



*Araştırma/İnceleme/Çeviri
Dizisi*

İÇ DENETİM MESLEĞİ UYGULAMA STANDARTLARI VE YÖNLENDİREN İLKELER

Çeviri

*Baran Özeren
Uzman Denetçi
Araştırma ve Tasnif Grubu*

Ekim 1999

İÇ DENETİM MESLEĞİ UYGULAMA STANDARTLARI VE YÖNLENDİREN İLKELER

Çeviri

*Baran Özeren
Uzman Denetçi
Araştırma ve Tasnif Grubu*

Ekim 1999

Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 3
İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler

Çeviren
Baran Özeren

Eserin Özgün Adı
Standarts and Guidelines for the Professional Practice of Internal Auditing

Eserin Basım Yeri ve Yılı
İngiltere/1994

The Institute of Internal Auditors tarafından yayımlanan kitapçığın İngilizce nüshasından dilimize aktarılmıştır.

Sayıştay mensupları için bastırılmıştır.

Redaksiyon ve Son Okuma
Sacit Yörüker

Dizgi ve Mizanpaj
Gürkan Alpsoy

Baskı ve Cilt
Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü

Birinci Basım
Ekim 1999

TC SAYIŐTAY BAŐKANLIđI
06100 ULUS ANKARA
Tıf: 310 23 00
Fx: 310 65 45

SUNUŐ

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları TeŐkilatı (INTOSAI), sayıŐtayların, iç denetim birimleriyle deneyim ve bilgi paylaŐımını gerçekleştirme, karşılıklı olarak katkıda bulunabilme ve birbirlerinin iŐlerinin tamamlayıcısı olabilme bakımından dostane iş ilişkileri geliştirme ihtiyacını vurgulamaktadır. Pek çok ülkede dış denetim örgütlerinin iç kontrol sistemlerinin denetimi ile ilgili hangi yaklaşımı uygulayacağına ve gerçekleŐtirecekleri denetimin yoğunluğuna karar vermelerinde iç denetim birimine duydukları güven etkili olmaktadır.

İngiltere İç Denetim Enstitüsü'nce yayımlanan ve "Araştırma İnceleme ve eviri" dizisi içinde dilimize kazandırdığımız bu kitapçık iç denetim mesleğinin uygulama standartlarını ve yönlendiren ilkelerini toplu bir biçimde sunmaktadır. Bu standartlar ülkemiz açısından yeni bir yaklaşımı ifade etmekteyse de, pek çok ülke bu konuda hayli mesafe kat etmiş bulunmaktadır. Ülkemizdeki dış ve iç denetim kuruluşları arasında karşılıklı olarak artan bir iŐbirliđi ortamının yaratılmasında, bu standartların meslektaŐlarımız ve denetimle ilişkisi bulunan kurumlar ve kişiler nezdinde hak ettiği ilgiyi göreceğine inanıyorum.

Bu vesileyle kitapçığı dilimize kazandıran Uzman Denetçi Baran zeren ile mesleki dil ve üslup yönünden redaksiyonunu özenle gerçekleŐtiren Araştırma ve Tasnif Grubu Őefi, Uzman Denetçi Sacit Yrker'e, kitabın dizgisi ve mizanpajında emeği geçenlere, baskısında ve cilt iŐlerinde görev alanlara teŐekkür ederim.

Prof.Dr. M.Kmil MUTLUER
BaŐkan

ÖNSÖZ

1978 yılında ilk kez yayımlanmasından bu yana, “**İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları**” dünya çapında kabul görmüştür. Sözü edilen standartlar iç denetim elemanlarını yönlendirmek ve onlara yol göstermek suretiyle iç denetim mesleğini geliştirmiştir.

Bu kitapçık, özgün standartları, yol gösteren ilkeleri ve İç Denetim Standartlarına İlişkin on üç Tebliği bir araya getirmektedir. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğlere yapılan ilave yönlendirici ilkeler metin içinde işaretler ve dipnotlarla belirtilmiştir. Ekte ise İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğlerin nasıl konsolide edildiği gösterilmektedir.

Ek ilkeler şu konuları kapsamaktadır:

1. Kontrol: Kavramlar ve Sorumluluklar,
2. Sonuçların İletilmesi,
3. Sahtecilik -Önlenmesi, Ortaya Çıkarılması, Soruşturulması ve Raporlanması,
4. Kalite Güvencesinin Sağlanması,
5. İç Denetim Elemanlarının Dış Denetim Elemanlarıyla İlişkileri,
6. Denetim Çalışma Kağıtları,
7. Kurul ile İletişim,
8. Analitik İnceleme Prosedürleri,
9. Risk Değerlendirmesi,
10. Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasının Değerlendirilmesi,
11. Birden Çok Konuyu İlgilendiren Değişiklikler,
12. Denetim Görevinin Planlanması,
13. Rapora Alınan Denetim Bulgularının İzlenmesi,

Bu kitapçık, ayrıca aşağıdaki hususları içermektedir:

1. 1991 yılında güncelleştirilen “**İç Denetimin Sorumluluklarına İlişkin Tebliğ**” iç denetimin rolünün ve sorumluluklarının bir özeti olup, enformasyon ve halkla ilişkiler amaçlarıyla kullanılabilir.
2. “**Etik Kurallar**”; iç denetim elemanlarının Üyelik Başvuru Formunu doldurdıklarında ve her yıl üyeliklerini yenilediklerinde uymayı taahhüt ettikleri kurallardır. Etik Kurallar 1988 yılında yeniden gözden geçirilmiş olup şimdi de “**Üyeler İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları**’na uygun yöntemleri benimsemek durumundadırlar.” biçimindeki yükümlülüğü içermektedir.

İngiltere İç Denetim Elemanları Enstitüsü; Enstitünün 1977-78 yılları Uygulama Standartları Özel Alt Komisyonu üyelerine, 1977 yılından bugüne kadar görev yapan İç Denetim Standartları Kurulu üyelerine minnettarlığını ifade etmektedir. Bu komisyonlarda standartların ve yönlendiren ilkelerin geliştirilmesine katkıda bulunan pek çok üyenin ve bu Standartların bütünleştirilmiş versiyonunu hazırlayan Enstitü Standartlar ve İlkeler Komisyonu üyelerinin isimleri burada tek tek sayılmayacak kadar çoktur.

GİRİŞ

İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin hedefi, kuruluşun sorumluluklarının etkin olarak yerine getirilmesinde, kuruluş mensuplarına yardımcı olmaktır. Sonuçta, iç denetim, kuruluşun elemanlarına gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler, görüşler ve bilgiler sağlar. Amaç, uygun maliyetle etkili kontrolün geliştirilmesidir.

Kuruluş yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri iç denetimce yardımcı olunan mensuplar arasındadır. İç denetim elemanları, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması şeklinde iki çeşit sorumluluk üstlenirler. Her bir alanda sağlanan bilgiler, kurulum ve yönetimin taleplerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak ayrıntıda ve biçimde farklılık gösterebilir.

İç denetim birimi kuruluşun ayrılmaz bir parçası olup kurulum ve yönetimin belirlediği politikalara göre faaliyet gösterir. Yönetim tarafından kabul edilen ve kurul tarafından onaylanan iç denetim biriminin amaç, yetki ve sorumluluk dokümanı (tüzük) "İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları"yla uyum içinde olmalıdır.

Tüzük iç denetim biriminin amaçlarını net biçimde belirtmeli, çalışmasının sınırlandırılmamış kapsamını ifade etmeli ve denetçilerin denetledikleri faaliyetler üzerinde yetkilerinin ve sorumluluklarının bulunmadığını açıkça dile getirmelidir.

İç denetim, tüm dünyada, yapısı, büyüklüğü ve amacı değişik kuruluşlar bünyesinde ve farklı ortamlarda yürütülmektedir. Ayrıca mevzuat ve gelenekler bir ülkeden diğerine farklılık gösterir. Bu farklılıklar her ortamdaki iç denetim uygulamasını etkileyebilir. Bu nedenle, sözü edilen standartların uygulanması iç denetim biriminin kendisine tevdi edilen sorumlulukları yerine getirdiği ortam tarafından belirlenir. Bununla birlikte, bu standartların ifade ettiği kavramlara uygunluk, iç denetim elemanlarının sorumluluklarının karşılanabilmesinden daha önce gelir.

Bu “**Standartlar**”da kullanılan “**Bağımsızlık**” kavramının açıklanması gerekir. İç denetim elemanları denetledikleri faaliyetlerden bağımsız olmalıdırlar. Böyle bir bağımsızlık iç denetim elemanlarına çalışmalarını özgür ve tarafsız bir biçimde yürütme olanağı sağlar. Bağımsızlık olmadan, arzulanan iç denetim sonuçları gerçekleştirilemez.

Sözü edilen Standartların oluşturulmasında aşağıdaki gelişmeler dikkate alınmıştır:

1. Direktörler kurulları kendi kuruluşlarının iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesine ilişkin olarak giderek artan bir biçimde hesap verme sorumluluğuna muhatap olmaktadır.
2. Yönetim mensupları, kuruluşların kontrol mekanizmaları ve performansları hakkında objektif analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler, görüşler ve bilgiler sunulmasının bir aracı olarak iç denetime karşı artan ölçüde olumlu bir yaklaşımda bulunmaktadır.
3. Dış denetim elemanları kendi çalışmalarını tamamlamak amacıyla iç denetçilerin bağımsız, yeterli ve profesyonel denetim çalışmasının uygun kanıtlarını sağladıkları alanlarda, iç denetim sonuçlarından yararlanmaktadır.

Bu tür gelişmelerin ışığında, sözü edilen Standartların amaçları şunlardır:

1. Her düzeydeki yönetimlerin, direktörler kurullarının, kamu kuruluşlarının, dış denetim elemanlarının ve ilgili meslekî kuruluşlarının iç denetimin rolünü ve sorumluluklarını anlamasını sağlamak,
2. İç denetimin performansının ölçülmesi ve bu alanda yönlendirilmesi için bir temel oluşturmak,
3. İç denetimin uygulamalarını geliştirmek.

Standartlar kuruluşun, iç denetim biriminin, iç denetim birimi yöneticisinin ve iç denetim elemanlarının değişik sorumlulukları çerçevesinde farklılık göstermektedir.

Beş genel standart şu hususları kapsamaktadır:

- 100** İç denetim biriminin denetlediği faaliyetlerden bağımsızlığı ve iç denetim elemanlarının tarafsızlığı.
- 200** İç denetim elemanlarının ehliyetleri ve gösterdikleri meslekî özen.
- 300** İç denetim faaliyetinin kapsamı.
- 400** İç denetim çalışmalarının icrası.
- 500** İç denetim biriminin yönetimi.

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

Beş genel standartta ifadesini bulan temel ilkeler yirmi beş spesifik standartta daha ayrıntılı hale getirilmiştir.

Eşlik eden her genel ve spesifik standart, ilgili standartta denk gelen uygun araçları açıklayan yönlendirici ilkelerdir.

Kabul edilebilir seçenekler bulunabileceği için yönlendirici ilkeler zorunlu olarak standartları karşılamamanın biricik araçları değildir.

Standartlar ve eşlik eden yönlendirici ilkeler, özel anlamlar verilen terimleri kullanır. Bu terimler şunlardır:

- 1. Kurul (Board)** terimi, direktörler kurullarını, bu tür kurulların denetim komisyonlarını, bakanlıkların, kuruluşların ya da iç denetim raporlarının sunulduğu yasama organlarının en üst yöneticilerini, yerel ve merkezî makamların üyelerini, guvernörler kurullarını, kâr amaçlı olmayan kuruluşların kayyumlarını ve kuruluşların idarî organları olarak tasarlanmış diğer birimleri içerir.
- 2. İç denetim biriminin yöneticisi** (chief internal auditor) terimi, iç denetim biriminin en üst pozisyonunu ya da iç denetimden sorumlu üst düzey yönetim mensubunu ifade eder.
- 3. İç denetim birimi** (internal auditing departman), herhangi bir kuruluşun bünyesinde iç denetim çalışmalarını yürütmekle görevlendirilmiş olan birim ya da faaliyeti içerir.
- 4. Denetlenen** (auditee) terimi, kuruluşun denetlenmekte olan süreçteki, işlemdeki, görevdeki veya faaliyetteki kontrol ortamının oluşturulmasından ve sürdürülmesinden doğrudan sorumlu olan elemanları göstermektedir.
- 5. Yönetim** (management) terimi, öncelikle iç denetim birimi yöneticisinin sorumlu olduğu yönetim düzeyi ve ikinci olarak da, organizasyonda hedeflerin tespitinde ya da gerçekleştirilmesinde sorumlu olan kişi için kullanılır.
- 6. Dış denetim elemanları** (external auditors) terimi ise, yasaların gerektirdiği şekilde yıllık mali denetim yapan denetçileri ifade eder.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ETİK KURALLAR	1
İÇ DENETİMİN SORUMLULUKLARINA İLİŞKİN TEBLİĞ	3
STANDARTLAR	
100 BAĞIMSIZLIK	5
110 Organizasyonel statü	5
120 Tarafsızlık	8
200 MESLEKİ EHLİYET	10
İç Denetim Birimi	
210 Personelin İşe Alınması	10
220 Bilgiler, Beceriler ve Uzmanlıklar	10
230 Gözetim	11
İç Denetim Elemanı	
240 Davranış Standartlarına Uygunluk	12
250 Bilgiler, Beceriler ve Uzmanlıklar	12
260 İnsan İlişkileri ve İletişim	13
270 Sürekli Eğitim	13
280 Meslekî Özenin Gösterilmesi	13
300 ÇALIŞMANIN KAPSAMI	18
310 Bilginin Güvenilirliği ve Doğruluğu	23
320 Politikalara, Planlara, Prosedürlere, Yasalara ve Kurallara Uygunluk	23
330 Varlıkların Korunması	24
340 Kaynakların Tutumlu ve Verimli Kullanımı	25
350 Programlara veya Faaliyetlere İlişkin Olarak Saptanmış Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılması	26
400 DENETİM ÇALIŞMASININ İCRASI	30
410 Denetimin Planlanması	30
420 Bilgilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	36
430 Sonuçların İletilmesi	44
440 İzleme	50

500	İÇ DENETİM BİRİMİNİN YÖNETİMİ	53
510	Amaç, Yetki ve Sorumluluk	53
520	Planlama	53
530	Politikalar ve Prosedürler	58
540	Personel Yönetimi ve Gelişimi	58
550	Dış Denetim Elemanları	59
560	Kalite Güvencesinin Sağlanması	63
	İÇ DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN TEBLİĞLER LİSTESİ	70

ETİK KURALLAR

Amaç

Bir mesleğin ayırıcı özelliği, mesleğin hizmet verdiği kişilerin çıkarlarına yönelik sorumluluğunun meslek üyeleri tarafından kabul edilmesidir. İç Denetim Elemanları Enstitüsünün üyeleri (üyeler) bu sorumluluklarını etkin biçimde yerine getirebilmek için yüksek seviyede davranış standartlarından ayrılmamalıdır. İç Denetim Elemanları Enstitüsü (Enstitü), üyeleri için bu Etik Kuralları kabul eder.

Uygulanabilirlik

Bu Etik Kurallar tüm üyeler için uygulanabilir. Enstitüye üye olmak gönüllü bir eylemdir. Üyeliğe kabulde birlikte, üyeler yasaların ve yönetmeliklerin gereklerinin ötesinde bir öz-disiplin zorunluluğunu da üstlenirler.

Bu Etik Kurallarda öngörülen davranış standartları, iç denetim uygulamasında temel prensipleri gösterir. Üyeler bu prensiplerin uygulanmasında kendi kişisel yargılarının gerekli olduğunun idraki içinde olmalıdırlar.

Etik Kurallara ilişkin davranış standartlarının ihlal edilmesi halinde Enstitü tarafından yargılanan üyeler Enstitüdeki üyeliklerinin düşmesiyle karşı karşıya kalacaklardır.

Davranış Standartları

- I.** Üyeler görevlerinin ve sorumluluklarının yerine getirilmesinde dürüstlük, tarafsızlık ve çalışkanlık esaslarına göre davranmalıdırlar.
- II.** Üyeler kendi kuruluşlarıyla ya da hizmet verdikleri başka kuruluşlarla kurdukları ilişkilerin bağlantılı olduğu bütün konularda sadakat göstermelidirler. Ancak, üyeler yasadışı olan veya ahlâkî sayılmayan herhangi bir faaliyete bilinçli olarak katılmamalıdırlar.
- III.** Üyeler kendi kurumlarına ya da iç denetim mesleğine duyulan güveni sarsacak nitelikteki faaliyetlere ve davranışlara bilinçli olarak girişmemelidirler.
- IV.** Üyeler görevlerini ve sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirebilmelerini zayıflatacak ya da kurumların çıkarlarıyla çatışabilecek herhangi bir faaliyete girmekten kaçınmalıdırlar.
- V.** Üyeler kuruluşlarının çalışanlarından, müşterilerinden, tüketicilerinden, tedarikçilerinden ve bunların ortaklarından meslekî yargılarını zayıflatacak ya da zayıflatma ihtimali oluşturabilecek herhangi bir değer kabul etmemelidirler.

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

- VI.** Üyeler yalnızca, meslekî yeterlilikleriyle makul bir biçimde sonuçlandırabileceklerini düşündükleri görevleri üstlenmelidirler.
- VII.** Üyeler “**İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları**”na uymak üzere uygun yöntemleri benimsemelidirler.
- VIII.** Üyeler görevleri dolayısıyla elde etmiş oldukları bilgilerin kullanımında ihtiyatlı davranmalıdırlar. Üyeler, hizmete özel bilgileri kişisel kazanç amacıyla ve yasaya aykırı olacak ya da kuruluşlarının çıkarını zedeleyecek şekilde kullanmamalıdırlar.
- IX.** Üyeler, incelemelerinin sonuçlarının raporlanması sırasında, incelemelerine tabi faaliyet raporlarını çarpıtabilen ya da yasadışı uygulamaları gizleyebilen bilgileri dahilindeki bütün önemli olguları, eğer ortaya çıkarılmamışsa, ortaya çıkarmalıdırlar.
- X.** Üyeler sürekli olarak becerilerini, verimliliklerini ve sundukları hizmetlerin kalitesini geliştirmeye çaba göstermelidirler.
- XI.** Üyeler, meslekî uygulamalarda, Enstitü tarafından yürürlüğe konulan yeterliliğe, ahlaka ve saygınlığa ilişkin yüksek standartlardan ayrılmama zorunluluğuna daima özen göstermelidirler. Üyeler buradaki kurallara bağlı kalmalı ve Enstitünün amaçlarını onaylamalıdırlar.

İÇ DENETİMİN SORUMLULUKLARINA İLİŞKİN TEBLİĞ

Bu tebliğin amacı, iç denetimin sorumluluklarına ilişkin genel anlayışı özlü bir biçimde sergilemektir. Okuyucu çok daha spesifik ilkeler için “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları”na başvurmalıdır.

Amaç ve Kapsam

İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.

İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesinde, yönetim görevlileri ve kurul üyeleri dahil kuruluş mensuplarına yardımcı olmaktır. Sonuçta, iç denetim, kuruluşun mensuplarını incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler, görüşler ve bilgilerle donatır. Amaçlar arasında, en uygun maliyetlerle etkili bir kontrolün özendirilmesi de bulunmaktadır.

İç denetim, üstlendiği sorumlulukların yerine getirilmesinde, performans kalitesinin ve kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliğinin ve kalitesinin incelenmesi ile değerlendirilmesi faaliyetlerini kapsar. İç denetim elemanları:

- Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmalı;
- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemeli;
- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol etmeli;
- Harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeli;
- Sonuçların saptanan amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığını ve faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemelidir.

Bağımsızlık

İç denetim elemanları denetledikleri faaliyetlerden bağımsız olmalıdırlar. İç denetim elemanları, çalışmalarını özgürce ve objektif bir biçimde yürütebildikleri takdirde bağımsız olurlar. Bağımsızlık, iç denetim elemanlarına denetimlerini düzgün

biçimde yürütebilmeleri için elzem olan yansız ve önyargısız görüşler sunma olanağı sağlar. Bu, organizasyonel statü ve tarafsızlık aracılığıyla başarılır.

İç denetim biriminin organizasyonel statüsü, birimin denetim sorumluluklarını yerine getirilebilmesine imkân verebilecek nitelikte olmalıdır. İç denetim birimi yöneticisi, kurum içinde, bağımsızlığın özendirilebilmesine ve geniş bir denetim alanı oluşturulmasına, denetim raporlarının yeterince dikkate alınmasına ve denetim tavsiyelerine ilişkin uygun önlemlerin alınmasına yetecek yetkiyle donatılmış birisine karşı sorumlu olmalıdır.

Tarafsızlık, iç denetim elemanlarının denetimlerini yürütürken sürdürmeleri gereken bağımsız zihinsel bir tutumdur. İç denetim elemanları denetim meselelerine ilişkin kararlarını diğer meselelere ilişkin olanlardan daha az önemde görmemelidirler. Sistemlere ilişkin taslak prosedürlerin hazırlanması, sistemlerin tasarlanması, tesis edilmesi ve işletilmesi denetim fonksiyonları değildir. Bu tür faaliyetlerin icrasının denetimin tarafsızlığını zedelediği varsayılır.

Sorumluluk ve Yetki

İç denetim birimi, kuruluşun ayrılmaz bir parçası olup kurulun ve yönetimin belirlediği politikalara göre faaliyette bulunur.

İç denetim biriminin amacı, görev alanı, yetkisi ve sorumluluğu resmi yazılı bir dokümanda (Tüzük) belirlenmelidir. Tüzük, iç denetim biriminin bağımsızlığını açıkça ifade etmeli ve bağımsızlık, görevlerin yerine getirilmesi sırasında sınırlandırılmamalıdır. İç denetim birimi yöneticisi tüzüğün kurulca kabul edilmesine ilaveten yönetimce onaylanmasını istemelidir.

“İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları”nda ifade edilen kavramlara uygunluğun sağlanması iç denetimin sorumluluklarının karşılanabilmesinden önce gelir.

İngiltere İç Denetim Elemanları Enstitüsü'nün üyeleri, üyelerin standartlarla bağdaşan uygun yöntemleri benimsemelerini içeren Enstitü Etik Kurallarına bağlı kalma zorunluluğunu kabul ederler.

Not:

Tebliğ, ilk olarak 1947 yılında İç Denetim Elemanları Enstitüsü tarafından yayımlanmıştı. Tebliğ, iç denetimin rolünün ve sorumluluklarının bir özeti olup şimdilerde gücünü Standartlar ve Yönlendiren İlkeler ile Etik Kurallardan almaktadır.

STANDART 100 - BAĞIMSIZLIK

GENEL STANDART

BAĞIMSIZLIK

100 *İç denetim elemanları denetledikleri faaliyetlerden bağımsız olmalıdırlar.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 İç denetim elemanları çalışmalarını özgürce ve tarafsız bir biçimde yürütebildikleri takdirde bağımsız olurlar. Bağımsızlık, iç denetim elemanlarına denetimlerini düzgün bir biçimde yürütülebilmeleri için elzem olan yansız ve önyargısız görüşler sunma olanağı sağlar. Bu, organizasyonel statü ve tarafsızlık aracılığıyla başarılır.

SPESİFİK STANDART

ORGANİZASYONEL STATÜ

110 *İç denetim biriminin organizasyonel statüsü birimin denetim sorumluluklarını yerine getirebilmesine olanak verebilecek nitelikte olmalıdır.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 İç Denetim Elemanları

İç denetim elemanları denetlenenlerle işbirliğini gerçekleştirecek ve görevlerini müdahale olmaksızın yerine getirecek ölçüde yönetimin ve kurulun desteğine sahip olmalıdır.

.1 İç denetim birimi yöneticisi, kurum içinde, bağımsızlığın özendirilebilmesine ve geniş bir denetim alanı oluşturulmasına, denetim raporlarının yeterince dikkate alınmasına ve denetim tavsiyelerine ilişkin uygun önlemlerin alınmasına yetecek yetkiyle donatılmış birisine karşı sorumlu olmalıdır.

.2 İç denetim birimi yöneticisi kurul ile doğrudan iletişim kurabilmelidir. Kurulla düzenli iletişim bağımsızlığın güvence altına alınmasına katkıda bulunur ve kurul ile iç denetim birimi yöneticisinin ortak çıkarlar konusunda birbirlerini sürekli bilgilendirmelerinin aracı olur.

a* Doğrudan iletişim, iç denetim birimi yöneticisinin kurulun denetime, mali raporlamaya, kurumsal yönetişime (organisational governance) ve kontrole

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 7- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Ekim 1989)

ilişkin gözetim sorumluluklarının konu olduğu toplantılarına eşlik etmesi ve katılımıyla gerçekleşir. Bu toplantılarda iç denetim birimi yöneticisinin hazır bulunması ve sözlü ve/veya yazılı raporlar sunması iç denetim biriminin planları ve faaliyetleriyle ilgili bilgi alışverişinde bulunulmasını sağlar. İç denetim birimi yöneticisi en azından yılda bir kurul ile özel olarak toplantı yapmalıdır.

.3 İç denetim birimi yöneticisinin atanmasında ve görevden alınmasında kurulun mutabık kalması bağımsızlığı güçlendirir.

.4 İç denetim biriminin amacı, yetkisi ve sorumluluğu resmî yazılı bir dokümanda (tüzük) belirlenmelidir. İç denetim birimi yöneticisi tüzüğün kurulca kabul edilmesine ilaveten yönetimce onaylanmasını da istemelidir. Tüzük iç denetim biriminin organizasyon içindeki pozisyonunu saptamalı, incelemelerin yürütülmesiyle ilgili olarak kayıtlara, personele ve fiziksel varlıklara erişme yetkisi vermeli ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamını ve rapora alınan denetim bulgularının izlenmesine ilişkin sorumluluğu belirlemelidir.

a* İç denetim birimi yöneticisi birimin amacının, yetkisinin ve sorumluluğunun birimin hedeflerini, tüzükte belirlenen şekliyle, gerçekleştirebilmesine yetecek düzeyde sürdürülüp sürdürülmediğini periyodik olarak değerlendirmelidir.

.5 İç denetim birimi yöneticisi birimin denetim çalışma planını, işgücü planını ve parasal tahminlerini, yılda bir kez onay için yönetime, bu hususlara ilişkin bir özeti bilgi için kurula sunar. Birim yöneticisi, ayrıca, bütün ara değişiklikleri onay ve bilgi için sunmalı; denetim çalışma planı, işgücü planı ve parasal tahminler, iç denetim faaliyetinin kapsamı, bu alana konulan sınırlamalar ve herhangi bir sınırlamanın muhtemel etkileri konularında yönetimi ve kurulu bilgilendirmelidir.

a* Bütün önemli ara değişiklikleriyle birlikte onaylanan denetim çalışma planı, işgücü planı ve parasal tahminler; iç denetim biriminin hedeflerinin ve planlarının organizasyonun hedeflerine ve planlarına ne derece katkı sağlayacağını kurul tarafından araştırılabilmesine yetecek bilgileri ihtiva etmelidir.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 7- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Ekim 1989)

- b***. Denetim alanı sınırlamaları iç denetim birimini hedeflerini ve planlarını gerçekleştirmekten alıkoyan, birim üstüne konulan kısıtlamalardır. Denetim alanı sınırlamaları, diğer konuların yanı sıra,
- Tüzükte belirlenen kapsamı,
 - İncelemelerin yürütülmesiyle ilgili olarak birimin kayıtlara, personele ve fiziksel varlıklara erişimini,
 - Onaylanan denetim çalışma planını,
 - Gerekli inceleme prosedürlerinin uygulanmasını,
 - Onaylanan işgücü planını ve bütçeyi,
- sınırlandırır.
- c***. İç denetim birimi yöneticisi, evvelce kurula iletilmiş ve onun tarafından kabul edilmiş denetim alanı sınırlamaları konusunda kurulu bilgilendirmesinin uygun olup olmadığını dikkate almalıdır. Organizasyonda, kurulda, üst yönetimde veya diğer değişiklikler söz konusu olduğunda, bu durum özellikle gereklidir.
- .6** İç denetim birimi yöneticisi, yönetime ve kurula yıllık olarak veya gerektiğinde daha sık aralıklarla faaliyet raporları sunmalıdır. Faaliyet raporları önemli denetim bulgularına ve tavsiyelere dikkat çekmeli ve onaylanan denetim çalışma planlarında, işgücü planlarında ve parasal tahminlerde meydana gelen önemli sapmalar ve bunların nedenleri konusunda yönetimi ve kurulu bilgilendirmelidir.
- a***. Önemli denetim bulguları, iç denetim birimi yöneticisinin kanaatine göre kuruluşu aleyhte etkileyebilecek olan durumlardır. Önemli denetim bulguları kanuna aykırılık, yasadışı, hatalar, verimsizlik, israf, etkin olamama, çıkar çatışmaları ve kontrol zayıflığı konularını ele alan durumları kapsar. Yönetimle bu tür bulgular gözden geçirildikten sonra, iç denetim birimi yöneticisi bu bulguları ve bunların tatmin edici bir biçimde çözülüp çözülmediğini kurula iletmelidir.
- b***. Önemli denetim bulgularıyla ilgili uygun tedbirleri içeren kararların alınması yönetimin

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 7- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Ekim 1989)

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

sorumluluğundadır. Yönetim, maliyet mülahazasıyla da diğer mülahazalarla da raporlanan olayların düzeltilmemesi riskini üstlenmeye karar verebilir. Kurul, yönetimin önemli denetim bulgularıyla ilgili kararları konusunda bilgilendirilmelidir.

- c*. Yönetimin ve kurulun rapor edilen olayları düzeltmeme riskini üstlendikleri durumlarda, daha önce raporlanan önemli denetim bulgularına göre kurulun bilgilendirilmesinin uygun olup olmadığını, iç denetim birimi yöneticisi değerlendirmelidir. Organizasyonda, kurulda, yönetimde değişiklikler veya diğer değişiklikler söz konusu olduğunda, bu durum özellikle gerekli olabilir.
- d*. Onaylanan denetim çalışma planlarından, işgücü planlarından ve bütçelerden önemli sapmalara ilişkin nedenler şu başlıklar altında toplanabilir:
- Organizasyondaki ve yönetimdeki değişiklikler,
 - Ekonomik şartlar,
 - Yasalardan ve yönetmeliklerden kaynaklanan gereklilikler,
 - İç denetim personelindeki değişiklikler,
 - Yönetimin talepleri,
 - İç denetim birimi yöneticisi tarafından belirlenmiş olan denetim alanının genişlemesi ya da daralması.

SPESİFİK STANDART

TARAFSIZLIK

120 *İç denetim elemanları incelemelerini yürütürken tarafsız olmalıdırlar.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 Tarafsızlık iç denetim elemanlarının incelemelerini yürütürken sürdürmeleri gereken bağımsız zihinsel bir tutumdur. İç denetim elemanları denetim meselelerine ilişkin kararlarını diğer meselelere ilişkin olanlardan daha az önemde görmemelidirler.

.02 Tarafsızlık, iç denetim elemanlarının dürüstlük duygusuyla davranabilecek ve önemli kalite tavizleri vermeyecek bir biçimde denetim görevlerini yerine getirmelerini gerektirir. İç denetim elemanları tarafsız meslekî kararlar alamayacaklarını hissettikleri durumlara sokulmamalıdırlar.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 7- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Ekim 1989)

- .1 Personel görevlendirmeleri muhtemel ve mevcut çıkar çatışmalarına ve önyargılı davranışlara meydan vermeyecek biçimde yapılmalıdır. Denetim birimi yöneticisi olası çıkar çatışmaları ve önyargılı davranışlar konusunda denetim elemanlarından periyodik olarak bilgi almalıdır.
 - .2 İç denetim elemanları çıkar çatışmalarının ve önyargılı davranışların bulunduğu veya mantiken bu sonucun çıkarılabileceği herhangi bir durumu iç denetim birimi yöneticisine bildirmeli, birim yöneticisi daha sonra bu durumdaki denetçileri yeniden isimlendirmelidir.
 - .3 İç denetim elemanlarının görev dağılımı, periyodik olarak dönüşümlü biçimde yapılması mümkün olduğu ahvalde bu şekilde yapılmalıdır.
 - .4 İç denetim elemanları icrai sorumluluklar üstlenmemelidirler. Yönetim zaman zaman iç denetim elemanlarına denetimle ilgili olmayan işleri yapma talimatı verse de, bunların denetim elemanı sıfatıyla iş görmedikleri bilinmelidir. Ayrıca, iç denetim elemanlarının daha önce yetki ve sorumluluklarının bulunduğu herhangi bir faaliyeti incelemeleri halinde, tarafsızlığın zedelendiği varsayılır. Denetim sonuçlarının raporlanması sırasında, bu zayıflatıcı durum göz önünde bulundurulmalıdır.
 - .5 İç denetim birimine transfer edilenlere ya da geçici olarak işe alınanlara makul bir süre geçinceye kadar, daha önce yürüttükleri fonksiyonları denetlemeleri konusunda görev verilmemelidir. Bu tür görevlendirmelerin tarafsızlığı zedelediği varsayılır ve bu durum denetim çalışmasına nezaret edilirken ve denetim sonuçları raporlanırken göz önünde bulundurulmalıdır.
 - .6 Çalışmanın tarafsız bir biçimde gerçekleştirildiğinin makul bir güvence altına alınmasını sağlamak üzere ilgili denetim raporu verilmeden önce, iç denetim elemanlarının inceleme sonuçları gözden geçirilmelidir.
- .03** Uygulamalara geçilmeden önce, denetçi sistemler için kontrol standartları ve prosedürleri önerdiğinde, iç denetim elemanının tarafsızlığı olumsuz olarak etkilenmez. Sistemlerin tasarlanması, tesis edilmesi ve çalıştırılması denetim fonksiyonu değildir. Sistemlere ilişkin prosedür taslaklarının çıkarılması da bir denetim fonksiyonu değildir. Bu tür faaliyetlerde bulunulmasının denetimin tarafsızlığını zedelediği varsayılır.

STANDART 200 – MESLEKİ EHLİYET

GENEL STANDART

MESLEKİ EHLİYET

200 *İç denetim meslekî ehliyetle ve özenle yürütülmelidir.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 Meslekî ehliyet iç denetim biriminin ve her bir denetim elemanının sorumluluğudur. Birim her incelemeye, bu görevin eksiksiz bir biçimde yerine getirilmesi için gerekli bilgilere, becerilere ve uzmanlıklara toplu olarak sahip olan kişileri tahsis etmelidir.

İç Denetim Birimi – Standart 210, 220, 230.

SPEŞİFİK STANDART

PERSONELİN İŞE ALINMASI

210 *İç denetim birimi, iç denetim elemanlarının teknik yeterliliklerinin ve öğrenim durumlarının yürütülecek denetimler için uygun olduğunu güvence altına almalıdır.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim biriminin kadrolarına atama yapılması amacıyla sorumluluk seviyesini ve çalışmanın kapsamını dikkate alarak uygun eğitim ve tecrübe kriterleri oluşturmalıdır.

.02 Her bir müstakbel denetçinin nitelikleri ve meslekî becerileri konusunda rasyonel güvence elde edilmelidir.

SPEŞİFİK STANDART

BİLGİLER, BECERİLER VE UZMANLIKLAR

220 *İç denetim birimi, denetim sorumluluklarının yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan bilgilere, becerilere ve uzmanlıklara sahip olmalı ya da bunları edinmelidir.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 İç denetim personeli mesleğin organizasyon bünyesinde uygulanması için gerekli bilgilere ve becerilere toplu olarak sahip olmalıdır. Bu vasıflar iç denetim standartlarının, prosedürlerinin ve tekniklerinin uygulanmasındaki meslekî yeterliliği de kapsamalıdır.

- .02 İç denetim birimi, denetim sorumluluklarının yerine getirilmesi için gerek duyulan muhasebe, ekonomi, maliye, istatistik, elektronik veri işleme, mühendislik, vergi ve hukuk gibi disiplinlerde yetişmiş çalışanlara sahip olmalı ya da danışmanlardan yararlanmalıdır. Ancak birimin her bir elemanının bu uzmanlıkların hepsinde yeterli halde olması gerekmez.

**SPEŞİİK
STANDART**

GÖZETİM

- 230** *İç denetim birimi, iç denetim faaliyetine eksiksiz bir biçimde nezaret edilmesini güvence altına almalıdır.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

- .01 İç denetim birimi yöneticisi uygun denetim gözetiminin sağlanmasından sorumludur. Gözetim planlama ile başlayan ve denetim görevinin tamamlanmasıyla sonuçlanan devamlı bir süreçtir.
- .02 Gözetim şu hususları kapsar:
- .1 Denetimin başlangıcında astlara uygun talimatlar verilmesi ve denetim programının onaylanması,
- .2 Sapmalar haklı gerekçelere ve izine dayanmadığı sürece onaylanmış denetim programının uygulandığının görülmesi,
- .3 Çalışma kağıtlarının denetim bulgularını, sonuçlarını ve raporlarını yeterli bir biçimde destekleyip desteklemediğine karar verilmesi,
- .4 Denetim raporlarının eksiksiz, tarafsız, açık, özlü, yapıcı ve zamanlı olup olmadığından emin olunması,
- .5 Denetim hedeflerinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi.
- .03 Gözetimin uygun kanıtları belgelenmeli ve bunlar muhafaza edilmelidir.
- .04 Gereken gözetimin derecesini iç denetim elemanlarının meslekî yeterlikleri ve denetim görevinin güçlüğü belirleyecektir.
- .05 İster iç denetim birimi tarafından ister onu temsilen yapılsın bütün iç denetim görevlendirmelerinde sorumluluk iç denetim birimi yöneticisine aittir.

İç Denetim Elemanı – Standart 240, 250, 260, 270, 280

**SPESİFİK
STANDART**

DAVRANIŞ STANDARTLARINA UYGUNLUK

240 *İç denetim elemanları meslekî davranış standartlarına uymalıdırlar.*

.01 **Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar**
İç Denetim Elemanları Enstitüsü'nün “**Etik Kuralları**” davranış standartlarını oluşturur ve üyeler üzerinde yaptırım gücü olan bir temel sağlar. Etik Kurallar iç denetim elemanlarının uymaları gereken dürüstlük, tarafsızlık, çalışkanlık ve sadakat yüksek standartlarını gerektirir.

**SPESİFİK
STANDART**

BİLGİLER, BECERİLER VE UZMANLIKLAR

250 *İç denetim elemanları denetimin kalitesi için gerekli bilgilere, becerilere ve uzmanlıklara sahip olmalıdırlar.*

.01 **Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar**
Her bir denetim elemanı aşağıda sıralanan belirli bilgi ve becerilere sahip olmalıdır:

- .1** İç denetimlerin icrasında iç denetim standartlarının, prosedürlerinin ve tekniklerinin hayata geçirme yetkinliği aranmalıdır. Yetkinlik, bilginin karşılaşılabilecek durumlara uygulanabilmesi ve teknik araştırma ile desteğe geniş ölçüde başvurulmaksızın karşı karşıya kalınan durumların üstesinden gelinebilmesi demektir.
- .2** Mali kayıtlar ve raporlarla yoğun olarak uğraşan denetçilerden muhasebe ilkeleri ve teknikleri konularında meslekî yeterlik istenir.
- .3** Yönetim prensiplerinin kavranması iş dünyasının başarılı uygulamalarından önemli sapmaları fark etmeyi ve değerlendirmeyi gerektirir. Kavrama, karşılaşılabilecek olası durumlara genel bilginin uygulanabilmesi, önemli sapmaları fark etmeyi ve mantikî sonuçlara ulaşmak için gerekli araştırmaları yapmayı ifade eder.
- .4** Değerlendirme; muhasebe, ekonomi, ticaret hukuku, vergi, maliye, kantitatif metotlar ve bilgisayar ortamındaki bilgi sistemleri gibi konuların esaslarının bilinmesini gerektirir. Değerlendirme, mevcut ya da potansiyel problemleri

kavrama ve daha fazla araştırmaya girişmeye ya da yardım almaya ihtiyaç olup olmadığını belirleme yeteneği anlamına gelir.

**SPESİFİK
STANDART**

İNSAN İLİŞKİLERİ VE İLETİŞİM

260 *İç denetim elemanları insan ilişkilerinde ve kişilerle etkin biçimde iletişim kurmada becerikli olmalıdırlar.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 İç denetim elemanları insan ilişkilerinden anlamalı ve denetlenenlerle tatmin edici düzeyde ilişkiler sürdürmelidirler.

.02 İç denetim elemanları, denetimin hedeflerini, değerlendirmelerini, sonuçlarını ve tavsiyelerini açık ve etkin bir biçimde ifade etmeye yetecek ölçüde yazılı ve sözlü aktarımda becerikli olmalıdırlar.

**SPESİFİK
STANDART**

SÜREKLİ EĞİTİM

270 *İç denetim elemanları teknik ustalıklarını sürekli eğitim yoluyla sürdürmelidirler.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 İç denetim elemanları meslekî yeterliklerini korumak için eğitimlerini sürdürmekten sorumludurlar. Denetçiler, iç denetim standartlarındaki, prosedürlerindeki ve tekniklerindeki güncel gelişmelerden ve iyileşmelerden sürekli olarak haberdar olmalıdırlar. Meslekî derneklere üye olma ve katılım; konferanslara, seminerlere, meslekî kurslara ve kurum içi eğitim programlarına devam etme ve araştırma projelerine iştirak etme yollarıyla eğitime süreklilik kazandırılabilir.

**SPESİFİK
STANDART**

MESLEKİ ÖZENİN GÖSTERİLMESİ

280 *İç denetim elemanları denetimlerini yürütürken gerekli meslekî özeni göstermelidirler.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 Meslekî özen, aynı veya benzer durumlarda, makul ölçüde basiretli ve ehil bir denetçiden beklenen özen ve maharetin gösterilmesi anlamına gelir. Meslekî özen, bu nedenle,

yürütülmekte olan denetimin karmaşıklığına uygun olmalıdır. Meslekî özenin gösterilmesinde, iç denetim elemanları kastî yasadışı eylemler, hatalar, ihmaller, verimsizlik, müsriflik ve etkin olmama ve çıkar çatışmaları gibi olasılıklara karşı uyanık olmalıdırlar. Denetçiler, ayrıca, kurallara aykırılıkların en çok meydana gelebileceği durumlara ve faaliyetlere karşı da tetikte olmalıdırlar. Buna ilaveten kontrol zayıflıklarını tespit etmeli, kabul görmüş prosedürlere ve uygulamalara uygunluğun sağlanmasını özendirmek amacıyla tedbirler alınmasını tavsiye etmelidirler.

- .1***Sahtecilik, kastî aldatmalar olarak nitelenen bir dizi yasadışı işlemi ve düzensizliği kapsar. Sahtecilik, kuruluşun lehine ya da aleyhine olabileceği gibi, kuruluş içindeki ve dışındaki kişilerce de gerçekleştirilebilir.
- .2***Kuruluş lehine tertiplenen sahtecilik, genellikle, kuruluş dışındaki bir grubu da aldatabilen haksız ve haysiyetsiz bir avantajın kullanılması suretiyle yapılır. Bu tür sahtecilikleri gerçekleştirenler, fiilleri kuruluşlara avantaj sağladığında, çoğunlukla kişisel çıkarlarının artması nedeniyle dolaylı menfaat sağlarlar.

Bu tür sahteciliklere ilişkin bazı örnekler:

- a.** Uydurma veya hayali varlıkların tahsisi ya da satışı.
- b.** Resmî görevlilere yasadışı politik bağışlar, rüşvetler, el altından verilen paralar, ödenen sus payları, kamu görevlilerine, müşterilere veya tedarikçilere arabuluculuk yapılması gibi yakışıksız ödemeler.
- c.** İşlemlerin, varlıkların, borçların veya gelirlerin bilinçli olarak ve gerçek dışı biçimde gösterilmesi veya değerlendirilmesi.
- d.** Kastî ve yanlış transfer fiyatı tespit edilmesi (İlgili kuruluşlar arasında mübadele edilen malların kıymet takdiri). Yönetim, gerçeğe uygun olmayan fiyatlandırma yöntemlerini bilinçli bir şekilde oluşturmak suretiyle, diğer kuruluşların aleyhine olan işlemlere müdahil olmuş kuruluşun faaliyet sonuçlarını daha iyi duruma getirebilir.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 3- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Haziran 1985)

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

- e. Bir tarafın tarafların bağımsız ve eşit uzaklıkta olduğunda elde edemeyeceği bazı menfaatleri sağlamasına imkân veren kastî ve kural dışı ilgili taraf işlemleri,
- f. Dışardaki kişilere kuruluşun mali görünümünü iyi göstermek amacıyla önemli bilgilerin kaydında ve açıklanmasında yapılan kastî hatalar,
- g. Yasaların, kuralların, yönetmeliklerin ve sözleşmelerin ihlali türünden yasaklanmış firma faaliyetleri,
- h. Vergi sahteciliği.

.3*Kuruluşların aleyhine tertiplenen sahtecilik, genellikle, bir çalışanın, dışarıdaki kişinin ya da başka firmanın doğrudan ya da dolaylı menfaati için gerçekleştirilir.

Bu tür sahteciliklere ilişkin bazı örnekler:

- a. Rüşvetlerin ya da el altından ödenen paraların kabulü,
- b. Normal olarak, kuruluşa kazanç sağlayabilecek muhtemel kârlı işlemlerin bir çalışana ya da dışarıdaki kişiye doğru yön değiştirmesi,
- c. Zimmet, nakdin ya da varlıkların kötüye kullanımı örneğinde olduğu gibi, fiili örtbas etmek, böylece ortaya çıkmasını önlemek amacıyla mali kayıtların tahrif edilmesi,
- d. Olayların ya da verilerin yanlış gösterilmesi ya da bilinçli olarak gizlenmesi,
- e. Gerçekte kuruluş için tedarik edilmeyen mallara ve hizmetlere ilişkin olarak kabul edilen talepler.

.02 Gereklî özen; hata yapılmamasını ve olağanüstü performans sergilenmesini değil, makul özenin ve ehliyetin gösterilmesini çağırır. Gereklî özen denetçinin makul ölçüde inceleme ve araştırma yapmasını gerektirmekte, buna karşılık bütün işlemlerin ayrıntılı incelemesini öngörmemektedir. Dolayısıyla iç denetim elemanı uygunsuzlukların veya düzensizliklerin bulunmadığına ilişkin sınırsız güvence veremez. Yine de, iç denetim elemanı bir iç denetim faaliyetini üstlendiğinde önemli uygunsuzluk veya düzensizlik olasılığını göz önünde bulundurmalıdır.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 3- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Haziran 1985)

- .1*** Sahteciliğin ortaya çıkarılması, yapılması uygun görülen bir soruşturmayı haklı çıkarabilecek göstergelerin belirlenmesinden ibarettir. Bu göstergeler yönetimce öngörülen kontrollerin sonuçlarından, denetçilerce yapılan testlerden ve kuruluş içinde ve dışında diğer kaynaklardan çıkabilir.
- .2*** Denetim görevlerini yürütürken, iç denetim elemanının sahteciliği ortaya çıkarma sorumluluğu şunların yapılmasını gerektirir:
- a.** İşlenmiş olması muhtemel sahteciliğe ilişkin göstergeleri belirleyebilecek kadar sahtecilik hakkında yeterli bilgi sahibi olunmalıdır. Bu bilgi sahteciliğin karakteristiklerinin, işlenmiş olan sahtecilik yöntemlerinin ve denetlenen faaliyetlerle sahteciliklerin türleri arasındaki bağlantının bilinmesini içerir.
 - b.** Sahteciliğe meydan verebilen fırsatlara (örneğin kontrol zaafalarına) karşı uyanık olmak gerekir. Önemli kontrol zayıflıkları ortaya çıkarılmışsa, iç denetim elemanlarınca yapılan ilave testler sahteciliğin diğer göstergelerinin belirlenmesine yönelik testleri ihtiva etmelidir. Yetersiz işlemler, kontrollerin ihmal edilmesi, açıklanamayan fiyat istisnaları ve alışılmadık ölçüde üretim kayıpları bu göstergelerin bazı örnekleridir. İç denetim elemanları herhangi bir zamanda birden çok göstergenin varlığının, sahtecilik yapılabilme olasılığını arttırdığını bilmelidirler.
 - c.** Sahtecilik yapılmış olabileceğini gösteren göstergeler değerlendirilmeli ve daha fazla önlem alınmasına gerek olup olmadığına ya da soruşturma istenip istenmeyeceğine karar verilmelidir.
 - d.** Bir soruşturma tavsiyesini gerektirecek sahtecilik fiili ile ilgili yeterli göstergelerin bulunduğu anlaşılırsa, kuruluş bünyesindeki uygun makamlara haber verilmelidir.
- .3*** İç denetim elemanlarından temel sorumluluğu sahteciliği ortaya çıkarmak ya da soruşturmak olan kişininine eşdeğer bir bilgiye sahip olmaları beklenmemektedir. Ayrıca, inceleme prosedürleri tek başına, hatta gerekli meslekî özenle uygulandıkları zaman bile, sahteciliğin ortaya çıkarılmasının garantisi olamaz.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 3- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Haziran 1985)

- .03** Bir iç denetim elemanı yasadışı bir hareketten kuşku landığında, bunu kuruluş bünyesindeki uygun makamlara bildirmelidir. İç denetim elemanı hangi soruşturmanın gerekli görüldüğünü tavsiye edebilir. Denetçi, daha sonra, iç denetim biriminin sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğini anlamak bakımından izlemede bulunmalıdır.
- .04** Meslekî özenin gösterilmesi denetimin yürütülmesinde makul denetim becerisinin ve yargısının kullanılması anlamına gelir. Bu amaçla, iç denetim elemanı şu hususları göz önünde bulundurmalıdır:
- .1** Denetim hedeflerinin gerçekleşmesi için gerekli denetim çalışmasının kapsamı.
 - .2** İnceleme prosedürlerinin uygulandığı konuların nispi önemi.
 - .3** İç kontrollerin yeterliliği ve etkinliği.
 - .4** Elde edilecek muhtemel yararlar bakımından denetimin maliyeti.
- .05** Gerekli meslekî özen; konulan faaliyet standartlarının değerlendirmesini, bu standartların kabul edilebilir olup olmadığının ve bunlara uyulup uyulmadığının belirlenmesini içerir. Bu tür standartlar belirsiz olduğu zaman, doğru ve güvenilir yorumlar aranmalıdır. İç denetim elemanları faaliyet standartlarını yorumlama veya bunları seçme durumunda kalırlarsa, faaliyet performanslarını ölçmede ihtiyaç duyulacak standartlar konusunda denetlenenlerle anlaşma zemini aramalıdır.

STANDART 300 – ÇALIŞMANIN KAPSAMI

GENEL
STANDART

ÇALIŞMANIN KAPSAMI

300 *Verilen sorumlulukların yerine getirilmesinde iç denetimin kapsamı, organizasyonun iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesini ve değerlendirilmesini içermelidir.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 İç denetim çalışmasının kapsamını, bu standartta belirtildiği gibi, hangi denetim çalışmasının yürütülmesi gerektiği oluşturur. Ancak, yönetimin ve kurulun çalışmanın kapsamını ve denetlenecek faaliyetlere ilişkin genel rotayı belirlediği kabul edilmelidir.

.02 İç kontrol sisteminin yeterliliğinin incelenmesinin amacı; oluşturulan sistemin kuruluşun amaçlarını ve hedeflerini verimli ve etkin bir biçimde gerçekleştirilmesinde makul güvence sağlayıp sağlamadığının araştırılmasıdır.

.1* Amaçlar, kurumun neleri gerçekleştirmeye karar verdiğinin en geniş ifadeleridir. Amaçların belirlenmesi; hedeflerin seçilmesinden ve kuruluşun amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini öngören sistemlerin tasarlanmasından, uygulanmasından ve işler halde tutulmasından önce gelir.

.2* Hedefler, spesifik sistemlerin spesifik amaçları olup faaliyetin ya da programın amaçlarıyla veya hedefleriyle, faaliyet standartlarıyla, performans düzeyleriyle, ulaşılmak istenen düzeylerle veya arzulanan sonuçlarla ilgili olabilirler. Hedefler her bir sistem için belirlenmelidir. Hedefler, net bir biçimde tanımlanmalı, ölçülebilir, ulaşılabilir ve saptanan daha geniş amaçlarla uyumlu olmalı ve bu amaçlara ulaşılabilmesiyle bağlantılı riskleri açık bir biçimde gösterilmelidir.

.3* Bir sistem (süreç, faaliyet, fonksiyon ya da etkinlik) amaçlara ve hedeflere ulaşmak için birbiriyle ilişkili ya da karşılıklı bağlantılı faaliyetler, bölümler, kavramlar ve/veya insanlar düzenlemesi, kümesi veya derlemesidir. (Bu tanım, hem elle hem de makine ile çalışır sistemlere uygulanır.) Bir sistem ortak bir amaç ya da hedef için birlikte faaliyet gösteren alt sistemlerin toplamı olabilir.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 1- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1983)

- .4* Yönetim, kuruluşun amaçlarını ve hedeflerini etkin ve tutumlu bir biçimde gerçekleştirmesini makul güvence sağlayacak tarzda planlamışsa ve düzenlemişse (tasarlamışsa), yeterli kontrol mevcuttur. Sistemin tasarlanma süreci amaçların ve hedeflerin saptanmasıyla başlar. Bu süreci saptanan amaçları ve hedefleri gerçekleştirmek için birlikte çalışacak tarzda kavramların, bölümlerin, faaliyetlerin ve/veya insanların ilişkilendirilmesi ya da bunlar arasında karşılıklı bağlantı kurulması izler. Sistem tasarımı düzgün olarak çalışıyorsa, planlanan faaliyetlerin tasarlandığı gibi gerçekleşmesi ve beklenen sonuçlara ulaşılması gerekir.
- .5* Sapmaların kabul edilebilir seviyede sınırlandırılması amacıyla maliyet-etkin önlemler alındığında, makul güvence sağlanmış olur. Bu, örneğin, çalışanlarca normal görevlerinin ifası sırasında bir zaman periyodu zarfında önemli hatalar ile usulsüz ya da yasadışı fiillerin önleneceğini, ortaya çıkarılacağını ya da düzeltileceğini ifade eder. Maliyet-fayda ilişkisi sistem tasarımı sırasında yönetim tarafından göz önünde bulundurulur. Herhangi bir zararlı etkiyle ya da riskle bağlantılı olan muhtemel kayıplar kontrolün maliyetine göre değerlendirilir.
- .6* Verimli faaliyet, kaynakların minimum kullanımıyla doğru ve zamanlı bir biçimde amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlar.
- .7* Ekonomik faaliyet, risklerle orantılı maliyetlerle amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlar. Verimli terimi ekonomik icraat kavramını içerir.
- .03** İç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesinin amacı, sistemin istenildiği gibi çalışıp çalışmadığının araştırılmasıdır.
- .1* Yönetim, sistemleri kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını makul güvence sağlayacak tarzda çalıştırdığında, etkili bir kontrolden söz edilir.
- .2* Yönlendirme, -amaçlara ve planlanmış faaliyetlere ulaşılması dahil- yetkili kılmayı ve performansın izlenmesini, fiili performansla planlanmış performansın periyodik olarak karşılaştırılmasını ve sistemin planlandığı gibi çalıştığına ek güvence sağlamak amacıyla bu faaliyetlerin belgelendirilmesini içerir.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 1- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1983)

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

- a. Yetkili kılma, faaliyetlerin ve işlemlerin yürütülmesinin kabul edilmesini veya yürütülmesi için izin verilmesini kapsar. İzin, faaliyetlerin ya da işlemlerin belirlenmiş politikalar ve prosedürler ile uygunluğunun yetkili kılan makamca denetlendiğini ve geçerli olduğunu dolaylı olarak ifade eder.
 - b. İzleme faaliyeti nezaret etmeyi, gözlemlemeyi, faaliyetleri test etmeyi ve sorumlu kişilere uygun biçimde raporlamayı içerir. İzleme faaliyeti, amaçların ve faaliyetlerin gerçekleşmesine yönelik olarak devam eden gelişimin denetimine imkân verir.
 - c. Fiilî performansla planlanmış performansın periyodik biçimde karşılaştırılması faaliyetlerin planlandığı gibi yapılma olasılığını güçlendirir.
 - d. Belgelendirme faaliyeti izin ve sorumluluk uygulamasının; politikalara, prosedürlere ve performans standartlarına uygunluğunu, nezaretin, gözlemlenmenin, faaliyetlerin test edilmesinin ve planlanmış performansın denetiminin kanıtlarını sağlar.
- .04** Faaliyetin kalitesinin incelenmesinin amacı, kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesidir.
- .05** İç kontrolün temel hedefleri şunların sağlanmasıdır:
- .1** Bilginin güvenilirliği ve doğruluğu,
 - .2** Politikalara, planlara, prosedürlere, yasalara ve yönetmeliklere uygunluk,
 - .3** Varlıkların korunması,
 - .4** Kaynakların tutumlu ve verimli kullanımı,
 - .5** Faaliyetler ve programlar için belirlenen amaçların ve hedeflerin gerçekleştirilmesi.
- .06*** Belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşılma olasılığını güçlendirmek için yönetimce alınan herhangi bir önlem kontrol mekanizmasıdır. Yönetim, amaçlara ve hedeflere ulaşılması için makul güvence sağlanmasına yetecek

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 1- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1983)

önlemleri planlar, organize eder ve bu önlemleri gerektiği gibi yönlendirir. Bu nedenle, kontrol mekanizması yönetimce planlama yapmanın, organize etmenin ve yönlendirmenin bir sonucudur.

- .1 Kontroller, önleyici (oluşan arzu edilmeyen durumların önlenmesi), teşhis edici (oluşan arzu edilmeyen durumların fark edilmesi ve düzeltilmesi) ve yönlendirici (oluşması istenilen durumun özendirilmesi ya da bu durumun ortaya çıkmasına yol açılması) nitelikte olabilirler.
- .2 Kontrol teriminin bütün farklı biçimleri (idarî kontrol, dahilî muhasebe kontrolü, iç kontrol, yönetim kontrolü, faaliyetlere ilişkin kontrol, çıktı kontrolü, önleyici kontrol vs. gibi) kümesel bir terimde birleştirilebilir. Bu farklı kullanım biçimleri, temel olarak, ulaşılabilecek amaçlar bakımından farklılaşır. Bu terim değişiklikleri spesifik kontrol uygulamalarının betimlenmesinde yararlı oldukları için kontrol sürecine katılanlar terimlere olduğu kadar bunların uygulamalarına da aşina olmalıdırlar. Bununla birlikte iç denetim elemanlarınca bu tür kontrollerin değerlendirilmesinde izlenen metodoloji bütün değişik biçimler için uygundur.
- .3 “İç kontrol”ün farklı kullanımı, kuruluş bünyesindeki kontrolleri, kuruluş dışındaki genel kullanımlarından (örneğin yasalar) ayırt etmek için oluştu. İç denetim elemanları bir kuruluş bünyesinde çalıştıkları ve diğer sorumlulukları yanı sıra yönetimin, dışsal uyarıcıya (yasalar gibi) yönelik tepkilerini değerlendirdikleri için iç kontroller ile dış kontroller arasında böyle bir ayırım gerekli değildir. Kuruluş açısından iç kontroller kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamaya çalışan bütün faaliyetlerdir. İç kontrol, kuruluş bünyesindeki kontrollerle anlamdaş sayılır.
- .4 Genel kontrol sistemi karakteri itibarıyla kavramsaldir. Genel kontrol sistemi, bir kuruluş tarafından amaçlarına ve hedeflerine ulaşmak için kullanılan kontrol edilmiş bütünleşik sistemler topluluğudur.

.07* Yönetim, konulmuş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasının makul güvencesini sağlayacak bir tarzda planlama, organizasyon ve yönlendirme yapar.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 1- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1983)

- .1** Planlama ve organizasyon; amaçlar ve hedefler konulması ile bilgi izleri oluşturmak ve performans standartları koymak suretiyle faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kişilerin sorumluluklarını ve verilerin akışını belirlemek için organizasyon şemaları, iş akış çizelgeleri, prosedürler, kayıtlar ve raporlar gibi araçlardan yararlanılmasını içerir.
- .2** Yönlendirme, sistemlerin planlandığı gibi çalışmasına ilişkin ek güvenceleri sağlayan belli faaliyetleri kapsar. Bu faaliyetlere yetkili kılma, uygulamayı izleme, fiili performansla planlanmış performansın periyodik olarak karşılaştırılması ve bu faaliyetlerin uygun biçimde belgelendirilmesi dahildir.
- .3** Yönetim, amaçlarının ve hedeflerinin uygun biçimde sürmesini ve sistemlerinin işler halde bulunmasını sağlar. Bundan dolayı, yönetim amaçlarını ve hedeflerini periyodik olarak gözden geçirir, iç ve dış koşullardaki değişikliklere uyarlılık sağlamak üzere sistemlerinde değişiklik yapar.
- .4** Yönetim, kontrol mekanizmasının gelişmesine yardımcı olan bir ortam oluşturur ve bunu sürdürür.

.08*

İç denetim elemanları, amaçlara ve hedeflere ulaşılabilmesini sağlayacak makul güvencenin mevcut olup olmadığını belirlemek amacıyla süreçlerin planlanmasını, organizasyonunu ve yönlendirilmesini inceler ve değerlendirir. Bu tür değerlendirmeler toplu olarak genel kontrol sisteminin durumunu araştırıp kanaat oluşturmak için bilgi sağlar.

- .1** Kuruluş bünyesindeki bütün sistemler, süreçler, fonksiyonlar ve etkinlikler iç denetim elemanının değerlendirmelerine tabidir.
- .2** İç denetim elemanının değerlendirmeleri ;
 - a.** amaçların ve hedeflerin belirlenmiş olup olmadığı,
 - b.** yetkilendirme, izleme ve periyodik karşılaştırma faaliyetlerinin amaçlara ve hedeflere erişilmesi için gerektiği gibi planlanıp planlanmadığı, yürütülüp yürütülmediği ve belgelendirilip belgelendirilmediği,

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 1- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1983)

- c. planlanan sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığı (amaçların ve hedeflerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği),

konularında makul güvencenin sağlanıp sağlanmadığını kapsamalıdır.

- .3 İç denetim elemanları spesifik noktalarda zamanlı olarak değerlendirmeler yaparlar, ancak denetçiler ileriye yönelik bir perspektif çerçevesinde güvence sağlama imkânını etkileyen mevcut ya da muhtemel değişikliklere karşı uyanık olmalıdırlar. Böyle durumlarda iç denetim elemanları performansı bozabilen risklerle ilgilenmelidirler.

**SPESİFİK
STANDART**

BİLGİNİN GÜVENİLİRLİĞİ VE DOĞRULUĞU

- 310 *İç denetim elemanları mali ve operasyonel bilgilerin ve bu tür bilgilerin belirlenmesinde, ölçümünde, tasnifinde ve raporlanmasında kullanılan araçların güvenilirliğini ve doğruluğunu araştırmalıdırlar.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

- .01 Bilgi sistemleri karar alınmasına, kontrole ve dışsal gereksinimlere uyum gösterilmesine yönelik verileri sağlar. Bu nedenle iç denetim elemanları bilgi sistemlerini incelemeli ve gerekli durumlarda; şu konuları araştırmalıdırlar:

- .1 Mali ve faaliyetlere ilişkin kayıtların ve raporların doğru, güvenilir, zamanlı, eksiksiz ve yararlı bilgiler içerip içermediği,
.2 Kayda geçirme ve raporlama üzerindeki kontrollerin yeterli ve etkin olup olmadığı,

**SPESİFİK
STANDART**

**POLİTİKALARA, PLANLARA, PROSEDÜRLERE,
YASALARA VE KURALLARA UYGUNLUK**

- 320 *İç denetim elemanları, faaliyetler ve raporlar üzerinde önemli etkisi bulunan politikalara, planlara, prosedürlere, yasalara ve kurallara uyulmasını sağlamak amacıyla oluşturulmuş sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlara uyup uymadığını değerlendirmelidir.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

- .01 Yönetim politikalar, planlar, prosedürler ve konuya özgü

yasalar ve kurallar gibi gerekliliklere uyumu sağlamak amacıyla tasarlanmış sistemlerin tesis edilmesinden sorumludur. İç denetim elemanları sistemlerin yeterli ve etkin olup olmadığının ve faaliyetlerin uygun gerekliliklere uyup uymadığının tespitinden sorumludurlar.

**SPESİFİK
STANDART**

VARLIKLARIN KORUNMASI

330 *İç denetim elemanları varlıkları koruma yöntemlerini incelemeli ve gereken durumlarda varlıkların mevcut olup olmadığını araştırmalıdır.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 İç denetim elemanları varlıkları hırsızlık, yangın, gerçek dışı ve yasadışı faaliyetler ile uzun süre doğa koşullarına maruz kalmalarından dolayı meydana gelebilecek farklı türdeki kayıplardan korumak amacıyla kullanılan yöntemleri incelemelidirler.

.1* İç denetim elemanları kurum faaliyetlerinin çeşitli katmanlarındaki zarara maruz olma ihtimali/riski ölçüsüyle orantılı olarak kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlendirmek suretiyle sahteciliğin önlenmesine yardımcı olmaktan sorumludurlar. Bu sorumluluğu yerine getirirken, iç denetim elemanları, örneğin, aşağıdaki hususların gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit etmelidirler:

- a.** Kurumsal ortamın kontrol bilincini güçlendirip güçlendirmedeği,
- b.** Kuruluşun gerçekçi amaçlar ve hedefler koyup koymadığı,
- c.** Yasaklanmış faaliyetler ve ihlaller ortaya çıkarıldığında alınması gerekli önlemleri belirten yazılı politikaların (yani davranış kurallarının) mevcut olup olmadığı,
- d.** İşlemler için uygun yetkilendirme politikaları oluşturulup oluşturulmadığı ve bu politikaların geçerliliklerini sürdürüp sürdürmediği,
- e.** Özellikle yüksek risk taşıyan alanlarda faaliyetleri izlemek ve varlıkları korumak amacıyla politikalar, uygulamalar, prosedürler, raporlar ve başka mekanizmalar geliştirilip geliştirilmediği,

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 3- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Haziran 1985)

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

- f. Yönetime yeterli ve güvenilir bilgi sağlayan iletişim kanalları bulunup bulunmadığı,
- g. Sahteciliğin önlenmesine yardımcı olmak üzere maliyet etkin kontrollerin tesis edilmesine ve güçlendirilmesine yönelik tavsiyelere ihtiyaç duyulup duyulmadığı.
- .02** İç denetim elemanları varlıkların mevcut olup olmadığını araştırdıklarında, uygun inceleme prosedürlerinden yararlanmalıdırlar.
- .1*** Bir sahtecilik soruşturması tamamlandığında, iç denetim elemanı;
- a. Gelecekte ortaya çıkabilecek zayıflıkları azaltmak için kontrollerin uygulamasına veya güçlendirilmesine gerek olup olmadığının belirlenmesi,
- b. İleride vuku bulacak benzer sahteciliklerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olmak için denetim testleri geliştirilmesi,
- c. İç denetim elemanının sahteciliğe ilişkin yeterli bilgilerle teçhiz olma ve böylece ileride vuku bulacak sahteciliğe ilişkin göstergeleri belirleyebilme sorumluluğunun yerine getirilmesine destek sağlanması,

amaçlarıyla bilinen olguları değerlendirmelidir.

**SPEŞİFİK
STANDART**

**KAYNAKLARIN TUTUMLU VE VERİMLİ
KULLANIMI**

- 340** *İç denetim elemanları kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmelidirler.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

- .01** Yönetim bir faaliyetin kaynaklarının tutumlu ve verimli kullanımını ölçmek amacıyla faaliyet standartları oluşturulmasından sorumludur. İç denetim elemanları aşağıdaki hususların gerçekleşip gerçekleşmediğinin saptanmasından sorumludurlar:

- .1** Tutumluluğun ve verimliliğin ölçülmesi için faaliyet standartları konulup konulmadığı,

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 3- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Haziran 1985)

- .2 Oluşturulan standartların bilinip bilinmediği ve bunlara uyulup uyulmadığı,
 - .3 Faaliyet standartlarından sapmaların belirlenip belirlenmediği, analiz edilip edilmediği ve düzeltici önlemler alınmasından sorumlu olanlara iletilip iletilmediği,
 - .4 Düzeltici önlemler alınıp alınmadığı.
- .02** Kaynakların tutumlu ve verimli kullanımına ilişkin incelemeler aşağıdaki durumları belirlemelidir:
- .1 Yararlanılmayan faaliyetler.
 - .2 Üretken olmayan iş.
 - .3 Mazur görülebilecek maliyette olmayan prosedürler.
 - .4 Fazla ya da eksik personel çalıştırılması.

**SPEŞİİK
STANDART**

**PROGRAMLARA VEYA FAALİYETLERE İLİŞKİN
OLARAK SAPTANMIŞ AMAÇLARA VE
HEDEFLERE ULAŞILMASI**

350 *İç denetim elemanları, sonuçların saptanmış amaçlarla ve hedeflerle uyumlu olup olmadığını ve faaliyetlerin planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak amacıyla faaliyetleri ve programları incelemelidirler.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 Yönetim, faaliyetler ya da programlar için amaçlar ve hedefler saptanmasından, kontrol prosedürlerinin hazırlanmasından ve uygulanmasından, arzulanan faaliyet ve program sonuçlarına ulaşılmasından sorumludur. İç denetim elemanları bu tür amaçların ve hedeflerin kuruluşunkilere uyup uymadığını ve bu amaçların ve hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırmalıdır.

.1* Standart 350’de ifade edildiği şekliyle “faaliyetler” terimi, bir kuruluşun bir ürün elde etme veya bir hizmeti yerine getirme doğrultusunda yinelenen etkinliklerini ifade eder. Bu tür etkinlikler, sayılanlarla sınırlı olmamakla birlikte, pazarlamayı, satışları, üretimi, satın almayı, insan kaynaklarını, parasal kaynak sağlamayı, muhasebeyi ve

* Not: Aralık 1991’de çıkarılan 10 No’lu İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ’den alınmıştır.

devlet yardımını kapsar. Bir faaliyetin sonuçları saptanmış amaçlara ve hedeflere (ki bu amaçlara ve hedeflere bütçeler, zaman ya da üretim planları ve/veya faaliyet planları dahil edilebilir) göre ölçülebilir.

- .2* Standart 350’de ifade edildiği şekliyle “programlar” terimi, bir kuruluşun özel amaçlı etkinliklerini anlatır. Bu tür etkinlikler sayılanlarla sınırlı olmamakla birlikte, sermaye artırımını, bir hizmetin tenzilatlı satışını, kaynak artırım kampanyalarını, yeni bir ürün ya da hizmetin tanıtım kampanyalarını ve özel amaçlı devlet bağışlarını kapsar. Özel amaçlı etkinlikler kısa ya da uzun vadeli olmak üzere birkaç yıla yayılabilirler. Bir program tamamlandığında, genellikle varlığı son bulur. Program sonuçları programın belirlenmiş amaçlarına ve hedeflerine göre ölçülebilir.
- .3* Yönetim, amaçlara ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını tespit etmek için kriterler oluşturulmasından sorumludur.
- .4* İç denetim elemanları kriterler oluşturulup oluşturulmadığını araştırmalıdır. Kriterler oluşturulmuşsa, iç denetim elemanları, kriterlerin yeterince göz önünde bulundurulup bulundurulmadığının değerlendirilmesi için bu kriterlerden yararlanmalıdırlar.
- .5* Yönetim kriterler oluşturmamışsa veya iç denetim elemanının yargısına göre oluşturulmuş kriterler yeterli olmaktan uzaksa, iç denetim elemanları yönetimin uygun kademelerine bu durumları rapor etmelidirler. Buna ilaveten iç denetim elemanları koşullara göre, uygun bir dizi önlemin alınmasını tavsiye edebilirler.
- .6* İç denetim elemanları, yönetime alternatif kriter kaynakları olarak, örneğin;
 - a. Kabul görmüş endüstri standartlarını,
 - b. Meslek kuruluşları veya birlikleri tarafından geliştirilen standartları,
 - c. Mevzuatın ve idari düzenlemelerin öngördüğü standartları tavsiye edebilirler.

* Not: Aralık 1991’de çıkarılan 10 No’lu İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ’den alınmıştır.

.7* Yönetim tarafından yeterli kriterler oluşturulmamışsa, iç denetim elemanları bir incelemeyi yürütmeye, bir kanaat ortaya koymaya ve saptanan amaçlara ve hedeflere ulaşılması hakkında bir rapor düzenlemeye yetebileceğini düşündükleri kriterleri de formüle edebilirler.

8* İç denetim elemanlarının saptanmış amaçlara ve hedeflere ulaşılmasına ilişkin değerlendirmesi, denetlenen kuruluşun bir faaliyeti veya programı veyahut da bunların bir bölümü ile ilgili olarak gerçekleştirilebilir.

Denetim hedefleri aşağıdaki hususların gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin belirlenmesini kapsayabilir:

a. Tasarlanan, yeni veya mevcut bir faaliyet ya da program için yönetim tarafından oluşturulan amaçların ve hedeflerin yeterli olup olmadığı veya bunların açık ve seçik bir biçimde ifade edilip edilmediği veyahut da iletilip iletilmediği,

b. Faaliyet ya da programın geçici veya nihai sonuçlarının arzulan seviyesine ulaşip ulaşmadığı,

c. Tatmin edici performansı engelleyen faktörlerin uygun bir tarzda belirlenip belirlenmediği, değerlendirilip değerlendirilmediği ve kontrol edilip edilmediği,

d. Yönetimin, daha verimli ve etkili sonuçlar üretilebilecek bir faaliyet ya da program yönetmek üzere alternatifleri dikkate alıp almadığı,

e. Bir faaliyet veya programın diğer faaliyetleri ve programları tamamlayıp tamamlamadığı, onları tekrarlayıp tekrarlamadığı, onlarla çakışıp çakışmadığı ve onlara ters düşüp düşmediği,

f. Amaçlara ve hedeflere ulaşmanın ölçülmesine ve raporlanmasına ilişkin kontrollerin oluşturulup oluşturulmadığı ve yeterli olup olmadığı,

g. Bir faaliyet ya da programın politikalar, planlar, prosedürler, mevzuat ve yönetmeliklerle uyumlu olup olmadığı.

.9* İç denetim elemanları inceleme sonuçlarını yönetimin uygun kademelerine iletmelidirler. Rapor yönetim tarafından oluşturulan ve iç denetim elemanı tarafından

* Not: Aralık 1991'de çıkarılan 10 No'lu İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ'den alınmıştır.

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

kullanılan kriterleri belirtmeli ve gerekli herhangi bir kriterin yetersizliğini veya bulunmamasını ortaya koymalıdır.

İç denetim elemanları amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını ölçmek üzere kriterler oluştururlarsa, rapor iç denetim elemanlarının kriterler oluşturduğunu ve daha sonra inceleme sonuçlarının sunduklarını açık bir biçimde ifade etmelidir.

.02

İç denetim elemanları; temel varsayımlarının uygun olup olmadığı, eksiksiz, doğru ve uygun bilgileri kullanıp kullanmadıkları ile faaliyetler veya programlar için uygun kontroller oluşturup oluşturmadıkları noktasından amaçları, hedefleri ve sistemleri oluşturan yöneticilere destek sağlayabilirler.

STANDART 400 – DENETİM ÇALIŞMASININ İCRASI

GENEL STANDART

DENETİM ÇALIŞMASININ İCRASI

400 *Denetim çalışması denetimin planlanmasını, bilgilerin incelenmesini ve değerlendirilmesini, sonuçların bildirilmesini ve izlemeyi içerir.*

.01 Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

İç denetim elemanı, çalışmalarına nezaret edenin incelemesine ve onayına bağlı olarak denetim görevinin planlanmasından ve yerine getirilmesinden sorumludur.

SPEŞİFİK STANDART

DENETİMİN PLANLANMASI

410 *İç denetim elemanları her bir denetimi planlamalıdır.*

.01 Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

Planlama belgelendirilmeli ve şunları içermelidir:

.1 Denetim amaçlarının ve çalışma kapsamının belirlenmesi.

a.** Denetim amaçları iç denetim elemanınca hazırlanan genel formülasyonlar olup, tasarlanan denetim gerçekleştirmelerini tanımlar. İnceleme prosedürleri denetim amaçlarına ulaşmanın araçlarıdır. Denetim amaçları ve inceleme prosedürleri, birlikte ele alındığında, iç denetim elemanının çalışmasının kapsamını belirler.

b.** Denetim amaçları ve inceleme prosedürleri denetlenmekte olan faaliyetle bağlantılı riskleri ele alır. “Risk” terimi, bu tebliğdeki anlamıyla, bir olay ya da eylemin denetlenmekte olan faaliyeti olumsuz biçimde etkileyebilme ihtimalidir. Risk değerlendirmesi hakkında 520.04’üncü paragrafta yer alan ilke iç denetim elemanlarınca tekil denetim görevlerine olan riski değerlendirmek için kullanılmalıdır.

c** Denetimin planlama aşaması sırasında yapılan risk değerlendirmesinin amacı denetlenebilir faaliyetin önemli alanlarını belirlemektir.

** Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 12- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Nisan 1993)

.2 Denetlenecek faaliyet hakkında arka plan bilgilerin elde edilmesi.

a.** Arka plan bilgilerin incelenmesi bunların denetimin üzerinde yaratacağı etkiyi tespit etmek amacıyla yapılmalıdır. Bu tür bilgilere şunlar dahildir:

- Misyon bildirimleri, hedefler ve planlar.
- Organizasyonel bilgiler, örneğin; çalışanların isimleri ve telefon numaraları, önemli görevlerdeki personel, iş tanımları, politika ve prosedür el kitapları ile ana sistemdeki değişiklikler de dahil olmak üzere en son değişiklikler hakkında ayrıntılı bilgiler.
- Bütçe bilgileri, faaliyet sonuçları ve denetlenecek faaliyet ile ilgili mali veriler.
- Önceki denetime ilişkin çalışma kağıtları.
- Dış denetim elemanlarının denetimleri gibi tamamlanmış ya da devam eden başka denetimlerin sonuçları.
- Potansiyel önemdeki denetim konularını belirlemek için yazışma dosyaları.
- Faaliyete uygun güvenilir ve teknik literatür.

b.** Planlanan denetim süresi ve öngörülen bitirme tarihi gibi denetimin diğer gereklilikleri saptanmalıdır. Bu aşamada gerçekleştirilecek uygun planlama rapor yazımını kolaylaştıracağından nihai denetim raporunun formatı dikkate alınmalıdır.

.3 Denetimin yürütülmesi için gerekli kaynakların belirlenmesi,

a.** İhtiyaç duyulan iç denetim personelinin sayısı ve deneyim düzeyi; denetim görevinin niteliğinin ve karmaşıklığının, zaman kısıtlamalarının ve eldeki kaynakların bir değerlendirmesine dayanmalıdır.

b.** Denetim görevi için personelin seçiminde iç denetim elemanlarının bilgisi, becerileri ve uzmanlıkları dikkate alınmalıdır.

c.** Her denetim görevi iç denetim biriminin gelişmesiyle ilgili ihtiyaçların karşılanmasında bir temel olarak işlev göreceğinden iç denetim elemanlarının eğitim ihtiyaçları göz önünde bulundurulmalıdır.

** Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 12- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Nisan 1993)

d.** Ek bilgilerin, becerilerin ve uzmanlıkların gerekli olduğu durumlarda, dış kaynaklardan yararlanılması düşünülmelidir.

.4 Denetim hakkında bilgi sahibi olması gereken herkesle iletişim kurulması.

a.** İncelenmekte olan faaliyetten sorumlu yönetimle toplantılar yapılmalıdır. Müzakere konuları şunları içerebilir:

- Planlanan denetim amaçları ve çalışmanın kapsamı,
- Denetim çalışmasının zamanlaması,
- Denetimle görevlendirilen iç denetim elemanları,
- Metotlar, zaman çizelgesi ve sorumlu olacak kişiler gibi denetimin geneline ilişkin iletişim süreci,
- Çalışma koşullarındaki, denetlenmekte olan faaliyetteki değişiklikler. -ki, buna ana sistemdeki ve yönetimdeki son değişiklikler dahildir.
- Yönetimin ilgilendiği sorunlar veya onun herhangi bir talebi
- İç denetim elemanının özellikle üzerinde durduğu ve dikkatini çeken konular
- İç denetim biriminin raporlama prosedürlerinin ve izleme sürecinin ayrıntılarıyla belirlenmesi.

b.** Toplantıda müzakere edilen konular ve ulaşılan sonuçlar özetlenmeli ve bu özet, mümkünse, ilgililere dağıtılmalı ve denetim çalışma kağıtları arasına konulmalıdır.

.5 Denetimin vurgu alanlarını belirlemek üzere faaliyetleri, riskleri ve kontrolleri yakından tanımak ve denetlenenin yorumlarını ve önerilerini almak için, mümkünse, bir alan taraması yapılması.

a.** Alan taraması denetlenmekte olan faaliyet hakkında ayrıntılı inceleme yapmadan bilgi toplama sürecidir.

** Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 12- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Nisan 1993)

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

Temel amaçları şunlardır:

- İncelenmekte olan faaliyeti kavramak,
- Özel vurguyu gerektiren önemli alanları tanımlamak,
- Denetimin yürütülmesinde yararlanılacak bilgileri elde etmek,
- Daha kapsamlı denetimin gerekli olup olmadığını belirlemek.

b.** Alan taraması, denetim çalışmasının planlanması ve yürütülmesi için bilgiye dayalı bir yaklaşımı mümkün kılan ve iç denetim biriminin kaynaklarını en verimli alanlar neresi ise orada kullanabilmesini sağlayan etkin bir araçtır.

c.** Alan taramasının ilgi merkezi denetimin niteliğine göre değişecektir.

d.** Çalışmanın kapsamı ve bir alan taramasının zaman gereksinmesi de değişecektir. İç denetim elemanının eğitimi ve tecrübesi, incelenmekte olan faaliyet hakkındaki bilgi, yürütülmekte olan denetimin türü gibi hususlar ile alan taramasının bir görevin tekrarlanan veya izleme görevinin bir parçası olup olmadığı, değişiklikte payı olan faktörler arasındadır. Zaman gereksinimi incelenmekte olan faaliyetin karmaşıklığı ve boyutu ile faaliyetin coğrafi dağılımından da etkilenir.

e.** Bir alan taraması aşağıdaki yöntemlerin kullanımını gerektirebilir:

- Denetlenenle yapılan müzakereler.
- Faaliyetten etkilenenlerle, örneğin o faaliyetin ürünlerinin kullanıcıları gibi kişilerle yapılan mülâkatlar.
- Mahallindeki gözlemler.
- Yönetim raporlarının ve çalışmalarının gözden geçirilmesi.
- Analitik inceleme prosedürleri.
- İş akışının izlenmesi.
- Fonksiyonel “iz sürme” (özel bir iş etkinliğinin başlangıcından sonuna kadar takip eden testler).
- Önemli kontrol faaliyetlerinin belgelenmesi.

** Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 12- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Nisan 1993)

f.** Alan taraması tamamlandığında sonuçların özeti çıkarılmalıdır. Bu özet;

- Önemli inceleme konularını ve bu konuların daha kapsamlı izlenmesinin nedenlerini,
- Alan taraması esnasında elde edilen uygun bilgileri,
- Denetim amaçları, inceleme prosedürleri ve bilgisayar destekli denetim teknikleri türünden spesifik yaklaşımları,
- Muhtemel kritik kontrol noktalarını, kontrol yetersizliklerini ve/veya aşırı kontrol noktalarını,
- Zamana ve kaynak taleplerine ilişkin ön tahminleri,
- Raporlama aşamalarına ve denetimin tamamlanmasına ilişkin revize edilmiş tarihleri,
- Uygun durumlarda, incelemenin sonuçlandırılmama nedenlerini, belirtmelidir.

.6 Denetim programının yazılması.

a.** Denetim programı;

- inceleme esnasında bilgilerin toplanması, analiz edilmesi, yorumlanması ve belgelendirilmesi ile ilgili iç denetim elemanının uyguladığı prosedürleri belgelemelidir.
- denetimin amaçlarını açıkça ifade etmelidir.
- denetimin her aşamasında denetim amaçlarının gerçekleştirilmesine yarayacak testlerin kapsamını ve miktarını belirlemelidir.
- incelenmesi gereken teknik yönleri, risk süreçlerini ve işlemleri tanımlamalıdır.
- gerekli testlerin niteliğini ve miktarını göstermelidir.
- denetim çalışmasından önce hazırlanmalı ve gerektiğinde, inceleme sürerken değiştirilmelidir.

.7 Denetim sonuçlarının nasıl, ne zaman ve kime iletileceğinin tespit edilmesi.

** Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 12- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Nisan 1993)

a.** Denetim sonuçlarının nasıl, ne zaman ve kime iletileceğinin tespiti iç denetim birimi yöneticisinin sorumluluğu altındadır. Bu tespit belgelendirilmeli ve denetimin uygulama aşamasında işlevsel görüldüğü ölçüde yönetime bildirilmelidir. Denetim sonuçlarının zamanlamasını ve raporlamasını etkileyen müteakip değişiklikler, gerekirse, ayrıca yönetime bildirilmelidir.

.8 Denetim çalışma planı için onay alınması.

a.** Denetim çalışma planları iç denetim birimi yöneticisi ya da bu amaçla görevlendirilen kişi tarafından denetim çalışmasının başlamasından önce yazılı olarak onaylanmalıdır.

b.** Denetim çalışma planındaki değişiklikler zamanlı olarak onaylanmalıdır. Başlangıçta yazılı onay alınmasına engel faktörler söz konusu ise onay şifahi olarak alınabilir.

.02* Bir sahtecilik soruşturmasını yürütürken,

.1 İç denetim elemanları; kuruluş bünyesinde sahtecilik suçuna muhtemel katılma yaygınlığını ve sahteciliğin hangi kademelere sirayet ettiğini değerlendirmelidirler. Bu, denetçinin sahteciliğe bulaşmış olabilecek kişilere bilgi vermesinden veya bu kişilerden yanıltıcı bilgiler almasından uzak durmasını sağlayan can alıcı bir husus olabilir.

.2 İç denetim elemanları soruşturmayı etkin bir biçimde yürütebilmek için gerekli bilgileri, becerileri ve uzmanlıkları belirlemelidir. Soruşturmanın uygun teknik uzmanlığa ve tecrübeye sahip kişilerce yürütülebilmesini sağlamak üzere soruşturmaya katılacak mevcut iç denetim elemanları ile uzmanların becerileri ve nitelikleri değerlendirilmelidir. Meslekî sertifikalar, lisanslar ve güvenilirlik ile kuruluş yönetimi ya da çalışanlarının herhangi biriyle veya oluşturulmakta olanlarla akrabalık ilişkisi türünden hususlarla ilgili güvenceler bu değerlendirme kapsamındadır.

** Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 12- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Nisan 1993)

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 3- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Haziran 1985)

- .3 İç denetim elemanları sahteciliğin faillerini, boyutunu, nedenini ve sahtecilikte kullanılan teknikleri belirleme teşebbüslerinde izlenecek prosedürler tasarlamalıdır.
- .4 İç denetim elemanları faaliyetlerde, mümkünse, soruşturmanın bütün seyri boyunca yönetim personeli, hukuk müşaviri ve diğer uzmanlar ile koordinasyon sağlamalıdır.
- .5 İç denetim elemanları soruşturmanın kapsamı ile kuruluşun güvenilirliği çerçevesinde suçlanan faillerin ve personelin haklarının farkında olmalıdır.

**SPEŞİFİK
STANDART**

**BİLGİLERİN İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

420 *İç denetim elemanları denetim sonuçlarını destekleyecek bilgileri toplamalı, analiz etmeli, yorumlamalı ve belgelendirmelidirler.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 Bilgilerin inceleme ve değerlendirme süreci aşağıdaki gibidir:

.1 Denetim amaçları ve çalışmanın kapsamı ile ilgili bütün konular hakkında bilgi toplanmalıdır.

a* Analitik inceleme prosedürleri hem mali hem de mali olmayan bilgiler arasındaki bağlantılar karşılaştırılmak ve incelenmek suretiyle yürütülür.

b* Analitik inceleme prosedürlerinin uygulamaya konması, aksi yönde koşullar olmadıkça, bilgiler arasında mantıklı bağlantılar olabileceği ya da kurulabileceği varsayımına dayanır. Aksi yönde koşullara örnek olarak alışılmadık ya da yinelenmeyen işlemler veya olaylar; muhasebeyle ilgili değişiklikler, idarî, operasyonel, çevresel ve teknolojik değişiklikler; etkin olamama; verimsizlik; hatalar; kanuna aykırılık veya yasadışı faaliyetler gösterilebilir.

c* Analitik inceleme prosedürleri bir denetim sırasında toplanan bilgilerin değerlendirmesini yapmada iç denetim elemanına verimli ve etkin araçlar sağlar.

* Not: Aralık 1991'de çıkarılan 8 No'lu İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ'den alınmıştır.

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

Değerlendirme, bilgilerle iç denetim elemanınca geliştirilen ya da saptanan beklentilerin karşılaştırılmasının sonucudur.

d*. Analitik inceleme prosedürleri diğer konuların yanı sıra şunların belirlenmesinde faydalıdır:

- tahmin edilmeyen değişiklikler,
- tahmin edilen farklılıkların oluşmaması,
- muhtemel hatalar,
- muhtemel kanuna aykırılıklar veya yasadışı fiiller,
- diğer alışılmadık ve tekrarlanmayan işlemler veya olaylar.

e*. Analitik inceleme prosedürleri aşağıdakileri kapsayabilir:

- cari dönem bilgileri ile önceki döneme ilişkin benzer bilgilerin karşılaştırılması.
- mali bilgiler ile mali olmayan nitelikteki uygun bilgiler arasındaki ilişkilerin incelenmesi (örneğin, kayıtlı bordro gideri ile çalışan sayısındaki ortalama değişiklikler karşılaştırılır).
- bilginin öğeleri arasındaki bağlantıların incelenmesi (örneğin, kayıtlı faiz gideri dalgalanmasının ilgili borç bakiyesindeki değişikliklerle kıyaslanması).
- bilginin başka organizasyonel birimlere ilişkin benzer bilgiyle karşılaştırılması.
- bilginin kuruluşun faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin bilgiyle karşılaştırılması.

f*. Analitik inceleme prosedürleri parasal meblağlar, fiziksel nicelikler, oranlar veya yüzdeler kullanılmak suretiyle uygulanabilir.

g*. Spesifik analitik inceleme prosedürleri oran, trend ve regresyon analizlerini, uygunluk testlerini, dönemler arası kıyaslamaları, bütçelerin, tahminlerin ve dışsal ekonomik bilginin karşılaştırmasını sayılanlarla sınırlı olmamak üzere kapsar.

* Not: Aralık 1991'de çıkarılan 8 No'lu İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ'den alınmıştır.

h*. Analitik inceleme prosedürleri müteakip denetim prosedürlerinin gerektirebileceği koşulların saptanmasında iç denetim elemanına yardımcı olur.

410.01 numaralı paragrafta yer alan ilke uyarınca denetimin planlanmasında iç denetim elemanları analitik inceleme prosedürlerinden yararlanmalıdırlar.

i*. Analitik inceleme prosedürleri denetim sonuçlarına katkıda bulunmak amacıyla bilgileri incelemek ve değerlendirmek için denetim sırasında da kullanılmalıdır. İç denetim elemanı yararlanılacak analitik inceleme prosedürlerinin kapsamının tespitinde, aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurmalıdır:

- İncelenmekte olan alanın önemi.
- İç kontrol sisteminin yeterliliği.
- Mali ve mali olmayan bilgilerin güvenilirliği ve elde edilebilirliği.
- Öngörülen analitik inceleme prosedürleri sonuçlarının kesinliği.
- Kuruluşun faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin karşılaştırılabilirliği ve elde edilebilirliği.
- Diğer inceleme prosedürlerinin denetim sonuçlarına ne ölçüde destek sağladığı.

Yukarıda sözü edilen faktörleri değerlendirdikten sonra, iç denetim elemanı denetim hedefine ulaşmak için gerekiyorsa, ek inceleme prosedürlerini dikkate almalı ve onlardan yararlanmalıdır.

j*. Analitik inceleme prosedürleri beklenmedik sonuçlar ve ilişkiler tespit ederse, iç denetim elemanı bu tür sonuçları ve ilişkileri incelemeli ve değerlendirmelidir.

k*. İç denetim elemanı sonuçların ve ilişkilerin yeterince açıklandığı konusunda tatmin oluncaya dek, incelemenin ve değerlendirmenin kapsamına yönetim bilgilerini ve diğer inceleme prosedürlerinin uygulanmasını dahil etmelidir.

l*. Aydınlatılmayan sonuçlar ve ilişkiler muhtemel bir hata, kanuna aykırılık veya yasadışı fiil türünden önemli bir durumun kanıtı olabilir.

* Not: Aralık 1991'de çıkarılan 8 No'lu İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ'den alınmıştır.

m*. Yeterince aydınlatılmayan sonuçlar ve ilişkiler yönetimin uygun kademelerine iletilmelidir. İç denetim elemanı, koşullara göre, uygun önlemleri tavsiye edebilir.

.2 Denetim bulgularına ve tavsiyelerine güçlü bir temel oluşturmak üzere bilginin yeterli, nitelikli, konuya uygun ve yararlı olması gerekir.

Yeterli bilgi; sağduyulu, bilgili birinin denetçiyle aynı sonuçlara varmasını sağlayacak ölçüde gerçeğe dayalı, tatmin edici ve inandırıcıdır.

Nitelikli bilgi; uygun denetim teknikleri kullanılması sayesinde güvenilir ve kolayca ulaşılabilir bilgidir.

Konuya uygun bilgi; denetim bulgularını ve tavsiyelerini desteklediği gibi denetim amaçlarıyla tutarlıdır.

Yararlı bilgi; kuruluşun hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olur.

.3 Kullanılan testler ve örnekleme teknikleri de dahil, inceleme prosedürleri, uygulanabilir olduğunda, önceden seçilmeli ve koşullar gerektirirse, genişletilmeli veya değiştirilmelidir.

.4 İç denetim elemanının tarafsızlığını sürdürmesi ve denetim hedeflerini karşılaması bakımından makul güvence sağlamak amacıyla bilgi toplama, analiz etme, yorumlama ve belgelendirme sürecine nezaret edilmelidir.

.02 İncelemeyi belgeleyen çalışma kağıtları iç denetim elemanınca doldurulmalı ve iç denetim biriminin yönetimi tarafından gözden geçirilmelidir. Bu kağıtlar elde edilen bilgileri ve yapılan analizleri belgelenmeli ve rapor edilecek bulguların ve tavsiyelerin dayanaklarına katkı sağlamalıdır.

.1** Denetim çalışma kağıtları, genellikle şu amaçlara yarar:

a. İç denetim elemanının raporu için temel kanıtsal destek sağlamak,

* Not: Aralık 1991'de çıkarılan 8 No'lu İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ'den alınmıştır.

** Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 6- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1987)

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

- b.** Denetimlerin planlanmasına, icrasına ve gözden geçirilmesine yardımcı olmak,
- c.** Denetim amaçlarının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belgelendirmek,
- d.** Üçüncü kişilerin incelemelerini kolaylaştırmak,
- e.** İç denetim biriminin kalite güvence programının değerlendirilmesi için bir temel oluşturmak,
- f.** Sigortayla ilgili talepler, sahtecilik vakaları, davalar gibi durumlarda kanıt sağlamak,
- g.** İç denetim elemanlarının meslekî gelişimine yardımcı olmak.

.2* Denetim çalışma kağıtlarının organizasyonu, tasarımı ve kapsamı incelemenin karakterine bağlı olacaktır.

Bununla birlikte denetim çalışma kağıtları denetim sürecinin şu yönlerini belgelemelidir:

- a.** Planlama,
- b.** İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- c.** Uygulanan inceleme prosedürleri, elde edilen bilgiler ve varılan sonuçlar,
- d.** Gözden geçirme,
- e.** Raporlama,
- f.** İzleme.

.3* Denetim çalışma kağıtları eksiksiz olmalı ve ulaşılan denetim sonuçlarının dayanaklarını içermelidir.

.4* Diğer konuların yanı sıra denetim çalışma kağıtlarında şunlar yer alabilir:

- a.** Planlama dokümanları ile denetim programları.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 6- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1987)

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

- b.** Kontrol soruları, iş akış şemaları, kontrol listeleri ve yazılı anlatımlar.
 - c.** Mülâkatlardan kaynaklanan notlar ve mutabakat tas-lakları.
 - d.** Organizasyon şemaları ve iş tanımları gibi orga-nizasyonel veriler.
 - e.** Önemli sözleşmelerin ve anlaşmaların kopyaları.
 - f.** Faaliyet politikaları ve mali politikalar hakkında bilgi.
 - g.** Kontrol değerlendirmelerinin sonuçları.
 - h.** Teyid ve vekâlet mektupları.
 - i.** İşlemlerin, süreçlerin ve hesap bakiyelerinin analizleri ve testleri.
 - j.** Analitik inceleme prosedürlerinin sonuçları.
 - k.** Denetim raporu ve yönetimin yanıtları.
 - l.** Denetim yazışmaları (ulaşılan denetim sonuçlarını belgeliyorsa).
- .5*** Denetim çalışma kağıtları kağıtlar, teypler, diskler, disketler, filmler veya diğer yazılı ya da sözlü araçlar biçiminde olabilir. Denetim çalışma kağıtları kağıttan başka araçlar biçimindeyse, yedek kopyalar hazırlanmasına özen gösterilmelidir.
- .6*** İç denetim elemanı finansal bilgiler hakkında rapor veriyorsa, denetim çalışma kağıtları, muhasebe kayıtlarının bu tür finansal bilgilerle uyuşup uyuşmadığını ya da bağdaşıp bağdaşmadığını belgelemelidir.
- .7*** Bazı denetim çalışma kağıtları, sürekli veya aktarılan denetim dosyaları olarak kategorize edilebilir. Bu dosyalar genellikle sürekli önemdeki bilgileri ihtiva eder.
- .8*** İç denetim birimi yöneticisi muhafaza edilecek çalışma kağıtları dosyalarının türüne, kullanılacak malzemeye, fihriste ve diğer ilgili konulara ilişkin politikalar belirlemelidir. Sorular ve denetim programı türünden

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 6- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1987)

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

standartlaştırılmış denetim çalışma kağıtları incelemenin verimliliğini artırabilir ve denetim çalışmasının delege edilmesini kolaylaştırabilir.

.9* Aşağıdakiler denetim çalışma kağıtlarının hazırlanmasında kullanılan tipik tekniklerdir:

a. Her bir çalışma kağıdı bir başlık ihtiva etmelidir. Başlık genellikle incelenmekte olan kuruluşun ya da fonksiyonun adından, muhtevasının betimlenmesinden ya da isminden veya çalışma kağıdının amacından ve denetimin sürdüğü dönemden ya da tarihlerden oluşur.

b. Her bir çalışma kağıdı denetçi tarafından imzalanmalı (parafe edilmeli) ve tarihlenmelidir.

c. Her bir çalışma kağıdı bir fihrist veya referans numarası içermelidir.

d. İnceleme teyid işaretleri (kontrol işareti) açıklanmalıdır.

e. Veri kaynakları net biçimde belirtilmelidir.

.10* Denetim çalışma kağıtlarının denetim raporlarını gerektiği gibi desteklediğinden ve bütün gerekli inceleme prosedürlerinin gerçekleştirildiğinden emin olunması için bütün çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi gerekir. Nezaret ile ilgili incelemenin kanıtı denetim çalışma kağıtlarında belgelenmelidir. İç denetim birimi yöneticisi gözden geçirmeden genelde sorumlu olmakla birlikte gözden geçirmenin gerçekleştirilmesi için iç denetim birimi mensuplarını görevlendirebilir. Gözden geçirme, denetim çalışma kağıtlarını hazırlayandan daha üst sorumluluk kademesince gerçekleştirilmelidir.

.11* Nezaretle ilgili incelemenin kanıtı, incelendikten sonra her bir çalışma kağıdına gözden geçirence tarih ve paraf konulmasıdır.

.12* Nezaret ile ilgili incelemenin kanıtını oluşturan diğer inceleme teknikleri; bir denetim çalışma kağıdının inceleme kontrol listesinin eksiksiz doldurulması ve/veya incelemenin niteliğini, derecesini ve sonuçlarını belirten bir notun hazırlanmasıdır.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 6- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1987)

- .13*** Gözden geçirenler bu süreçte ortaya çıkan sorunların yazılı kaydını (gözden geçirme notları) tutabilirler. Gözden geçirme notlarındaki sorunların ilişkisi kaldırılırken, gözden geçirme sırasında ortaya çıkan sorunların çözüldüğü konusunda çalışma kağıtlarında yeterli kanıtın sağlanmasına özen gösterilmesi gerekir.
- .14*** Denetim çalışma kağıtları kuruluşun malıdır.
- .15*** Denetim çalışma kağıtları dosyaları, genellikle, iç denetim biriminin kontrolü altında tutulmalıdır ve bunlara yalnızca yetkili personelin ulaşmasına izin verilmelidir.
- .16*** Yönetim ve kuruluşun diğer mensupları denetim çalışma kağıtlarına erişme talebinde bulunabilirler. Bu erişim denetim bulgularının doğruluğunu ortaya koymak veya açıklamak ya da kuruluşun diğer çalışmalarında denetim dokümantasyonundan yararlanmak için gerekebilir. Erişim iç denetim birimi yöneticisinin onayına bağlı olmalıdır.
- .17*** İç ve dış denetim elemanlarına birbirlerinin denetim çalışma kağıtlarına ulaşma hakkı verilmesi yaygın bir uygulamadır. Dış denetim elemanlarınca iç denetim çalışma kağıtlarına erişim, iç denetim birimi yöneticisinin onayıyla olmalıdır.
- .18*** Kuruluş dışında olup dış denetçi konumunda olmayan kişiler tarafından çalışma kağıtlarına ve raporlarına erişim taleplerinin olduğu durumlar söz konusudur. Bu tür taleplerle ilgili dokümanların verilmesinden önce, iç denetim birimi yöneticisi üst yönetimin ve/veya, gerekiyorsa, hukuk müşavirinin onayını almalıdır.
- .19*** İç denetim birimi yöneticisi denetim çalışma kağıtlarının saklanma koşullarını belirlemelidir. Bu muhafaza koşulları kuruluşun ilkeleriyle uyumlu ve bütün yasal ya da diğer zorunluluklara uygun olmalıdır.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 6- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1987)

SPESİFİK
STANDART

SONUÇLARIN İLETİLMESİ

430 *İç denetim elemanları, denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlamalıdır.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 Denetim incelemesinin tamamlanmasından sonra imzalı ve yazılı bir rapor gönderilmelidir. Ara raporlar yazılı ya da sözlü olabilir ve resmî veya gayriresmî biçimde iletilebilir.

.1° Hemen dikkat çekmeyi gerektiren bilgileri aktarmak, incelenmekte olan faaliyete ilişkin denetimin kapsamındaki değişiklikleri iletmek veya denetimin uzun bir döneme yayılması durumunda, inceleme süreci hakkında yönetimi bilgilendirmek için ara raporlardan yararlanılabilir.

Ara raporlardan yararlanılması nihaî rapora olan ihtiyacı azaltmaz ya da ortadan kaldırmaz.

.2° Denetim sonuçlarına dikkat çeken raporlar, denetlenen birimin yöneticisinin üzerindeki yönetim kademeleri için uygun olabilir. Bu raporlar nihaî rapordan ayrı ya da onunla birlikte gönderilebilir.

.3* Bir sahteciliğin ortaya çıkarılma safhası tamamlandığında ara ya da nihaî rapor hazırlanması ihtiyaridir. Rapor, bir soruşturma yapılması için yeterli bilginin mevcut olup olmadığını belirtecek biçimde iç denetim elemanının kanaatini içermelidir. Ayrıca, böyle bir karara temel oluşturulmasına yarayacak bulguları özetlemelidir.

a. Önemli bir sahtecilik olasılığı makul bir kesinliğe ulaştığında yönetim ya da kurul derhal bilgilendirilmelidir.

b. Bir sahtecilik soruşturmasının sonuçları; yayımlanmış finansal tabloların üzerine kurulu olduğu bir ya da birkaç yılın finansal durumu ve kuruluş faaliyetlerinin sonuçları hakkında evvelce ortaya çıkmamış olumsuz bir etkiye işaret edebilir. Böyle bir durumun ortaya çıkması halinde iç denetim, yönetimi ve direktörler kurulunu uygun biçimde bilgilendirmelidir.

° Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 2- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Şubat 1984)

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 3- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Haziran 1985)

- c. Yazılı rapor soruşturma aşaması tamamlandığında hazırlanmalıdır. Rapor bütün bulguları, kanaatleri, tavsiyeleri ve alınan düzeltici önlemleri kapsamalıdır.
 - d. Sahtecilik olayıyla ilgili olarak önerilen raporun taslağı incelenmek üzere hukuk müşavirine sunulmalıdır.
- .02** İç denetim elemanı nihaî resmî raporu yayımlamadan önce kanaatlerini ve tavsiyelerini yönetimin uygun kademelerinde tartışmalıdır.
- .1° Sonuçların ve tavsiyelerin tartışılması genellikle denetim sürerken ve/veya denetim sonrası toplantılarda (ayrılırken yapılan görüşmelerde) gerçekleşir. Başka bir teknik de, taslak denetim raporunun denetlenen her birimin yöneticisine gözden geçirilmesidir. Bu tartışmalar ve incelemeler denetlenene spesifik maddeleri açıklığa kavuşturmak ve bulgulara, sonuçlara ve tavsiyelere ilişkin görüş belirtmek fırsatı vermek suretiyle olguların yanlış anlaşılmadığının ve yanlış yorumlanmadığının güvence altına alınmasına katkıda bulunur.
 - .2° Tartışmalara ve gözden geçirmelere katılanların düzeyi kuruluşa ve raporun niteliğine göre değişmekle birlikte, genellikle faaliyetlerin ayrıntılarını yeterince bilenler ve düzeltici önlemlerin yürütülmesinde yetkili olabilenler bu tartışmalara ve gözden geçirmelere katılabilirler.
- .03** Raporlar objektif, açık, özlü, yapıcı ve zamanlı olmalıdırlar.
- .1° Objektif raporlar; olguya dayalı, önyargı ve çarpıtmadan uzaktır. Bulgular, sonuçlar ve tavsiyeler taraf tutmaksızın raporda yer almalıdır.
 - .2° Açık raporlar; kolayca kavranır ve mantığa uygundur. Açıklık, gereksiz teknik dilden kaçınılarak ve yeterli destekleyici bilgi sunularak geliştirilebilir.
 - .3° Özlü raporlar; konuya uygundur ve gereksiz ayrıntıya girmez. Bu raporlar düşünceleri mümkün olan en az kelimeyle eksiksiz ifade eder.
 - .4° Yapıcı raporlar; muhtevalarından ve güçlerinden dolayı denetlenene ve kuruluşa katkı sağlayıp ihtiyaç duyulan alanlarda iyileşmelere yol açanlardır.

^o Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 2- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Şubat 1984)

- .5° Zamanlı raporlar; aşırı gecikme olmaksızın yayımlananlar olup, hızlı etkin önlemler alınmasına imkân verir.
- .04** Raporlar denetimin amacını, kapsamını ve sonuçlarını göstermeli ve mümkün olduğunda, denetçinin kanaatini belirten bir deyim içermelidir.
- .1° Denetim raporunun formatı ve muhtevası kuruluşa ve denetim türüne göre değişmekle birlikte, raporlarda denetimin amacına, kapsamına ve sonuçlarına asgari düzeyde yer verilmelidir.
- .2° Denetim raporları arka plan bilgileri ve özetleri içerebilir. Arka plan bilgi, incelenen kuruluşun birimlerini ve fonksiyonlarını tanımlayıp uygun açıklayıcı bilgi sağlayabilir. Denetim raporları önceki raporda yer alan bulguların, sonuçların ve tavsiyelerin önem derecesini de kapsayabilir. Raporda ayrıca, programlanmış bir denetimin mi yoksa talebe bağlı bir denetimin mi söz konusu olduğuna işaret edilebilir. Özetler rapora dahil edildiyse, bunlar, denetim raporunun muhtevasının dengeli sunumları olmalıdır.
- .3° Amaca ilişkin ifadeler denetimin amaçlarını belirtmelidir. Bunlar, gerektiğinde, niçin denetim yapıldığı ve ulaşılmak istenenin ne olduğu hakkında okuyucuya bilgi verebilir.
- .4° Kapsama ilişkin ifadeler denetlenmiş faaliyetleri tanımlamalı, gerekli olduğu yerde destekleyici bilgiyi, örneğin denetimde geçen zamanı içermelidir. Denetimin sınırlarını çizmek amacıyla gerekirse incelenmeyen faaliyetler belirtilmelidir. Yürütülen denetimin niteliği ve genişliği ayrıca ayrıntılı olarak resmedilmelidir.
- .5° Sonuçlara ilişkin ifadeler bulguları, sonuçları (görüşleri) ve tavsiyeleri kapsayabilir.
- .6° Bulgular olguyla doğrudan ilgili ifadelerdir. İç denetim elemanının sonuçlarına ve tavsiyelerine destek sağlamak için gerekli olan ya da onların yanlış anlaşılmasını önleyen bulgular nihaî denetim raporunda yer almalıdır. Tali nitelikteki bilgiler ve bulgular sözlü olarak ya da informel yazışmalar yoluyla iletilebilir.

° Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 2- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Şubat 1984)

Denetim bulguları “yapılan” ile “yapılması gereken”in karşılaştırılması süreciyle ortaya çıkar. Bir farklılık olsun ya da olmasın iç denetim elemanı, üzerine rapor inşa edeceği bir dayanağa sahiptir. Koşullar kriterlere uygunsa, tatminkâr icraatın denetim raporunda ifade edilmesi uygun olabilir. Bulgular aşağıdaki vasıfları temel almalıdır:

Kriterler: Değerlendirme ve/veya inceleme yapıldığında kullanılan standartlar, ölçüler ve beklenenler (olması gereken).

Durum: İnceleme seyri içinde iç denetim elemanının bulunduğu olguya dayalı kanıt (olan).

Beklenen durumlar ile mevcut durumlar arasında farklılıklar söz konusu ise, bu takdirde;

Sebep: Beklenen durumlar ile fiili durumlar arasındaki farklılığın nedeni (niye farklılıklar var).

Etki: Durumun kriterlerle aynı olmaması dolayısıyla denetlenen kuruluşun ve/veya başkalarının karşılaşacağı risk veya maruz kalınan zarar olasılığı (farklılığın etkisi). Riskin ve maruz kalınan zarar olasılığının derecesinin belirlenmesinde, iç denetim elemanları o kuruluşun mali tabloları üzerinde denetim bulgularının etkisinin olabileceğini dikkate almalıdırlar.

Rapor edilen bulgulara tavsiyeler, denetlenenin gerçekleştirdikleri ve başka bir yerde belirtilmedilerse, destekleyici bilgiler de eklenebilir.

- .7° Sonuçlar (görüşler) iç denetim elemanının incelenmiş faaliyetlerle ilgili bulguların etkileri üzerine yaptığı değerlendirmeleridir. İç denetim elemanları, çoğunlukla, genel etkilere dayandırılan bir perspektif içinde bulguları ortaya koyarlar. Denetim sonuçları, denetim raporuna alınmışlarsa, tam anlamıyla açık biçimde belirtilmelidir. Sonuçlar denetim kapsamının bütününe veya spesifik yönleri kapsayabilir. Sonuçlar, burada sayılanlarla sınırlı olmamak kaydıyla, faaliyet veya program amaçlarının ve hedeflerinin kuruluşunkilere uyup uymadığını; kuruluşun amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleşip gerçekleşmediğini ve incelenmekte olan faaliyetin istenildiği gibi işler halde olup olmadığını içerebilir.

° Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 2- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Şubat 1984)

- .05** Raporlar muhtemel iyileşmeler ile ilgili tavsiyeleri ve tatmin edici düzeydeki icraat ile düzeltici önlemleri onaylayabilir.
- .1°** Tavsiyeler iç denetim elemanının bulgularına ve sonuçlarına dayanır. Tavsiyeler mevcut koşulları düzeltmek ve faaliyetleri geliştirmek amacıyla adım atılmasını gerektirir. Arzulanan sonuçlara ulaşılmasında, tavsiyeler yönetime rehberlik ederek performansın güçlendirilmesine veya düzeltilmesine yönelik yaklaşımlar getirebilir. Tavsiyeler genel ya da spesifik olabilir. Örneğin, bazı koşullarda iyileştirmelerle ilgili genel hareket planı ve spesifik önlemler tavsiye edilmesi ihtiyaridir. Başka koşullarda ise sadece daha kapsamlı soruşturma veya araştırma yapılmasının önerilmesi uygun olabilir.
- .2°** Denetim raporunda, son denetimden ya da etkin kontrol edilen bir faaliyetin tesisinden bu yana meydana gelen iyileşmeler konusunda denetlenenin başarılarına yer verilebilir. Mevcut koşulların tarafsız biçimde sunulması ve denetim raporuna doğru perspektif ve amaca uygun denge kazandırılması için bu tür bilgi gerekebilir.
- .06** Denetim raporunda denetlenenin sonuçlara veya tavsiyelere ilişkin görüşlerine yer verilebilir.
- .1°** İç denetim elemanı, denetlenenle müzakerelerinin bir parçası olarak, denetim sonuçları ve ihtiyaç duyulduğu şekilde faaliyetleri iyileştirmeye yönelik bir eylem planı üzerinde mutabakat sağlamaya çalışmalıdır. İç denetim elemanı ve denetlenen denetim sonuçları üzerinde mutabakata varamazlarsa, denetim raporunda hem konu hakkındaki görüşler hem de uzlaşmazlık nedenleri belirtilebilir. Denetlenenin yazılı yorumları denetim raporuna bir ek olarak dahil edilebilir. Bir başka seçenek de denetlenenin görüşlerinin rapor metni içinde veya bir kapak yazıyla sunulabilmesidir.
- .07** İç denetim birimi yöneticisi ya da onun tarafından görevlendirilen birisi, gönderilmeden önce denetim raporunu gözden geçirip onaylamalı ve raporun kimlere verileceğine karar vermelidir.

^o Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 2- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Şubat 1984)

- .1° İç denetim birimi yöneticisi veya onun görevlendireceği kişi bütün nihaî raporları onaylamalı ve yerine göre imzalamalıdır. Spesifik durumlar gerektiriyorsa, iç denetim birimi yöneticisinin adına yetkili denetçinin, nezaret edenin ya da kıdemli denetçinin raporu imzalamasına özen gösterilmelidir.
- .2° “İmza” terimi, yetkili iç denetim elemanının rapora el yazısıyla adını yazarak imzalaması gereğini ifade eder. Bir başka seçenek de imzanın bir kapak (üst) yazısında olmasıdır. Raporu imzalamaya yetkili iç denetim elemanı iç denetim birimi yöneticisince belirlenmelidir. Denetim raporları elektronik araçlarla dağıtılıyorsa, raporun imzalı nüshası iç denetim biriminde dosyada muhafaza edilmelidir.
- .3° Denetim raporları denetim sonuçlarına gerekli özenin gösterilmesini sağlayabilecek kuruluş mensuplarına dağıtılmalıdır.

Bunun anlamı düzeltici önlemleri alacak ya da düzeltici önlemler alınmasını sağlayabilecek pozisyondaki kişilere raporun gönderilmesi gereğidir. Nihaî denetim raporu denetlenen her bir birimin yöneticisine dağıtılmalıdır. Kuruluşun daha üst kademelerinde bulunan mensuplara sadece özet bir rapor verilebilir. Raporlar ayrıca, dış denetim elemanları ve kurul gibi diğer ilgili ve rapordan etkilenen birimlere de gönderilebilir.

- .4° Bazı bilgiler hizmete özel, mahfuz haklara ilişkin olduğundan veya kural dışı ya da yasadışı fiillerle ilgili olduğundan, bu bilgilerin raporun gönderildiği bütün taraflara açıklanması uygun olmayabilir. Ancak bu tür bilgiler ayrı bir raporda açıklanabilir. Üst yönetimin müdahil olduğu durumlar rapora alınıyorsa, rapor kurula ya da kuruluş bünyesindeki benzer seviyedeki bir üst kademeye sunulmalıdır.

- .08° Nihaî raporda bir hata olduğu tespit edilirse, iç denetim elemanı düzeltilen bilgiyi gösterir bir tashihi raporu gönderme ihtiyacını dikkate almalıdır. Tashihi edilen denetim raporu, önceki raporun gönderildiği bütün kişilere gönderilmelidir. “Hata” istenmeden kullanılan yanlış bir ifade veya önemli bilgi eksikliği olarak tanımlanır.

° Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 2- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Şubat 1984)

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 11- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Nisan 1993)

SPESİFİK
STANDART

İZLEME

440 *İç denetim elemanları raporlanan denetim bulguları hakkında uygun tedbirin alındığını tespit etmek üzere izleme faaliyetinde bulunmalıdırlar.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 İç denetim elemanları düzeltici adımın atıldığını ve istenen sonuçların gerçekleştiğini veya yönetimin ya da kurulun raporda yer alan bulgularla ilgili olarak iyileştirici önlem almama riskini üstlendiğini belirlemelidirler.

.1^{oo} İzleme, raporda yer alan denetim bulgularıyla ilgili olarak yönetimde alınan önlemlerin yeterliliğinin, etkinliğinin ve zamanlılığının iç denetim elemanınca tespit edilme süreci olarak tanımlanır. Uygun olduğunda, iç denetim elemanları dış denetim elemanlarınca ya da başkalarının ortaya konan bulguların izleme sorumluluğunu üstlenebilirler.

.2^{oo} İzleme sorumluluğu iç denetim biriminin resmî (yazılı) tüzüğünde tanımlanmalıdır.

.3^{oo} Raporda yer alan denetim bulgularını karşılayacak uygun tedbirleri kararlaştırma sorumluluğu yönetime aittir. Denetim bulguları olarak rapora alınan hususlarla ilgili zamanlı idarî çözüm planını değerlendirme sorumluluğu iç denetim birimi yöneticisine aittir. İzlemenin kapsamına karar verirken, iç denetim elemanları kuruluş bünyesindeki başka mensuplarca yürütülen izleme karakterli prosedürlere ne ölçüde güven duyabileceklerini dikkate almalıdırlar.

.4^{oo} Bu standartların 110.01.6 (b) paragrafında ifade edildiği üzere, yönetim maliyet mülahazasıyla ya da diğer mülahazalarla raporlanan olayların düzeltilmemesi riskini üstlenmeye karar verebilir. Kurul yönetimin önemli denetim bulgularına ilişkin kararları konusunda bilgilendirilmelidir.

.5^{oo} İzlemenin niteliği, zamanı ve kapsamı iç denetim birimi yöneticisince belirlenmelidir.

^{oo} Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 13- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Haziran 1993)

- .6^{oo}** Uygun izleme prosedürlerinin belirlenmesinde göz önünde bulundurulacak faktörler şunlardır:
- a.** Raporlanan bulguların önemi.
 - b.** Raporlanan durumu düzeltmek için gerekli masrafın ve girişimin boyutu.
 - c.** Düzeltici adım başarısız olursa oluşabilecek riskler.
 - d.** Düzeltici adımın karmaşıklığı.
 - e.** Gerekli zaman periyodu.
- .7^{oo}** Raporlanan bazı bulgular yönetim tarafından derhal önlem alınmasını gerektirecek derecede önemli olabilir. Bu tür olaylar, kuruluş üzerindeki olası etkileri dolayısıyla, düzeltilinceye dek iç denetim elemanları tarafından gözlenmelidir.
- .8^{oo}** Yönetimin sözlü ya da yazılı cevabından; denetim bulgularının nispi önemine göre ağırlıklandırıldığında, alınan önlemlerin zaten yeterli olduğunun anlaşıldığına iç denetim birimi yöneticisinin karar verdiği durumlar bulunabilir. Bu gibi durumlarda, izleme müteakip denetimin bir parçası olarak yürütülebilir.
- .9^{oo}** İç denetim elemanları, denetim bulguları üzerine alınan önlemlerin temel koşulları düzelttiğini saptamalıdır.
- .10^{oo}** İç denetim birimi yöneticisi denetim çalışma planları hazırlanmasının bir parçası olarak izlenen faaliyetlerinin programlanmasından sorumludur.
- .11^{oo}** İzlemenin programlanması; düzeltici önlemin geliştirilmesindeki zorlukların derecesine ve zamanlamanın önemine ve ayrıca karşılaşılan zarara uğrama ihtimaline ve riskine dayandırılmalıdır.
- .12^{oo}** İç denetim birimi yöneticisi aşağıdaki konuları kapsamak üzere prosedürleri oluşturmalıdır:
- a.** Yönetimin denetim bulgularına verdiği yanıtın gerektirdiği çerçevede bir zaman çizelgesi.

^{oo} Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 13- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Haziran 1993)

- b.** Yönetimin yanıtının değerlendirilmesi.
- c.** (mümkünse) yanıtın kontrolü.
- d.** (mümkünse) izleme denetimi.
- e.** Tatmin edici olmayan yanıtları/önlemleri -ki buna risk üstlenme dahildir- uygun kademeye çıkaran raporlama prosedürü.

.13^{oo} İzlemeyi etkin bir biçimde gerçekleştirmek için yararlanılan teknikler şu hususları içerir:

- a.** Denetim raporu bulgularının önlemin alınmasından sorumlu uygun yönetim kademelerine bildirilmesi.
- b.** Denetim sırasında veya raporu tamamlandıktan sonra makul bir süre içinde yönetimden denetim bulgularıyla ilgili yanıtlarının alınması ve değerlendirilmesi. Yanıtlar, alınacak tedbirin yeterliliğini ve zamanlamasını değerlendirmek için iç denetim birimi yöneticisine yeterli bilgiler sağlıyorsa, daha yararlı olur.
- c.** Daha önce raporlanan durumları düzeltmek için yönetimin gösterdiği çabaların hangi durumda olduğunu değerlendirmek amacıyla yönetimden periyodik güncel verilerin alınması.
- d.** İzleme karakterli prosedürler konusunda sorumluluk verilmiş diğer organizasyonel birimlerden raporlar alınması ve bunların değerlendirilmesi.
- e.** Denetim bulgularına verilen yanıtların durumu hakkında yönetime ve kurula rapor sunulması.

^{oo} Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 13- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Haziran 1993)

STANDART 500 – İÇ DENETİM BİRİMİNİN YÖNETİMİ

GENEL STANDART

İÇ DENETİM BİRİMİNİN YÖNETİMİ

500 *İç denetim birimi yöneticisi iç denetim birimini işin gereğine uygun olarak yönetmelidir.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 İç denetim birimi yöneticisi iç denetim birimini;

.1 yönetimce onaylanan ve kurulca kabul edilen denetim çalışmasını, genel amaçları gerçekleştirecek ve sorumlulukları yerine getirecek;

.2 kaynakları verimli ve etkin biçimde kullanacak;

.3 “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları”na uygun düşecek

biçimde işin gereğine uygun olarak yönetmekten sorumludur.

SPESİFİK STANDART

AMAÇ, YETKİ VE SORUMLULUK

510 *İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim biriminin amacını, yetkisini ve sorumluluğunu gösteren bir dokümana sahip olmalıdır.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 İç denetim birimi yöneticisi, birimle ilgili resmî yazılı bir dokümanın (tüzük) yönetimce onaylanmasını ve kurulca kabul edilmesini talep etmekten sorumludur.

SPESİFİK STANDART

PLANLAMA

520 *İç denetim birimi yöneticisi iç denetim biriminin sorumluluklarını yerine getirmesi için planlar hazırlamalıdır.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 Bu planlar iç denetim biriminin tüzüğü ve kuruluşun hedefleri ile uyumlu olmalıdır.

- .02** Planlama sürecine;
- .1** Hedefler belirlenmesi,
 - .2** Denetim çalışma planları hazırlanması,
 - .3** İş gücü planları ve mali tahminler yapılması,
 - .4** Faaliyet raporları oluşturulması,
- dahildir.
- .03** İç denetim biriminin **hedefleri**, spesifik faaliyet planları ve bütçeler çerçevesinde icraya elverişli ve mümkün olduğu ölçüde ölçülebilir olmalıdır. Hedeflere ölçüm kriterleri ve icraatın sona erme tarihi eşlik etmelidir.
- .04** Planlanan denetim çalışmasının kapsamı ile başkaları tarafından yürütülen denetim çalışmasının niteliği ve kapsamı dikkate alınmak suretiyle **denetim çalışma planlarında** (a) denetlenecek faaliyetlerin neler olduğuna; (b) faaliyetlerin ne zaman denetleneceğine ve (c) gerekli tahmini süreye yer verilmelidir. Denetim çalışma planının önceliklerinin saptanmasında dikkate alınacak hususlara şunlar dahil edilmelidir: (a) önceki denetimin tarihi ve sonuçları; (b) maruz kalınan mali kayıplar; (c) muhtemel kayıp ve risk; (d) yönetimin talepleri; (e) faaliyetlerdeki, programlardaki, sistemlerdeki ve kontrollardaki önemli değişiklikler; (f) operasyonel yararları gerçekleştirme fırsatları ve (g) denetim personelinin kapasitesi ve bu personeldeki değişiklikler. Çalışma planı öngörülmeyen taleplerin iç denetim birimi tarafından karşılaması için yeterince esnek olmalıdır.
- .1*** Yukarıda kullanıldığı biçimiyle risk terimi, bir olay ya da eylemin kuruluşu olumsuz bir biçimde etkileyebilme olasılığıdır.
- .2*** Riskin etkileri şunları içerebilir:
- a.** Hatalı, zamansız ve noksan veya bir şekilde güvenilir olmayan bilgiler kullanılarak yanlış bir karar alınması.
 - b.** Hatalı kayıt tutulması, uygun olmayan muhasebe kayıtları, aldatıcı mali raporlama, mali kayıplar ve zarar.
 - c.** Varlıkların uygun şekilde korunmasındaki aksaklık.

* Not: Aralık 1991'de çıkarılan 9 No'lu İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ'den alınmıştır.

- d. Kullanıcı memnuniyetsizliği, olumsuz tanıtım ve kuruluşun güvenilirliğine zarar verilmesi.
 - e. Organizasyonel politikalara, planlara ve prosedürlere bağlılığın aksaması veya ilgili yasalarla ve idari düzenlemelerle uyumun sağlanamaması.
 - f. Kaynakların ekonomik olmayan biçimde tedarik edilmesi veya verimli ve etkin olmayan biçimde kullanılması.
 - g. Faaliyetler ve programlar için saptanmış amaçlara ve hedeflere ulaşmadaki başarısızlık.
- .3* Risk değerlendirme sürecinin ilk aşaması denetlenebilir faaliyetleri belirlemek ve kataloglamaktır.
- .4* Denetlenebilir faaliyetler tanımlanabilmeye ve değerlendirilebilmeye elverişli olan konular, birimler veya sistemlerden oluşur. Denetlenebilir faaliyetler şunları kapsar:
- a. Politikalar, prosedürler ve uygulamalar,
 - b. Maliyet merkezleri, kâr merkezleri ve yatırım merkezleri,
 - c. Defteri kebir borç ve alacak hesap toplamları,
 - d. Bilgi sistemleri (elle ya da bilgisayarla tutulan),
 - e. Önemli sözleşmeler ve programlar,
 - f. Ürün ve hizmet servisleri türünden organizasyonel birimler,
 - g. Elektronik veri işleme, satın alma, pazarlama, üretim, finans, muhasebe ve insan kaynakları gibi fonksiyonlar,
 - h. Satışlar, tahsilat, satın alma, ödeme, envanter ve maliyet muhasebesi, üretim, nakit, bordro ve yatırım malları gibi işlem sistemleri,
 - i. Mali tablolar,
 - j. Yasalar ve yönetmelikler.

* Not: Aralık 1991'de çıkarılan 9 No'lu İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ'den alınmıştır.

- .5*** Risk faktörleri kuruluşu olumsuz etkileyebilecek koşulların ve/veya olguların nispi önemini ve meydana gelme olasılığını belirlemek için kullanılan kriterlerdir.
- .6*** Yararlanılan risk faktörlerinin sayısının sınırlı tutulması gerekmele birlikte, bu sayı iç denetim birimi yöneticisinin risk değerlendirmesinin kapsamlı olduğuna güven duymasını sağlamaya yetmelidir.
- .7*** Risk faktörlerine şunlar dahil edilebilir:
- a.** Etik ortam ve amaçların gerçekleştirilmesi için yönetim üzerindeki baskı.
 - b.** Personelin uzmanlığı, yeterliliği ve güvenilirliği.
 - c.** Varlıkların büyüklüğü, likiditesi veya işlem hacmi.
 - d.** Mali ve ekonomik koşullar.
 - e.** Rekabet koşulları.
 - f.** Faaliyetlerin karmaşıklığı ve değişkenliği.
 - g.** Müşterilerin, tedarikçilerin ve devlet düzenlemelerinin etkisi.
 - h.** Bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemlerinin düzeyi.
 - i.** Faaliyetlerin coğrafi dağılımı.
 - j.** İç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği.
 - k.** Organizasyonel, operasyonel, teknolojik ve ekonomik değişiklikler.
 - l.** Yönetimin yargıları ve muhasebe tahminleri.
 - m.** Denetim bulgularının kabulü ve atılan düzeltici adım.
 - n.** Önceki denetimlerin tarihleri ve sonuçları.
- .8*** İç denetim birimi yöneticisi risk faktörlerinin nispi önemlerinin belirlenmesi için bu faktörlerin ağırlıklandırılmasına karar verebilir. Risk faktörlerinin

* Not: Aralık 1991'de çıkarılan 9 No'lu İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ'den alınmıştır.

ağırlıklandırılması bir faktörün denetim ile ilgili faaliyetin seçilmesi üzerindeki nispi etkisi hakkında iç denetim birimi yöneticisinin yargısını gösterir.

- .9*** Risk değerlendirmesi muhtemel olumsuz koşulların ve/veya olayların değerlendirilmesi ve meslekî yargıların bunlara entegre edilmesi ile ilgili sistematik bir süreçtir. Risk değerlendirme süreci denetim çalışma planının hazırlanması için meslekî yargıları organize ve entegre etme araçlarını sağlamalıdır. İç denetim birimi yöneticisi, genellikle, daha yüksek risk taşıyan faaliyetlere daha yüksek denetim önceliği tanınmalıdır.
- .10*** İç denetim birimi yöneticisi değişik kaynaklardan elde ettiği bilgileri risk değerlendirme sürecine entegre etmelidir. Bu tür kaynaklar, sayılanlarla sınırlı olmamak üzere şunları kapsar: kurulla ve yönetimin çeşitli mensuplarıyla müzakereler; yönetim ve iç denetim birimi personeli arasındaki müzakereler; dış denetim elemanlarıyla müzakereler; yürürlükteki yasaların ve yönetmeliklerin uygulanmasının dikkate alınması; mali ve operasyonel verilerin analizi; daha önceki denetimlerin gözden geçirilmesi ve sektörel veya ekonomik trendler.
- .11*** Risk değerlendirme süreci denetim çalışma planının önceliklerini saptamak için iç denetim birimi yöneticisine yol göstermelidir. İç denetim birimi yöneticisi, dış denetim elemanlarıyla yapılan koordinasyon ve yönetim ile kurulun talepleri türünden diğer bilgileri göz önünde bulundurduktan sonra tasarladığı denetim çalışma planını değiştirebilir.
- .12*** Denetim çalışma planı hazırlandıktan sonra denetlenebilir faaliyetler kataloğunda veya ortaya çıkan ilgili risk faktörlerinde her önemli değişikliğin etkisinin periyodik bir değerlendirmesi yapılmalıdır. Bu tür bir değerlendirme, denetim önceliklerinde ve çalışma planında gerekli düzeltmelerin yapılmasında iç denetim birimi yöneticisine yardımcı olacaktır.

* Not: Aralık 1991'de çıkarılan 9 No'lu İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ'den alınmıştır.

- .05 İş gücü planları ve bütçeler**, -ki bunlara denetçilerin sayısı ile bunların çalışmalarını yürütmek için gereken bilgiler, beceriler ve uzmanlıklar dahildir- denetim çalışma planlarından, idarî faaliyetlerden, eğitim ve yetiştirme ihtiyaçlarından ve denetim araştırma ve geliştirme çabalarından hareketle tespit edilmelidir.
- .06 Faaliyet raporları**, yönetime ve kurula periyodik olarak sunulmalıdır. Bu raporlar, (a) kurumun hedefleri ve denetim çalışma planları ile icraatını ve (b) mali tahminlerle harcamalarını karşılaştırmalıdır. Bunlar önemli farklılıklarla ilgili nedenleri açıklamalı ve alınan veya ihtiyaç duyulan herhangi bir önlemi belirtmelidir.

**SPESİFİK
STANDART**

POLİTİKALAR VE PROSEDÜRLER

- 530** *İç denetim birimi yöneticisi yol göstermek üzere denetim personelinin yazılı politikalar ve prosedürlerle teçhiz etmelidir.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

- .01** Yazılı dokümanların biçimi ve muhtevası iç denetim biriminin yapısına ve büyüklüğüne ve çalışmasının karmaşıklığına uygun olmalıdır. Formel idarî ve teknik denetim elkitablarına bütün iç denetim birimlerince ihtiyaç duyulmayabilir. Küçük bir iç denetim birimi informal biçimde yönetilebilir. Bu tür birimin denetim personeli günlük olarak, yakın gözetim ve yazılı muhtıralar aracılığıyla yönetilebilir ve kontrol edilebilir. Büyük bir iç denetim biriminde ise denetim personeline birimin icraat standartlarıyla istikrarlı bir uyum içinde rehberlik etmek üzere daha formel ve kapsamlı politikalara ve prosedürlere gerek vardır.

**SPESİFİK
STANDART**

PERSONEL YÖNETİMİ VE GELİŞİMİ

- 540** *İç denetim birimi yöneticisi birim personelinin seçilmesine ve geliştirilmesine ilişkin bir program oluşturmalıdır.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

- .01** Program şunları sağlamalıdır:

- .1 Her kademedeki denetim personeli için yazılı iş tanımlarının hazırlanması.
- .2 Nitelikli ve yetenekli bireylerin seçilmesi.
- .3 Her iç denetim elemanının yetiştirilmesi ve kendilerine sürekli eğitim fırsatları tanınması.
- .4 Her iç denetim elemanının performansının yılda en az bir kez değerlendirilmesi.
- .5 İç denetim elemanlarına performansları ve meslekî gelişmeleri ile ilgili olarak danışmanlık hizmeti sağlanması.

**SPESİFİK
STANDART**

DIŞ DENETİM ELEMANLARI

550 *İç denetim birimi yöneticisi iç ve dış denetim çabalarının gerektiği gibi koordine edilmesini sağlamalıdır.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 Denetim kapsamının yeterli olmasını sağlamak ve çabalardaki tekrarı asgariye indirmek bakımından iç ve dış denetim çalışmaları koordine edilmelidir.

.1* İç denetim çalışmasının kapsamı hem mali hem de operasyonel amaçları ve faaliyetleri kavrar. İç denetim çalışmasının kapsamı Standart 300'de yer almıştır. Öte yandan dış denetim elemanlarının olağan incelemeleri yıllık mali tabloların genel doğruluğu hakkındaki kanaati destekleyecek yeterli kanıt elde etmek için tasarlanır. Dış denetim elemanlarının çalışmalarının kapsamı ise kendilerinin meslekî standartları tarafından belirlenir ve uygulanan prosedürlerin yeterliliği ve yıllık mali tablolarla ilgili olarak kanaat belirtilmesi amaçlarıyla elde edilen kanıt hakkında karara varmaktan kendileri sorumludurlar.

.2* Dış denetim elemanının çalışmasının gözetimi– ki buna iç denetimle koordinasyon dahildir– genellikle kurulun sorumluluğu altındadır. Fiili koordinasyon iç denetim birimi yöneticisinin sorumluluğunda olmalıdır. İç denetim birimi yöneticisi denetim çalışmasının etkin koordinasyonunu gerçekleştirmek için kurulun desteğine ihtiyaç duyacaktır.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 5- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Ekim 1987)

- .3* Dış ve iç denetim elemanlarının çalışmalarının koordine edilmesinde, iç denetim birimi yöneticisi, iç denetim elemanlarınca Standart 300'e göre yürütülecek çalışmanın dış denetim elemanlarının iç denetimin kapsamının amaçları çerçevesinde güvenilen çalışması ile mükerrerlik oluşturmamasını sağlamalıdır. İç denetim elemanları meslekî ve organizasyonel raporlama sorumluluklarının imkân verdiği ölçüde incelemelerini denetimde maksimum koordinasyona ve verimliliğe olanak sağlayacak bir tarzda yürütmelidirler.
- .4* İç denetim, mali tabloların yıllık denetimleriyle bağlantılı olarak dış denetim elemanları için çalışma yürütülmesi konusunda anlaşılabilir. İç denetimce dış denetçilere yardım etmek amacıyla yürütülen çalışmanın gerektirdiği sorumlulukların yerine getirilmesi "**İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları**"nın ilgili bütün hükümlerine tabidir.
- .5* İç denetim birimi yöneticisi iç ve dış denetim elemanları arasındaki koordinasyonu düzenli biçimde değerlendirmelidir. Bu değerlendirmeler iç ve dış denetimin genel verimliliğinin -toplam denetim maliyetleri dahil- değerlendirmesini de kapsamalıdır.
- .6* Gözetim rolünün yerine getirirken kurul iç denetim birimi yöneticisinden dış denetim elemanının performansının değerlendirilmesini isteyebilir. İç denetim birimi yöneticisi tarafından yapılan herhangi bir değerlendirme dış denetim elemanının çalışmasının verimliliğinin ve etkinliğinin yeterli kanıtlarına dayanmalıdır.
- .7*° İç denetim birimi yöneticisi iç ve dış denetim elemanları arasındaki koordinasyonun değerlendirme sonuçlarını dış denetim elemanının performansına ilişkin yorumlarla birlikte yönetime ve kurula bildirmelidir.
- .8*° Dış denetim elemanlarının meslekî standartları gereğince belirli konuları kurula iletmeleri gerekebilir. İç denetim birimi yöneticisi konuların anlaşılması amacıyla bunlarla ilgili olarak dış denetim elemanlarıyla iletişim kurmalıdır. Bu konulara aşağıdakiler dahil edilebilir:

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 5- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Ekim 1987)

° Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 7- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Ekim 1989)

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

- a. Önemli kontrol zayıflıkları,
- b. Hatalar ve düzensizlikler,
- c. Yasadışı fiiller,
- d. Yönetim kararları ve muhasebe tahminleri,
- e. Önemli denetim değişiklikleri,
- f. Yönetimle olan uyumsuzluklar,
- g. Denetimin yürütülmesinde karşılaşılan güçlükler.

.02 Denetim çabalarının koordinasyonu şunları içerir:

- .1** Ortak ilgi konularını müzakere etmek için periyodik toplantılar.
- a.*** İç ve dış denetim elemanlarının planlanan denetim faaliyetleri denetim kapsamının koordine edilmesini ve mükerrer girişimlerin en aza indirilmesini sağlamak üzere müzakere edilmelidir. Denetim süreci boyunca denetim çalışmasının koordinasyonunu ve denetim faaliyetinin verimli ve zamanlı bir biçimde tamamlanmasını sağlamak ve o tarihe kadar yürütülen çalışmalardan elde edilen bulguların planlanmış çalışma kapsamında ayarlama gerektirip gerektirmediğini saptamak üzere yeterli sayıda toplantı programlanmalıdır.
- .2** Birbirlerinin denetim programlarına ve çalışma kağıtlarına ulaşma.
- a.*** Dış denetim elemanlarının programlarına ve çalışma kağıtlarına ulaşılması, dış denetçilerin çalışmasına dayanmanın iç denetimin amaçlarına ne derece uygun olacağı konusunda iç denetçinin ulaşacağı tatmin bakımından önemli olabilir. Bu tür ulaşım iç denetimin bu programların ve çalışma kağıtlarının hizmete özel niteliğini dikkate alma sorumluluğunu beraberinde getirir. Keza, iç denetçilerin çalışmasına dayanmanın ne ölçüde uygun olacağı konusunda tatmin olmaları bakımından dış denetim elemanlarına iç denetçilerin programlarına ve çalışma kağıtlarına ulaşmaları sağlanmalıdır.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 5- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Ekim 1987)

.3 Denetim raporlarının ve yönetim mektuplarının değişimi.

- a.*** İ denetim raporları ve bu raporlara yönetimin yanıtları ve müteakip iç denetim izleme incelemeleri dış denetim elemanlarınca kullanılabilir. Çalışmanın kapsamının belirlenmesinde ve kapsamında ayarlamalar yapılmasında bu raporlar dış denetim elemanlarına yardımcı olur.
- b.*** İ denetim elemanları, dış denetim elemanlarınca hazırlanan yönetim mektuplarına ulaşma ihtiyacını duyarlar. Yönetim mektuplarında incelenen konular müteakip iç denetim çalışmasında üzerinde durulacak alanların planlanmasında iç denetime yardımcı olur. Yönetim mektubunun gözden geçirilmesinden ve yönetimin ve kurulun ilgili mensuplarının ihtiyaç duyulan herhangi bir düzeltici önlemin kabulünü takiben, iç denetim birimi yöneticisi uygun izleme faaliyetinin yürütüldüğünden ve düzeltici adımların atıldığından emin olmalıdır.

.4 Denetim teknikleri, metotları ve terminolojisi konusunda ortak anlayış.

- a.*** İ denetim birimi yöneticisi dış denetim elemanlarınca planlanan çalışmanın kapsamını kavramalı ve dış denetçilerin planlanmış çalışmalarının -iç denetimin planlanmış çalışması ile birlikte- “Çalışmanın Kapsamı” başlıklı Standart 300’ün gereklerini karşıladığına kani olmalıdır. Bu tür bir tatmin dış denetim elemanınca planlamada kullanılan önemlilik seviyesinin ve dış denetim elemanlarınca planlanmış prosedürlerin niteliğinin ve boyutunun anlaşılmasını gerektirir.
- b.*** İ denetim birimi yöneticisi, kendisinin (i) iç ve dış denetim çalışmalarını koordine etme, (ii) dış denetim elemanlarının çalışmasını bu çalışmaya güven duymak noktasından değerlendirme, (iii) dış denetim amaçlarını gerçekleştirmek üzere çalışma yürüten iç denetim elemanlarının dış denetçilerle verimli bir biçimde iletişim kurabilmelerini temin etme imkânlarına kavuşması için dış denetim elemanlarının kullandığı tekniklerin, metotların ve terminolojinin iç denetim elemanlarınca yeterince anlaşılmasını sağlamalıdır.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 5- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Ekim 1987)

- c.* Aynı teknikler, metotlar ve terminoloji kullanılarak yürütülen çalışmaya dış denetim elemanlarınca güven duyulmasını kolaylaştırmak için iç denetim birimi yöneticisi iç denetim elemanlarının kullandığı tekniklerin, metotların ve terminolojinin dış denetim elemanlarınca anlaşılmasına olanak verecek yeterli bilgiyi sağlamalıdır.
- d.* Çalışmaların etkili bir biçimde koordine edilmesi ve karşılıklı olarak çalışmalara güven duyulması için benzer tekniklerin, metotların ve terminolojinin kullanılması iç ve dış denetçiler açısından daha verimli olabilir.

**SPESİFİK
STANDART**

KALİTE GÜVENCESİNİN SAĞLANMASI

560 *İç denetim birimi yöneticisi iç denetim biriminin faaliyetlerini değerlendirmek için bir kalite güvence programı oluşturmalı ve bunu sürdürmelidir.*

Yönlendiren İlkeler ve Yorumlar

.01 Bu programın amacı denetim çalışmasının bu Standartlara, iç denetim biriminin tüzüğüne ve yürürlükteki diğer standartlara uygun yürütüldüğünün makul güvencesini sağlamaktır. Bir kalitede güvence programına aşağıdaki öğeler dahildir:

- Gözetim (ilke 560.02)
- Birim içi gözden geçirme (ilke 560.03)
- Birim dışı gözden geçirme (ilke 560.04)

.1** Bu ilkede sözü edilen “makul güvence” iç denetim birimi yöneticisinin ihtiyaçlarının yanı sıra çeşitli grupların ihtiyaçlarını karşılar. Her birinin iç denetim fonksiyonunun icraatına güven duymak için farklı nedenleri olan bu gruplara yönetim, dış denetim elemanları, kurul ve tanzim kuruluşları dahildir.

.2** Yürürlükteki standartlara uygunluk, kuşkusuz, saptanmış politikalara ve prosedürlere uyum sağlamaktan daha kolaydır. Kalite güvencesi denetim fonksiyonunun yüksek düzeyde verimlilikle ve etkinlikle yürütülmesini kapsar. Kalite güvencesi, iç denetim biriminin hizmet ettiği kişiler nezdindeki güvenilirliğini sürdürmenin yanı sıra bu tür bir performansın gerçekleştirilmesi için de gereklidir.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 5- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Ekim 1987)

** Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 4- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1986)

.3* Bir iç denetim biriminin ölçülmesine esas alınan temel kriter onun tüzüğü olmalıdır. Birimin tüzüğünün ölçümde dikkate alınması, tüzüğün “Organizasyonel Statü” başlığıyla Standart 110 (110.01.4)*da belirtilen öğeler açısından değerlendirmeyi de içermelidir.

.4* “Yürürlükteki diğer standartlar”a ve iç denetim biriminin performansının değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulması gereken muhtemel ölçüm kriterlerine ilişkin örnekler aşağıdadır:

- Enstitü’nün **Etik Kuralları**,
- İç denetim biriminin amaçları, politikaları ve prosedürleri,
- Kuruluşun iç denetim fonksiyonu ile ilgili olarak yürürlükte bulunan politikaları ve prosedürleri,
- Denetim ve raporlama gerekliliklerini belirleyen yasalar, yönetmelikler ve devlet veya sektör standartları,
- Denetlenebilir faaliyetlerin belirlenmesine, riskin değerlendirilmesine ve denetimlerin kapsamının ve sıklığının tespit edilmesine ilişkin metotlar,
- Denetim planlama dokümanları, özellikle üst yönetime ve yönetim kuruluna sunulanlar,
- Kuruluşun planı, iş ihtiyaçları dokümanları, kadro tanımlamaları ve iç denetim biriminin meslekî gelişim planları.

.02 İç denetim elemanlarının çalışmalarının **gözetimi** iç denetimin standartlarına, kurumsal politikalara ve denetim programlarına uygunluğun güvence altına alınması amacıyla kesintisiz olarak yürütülmelidir.

.1* Yeterli gözetim kalite güvence programının en temel ögesidir. Aslında, nezaret birim içi ve birim dışı gözden geçirmeler için daha sonra açıklanmaya çalışılacak bir temel oluşturur.

.2* Gözetimin niteliği ve gözetime ilişkin sorumluluk bu **Standartlarda**, özellikle 230’da ve ilgili yönlendirici ilkelerde gösterilmiştir. Standart 230’un altındaki yönlendirici ilkelerde işaret edildiği üzere, nezaret etmeye diğer konuların yanı sıra şunlar dahildir:

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 4- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1986)

- Yeterli planlama ve asllara işin gereğine uygun direktifler verilmesi,
- Onaylı denetim programının hayata geçirildiğinin ve bunun çalışma kağıtlarında belgelendirildiğinin ve rapor sonuç mütalaalarının uygun olduğunun tespiti,
- Bütün iç denetim faaliyetlerine yeterli ve gerektiği biçimde nezaret edildiğinin –ki bu gözetimden nihaf olarak iç denetim birimi yöneticisi sorumludur- belgelendirilmesi.

.3* “Kesintisiz” kelimesi bütün görevlendirmelerde gözetimin planlama, inceleme, değerlendirme, rapor ve izleme süreci boyunca gerçekleşmesi gereğini ifade eder. Gözetim, ayrıca yetiştirilmeye, çalışanların performansının değerlendirilmesine, zaman ve gider kontroluna ve benzer idarî alanlara da uzanmalıdır.

.03 **Birim içi gözden geçirmeler**, gerçekleştirilen denetim çalışmalarının kalitesini değerlendirmek için iç denetim kadrosundaki elemanlarca periyodik olarak gerçekleştirilmelidir. Bu gözden geçirmeler herhangi bir iç denetimde yapılan tarzda yürütülmelidir.

.1* Formel birim içi gözden geçirmeler iç denetim biriminin kendisi tarafından yapılan periyodik değerlendirmelerdir. Bu gözden geçirmeler genellikle, iç denetim birimi yöneticisince seçilen bir ekip ya da bir kişi tarafından gerçekleştirilir. Daha büyük birimler “kalite güvence yöneticisi” ya da benzer isim ve sorumluluklarla görevlendirilmiş bir personel bulundurabilirler.

.2* Birim içi kalite güvence değerlendirmeleri temel olarak iç denetim birimi yöneticisinin ihtiyaçlarını karşılamakla birlikte, iç denetim fonksiyonunun bir değerlendirmesiyle yönetimi ve kurulu da teçhiz edebilir. Bu gözden geçirmeler **Standartlara** uygunluğun derecesini, denetim etkinliğinin düzeyini ve birime ilişkin politikalarla ve prosedürlerle uygunluğun ölçüsünü değerlendirmek amacıyla yapılandırılmalıdır. Gözden geçirme iyileştirmeye ilişkin tavsiyeler sağlamalıdır.

.3* Bir birim içi gözden geçirme programı, özellikle, küçük iç denetim birimlerinde, birimin yapısını ve tekil denetimlere iç denetim birimi yöneticisinin müdahil olma derecesini dikkate alan adaptasyonları gerektirecektir.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 4- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1986)

- .4*** Formel birim içi gözden geçirmeler iç denetim biriminin ihtiyaçlarına veya bu tür gözden geçirmeleri eklemeye uygun olmadığında, aşağıdaki metotlar birim içi gözden geçirme kapsamındaki öğeleri verebilir:
- a.** Diğer yöneticilerin veya nezaret edenlerin direktifleri altında yürütülen çalışma alanlarında, denetimlerin (ve denetimin yönetsel alanlarının) örneklerinin iç denetim birimi yöneticisi, denetim (ekip) yöneticileri ve denetime nezaret edenler tarafından gözden geçirilmesi. Devam eden bir süreç olarak bu, iç denetim birimi yöneticisine güvence sağladığı gibi, eğitim, görüş alışverişi ve daha fazla homojenlik sağlayabilir.
 - b.** Anket sonuçları veya alan araştırmaları vasıtasıyla, ya her denetimden sonra rutin olarak ya da seçilen denetimler üzerinde periyodik olarak denetlenenlerden sağlanan (ayrıca kişisel temaslardan sağlanan) geri-bildirim. Bu süreç yönetimin denetim fonksiyonunun işletimine ilişkin algılamasını açıklığa kavuşturacak ve denetim fonksiyonunun daha etkin ve yönetimin ihtiyaçlarına daha çok cevap verir hale gelmesine yol açan tavsiyelerle sonuçlanabilecektir.
- .5*** İç denetim birimi birim içi gözden geçirme sürecini başlatmalı ve izlemelidir. Birim içi gözden geçirmeyle ilgili ekibin seçilmesinde ve resmen görevlendirilmesinde, iç denetim birimi yöneticisi takımın işlevsel ve bağımsız olmasını sağlamanın yanı sıra ehliyetli olmasını sağlamalıdır.
- .6*** İç denetim birimi yöneticisi her birim içi gözden geçirmenin sonuçlarına ilişkin yazılı raporu almalı ve uygun önlemlerin alınmasını sağlamalıdır. Birim içi gözden geçirmelerin amacı her ne kadar birim içi amaçlarla denetim fonksiyonunun değerlendirilmesi ise de, yönetim, kurul ve dış denetim elemanları gibi birim dışındaki kişilerle sonuçların paylaşılması iç denetim birimi yöneticisi için isabetli olabilir. Birim içi gözden geçirmeler bir birim dışı gözden geçirme için hazırlık yapılırken özdeğerlendirme sürecinin parçası olarak da yararlı olabilir.

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 4- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1986)

.04 Birim dışı gözden geçirmeler iç denetim biriminin faaliyetlerinin kalitesini değerlendirmek için yapılmalıdır. Bu gözden geçirmeler kuruluştan bağımsız olan ve fiili olarak ya da görünürde bir çıkar çatışması içinde bulunmayan vasıflı kimselerce gerçekleştirilmelidir. Bu tür gözden geçirmeler en azından üç yılda bir yapılmalıdır. Denetimin bitiminde resmî yazılı bir rapor hazırlanmalıdır. Rapor birimin **“İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları”**na uygunluğuna ilişkin bir görüş ortaya koymalı ve mümkünse iyileştirmelere yönelik tavsiyeleri içermelidir.

.1* Birim dışı gözden geçirmelerin iç denetim birimi yöneticisi ve iç denetim biriminin diğer mensupları açısından hatırı sayılır bir değeri vardır. Birim dışı gözden geçirmelerin bir diğer önemli amacı yönetime, kurula ve dış denetim elemanları gibi iç denetim biriminin çalışmalarına güven duyan başka kişilere bağımsız kalite güvencesi sağlamasıdır.

.2* İç denetim birimi yöneticisi kalite güvence programının bütününün konteksi içinde birim dışı gözden geçirmenin niteliğini yönetimle ve kurulla tartışmalı ve birim dışı denetçilerin seçilmesine onları müdahil etmelidir.

.3* Birim dışı gözden geçirmeler kuruluştan bağımsız olan ve fiili olarak ya da görünürde bir çıkar çatışması içinde bulunmayan vasıflı kişilerce gerçekleştirilmelidir. “Vasıflı kişiler” gözden geçirilecek denetim faaliyetleri için teknik ehliyetleri ve eğitimleri uygun kimseler olup bunlar kuruluş dışındaki iç denetim elemanları, dışarıdaki danışmanlar veya dış denetim elemanları olabilirler. “Kuruluştan bağımsız” olmak iç denetim birimine ait diğer bir kuruluşun ve kuruluşla ortak bir varlığın parçası veya onun kontrolünde olmaması demektir. Birim dışı gözden geçirecek kişinin seçiminde gözden geçirenin kuruluşla veya onun iç denetim birimiyle halihazır veya geçmiş ilişkilerinin fiili ya da görünürde çıkar çatışmasına yol açabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

.4* Çeşitli ülkelerdeki dış denetim elemanları organizasyonlarının, dış denetim elemanlarının iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını değerlendirmesinde ve bunlardan yararlanmasında dikkate alınması gereken bazı sınırlı spesifik gözden geçirme prosedürleri bulunmaktadır. Bunlar öncelikle çalışmanın kalitesi ve

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 4- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1986)

denetlenenlerden bağımsızlığın derecesi ile ilgilidir. Dış denetim elemanlarınca gerçekleştirilen bu sınırlı gözden geçirme prosedürleri yalnızca bir kuruluşun mali tablolarının denetimiyle ilgilidir ve genellikle 560.04 ilkesinin amaçları bakımından “birim dışı gözden geçirmeyi” oluşturmamaktadır.

- .5* Bir birim dışı gözden geçirmenin tamamlanması üzerine, gözden geçirmeyi yapan ekip birimin Standartlara uygunluğuna ilişkin kanaatlerini içeren resmî bir rapor hazırlamalıdır. Rapor birimin tüzüğüne ve yürürlükteki diğer standartlara uyumu da ele alınmalı ve iyileştirmelere yönelik uygun tavsiyeleri içermelidir. Rapor gözden geçirmeyi isteyen kişiye ya da birime verilmelidir. İç denetim birimi yöneticisi birim dışı gözden geçirme raporunda yer alan önemli yorumlara ve tavsiyelere paralel yazılı bir eylem planı hazırlamalıdır. Eylem planının gerektiği gibi izlenmesi de iç denetim birimi yöneticisinin sorumluluğundadır.
- .6* İlke 560.04 birim dışı gözden geçirmelerin en azından üç yılda bir yapılması gerektiğini belirtir. Bununla birlikte gözden geçirmelerin değişik aralıklarla yapılmasını haklı kılan durumlar bulunabilir. Bu durumlar; (a) kurul tarafından istenen önemli gözden geçirmeyi ve izlemeyi (b) dış denetim elemanları veya diğerleri tarafından yapılan kapsamlı gözden geçirmeleri (c) denetim biriminin tüzüğünün, organizasyonunun, personelinin ve denetlenebilir faaliyetlerinin nispi istikrarını kapsar. Bağımsızlığın niteliği, kapsamı ve boyutu ile birim içi gözden geçirme programının genel sonuçları birim dışı gözden geçirme fasılasının belirlenmesinde ayrıca göz önünde bulundurulmalıdır.
- .7* Birim dışı gözden geçirme kalite güvencesinin gerçekleştirilmesine yönelik programın en önemli ögesidir. Ancak kaynaklar sınırlıysa ya da yukarıda irdelenen diğer nedenler dolayısıyla iç denetim birimi cari durumda birim dışı gözden geçirmeyi sağlamayı gerçekleştiremeyebilir. Bu gibi durumlarda gözetime, periyodik birim içi gözden geçirmelere ve birimce sağlanabilecek diğer kalite güvence metotlarına önem verilmelidir. Birim dışı bir gözden geçirmeyi sınırlandıran koşulların yılda bir kez değerlendirilmesi iç denetim birimi yöneticisinin sorumluluğu altındadır. Başka ara metotlar bir gözden

* Not: İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No 4- İç Denetim Elemanı bölümünden alınmıştır. (Aralık 1986)

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

geçirmeyi gerçekleştirmek amacıyla vasıflı iç gruptan (örneğin, kuruluştaki çalışan önceki denetim yöneticileri, merkezi olmayan bir denetim kuruluşunun başka bir iç denetim birimi yöneticileri veya iç yönetimin önerdiği kişiler) yararlanılmasıdır. Ancak bu tür denetimin birim dışı bir gözden geçirmenin tüm amaçlarını gerçekleştirmesi beklenmemelidir.

EKLER

İÇ DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN TEBLİĞLER

1. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 1 *-Kontrol: Kavramlar ve Sorumluluklar-* Aralık 1983, 300.02 (prg. 1-2) ve 300.03 (prg. 1-2) no'lu orijinal ilkeler konsolide edilmiştir. Ayrıca 300.08 no'lu ilke ilave edilmiştir.

Tebliğde arka plan bilgiler ihmal edilmiştir.

2. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 2 *-Sonuçların İletilmesi-* Şubat 1984, 430.01 (prg 1-2), 430.03 (prg 1-5), 430.01 (prg 1-7), 430.05 (prg 1-2), 430.06 (prg 1) ve 430.07 (prg 1-3) no'lu orijinal ilkeler konsolide edilmiştir.
3. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 3 *-Sahteciliğin Önlenmesi, Ortaya Çıkarılması, Soruşturulması ve Raporlanması-* Haziran 1985, aşağıdaki dört standartı ilkeler halinde birleştirmiştir:

Nitelikler – İlke 280.01 (prg 1-3)
Ortaya Çıkarma – İlke 280.02 (prg 1-3)
İnceleme – İlke 330.01 (prg 1), 330.02 (prg 1)
Soruşturma – İlke 410.02 eklendi.
Raporlama – İlke 430.01 (prg 3)

İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ'in .4, .9, .12'inci paragrafları ile .14d paragrafının son cümlesi ihmal edilmiştir.

4. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 4 *-Kalite Güvencesinin Sağlanması-* Aralık 1986, 560.01 (prg 1-4), 560.02 (prg 1-3), 560.03 (prg 1-6) ve 560.04 (prg 1-7) no'lu ilkeler konsolide edilmiştir.

Tebliğ'in 560.03.7 ve 560.04.8 no'lu paragrafları ihmal edilmiştir.

5. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 5 *-İç Denetim Elemanlarının Dış Denetim Elemanlarıyla İlişkileri-* Ekim 1987, 550.01 (prg 1-6), 550.02 (prg 1a, 2a, 3a-b ve 4a-d) no'lu ilkeler konsolide edilmiştir.

Tebliğ'in arka plan notları ihmal edilmiştir.

6. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 6 *-Denetim Çalışma Kağıtları-* Aralık 1987, 420.02 (prg 1-19) no'lu ilke konsolide edilmiştir. 420.01.5 no'lu paragraftaki orijinal ilke 420.02 olarak numaralandırılmıştır.

Tebliğ'in 5.1h no'lu paragrafi ihmal edilmiştir.

Standartlar ve Yönlendiren İlkeler

7. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 7 -*Kurul İle İletişim*- Ekim 1989, 110.01 (prg 2a, 4a, 5abc, 6abcd) ve 550.01 no'lu ilkeler (ek prg .7 ve .8) konsolide edilmiştir.
8. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 8 -*Analitik İnceleme Prosedürleri*- Aralık 1991, 420.01.1 no'lu ilke konsolide edilmiştir.
9. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 9 -*Risk Değerlendirmesi*- Aralık 1991, 520.04 no'lu ilke konsolide edilmiştir.
10. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 10 -*Faaliyetlere ve Programlara İlişkin Olarak Saptanan Amaçlara ve Hedeflere Ulaşmanın Değerlendirilmesi*- Aralık 1991, 350.01 no'lu ilke konsolide edilmiştir.
11. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 11 -*Birden Çok Konuyu İlgilendiren Değişiklikler*- Aralık 1992, 430.07 ve 430.08 no'lu ilkeler ile diğer teknik değişiklikler eklenmiştir.
12. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 12 -*Denetim Görevinin Planlanması*- Aralık 1992, 410.01 no'lu ilke genişletilmiştir.
13. İç Denetim Standartlarına İlişkin Tebliğ No. 13 -*Rapora Alınan Denetim Bulgularının İzlenmesi*- Mart 1993, 440.01 no'lu ilke genişletilmiştir.