

KURUMSAL RISK YÖNETİMİ ODAKLI İÇ DENETİM SİSTEMİNDE İÇ DENETÇİLERİN GÖREV VE SORUMLULUKLARI

Ruveyda KIZILBOĞA*

ÖZ

Kamu kurumlarının hedeflerine ulaşmasını destekleyen kurumsal risk yönetim sisteminin öneminin vurgulandığı günümüzde iç denetçilerin sistem içerisindeki rolleri ile ilgili düzenlemelerin yetersizliği dikkat çekmektedir. Bu nedenle çalışmada kurumsal risk yönetimi odaklı iç denetim sisteminde iç denetçilerin görev ve sorumlulukları¹ bu konuda kabul gören önemli bir düzenleme olan İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-(IIA)) belirlediği standartlar dikkate alınarak açıklanmaktadır. Çalışmada ayrıca 5018 sayılı Kanun ve Kamu İç Denetim Standartları kapsamında risk yönetim sistemi ve sistemde iç denetçilerin sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler ele alınmaktadır. Çalışmanın amacı, kurumsal risk yönetimi odaklı iç denetim sisteminde iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını netleştirmek ve yöneticilerin yerine getirmesi gereken sorumlulukların iç denetçilere yüklenmesini önlemektir. Çalışmanın hem literatüre hem de uygulayıcılara katkı sağlayacağına inanılmakla birlikte Türk Kamu Yönetimi yapısında bu konunun hukuki düzenlemelerle açıklanması ve desteklenmesi gerekli görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Risk Yönetim Sistemi, İç Denetim, İç Denetçi, Kamu Yönetimi.

INTERNAL AUDITORS' DUTIES AND RESPONSIBILITIES IN ENTERPRISE RISK MANAGEMENT BASED INTERNAL AUDIT SYSTEM

ABSTRACT

The importance of enterprise risk management system which support the public entities to achieve their aims is emphasized nowadays, but it is noticed that the regulations are not enough about internal auditors role in



*Dr., Araştırma Görevlisi, Nevşehir Üniversitesi İ.İ.B.F. Kamu Yönetimi Bölümü, ruveyda.kizilboga@nevsehir.edu.tr, ruveyda.kizilboga@gmail.com

¹ Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı Doktora Programı mezunu Ruveyda KIZILBOĞA tarafından hazırlanan "Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi" adlı Doktora Tezinden üretilmiştir.

the system. This study deals with the duties and responsibilities of internal auditors, according to the standards determined and expected as important by The Institute of Internal Auditors. Also, there are some explanations about risk management system and internal auditors' responsibilities in the system within the scope of the law no. 5018 and Public Internal Audit Standards. This study aims to make clear the internal auditors' responsibilities in the enterprise risk management based internal audit system and to prevent to take the responsibilities of managements by internal auditors. As it is believed that the study will contribute to both literature and practitioners, it should be explained and supported by legal regulations in the Turkish public administration.

Keywords: *Enterprise Risk Management System, Internal Audit, Internal Auditors, Public Administration.*

GİRİŞ

Özel sektörde yaşanan finansal krizler, yönetim alanında yeni ihtiyaçları ve bu kapsamda yeni arayışları ortaya çıkarmıştır. Risklerin farkına varılarak yönetilmesinin kurumsal hedeflere ulaşmada fayda sağlayacağına tespiti ile birlikte kurumsal risk yönetim sistemi özel sektörde uygulanmaya başlamıştır. Yeni kamu yönetimi anlayışı kapsamında dönüşümün yaşandığı kamu kurumları da kamusal faydayı kaynakları en etkin şekilde kullanarak artırmanın yol ve yöntemlerini öğrenme ve uygulama arayışı içerisine girmiştir. Bu süreçte iç denetim, iç kontrol, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve risk yönetimi kavramları ile karşılaşmış ve bunlara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Çalışmada iç denetim sistemi, iç denetim sistemindeki değişim ile geleneksel ve risk odaklı iç denetim sistemleri karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. Çalışmanın temel konusu olan kurumsal risk yönetimi ile ilgili literatürdeki düzenlemelerin yetersizliği bu alandaki sorumlulukların belirsizliğine sebep olmaktadır. Bu nedenle çalışmada, Türkiye'nin de üyesi olduğu İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) hazırladığı "Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü" adlı düzenleme esas alınarak, iç denetçilerin kurumsal risk yönetim sistemi içerisindeki görev ve sorumlulukları ile rolleri açıklanmaktadır. Çalışmanın amacı, iç denetim sistemindeki değişimi ortaya koymak ve iç denetçilerin kurumsal risk yönetimi kapsamındaki çalışma alanını

netleştirmektir. İç denetçilerin görev kapsamının belirlenmesi gereksiz iş yükü üstlenmelerini engelleyecek ve asli sorumluluklarıyla ilgilenmelerini sağlayacaktır. Ayrıca iç denetçilerin tarafsızlıklarını ve bağımsızlıklarını koruyarak hem iç kontrol hem de risk yönetim sistemine ilişkin makul güvence vermelerini kolaylaştıracaktır.

Çalışma üç temel başlık kapsamında organize edilmektedir. Öncelikle, iç denetim sisteminin tanımına ve özelliklerine yer verilmektedir. İç denetim sistemindeki değişim incelendikten sonra geleneksel ve risk odaklı iç denetim sistemi karşılaştırmasına değinilmektedir. İkinci temel başlık, iç denetçilerin kurumsal risk yönetimi kapsamındaki temel rolleridir. Bu kapsamda iç denetçilerin rollerinin yanı sıra görev ve sorumluluklarına da yer verilmiştir. Son olarak, Türk Kamu Yönetimi sisteminde iç denetçilerin kurumsal risk yönetimi kapsamındaki görev ve sorumlulukları “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile “Kamu İç Denetim Standartları” dikkate alınarak incelenmiştir.

1. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

İç denetim, kuruma fayda sağlamak amacıyla kurumun faaliyetlerini ve işlemlerini incelemek ve değerlendirmek üzere kurum içinde örgütlenmiş; ancak kurumdan bağımsız işlev gören bir değerlendirme fonksiyonudur (Moeller ve Witt, 1999: 11). Türk Kamu Yönetimine 5018 sayılı Kanun’la dâhil edilen iç denetim kavramı Kanun’un 63/1. maddesine göre;

“Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır.

Kanun’da yer alan iç denetim tanımı, dünyada kabul görmüş ve uluslararası nitelik kazanmış tanımla birebir örtüşmektedir. Ayrıca, kamu iç denetim standartları da uluslararası iç denetim standartları dikkate alınarak birebir çeviri yoluyla Türkiye uygulamasına kazandırılmıştır (Aslan, 2010: 78).

İç denetimin temel amacı; kurumsal yönetimi desteklemek ve

güçlendirmek, risk yönetimi ve kontrol sisteminin etkililiğini ve yeterliliğini değerlendirerek geliştirmektir (Coram, vd., 2008: 546).

Geçmişteki işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı günümüzde süreç odaklı işlemekte ve işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermektedir. Kurumsal yönetim kapsamında iç denetimin rolü değerlendirildiğinde; süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynağının geliştirilmesi, kurumsal performans ve verimlilik yönetimi, kurum içi iletişim, iyi uygulamaların paylaşımı, katma değer yaratılması ve kalitenin geliştirilmesi hususunda etkin rol oynadığı görülmektedir (Uzun, 2009: 5).

İç denetçiler kurum ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla “iç kontrol, uygunluk, yolsuzluk, faaliyet ve yönetim denetimleri ile danışmanlık faaliyetleri ve kurumsal risk yönetimi” alanlarında faaliyet göstermektedir (Galloway, 2006: 3).

İç denetim; uygunluk, mali, sistem, performans ve bilgi teknolojileri denetimini kapsamaktadır. İç denetim, bu denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı yapılmaktadır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm türlerde denetim kapsamına alınabilmektedir (Ormanoğlu, 2006: 37; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md.8). İç denetim süreci; planlama, yürütme, raporlama ve izleme aşamalarından oluşmaktadır (Alıcı, 2006: 51).

Uygunluk denetimi; Anayasa, ilgili kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik ve tebliğler, kalkınma planı, yıllık programlar, stratejik plan ve performans programı, yönetim tarafından belirlenen yönerge veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri, alınan kararlar, idarenin giriştiği sözleşme ve taahhütlere ilişkin hükümler dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir.

Mali denetim; kamu idarelerinin bütçe uygulamasına ilişkin gelir, gider ve borç ilişkileri ile her türlü mal ve kıymete dair mali karar ve işlemlerinin denetlenmesidir (Yiğit, 2008: 113).

Sistem denetimi, denetlenen birimin faaliyet ve iç kontrol sisteminin organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması ile

kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 127).

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) Denetim Standartları'nda performans denetimi, "denetlenen kurumların görevlerini yerine getirirken kaynaklarını tutumlu, verimli ve etkin kullanıp kullanmadıklarının denetimi" olarak tanımlanmıştır (Soydan, 2008: 39).

Günümüz iletişim ve bilişim alanında yaşanan hızlı gelişim gerek kamu kurumları gerekse özel sektör tarafından ilgiyle takip edilmektedir. Faaliyet ve işlemlerin büyük bir kısmı bilgisayar aracılığıyla yerine getirilmektedir. Bu gelişim işlemlerin daha hızlı ve etkin yapılmasına olanak sunmaktadır. Ancak faydalarının yanı sıra, sanal ortama taşınan bilgilerin; izlenmesi, kontrol altına alınması ve denetlenmesi sürecinin ortaya çıkardığı bazı olumsuz durumlarla da karşılaşmaktadır. Dolayısıyla, işlemlerini sanal ortamda gerçekleştirmeye başlayan kurumların denetiminde elde edilen verilerin daha anlamlı olabilmesi için bu verileri oluşturan bilgisayar sistemlerinin ve bu sistemler üzerindeki işlem ve uygulamaların düzgün ve güvenilir bir şekilde çalışması gerekmektedir. Bu süreç beraberinde bu alandaki denetimi gerekli kılmaktadır (Özbiçgin, 2003: 123).

1.1. İç Denetim Sistemindeki Değişim ve Özellikleri

ABD'de 1940'lı yıllardan itibaren yapılmaya başlanan bilimsel çalışmalar, geleneksel denetim uygulamalarının yolsuzluk ve hataları engelleyemediğini ve hataların %80'inin sistemden kaynaklandığını ortaya koymuştur. Araştırma sonuçları ve kurumlarda meydana gelen hızlı ve kesin değişim sistem denetimi, performans ve bilgi teknolojisi denetimi gibi denetim tekniklerini uygulayan risk odaklı iç denetim sisteminin önem kazanmasını sağlayarak sistemin yaygınlaşmasına zemin hazırlamıştır (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 124).

Küreselleşme, iç denetçilerin değişen rolleri, risk yönetimindeki değişiklikler, kurumsal sorunlar ve teknolojik ilerleme gibi nedenler de risk odaklı iç denetim anlayışının ortaya çıkmasında etkili olmuştur (PriceWaterHouse, 2012: 12). İç denetim fonksiyonunun değişim nedenlerinden bir diğeri risk yönetim sürecinin sadece risk yöneticisine bırakılmayacak kadar önem taşıması gerektiği gerçeğine dayandırılmaktadır (Manab, vd., 2007: 4).

İç denetim ve risk yönetim faaliyetlerinin rolü, özellikle kurumsal

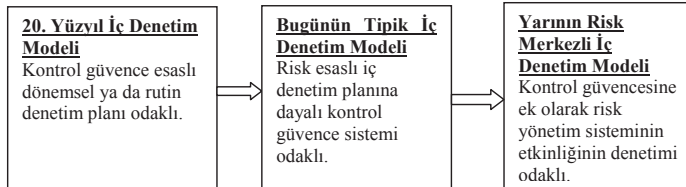
yönetişimi geliştirmek amacıyla, 1992 yılında The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) tarafından iç kontrol sistemi aracılığıyla değerlendirilmiştir (Manab, vd., 2007: 4). İlk olarak 1995 yılında ABD’de uygulanmaya başlanan sistem, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin hem farklı risklerle karşı karşıya olduğu hem de göreceli olarak farklı önem derecelerine sahip olduğu anlayışına dayanmaktadır (Kishalı ve Pehlivanlı, 2006: 79).

Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve aynı zamanda kuruma değer katma anlayışının önem kazanması ile birlikte iç denetim mesleki çalışmaları Haziran 1999’dan itibaren kontrol odaklılıktan risk odaklı yaklaşıma kaymıştır (Manab, vd., 2007: 4). Bu kapsamda İç Denetim Enstitüsü Yönetim Kurulu tarafından şu tanım kabul edilmiştir (Walker, vd., 2002: 5):

“İç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacı güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

Tanımda vurgulandığı üzere risk yönetim süreci iç denetim faaliyeti kapsamındadır. Risk yönetim sürecinde, sistemin etkinliğini değerlendirme ve geliştirme amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım oluşturularak kurum hedeflerine ulaşılması amaçlanır. Böylece daha çok hile ve eksiklik bulmaya odaklanan iç denetim anlayışı, süreç ve verimlilik odaklı bir danışmanlık hizmetine dönüşerek risk yönetim sistemi içerisinde önemli bir yer edinmiştir (Güneş ve Teker, 2010: 65).

İç Denetçiler Enstitüsü’nün (IIA) yönettiği “Risk Yönetimi: İç Denetçilerin Değişen Paradigması” adlı çalışmada da iç denetim sürecinin ‘pasif ve reaktif kontrol odaklı denetim’ yaklaşımından ‘aktif ve risk odaklı denetim’ yaklaşımına kaydığından bahsedilmektedir (Burnaby ve Hass, 2009: 541). İç denetim anlayışındaki değişim Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1. İç Denetim Anlayışındaki Değişim

Kaynak: PriceWaterHouse, 2012: 4.

Şekil 1'e göre yirminci yüzyılın iç denetim modeli kontrol-güvence temelli dönemsel ve rutin denetim planlarına dayalı; bugünün iç denetim modeli risk odaklı denetim planlarına dayalı kontrol-güvence sistemi odaklı ve yarının risk merkezli iç denetim modeli ise, kontrol-güvenceye ek olarak risk yönetim etkinliğinin güvencesi odaklıdır (PriceWaterHouse, 2012: 4).

1. Risk odaklı iç denetim kapsamında şunlar yer almaktadır (Kishalı ve Pehlivanlı, 2006: 79-80):
2. İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
3. Risk yönetim teknikleri ile bunların uygulanması ile etkinliğinin incelenmesi,
4. Elektronik bilgi sistemleri dâhil olmak üzere yönetim ve mali bilgi sisteminin gözden geçirilmesi,
5. Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin analiz edilmesi,
6. Kurumun risk tahmini ile bağlantılı olarak kendi sermayesini ve yapısını değerlendirme sisteminin incelenmesi,

Yasal ve düzenleyici otoritelerin koşullarına, etik kurallara, politika ve prosedürlerin uygulanmasına uyumun denetlenmesi.

Risk odaklı iç denetim yaklaşımı, risk yönetim süreçlerinin çıktılarını kullanarak iç denetçilerin denetimde önem derecesi yüksek riskli alanlara yönelmesini sağlamaktadır. Böylece denetimde etkinliğin artırılması ile maliyet ve zaman tasarrufu sağlanması amaçlanır (Kishalı ve Pehlivanlı, 2006: 76). Ayrıca risk odaklı iç denetim yaklaşımı, yönetim ve denetim arasındaki iletişim bağlantılarını artırmakta ve denetim süreci boyunca daha az sorunla karşılaşılmasına olanak sunmaktadır (Manab, vd., 2007: 4).

1.2. Geleneksel ve Risk Odaklı İç Denetim Sistemi Karşılaştırması

Yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren iç kontrol odaklı yapılmaya başlanan geleneksel iç denetim sisteminde rutin denetimlere önem ve öncelik verilmekte ve önceden belirlenen denetim programları kullanılmaktaydı. Raporlarda öneri geliştirmekten ziyade mevcut durumdaki hata ve sorunlar

ortaya konulmaktaydı. Risk yönetimi ve iç kontrol, kurumsal yönetimin önemli birer parçalarıdır. Risk yönetimine ve iç kontrole odaklanılması ile iç denetim, kurumsal risk yönetim sistemi içerisinde önemli bir yer edinmiş ve kurumun, iç denetim sisteminin farkına varmasını sağlamıştır. İç denetim algısındaki değişimle birlikte yeni iç denetim tanımı yapılmış ve tanımda iç denetimin risk odaklı yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Risk odaklı iç denetimle beraber denetim programları revize edilmiştir. Risk odaklı iç denetim uygulamasında denetim alanları risk öncelik sıralaması dikkate alınarak belirlenmekte ve raporlarda başarılı uygulamalara ve değer katan hizmetlere yer verilmektedir (Ergin, vd., 2008: 18-19; Sarens, vd., 2009: 92). Geleneksel ve risk odaklı iç denetim karşılaştırması Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. İç Denetim Paradigmasındaki Değişim

Nitelik/Özellik	Eski Paradigma	Yeni Paradigma
İç Denetimde Odak Nokta	İç Kontrol	Risk
İç Denetim Sorumluluğu	Reaktif (olay gerçekleşikten sonra tepki veren), süreklilik ve stratejik plana aktif katılım yok, sadece gözlemci.	Coactive (olay gerçekleşirken tepki veren), gerçek zaman odaklı, sürekli izleme ve stratejik plana katılım esaslı.
Risk Değerlendirme	Risk faktörleri	Senaryo planlaması
İç Denetim Testleri	Kontrol odaklı	Risk odaklı
İç Denetim Metodu	Kontrol testlerinin ayrıntılı ve eksiksiz olması önemli	İş risklerinin kapsamı geniş ele alınmalı ve önemi vurgulanmalı
İç Denetim Tavsiyeleri	İç Kontrole Yönelik: <ul style="list-style-type: none">• Güçlendirilmiş mi?• Maliyet-fayda sağlanmış mı?• Etkili-verimli mi?	Risk Yönetimine Yönelik: <ul style="list-style-type: none">• Risk tutumları etkili bir şekilde uygulanmış mı?
İç Denetim Raporları	Fonksiyonel kontroller ele alınır.	Risk süreçleri ele alınır.
İç Denetçilerin Kurum İçindeki Rolü	Bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu üstlenirler.	Risk yönetimine ve kurumsal yönetime entegre bir rol üstlenirler.

Kaynak: Walker, vd., 2002: 7.

Tablo 1'deki veriler yorumlandığında geleneksel iç denetim sisteminin mevzuata aykırı işlemleri, hata, suiistimal ve kayıpları takip ettiği ve olumsuz sonuçları ortadan kaldırmaya yöneldiği; risk odaklı iç denetim sisteminin ise, hatalı sonuçlara değil, hataları üreten sistemin zaafalarını belirlemeye ve yok etmeye odaklanarak sistemin hatalı çıktı üretmesini engellemeye çalıştığı görülmektedir. Geleneksel iç denetim sistemi tedavi edici; risk odaklı iç denetim sistemi ise, koruyucu hekimlik uygulaması olarak nitelendirilebilir (Karabeyli, 1999: 2)

İç denetim ve risk yönetim sorumlulukları birbirini tamamlamakta ve aslında her ikisi de farklı amaçlara hizmet etmektedir. Risk yönetimi, geniş ve kapsamlı bilimsel bir disiplinden; iç denetim episodik ve derinlemesine bir yaklaşımdır. Risk yönetimi, küresel ve gerçek zamanlıdır. Uzun vadeli riskleri öngörerek onları yönetebilmek için acil durum planları ve stratejileri geliştirir. Diğer taraftan iç denetim, yıllık döngüsünde çalışır. İç denetim paradigmasındaki değişimle birlikte geçmiş odaklılıktan şimdi ve gelecek odaklı değerlendirmeye önem vermeye başlanmıştır. Denetimin rolü aslında izleme iken; risk yönetimi ise, risklerin yönetilmesinin yanı sıra kurumun değerini artırmakla sorumludur. İç denetim geçmişe bakarak yönetime rehberlik sunmaktayken; risk yönetimi geleceğe odaklanmakta ve karar verme süreçlerinde etkili olmaktadır (Manab, vd., 2007: 8).

İç denetim anlayışındaki değişim iç denetçilerin rollerinde de değişiklikler getirmiştir (Bkz. Tablo 2).

Tablo 2. İç Denetçi Rolündeki Değişim ve Gelişim

Geleneksel Yaklaşım	Gelişimsel Yaklaşım
<ul style="list-style-type: none"> • Denetim odaklı • İşlem esaslı. • Finansal gider odaklı. • Uygunluk hedefli. • Politika ve prosedür odaklı. • Çok yıllık denetim kapsamlı. • Değişime kapalı. • Maliyet merkezli profesyonel denetim. • Profesyonel denetçiler •Yöntem: Politika, işlem ve uygunluk odaklı. 	<ul style="list-style-type: none"> • Risk odaklı. • Süreç esaslı. • Müşteri odaklı. • Süreç gelişimi hedefli. • Risk yönetimi odaklı. • Risklerin sürekli değerlendirilmesi kapsamlı. • Değişiklikleri kolaylaştırıcı. • Performans iyileştirmeye dayalı denetim. • Profesyonel denetçiler • Yöntem: Strateji, hedef ve risk yönetimi odaklı.

Kaynak: Lindow ve Race, 2002: 29.

Geleneksel yaklaşımda denetim ve kontrol odaklı hizmet veren iç denetçiler, gelişimsel ya da risk odaklı yaklaşımla birlikte süreçlere ve risklere odaklanır hale gelmiştir. İç denetçilerin kurum içerisinde değişiklikleri destekleyen ve değişiklik süreçlerinin kolaylaştırılması için danışmanlık yapan ve hem kurum hem de paydaşların memnuniyetini artırıcı hizmetler vermesine önem ve öncelik verilmeye başlanmıştır. Uygunluk yerine süreçlerin gelişimini hedefleyen denetim yaklaşımıyla performans iyileştirmeye dayalı çalışmalar yapılması hedeflenmekte ve iç denetçilerin diğer alanlarda da uzmanlaşmasına önem verilmektedir.

2. İÇ DENETÇİLERİN KURUMSAL RİSK YÖNETİM SİSTEMİNDEKİ TEMEL ROLLERİ

İç denetimin kapsamı ve fonksiyonları günümüz çevresel değişikliklerine yanıt verebilmek amacıyla zaman içinde artmış ve artmaya devam etmektedir. Finansal durum değerlendirmeleri ve diğer muhasebe fonksiyonlarından başlanmış ve uygunluk denetimi, iç kontrol ve süreç değerlendirmeleri ile süren sorumluluklarına şimdilerde kurumsal risk yönetimiyle ilgili rolleri eklenmiştir (Manab, vd., 2007: 2).

Kurumsal risk yönetim sistemi; kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer çalışanlarından etkilenen, kurumu olumsuz etkileme olasılığı olan faaliyetlerin belirlendiği, risklerin risk iştahı kapsamında yönetildiği ve kurumun hedeflerine ulaşılmasında makul güvence sağlayan bir süreçtir (Florea ve Florea, 2009: 39).

Kurumsal risk yönetim sisteminin altında yatan öncüllerden biri, “ister kâr amaçlı bir şirket ister kâr amacı gütmeyen bir kamu kurumu olsun paydaşlara değer katmak amacı ile var olmak” ilkesidir. Kurumlar teknolojinin, yeniden yapılanmanın, pazar değişiminin, rekabetin ve düzenlemelerin yarattığı belirsizlik ortamında faaliyet göstermektedir. Kurumun stratejik tercihleri belirsizliklerin oluşum kaynağıdır. Örneğin; yeni bir alanda faaliyet yapma yönündeki strateji, beraberinde riskleri ve o alana yönelik fırsatları da getirecektir. Her kurum belirsizliklerle yüzleşmektedir; ancak önemli olan bu belirsizliklerin ne kadarı ile mücadele edebileceğine yönetimin karar

vermesidir. Belirsizlikler kuruma değer katıcı fırsatları içerdiği gibi değer azaltıcı riskleri de kapsamaktadır. Kurumsal risk yönetim sistemi yönetime, kuruma değer katma kapasitesini artırabilmesi için riskleri ve fırsatları kapsayan belirsizliklerle etkili bir şekilde ilgilenme olanağı sağlamaktadır (COSO ERM Executive Summary Framework, 2004: 13).

Amaç kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyecek belirsizlikleri etkili şekilde yöneterek kuruma değer kazandırmak ve kurumu geliştirmektir (Walker, vd., 2002: 2). Yeterli ve disiplinli bir şekilde uygulanan kurumsal risk yönetim sistemi kuruma rekabet avantajları sağlayacaktır (Beasley, vd., 2005: 522). Sistem kurumun işlevsizliğini önleyerek genel riskler yerine önemli risklere yoğunlaşmasına imkân tanımaktadır (Non, 29).

Kurumsal risk yönetim sistemi öncelikle; kurum çapında hedeflerin ve amaçların tutarlı olmasına, önemli başarı faktörlerinin ve risklerin belirlenmesine, risklerin değerlendirilmesine ve risk tutumlarının belirlenmesine, uygun risk tutumlarının ve gerekli kontrollerin uygulanması ile performans sonuçlarının ve beklentilerin zamanında raporlanmasına dikkat eder (COSO ERM Executive Summary Framework, 2004: 39). Ayrıca hedeflerin ve hedeflere ulaşılmasını etkileyecek olayların düzenli olarak belirli periyotlarla *gözden geçirilmesini, risklerin yeniden değerlendirilmesini ve gerekli durumlarda yeni risk tutumları belirlenmesini sağlar* (Pricewaterhouse, 2008: 14). Sistem, risk yönetimine verilen önemi artırmakta, yüksek düzeyde sorumluluk alınmasını ve sorumlulukların açıkça belirlenmesini sağlamaktadır (Beasley, vd., 2005: 523). Ayrıca standartlar oluşturulması, risklerin daha etkili bir şekilde yönetilmesi ve risklerin azaltılması için fırsat sunmakla birlikte etkinlik ve büyüme için yeni fırsatların yaratılmasını da sağlayabilir (Dienhart, 2010: 5). Kurumsal risk yönetimin kurumsal yönetişimin önemli bir parçası olduğu dünya çapında pek çok ülke tarafından benimsenmektedir (Manab, vd., 2010: 240). Risklerin başarılı bir şekilde yönetilmesi için kurumsal risk yönetim sorumluluğu kurum çapında üstlenilmeli ve stratejik bir çaba gösterilmelidir (Frigo ve Anderson, 2011: 1).

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından hazırlanan “Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü” adlı çalışmada iç denetçilerin kurumsal risk yönetim sistemi içerisindeki temel rolleri belirlenmiştir. İç denetçilerin

rollerinin belirginleştirilmesi özellikle, bağımsızlıklarının ve tarafsızlıklarının zarar görebileceği endişesinden kaynaklanmaktadır (Zwaan, vd., 2011: 588). İç denetçilerin rolleri Tablo 3'de *gösterilmektedir*.

Tablo 3. İç Denetçilerin Kurumsal Risk Yönetim Sistemindeki Rollerini

İç Denetçinin Kurumsal Risk Yönetim Sistemindeki Temel Rollerini	İç Denetçinin Danışmanlık Rollerini (Şartlı Olarak Üstlenilecek Görevler)	İç Denetçinin Üstlenmemesi Gereken Roller
Risk yönetim süreçlerini değerlendirme.	Kurumsal risk yönetim sisteminin kurulmasını savunma ve öncülük etme.	Risk yönetim süreçlerini uygulama.
Risk yönetim süreçleri ile ilgili makul güvence verme.	Kurumsal risk yönetim faaliyetlerini koordine etme..	Risk yönetim sorumluluğu üstlenme.
Risklerin doğru değerlendirildiğine dair güvence verme.	Kurul onayına sunulacak kurumsal risk yönetim stratejisini geliştirme.	Risklerle ilgili yönetim adına güvence verme.
Önemli risklerin yönetimini gözden geçirme.	Risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırma	Risk iştahını belirleme.
Önemli risklerle ilgili raporlamaları değerlendirme.	Risk tutumlarının belirlenmesine rehberlik etme (yönetici koçluğu yapma).	Risk tutumlarına ilişkin karar alma.
	Risklerle ilgili raporları birleştirme.	Risk tutumlarını yönetim adına uygulama.
	Kurumsal risk yönetim sisteminin temel yapısının korunmasını ve gelişimini sağlama.	

Kaynak: IIA, 2004: 4.

Tablo 3, kurumsal risk yönetim sistemi kapsamında hangi etkili profesyonel iç denetim faaliyetlerinin yapılabileceğini ve yapılamayacağını göstermektedir.

2.1. İç Denetçinin Kurumsal Risk Yönetim Sistemindeki Temel Rollerini

İç denetçilerin temel rolleri daha çok güvence vermeye yöneliktir. Bunlar (IIA, 2004: 4):

1. Risk yönetim süreçlerini değerlendirme,
2. Risk yönetim süreçleri ile ilgili makul güvence verme,
3. Risklerin doğru değerlendirildiğine dair güvence verme,
4. Önemli risklerin yönetimini gözden geçirme,
5. Önemli risklerle ilgili raporlamaları değerlendirme.

Giderek genişleyen kurumsal risk yönetim çerçevesi kapsamında iç denetçiler hem güvence hem de danışmanlık rolleriyle risklerin yönetimine çeşitli şekillerde katkıda bulunmaktadır (IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in ERM, 2009: 2).

Güvence hizmetinde üç taraf bulunur. Bunlar (Messier, vd., 2012: 750):

1. Süreç Sahibi: Sürecin, sistemin ya da ele alınan bir diğer konunun doğrudan içinde olan kişi veya grup.
2. İç Denetçi: Değerlendirmeyi yapan kişi ya da grup.
3. Kullanıcı: Değerlendirme sonuçlarını kullanan kişi ya da grup.

İç denetçiler risklerin yönetimi için geliştirilen politika, prosedür ve süreçlerin tüm organizasyon çapında tutarlı ve anlamlı bir şekilde kullanıldığına dair yönetime güvence sağlamaktadır. İç denetçilerin güvence verebilmesi için risk raporlarının yeterli, düzenli ve nitelikli olduğundan ve kurumu etkileme olasılığı olan önemli risklerin ele alındığından emin olması gerekir. Dahası risklerin etkili bir şekilde yönetilmesi için yönetimin uygun faaliyetlerde bulunduğundan emin olmalıdır (COSO, 2005: 5).

İç denetçiler genel olarak üç alanda güvence vermektedir. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (IIA, 2004: 4):

1. Tasarlanması ve nasıl çalıştığı dâhil risk yönetim sürecine,
2. Önem derecesine göre sınıflandırılan risklerin etkili yönetildiğine, kontrol ve diğer tepki süreçlerinin riskler üzerindeki etkinliğine,
3. Güvenilir ve uygun bir risk değerlendirmesi yapıldığına, risk ve kontrol raporlama süreçlerine ilişkin iç denetçiler tarafından güvence verilmektedir.

Araştırmalar göstermektedir ki, iç denetçiler ve yönetim kurulu önemli risklerin uygun bir şekilde yönetildiğine ve risk yönetimi ile kontrol

süreçlerinin etkili bir şekilde işletildiğine dair verilen güvencenin kuruma değer kattığı konusunda hemfikirdir (IIA Position Paper: The Role of IA in ERM, 2009: 3; Matyjewicz ve D'arcangelo, 2). İç denetçilerin kuruma değer katabilmesi ve kurumu geliştirebilmesi için ilk olarak kurumun faaliyet alanı ile ilgili yeterli bilgiye sahip olması gerekir. Kurumun misyon, vizyon, strateji, değer ve hedeflerinin ve bu hedeflere ulaşabilmek için iş süreçlerinin nasıl yapılandırıldığı iç denetçiler tarafından anlaşılmalıdır. Kurumun misyon, vizyon, değer ve hedefleri yıldan yıla değişmeden sabit kalsa dahi iç denetçiler, kurumun stratejilerine yönelik anlayışı belirli aralıklarla güncellemelidir (Reding, vd., 2009: 5-6). İç denetçilerin risk tanımlama sürecinin kurumun genel strateji ve hedefleri ile bağlantılı olması gerektiğini unutmaması gerekir (Matyjewicz ve D'arcangelo, 7).

2.2.İç Denetçinin Danışmanlık Rollerini (Şartlı Olarak Üstlenilecek Görevler)

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 2007 yılında yapılan tanıma göre danışmanlık ve ilgili müşteri hizmeti faaliyetleri, iç denetçilerin yönetimin sorumluluklarını üstlenmeksizin kurumun yönetim, risk yönetim ve kontrol sürecini geliştirmek ve değer katmak amacıyla yaptığı hizmetlerdir (Zwaan, vd., 2008: 5).

Bu görev ya da rolü kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol sürecinin gelişimini sağlayıcı danışmanlık hizmetleri temsil etmektedir. Bu hizmetlerin kullanımı diğer kaynakların kullanımının uygunluğuna ve kurumun risk olgunluğuna dayanmaktadır. Bu roller aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Reding, vd., 2009: 4-17):

1. Kurumsal risk yönetim sisteminin kurulmasını savunma ve öncülük etme,
2. Kurumsal risk yönetim faaliyetlerini koordine etme,
3. Kurul onayına sunulacak kurumsal risk yönetim stratejisini geliştirme,
4. Risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırma,
5. Risk tutumlarının belirlenmesine rehberlik etme (yönetici koçluğu yapma),
6. Risklerle ilgili raporları birleştirme,
7. Kurumsal risk yönetim sisteminin temel yapısının korunmasını ve gelişimini sağlama.

Danışmanlık hizmetinin iki tarafı bulunmaktadır (Messier, vd., 2012: 750).

1. İç Denetçi: Tavsiye sunan kişi ya da grup.
2. Birim ya da Müşteri: Tavsiye talep eden kişi ya da grup.

İç denetçilerin kurumsal risk yönetim sistemindeki danışmanlık hizmetinin kapsamı, kurumun risk olgunluğuna uygun iç ve dış kaynaklara dayanmakta ve zaman içinde değişebilmektedir. İç denetçilerin yürüttüğü bazı danışmanlık faaliyetleri şunlardır (IIA Position Paper: The Role of IA in ERM, 2009: 5):

1. İç denetçiler tarafından kullanılan yönetim teknik ve araçlarını risk ve kontrollerin analizine uygun hale getirmek.

2. Risk yönetim ve kontrol sürecindeki uzmanlıklarından ve kurumla ilgili bilgilerinden faydalanarak kurumsal risk yönetim sistemini kurum içinde tanıtmak.

3. Risk ve kontrol ile ilgili tavsiye vermek, kolaylaştırıcı çalıştay ve rehberlik yapmak; genel bir risk yönetim dilinin oluşmasını ve anlaşılmasını sağlamak.

4. Risklerin koordine edilmesinde, izlenmesinde ve raporlanmasında merkez noktası olarak hareket etmek.

5. Yönetimin risklerin azaltılması ile ilgili çalışmalarına destek vermek.

İç denetçiler aslında yönetimin sorumluluğu olan risk yönetiminde görev almadıkları ve üst yöneticinin kurumsal risk yönetim sistemini onayladığı ve desteklediği sürece danışmanlık hizmeti verebilir (IIA Position Paper: The Role of IA in ERM, 2009: 5).

Güvence rolünün danışmanlık hizmeti ile uyumlu olup olmadığına karar vermede iç denetçilerin herhangi bir yönetim sorumluluğu üstlenip üstlenmediğini saptamak önemli bir belirleyici unsurdur (Maytjewicz, ve D'arcangelo, 10).

2.3. İç Denetçinin Üstlenmemesi Gereken Roller

Yönetim sorumluluğunda olan bu görevlerin iç denetçilerin bağımsızlığını ve tarafsızlığını olumsuz etkileme olasılığından dolayı iç denetçiler tarafından

yerine getirilmemesi gerekir. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Reding, vd., 2009: 4-18):

1. Risk yönetim süreçlerini uygulama,
2. Risk yönetim sorumluluğunu üstlenme,
3. Risklerle ilgili yönetim adına güvence verme,
4. Risk iştahını belirleme,
5. Risk tutumlarına ilişkin karar alma,
6. Risk tutumlarını yönetim adına uygulama.

Risk yönetiminde asıl sorumluluk yönetimindir. İç denetçiler bu aşamada sadece tavsiye verebilir ve risklerle ilgili alınacak kararlarda yönetimi destekleyebilir. İç denetim birimi yöneticisi ve iç denetçiler; eğitici, kolaylaştırıcı, koordinatör, değerlendirici veya bütünleştirici rol oynayabilir (Manab, vd., 2007: 7).

2.4. İç Denetçilerin Kurumsal Risk Yönetim Sistemindeki Görev ve Sorumlulukları

İç denetçiler kurum içerisindeki çalışmalarda her gün risk ve kontrol süreçleriyle ilgilenen, kurumun hedef ve iş süreçlerine hâkim olan tek personeldir (Walker, vd., 2002: 5). İlk iç denetim literatüründe Sawyer iç denetçileri “yönetimin gözü-kulağı” olarak tasvir etmiştir (Hermanson ve Rittenberg, 2003: 32). İç denetçilerin kurumsal bilgisi, denetim, araştırma ve analiz alanındaki yetenekleri kurumsal risk yönetim sisteminde önemli görevler ve sorumluluklar üstlenmelerini sağlamaktadır. Kurum içerisinde hangi alanın denetlenmesi gerektiğine ilişkin kullandıkları risk modellemesi sayesinde de risk analiz tecrübesine sahiptirler (Burnaby ve Hass, 2009: 541).

İç denetim fonksiyonu güçlü yönetimin temel bir unsurudur. Özellikle, çoğu kamu sektörü iç denetçisi kurumun halka karşı hesap verme sorumluluğunda önemli rol oynamaktadır (INTOSAI, 2009: 2). İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) uluslararası mesleki uygulama çerçevesinde “iç denetimin kurumsal risk yönetim sistemi içerisindeki rolü” başlıklı bölümde iç denetçilerin rolü şu şekilde belirtilmiştir:

“Kurumsal risk yönetim sisteminin riskleri uygun şekilde yönettiğine

ve iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediğine dair yönetime makul bir güvence sağlamak.”

İç denetçiler “iyi bir risk yönetiminde yönetim önemli rol oynar” sözünün önemini ve gerçekliğinin farkında olmalı (COSO, 2005: 3) ve yönetim tarafından tasarlanan ve uygulanan kurumsal risk yönetim sisteminin etkinliğini izlemekle sorumlu tutulmalıdır (Beasley, vd., 2008: 50).

Kurumsal risk yönetim esaslı iç denetim sisteminde iç denetçiler, kurumun hedef ve stratejileri kapsamında denetim plan ve prosedürleri hazırlar ve sisteme yönelik anket uygulamalarını gerçekleştirir. Denetimin planlama sürecinin amacı, kurum hedeflerinin etkili bir şekilde oluşturulduğunu ve kurum içerisine aktarıldığını garantiye almaktır. İç denetim birimi kurumun bölüm, birim ve personel hedeflerinin kurumun genel hedefleriyle uyumunu değerlendirmektedir. İç denetçilerin kurumsal risk yönetim sürecine dayalı olarak oluşturacakları denetim evreninde aşağıdaki hususlara yer verilmelidir (Pehlivanlı, 2007: 1).

1. Kurumsal risk yönetim sistemine uygun olarak yönetim tarafından tanımlanmış ve analiz edilmiş riskler,
2. Kurumun risk altındaki hedef ve süreçleri,
3. Risk sorumluları ve sorumluluklarının kapsamı,
4. Geçmiş ve gelecek denetime ait detaylar,
5. Kurumsal risk yönetim sisteminin kontrolüne ilişkin detaylar.

Ayrıca iç denetim faaliyetinin kapsamı iç denetim tüzüğünde belgelendirilmeli ve denetim komitesince onaylanmalıdır. İç denetçilerin yönetim adına riskleri yönetemeyeceği sadece risk yönetimiyle ilgili karar verme sürecinde yönetime tavsiyede bulunabileceği, güvence hizmeti dışındaki her iç denetim faaliyetinin danışmanlık faaliyeti olarak kabul edileceği ve uygulama standartlarının bu kapsamda takip edileceğine ilişkin hususlar iç denetim birimi yöneticisince güvence altına alınmalıdır (Reding, vd., 2009: 4-18).

İç denetçiler, iç denetim faaliyeti daha çok risk ve danışmanlık yönelimli olduğunda sisteme değerli bilgi aktarımında bulunabilir ve kurumsal risk yönetim süreci daha sorunsuz ve etkin bir şekilde devam edebilir (Walker,

vd., 2002: 11). İç denetçinin faaliyetleri kurumun türüne, büyüklüğüne ve karmaşıklığına bağlı olarak çeşitlenmekle birlikte temel amaç, kurum faaliyetlerini geliştirmek ve iyileştirmektir (Manab, vd., 2007: 2). İç denetçilerin kurumsal risk yönetim sistemindeki belli başlı görev ve sorumlulukları şunlardır (Hermanson ve Rittenberg, 2003: 55):

1. Kurum çapında risklerin sistematik bir şekilde değerlendirilmesini sağlayacak bir plan geliştirmek.

2. Kurum içerisinde bir boşluk ya da yetersizlik meydana geldiğinde risk yönetim faaliyetlerini yönlendirmek.

3. Risk öz değerlendirme teknikleri ile risk değerlendirmesini kolaylaştırmak.

4. Yeni bilgisayar teknolojileriyle riskleri değerlendirmek ve risklerin beklenen seviyede kontrolü sağlanamadığında projeyi durdurmak ve bu konuda danışmanlık yapmak.

5. Kurum çapında risk yönetim modeli uygulanması konusunda yönetime yardımcı olmak.

6. Denetlenen alandaki risklerin mevcut durumunu değerlendirerek yönetime ve denetim komitesine rapor sunmak.

İç denetçi karmaşık risk tanımlamasında ve kurum çapında risklerin yönetiminde ve izlenmesinde kurumsal risk yönetim sisteminin doğal bir ortağıymış gibi çalışmaktadır (Walker, vd., 2002: 11). Risk odaklı iç denetim anlayışıyla çalışılması iç denetçilerin önemli risklere yoğunlaşmasını sağlar. Bu durum tekrarlanan ve birbirinin aynı çalışma planlarından denetçiyi uzaklaştırarak monotonluğun ortadan kaldırılmasına yardımcı olur (Kishalı ve Pehlivanlı, 2006: 81).

İç denetçilerin başlıca sorumluluklarından bir diğeri muhasebe sistemini ve kontrolünü değerlendirmek, tavsiyelerde bulunmak ve bu sayede risk ve yolsuzlukların azaltılmasına katkıda bulunmaktır (Miglietta, vd., 2007: 54). İç denetçilerin aşağıdaki stratejik girişimlere odaklanması gerekmektedir (PriceWaterHouse, 2012: 29):

1. İlk hedef, risk güvencesini sahiplenmek.
2. Riskin göz ardı edildiği alanları kapsayacak şekilde güvence faaliyetlerini genişletmek.
3. Denetim komitesi ve üst yönetim ihtiyaçlarını önceden tahmin edip ona göre davranmak.
4. Gelişmekte olan eğilimleri tanımlamak ve paydaşların dikkatine sunmak.
5. Geleneksel iç denetim gruplarının genellikle performanslarında güvensizlik hissettikleri teknoloji, yolsuzluk ve strateji gibi yüksek öncelik içeren riskli alanları güçlendirmek.
6. Risklerin uygun yöntemlerle kontrol edildiğini ve yönetildiğini garantiye almak için diğer risk ve kontrol faaliyetlerini koordine etmek.

İç denetimin kurumsal risk yönetim sisteminde etkili olabilmesi için esnek ve uyarlanabilir olması gerekir. İç denetçiler yeteneklerini geliştirmeli ve hatta yeni beceriler kazanmalıdır. Özellikle, daha az bilgiye sahip oldukları alanlarla ilgili meydana gelebilecek risklere yönelik ve risk matrisi oluşturma konusunda kendilerini geliştirmelidirler (Walker, vd., 2002: 16). İç denetçiler aşağıdaki konulardan emin olmalı ve olunmasını sağlamalıdır (IIA, 2004: 5):

1. Risk yönetiminden kurum yönetimi sorumludur.
2. İç denetçilerin sorumlulukları denetim tüzüklerinde (sözleşmelerinde) yazılmalı ve denetim komitesince onaylanmalıdır.
3. Herhangi bir riskin yönetimi yönetim adına iç denetçi tarafından kesinlikle üstlenilmemelidir.
4. İç denetçi risk yönetim kararlarını kendi almamalı, bunun yerine yönetime bu kararların alımında destek olmalı ve tavsiyelerde bulunmalıdır.
5. İç denetçi kurumsal risk yönetiminde sorumlu olduğu herhangi bir bölüm için makul güvence veremez. Bu güvenceler diğer nitelikli bölümler tarafından verilmelidir.
6. Güvence faaliyetlerinin ötesindeki herhangi bir çalışma danışmanlık hizmeti olarak kabul edilmeli ve uygulama standartları takip edilmelidir.

Özetle, iç denetçiler yönetimin tanımladığı önemli risklere odaklanmalı ve kurum çapında risk yönetim sürecini denetlemelidir. Risklerin etkili yönetildiğine dair makul bir güvence vermeli, aktif destek ve katılım sağlamalıdır. Risk tanımlama ve değerlendirmede kolaylaştırıcı rol üstlenmeli, personelin risk yönetim ve iç kontrol sistemine yönelik eğitiminin organize edilmesine yardımcı olmalıdır. Yönetim Kuruluna ve üst yönetime rapor sunulmasını koordine etmelidir (AIRMIC, ALARM, IRM, 2002: 13). Ayrıca iç denetim yöneticisi iç denetçinin rolünü tanımlarken sorumluluklar, iç denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını artırıyor mu yoksa tehdit mi oluşturuyor ve bu roller kontrol, risk yönetim ve yönetim sürecinin gelişimini sağlıyor mu sağlamıyor mu bunları hesaba katmalıdır (IIA, 2004: 1).

3. TÜRK KAMU YÖNETİMİ SİSTEMİNDE İÇ DENETÇİLERİN KURUMSAL RİSK YÖNETİM SİSTEMİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

İç denetçilerin geleneksel rolü aktif varlıkların korunmasında ve kontrol sisteminin izlenmesinde üst yöneticiye ve yöneticilere yardımcı olmaktır. Ancak iç denetçilerin faaliyet alanı kurumun ihtiyaçlarına (Carey, vd., 2000: 40) ve iç denetim mesleğinin yüksek standartlarına dayalı olarak değişmektedir. Bugünün iç denetçileri önceliklerden farklı olarak birer antrenör ve eğitmen olarak görülmektedir. Ekonomiklik, etkililik ve verimlilik izlemesi yaparak gerekli gördüklerinde iyileştirici önerilerde bulunurlar. Riskleri değerlendirerek iç kontrol sisteminin gücünü test ederler. Süreçleri değerlendirerek neyin çalışıp çalışmadığını belirler ve üst yönetime hedeflere ve amaçlara ulaşılması konusunda yardımcı olurlar. Kurumun kültürüne, politikasına ve prosedürlerine derinlemesine bir anlayış getirirler (Kagerman, vd., 2008: V).

İç denetçiler kurumu etkileyen değişikliklerle mücadele etmektedir. Son dönemlerde ortaya çıkan kalite iyileştirme çalışmaları da iç denetçileri önemli oranda etkilemiştir. Kalite iyileştirme çalışmaları iç denetçilerin kendi perspektiflerini, odak noktalarını, metot ve stillerini daha maliyet etkin ve kuruma değer katıcı olacak şekilde değiştirmelerini ve kurumdaki hızlı değişimin hem kendileri hem de diğer çalışanlar için ek riskler ve fırsatlar

yarattığının farkına varılmasını sağlamıştır (Galloway, 2006: 17).

Denetim anlayışındaki değişimle birlikte iç denetçiler, klasik denetim yaklaşımından yönetimle müzakereye dayalı değer katma yaklaşımına yönelmiştir. Bu değişim kurum yöneticilerinin kurumla ilgili karar alırken ve hedef belirlerken daha etkin olmasını sağlamaktadır. Denetimi, kuruma değer katma anlayışı kapsamında gerçekleştiren iç denetçiler proaktif yaklaşımla yönetime karşı yardımcı rol üstlenmektedir (Bou-Raad, 2000: 182).

İç denetim anlayışındaki değişime uygun olarak iç denetçilerin kurumsal risk yönetim sistemi kapsamındaki sorumlulukları “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ve “Kamu İç Denetim Standartları” dikkate alınarak aşağıda incelenmektedir.

3.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Risk Yönetim Sistemi

Türk kamu yönetimi sistemine ilişkin temel bir düzenleme olan 5018 sayılı Kanun’un 55. maddesine göre iç kontrol sistemi şu şekilde tanımlanmıştır:

“İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.”

Tanımda vurgulandığı üzere faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesi ile varlık ve kaynaklardaki kayıpların önlemesine verilen önem artmıştır. Kurumsal risk yönetim sistemi yukarıda belirtilen hedeflere doğrudan hizmet etmektedir. Bu nedenle kurumların iç kontrol sisteminden beklenen faydayı elde edebilmesi için kurumsal risk yönetim sistemini kuruma entegre etmesi gerekir.

5018 sayılı Kanun’un “iç kontrol sistemi” başlığı altında risk yönetimiyle ilgili düzenlemelere yer verilmektedir. İlgili maddelere göre iç denetim faaliyeti idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetçiler nesnel risk analizlerine

dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmekle sorumludur. *İç Denetim Koordinasyon Kurulu da bağımsız ve tarafsız bir organ sıfatıyla hizmet verebilmek amacıyla kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izleyerek uluslararası uygulamalar ve denetim standartları ile uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek ve risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmakla sorumlu tutulmaktadır (md. 63,64 ve 67).*

İç denetçiler görevlerini İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirmekle yükümlüdür. İç denetçilerin Kanun'da sayılan görev kalemleri mevzuata uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi alanlarını kapsamaktadır. Görevinde bağımsız olan iç denetçiye asli görevleri dışında hiçbir görev verilmemesi ve yapmaya zorlanmaması gerekmektedir (Saraç, 2005: 150).

3.2. Kamu İç Denetim Standartlarında Risk Yönetim Sistemi

Kamu İç Denetim Standartları (KİDS), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınarak Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanmış ve 16.08.2001 tarihli ve 28027 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Standartlar iç denetçilerin niteliklerini (Nitelik Standartları) ve iç denetim faaliyetlerinde uygulanması gereken süreçleri (Çalışma (Performans) Standartları) belirlemektedir. Güvence/denetim (G) ve danışmanlık (D) faaliyetlerine uygulanabilecek gereklilikleri gösteren Nitelik ve Performans Standartları, bir idaredeki iç denetim faaliyetlerinin bütününe tatbik edilmek üzere hazırlanmıştır (KİDS, 1).

5018 sayılı Kanun'un 64. maddesinde, "iç denetçi görevlerini İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir" hükmüne yer verilmektedir. Standartlar iç denetçilerin risk yönetimiyle ilgili rol ve sorumluluklarını da düzenlemektedir

Kamu İç Denetim Nitelik Standartları'na göre iç denetçiler, suiistimal ve kilit bilgi teknolojisi riskleri ile bu risklerin yönetilmesini ve kontrolünü değerlendirebilecek yeterli bilgiye ve teknoloji tabanlı denetim tekniklerine

sahip olmak zorundadır. Ancak iç denetçilerden esas görev ve sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi ve suüstimalleri tespit etmek ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığına sahip olmasının beklenmemesi gerektiği önemle vurgulanmaktadır (KİDS, 1210.G2).

İç denetçiler yönetim, risk yönetimi ve kontrol sürecinin etkililiği ve yeterliliği kapsamında azami mesleki özeni ve dikkati göstermelidir. İç denetçiler amaçları, faaliyetleri ve kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı dikkatli olmak zorundadır. Ancak güvence faaliyetinin, azami mesleki özen ve dikkatle uygulansa bile tek başına bütün önemli risklerin teşhis edilmesini garanti etmediği hususuna Standartlarda açıklık getirilmektedir (KİDS: 1220.G3).

İç denetim birimi yöneticisi, Kamu İç Denetim Çalışma Standartları kapsamında, idarenin hedeflerine uygun olarak iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapılmasını sağlamalıdır. İç denetim planının, üst yönetici ve üst düzey yöneticilerin de sürece dâhil edilerek görüşlerinin alındığı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayandırılması gerekir. İç denetim birimi yöneticisinin danışmanlık görevlerini kabul ederken risk yönetimini geliştirme, kuruma değer katma ve kurumun faaliyetlerini geliştirme potansiyelini değerlendirerek karar vermesi gerektiği üzerinde durulmaktadır (KİDS: 2010, 2010.G1,2010.D1).

İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amacıyla ilişkili riskleri değerlendirmekle, diğer önemli risklere karşı dikkatli olmakla ve danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini idarenin risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmakla yükümlüdür. İç denetçilerin risk yönetim süreçlerinin kurulmasında veya geliştirilmesinde yönetime danışmanlık hizmeti verirken, “riskleri fiilen yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan” kaçınmak zorunda olduğu belirtilmektedir (KİDS: 2120.D1, 2120.D2 ve 2120.D3).

İç denetçiler kurumsal risk yönetim sistemini inceleme, değerlendirme, raporlama, sistemin etkinliğini ve yetkinliğini artırıcı önerilerde bulunma yoluyla üst yöneticiye ve yönetim kuruluna yardımcı olmaktadır (FERMA, 2003: 14).

Risk yönetimi iç denetçilerin sorumluluğu kapsamında değerlendirilmekte ve iç denetçiler kısaca aşağıdaki hususlarla ilgili sorumlu tutulmaktadır (Florea ve Florea, 2009: 40):

1. İç kontrol ve risk yönetim süreçlerinin yeterliliği ve etkinliği hususunda üst yönetime makul güvence sunmak.
2. Risklerin tanımlandığı ve yönetildiği süreçlerin gelişimine yardımcı olmak.
3. İç kontrol ve risk yönetim sisteminin gelişimine ve güçlenmesine destek olmak.

İç denetim faaliyetinin; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorunda olduğu vurgulanmaktadır. İç denetim planının uygulama sonuçlarına ilişkin raporlarda suiistimal risklerinin ve diğer önemli risklerin bulunması gereklidir. İç denetçiler, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve idarenin suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır (KİDS: 2100, 2060 ve 2120.G2).

İç denetçiler, risk bilgilerini idarenin ilgili alanlarına iletilmesi hedefini gerçekleştirmenin yanı sıra risk yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmeli ve iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır (KİDS: 2110 ve 2110.A1).

İç denetçiler; mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu, programların ve faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini, varlıkların korunması ile mevzuata, politika ve sözleşmelere uyum hususlarını dikkate alarak idarenin yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmekle sorumludur (KİDS: 2130.G1 ve 2120.G1).

İç denetçilerin görev konusu faaliyetin yönetimine ilişkin önemli riskleri ve bu risklerin potansiyel etkilerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve yöntemlerini belirlemesi gerekir. İlgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkililiği ile görev konusu faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama fırsatları dikkate alınmalıdır (KİDS: 2201).

İç denetçiler, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmak ve risk değerlendirmenin sonuçlarını görevin amacına yansıtma zorundadır. İç denetçiler görevin amaçlarını belirlerken; önemli hataların, suiistimallerin, mevzuata aykırılıkların ve diğer risklerin meydana gelme ihtimalini göz önüne almakla yükümlüdür (KİDS: 2210.G1 ve G2).

İç denetim birimi yöneticisi, aksi yasal olarak düzenlenmediği takdirde, görev sonuçlarını kurum dışındaki taraflara göndermeden önce idare açısından oluşabilecek muhtemel riskleri değerlendirmekle sorumludur (KİDS: 2440.G2).

İç denetim birimi yöneticisi, üst düzey yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulandığından veya gerekli tedbirlerin alınmaması sonucunda oluşacak riskleri üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri izleme amacına yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır. Birim yöneticisi, yöneticilerin idare için kabul edilemeyecek düzeyde bir artık riski üstlenmeyi kabul ettiğine kanaat getirdiği takdirde, konuyu üst düzey yöneticiyle müzakere etmek zorundadır. Artık riskle ilgili bir mutabakata varılamazsa, iç denetim birimi yöneticisi konuyu çözümlenmesi için üst yöneticiye rapor etmekle yükümlüdür (KİDS: 2600).

İç denetçiler sadece kontrol faaliyetinde bulunmazlar. Kurumun risk profilinin izlenmesinde ve risk yönetim sürecinde geliştirilmesi gereken alanlarının belirlenmesinde de oldukça önemli rol oynarlar (Lindow ve Race, 2002: 28). Kontrol sisteminin uygulamaya konulması ve yürütülmesi, kontrollerde maliyet tasarrufu sağlayacak fırsatların belirlenmesi ve kurum içerisinde risk ve kontrol kültürünün organize edilmesinde tavsiye niteliğinde danışmanlık faaliyetinde bulunabilirler (Florea ve Florea, 2009: 40). Ayrıca çoğu kurumda iç denetçiler, kurumun kurumsal risk yönetim sistemine uyumunu da kontrol etmektedir (Beasley, vd., 2003: 3). Bununla beraber, eğer iş risklerini tamamıyla anlayamazlarsa, yaptıkları geleneksel kontrolün ötesine geçememektedir (Lindow ve Race, 2002: 28). İç denetçiler, yasal danışmanlarla ve dış denetçilerle de sıkı iletişim halinde olmalıdır (COSO, 2004: 84).

İç denetçilerin aşağıdaki faaliyetleri uygulayarak kuruma önem ve değer katması beklenmektedir (Hong Kong Institute of Certified Public Accountants, 2005: 22):

1. Risk yönetim sisteminin özellikle tasarım ya da kurulum aşamasındaki sorunlarıyla ve iç kontrol sisteminin işletilmesi ve uygulanması ile ilgili önerilerde bulunmak.

2. Kayıpları önleme ve fırsatları belirleme yoluyla maliyet tasarrufu sağlayarak verimli ve etkin risk ve kontrol yönetimini geliştirmek.

3. Kurum içinde risk ve kontrol kavramlarını ve kontrol öz değerlendirme programlarının kullanımını teşvik etmek.

Özetle, risk yönetim sürecini iç denetim planının bir parçasıymış gibi denetlemek, yönetim tarafından tanımlanan önemli risklerin yönetimini değerlendirmek, sürece aktif destek ve katılım sağlamak, risk yönetim süreci ile ilgili üst yöneticiye makul bir güvence sunmak, risk yönetimini kolaylaştırmak, üst yönetime ve personele yönelik hazırlanan risk yönetimiyle ve iç kontrolle ilgili eğitimlerin organizasyonunda görev almak ve raporların üst yöneticiye ve denetim komitesine ulaştırılmasıyla ilgili koordinasyonu sağlamak iç denetçilerin başlıca rolleridir. En önemli husus, iç denetçinin bağımsızlık ve objektifliğini koruması ve buna zarar verici sorumlulukları üstlenmemesidir (Non, 5-6).

SONUÇ

Kamu yönetiminde özellikle mali yönetim ve denetim alanındaki değişimin temel çıktısı olan 5018 sayılı Kanun ile birlikte teftiş temelli denetim yerine güvence ve danışmanlık rolleriyle kuruma değer katan kurumsal risk yönetimi odaklı iç denetim uygulaması benimsenmeye başlamıştır.

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Kurumsal risk yönetim sistemi ise, gelecek ve stratejik yönetim odaklı ve sürdürülebilir başarının sağlanmasını amaçlayan dinamik bir sistemdir. Sistem kurumun üst yönetiminin risklerin ve fırsatların farkına varmasını sağlamaktadır. Risk ve fırsatların farkına varılması ise, kurumun hedeflerine ulaşma başarısını doğrudan etkilemektedir.

Kurumsal risk yönetim sistemi, geleneksel risk yönetim sisteminin dar kapsamından çıkarılarak kurumların her türlü faaliyet alanında karşılaşılabilecekleri riskleri (stratejik, faaliyet, uygunluk, raporlama ve personel gibi) ele alabilecek şekilde genişletilmesidir. Sadece mali tabloların kontrolü ya da uygunluk hedefleriyle değil, tüm faaliyet alanlarıyla ilgili hedeflerle

ilgilendiğinden kurumun bütününe hizmet vererek bütünsellik kazanılmasını sağlar. Kurumsal risk yönetim sistemi kurumun başarısız sonuçlara değil, süreçte başarısız sonuçların ortaya çıkmasına sebep olan nedenlere odaklanmasını ve onları yönetmesini ve hatta fırsat sağlayıcı durumların ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır. Kurumsal risk yönetimi odaklı iç denetim sistemi ise, kurumun tüm faaliyetlerinin denetimini kapsamaktadır. Genel olarak risklerin yönetilmesinde, kontrolünde ve kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sağlayarak kurum hedeflerine ulaşılmasında yönetime yardımcı olmaktadır.

Kurumsal risk yönetim sisteminin teoriden pratiğe dönüştürülmesinde başta üst yönetici olmak üzere kurum içerisindeki pek çok kişi aktif rol almaktadır. Bu çalışmada üzerinde önemle durulan husus ise, iç denetçilerin sistemdeki rolüdür. Bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruması gereken iç denetçilerin kurum içerisindeki risk yönetim sistemi ile ilgili üstleneceği görev ve sorumluluklar İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından açıkça belirlenmiştir. İç denetçiler önemli risklerin ve uygun risk tutumlarının belirlenip yönetildiğine ve genel olarak sistemin etkin bir şekilde uygulandığına dair üst yöneticiye makul bir güvence sunarlar. Bir diğer rolleri sistemin kurulum ve uygulanma aşamalarında süreçleri kolaylaştırmak amacıyla danışmanlık yapmaktır. İç denetçilerin özellikle dikkat etmesi gereken nokta, yönetimin yerine geçerek risklerin yönetimini üstlenmemesidir.

Özetle, kurumsal risk yönetimi odaklı iç denetim sisteminden etkin faydalanılabilmesi sorumlulukların ve sorumluların açıkça belirlenmesini gerektirir. Bu nedenle sistem üst yöneticiler tarafından sahiplenilmeli ve diğer çalışanlarda da sisteme yönelik aidiyet duygusu kazandırılmalıdır. Sistemin sağlayacağı faydalar dikkate alınarak kurumlarda uygulanmasının önemi vurgulanmalı ve desteklenmelidir.

KAYNAKÇA

- AIRMIC, ALARM, IRM. (2002).** "A Risk Management Standard". (erişim tarihi 10.09.2011)(http://www.theirm.org/publications/documents/Risk_Management_Standard_03082.pdf).
- Alıcı, O. V. (2006).** "Belediyelerde İç Denetim", Mahalli İdareler Aylık Mesleki Mevzuat Dergisi, Yıl 16, S: 147, Ekim, 48-54.
- Aslan, B. (2010).** "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", Sayıştay Dergisi, S: 77, Nisan-Haziran, 63-86.
- Beasley, M.S., Jenkins, J.G. ve Kranitz, E.F. (2003).** "Implementing ERM: Brainstorming About Risks, Internal Auditing", Internal Auditing, Kasım-Aralık, ABI/INFORM Global, 18 (6), 3-10.
- Beasley, M.S. Clune, R. ve Hermanson, D.R. (2005).** "Enterprise Risk Management: An Empirical Analysis of Factors Associated with the Extent of Implementation", Journal of Accounting and Public Policy, C: 24, 521-531.
- Bou-Raad, G. (2000).** "Internal Auditors and A Value-Added Approach: The New Business Regime", Managerial Auditing Journal, Bradford: 2000, 15(4), 182-186.
- Burnaby, P. ve Hass, S. (2009).** "Ten steps to enterprise-wide risk management", Corporate Governance, 9(5), 539-550.
- Carey, P., Simnett, R. ve Taneswski, G. (2000).** "Voluntary Demand for Internal and External Auditing by Family Businesses", Auditing: A Journal of Practice&Theory, 19(1), 37-51.
- Coram, P., Ferguson, C. ve Moroney, R. (2008).** "Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud", Accounting and Finance, C: 48, 543-559.
- COSO. (2004).** Enterprise Risk Management (ERM)-Integrated Framework Executive Summary Framework. Eylül.
- COSO. (2005).** Enterprise Risk Management&Implications for Internal Auditors", Corporate Governance and Sarbenes-Oxley Hulb Bulletins, Temmuz, 7(6), 1-9.
- Dienhart, J. (2010).** "Enterprise Risk Management: Why The Ethics and Compliance Function Adds Value", (erişim tarihi 07.08.2011). (<http://www.ethics.org/files/u5/ERM.pdf>). 1-23.
- Ergin, H., Çetinoğlu, T. ve Kurnaz, N. (2008).** "Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Ampirik Bir Değerlendirme", Muhasebe ve Denetime Bakış, Y: 8, S: 26, 17-35.
- FERMA. (2003).** "Risk Yönetim Standardı", (erişim tarihi 11.03.2012) (<http://www.ferma.eu/wp-content/uploads/2011/11/a-risk-management-standard-turkish-version.pdf>).
- Florea, R. ve Ramona F. (2009).** "Internal Audit in Risk Management Approach", Economy Transdisciplinarity Cognition. S: 1, 38-44.
- Frigo, M. L. ve Anderson, R. J. (2009).** "10 Strategic GRC: Steps to Implementation", Internal Auditor, Temmuz, 33-37.
- Frigo, M. L. ve Anderson, R. J. (2011).** "Embracing Enter Prise Risk Management Practical Approaches for Getting Started", COSO, (erişim tarihi 07.08.2011). (http://www.coso.org/documents/EmbracingERM-GettingStartedforWebPostingDec110_001.pdf).

Galloway, D. (2006). "Internal Auditing: A Guide For The New Auditor", Institute of Internal Auditors, İkinci Baskı.

Gramling, A. A. ve Myers, P. (2006). "Internal Auditing's Role in ERM", The Internal Auditor, Nisan, 52-58.

Güneş, Ş. ve Teker, S. (2010). "Türk Enerji Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Farkındalığı", Doğuş Üniversitesi Dergisi, 11(1), 64-76.

Hermanson, D.R. ve Rittenberg, L.E. (2003). "Internal Audit and Organizational Governance". Andrew d. Bailey Jr A.D., A.A. Gramling ve S. Ramamoorti (Ed.), Research Opportunities in Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors, 25-71.

Hong Kong Institute of Certified Public Accountants. (2005). "Internal Control and Risk Management: A Basic Framework", (erişim tarihi 21.06.2011). (http://app1.hkicpa.org.hk/publications/corporategovernanceguides/Guide_Eng_August.pdf).

"İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik", Resmi Gazete, Sayı: 26226, Tarih: 12.07.2006.

INTOSAI. (2009). Internal Audit Independence in The Public Sector, INTOSAI GOV 9140.

Kagerman, H., Kinney, W., Karlheinz, K. ve Claus P. W. (2008). Internal Audit Handbook: Management With SAP-Audit Roadmap, Berlin: Springer-Verlag Berlin Heidelberg.

Karabeyli, L. (1999). "Risk Denetimi Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar. Sayıştay Hizmet İçi Yayınları", Yayın No: 4, Ankara, (erişim tarihi 27.07.2011) (<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/hiz04riskdenetimi.pdf>).

Kishali, Y. ve Pehlivanlı, D. (2006). "Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, S: 30, 75-87.

Koçak, S.Y. ve Kavakoğlu, T. (2010). "İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma", Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran, S: 77, 119-148.

Lindow, P.E. ve Race, J.D. (2002). "Beyond Traditional Audit Techniques", Journal of Accountancy, 194(1), 28-33.

Manab, N.A., Hussin, M.R. ve Kassim, I. (2007). "Empirical Study on Theory and Practice of Enterprise-Wide Risk Management (EWRM) on Internal Auditing and Risk Management Functions of Public Listed Companies in Malaysia", (erişim tarihi 02.05.2011), (http://rmi.nccu.edu.tw/apria/docs/Concurrent%20IV/Session%201/14707EWRM_APRIA_2007_New.doc).

Manab, N.A., Hussin, M.R. ve Kassim, I. (2010). "Enterprise-wide Risk Management Practices: Between Corporate Governance Compliance and Value Creation", International Review of Business Research Papers, Temmuz, 6(2), 239-252.

Maytjiewicz, G. ve D'arcangelo, J. (2010). "ERM-Based Auditing", (erişim tarihi 03.11.2010). http://www.gapent.com/media/inthenews/Article-Internal_Auditing-ND.pdf,s.1-12.

Messier, W.F., Glover, S.M. ve Prawitt, D.F. (2012). Auditing&Assurance Services: A Systematic Approach, McGraw-Hill/Irwin Companies.

- Miglietta, A. ve Bettinelli, C. (2007).** "Internal Audit Risk Assessment and Legal Risk: First Evidence in The Italian Experience", *Corporate Ownership&Control*, 4(4), 50-58.
- Moeller, R. ve Witt, H.N. (1999).** *Brink's Modern Internal Auditing*, 5. Baskı, Canada: John Wiley&Sons. Inc.
- Non, A.J.** "Are We Ready for Enterprise Wide Risk Management?", s. 1-37, (erişim tarihi 12.09.2011). (<http://www.picpa.com.ph/getmedia/114f621e-84bc-45ff-b43a-961532bb55eb/erm.aspx>).
- Ormanoğlu, B. (2006).** "5018 sayılı Kanunla Oluşturulan İç Denetim Sistemi ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları", *Mahalli İdareler Mesleki Aylık Mevzuat Dergisi*, Yıl 16, Eylül, S: 146, 37-44.
- Özbilgin, İ.G. (2003).** "Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar", *Sayıştay Dergisi*, S: 49, 123-128.
- Pehlivanlı, D. (2007).** "Kurumsal Risk Yönetimi Temelli İç Denetim Araçları", *İç Denetim Dergisi*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, S: 18, <http://www.integralakademi.com/files/DENETIM%20ARACLARI.pdf> (erişim tarihi 08.02.2011).
- PriceWaterHouseCoopers. (2008).** "A Practical Guide to Risk Assessment", (erişim tarihi 02.09.2011) (http://www.pwc.com/en_US/us/issues/enterprise-risk-management/assets/risk_assessment_guide.pdf).
- PriceWaterHouseCoopers. (2012).** "Internal Audit 2012", (erişim tarihi 28.06.2011) (http://www.pwc.com/us/en/internal-audit/assets/pwc_ias_2012.pdf).
- Reding, F.K., Sobel, P.J., Anderson, L.U., Head, M.J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., Riddle, C. (2009).** *Internal Auditing: Assurance&Consulting Services*, 2. Baskı, The IIA Research Foundation.
- Saraç, O. (2005).** "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Ocak-Nisan, S: 148, 122-163.
- Sarens, G., Ignace D.B. ve Patricial, E. (2009).** "Internal Audit: A Comfort Provider to the Audit Committee", *The British Accounting Review*, C: 41, 90-106.
- Soydan, K. (2008).** "İç Denetim Nedir?", *Orman Mühendisliği Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart, 38-40.
- T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu,** "Kamu İç Denetim Standartları", Resmi Gazete, Sayı: 28027, Tarih: 16.08.2011.
- The Institute of Internal Auditors. (2004).** "The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management", http://www.ucop.edu/riskmgt/erm/documents/role_intaudit.pdf (erişim tarihi 18.08.2011).
- The Institute of Internal Auditors. (2009).** IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management (erişim tarihi 10.09.2011), (IPPF_PP_Role_of_IA_in_ERM_01.09[1].pdf).
- Uzun, A. K. (2009).** "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı", *Denetim Dergisi*, S: 3, (erişim tarihi 04.03.2010). (<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2010/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol-Ali%20Kamil%20Uzun.pdf>).

Yiğit, U. (2008). “5018 Sayılı Kanunla Getirilen İç Denetim ve İç Denetçilere İlişkin Hükümlerin Anayasanın Hâkim ve Savcıların Denetimine İlişkin Hükümü Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Yıl 27, S: 317, s. 102-115.

Zwaan, L., Subramaniam, N. ve Stewart, J. (2008). “Enterprise Risk Management and Audit Committees: Implications for Internal Auditor Objectivity”, (erişim tarihi 03.05.2011). (http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCEQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.afaanz.org%2Fopenconf%2F2008%2Fmodules%2Frequest.php%3Fmodule%3Doc_proceedings%26action%3Dview.php%26a%3DAccept%2Bas%2Bpaper%26id%3D378&ei=-kShT5eLLyVp4QTmhYDqCA&usg=AFQjCNG2fK6mkK0tO3qC8_Sb3LR_p618Pg&sig2=LGHrH04qqTWNFFZ0r0guog).

Zwaan, L., Subramaniam, N. ve Stewart, J. (2011). “Internal Audit Involvement in Enterprise Risk Management”, Managerial Auditing Journal, 26(7), 586-604.

Walker, P.L., Shenkir, W.G. ve Barton, T.L. (2002). Enterprise Risk Management, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

“5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, Resmi Gazete, Sayı: 25326, Tarih: 24.12.2003.

