

# RİSKİN TANIMLANMASI VE KAMU İDARELERİNDE NİTELİKLİ İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİNİ ENGELLEYEN RİSKLER

**M. Enver ÖZAYDIN**  
İç Denetçi  
Vakıflar Genel Müdürlüğü

**ÖZET:** Risk kavramı iç denetçiler açısından en çok denetim plan ve programlarının hazırlanması ile denetimlerin gerçekleştirilmesi aşamalarında önem kazanmaktadır. Öncelikle üç yıllık plan ve yıllık programların hazırlanması ve yıllık programlar kapsamında denetimlerin yapılması başlı başına iki ayrı süreçtir. Bu süreçlerin iç denetçiler tarafından etkin bir şekilde işletilmesi demek kaliteli bir iç denetimin gerçekleştirilmesi demektir. Bu bağlamda herhangi bir iş süreci gibi iç denetim biriminin kendi iş süreçlerinden olan söz konusu bu iki süreç de risk değerlendirmesine tabi tutulmalıdır. Yani, bu süreçlerdeki riskler belirlenmeli, belirlenen risklerle ilgili mevcut ve eksik kontroller tespit edilmeli ve buna göre iyileştirmeler yapılmalıdır. Zira, ideal bir iç denetçi görev yapmakta olduğu idarenin iş süreçlerini risk odaklı bir şekilde değerlendirmeden önce, kendi iş süreçlerinin risk değerlendirmesini de yapabilmelidir. Bu değerlendirme iç denetçilerin niteliğini ve iç denetim faaliyetinin kalitesini artıracak, iç denetimden beklenen katma değer üst düzeyde elde edilmesini sağlayacaktır.

**ANAHTAR KELİMELEER:** Risk, riskin tanımlanması, riskin etkisi, süreç, iç denetim, plan ve program.

## I. GİRİŞ

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden bu yana yaklaşık yedi yıl geçmiştir. Kanun gereği kamu sektöründe istihdam edilen iç denetçilerin tamamı sertifikalarını almış ve çoğu idarede iç denetim uygulamaları bir iki yıldan bu yana uygulanmaya başlamıştır. Her ne kadar eksiklikleri bulunsa da mevcut mevzuata ve standartlara uygun yapılan iç denetimler kanaatimizce idarelerde katma değer ve farkındalık oluşturmaya başlamıştır. İç denetim en nihayetinde bir meslek ve bu mesleğin uygulamasını sistematize ve disiplin eden bir metodolojidir. İç denetimin pratiğe dönüşmesi ise başlı başına bir süreçtir. Her hangi bir iş sürecinin iç denetimini gerçekleştirirken kaliteyi elde etmenin öncelikli şartı bu mesleğin ilke ve standart-



larının iyi öğrenilmesi ve içselleştirilmesi olduğu ise açık bir gerçektir.

"Her ne kadar eksiklikleri bulunsa da mevcut mevzuata ve standartlara uygun yapılan iç denetimler kanaatimizce idarelerde katma değer ve farkındalık oluşturmaya başlamıştır"

Risk kavramı iç denetçiler için öncelikle denetim plan ve programlarının hazırlanmasında, daha sonra ise iç denetim uygulamalarında gündeme gelmekte ve önem taşımaktadır. Nitekim risk, mesleğin en temel kavramlarından birini teşkil etmektedir. Genel olarak iç denetçiler açısından önemli olduğunu düşündüğümüz ve her iç denetçi için geçerli olan süreçlerden birisi denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesine ilişkin süreçtir. Denetim faaliyetleri bir veya birkaç iç denetçi tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu sürecin daha etkin ve kaliteli bir şekilde sürdürülebilmesi, hâlihazırda kamu sektöründe daha fazla var olduğunu düşündüğümüz potansiyel risklerin tanımlanması ve gerekli kontrollerin geliştirilmesi veya mevcut kontrollerin iyileştirilmesi ile mümkün olacaktır. Bu bağlamda, yazımızın konusunu riskin tanımlanması ve denetim sürecinde yer alan bazı önemli riskler ve kontrol önemleri oluşturmaktadır.

## II. RİSK VE RİSKİN TANIMLANMASI

Bir iç denetçinin en çok önem vermesi gereken konulardan birisi de risk kavramı ve türevleridir. Zira, risk iç denetim mantalitesinin temel sac ayaklarından birisini oluşturmakta ve iç denetim için "risk odaklı (risk bazlı, risk esaslı) süreç denetimi" ifadesi kullanılmaktadır. Dolayısıyla, her iç denetçinin kavramı iyi bildiğinden hareketle üzerinde çok durulmayacaktır.

Literatürde, "risk kavramı" hakkında çeşitli tanımlamalar yapılmaktadır. Genel olarak; "Amaçlara ulaşılması üzerinde etkisi olacak bir olayın meydana gelme ihtimali."<sup>1</sup> veya "Eylem veya olayların gerçekleşmesi-

sonucu ortaya çıkacak olan fırsat veya tehditler<sup>2</sup>." ya da "Kurumun hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek her türlü olay veya durum."<sup>3</sup> şeklinde tanımlanırken, Kamu İç Denetiminde Risk Değerleme Rehberi riski; "İdarelerin kuruluş amaçları ile stratejik hedeflerine ulaşmasına ve görevlerin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olaylar<sup>4</sup>." olarak tanımlamaktadır.

Herhangi bir süreç içerisinde risklerin belirlenmesi veya tanımlanması yapılırken öncelikle amacın ne olduğu açık bir şekilde ortaya konulmalıdır. Amaç net olarak belirlendikten sonra, bu amacın gerçekleşmesini engelleyecek durum, tehlike veya tehditler tespit edilmeli ve risk ona göre tarif edilmelidir.

"Herhangi bir süreç içerisinde risklerin belirlenmesi veya tanımlanması yapılırken öncelikle amacın ne olduğu açık bir şekilde ortaya konulmalıdır. Amaç net olarak belirlendikten sonra, bu amacın gerçekleşmesini engelleyecek durum, tehlike veya tehditler tespit edilmeli ve risk ona göre tarif edilmelidir"

Riski tanımlarken -riskin belirlenmesi sürecinde- bazı soruların sorulması ve ondan sonra yola çıkılması gerekir. Örneğin;

- Soru 1: Amaca ulaşma yolunda neler yanlış gidebilir?
- Soru 2: Amaca ulaşmada hangi tür işlem veya faaliyetler başarısızlığa neden olur?
- Soru 3: Zayıf alanlar nelerdir?
- Soru 4: Hangi varlıkların daha çok korunmaya ihtiyacı bulunmaktadır?
- Soru 5: Suiistimale açık alanlar neler olabilir?
- Soru 6: Faaliyetlerimiz hangi durum ya da olaylar karşısında aksayabilir?

1 The Institute of Internal Auditors, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, (Kırmızı Kitap, TİDE Türkçe Baskısı), İstanbul, 2008, s. 39

2 HM Treasury, The Orange Book-Management of Risk-Principles and Concepts, October 2004, p.9  
3 KAYA, Ertuğrul Bertan, Risk Yönetimi, Değerlemesi ve İç Denetimin Risk Yönetimindeki Rolü, Alanya, 2008  
4 İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi, s. 1

Soru 7: En fazla harcama yapılan alanlar hangileridir?

Soru 8: Bireysel inisiyatifin etkin olduğu kritik kararlar hangileridir?

Soru 9: Hangi faaliyetler daha karmaşıktır?

Soru 10: Cezai yaptırımlara maruz kalınan alanlar hangileridir?

Belli bir amacın gerçekleştirilmesine yönelik işleyen süreçte risklerin nasıl tanımlanması gerektiğini farklı birkaç örnekle somutlaştırmaya çalışalım;

**ÖRNEK 1:** İspanya Ligi (La Liga) ile yakından ilgiliyiz diyelim. Söz konusu ülkenin ve de dünyanın en ünlü iki futbol takımı olan Real Madrid ve Barcelona maçlarını da uzun yıllardır kaçırmıyoruz. Buna göre;

**Amaç<sup>5</sup>:** 2010 yılı içerisinde oynanacak Real Madrid-Barcelona derbi maçını izlemek ve keyif almaktır.

Bu amacımıza ulaşmamızı engelleyecek durumlar, tehlikeler veya tehditler neler olabilir?

**Tehdit 1:** Maçın olduğu akşam eve sürpriz bir şekilde misafir gelmesi.

**Tehdit 2:** O akşam elektriklerin kesilmesi.

**Tehdit 3:** TV sunucusunun (uydu, kablo tv, digitürk vs) bozulması.

**Tehdit 4:** Maç saatine doğru çocuklardan birinin aniden rahatsızlanması.

Bu tehditler elbette bu kadar değil. Ancak, bu dört tehdit karşılığında risk tanımlarımız nasıl olmalı?

**Risk 1:** Eve misafir gelmesi nedeniyle maçın izlenememesi.

**Risk 2:** Elektrik kesintisi nedeniyle maçın izlenememesi.

5 Amaç: Ulaşmak istenilen sonuç, maksat, gaye. Bir kimseye veya bir kurula verilen özel amaçlı görev, misyon. <http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=ama%c3%a7,06.03.2010>

**Risk 3:** TV sunucusunun bozulması nedeniyle maçın izlenememesi.

**Risk 4:** Çocuklardan birinin aniden rahatsızlanması nedeniyle hastaneye gidilmesi ve maçın izlenememesi.

Bu risklerden bir veya birkaçının gerçekleşmesi durumunda sonuç maçın izlenememesi; etkisi ise maçın izlenememesi nedeniyle yaşanacak bir hayal kırıklığı olacaktır.

Bu tehditler değişebilir veya yok edilebilir, ancak risk ortadan kalkmaz. Çünkü, başka tehditler ortaya çıkabilir. Örneğin, bizatihi kendimiz hastalanabilir ve geceyi hastanede geçirebiliriz. Yani, her halükarda risk sürekli mevcuttur. Riski yok etmek için maçı izlemeyi ve bu maçtan keyif almamayı amaçlamış olmamız veya böyle bir maçın bizim için hiçbir öneminin olmaması gerekir.

Diğer bir durumda; tehdit/tehditler aynen gerçekleşmesine rağmen risk gerçekleşmeyebilir. Şöyle ki, maç misafirlerle beraber izlenebilir, elektrik kesilmesine rağmen maçın 15. dakikasında geri gelebilir, bozulan TV sunucusu internetle ikame edilebilir yani maç internet ortamında izlenebilir, acil servise götürülen çocuğun ciddi bir şeyi olmadığından maçın 2. yarısına yetişilebilir, bir veya birkaç tehdidin vuku bulmasına rağmen maç gece 01.00'da bant yayını üzerinden izlenebilir.

**ÖRNEK 2:** Bir organizasyonun basın ve halkla ilişkiler departmanının iş yoğunluğu yıl boyu birçok departmana göre daha fazladır. Bu departmanın personel sayısı işlerini randımanlı yürütebilecek şekilde ve diğer departmanların iş hacmi dikkate alınmadan belirlenmiştir. Her önemli fonksiyon için mutlaka bir uzman personel istihdam edilmekte, gerektiği zaman personel birbirine yardımcı olmaktadır. Buna göre;

**Amaç:** Departmanın sorumlu yöneticisinin belirlemiş olduğu amaçlardan birisi yıl boyu iş sürekliliğini temin etmektir.

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



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

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

Bu iki tehdit karşılığında risk tanımları nasıl olmalı?

**Risk 1:** Özellikle yaz aylarında birçok personelin aynı anda yıllık izin kullanması nedeniyle işlerin aksaması.

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

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

**Risk 1'in Etkisi:** Departmanın işlerinin aksaması paydaşlarda (basın, müşteri, tüketici, diğer üçüncü şahıslar) memnuniyetsizlik oluşturacak, organizasyonun imaj ve itibarıyla beraber satışlarını da olumsuz etkileyecektir. Zira, basın yeterli bir şekilde takip edilemeyecek ve basınla iletişimde kopukluklar yaşanacaktır. Aynı zamanda tüketicilerin veya müşterilerin soru, şikâyet ve taleplerine yeterli, tatmin edici ve yönlendirici cevapların verilememesi imajı, itibarı ve satışları olumsuz etkileyecektir.

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

**ÖRNEK 3:** Bir kamu kuruluşunun 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu çerçevesinde özel veya tüzel kişiliklere kiralayabileceği cazip bir taşınmazı bulunmaktadır. Bu taşınmaz belli bir süreç ve prosedür dahilinde kiralanıp iyi bir kira geliri elde edilmek isteniyor. Buna göre;

**Amaç:** En uygun rekabet ortamını temin ederek taşınmazı kiralamak ve iyi bir kira geliri elde etmektir.

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

**Tehdit 1:** Taşınmazın muhammen kira bedelinin rayicine (piyasa değerine) göre çok düşük tespit edilmesi.

**Tehdit 2:** Taşınmazın muhammen kira bedelinin rayicine (piyasa değerine) göre çok yüksek tespit edilmesi.

**Tehdit 3:** Taşınmazın tanıtımının veya ihale ilanının iyi yapılamaması.

Bu üç tehdit karşılığında risk tanımları nasıl olmalı?

**Risk 1:** Taşınmazın muhammen kira bedelinin rayicine göre çok düşük belirlenmesi nedeniyle, yeterli katılımcı olmasına rağmen, kiranın rayicin altında kalması.

**Risk 2:** Taşınmazın muhammen kira bedelinin rayicin çok üstünde belirlenmesi nedeniyle katılımcı sayısının beklenenden çok az olması veya hiç katılımcı olmaması.

**Risk 3:** İhale ilanının sadece mevzuatta öngörülen prosedürler<sup>6</sup> çerçevesinde yapılması nedeniyle katılımcı sayısının beklenenden çok az olması.

Şayet bu üç risk gerçekleşirse ilgili idareye etkisi ne olur?

**Risk 1'in Etkisi:** Yeterli düzeyde katılımcı olmasına rağmen, teklif edilen en iyi kira miktarı rayice ulaş-

6 2886 Sayılı Devlet İhale Kanununun 17. maddesinde ihalenin ilanı ile ilgili kontroller geliştirilmiş, ancak bu kontroller daha ziyade yerel ve mahalli düzeyde Basın İlan Kurumu vasıtasıyla ilan zorunluluğunu ihtiva etmektedir. Buradaki mantalite genel itibarıyla yerel basının bir nebze de olsa Devlet tarafından desteklenmesini amaçlamaktadır. Yerel gazetelerin tirajı son derece düşük olması bir yana, bu gazetelerin hedef kitlesi tamamen kemikleşmiş bir yapıya sahiptir. Dolayısıyla yerel gazetelerin çok büyük kısmı çeşitli toplum katmanlarına ve geniş kitlelere hitap etmemektedir. Ayrıca, mahalli düzeyde yapılan ilanlar (yani ilgili belediye veya muhtarlık panosuna ilan, belediye aracılığıyla hoparlörlü duyuru) son derece etkisiz kalmaktadır.

mayabilir. Zira, psikolojik olarak katılımcılar muhammen bedelin çok üstüne çıkmak istemez. Ayrıca, katılımcıların kendi aralarında anlaşmaları da her zaman ihtimal dâhilinde bir durumdur. Bu durumda, idare taşınmazın rayicine göre daha düşük bir kira geliri elde edecektir. Katılımcılar tarafından teklif edilen en iyi fiyat ile taşınmazın rayici arasındaki fark idarenin mahrum kaldığı aylık kira bedeli olacaktır.

**Risk 2'in Etkisi:** İyi bir rekabet ortamı oluşturulmadığından taşınmazın kira bedeli beklenen düzeyde olmaz veya belirlenen düzeyde (muhammen bedelde) kalabilir. Zira, rayicin çok üstünde muhammen bedelin karşılığı ihaleye bir katılımcı olması birkaç katılımcı olmasından daha fazla olasıdır. Ya da katılımcı olsa bile ihaleden çekilmesi muhtemeldir. Bunlardan çok daha yüksek bir ihtimal ise ihaleye hiç katılımın olmamasıdır. Bu riskin gerçekleşmesi durumunda yüksek ihtimalle taşınmaza talipli çıkmayacak ve idare belli bir süre taşınmazdan hiçbir gelir elde edemeyecektir. Ancak, düşük bir olasılık bir veya iki katılımcının olacağı ihalede kira miktarının muhammen bedel düzeyinde kalması veya biraz üstüne çıkmasıdır.

**Riskin 3'ün Etkisi:** İyi bir rekabet ortamı oluşturulmadığından taşınmazın kira bedeli beklenenden veya rayicine göre düşük kalabilir. Bu durumda da idare belli bir kira gelirinden mahrum kalmış olacaktır.

Diğer taraftan; *Tehditlerin* gerçekleşmesine rağmen *Risklerin* gerçekleşmeme olasılığı da bulunmaktadır. Yani muhammen bedelin rayicin çok üstünde tespit edilip ihale ilan metnine yazılması ve tanıtımın kötü yapılmasına rağmen ihalede iyi bir rekabet ortamı oluşabilir. Aynı zamanda, *Tehditlerin* gerçekleşmeme si (ortadan kaldırılması veya değişmesi) *Riskleri* ortadan kaldırmamaktadır. Şöyle ki, muhammen bedel rayice yakın belirlenip ihale ilan metninin yasal prosedür haricinde geniş kitlelere hitap edecek şekilde ilan edilmesine (emlak portalları, bir veya birkaç ulusal gazetede reklam vs.) rağmen iyi bir rekabet ortamı oluşmayabilir. Örneğin, taşınmazın işgalli olması veya iş merkezi yoğun bir yerde taşınmazın büro değil de konut olarak ihale edilmesi veya ihale ilan metnine yıllık kira artışının TÜFE + 10 puan yazılması (yeni tehditler).

### III. NİTELİKLİ BİR İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİNİ ENGELLEYEN RİSKLER VE BUNLARA İLİŞKİN KONTROL ÖNLEMLERİ

Yukarıda da ifade edildiği üzere, herhangi bir sürecin denetimi de bir süreçtir. Bir iç denetçi öncelikle bu hususun idrakinde ve süreç mantığını iyi anlamış olmalıdır. Zira, sürekli belirtmekte olduğu gibi iç denetim özünde, risk esaslı bir süreç denetimidir. İç denetim faaliyetlerinde en çok risk barındıran iki alan ise üç yıllık plan ve yıllık programın hazırlanması ile program kapsamında yürütülecek olan denetim faaliyetidir. Bir denetim sürecinin başından sonuna kadar etkisi düşük, orta veya yüksek olan potansiyel riskler mevcut olabilir. Bu risklerin gerçekleşmesi sürecin işleyişini, dolayısıyla denetimin kalitesini etkileyecektir. İç denetim sürecinin kendisinin denetlenmesinin amacı, denetimi yapılan iş sürecindeki riskleri ve bu risklerle ilgili tasarlanmış mevcut veya eksik kontrollerin neler olduğunu daha iyi ve sağlıklı tespit ederek iyileştirmelerde bulunmaktır.

"Herhangi bir sürecin denetimi de bir süreçtir. Bir iç denetçi öncelikle bu hususun idrakinde ve süreç mantığını iyi anlamış olmalıdır. Zira, sürekli belirtmekte olduğu gibi iç denetim özünde, risk esaslı bir süreç denetimidir. İç denetim faaliyetlerinde en çok risk barındıran iki alan ise üç yıllık plan ve yıllık programın hazırlanması ile program kapsamında yürütülecek olan denetim faaliyetidir"

Aşağıda herhangi bir iş sürecinin denetimi yapılırken denetimden beklenen amacı gerçekleştirmeyi engelleyecek belli başlı tehditler, tehlikeler veya durumların, dolayısıyla risklerin neler olabileceği belirlenmeye çalışılmıştır.

**Amaç:** Organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve faaliyetlerini geliştirmek için nitelikli bir iç denetim gerçekleştirmek. Yani denetimi yapılacak bir iş



sürecini iyi analiz etmek, süreçteki potansiyel riskleri belirlemek, belirlenen bu risklerin gerçekleşmesi durumunda etkisini azaltabilecek mevcut veya eksik kontrol faaliyetlerini tespit etmek ve gerekli iyileştirme önerilerinde bulunarak bu iş sürecini daha etkin ve verimli işler hale getirmek.

**Tehdit 1:** Denetim gözetim sorumlusunun görevlendirilmemesi.

**Tehdit 2:** Denetimin amaç ve hedeflerinin net olarak belirlenmemesi.

**Tehdit 3:** Ön çalışmasının yetersiz yapılması.

Bu tehditler var iken risk tanımlarımız şu şekilde olacaktır;

**Risk 1:** Denetimi yapılacak süreçle ilgili iç denetim birim yöneticisinin denetim gözetim sorumlusu görevlendirmemesi nedeniyle denetimin istenilen ölçüde planlı ve sağlıklı yürütülememesi.

**Risk 2:** İç denetçi tarafından denetimin amaç ve hedeflerinin net olarak belirlenmemesi nedeniyle denetim kaynağının verimli kullanılamaması.

**Risk 3:** İç denetçinin ön çalışmasını yetersiz yapması nedeniyle denetimi yapılan iş süreci hakkında yeterli bilgi sahibi olmaması, risk değerlemesini sağlıklı yapamaması.

Elbette herhangi bir iç denetçi için bireysel denetimlerde veya denetim sürecinde potansiyel riskler bu kadarla sınırlı veya bu üç riskle aynı olmayabilir. Diğer taraftan bir başka iç denetçi için ise bu risklerden sadece biri veya bir kaç geçeri olabilir.

Denetim faaliyeti gerçekleştirilirken olası üç riskin ayrı ayrı veya beraber gerçekleşmesi durumunda denetimin kalitesi etkilenecek ve iç denetimden beklenen fayda sağlanamayacaktır. Bu da idarenin denetim için ayırmış olduğu kaynağın verimsiz kullanılmış olduğu anlamına gelecektir.

Tespit edilen ve tanımlanan bu risklerin etkisini azaltmak için mevcut kontroller her iç denetçi veya iç dene-

tim birimi için de farklı olabilir. Hâlihazırda, herhangi bir denetim süreci için tasarlanmış etkin kontrollerin olmadığını düşünelim. Bu durumda, tespit ettiğimiz potansiyel risklerin etkisini azaltmak ve kaliteli bir iç denetim faaliyeti gerçekleştirebilmek için ne gibi kontrol faaliyetleri geliştirilebilir?

**Risk 1 için Kontrol Faaliyeti:** İç denetim birim yöneticisine denetimlerde her bir süreç için denetim gözetim sorumlusunun görevlendirileceğine, bu faaliyetin nasıl gerçekleştirileceğine ve denetim gözetim sorumlusunun görev, yetki ve sorumluluk sınırlarına dair net hükümlerin eklenmesi önerilmektedir.

**Risk 2 için Kontrol Faaliyeti:** İç denetçi tarafından denetimin başlangıcında belirlenen denetimin amaç ve hedeflerinin, yıllık programda belirtilen denetimin kapsamı ve denetim kaynağı ile uyumlu olup olmadığının denetim gözetim sorumlusu tarafından gözden geçirilmesi, ayrıca bireysel çalışma planının onaylanması aşamasında iç denetim birim yöneticisi tarafından ikinci defa kontrol edilmesi önerilmektedir.

**Risk 3 için Kontrol Faaliyeti:** İç denetçinin denetim süre plan formunda denetimin amaç ve hedeflerine paralel bir ön çalışma süresi belirleyip belirlemediğinin ve çalışmayı nasıl yürütmekte olduğunun çalışma kâğıtları gözden geçirilirken denetim gözetim sorumlusu tarafından kontrol edilmesi ve gerekli tavsiyelerde bulunulması önerilmektedir.

Kontrol faaliyetleri tasarlanırken, bir kontrol faaliyeti birkaç riskin etkisini azaltabilecek nitelikte de olabilir. Zira, öngörülen ve tanımlanan riskler farklı olsa da, bu riskleri tek bir kontrol faaliyeti gerçekleştirerek etkisini azaltmak mümkündür. Örneğin, Risk 1 için tasarlanan kontrol faaliyeti aynı zamanda Risk 2 ve Risk 3 için de bir kontrol faaliyetidir. Çünkü, (yetkin) bir iç denetçinin herhangi bir denetim sürecine denetim gözetim sorumlusu olarak görevlendirilmesi denetimin amaç ve hedeflerinin açık ve net belirlenmesine, ön çalışmanın ve risk değerlendirmesinin daha sağlıklı yapılmasına, kısacası denetimin daha planlı yürütülmesine, nihai raporun açık, objektif ve zamanında üretilmesine katkı sağlayacaktır.



İç denetçi ön çalışmasını yaparken denetimden beklenen amacı tam olarak belirlemez ve süreçle ilgili yeterli bilgi toplamaz ise sürecin tarifini, iş akışını, sınırlarını, büyüklüğünü, sorunlu alanları, saha çalışmasının boyutunu, testleri nerede ve nasıl uygulayacağını vs. birçok önemli hususu ortaya koymakta zorlanacaktır. Sürece hâkim olmadan ne sağlıklı bir risk değerlendirmesi, ne de sürecin işleyişine yönelik iyileştirici ve olumlu bir öneri geliştirilmesi mümkündür. Denetim sürecinde Risk 3'ün gerçekleşmesi durumunda iç denetim birimine etkisi denetimin kalitesi üzerine olacak, sonucu ise iç denetçi tarafından ortaya konulacak niteliksiz bir denetim raporu olacaktır. Organizasyona yapacağı etki ise iç denetime ayrılan insan ve maddi kaynaklar çerçevesinde ortaya çıkacaktır. Şöyle ki, denetim sonucunda sürecin işleyişine yönelik istenilen veya beklenen düzeyde bir artış sağlanamamışsa organizasyon o denetim süreci (örneğin 1 ay) için *"iç denetçinin brüt ücreti + diğer parasal masraflar (şehir dışına çıkılması vb) + diğer"* zarar etmiş demektir. Zira, zarar etmemesi için yapılan denetim faaliyeti sonucunda muhakkak bir katma değer elde edilmesi gerekir.

#### IV. SONUÇ

Bir iç denetçi için yapmakta olduğu denetim faaliyeti dahi bir süreçtir. Bu bağlamda, risk ve risk değerlendirmesi konusunda yetkin veya uzman olması gereken iç denetçilerin, kendi iş süreci olan bireysel denetim sürecinin de risk değerlendirmesini yapmaları faydalı olacaktır. Çünkü, her hangi bir iş sürecinde nasıl ki her düzeyde riskler mevcut ise, denetim faaliyeti gerçekleştirilirken de her düzeyde riskler mevcuttur. Bu risklerin tanımlanması, mevcut kontrol eksikliklerinin giderilmesi veya hiç kontrol yok ise yeni kontrollerin geliştirilmesi denetim faaliyetinin kalitesini olumlu yönde etkileyecektir. Denetimin kaliteli yürütülmesi ise denetimi yapılan iş sürecinin işleyişine sağlayacağı katma değeri daha yüksek olacaktır.

Risk bazlı iç denetimi yapılan bir sürecin işleyişinde denetimden sonra az ya da çok muhakkak bir iyileşme olması gerektiği açıktır. Aksi halde denetim kaynağının verimsiz kullanıldığı sonucu çıkabilir. Denetim kaynağının etkin ve verimli kullanılabilmesinin temel şartlarından birisi denetimin kaliteli yürütülmesidir.

Denetimin kaliteli yürütülmesi ve nitelikli sonuçlar alınması ise denetim sürecindeki risklerin etkisinin en alt düzeye indirilmesi ile doğru orantılıdır.

**"Esas itibariyle, kurumların iş süreçlerinde iyileştirmeye gitmek ve kuruma azami düzeyde katma değer sağlamak için iç denetçi ile süreç sahibi ve uygulayıcılar arasında sağlıklı bir iletişim, dayanışma ve bilgi paylaşımı gerekmektedir"**

Hâlihazırda birçok kamu kuruluşunda hem iç denetçiler hem de üst yönetici ve süreç sahipleri arasında iç denetime inancın zayıf olduğunu söylemek fazla iddialı olmayacaktır. Bu inanç arttıkça denetimlerden elde edilen faydalar da artacak ve gözle görülür hale gelecektir. Zira, iç denetim bir bakıma birlikte denetim yapmaktır. Eğer süreç sahibi ve uygulayıcılar sürecin işleyişi, nasıl işlemesi gerektiği, problemler vb. konularda iç denetçiye doğru bilgi aktarmaz veya iç denetçiden bilgi saklar ise iç denetçi daha fazla mesai ve denetim kaynağı harcayacak yahut denetimin bazı kritik noktaları zayıf kalacaktır. Esas itibariyle, kurumların iş süreçlerinde iyileştirmeye gitmek ve kuruma azami düzeyde katma değer sağlamak için iç denetçi ile süreç sahibi ve uygulayıcılar arasında sağlıklı bir iletişim, dayanışma ve bilgi paylaşımı gerekmektedir.

#### KAYNAKLAR

1. The Institute of Internal Auditors, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, (Kırmızı Kitap, TİDE Türkçe Baskısı), İstanbul, 2008, s.39
2. HM Treasury, The Orange Book-Management of Risk-Principles and Concepts, October 2004, p.9
3. KAYA, Ertuğrul Bertan, Risk Yönetimi, Değerlemesi ve İç Denetimin Risk Yönetimindeki Rolü, Eğitim Programı, Alanya, 2008
4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi, s.1
5. <http://www.tdk.gov.tr>
6. 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu