerine getirilebilecektir. İç denetçi sayısının yetersiz olduğu ve görevin gözetiminin birim yöneticisi tarafından yerine getirildiği durumlarda bu görevin tüm gerekliliklerini doğal olarak birim yöneticisi yerine getirecektir. Ancak görev gözetiminin bir başka iç denetçi tarafından yerine getirilmesi durumunda ise görev gözetim sorumlusu ve birim yöneticisinin yerine getirmesi gerekenler ve sorumlulukları ayrılmaktadır. Görevin gözetimi kapsamında İç Denetim Birim Yöneticisinin sorumlulukları şunlardan oluşmaktadır.<sup>6</sup>

"İç denetim faaliyetlerinin uygun ve yeterli bir şekilde gözetiminin yapılmasından İç Denetim Birim Yöneticisi sorumludur."

1. İç denetçilerin denetimi yürütürken ihtiyaç duyabilecekleri bilgilere, becerilere ve diğer kabiliyetlere sahip olmalarını sağlamak, mevcut kabiliyetlerini geliştirebilmeleri için uygun imkânlar sağlamak.
2. Planlama safhasında görevin amaç ve kapsamı konusunda yönlendirici talimatlar vermek.
3. Raporların açık, doğru, objektif, özlü ve yapıcı olmasını ve zamanında yapılmasını sağlamak
4. Görev amaçlarına ulaşılmasını sağlamaktır.

iç denetim birim yöneticisi bu sorumlulukları şunları yaparak yerine getirebilir:

İlk olarak iç denetim birim yöneticisinin denetimin amaç ve kapsamının açık ve net şekilde tanımlandığı ve iç denetçiyi yönlendirici bir içeriğe sahip görev yazıları ile denetçiyi görevlendirmesi işin doğası gereğidir.

6 IIA, a.g.e., s.291

Gözetim görevini yerine getirirken yapması gereken ikinci bir husus taslak raporun gözden geçirilmesidir. İç denetim birim yöneticisi taslak raporun başlangıçta belirlenen amaçları karşılayıp karşılamadığı, KİDS'e uygun olarak yazılıp yazılmadığına ilişkin incelemesini yapmalıdır. Ayrıca raporu değerlendirirken iç denetçinin geliştirmeye ihtiyaç duyabileceği alanları da tespit etmeye çalışmalıdır. Gözetim sürecine personelin eğitim ve gelişim çalışmaları, performans değerlendirmeleri ve benzeri diğer bazı idari işler de dâhildir.<sup>7</sup> Yine aynı şekilde denetim amaçlarına ve standartlara uygunluk ve denetçinin geliştirilmesi gereken yönleri göz önünde bulundurularak nihai rapor da iç denetim birim yöneticisi tarafından gözden geçirilmelidir. Raporların nihai olarak iç denetim birim yöneticisi tarafından gözden geçirilmesi ayrı bir önem taşımaktadır. Çünkü iç denetim faaliyeti bir bütün olarak değerlendirilmektedir. İç denetim raporları birime ait raporlardır. Bu raporların doğruluğu ve güvenilirliğinden iç denetim birim yöneticisi sorumludur.<sup>8</sup>

Denetim gözetiminin aslında standartlara uyumun yanında önemli olan diğer ayağı, gözetimden elde edilen bilgilerin iç denetim fonksiyonunun geliştirilmesi için kullanılmasıdır.<sup>9</sup> İç denetim birim yöneticisi bu kapsamda elde ettiği bilgiler doğrultusunda eğitim planlaması yapar.

### Görev Gözetim Sorumlusu Ne Yapar?

Öncelikle denetim gözetim sorumlusunun nelerle sorumlu olabileceği ve hangi noktalarda katkı sağlayacağını açıklığa kavuşturmak gerekmektedir. Daha sonra bu görevleri yerine getirebilecek nitelikleri sıralamak daha doğru olacaktır.

Görev gözetim sorumlusunun denetimin başından sonuna kadar her safhada gözetim sorumluluğu bulunmaktadır. Görev gözetim sorumlusu,

- Görev iş programının onaylandığı haliyle uygulanıp uygulanmadığını gözetlemeli ve kontrol etmeli,
- Çalışma kağıtlarının tespit ve önerileri yeterince destekleyip desteklemediğini, tespitlerin yeter-

7 IIA, a.g.e., s.293

8 IIA, a.g.e., s.292

9 Chris Dogas, a.g.e., 13.08.2012



li ve ikna edici kanıtlara dayanıp dayanmadığını kontrol etmeli,

- Denetim testlerinin görev amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak şekilde yeterli ve uygun olup olmadığını kontrol etmelidir.

Bu kontrolleri aşağıda sayılan işleri yaparak yerine getirebilir:

- Ön hazırlık aşamasında denetçiye ihtiyaç duyduğu bilgilere ulaşmasını sağlamak ve tecrübe paylaşımı konusunda yönlendirici bilgi sağlamak.
- Risklerin belirlenmesinde ve risk kontrol matrisinin gözden geçirilmesinde katkı sağlamak.
- Denetim amaçlarının belirlenen riskler doğrultusunda revize edilmesini sağlamak.
- Risklere ilişkin belirlenen testlerin uygunluğunu ve yeterliliğini değerlendirmek.
- Açılış toplantısına katılım ve katkı sağlamak.
- Testlerin uygulanması esnasında, denetçinin ihtiyaç duyması halinde, bilgi ve tecrübelerin aktarımıyla destek sağlamak.
- Tespit ve önerileri gözden geçirerek yeterli ve ikna edici kanıtlarla desteklenip desteklenmediğini kontrol etmek ve paraflamak.
- Çalışma kağıtlarını yeterli ve ilgili bilgileri içerip içermediği konusunda kontrol etmek ve paraflamak.
- Taslak raporu doğruluk, tarafsızlık, açıklık, özlük, yapıcılık ve tamlık açısından değerlendirmek.

Profesyonel bir iç denetçide bulunması gereken kritik düşünme, analitik düşünme, iletişim, teknoloji kullanımı gibi beceriler saha çalışmalarının gözetiminde değerlendirilebilir. Buradan elde edilen bilgiler denetçilerin eğitim ihtiyaçlarının ve geliştirilmesi gereken alanların tespitinde kullanılır.<sup>10</sup> Görev gözetim sorumlusu, eğitim ihtiyaçları ve geliştirilmesi gereken alanları, gerekli önlemleri alması için iç denetim birim yöneticisine raporlamalıdır.

#### Kimler Görev Gözetim Sorumlusu Olabilir?

Yukarıda ayrıntılı olarak sayılan işler incelendiğinde görülecektir ki, gözetim görevlisinin denetçiye yön gösterebilecek düzeyde denetlenen süreçlere hakim olması gerekmektedir. Çünkü görev gözetim sorumlusunun (GGS) denetimin başlangıç safhasında belir-

lenen risklerin değerlendirilebilmesi, saha çalışmasında denetim testleri, bulgu ve kanıtlar arasındaki bağlantıyı değerlendirebilmesi ve doğru yönlendirme yapabilmesi için denetlenen süreci iyi bilmesi önem arz etmektedir.

"Görev gözetim sorumlusunun (GGS) denetimin başlangıç safhasında belirlenen risklerin değerlendirilebilmesi, saha çalışmasında denetim testleri, bulgu ve kanıtlar arasındaki bağlantıyı değerlendirebilmesi ve doğru yönlendirme yapabilmesi için denetlenen süreci iyi bilmesi önem arz etmektedir."

Bunun yanında görev gözetim sorumlusunun denetim metodolojisini iyi biliyor olması ve uygulama konusunda görevi yürüten denetçiye yönlendirebilmesi gerekmektedir. Hazırlık çalışmasının yürütülmesi ve risk değerlendirmesinin standartlara uygun olarak yapılması, denetim amaç ve kapsamının riskler doğrultusunda belirlenmesi, saha çalışmasında analitik testler, görüşme, istatistik testler gibi yöntemlerin kullanılarak bulgulara ulaşılması...v.s. sırasıyla uygulanması denetimin başarıya ulaşmasını garanti edecektir.<sup>10</sup>

Diğer bir önemli husus ise UİDS ve KİDS'deye hakimiyet GGS'nda aranması gereken önemli niteliklerden biridir. Çünkü görev gözetiminin ana amaçlarından biri iç denetim faaliyetlerinin kalitesini sağlamaktır. Kalitenin sağlanması ise görevlerin UİDS ve KİDS'ye uygun olarak yürütülmesi ve tamamlanmasını gerektirmektedir.

Özet olarak GGS'nin taşıması gereken 3 nitelik sayılabilir. Birincisi gözetiminden sorumlu kılındığı görev kapsamındaki süreçleri iyi tanımak, ikincisi denetim metodolojisine hakim olmak, üçüncüsü ise standartları iyi derecede bilmektir. En ideal olanı bu niteliklerin üçünü birden taşıyan iç denetçilerin görev gözetimi ile sorumlu tutulmasıdır. Ancak kaynak kısıtları

<sup>10</sup> Chris Dogas, a.g.e., 13.08.2012

nedeniyle bunun yapılamadığı durumda en azından birinin GGS'nda aranması yerinde olacaktır.

### **Uyuşmazlık Çıkarsa?**

Belli konularda çevremizdeki insanlarla anlaşamadığımız durumlarla günlük hayatımızda sıkça karşılaşırız. İç denetim faaliyetlerini yürütürken iç denetim birimi yöneticisi veya görev gözetim sorumlusu ile üzerinde aynı düşünmediğimiz noktalar olması çok doğaldır. Bu durumda bir orta yol bulunması ve konunun uzlaşma ile çözülmesi en ideal olanıdır. Ama görevi yürüten denetçi ve gözetim sorumlusu arasında uzlaşmaya varılamaması durumunda iç denetim birim yöneticisinin vereceği karar esas alınmalıdır. Çünkü UDS'de iç denetim görevlerinin tamamı bir bütün olarak değerlendirilmiş ve iç denetim faaliyeti ifadesi sıklıkla kullanılmıştır. Görevlerin yürütülmesi dışında iç denetim faaliyetlerinden genel olarak iç denetim birim yöneticisi sorumlu tutulmuştur.

---

"Görev gözetimi alanında yaşanan iki önemli sorun etkin bir görev gözetimi yapılmasını engellemektedir. Bunlardan ilki iç denetim birimlerinin sayı olarak iyi organize olamaması ve yeterli iç denetçi sayısına sahip olmamalarıdır. Diğer önemli sorun ise, iç denetçiler arasında otorite ve sorumluluk anlamında dikey bir farklılaşma olmamasıdır"

---

### **Görev Gözetim Belgelerini Dokümanete Edin!**

Denetim veya danışmanlık görevlerinin gözetiminde en fazla kullanılan yöntem bireysel çalışma planı, risk kontrol matrisi, çalışma kağıtları ve raporların gözden geçirilmesidir. Bu gözden geçirmeler neticesinde bir takım iyileştirme önerileri getirilecektir. Bu önerilerin gözetim sorumlusu ve iç denetçi arasında dokümanete edilerek denetim dosyasında saklanması faydalı olacaktır. Denetim gözetimi saha çalışmasında yapılan gözlemlerin doğruluğunu ve çalışma kağıtlarıyla

riyle dokümanete edilmesini içerecek şekilde etkin bir sisteme bağlanmalıdır. Yani iç denetim birimleri tarafından gözetim görevinin kim tarafından nasıl yerine getirileceği ve nasıl kayıt altına alınacağı tanımlanmalı ve sistemli bir şekilde uygulanmalıdır. Sistemli bir gözetim yapılması ve dokümanete edilmesi Kalite Güvence Geliştirme Programı kapsamında yapılacak olan dış değerlendirmelerde iç denetim biriminin işini kolaylaştıracaktır.

### **Görev Gözetiminde Yaşanan Sorunlar**

Görev gözetimi alanında yaşanan iki önemli sorun etkin bir görev gözetimi yapılmasını engellemektedir. Bunlardan ilki iç denetim birimlerinin sayı olarak iyi organize olamaması ve yeterli iç denetçi sayısına sahip olmamalarıdır. Diğer önemli sorun ise, iç denetçiler arasında otorite ve sorumluluk anlamında dikey bir farklılaşma olmamasıdır.<sup>11</sup>

İç denetim birimlerinin kaynak ihtiyacını belirlerken, görev gözetimini de denetim faaliyetleri içerisinde değerlendirmesi ve denetçi sayısını bu ihtiyacı belirleyecek şekilde tespit etmesi gerekmektedir.

Türkiye'de iç denetim mesleği içinde otorite ve sorumluluk anlamında hiyerarşik bir yapı (baş denetçi, kıdemli denetçi veya yardımcı denetçi gibi) oluşturulmamıştır. İç denetimin henüz beş yıllık bir geçmişe sahip olması ve denetçiler arasında kıdem ve tecrübe farklılaşmasının yeterli düzeyde oluşmaması nedeniyle görev gözetimi eşitler arasında gerçekleştirilmektedir. Zaman geçtikçe ve yeni iç denetçiler göreve başladıkça kıdem ve tecrübe farklılaşması oluşmaktadır. Ancak yeni göreve başlayan bir iç denetçi ile tecrübeli bir iç denetçi arasında otorite ve sorumluluk anlamında bir farklılık bulunmamaktadır. Bu nedenle görev gözetiminin iç denetim birimlerinde tecrübe esas alınarak yürütülmesi yaşanabilecek sorunları önleyebilecektir.

### **SONUÇ**

Görev gözetimi Uluslararası İç Denetim Standartlarında ve Kamu iç denetim standartlarında yerine getiril-

---

11 a.g.e. 13.08.2012



mesi zorunlu bir husus olarak yer almıştır. Denetim de kalitenin sağlanması bir gereği sürekli gözetim kapsamında gerçekleştirilecek olan görev gözetimidir. Görev gözetimi iç denetim birim yöneticisinin sorumluluğundadır. İç denetim birim yöneticisi iç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak yerine getirilmesini, görev amaçlarına ulaşılmasını sağlamak amacıyla iç denetim faaliyetlerini etkin ve sistemli bir gözetime tabi tutmalıdır. Ülkemizde tüm Dünya da olduğu gibi görev gözetiminin yerine getirilmesinde bir takım sorunlar yaşanmakta, standartların gerektirdiği düzeyde bir gözetim yapılamamaktadır. Etkin bir gözetim görevin sonuçlarını olumsuz etkileyecek yanlış veya tutarsız profesyonel yargıya varma riskini engelleyecektir. Bu nedenle iç denetim birimlerinde görev gözetiminin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacak sistemler kurulmalı ve uygulanmalıdır.

#### Kaynaklar:

Chris Dogas; Effective Audit Supervision, October 2011, <http://www.theiia.org/intAuditor/feature-articles/2011/october/effective-audit-supervision>. Erişim:13.08.2012.

IIA, “Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi”, “Uygulama Önerisi 2340-1: >Görevin Gözetim ve Kontrolü, TİDE yayınları No:3, İstanbul.

PCAOB; “Auditing Standart No.10, Supervision of the Audit Engagement”, [http://pcaobus.org/Standarts/Auditing/pages/Auditing\\_Standarts\\_10.aspx](http://pcaobus.org/Standarts/Auditing/pages/Auditing_Standarts_10.aspx), Erişim:13.08.2012.

İDKK; Kamu İç Denetim Standartları, Yayın No:2, 2011.

Gleim, Planning and Supervising Audit Angagement, [http://www.4shared.com/office/\\_rgwWEKy/Planning\\_and\\_Supervising\\_the\\_A.html](http://www.4shared.com/office/_rgwWEKy/Planning_and_Supervising_the_A.html), Erişim: 28.09.2012