

**YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM MODELİ:
DENİZLİ İL ÖZEL İDARESİ ÖRNEĞİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı**

Tamer KAVAKOĞLU

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Süleyman Yaman KOÇAK

**Şubat 2010
DENİZLİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Bu çalışma, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Kamu Yönetimi Bilim Dalı öğrencisi Tamer KAVAKOĞLU tarafından Yrd. Doç. Dr. S. Yaman KOÇAK yönetiminde hazırlanan “Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği” başlıklı tez jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

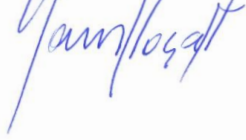
Yrd. Doç. Dr. Naci KARKIN

Jüri Başkanı



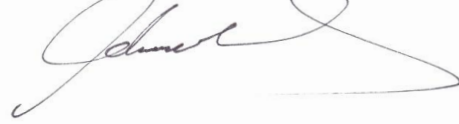
Yrd. Doç. Dr. S. Yaman KOÇAK

Jüri Üyesi (Danışman)



Yrd. Doç. Dr. Dündar KÖK

Jüri Üyesi



Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
11./02/2010 tarih ve 03/0.9 sayılı kararı ile onaylanmıştır.



Doç. Dr. Bilal SÖĞÜT

Müdür

TEŞEKKÜR

Bu eserin ortaya çıkmasında bir çok kişinin maddi ve manevi katkısı olmuştur. Bu tez çalışmasının hazırlanma sürecinde bilgi, destek ve yardımları ile her zaman yanımda olan danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Süleyman Yaman KOÇAK'a çok teşekkür ederim.

İç denetçi olarak mesleki yeterliliğimin gelişmesi adına gerekli ortamı sunan ve iç denetçilerin yüksek lisans, seminer ve eğitim gibi kendilerinin mesleki ve kişisel gelişimlerine katkıda bulunacak her türlü çalışmada hiçbir zaman desteğini esirgemeyen Sayın Valimiz Yavuz ERKMEN'e teşekkür ve saygılarımı sunuyorum.

Her konuda yanımda olarak, ellerinden gelen her türlü desteği veren ve motivasyon desteği sağlayan saygıdeğer hocalarım Doç. Dr. Muhammet KÖSECİK, Doç. Dr. Yasin SEZER, Doç. Dr. Hüseyin Özgür, Yrd. Doç. Dr. Naci KARKIN başta olmak üzere bütün Kamu Yönetimi Bölümü öğretim üyeleri ve araştırma görevlisi arkadaşlara teşekkürü bir borç bilirim.

Bu tez çalışmasının, alan araştırması kısmının gerçekleştirilmesinde katkılarını esirgemeyen başta mesai arkadaşlarım İç Denetçi Veli KAVSARA ve İç Denetçi Turan YENİCE olmak üzere il özel idarelerinde görev yapan tüm iç denetçi meslektaşlarıma teşekkür ederim.

Son olarak, maddi ve manevi desteğini benden hiçbir zaman esirgemeyip, her türlü sabır ve özveriyi gösterdiği için en büyük teşekkürü hak eden sevgili eşime teşekkür ediyorum.

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

İmza

: 

Öğrenci Adı Soyadı : Tamer KAVAKOğLU

ÖZET

YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM MODELİ: DENİZLİ İL ÖZEL İDARESİ ÖRNEĞİ

Kavakoğlu, Tamer
Yüksek Lisans Tezi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı
Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Süleyman Yaman KOÇAK

Şubat 2010, 128 Sayfa

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu yönetimize çağdaş bir denetim uygulaması olan iç denetim sistemini getirmiştir. Bu sistemle birlikte uluslararası denetim standartları ve etik kuralları olan ve mevcut geleneksel denetim ve teftiş sistemini esaslı bir şekilde değiştiren yeni bir denetim anlayışı Türk idare sistemine girmiştir. Uluslararası boyutta kabul gören iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

Öncelikle iç denetim kavramı, iç denetimin amacı, kapsamı ve özellikleri, iç denetim türleri, iç denetim süreci, iç denetim mesleğinin standartları ile meslek ahlak kuralları, iç denetime ilişkin yasal düzenlemeler ve iç denetimin etkileşim alanı ulusal ve uluslararası literatür açısından ele alınıp tanıtılmıştır. Ayrıca Denizli İl Özel İdaresi'nde iç denetimin nasıl yapılandığına değinilecek ve son olarak da il özel idare iç denetçilerinin iç denetim hakkındaki algılamaları ve beklentileri yapılan anket ile ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, risk, iç kontrol,

ABSTRACT**THE METHOD OF INTERNAL AUDITING IN LOCAL ADMINISTRATIONS:
DENİZLİ SPECIAL PROVINCIAL ADMINISTRATION**

Kavakoğlu, Tamer

M. Sc. Thesis in Political Science and Public Administration

Advisor : Assist.Prof.Dr. Süleyman Yaman KOÇAK

February 2010, 128 Pages

Law number 5018, The Public Financial Management and Control Law has brought a new modern auditing system which is called internal auditing in our public administration. Turkish administration system has changed the current classical inspection understanding with the international rules and ethic values by this law. Internal audit is internationally defined as; an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. Internal audit helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes.

First, it has been studied and introduced internal auditing terms, the purposes, contents and properties, types, processes, vocational standards and ethics rules, legislative arrangements, interaction of internal auditing within the context of international literatures. In addition, it will be mentioned how internal auditing system has been structured in Denizli Special Provincial Administration. In the end, understanding and expectations' of internal auditors of all Special Provincial Administration on internal auditing will be pointed out by a questionnaire.

Key words: Internal audit, risk, internal control,

İÇİNDEKİLER

| | |
|--------------------|-----|
| ÖZET | iii |
| ABSTRACT | iv |
| İÇİNDEKİLER | v |
| TABLolar DİZİNİ | vii |
| KISALTMALAR DİZİNİ | ix |
| GİRİŞ | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM İÇ DENETİM KAVRAMI, İÇ DENETİM TÜRLERİ VE İÇ DENETİM SÜRECİ

| | |
|-----------------------------------|----|
| 1.1. İÇ DENETİM KAVRAMI | 6 |
| 1.1.1. İç Denetimin Tanımı | 9 |
| 1.1.2. İç Denetimin Amacı | 11 |
| 1.1.3. İç Denetimin Kapsamı | 12 |
| 1.1.4. İç Denetimin Özellikleri | 13 |
| 1.2. İÇ DENETİM TÜRLERİ | 17 |
| 1.2.1. Sistem Denetimi | 18 |
| 1.2.2. Performans Denetimi | 20 |
| 1.2.3. Uygunluk Denetimi | 21 |
| 1.2.4. Mali Denetim | 23 |
| 1.2.5. Bilgi Teknolojisi Denetimi | 26 |
| 1.3. İÇ DENETİM SÜRECİ | 27 |
| 1.3.1. Planlama | 27 |
| 1.3.2. Denetimin Yürütülmesi | 28 |
| 1.3.3. Raporlama | 36 |
| 1.3.4. İzleme ve Değerlendirme | 37 |

İKİNCİ BÖLÜM İÇ DENETİMİN EVRENSEL DEĞERLERİ, YASAL ÇERÇEVESİ VE ETKİLEŞİM ALANI

| | |
|---|----|
| 2.1. İÇ DENETİMİN EVRENSEL DEĞERLERİ | 39 |
| 2.1.1. İç Denetim Standartları | 40 |
| 2.1.2. İç Denetim Meslek Ahlak Kuralları | 43 |
| 2.2. İÇ DENETİMİN YASAL ÇERÇEVESİ | 45 |
| 2.2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu | 45 |
| 2.2.2. İkincil Düzey Mevzuat Kapsamında İç Denetim | 48 |
| 2.2.3. Üçüncül Düzey Mevzuat Kapsamında İç Denetim | 48 |
| 2.3. İÇ DENETİMİN ETKİLEŞİM ALANI | 49 |
| 2.3.1. İç Denetim İç Kontrol İlişkisi | 50 |
| 2.3.2. İç Denetim Teftiş İlişkisi | 53 |
| 2.3.3. İç Denetim Dış Denetim İlişkisi | 57 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
DENİZLİ İL ÖZEL İDARESİ İÇ DENETİM YAPILANMASI
VE İÇ DENETİM PROFİLİNİN TESPİTİNE YÖNELİK
ALAN ARAŞTIRMASI

| | |
|---|-----|
| 3.1. DENİZLİ İL ÖZEL İDARESİ İÇ DENETİM YAPILANMASI | 59 |
| 3.1.1. İç Denetçilerin Atanması | 59 |
| 3.1.2. İç Denetim Yönergesinin ve İç Denetim Hazırlanması | 61 |
| 3.1.3. İç Denetim Planının ve Programının Hazırlanması | 61 |
| 3.2. ALAN ARAŞTIRMASI | 75 |
| 3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Dayandığı Öngörüler | 75 |
| 3.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları | 76 |
| 3.2.3. Veri Toplama Yöntemi | 77 |
| 3.2.4. Araştırma Sonuçlarının Analiz ve Yorumları | 78 |
| 3.2.5. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi | 97 |
| SONUÇ VE ÖNERİLER | 102 |
| KAYNAKÇA | 105 |
| EKLER | 110 |
| ÖZGEÇMİŞ | 128 |

TABLOLAR DİZİNİ

| | |
|---|----|
| Tablo 3.1. Cinsiyet Dağılımı | 78 |
| Tablo 3.2. Yaş Aralığı | 78 |
| Tablo 3.3. Eğitim Durumu | 79 |
| Tablo 3.4. Önceki Görevi | 79 |
| Tablo 3.5a. İç Denetçi Olarak Çalışılan Süre | 79 |
| Tablo 3.5b. Önceki Meslekte Çalışılan Süre | 80 |
| Tablo 3.6. İç Denetim Rapor Sayısı | 80 |
| Tablo 3.7. İç Denetime Yeterince Önem Verilme Durumu | 81 |
| Tablo 3.8a. Gerekli Bir Uygulama Olarak Görülmediği Savına Bakış | 81 |
| Tablo 3.8b. Alt Kademe Yöneticilerinin İç Denetime Direndiği Savına Bakış | 82 |
| Tablo 3.8c. Üst Kademe Yöneticilerinin İç Denetime Direndiği Savına Bakış | 82 |
| Tablo 3.8d. Yeterli Donanıma Sahip İç Denetçi Bulunmadığı Savına Bakış | 83 |
| Tablo 3.9a. İç Kontrolün İç Denetçiler Tarafından Değerlendirilmesi Konusunda Üst Yöneticinin Farkındalığı Savına Bakış | 83 |
| Tablo 3.9b. Disiplin Amiri ve Sicil Amirinin Üst Yönetici Olmasının Doğru Olduğu Savına Bakış | 84 |
| Tablo 3.9c. İş Yapılırken Üst Yöneticiye Ulaşmada Zorluk Çekilmediği Savına Bakış | 84 |
| Tablo 3.9d. İç Denetim Kapsamı Üst Yöneticinin Talimatı Çerçevesinde Soruşturma Yapma Durumu | 85 |
| Tablo 3.9e. Doğrudan Üst Yöneticiye Bağlı Olarak Çalışma Durumu | 85 |
| Tablo 3.9f. İç Denetim Yönergesinin Onaylanma Durumu | 86 |
| Tablo 3.9g. İç Denetim Plan ve Programının Onaylanarak Yürürlüğe Girme Durumu | 86 |
| Tablo 3.9h. İç Denetim Plan ve Programının Yapılması Esnasında Üst Yöneticinin Talebi Doğrultusunda Değişiklik Yapılma Durumu | 87 |
| Tablo 3.9i. Denetim Çalışmalarında Üst Yöneticiden Yeterli Düzeyde Destek Alma Durumu | 87 |

| | |
|--|----|
| Tablo 3.10a. İç Denetimin Bağımsız Bir Fonksiyon Olduğuna Katılma Durumu | 88 |
| Tablo 3.10b. Denetimin Güvence ve Danışmanlık İşlevi Gördüğüne Katılma Durumu | 89 |
| Değer Tablo 3.10c. İç Denetimin İdareye Artı Kattığına Katılma Durumu | 89 |
| Tablo 3.10d. İç Denetimin İç Kontrolün Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Artırılmasına Yardımcı Olduğuna Katılma Durumu | 90 |
| Tablo 3.10e. İç Denetimin Yönetimde Etkinlik Sağlanmasına Yardımcı Olduğuna Katılma Durumu | 90 |
| Tablo 3.10f. İç Denetimin Risk Yönetiminde İdareye Katkı Sağladığına Katılma Durumu | 91 |
| Tablo 3.11a. İl Özel İdarelerinde İç Denetim Konusunda Verimli Çalışan Bir Ekip Bulunma Durumu | 91 |
| Tablo 3.11b. İdarede İç Denetim Sürecinin Etkin Bir Şekilde Yürütülme Durumu | 92 |
| Tablo 3.11c. İç Denetim Sürecinde Ulaşılan Bulguların Üst Yönetime Düzenli Şekilde Raporlanma Durumu | 92 |
| Tablo 3.11d. İç Denetime İlişkin Raporların Üst Yönetim Tarafından Dikkate Alınma Durumu | 93 |
| Tablo 3.11e. Alt Kademe Yöneticilerinin İç Denetim Bulguları Doğrultusunda Gereğini Yaptıklarına İlişkin Durum | 93 |
| Tablo 3.12a. İşin Nasıl Yürütüleceği Hususunda İç Denetçinin Kendi Başına Karar Vermede Serbest Olduğu Savına Bakış | 94 |
| Tablo 3.12b. İç Denetçi Olarak Kurumunda Emekli Olacağı Güne Kadar Çalışacağı Savına Bakış | 94 |
| Tablo 3.12c. İç Denetçinin Aldığı Maaşın Kendisini Tatmin Ettiği Savına Bakış | 95 |
| Tablo 3.12d. İç Denetçilikte Rotasyon Olmamasının Önemli Olduğu Savına Bakış | 95 |
| Tablo 3.12e. İç Denetim Sertifikasının Derecelendirilerek Bunun Özlük Olarak Desteklenmesinin Motivasyonu Arttıracığı Savına Bakış | 96 |
| Tablo 3.12f. İç Denetçinin Kurumun Her Sorununu Kendi Sorunu Gibi Hissettiği Savına Bakış | 96 |

KISALTMALAR DİZİNİ

| | |
|---------|--|
| AB | Avrupa Birliği |
| ABD | Amerika Birleşik Devletleri |
| ASOSAI | Asian Organisation of Supreme Audit Institutions (Asya Sayıştaylar Birliği) |
| BK | Bakanlar Kurulu |
| COSO | Committee of Sponsoring Organizations (Sponsor Organizasyonlar Komitesi) |
| CIA | Certified Internal Auditor (Sertifikalı İç Denetçi) |
| CPA | Certified Public Accountant (Sertifikalı Kamu Denetçisi) |
| DİÖİ | Denizli İl Özel İdaresi |
| ECIIA | European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetçiler Enstitüsü Üyeleri Birliği) |
| GZFT | Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler |
| IIA | The Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü) |
| INTOSAI | International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü) |
| ISACA | Information Systems Audit and Control Association (Bilgi Sistemlerinin Denetim ve Kontrolü Birliği) |
| İDKK | İç Denetim Koordinasyon Kurulu |
| İÖİK | İl Özel İdaresi Kanunu |
| KHK | Kanun Hükmünde Kararname |
| KİDGR | Kamu İç Denetim Genel Raporu |
| KİMİK | Kamu İç Mali Kontrolü |
| MB | Maliye Bakanlığı |
| RG | Resmi Gazete |
| SIGMA | Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries (Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri) |
| TBMM | Türkiye Büyük Millet Meclisi |
| TİDE | Türkiye İç Denetim Enstitüsü |
| 5018 | Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu |

GİRİŞ

Türkiye'nin yönetim sistemi Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemlerinden başlayarak Cumhuriyet döneminde de devam eden süreçte Fransa'dan etkilenmiştir. Bu anlayışın etkisiyle; Türkiye'de yönetim anlayışı yakın zamanlara kadar Kıta Avrupa'sında olduğu gibi genellikle hukuki yaklaşımla şekillenmiş, denetim yapanlar hukuka uygunluk ve mali denetimi benimsemiş ve yöneticiler de bu anlayış çerçevesinde yönetim icra etmişlerdir. Yönetim şekli olarak klasik Weberyen bürokratik sistem, bu anlayışın bir parçası olmuştur. Mevzuata uymanın ve kontrolün baş tacı edildiği bu anlayış, sistemin işleyişi açısından gerekli ve geliştirildiğinde çok önemli olmakla birlikte, geliştirilemediğinde mevcudun korunmasının ve hatta gerilemenin de bir aracı durumuna düşebilmektedir.

Dünyadaki gelişmelere bakıldığında ise postbürokrasi, postfordist üretim tarzı, yönetişim, saydamlık, hesap verebilirlik, yeni kamu işletmeciliği, toplam kalite yönetimi vb. kavram ve anlayışlar, hizmette standartlar geliştirme, açık toplumla kamuoyu denetiminin artması, vatandaş odaklılık, sonuç odaklılık, kamu hizmetlerinde rekabetin sağlanması ve bürokraside yatay örgütlenme gibi hususların öne çıktığı görülmektedir.

1980 sonrası Türkiye'de yaşanan değişim, kamu yönetimi alanında köklü değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Özellikle Türkiye'nin 1999 yılında Helsinki zirvesinde Avrupa Birliğine (AB) aday ülke olarak resmen kabul edilmesinin ardından, mali yönetim ve kontrol alanındaki mevcut yasal düzenlemelerin AB mevzuatıyla uyumlaştırılması yönünde çalışmalar başlamıştır. 2000'li yılların başından itibaren Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası ile yürütülen anlaşmalar çerçevesinde bu alandaki çalışmalar ivme kazanmıştır. Bu çalışmaların sonucunda kamuda iç denetim ihtiyacının farkına varılmış ve ilk olarak T.C. Merkez Bankası 2002 yılı sonunda İç Denetim Genel Müdürlüğünü kurarak faaliyete geçirmiştir.

Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) kavramı, devletlerin iç kontrol ortamlarını yeniden yapılandırmalarına ve özellikle kamu sektörü kontrol sistemlerini uluslararası standartlar ve AB iyi uygulama örnekleri doğrultusunda güncellemelerine yardım etmek

için yapısal ve işlevsel bir model sağlamak amacıyla Avrupa Komisyonu tarafından geliştirilmiştir. KİMİK, ulusal hükümetlere, gelir ve harcama merkezlerinde ideal kontrol ortamı kurmalarına rehberlik edecek yapısal bir model sunmaktadır. Kamu İç Mali Kontrolü, işlemlerin, ilgili mevzuat ve bütçe tanımlarıyla olduğu kadar sağlam mali yönetim, şeffaflık, etkinlik, etkililik ve ekonomiklik ilkeleriyle uyumlu olduğuna ilişkin makul güvence sağlamayı amaçlamaktadır.

AB tarafından “aday ülke” statüsüne alınmış ülkeler AB topluluk müktesebatına uyumun sağlanması amacıyla çok sayıda başlık üzerinde müzakerelere başlarlar.

Topluluk müktesebatının 32 sayılı Mali Kontrol faslı üç unsurdan oluşmaktadır: Kamu İç Mali Kontrolü, Dış Denetim, AB mali çıkarlarının korunması ve dolandırıcılıkla mücadele. İlk iki unsur hakkında AB’de bir düzenleme yoktur, üye ülkeler ulusal bütçe imkanlarını kontrol etme alanında kendi düzenlemelerini yapmakta her zaman serbest olmuşlardır. Ancak AB fonlarının yönetimi ve kontrolü konusunda aday ülkelerin uygulamak zorunda olduğu özel AB düzenlemelerini uygulamak zorundadırlar.

AB’de iç denetim, iç kontrol ve dış denetime ilişkin belirli bir mevzuat bulunmamaktadır. AB kendi ilke ve standartlarıyla uyumlu uluslararası standartların kabul edilip uygulanmasını; bu çerçevede rol ve sorumlulukları yasayla belirlenmiş, çerçevesi iyi çizilmiş iç ve dış denetim mekanizmalarının oluşturulmasını Birliğe üye ve aday ülkelere talep etmektedir.

Katılım müzakereleri sırasında, aday ülke Kamu İç Mali Kontrolü modelini benimsemek ve uluslararası standartları kabul etmek konusunda mutabık kalmalıdır. Bu anlaşma ilgili ulusal politika dokümanlarına yansıtılmalı ve böylece müzakere sürecinde yasal dayanağın ve ülkenin taahhütlerinin bir kısmını oluşturmalıdır.

Aday ülkelerde AB fonlarının yönetilmesi ve kontrolü dikkate alındığında, katı bir topluluk müktesebatının mevcut olduğu görülmektedir.

2000’li yılların başında AB tarafından yapılan incelemelerde; Türkiye’deki kamu iç mali kontrol sisteminde kavramsal ve işlevsel eksiklikler olduğu ve bu alanda yasal düzenleme ihtiyacı bulunduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, şeffaflık, performans denetimi ve mali yönetim gibi alanlarda uluslararası kabul görmüş ilkelerin yeterince takip edilmediği, denetim alanındaki yetki ve sorumlulukların tam olarak

tanımlanmadığı ve kamu kuruluşlarının görev ve sorumluluklarının halen yeterince belirgin olmadığı vurgulanmıştır.

AB müktesebatına uyum sürecinde, üye ülkelerin bütçe uygulamalarında standart bir uygulama olan “Kamu İç Mali Kontrol” modelinin ülkemizde de uygulanma hedefi, kamu maliyesinde bir reform niteliğinde sayılan ve devlet tanımı içerisinde yer alan genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kuruluşlarının tabi oldukları 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 24.12.2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde (TBMM) kabul edilerek tüm hükümleriyle 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmesiyle gerçekleştirilmiştir.

Kamu mali yönetim sistemimiz uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla uyumlu olarak yeniden yapılandırılarak beraberinde çok yıllık bütçe, stratejik plan, performans planı, iç kontrol, iç denetim, kaynakların kullanımında iyi mali yönetim ilkeleri, mali saydamlık, hesap verebilirlik, kamuda tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş ve muhasebe birliğinin sağlanması gibi çağdaş mali yönetim anlayışını getirmiştir.

Bu sistemle birlikte ülkemizde kamu kurumları açısından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı konusunda güvence ve danışmanlık hizmeti veren iç denetim faaliyeti mali yönetim ve kontrol sistemine dahil olmuştur. İç denetim sisteminin başarıyla uygulanması durumunda 5018 sayılı Kanunla getirilen yönetim sorumluluğu ilkesinin hayata geçirilmesi, üst yöneticilere güvence verilmesi, kurum faaliyetlerine değer katılması, kamuoyu ve ilgililere güvenilir bilgi aktarılmasına katkı sağlanması, uluslararası standartlara uyum sağlanması ve kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasına olanak sağlanması beklenmektedir.

5018 sayılı Kanunun kamu denetim anlayışına getirdiği en önemli yönlerinden birisi de fonksiyonel bağımsızlığa sahip ve kendi faaliyetlerinin de hesabını veren danışmanlık ve rehberlik yönü de olan bir denetim anlayışını getirmesidir. Bu sistemle birlikte uluslararası denetim standartları ve etik kuralları olan ve mevcut geleneksel denetim ve teftiş sistemini esaslı bir şekilde değiştiren yeni bir denetim anlayışı Türk idare sistemine girmiştir. İç denetim reformunun başarılı olması durumunda; kamu yönetimindeki birçok sorunun çözüleceği, kamuda kaynak kullanımlarındaki

etkinsizliklerin, israf ve yolsuzlukların azalacağı, kamu idarelerinde şeffaflığın ve hesap verebilirliğin öne çıkacağı ve idarelerin daha iyi ve kaliteli yönetileceği söylenebilir.

5018 sayılı Kanunun öngördüğü reformla ilgili birçok husus, AB müzakerelerinde “mali kontrol” başlıklı 32. nci fasılda sürdürülmektedir. Bu kapsamda öncelikli hususlardan birisi de 5018 sayılı Kanunun iç kontrol ve iç denetime ilişkin maddelerindeki AB kriterlerine uymayan yönlerin değiştirilmesidir. Bu husus, hem 2009 yılı Hükümet Programında hem de yeni Ulusal Programda öncelikli hususlar arasında sayılmıştır.

AB Komisyonunca 14 Ekim 2009 tarihinde açıklanan Türkiye 2009 İlerleme Raporunun Mali Kontrol Faslına ilişkin bölümünde; genel olarak, uyumun oldukça ileri düzeyde olduğu mali kontrol alanında sınırlı ilerleme kaydedildiği, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun uygulanmasına ilişkin mevzuatın yürürlükte olduğu, ancak iç kontrole ilişkin bazı değişikliklerin henüz yapılamadığı, Kamu İç Mali Kontrolü siyasa belgesinin ve eylem planının gözden geçirilmesinin henüz tamamlanmadığı, dış denetimleri ilgili uluslararası standartlarla aynı çizgiye getirecek Dış Denetim Kanunu’nun henüz kabul edilmediği ifade edilmiştir.

Bu konunun seçilmesindeki amaç, hukuk devleti ve hesap verebilirlik anlayışının hayata geçirilebilmesi ve yönetimin geliştirilmesine büyük katkı yapan denetimin fonksiyonu, denetim anlayışındaki değişim ve dönüşümün kapsamı, Türkiye’de yerel yönetimlerin yeniden yapılanma sürecinde iç denetimin yerinin ve işlevinin nasıl olması gerektiği, değişim sürecinde ortaya çıkan sorunlara il özel idarelerinde görev yapan iç denetçilerin konuya ilişkin görüş ve düşüncelerini ortaya koymaktır.

Bu tezle, Denizli İl Özel İdaresi özelinde il özel idarelerinde iç denetim sistemi ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu kapsamda kuruluş aşamasında olan iç denetim sisteminin nasıl yapılanmakta olduğu ve yapılanması gerektiği sorularına cevap aranacaktır. Bu cevap arama sürecinde iç denetimin il özel idarelerinde nasıl kurulduğu, işlediği, hangi rolleri üstlendiği, çalışma yapısı, iç denetçinin mesleğe olan bakış açısı ile iç denetçi-üst yönetici ilişkisi ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu çalışmadan elde edilecek bilgi ve bulgular ile önerilerin, yerel yönetimlerde iç denetim sisteminin daha sağlıklı ve daha az tartışmalı biçimde kuruluşuna ve verimli bir şekilde işleyişine yardımcı olması beklenmektedir.

Çalışma, teorik ve uygulama olmak üzere iki ana kısımdan oluşmakta ve her bir ana kısım kendi içinde bölümlere ayrılmaktadır. Teorik kısımda, tezin konusuyla ilgili çalışmaları kapsayan kitaplar, dergiler, makaleler, kurum raporları, hukuki mevzuat, eğitim notları ile diğer birincil ve ikincil kaynaklar taranmıştır. Uygulama kısmında ise, Denizli İl Özel İdaresi'nde iç denetim sisteminin kuruluş süreci ele alındıktan sonra tüm il özel idarelerinde görev yapan iç denetçilerin iç denetim hakkındaki algılamaları ve beklentileri anket tekniği kullanılarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu nedenlerle ve bahsedilen çerçevede şekillendirilen bu tez çalışması, üç ana bölümden oluşmaktadır. Odaklanılan iç denetim sistemi hakkında ilk bölümde temel bilgiler verildikten sonra, genelden özele gidilerek konu ele alınacaktır.

Öncelikle; tezin birinci bölümünde iç denetim kavramı, iç denetimin amacı, kapsamı ve özellikleri, uygulanacak iç denetim türleri ile iç denetimin planlamadan başlanarak uygulanmasının hangi süreçleri takip ettiği ulusal ve uluslararası literatür açısından ele alınıp tanıtılmaktadır. İkinci bölümde, uluslararası geçerliliğe sahip olan iç denetim mesleğinin standartları ve meslek ahlak kurallarına değinildikten sonra iç denetime ilişkin yasal düzenlemeler normlar hiyerarşisi içinde ele alınarak içerikleri hakkında kısaca bilgi verildikten sonra iç denetim kavramı etkileşim içinde bulunduğu iç kontrol, teftiş ve dış denetimle mukayeseli olarak ele alınacaktır. Üçüncü bölümde, Denizli İl Özel İdaresinde iç denetçilerin atanması, Denizli İl Özel İdaresi İç Denetim Yönergesi ve İç Denetim Rehberi'nin hazırlanması, Denizli İl Özel İdaresi 2009-2011 İç Denetim Planı ve Denizli İl Özel İdaresi 2009 Yılı İç Denetim Programının içeriği hakkında bilgi verildikten sonra tüm il özel idare iç denetçilerine yönelik iç denetim anketinin uygulanması kapsamında bir alan araştırması yürütülmüş ve ortaya çıkan sonuçların yorumları da bu bölümde yapılmıştır. Sonuç bölümünde ise, tezin ilk iki bölümünde yer alan teorik bilgilerin üçüncü bölümde yer alan araştırmasından çıkan sonuçlarla ne derece örtüştüğü hususu değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM KAVRAMI, İÇ DENETİM TÜRLERİ VE İÇ DENETİMİN İŞLEYİŞİ

Bu bölümde, öncelikle iç denetim kavramı ele alınarak farklı iç denetim tanımları verildikten sonra kısaca iç denetimin amacı, kapsamı ve temel özellikleri ile iç denetim faaliyetinin uygulanma aşamasını kapsayan işleyiş süreci ulusal ve uluslararası literatür açısından ele alınıp tanıtılmaktadır.

1.1. İÇ DENETİM KAVRAMI

Dünyada bilgi ve teknoloji alanlarında çok hızlı bir gelişme yaşanmaktadır. Bu hızlı gelişimin etkin ve verimli yönetilmesi, problemler ortaya çıkmadan önleyici tedbir niteliğinde, organizasyonlar içinden şeffaf bir şekilde değerlendirilebilmesiyle mümkün olacaktır. Bu da iç denetimden başkası değildir. Bu anlayış kurumsal yönetim anlayışıdır ve iç denetim sistemi de kurumsal yönetimin, şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik ve sorumluluk özelliklerinin bir gereğidir (Önder, 2008: 1-2). İç denetim kavramının tam olarak ortaya konulması adına yapılması gereken en doğru yol denetim kavramının tarihsel süreç içinde ele alınarak, onun uluslararası alanda kazandığı ve genel kabul gördüğü anlamın ortaya konulması olacaktır.

Denetimin tarihsel köklerinin M.Ö. 3000 yıllarına, Ninova kentine kadar uzandığı saptanmıştır. Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgiler, eski Mezopotamya’da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için katiplerine yetki verdiklerini göstermektedir (Gezmiş, 2008: 55).

Günümüzde uluslararası literatürde denetim, ‘audit’ kelimesi ve denetçi ise bundan türetilen ‘auditor’ kelimesi karşılığında kullanılmaktadır. Başlangıçta işlemlerin az ve basit olduğu, günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilmiş bir kişi, bütün gün harcamada bulunan kişiye akşamları her bir işlemi miktar ve içerik itibarıyla okutur, hesaplar hakkında fikrini söylerdi. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu kişiye, görevini dinleyerek yapması nedeniyle ‘dinleme’ kavramının İngilizce (audience-audition) ve Latince (audire-audencia) olan sözcük karşılıklarından hareketle ‘auditor’

(denetçi-denetleyen) denilmiştir. Duymak, haber almak anlamına gelen ‘audit’ kavramı da denetim karşılığı olarak kullanılmaya başlanmıştır (Özer, 1997: 3).

Modern iç denetim anlayışının doğup yaygınlaşması özellikle II. Dünya Savaşı’ndan sonra Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) gerçekleşmiş ve son çeyrek yüzyılda artan bir gelişme hızına kavuşmuştur. ABD’deki şirketlerin finansal raporlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleriyle uyum sağlanması olarak tanımlanabilecek olan dış denetim faaliyetinin yanı sıra, kurumların gelişen ve karmaşıklaşan işlem hacmi, farklı coğrafyalarda faaliyet gösterilmesi, faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin ön plana çıkması, şeffaflık ve kurumsal yönetim kavramlarının önem kazanması iç denetim faaliyetlerinin kapsam, yöntem ve içeriğinin hızla gelişmesine yol açmıştır. Yönetim adına denetim olarak başlayan iç denetim zamanla bünyesine operasyonel denetim, iç kontrol süreçlerinin ve risk yönetiminin değerlendirilmesi ve işlem süreçlerinin analiz edilmesi yoluyla kurum faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması gibi çağdaş unsurları bünyesine taşımış, yönetim adına denetim kavramından kurum faaliyetlerine yönelik kurum dışına bağımsız bir değerlendirme sunan yönetimin denetimi olarak nitelendirilebilecek bir fonksiyona dönüşmüştür. İç denetimin yukarıda bahsedilen tüm gelişmeleri bünyesine taşıması ve standartları ile genel kabul görmüş uygulama metotlarıyla günümüzdeki çağdaş yönetim felsefesine uygun profesyonel bir meslek haline gelmesi 1941 yılında Victor Z. Brinks’in ilk iç denetim kitabı olarak bilinen “Modern Internal Auditing” kitabını yayınlaması (Chun, 1997: 247) ve ABD’de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) ile gerçekleşmiş ve ‘iç denetim’ kurumsal kimlik kazanmıştır (Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2008: 1)

ABD’de 1940’lı yıllardan itibaren yapılan bilimsel araştırmalarda, hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olan geleneksel denetim anlayışının yolsuzlukları ve hataları engelleyemediği, hataların % 80’inin sistemden kaynaklandığı belirlenmiş, sistem denetimi, risk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi gibi denetim tekniklerini uygulayan iç denetim kavramı önem kazanmaya başlamıştır.

IIA’in faaliyet göstermeye başlamasıyla birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistematik uygulamaları olan bir meslek olarak gelişmeye ve önem kazanmaya başlamıştır. İlk olarak 1947 yılında yayımlanan “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş ve 1978 yılında ilk “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” yayımlanmıştır. İç denetim

standartlarının 01.01.2009 tarihinde yürürlüğe giren son şekli, tüm dünyada iç denetim mesleğinin genel standartları olarak bir çok yasal düzenlemede atıf yapılan temel bir düzenleme mahiyetindedir. İç denetim uygulamaları, IIA'in sistematik ve uzun soluklu çalışmalarıyla bünyesine taşıdığı iç kontrol ve risk yönetimi gibi çağdaş unsurlarla, odak noktasını geçmiş faaliyetlerin denetiminden geleceğin belirsizliğinin yönetilmesi olarak da yorumlanan kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi ve kurum hedeflerine ulaşılmasını amaçlayan bir yapıya dönüştürmüştür (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2009: 8).

Denetim, belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde sunmayı esas alan sistematik bir süreçtir (Alptürk, 2008: 3).

Denetim, özü itibariyle ortak aklı müzakerelerle ortaya çıkarma ve kullanma faaliyetidir. Farklı, uzmanlık ve birikim gerektiren bakış açılarıyla birlikte denetlenenlerin de katılımıyla sorunların tespiti ve çözüm yollarının çeşitliliği içerisinde en uygun önerilerin ortaya çıkarılması, denetim faaliyetinin ana amacı olmalıdır. Bu yaklaşımla yönetimin yönetişime evrildiği gibi denetim de denetişime evrilmektedir (Okur, 2007: 2).

Türk Dil Kurumu ise, denetim kavramını bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek olarak tanımlamıştır (Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr). Günlük konuşma dilinde denetim; kontrol, teftiş, murakabe, tahkikat, soruşturma, gözetim gibi kavramlarla ifade edilmektedir.

Kamu hukukunda denetim kavramı genel itibariyle tek başına tanımlanmış bir kavram olarak değil de, denetim ve kontrol kavramları olarak, iç kontrol, ön mali kontrol, iç denetim ve dış denetim şeklinde tanımlanmış bir kavram olarak ele alınmaktadır. Bu durumda denetim ve kontrol kavramları birbiri içine girmiş bulunmaktadır (Önder, 2008: 6).

Öte yandan, iç denetim Avrupa Birliği Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, NATO, OECD, Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gerek uygulanan gerekse üye ülkelere referans olarak gösterilen bir denetim sistemidir (Başpınar, 2006: 24).

1.1.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetim; örgüt, faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finansal ve diğer tüm yönlerden bu amaçla çalışan iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir (Gezmiş, 2008: 55).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kaynaklarına göre, iç denetim alanında dünyada başat rol oynayan IIA iç denetim kavramını şu şekilde tanımlamıştır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008: 7): “Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” AB bu tanıma, fonksiyon olarak iç denetimin; iç kontrollerin, iç kontrol amaçlarını yeterli düzeyde sağlayıp sağlamadığı konusunda yöneticilerin idari yapı içindeki unsurlardan güvence alması olduğunu da ilave etmektedir (Tamer, 2008: 77).

Sawyer’in yapmış olduğu tanıma göre ise iç denetim bir organizasyondaki;

- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı,
- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve usullerin izlenip izlenmediği,
- Tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- Organizasyonun hedeflerine etkin bir biçimde ulaşılıp ulaşılmadığı,

hususlarının belirlenmesi ve yöneticiler ile diğer üyelerin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerine destek olmak amacıyla, tüm işlemlerin ve kontrollerin iç denetçilerce nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasıdır. (Aktaran Abdioğlu, 2008: 93).

İngiltere Hazinesi tarafından AB’ye aday ülkelerin yararlanması için hazırlanan dokümanda yapılan tanımlamaya göre; iç denetim bir organizasyonun bünyesinde bulunan bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir (Acar, 2008: 79).

İç denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63. ncü maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.”

İç denetimin bileşenlerinin başında kontrol süreçlerini değerlendirmek gelmektedir. Bu değerlendirme, idarenin amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak uygun bir iç kontrol yapısının oluşturulmasını ve sürdürülmesi için değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmak üzerine kuruludur. İkinci bileşen ise yönetim süreçlerini değerlendirmektir. Bu bileşenin özünü; idarenin hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla, kurumsal yapının ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak oluşturmaktadır. Son bileşen ise risk yönetim süreçlerini değerlendirmektir. Buna göre; idarenin hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri belirlemek, analiz etmek, sınıflandırmak ve alınması gereken önlemleri tespit etmek, uygulama ve izleme kapasitesini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak söz konusu bileşenin açılımını vermektedir (Alptürk, 2008: 20-21).

İç denetim fonksiyonu, bir güvence sistemi olarak, kayıtların doğruluğundan ziyade, organizasyonun eğilimlerini dikkate alan ve organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak görülmektedir (Memiş, 2006: 82).

Yukarıda belirtilen farklı iç denetim tanımlarından da anlaşılmaktadır ki iç denetim idareye yön veren bir pusula işlevini görmektedir. Modern iç denetim tanımındaki unsurların tamamını içerecek şekilde icra edilen bir iç denetim faaliyeti idarenin amaç ve politikalarının gerçekleşmesi adına yönetime ayna tutan bir işleve sahip olacaktır.

1.1.2. İç Denetimin Amacı

İç denetimin amacı; IIA 'in tanımı olan, “İşletmelerin operasyonlarını geliştirerek katma değer yaratmak amacıyla oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesi” şeklindeki öz ifadede kendini bulmaktadır.

Üst yönetim, kurumun karşı karşıya olduğu riskleri belirlemek, tanımlamak, değerlendirmek, izlemek ve azaltmaktan ve ilgili kontroller de dahil bu risk yönetim süreçlerinin etkin ve amaca uygun çalıştığından emin olmaktan sorumludur. İç denetimin temel ve anahtar görevlerinden biri de, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin, etkili ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır. Bu çalışmasının bir parçası olarak, iç denetim birimi, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak amacına yönelik danışmanlık, yol gösterme ve kolaylaştırma hizmetleri verir (Avrupa İç Denetçiler Enstitüsü Üyeleri Birliği, 2005: 18).

İç denetim faaliyetinin amacı İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. nci maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

- İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgarîye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.
- İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

- Nesnel güvence sağlama, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.

Rittenberg ve Covalleski tarafından olay çalışması yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen bir araştırma, iç denetimin işletme yönetimi tarafından stratejik önemi olan bir fonksiyon olarak görüldüğü ve güçlü bir yönetim desteği aldığı durumlarda, iç kontrollere ilişkin daha gerçekçi değerlemeler yapılabildiğini ve kendilerine görev tahsisi yapılan kişi ve birimlerin sorumluluklarını yerine getirilmelerine önemli bir katkı sağlandığını göstermiştir. Tersine bir durumda ise, yönetim desteğinin olmadığı ve iç denetimin stratejik öneminin göz ardı edildiği durumlarda, iç denetimden beklenen faydaların sağlanamadığı gözlenmiştir (Aktaran Memiş, 2006: 92-93).

1.1.3. İç Denetimin Kapsamı

İç denetimin kapsamı, iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun bütün faaliyetleridir. İç denetim; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu bütün risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve giderilmesi konusundaki yeterliliğini ve etkinliğini de kapsar. Böylece, esas olarak tarihsel mali verileri değerlendirmek üzerinde odaklanan dış denetimin tersine, iç denetimin kapsamı, işletmenin etkinliği, devamlı detaylı yönetim bilgileri ve etik ve sosyal prosedürler gibi başka konuları da içerir (ECIIA, 2005: 25-26).

İç denetimin kapsamı İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6. ncı maddesinde şu şekilde açıklanmıştır: “Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dahil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur.” Aynı Yönetmeliğin 7. nci maddesine göre ise iç denetim aşağıdaki alanları içermektedir:

- Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metodlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,

- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,
- İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,
- Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi.

Yönetmeliğin 6. ncı ve 7. nci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde iç denetim; kurum yönetimi için kurumun fotoğrafının çekilerek fotoğraftaki hataların gösterilmesi adına mali olan ve mali olmayan tüm süreç, karar, prosedür ve uygulamaları da kapsayan çok geniş bir sistemdir.

İç denetim faaliyetinin kapsamı yalnızca harcamalar ile gelir işlemleri olmayıp, idarelerin tüm faaliyet ve işlemleri, süreçleri denetim kapsamındadır. Teşkilat bakımından da idarelerin merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatına dahil tüm birimlerinin faaliyet ve işlemleri iç denetim kapsamına dahildir. İç denetimin sadece mali iş ve işlemlere yönelik bir faaliyet olduğu yargısı uluslararası iç denetim standartlarına aykırı olduğu kadar ulusal mevzuat normları olan 5018 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik hükümleriyle de açıkça çelişmektedir (Midyat, 2007: 1).

1.1.4. İç Denetimin Özellikleri

İç denetim kavramının organizasyonel yapıdaki yeri, icra ettiği faaliyetlerin kapsamı ve iç denetim biriminden beklenen amaçlar dikkate alındığında, iç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik müessesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim, bireysel

işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır (Akşam, 2005: 36).

IIA'in iç denetim tanımı değişikliğinden de anlaşılmaktadır ki iç denetimin özellikleri dünyadaki gelişmelere paralel olarak değişmektedir. Değişkenlik özelliği iç denetimin diğer denetim türleriyle kıyaslandığında onu ayakta tutan önemli özelliklerden biridir. Beecroft'a göre iç denetim, reaktif süreçten proaktif sürece geçişin resmidir (Aktaran Önder, 2008: 23; Memiş, 2007: 462). Modern iç denetim tanımı baz alınarak yapılan değerlendirme sonucunda iç denetimin altı temel özelliği olduğu söylenebilir.

i) Kuruma Değer Katma Özelliği

İç denetim faaliyetinin özünü denetimden ziyade kurum faaliyetlerine ilave değer katmak amacı oluşturmaktadır. Bu manada idare faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, kurum varlıklarının korunması ve risklere karşı önleyici tedbirlerin alınması şeklinde idareye katkı sağlanabilir. İç denetimin asıl amacı, denetlenen birimlerin yönetici ve çalışanlarının hatalarının ortaya konulması ve sorumluların cezalandırılması değildir. Denetimin odak noktası kurumsal faaliyetlerin ve çalışmaların geliştirilmesidir (Aksoy, 2008: 90).

IIA tarafından değer katmak; “değer, güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkanlarını belirleyerek ve-veya riske maruz kalmasını azaltarak sağlar.” şeklinde tanımlanmaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008: 35).

Midyat'a göre iç denetim, güvence ve danışmanlık fonksiyonlarıyla katma değer oluşturmak suretiyle idarenin faaliyetlerini geliştirir. İç denetimin amaç ve fonksiyonunun söz konusu niteliğinin göz ardı edilmesi halinde kurumsal amaç ve hedeflerle irtibatının kesilmesi, idareye - yöneticilere güvence ve danışmanlık hizmeti vermekten başka kamusal faaliyetlerin yürütülmesini güçleştiren, tıkaç rolü üstlenen, yöneticiler ve personel üzerinde belirli amaçlarla kullanılan bir araç haline getirilmiş olması durumunda bu faaliyetin gerçek anlamda denetim olduğundan söz edilemeyecektir (Aksoy, 2008: 89).

i) Bağımsızlık ve Tarafsızlık Özelliği

İç denetim standartlarına göre iç denetçilerin, bireysel tarafsızlık standardı gereği, denetim görevlerinde tarafsız şekilde davranması ve her türlü çıkar

çatışmasından kaçınması gerekmektedir. Denetimin planlanması ve programlanması, uygulanması ve raporlanması her türlü müdahaleden uzak ve serbestçe iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. İç denetçi bağımsızlığını sadece mevzuattan ve hiyerarşik konumundan değil, mesleki yetkinliğinden, profesyonelliğinden, dirayetli duruşundan ve ortaya koyduğu çalışmaların niteliğinden alır (Aksoy, 2008: 91).

İç denetçi, denetim bulgularını, değerlendirme ve önerilerini herhangi bir etki altında kalmadan raporlayabilmelidir. Bu bağımsızlık, iç denetçinin idari olarak bağlı olduğu makamdan bağımsızlığını gerektirmez (Arcagök ve Erüz, 2006: 192).

IIA tarafından ise bağımsızlık şu şekilde ifade edilmiştir: “Objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olmaktır. Objektifliğe yönelik bu tür tehditlerle, kişisel olarak denetçi, görev, işlev ve kurum seviyesinde mücadele edilmelidir.” (TİDE, 2008: 35).

iii) Güvence Sağlama

IIA tarafından güvence hizmetleri şu şekilde tanımlanmıştır: “Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyuma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (due diligence; ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.” (TİDE, 2008: 36).

iv) Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı

Modern iç denetim uygulamalarında; iç denetim dinamik bir değişim ortamındaki organizasyonlarda karşılaşılan risk derecesinin anlaşılması ve uygun bir şekilde yönetilmesi sayesinde belli bir güvencenin sağlanması sürecini de ifade etmektedir. Bu açıklamayla ilgili olarak iki hususun vurgulanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Birincisi iç denetim organizasyonlarda karşılaşılan risk düzeyinin anlaşılması ve kontrol edilmesi suretiyle belli bir güvence sunmaktadır. İkincisi iç denetim organizasyonlarda riskin anlaşılması ve öğretilmesini teşvik etmektedir (Akşam, 2005: 34).

Günümüzde kamu kaynaklarının sınırlı olmasına karşın, kamusal hizmetlerin genişleyerek artması kamu kurumlarının bu kaynakları daha verimli kullanmaya yönelmelerine böylelikle de daha riskli bir ortamda faaliyet göstermelerine sebep olmaktadır. Günümüzde tüm kurumlar belli risklerle karşı karşıya bulunmaktadır. Risk

değerlemesi, IIA'in standartlarında işletmeyi olumsuz yönde etkileyebilecek muhtemel durum veya olayların sistematik süreçte değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. İç denetçinin görevi tüm denetlenebilir faaliyet alanlarını ve bunlara ilişkin risk faktörlerini belirlemek ve her bir faktörün önemini değerlendirmektir.

İnsan unsurunun ağır bastığı her alanda, özellikle organizasyonların stratejik, mali ve operasyonel hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyecek bir takım riskler mevcuttur. Denetimin olmayacağı algısının olduğu ve üçüncü bir gözün değerlendirmesinden mahrum denetimsiz alanlar ise daha ciddi riskler taşımaktadır. Yönetimin bu riskleri bertaraf etmesi, azaltması, transfer etmesi veya risklerden kaçınması etkin ve verimli çalışan bir denetim mekanizmasının katkısı büyük olacaktır (Özaydın, 2009: 54).

v) *Genel Kabul Görmüş Standartlara Göre Gerçekleştirilme*

Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi sürecinde ortak bir zemin yaratan denetim standartları, denetim faaliyetini yürütmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı bir ilkeler ve kurallar bütünüdür.

vi) *Danışmanlık Hizmeti Sunma*

İdarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır (Arcagök ve Erüz, 2006: 193).

Denetimin rehberlik ve danışmanlık boyutunu ele alabilmek için öncelikle rehberlik ve danışmanlık faaliyetinin tanımı ve kapsamına açıklık getirmek gerekmektedir. IIA tarafından danışmanlık hizmetleri; "Herhangi bir idarî sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişarî faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usûl ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir." şeklinde tanımlanmaktadır (TİDE, 2008: 35).

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) ise danışmanlık faaliyetini şu şekilde tanımlamaktadır: "Kapsamı ve içeriği idare ile ortaklaşa belirlenen, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesi ile idarenin yönetim, risk yönetimi ve iç

kontrol süreçlerinin iyileştirilmesine ve kurum faaliyetlerine katma değer ilavesi amacını güden ve iç denetçilerin söz konusu sürece ilişkin yönetsel sorumluluk almaksızın gerçekleştirdikleri faaliyetlerdir.” (Okur, 2009: 45).

5018 sayılı Kanununun 69. ncu maddesinde ise iç denetimin, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olduğuna vurgu yapılmaktadır.

İç denetim kavramını bu şekilde genel hatlarıyla ortaya koyduktan sonra iç denetim sisteminin daha iyi anlaşılması adına iç denetim türleri hakkında aşağıda ayrıntılı bilgi verilmektedir.

1.2. İÇ DENETİM TÜRLERİ

Bu bölümde kamu idarelerinde gerçekleştirilecek iç denetim faaliyetinin uygulanacağı temel beş alan genel hatlarıyla ele alınacaktır. Bu alanlar; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetiminden oluşmaktadır.

5018 sayılı Kanun ve buna istinaden yürürlüğe konulan ikincil mevzuatla birlikte denetim uygulamaları, gelişmiş denetim uygulamaları doğrultusunda yeniden tanımlanmış ve yapılandırılmıştır. Bundan böyle, denetim kaynaklarının tümünün uygunluk denetimine tahsis edilmesi, uygunluk denetimlerinin de sadece harcamaların mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi ve fazla veya yersiz ödeme yapılıp yapılmadığının tespit edilmesi amacıyla gerçekleştirilmesi söz konusu olmayacaktır. Denetim faaliyetleri denetimin amacı ve konusu paralelinde farklı denetim türleri uygulanarak yürütülecektir. Duruma göre, birden fazla denetim uygulamalarının bir arada kullanılması da mümkündür. Diğer yandan, iç denetim risk odaklı olarak gerçekleştirileceğinden denetim faaliyetlerinin teşkilat-birim bazında yürütülmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Riskli görülen birimler denetim kapsamına alınabileceği gibi tüm birimlerin muayyen faaliyet veya konuları da denetim konusu olarak belirlenebilir (Midyat, 2008: 2).

Kamu idarelerinde yapılacak iç denetim uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi şeklinde gerçekleştirilecektir (Arcagök ve Erüz, 2006: 205). Bu denetim türlerinin tanımları İç

Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin “İç denetimin uygulanması” başlıklı 8. nci maddesinde iç denetim türleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

a) Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.

b) Performans denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

c) Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

d) Bilgi teknolojisi denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

e) Sistem denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

1.2.1. Sistem Denetimi

Sistem, belirli unsurlardan oluşan ve bu unsurlar arasında belli ilişkiler olan bir bütün olarak tanımlanabilir. Bir sistemi, girdi, süreç ve çıktı olmak üzere üç ana bölümde incelemek mümkündür. Girdiler, sisteme dışarıdan dahil olan ve bir sürecin başlamasına yol açan unsurlardır. Örneğin hammadde, enerji ve diğer veriler birer girdidir. Çıktı ise, hizmet, bilgi, rapor gibi sistem tarafından oluşturulan ve kullanıcıya sunulan ürünlerdir. Girdiler tarafından tetiklenen ve çıktılara dönüşen eylemler de süreç olarak adlandırılır. Örneğin bir ürün imalatı, bir raporun hazırlanması ve bir hizmetin sunulması gibi. Bu bilgiler ışığında sistem denetimi, denetlenen sürecin ya da birimin (sistem) amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir (Aksoy, 2008: 86). Diğer bir ifadeyle, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir (Arcagök ve Erüz, 2006: 205).

Sistem denetiminde;

- a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- b) Kamu idarelerinin kanunlara, temel politika belgelerine ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
- c) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,
- d) Her türlü karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,
- e) Varlıkların kötüye kullanımının ve israfının önlenmesi ile kayıplara karşı korunması amacıyla oluşturulan iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilir ve iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığı incelenir.

Sistem denetimi aşağıda belirtildiği gibi belli bir sistematik dahilinde ele alınarak yapılır:

i) Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

İç denetçi ön çalışma kapsamında öncelikle, görevlendirildiği denetimin yıllık denetim programına alınma nedenini öğrenmelidir. Gerçekleştirilecek denetim faaliyeti sonucunda beklenenlerin tam olarak ortaya konması denetim amaçlarının belirlenmesini kolaylaştıracaktır.

ii) Bilgi Toplama - Ön Araştırma

Denetimin amacı belirlendikten sonra iç denetçi, denetime konu sistem hakkında bilgi toplayarak bir ön araştırma yapar. Bu çalışma sonucunda denetlenecek sürecin nerede başlayıp nerede bittiği ve diğer sistemlerle ilişkisi ortaya konmalıdır.

Denetlenecek süreç ya da birimlerin iyi anlaşılabilmesi için; ilgili mevzuat, faaliyet raporları, yetki paylaşımı ve devriyle ilgili idare tarafından hazırlanıp yürürlüğe konulan düzenlemeler ile yönetici ve çalışanlarla yapılan görüşmeler bu aşamada kaynak olarak kullanılabilir.

iii) Riskler ve Kontrollerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Riskler ve kontrollerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi aşaması sistem denetiminde en kritik aşamadır. Denetlenen birim veya süreçte uygulanan kontrollerin yeterlik ve etkinlik açısından değerlendirilmesi için kullanılacak çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemlerden bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

İş Akış Şemaları: Sistemin tanınmasında ve sınırların belirlenmesinde de kullanılan iş akış şemaları aynı zamanda sistem içinde tıkanma yaşanan noktaların, görevler ayrılığı ilkesine uyulmayan durumların ve aynı işin birden fazla yerde tekrar edilmesi gibi kontrol zayıflıklarının belirlenmesine ve süreçlerdeki kritik kontrol faaliyetlerinin ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.

Kontrollere İlişkin Açıklamalar: Süreç veya birim hakkında detaylı bilgisi olan kişilerin sisteme ilişkin açıklamaları, denetçinin iç kontrol sistemini değerlendirmesi için önemli bilgi kaynaklarından biridir. Ayrıca birimle ilişki içinde olan idare dışındaki ilgililer de kontrol zayıflıklarına ilişkin faydalı bilgiler sunabilir. Ancak alınan bilgilerin herhangi bir önyargı taşımaması ve tarafsız olmasına dikkat edilmelidir.

İç Kontrol Sorgu Formu: İç kontrolün değerlendirilmesinde bir başka yöntem de, daha önce hazırlanmış iç kontrol sorgu formları kullanılarak sorumlu personelden kontroller hakkında detaylı bilgi alınmasıdır. Sorgu formları, olumsuz bir yanıtın olası bir zayıflığı ve riski ortaya çıkarmasına yönelik hazırlanır. Olumsuz bir yanıtla karşılaşan denetçi, bu riske karşı olması gereken kontrollerin mevcut olup olmadığına bakar. İç kontrol sorgu formları denetimin sistematik bir şekilde yapılmasına imkân sağlayan bir araçtır.

Risk ve Kontrol Değerlendirme Matrisleri: Bu yöntemde birim veya sürecin iç kontrol sistemi risk odaklı bir biçimde ele alınır ve risklerle uygulanan kontroller birlikte değerlendirilir.

1.2.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir (Aksoy, 2008: 84).

Performans, bir işi yapan bir bireyin, bir grubun ya da bir örgütün o işle amaçlanan hedefe ne ölçüde ulaşabildiğinin nicel ve nitel olarak ifadesidir (Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr).

Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) tarafından 1977 yılında Peru'nun başkenti Lima'da düzenlenen 9. ncü Kongrede kabul edilen ve bugün hala yararlanılmakta olan ilkeleri belirleyen "The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts" başlıklı sonuç bildirgesinde, "Yasallık Denetimi, Kurallara Uygunluk Denetimi ve Performans Denetimi" başlıklı 4. ncü bölümünde; "Bu tür

denetime ek olarak aynı derecede önemli bir tür denetim daha vardır ki o da performans denetimidir. Performans denetimi kamu yönetiminin performansını, ekonomikliğini, etkililiğini ve verimliliğini incelemeye yönelmiştir. Performans denetimi sadece belirli mali işlemleri (operations) değil hükümetin yönetsel ve organizasyonel tüm eylemlerini kapsar.” metnine yer verilerek, kamu kurumlarında performans denetiminin yapılması gereği vurgulanmış ve performans denetimi kavramı, INTOSAI’nin denetim standartları arasına girmiştir (Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü, 1998: 3)

INTOSAI’nin tanımına göre daha geniş bir ifadeyle performans denetimi, kaynakların kullanımındaki verimliliğin bilgi sistemleri, performans ölçütleri, gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarla belirlenmiş eksikliklerini gidermek için izlenen yöntemlerin incelemesi de dâhil olmak üzere denetlenmesini, denetlenen kuruluşların hedeflere ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğini ve istenilen etkilerle gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasını kapsar (Acar, 2008: 82-83).

Performans denetimi, esneklik, hayal gücü ve yüksek düzeyde analitik beceriler gerektiren karmaşık bir inceleme faaliyetidir (Coşkun ve Karabeyli, 2007: 8). Sadece mevzuatta yer alan metotlar ve standartlar, performans denetiminin bugünkü gelinen noktadaki işlevini ve gelişmesini güçleştirebilir. Bu yüzden, kalite güvence sistemlerine yönelik standartlar da dahil olmak üzere, birçok alandaki standartların birleştirilmesi anlamına gelmez. Özellikle uygulamalar ve gelişmeler, deneyimlerden kazanılan bilgi üzerine inşa edilerek geliştirilecek bir denetim sistemidir (Önder, 2008: 16-17).

1.2.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir (Alptürk, 2008: 22). Denetimin konusu, kurumun mali işlemleri ve faaliyetleridir. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, çoğunlukla sınırlı sayıda ilgili, ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır (Aksoy, 2008: 84).

i) Uygunluk Denetiminin Tanımı ve Kapsamı

Uygunluk denetimi iki bileşenden oluşmaktadır. Bunlar;

a) İdarenin harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, kalkınma planına, yıllık programlara, stratejik plana ve performans programına uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi,

b) İdarenin harcamalarının ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesidir.

ii) Uygunluk Denetiminde Kriterler

Uygunluk denetiminde ele alınacak kriterler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- a) Anayasa ile ilgili kanun, KHK, tüzük, yönetmelik ve tebliğler,
- b) Kalkınma planı, yıllık programlar, stratejik plan ve performans programı,
- c) Yönetim tarafından belirlenen yönergeler,
- d) Yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri,
- e) Yönetim tarafından alınan kararlar,
- f) İdarenin giriştiği sözleşme ve taahhütlere ilişkin hükümler.

iii) Uygunsuzluğun Sonuçlarının Saptanması

Belirlenen kriterlere uygunsuzluğun saptanması durumunda iç denetçi; uygunsuzlukla ilgili olanlar, uygunsuzluğun sebepleri ve sonuçlarını belirler. Uygunsuzluğun kamu zararına yol açtığına tespiti halinde, denetçi seçtiği örneklem büyüklüğü kapsamında bu zararı da tespit eder. İşin niteliği gereği, uzmanlık gerektirmesi nedeniyle kamu zararının tespit edilemediği durumlarda, denetçi olayda kamu zararının doğduğunu ancak belirtilen nedenlerle hesaplanamadığını raporunda açıklar.

Kamu zararının belirlenmesi ve raporlanmasında, 19 Ekim 2006 tarihli ve 26324 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile 27 Haziran 1983 tarihli ve 83/6510 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan “Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik”, diğer ilgili mevzuat ve idarelerin bu konudaki kendi mevzuatı dikkate alınır.

iv) İç Kontrolün Değerlendirilmesi

Uygunluk denetimi kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin mevzuata ve ilgili diğer düzenlemelere uyumu sağlamadaki başarısı ortaya konulur.

v) Uygunsuzlukların Raporlanması

Uygunluk denetimi sonucunda elde edilen bulgular, sorunların giderilmesine yardımcı olacak ve bu konuda oluşturulan kontrollerin iyileştirilmesine yönelik önerilerle birlikte ilgili makamlara raporlanır. Uygunsuz işlemlerin, hile, suistimal ve yolsuzluk gibi durumlarla ilgili olması halinde; konuya ilişkin tespitler Kamu İç Denetim Raporlama Standartları uyarınca raporlanır.

5018 Sayılı Kanunun iç denetçilerin görevlerini sayan 64. ncü maddesinde uygunluk denetimi; “harcama sonrası yasal uygunluk denetimi yapmak” şeklinde yalnızca harcama denetimi ile sınırlandırılmıştır. Yine aynı şekilde, İDKK tarafından yayınlanan Kamu İç Denetim Rehberi’nde (KİDR); uygunluk denetimi idarelerin harcamalarıyla sınırlı tutulmuştur. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 7. nci maddesinde; idarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi iç denetim alanına dâhil edilmiştir denilerek, idarenin tüm faaliyet ve işlemleri iç denetim kapsamında değerlendirilmiştir. Yine aynı Yönetmeliğin 8. nci maddesinde ise uygunluk denetimi, kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesi olarak tanımlanmıştır. 5018 sayılı Kanunda ve İDKK tarafından yayınlanan KİDR’de, uygunluk denetiminin harcama sonrası yasal uygunluk denetimi ile sınırlı tutulması uluslararası standartlara açıkça aykırılık taşıdığı gibi iç denetimin etkinliğini ve verimliliğini de olumsuz etkilemesi, dolayısıyla da iç denetimden beklenen faydaya ulaşılmasını engelleyeceği açıktır. Yani iç denetimde uluslararası standartlara uyumun sağlanabilmesi, kamuda etkin bir iç denetim sisteminin kurulabilmesi ve mevzuattaki çelişkilerin giderilebilmesi için, ilgili yasal değişiklikler yapılarak uygunluk denetiminin kapsamı idarenin tüm iş ve işlemlerini içine alacak şekilde genişletilmelidir.

1.2.4. Mali Denetim

Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

Sayıştay tarafından hazırlanan Denetim Terimleri Sözlüğü’nde mali denetim, hesaplar ve mali tablolar ile işlemlerin düzenliliğinin ve mevzuata uygunluğunun bir denetçi tarafından incelenmesidir ki bu inceleme bir kanaat bildirebilme veya bildirememe ile sonuçlanır. Bu denetim, denetlenenin hesaplarının ve mali tablolarının bütün işlemlerin ve yalnızca bu işlemlerin, kuralına uygun şekilde taahhüde bağlanıp

bağlanmadığı, tahakkuk ettirilip ettirilmediği, bunlar için ödeme emri verilip verilmediği ve kayda geçirilip geçirilmediği; eksiksiz kayıt yapmak ve varlıkları (örneğin; nakit, yatırımlar, sabit kıymetler, stoklar) korumak için uygun önlemlerin alınıp alınmadığının incelenmesi ile kaydedilen bütün işlemlerin yürürlükteki genel ve özel kurallara uygun olup olmadığı; bütün gider ve gelirlerin yetki sınırları ve parasal limitler çerçevesinde ödenip ödenmediği, tahsil edilip edilmediği; bütün borçların ve mükellefiyetlerin kurallara uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığı ve yönetilip yönetilmediği hususların sağlanması bakımından düzenliliğin ve mevzuata uygunluğun incelenmesi şeklinde tanımlanmıştır (Yörüker, 1999: 12).

Mali denetim, denetçilerin çalışmalarının finansal öğelerini kapsamaktadır. Hesapların ve bunların dayanağını oluşturan finansal sistemlerin ve süreçlerin (kamu sektörünün spesifik bölümleri dahil olmak üzere, kamu parasının öngörölmüş amaçlar için harcanmış olup olmadığı) ve kurumsal yönetişimin finansal yönlerinin, örneğin iç kontrolün, risk yönetiminin, dürüstlüğün ve iyi davranış kurallarına uygunluğun denetlenmesidir (Aksoy, 2008: 84).

5018 sayılı Kanununun 49. ncu maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır: “Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütölür. Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlölüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.”

Yukarıda yer alan maddede devlet muhasebesinin saydamlık, hesap verilebilirlik, kesin hesap dolayısıyla parlamento denetimi gibi modern kamu mali yönetim anlayışında yer alan temel anlayışların ve kavramların esası olduğuna vurgu yapılmaktadır. Bu durum, günümüze kadar özel sektörde de olduğu gibi, devlet sektöründe de muhasebeye olan ilginin olumlu yönde değişmesini ve gelişmesini sağlamıştır (Gülşen vd, 2007: 25).

Mali denetim aşağıda belirtildiği şekilde belli bir sistematik dahilinde ele alınarak yapılır (İDKK, 2008: 47-49):

i) Mali Tabloların Anlaşılması

Mali tablolar, mali denetimde odak noktadır. Mali tabloların hazırlanması ile ilgili sistemin kavranması gereklidir. Bu amaçla, mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkiler ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları eğilimler olasılık analizi, oran analizi, regresyon analizi, trend analizi, çok değişkenli analiz yöntemleri kullanılarak incelenebilir.

ii) Hesap Alanlarına Ayırma

Mali tablolar, içerdiği bilgileri nasıl sunduğuna dayalı olarak hesap alanlarına ayrılır. Mali tablolar, benzer temel özelliklere ve işlem akışlarına sahip borç, alacak ve varlık hesap alanları itibariyle analiz edilmelidir. Denetçi, her bir hesap alanı açısından uygun bir denetim yaklaşımı benimsemeyi amaçlar. Hesap alanları benzer kontrollere ya da risklere tabi işlem türlerinden oluşur. Denetçi hesap alanlarını belirlemek için mesleki birikiminden yararlanır. Denetçi, gereğinden az ya da fazla hesap alanı belirlemeden kaçınmalıdır. Hesap alanları belirlenmesinde; önemli işlem türleri, muhasebe ve mali raporlama süresi, muhtelif işlem türlerindeki risk ve hataya olan doğal eğilim, idare tarafından uygulamaya konulan kontrol önlemleri göz önünde bulundurulur.

iii) nemlilik Seviyesinin Tespiti

Önemlilik seviyesinin tespiti, hangi miktardaki hata ya da yanlışların mali tabloların güvenirliğini ve doğruluğunu zedeleyeceğine karar verilmesidir. Bir bilginin, mali tablolara dahil edilmemesi veya yanlış ifade edilmesi alınacak kararları etkileyebilir. Bilginin etkileme düzeyi mali tablolar açısından önemlilik düzeyinin temel göstergesidir. Denetçinin, hataların önemlilik düzeyinin mali tablolara yansıyor yansımadığını değerlendirmesi zorunludur.

iv) Risklerin Belirlenmesi

İdare zerindeki baskılar, personelin deneyimi ve uzmanlığı, muhasebe sistemlerinin güvenilirliği, organizasyonun istikrarsızlığı üst düzey risklere örnektir. Karmaşık düzenlemeler, ödemelerin mal ve hizmetler karşılığı olmaktan ziyade

bildirimler karşılığı olması, normal akış dışındaki işlemler, tahmini işlemler, dönem sonu işlemleri orta ve alt düzey risklere örnek verilebilir.

v) Kanıtların Toplanması

Denetçi, envanter ve sayım, kayıt sisteminin kontrolü, yeniden hesaplama ve belge incelemesi gibi denetim tekniklerini kullanarak gerekli kanıtları toplar.

vi) Muhasebe Verilerinin Doğruluğunun Değerlendirilmesi

Denetçi, idarenin; nakit sistemi, alacakları, stokları, maddi duran varlıkları, maddi olmayan duran varlıkları, borçları, öz sermayesi ve gelir tablosunun doğruluğunu önemlilik seviyesi çerçevesinde değerlendirmelidir.

1.2.5. Bilgi Teknolojisi Denetimi

Bilgi teknolojisi; bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesinde, kullanıcıların hizmetine sunulmasında ve yönetilmesinde yararlanılan yazılım ve donanım teknolojilerini kapsayan bir bütündür. Denetim süreci içerisinde yer alan veriler gittikçe elektronikleşirken, denetçilerin, bu verilerin geçerliliğini, güvenilirliğini ve eksiksizliğini test etmeleri gerekmektedir (Toraman, 2002: 2).

Bilgi teknolojisi denetimi; idarenin amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir. Bu çerçevede denetçi, mevcut bilgi teknoloji kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirilir.

Bu denetim, Kurul tarafından yayınlanacak Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi uyarınca yapılır. Söz konusu Rehber yayınlanana kadar IIA, ASOSAI ve Bilgi Sistemlerinin Denetim ve Kontrolü Birliği (ISACA) gibi uluslararası mesleki kuruluşlarca yayınlanmış rehberler esas alınarak bilgi teknolojisi denetimi yapılabilir (İDKK, 2008: 64).

Sawyer'a göre, farklı faaliyet alanlarını kapsayan iç denetim türlerinin belirlenmesinden sonra uygulamada iç denetim faaliyetinden beklenen sorumlulukların yerine getirilmesi amacıyla iç denetçiler tarafından benimsenen farklı denetim

yaklaşımlarının da ele alınması önem kazanmaktadır. Bu noktada içinde çalıştıkları kurumun kendine özgü özellikleri de hangi yaklaşımdan yararlanılacağına belirleneceği konusunda önem taşımaktadır. İç denetimde uygulanan farklı yaklaşımlar arasında çok amaçlı, kapsamlı yaklaşım (comprehensive), yönetim odaklı yaklaşım (management-oriented), katılımcı yaklaşım (participative), program yaklaşımı (programmatic) ve danışmanlık-güvence yaklaşımı (assurance and consultative) en önde gelenlerdendir (Aktaran Akşam, 2005: 29).

Gerek dünyada 2001 yılında yaşanan “Enron Skandalı” gerekse ülkemizde 2003 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından Türkiye İmar Bankası’na ait bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izninin kaldırılması ve bu bankanın Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikaline sebep olan “çifte kayıt olayı” bilgi teknolojileri denetim kavramının öneminin her kesim tarafından iyice anlaşılması gerektiğini ortaya koymuştur. Eğer bir sistem kontrol edilemiyor ve denetlenemiyorsa o sistemin güvenilirliğinden, verimliliğinden bahsedilemez. Denetimden uzak bir bilgi teknolojileri sisteminin, ne kadar iyi kurulmuş olursa olsun ve ne kadar iyi çalışırsa çalışsın, kurumlara ve hatta tüm finans sektörüne verebileceği zararların büyüklüğü tahmin bile edilemeyecektir (Özbiçin, 2003: 127). Böylelikle, iç denetim sisteminin; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi gibi beş farklı türdeki denetim anlayışı genel hatlarıyla ortaya konulmuş oldu. Sadece denetim türleri yönüyle ele alındığında bile, iç denetimin geleneksel teftiş anlayışına oranla daha kapsamlı bir denetim uygulamasını içerdiği çok rahat söylenebilir.

1.3. İÇ DENETİM SÜRECİ

Bu bölümde, iç denetimin planlamayla başladığı hususuna vurgu yapıldıktan sonra gerçek anlamda bir iç denetim faaliyetinin yapılış süreci ele alınacaktır. Özellikle iç denetimin yürütülme safhaları ayrıntılı olarak ele alınacak ve sonrasında da iç denetimin raporlanması ve denetim sonuçlarının izlenmesi hakkında bilgi verilecektir.

1.3.1. Planlama

İç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planın hazırlanması ve onaylanması ile iç denetim programının hazırlanması ve

onaylanması aşamalarından oluşur. Bunlara ilişkin iş ve işlemler Kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi ile Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberine göre yapılır.

1.3.2. Denetimin Yürütülmesi

i) Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı

Denetim faaliyeti ön çalışmayla başlar. Bu çalışmanın amacı, iç denetçinin yapacağı bireysel denetim faaliyeti için gerekli bilgiyi elde etmesine yardımcı olmaktır. Ön çalışma; denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama - ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Elde edilen bilgiler ışığında denetim amaçları kesinleştirilir, potansiyel sorunlu alanlar ile denetim kapsamı belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır. Ön çalışma aşamasında ayrıca denetim kontrol listesi oluşturulur. Denetim kontrol listesi, hem denetçiye denetim sırasında izlemesi gereken yolu, hem de denetçinin çalışmalarını izlemekle görevli denetçiye, denetimin hangi aşamada olduğunu göstermek bakımından kolaylık sağlar. Liste, denetime ilişkin her bir adımın tamamlanmasını müteakip doldurulur ve ilgili çalışma kağıtlarıyla birlikte dosyalanır.

Çalışma Kağıtları ve Formlar

Denetim süresince gerçekleştirilen tüm çalışmalar; denetime hazırlık, risk ve kontrol değerlendirmeleri, yapılan testler, bunların sonucunda elde edilen bilgi, kanıt ve sonuçlar ile raporlama ve izleme faaliyetleri çalışma kağıtlarıyla belgelendirilmelidir.

Çalışma kağıtları, denetimin yürütülmesinde denetçiye yardımcı olmaya ve denetçinin ulaştığı bulguları desteklemeye hizmet eder.

Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

İç denetçi ön çalışma kapsamında öncelikle, denetim programında öngörülen hedefler doğrultusunda gerçekleştireceği denetim faaliyeti sonucunda ulaşmak istediği amaçları net olarak ortaya koyar ve bunları çalışma kağıdıyla kayıt altına alır.

Bilgi Toplama - Ön Araştırma

Denetim faaliyetinin amacını belirleyen iç denetçi gerçekleştireceği denetim öncesinde ihtiyaç duyabileceği bilgileri toplayarak bir ön araştırma yapar. Bu safhada gerek görülmesi halinde denetlenecek birim yöneticileri veya ilgililerle görüşülebilir. Bu

aşama, aşağıdaki hususlarda önemli bilgilerin ve uygulamaya yönelik tecrübelerin elde edilmesinden oluşur;

- Denetlenecek alanın büyüklüğü, kapsamı, amaç ve hedefleri,
- Denetlenecek birime ilişkin mevzuat, politika ve prosedürler,
- Mevcut kontroller,
- İş akış süreçleri,
- Organizasyon ve yönetim yapısı.

Söz konusu bilgilere ulaşabilmek için kullanılacak bazı kaynaklar şunlardır;

- Önceki denetimlere ilişkin rapor ve çalışma kağıtları,
- Dış denetim ve diğer denetim birimlerince yazılmış raporlar,
- İş - süreç akış şemaları,
- Organizasyon şemaları,
- Fonksiyon ve iş - görev tanımları,
- Faaliyet raporları.

Açılış Toplantısı

İç denetçi, denetimin başlangıcında denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin iştirakiyle bir toplantı yapar. Bu toplantıda; denetimin amaçları, hedefleri, kapsamı ve tahmini süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri, denetim bulgularının değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının raporlanması, denetçi ve birim arasındaki iletişimin nasıl gerçekleştirileceği ve birimin denetçilerden talep etmesi halinde danışmanlık faaliyetlerinin nasıl yürütüleceği konuları görüşülür ve toplantı sonrasında bir tutanak düzenlenir.

Potansiyel Sorunlu Alanların Belirlenmesi (Risk Değerlendirmesi)

İç denetçi bilgi toplama ve ön araştırma aşamasını tamamladıktan sonra elde ettiği veriler yardımıyla yapacağı risk değerlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin potansiyel sorunlu alanları belirler.

Bu alanların belirlenmesinde ilk adım, denetlenecek birimin temel süreçlerinin ortaya konulmasıdır. Bu amaçla, birimin iş süreçlerinin, süreçler arasındaki ilişkilerin, süreçteki görevliler ve rolleri ile uygulanan kontrollerin tespiti gerekir.

Bu aşamada, iş süreçlerini görsel hale getirmeyi sağlayacak iş akış şemaları kullanılabilir. İş akış şemalarında açıklık ve sadelik çok önemlidir. Aşırı detay önemli hususların gözden kaçmasına neden olabilir. Şemaların oluşturulmasında standart sembollerin kullanılmasına dikkat edilmelidir.

Daha sonra, belirlenen bu temel süreçlerdeki risklerin varlığı araştırılır. Risklerin varlığına ilişkin bazı göstergeler şunlardır:

- Plansızlık ya da planlamadaki yetersizlikler,
- Konu, kişi ve birimler itibariyle uygun görev dağılımı yapmayan ve görevler ayrılığı ilkesini ihlal eden organizasyon yapısı,
- Varlıklar, yükümlülükler, alacaklar, ödemeler ve harcamalar üzerinde etkili bir kontrol oluşturulmasında yetersiz kalan yetki dağılımı,
- Resmi olarak uygulanması öngörülen ancak etkisiz veya maliyeti fazla olan ya da açık olmayan ve anlaşılması güç yazılı prosedürler,
- Denetlenen alanın veya birimin iş - görev sahasının başka birim ya da kuruluşlarla ilişkili olması durumunda koordinasyon eksikliği,
- Daha önce hiç denetlenmemiş fonksiyon, süreç, program, proje ve faaliyetlerin bulunması,
- Büyük tutarlı harcama, tahsilat veya alacaklar,
- Politika ve faaliyetleri etkileyecek konumda bulunan personelin kendi aralarındaki veya bunlarla idare arasındaki çıkar çatışması,
- Kontrol ve yetkilendirme limitlerine yakın seviyede fazla sayıda işlemin bulunması,
- Karmaşık süreç, program ve faaliyetler,
- Yöneticileri, birim faaliyetlerinden haberdar edecek geri bildirim mekanizmalarının yokluğu veya yetersizliği,
- Olağandışı faaliyet ve işlemler,

- Yeni birim ve faaliyetler ile yeniden yapılandırma projeleri,
- Organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler.

Bu noktada idarenin içinde bulunduğu durumun doğru anlaşılabilmesi ve denetimin kapsamı belirlenirken ihtiyaç duyulacak bilgiye ulaşılması için denetçiler, denetlenen birim çalışanlarıyla görüşmeler yapabilir. Bu tür görüşmeler muhtemel sorunlar, hassas konular ve denetimde ihtiyaç duyulacak diğer alanlarda önemli bir bilgi kaynağı oluşturur. Bu görüş alışverişleri bilgi toplama ve ön araştırma aşamasında, açılış toplantısında ya da saha çalışması sırasında da gerçekleştirilebilir.

Son olarak, tespit edilen potansiyel riskli alanlara ilişkin mevcut kontrollerin değerlendirilmesi gerekir. Ancak, kontrollerin tümünün gözden geçirilmesine gerek yoktur. Çoğu zaman denetim kaynaklarının sınırlılığı nedeniyle buna imkan da bulunmamaktadır. Bu sebeple, denetçiler, bu aşamada denetim görevi açısından çok önemli ve kritik kontrolleri belirlemeli ve bunlar üzerine odaklanmalıdır. Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesinden sonra, bunların risk düzeylerine göre derecelendirilmesi amacıyla; potansiyel sorunlu alanlar (birim veya süreç), bu alanlara ilişkin yapısal (doğal) riskler, bu risklere karşı mevcut kontroller, bu kontroller sonrası bakiye riskler ve bu çerçevede her bir riske ilişkin nihâi değerlendirmelerin yapıldığı açıklamalar bölümlerini içeren “Risk Kontrol Matrisi” hazırlanmalıdır.

Bu matrisin her bir bölümünün oluşturulmasında aşağıdaki hususlara uyulur:

- Potansiyel sorunlu alan bölümüne, denetlenebilir (ana veya alt) birim veya süreç isimleri kaydedilir.
- Yapısal riskler bölümüne, her bir alt birim veya sürece ilişkin doğal riskler yazılır.
- Kontrol önlemleri bölümüne, her bir yapısal riske ilişkin idarece uygulandığı belirtilen kontroller girilir. Ancak bu noktada uygulandığı beyan edilen kontrollerin fiilen var olup olmadığı denetçi tarafından sınırlı sayıda testlerle teyit edilir ve buna göre kontrol önlemleri bölümü revize edilir.
- Bakiye riskler bölümüne, yapısal riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla idarece uygulanan kontroller sonrasında kalan riskler kaydedilir.

- Açıklamalar bölümüne, her bir bakiye riske ilişkin denetçinin nihai değerlendirmesi ve buna bağlı olarak ilgili alanın denetim kapsamına alınıp alınmayacağına yönelik denetçi kararı girilir.

Yapısal riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla idarece uygulanan kontrollerin yeterliliği ve etkinliği değerlendirilerek, birim veya sürecin güçlü yönlerine de raporda yer verilir.

Bu matrise ayrıca, bireysel çalışma planının hazırlanması aşamasında, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ilave edilir. Matrise beklenen kontroller de eklenebilir.

Bireysel Çalışma Planının Hazırlanması

İç denetçi, denetim faaliyetinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmek için; oluşturduğu risk kontrol matrisinin açıklamalar bölümünde denetim kapsamına alınması kararlaştırılan yüksek riskli alanlar ve bu alanlara ilişkin denetlenecek dönemleri içerecek şekilde yürüteceği denetim görevinin kapsamını belirler. Daha sonra, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlerdeki risklere ilişkin olarak uygulanan kontrollerin “yeterlilik ve etkinliğini” ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik denetim testleri Risk Kontrol Matrisinin “uygulanacak testler” bölümüne girilir.

İç denetçi, denetim çalışmasını planlarken, denetim görevlendirme yazısında kendisine bildirilen denetim süresine uygun olmak koşulu ile denetimin ana aşamalarına göre süre planlamasını gösteren bir süre planı formu doldurur.

Denetimin planlanması veya saha çalışması sırasında, çeşitli nedenlerle başlangıçta belirlenen denetim kaynağı veya sürelerini revize etme ihtiyacı doğduğunda, denetçi revizyonun nedenlerini de açıklayan bir form düzenler ve iç denetim birim yönetimine sunar.

İç denetçi; denetimin amaç ve hedefleri, denetimin kapsamı, bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin yöntemler, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur ve denetim gözetim sorumluluğu kapsamında iç denetim birim yönetiminin uygun görüşüne sunar. İç denetim birim yönetimi, söz konusu planın, özellikle risk kontrol matrisi ve denetim testleri kısmının, denetim amaçlarına ulaşılması açısından yeterliliğini değerlendirerek gerekli hallerde düzeltme veya ilave testler isteyebilir.

ii) Denetimlerin Gerçekleştirilmesi (Saha Çalışması)

Saha çalışması; denetim testlerinin uygulanması, bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi, bulguların denetlenen birimle paylaşılması ve kapanış toplantısının yapılması aşamalarından oluşur.

a) Denetim Testlerinin Uygulanması

Bu aşamada, bireysel çalışma planında belirtilen testler gerçekleştirilir. Denetim testi, denetim kapsamına alınmasına karar verilen hususlarla ilgili olarak idarece var olduğu belirtilen kontrollerin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinden incelenmesidir. Bu çalışmalar yazılı hale getirilmeli, gözlem ve araştırmalarla desteklenmelidir. Mali ya da istatistiksel veri ve raporların güvenilirliği, doğruluğu ya da yararlılığını etkileyebilen elektronik veri işleme yöntemlerinin kullanımını da değerlendirmenin bir parçası olmalıdır. Bu test, araştırma ve gözlemler ile elde edilen bulgular çalışma kağıtlarına geçirilir. Denetim testlerinin uygulanmasında; yeniden hesaplama, gözlem, doğrulama, görüşme, yayımlanmış rapor veya çalışmaların değerlendirilmesi, sunulan hizmetlerden bir vatandaş olarak yararlanma, anket, analitik inceleme gibi araştırma teknikleri kullanılabilir.

b) Bulguların Oluşturulması ve Önerilerin Geliştirilmesi

İç denetçi denetim testlerinin uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek idaresine katma değer sağlayacak öneriler geliştirir. Denetçi, denetim sırasında tespit ettiği hususları önem derecesine göre sınıflandırarak bulgu formuna işler. Bulgu formunda şu alanlar yer almalıdır: tespit, neden, riskler ve etkileri, kriterler, öneriler.

Bulgu formunun:

- Tespit bölümü, “yanlış veya sapma nedir” sorusunu yanıtlar.
- Neden bölümü, yanlış veya sapmanın sebebini ortaya koyar.
- Riskler ve etkileri bölümü, yanlış veya sapma sonucunda idarenin karşı karşıya olduğu riskleri ve bu risklerin muhtemel etkilerini gösterir.
- Kriterler bölümü, ilgili mevzuat, standart ve iyi uygulamalar çerçevesinde olması gerekeni açıklar.
- Öneriler bölümü, olması gereken duruma ulaşma yolunu tarif eder.

Denetçi, denetim sonucunda ortaya koyduğu bulgu ve görüşlerini kanıtlara dayandırmalıdır. Denetim kanıtı, denetim bulgularını desteklemek veya ispat etmek üzere toplanan ve kullanılan bilgi ve belgelerdir. Denetçinin, denetim amacına ulaşabilmesi açısından topladığı kanıtları uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik olmak üzere üç açıdan değerlendirmesi gerekmektedir. Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtlarla denetim amaçları ve kriterleri arasında net ve mantıksal bir bağlantı bulunmasını gerektirmektedir. Denetim kanıtlarının güvenilirliğinin anlaşılabilmesi için kaynağı (kurum içi, kurum dışı gibi), doğası (yazılı, sözlü, görsel ya da elektronik gibi) ve gerçekliği (asıl olma, imza, mühür gibi) açılarından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Denetim kanıtlarının güvenilirliği açısından genel olarak aşağıdaki ilkeler kabul edilmektedir:

- Yazılı veya belgeye dayalı kanıtlar, sözlü kanıtlara göre daha güvenilirdir.
- Bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlar, dahili kaynaklardan elde edilenlere nazaran daha güvenilirdir.
- Denetçinin kendisinin elde ettiği kanıtlar, denetlenen birimin sunduklarından daha güvenilirdir.
- Asıl belgeler, fotokopilerinden daha güvenilirdir.

Denetim amaç ve kapsamına ilişkin önemli soruları cevaplıyorsa denetim kanıtlarının yeterliliğinden bahsedilebilir. Bu kanıtlara ilişkin testlerin başka bir denetçi tarafından da yapılması durumunda aynı sonuçlara ulaşıyorsa, denetim kanıtlarının objektif ve yeterli olduğu kabul edilir.

Denetim kanıtının, denetim konusunun önemlilik düzeyi ve riskleriyle orantılı olması gerekir. Denetim kanıtları türlerine göre fiziki, sözlü, belgeye dayanan ve analitik olmak üzere dört başlık altında gruplandırılabilir:

Fiziki Kanıtlar: Denetim tekniklerinin başında en çok uygulanan fiziki incelemedir. İç denetçi öncelikle kurumdaki varlıkların, belgelerin, kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekte var olup olmadıklarını görerek, sayarak kanıt elde etmeye çalışır. Finansal tablolarda yer verilen varlıkların mevcudiyeti ve bunların finansal tablolarda yer alıp almadığının doğrulaması yapılır. Fiili olarak yapılan bu işlem, fiziki inceleme adını almaktadır (Önder, 2008: 95). Genellikle kişilerin ve olayların gözlemlenmesi ya da varlıkların incelenmesi yoluyla elde edilmektedir. Müşahede yöntemiyle elde edilen delillerin örneklerle belgelendirilmesi ya da

destekleyici mahiyette müşahede yapılmak suretiyle güçlendirilmesi yerinde olacaktır. Destekleyici mahiyetteki müşahedenin, diğer denetçiler tarafından, mümkünse idari birimin temsilcilerinin katılımıyla yapılması yerinde olacaktır. Buna örnek olarak; fotoğraflar, haritalar, ses ve görüntü kayıtları sayılabilir. Müşahede sonuçları çalışma kağıdıyla kayıt altına alınmalıdır.

Sözlü Kanıtlar: Genellikle sorgulama ya da mülakat sonucunda kurumun iç ve dış paydaşlarından elde edilen bilgilerdir. Aslında bu bilgiler ilgili paydaşın açıklamalarını yansıtmaktadır. Denetim çalışmaları kapsamında diğer denetim teknikleriyle elde edilemeyecek önemli ipuçları elde edilmesine ve konunun çok daha iyi anlaşılmasına imkân sağlamaktadır. Ancak sözlü kanıtların doğrudan kullanılması yerine mümkün olduğunca belgelerle desteklenmesi, yeterli miktarda güvenilir ve uygun kanıtla denetim amaçlarına ulaşılmasını sağlayacaktır.

Sözlü kanıtların güvenilirliği ve uygunluğu değerlendirilirken; mülakat yapılan kişinin görevi, bilgisi, uzmanlığı, inanılabilirliği ve samimiyeti göz önünde bulundurulmalıdır. Sözlü ifadelerin denetim sonucuna önemli bir etkisinin olacağı düşünüldüğü takdirde, bu ifadeleri doğrulayan bir yazılı beyan tutanağı ya da ses veya görüntü kaydı alınmalıdır.

Belgeye Dayalı Kanıtlar: Denetim kanıtlarının en yaygın şeklidir. Anlaşmalar, sözleşmeler, raporlar, faturalar, tutanaklar, mektuplar gibi çok çeşitli formlarda olabilir. Ayrıca uygun yöntem ve araçlarla bilgisayar kayıtlarından da elde edilmesi mümkündür. Belge inceleme ile kurumun defter kayıtlarında yer alan muhasebe verilerini ve bilgilerinin incelenerek bununla bağlantılı tüm belgelerin hem içerik yönünden hem de geçerlilik yönünden incelenmesidir (Önder, 2008: 96). Belgelere dayalı kanıtların güvenilirliği ve uygunluğu denetim amaçlarıyla bağlantılı olarak kaynağı açısından değerlendirilmelidir. Güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı, kurum içerisinden elde edilen kanıtların güvenilirliğini artırır.

Analitik Kanıtlar: Mali ve mali olmayan veriler arasındaki ilişkileri karşılaştırarak değerlendirme yapma prosedürüdür (Coşkun, 2000: 3). Analitik kanıtlar, “normal şartlar altında benzer sonuçların çıkacağı” varsayımıyla toplanır. Çoğu kez sayısal olmakla birlikte, analitik kanıtların sayısal karakterde olmadığı durumlar da mevcuttur. Analitik kanıtlar, dönemler arasında oran ve eğilim analizlerinden elde edilebileceği gibi elde edilen bilgilerin alt gruplara ayrılması yoluyla da elde edilebilir. Bu

denetim tekniği, denetim planlamasında denetim alanlarının hangilerine yoğunlaşılması gerektiğini de ortaya koyar. Çünkü bu denetim tekniğine denetim sürecinin her aşamasında başvurulabilir. Bu denetim tekniği ile sektörel yönelmelerin sonuçları ortaya konulur ve böylelikle faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği de ortaya konulur (Önder, 2008: 100).

Bireysel çalışma planında öngörülen testlerin yapılıp yapılmadığı, bu testler sonucunda elde edilen bulguları destekleyecek kanıtların yeterli olup olmadığı, yeterli örnekleme yapılıp yapılmadığı ve bu doğrultuda ilave inceleme yapılmasına gerek olup olmadığı, denetim gözetim sorumluluğu kapsamında iç denetim birim yönetimi tarafından değerlendirilir ve kayıt altına alınır.

c) Bulguların Denetlenen Birimle Paylaşılması

Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşölmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir.

d) Kapanış Toplantısı

Denetçi ile denetlenen birim, denetim bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen önerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır.

1.3.3. Raporlama

Denetim faaliyetlerine ilişkin raporlama, İDKK tarafından çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarına göre yapılır. Taslak ve nihai denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi bireysel denetim sürecinin bir parçası olduğundan, buna ilişkin hususlara kısaca aşağıda yer verilmiştir.

i) *Taslak Denetim Raporunun Hazırlanması ve Gönderilmesi*

Denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde kapanış toplantısında yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi bir taslak rapor hazırlar. Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine bir yazı ekinde verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu, verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi arasında anlaşmazlık varsa, denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna dahil eder. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır ve alınacak önlemler denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır.

ii) Nihai Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunumu

İç denetçi, denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de kapsayan nihai raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunar. İç denetim birim yöneticisi nihai raporun ilgililere iletilmesinden sorumludur.

Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra, raporda belirtilen birimlere ve strateji geliştirme birimine gereği için gönderilir.

İç denetçi ile denetlenen birim arasında oluşacak görüş ayrılıkları üst yönetici tarafından çözülür. Üst yönetici ile iç denetçi arasında görüş ayrılıkları olması halinde ise durum, anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak amacıyla Kurula iletilir.

1.3.4. İzleme ve Değerlendirme

i) Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

Denetim sonuçlarının izlenmesi, Kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartları çerçevesinde yürütülür. Denetim sürecinin bütünlüğünü korumak açısından, denetim sonuçlarının izlenmesine ilişkin temel hususlar aşağıda belirtilmiştir. İç denetim faaliyeti sonucu denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde denetlenen birim tarafından yerine getirilir. Düzeltici işlemin gerçekleştirilmesinin belli bir süre gerektirmesi durumunda, bu husus denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve periyodik gelişmeler ilgili birimce en az altı aylık dönemler halinde iç denetim birimine bildirilir. Raporda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir. Üst yönetici bu görevini iç denetim birimi aracılığıyla da yerine getirebilir. Denetlenen birimlerce, rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri iç denetçiye bildirilmek üzere iç denetim birimine gönderilir. Hazırlanan rapor özeti, nihai rapor üzerine yapılan işlemlerle birlikte, üst yönetici tarafından raporun kendisine sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde Kurula gönderilir. İç denetim raporları, iç denetim birim yöneticisinin izni olmaksızın Kurul hariç idare dışına verilemez.

ii) Denetimin Değerlendirilmesi

Denetim tamamlandıktan sonra, iç denetim birimince denetimin değerlendirilmesine yönelik olarak denetlenen birimler nezdinde anket çalışması yapılabilir. Bu amaçla bir anket formu dağıtılır, doldurulan formlar kapalı bir zarfta denetlenen birimlerce iç denetim birimine gönderilir. Denetim faaliyetinin etkinliğinin

ve kalitesinin artırılması ile denetçilerin mesleki yetkinliklerinin geliştirilmesi bakımından anket formları iç denetim birim yönetimi tarafından titizlikle incelenir, değerlendirilir ve elde edilen sonuçlar çerçevesinde gerekli tedbirler alınır.

iii) Denetçinin Değerlendirilmesi

Denetimin sonunda denetçinin performansı iç denetim birim yönetimi tarafından denetçi değerlendirme formuyla değerlendirilir ve bu form denetçinin kişisel dosyasında saklanır. İç denetim sürecinin ele alındığı bu bölümle birlikte iç denetim sisteminin nasıl işlediği ortaya konulmuş olmaktadır. Daha planlama aşamasında sistematik olarak ele alınan iç denetim faaliyetinin uzun soluklu bir süreç sonunda raporlamayla son bulduğu ve kendine has bir izleme ve değerlendirme sistemine sahip olduğu anlaşılmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİMİN EVRENSEL DEĞERLERİ, İÇ DENETİMİN YASAL ÇERÇEVESİ VE İÇ DENETİMİN ETKİLEŞİM ALANI

Bu bölümde, iç denetim sisteminin uluslararası alanda geçerli olan nitelik ve çalışma standartlarından bahsedildikten sonra iç denetçilerin uymakla yükümlü olduğu ve kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla IIA Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak belirlenen ilkeler ile davranış kuralları genel hatlarıyla ele alınacaktır. Söz konusu standartlar referans alınarak kamu mali sistemimize uyarlanmasıyla oluşan ve iç denetim sisteminin yasal dayanağı olan 5018 sayılı Kanun ile bu sistemin daha etkin bir şekilde uygulanmasının sağlanması amacıyla İDKK tarafından hazırlanan ikincil ve üçüncül düzey mevzuat düzenlemeleri kısaca belirtilecek ve son olarak da iç denetim kavramının; iç kontrol, teftiş ve dış denetim ile olan etkileşim boyutu hakkında bilgi verilecektir.

2.1. İÇ DENETİMİN EVRENSEL DEĞERLERİ

Denetim mekanizmalarının yeterince gelişmediği veya etkin kullanılmadığı sistemlerde, yönetimlerin genellikle düzgün çalışmadığı bilinen bir gerçektir. Başarılı bir yönetim sistemi için iyi işleyen bir denetim sistemi şarttır. İyi bir denetim sistemi ise denetim standartlarına uyulmasıyla mümkündür (Koçberber, 2008: 65). Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasının yapılması bir zorunluluktur. Denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik denetim standartlarına ulaştırır. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar (Akşam, 2005: 76).

İç denetim sistemiyle ilgili olarak 5018 sayılı Kanunda yapılan düzenlemelerle, yolsuzluğun olmadığı, uluslararası sistemle uyumlu, etkin, verimli, şeffaf, hesap verebilir bir kamu yönetimi hedeflenmektedir. Ancak, getirilen yeni sistem ne kadar

mükemmel olursa olsun bu sistemin uygulayıcıları insan olduğundan söz konusu düzenlemelerde, mali sistemin altyapısını oluşturan uygulamalar ve sistemi işleteceklerin tabi olacakları usuller dikkate alınırken, sistemin başarısını sağlamak için asıl gerekli olan insan faktörünün ihmal edilmemesi de büyük önem taşımaktadır. Uygun kalitede insan kaynağı olmadığı durumlarda sistem ne kadar mükemmel olursa olsun düzgün çalışmayabilmektedir. Bu nedenle; kurulan denetim sisteminin başarısı için hukuk kurallarının yanında, denetçilerin bazı vasıflara sahip olması da büyük önem taşımaktadır.

2.1.1. İç Denetim Standartları

IIA tarafından yayımlanan 1947 tarihli “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş ve 1978 yılında “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” yayımlanmıştır. İç denetim standartlarının 01.01.2009 tarihinde yürürlüğe giren son şekli, tüm dünyada iç denetim mesleğinin genel standartları olarak bir çok yasal düzenlemede atıf yapılan temel bir düzenleme mahiyetindedir.

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, iç denetim performansının izlenmesi ve değerlendirilmesi için gerekli temeli oluşturur ve objektif güvence sağlayan bir sistematik metodoloji getirir. Hem IIA ve bağlı kuruluşların üyelerinin hem de bütün kalifiye iç denetçilerin Uluslararası Standartlara uymaları zorunludur. İç denetim çalışmasının Uluslararası Standartlara uygun yapılmasını sağlayarak, denetim komitesi ve yönetim kurulu, kendi kurumlarının iç kontrollerinin yeterli ve uygun olduğu konusunda ek güvence sağlarlar ve bu da, mali raporlama sistemine duyulan toplumsal güveni artırır ve güçlendirir (Avrupa İç Denetçiler Enstitüsü Üyeleri Birliği, 2005: 21-22).

Kamu iç denetim standartları, 5018 sayılı Kanununun 67. nci maddesi uyarınca İDKK tarafından belirlenmiş ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9. ncu maddesi uyarınca da iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunluluğu getirilmiştir. Kamu İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde, IIA’ın “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmış, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirler. Standartlar; iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin

hususları düzenler. Standartlar; iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesi için gereken ölçütleri belirlemek, kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimini desteklemek suretiyle iç denetimin katma değerinin artırılmasını amaçlar (Kalender, 2008: 101). Bu standartlar Nitelik ve Çalışma Standartlarından oluşmaktadır. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir (İDKK, 2006: 2-25).

i) Nitelik Standartları:

İç Denetim faaliyetini yürüten iç denetçiler, belirli bir kabiliyete sahip olmalı ve kendilerine bazı yetkiler mevzuatla açıkça tanınmış olmalıdır. Bu standartlar Uluslararası alanda 1000 koduyla yer almakta olup kendi arasında birçok alt başlıktan oluşmaktadır. Bu standartları sıralayacak olursak;

- 1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar
- 1100 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık
- 1110 - İdare İçi Bağımsızlık
- 1120 - Bireysel Tarafsızlık
- 1130 - Bağımsızlık ve Tarafsızlığı Bozan Etkenler
- 1200 – Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat
- 1210 – Yetkinlik
- 1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat
- 1230 - Sürekli Mesleki Gelişim
- 1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
- 1310 - Kalite Programı Değerlendirmeleri
- 1320 - Kalite Programı Hakkında Raporlama
- 1330 - "Standartlara Uygun Yapılmıştır" İbaresinin Kullanılması
- 1340 - Aykırılıkların Açıklanması

Bu standartlara göre, iç denetçilerin bağımsız ve objektif olması, denetimlerin yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden korunmuş olması, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması, yeterli mesleki donanımına sahip olması ve bu yönde titizlikle yetiştirilmesi ve kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde çalıştırılması gerekmektedir.

ii) Çalışma Standartları

Bu standartlar İç Denetim faaliyetinin genel karakterini gösterir. Yürütülen İç Denetim faaliyeti en yüksek performans ve en yüksek verimde olmalıdır. Bu standartlar Uluslararası alanda 2000 koduyla gösterilmekte olup bunlar;

- 2000 - İç Denetimin Yönetimi
- 2010 - Planlama
- 2020 - Bildirim ve Onay
- 2030 - Kaynak Yönetimi
- 2040 - Politika ve Süreçler
- 2050 - Eşgüdüm
- 2060 - Üst Yönetici ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar
- 2100 - İşin Niteliği
- 2110 - Risk Yönetimi
- 2120 - Kontrol
- 2130 - Yönetim
- 2200 - Görev Planlaması
- 2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
- 2210 - Görev Amaçları
- 2220 - Görev Kapsamı
- 2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi
- 2240 - İş Programı
- 2300 - Görevin Yürütülmesi
- 2310 - Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
- 2320 - Analiz ve Değerlendirme
- 2330 - Bilgilerin Kaydedilmesi
- 2340 - Görevin Gözetim ve Kontrolü
- 2400 - Sonuçların Raporlanması
- 2410 - Raporlama Kıstasları
- 2420 - Raporlamaların Kalitesi
- 2421 - Hata ve Eksiklikler
- 2430 - Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması
- 2440 - Sonuçların Raporlanması

- 2500 - İlerlemenin İzlenmesi
- 2600 - Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi

Bu standartlara göre, iç denetçiler idarenin hedeflerine uygun olarak, iç denetimin önceliklerini belirleyen risk esaslı plan ve programlar yapacaktır. İç denetçiler 3 yıllık planı ve yıllık programı hazırlarken bir temele dayanmalıdır. Bu temel, yılda en az bir kez yapılan bir risk değerlendirmesidir. Kurumdaki risklerin önceliklerine göre belirlenmesi sürecine üst yönetici katılmalı ve görüşleri alınmalıdır. İç denetçi, öncelikli olarak idarenin yönetim ve kontrol faaliyetleriyle bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmeli ve mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü, faaliyetlerin etkililik ve verimliliği, varlıkların korunması ile kanun ve diğer düzenlemelere uyum konularında yoğunlaşmalıdır.

Yukarıda açıklanan standartlar her görev için geçerli olan standartlardır. Bunlardan başka yalnız belli görevler için uygulanan standartlar da Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi'nde yer almıştır. Bu nokta itibarıyla, iç denetim esas olarak, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur. Özellikle belirtmek gerekir ki, iç denetimin asıl maksadı salt denetim değildir. Asıl hedef idareye değer katmak, rehberlik sağlamak ve yardımcı olmak ile gerektiğinde danışmanlık yapmaktır.

2.1.2. İç Denetim Meslek Ahlak Kuralları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 67. nci maddesinin (k) bendinde iç denetçilerin uyacakları etik kuralların İDKK tarafından belirleneceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9. ncu maddesinde iç denetçilerin İDKK tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlü olduğu, bu standart ve kuralların da uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirleneceği ifade edilmiştir. Bu çerçevede, meslek ahlak kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla IIA Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak oluşturulmuştur.

Meslek ahlak kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili 'İlkeler' ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan 'Davranış Kuralları'ndan oluşur (İDKK, 2006: 1-5).

i) İlkeler

- Dürüstlük: İç denetçilerin dürüstlüğü güven verir ve böylece vardıkları kanaat ve değerlendirmelere itimat edilmesine zemin oluşturur.
- Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık: İç denetçiler, yaptıkları denetimlerle ilgili bilgi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst düzeyde mesleki tarafsızlık sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini adil ve önyargısız bir şekilde yapar ve kendisi veya diğerlerinin menfaatlerinden etkilenmez.
- Gizlilik: İç denetçiler, denetim esnasında elde ettikleri bilgilerin gizliliğine saygı gösterir, hukuki ve mesleki zorunluluk olmadıkça bunları yayımlayamaz ve açıklayamaz.
- Yetkinlik (Ehil olma): İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin yürütülmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyarlar.

ii) Davranış Kuralları

- Dürüstlük: İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken; doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hareket eder, hukuku gözetir, hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yapar, kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve idare açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmez, idarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunur, aldıkları kararlarda kamu yararını göz önünde bulundurur.
- Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık: İç denetçiler; görev alanındaki sorunları ve konuları ele alma konusunda bağımsız ve tarafsızdır, bağımsızlıklarını her türlü siyasi etkiden korur, bireysel ya da kurumsal iç veya dış menfaat ve baskılara karşı durur. Denetlenen birim ve diğer taraflarca ileri sürülen bilgi ve görüşleri alır, ancak kararlarını özgür iradesiyle oluşturur, denetim raporlarını doğru ve nesnel biçimde hazırlar, değerlendirmelerinde tarafsızlığını ihlal eden veya ihlal edebilecek herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz. Bu durum, idarenin çıkarlarıyla çatışabilecek faaliyet veya ilişkiler için de geçerlidir, denetçinin profesyonel yargılama yapmasını zedeleyecek hiçbir menfaat kabul etmez, bildikleri halde

açıklanmaması durumunda denetlenen faaliyete ilişkin raporun sıhhatini bozacak tüm önemli bulguları ortaya koyar.

- **Gizlilik:** İç denetçiler; görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanılması konusunda ihtiyatlı olur, sahip oldukları bilgileri, kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak ya da idarenin meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmaz.
- **Yetkinlik:** İç denetçiler; sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenir, iç denetim hizmetlerini kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir, kendi yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirir.

2.2. İÇ DENETİMİN YASAL ÇERÇEVESİ

Bu bölümde iç denetimin yasal dayanağı olan 5018 sayılı Kanunda yer alan hükümler belirtildikten sonra iç denetim sisteminin kamu idarelerinde daha etkin bir şekilde uygulanmasının sağlanması amacıyla İDKK tarafından ikincil ve üçüncül düzey mevzuat düzenlemeleri hakkında kısaca bilgi verilecektir.

2.2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu

İç denetim, kamu mali yönetimimizin anayasası olarak kabul edilen 5018 sayılı Kanununun 63-67. nci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

İç denetim başlığı altındaki 63. ncü madde iç denetim aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir: “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetçilerin görevleri 64. ncü maddede aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz.

Madde metninde de görüleceği üzere, yasal uygunluk denetiminin yanı sıra, idarelerin yönetim ve kontrol yapılarının değerlendirilmesi, kaynakların elde edilmesi ve kullanımında ekonomiklik, verimlilik ve etkililik konusunda incelemeler yapılması ve önerilerde bulunulması, stratejik planlar ve performans programlarının oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve hedeflerden sapmaların değerlendirilmesi, mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetiminin yapılması ve bu konularda önerilerde bulunulması, denetim sonuçlarına göre iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunulması, hususlarına yer verilmektedir. Söz konusu maddeler mevzuatın uygulanmasının yanında, mevzuatın oluşturulmasına, geliştirilmesine, yönetimin iyileştirilmesine önem veren bir anlayışı ifade etmektedir.

İDKK adı altında bir kurulun kurulmasını öngören 66. ncı madde ise aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir: “Maliye Bakanlığı’na (MB) bağlı İDKK, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67. nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere

sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.”

İDDK'nın görevlerini belirten 67. nci maddede Kurulun görevleri şu şekilde sayılmıştır:

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek,
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek,
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak,
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak,
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek,
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak,
- ı) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,
- k) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,
- l) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek,
- m) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

Diğer yandan denetimin bir diğer türü olan dış denetim ise 68. nci maddede aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir: “Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının

TBMM'ye raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.”

2.2.2. İkincil Düzey Mevzuat Kapsamında İç Denetim

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinin ardından iç denetim alanında ikincil düzey mevzuat çalışmalarına hız verilmiş ve bu çalışmalar kısa sürede tamamlanmıştır. Bu çerçevede aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

i) İDKK Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

ii) İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği

iii) İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

iv) İç Denetçiler İçin Ek Ödeme Kararnamesi

v) 190 Sayılı KHK Kapsamındaki İdarelerin İç Denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Kararname

vi) Mahalli İdarelerin İç Denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Kararname

2.2.3. Üçüncül Düzey Mevzuat Kapsamında İç Denetim

İDKK, 5018 sayılı Kanunun öngördüğü iç denetim sisteminin kamu idarelerinde daha etkin bir şekilde uygulanmasının sağlanması amacıyla, üçüncül düzey mevzuat düzenlemelerinin hazırlanması çalışmalarına 2006 yılında başlamış ve müteakip yıllarda da bu çalışmalara devam etmiştir. Kurul, iç denetim sisteminin kamu idarelerinde yerleştirilmesine ve uygulanmasına yönelik aşağıda belirtilen tebliğ ve rehber niteliğindeki üçüncül düzey mevzuatı hazırlayarak yayımlamıştır:

i) İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:1)

ii) Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:2)

- iii) *İç Denetçi Adaylarının Belirlenmesinde Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:3)*
- iv) *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi*
- v) *Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları*
- vi) *Kamu İç Denetim Birim Yönergesi*
- vii) *Kamu İç Denetim Raporlama Standartları*
- viii) *Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller*
- ix) *Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas Ve Usulleri*
- x) *Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi*
- xi) *Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi*
- xii) *2008-2010 Dönemi Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi*
- xiii) *Kamu İç Denetim Rehberi*
- xiv) *Kamu İç Denetim Terimleri Sözlüğü*
- xv) *Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas ve Usuller*
- xvi) *Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Kıdemlerinin Belirlenmesine İlişkin Esas ve Usuller*

Görüldüğü üzere iç denetimin yasal çerçevesi başta 5018 sayılı Kanun olmak üzere ikincil ve üçüncül düzey mevzuatla birlikte büyük ölçüde tamamlanmıştır. Bundan sonraki süreçte üçüncül düzey mevzuattan henüz yayınlanmayan; Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi, Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi, İç Denetçilerin Yurtdışı Yüksek Lisans Eğitimi Usul ve Esasları ile Yurtdışı Birimlerinin Denetimi Rehberleri ile ihtiyaç duyulabilecek diğer düzenlemelerin İDKK tarafından hazırlanarak en kısa sürede yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

2.3. ETKİLEŞİM ALANI

Bu bölümde, iç denetim kavramının; iç kontrol, teftiş ve dış denetim ile olan etkileşim boyutu irdelenecektir. İç denetim, iç kontrol kavramı ile birlikte kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi içinde birbirleri ile yakından ilişkili iki kavramdır. Klasik teftiş anlayışı her ne kadar yeni mali sistemimizde düzenlenmemiş bir alan olsa da, uygulamada iç denetim faaliyetinin yanı sıra yürütülen ve iç denetimle yetki karmaşasının yaşandığı bir alandır. TBMM adına denetim yapan dış denetim ise iç denetim faaliyetinin bağımsızlığına katkı sağlayan bir faaliyet olarak ele alınacaktır.

2.3.1. İç Denetim - İç Kontrol İlişkisi

Kontrol kavramı, denetim kavramı ile iç içe girmiş bir kavram olarak, başka bir belge veya kayıtlarla bir şeyin doğruluğunu inceleyerek teyit etme faaliyetidir. Bu faaliyetin kamu idaresi içinden bir sistem dahilinde yapıldığı takdirde iç kontrol adını almaktadır (Önder, 2008: 24). İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür (Tamer, 2008: 4).

Deeflise, Macleod ve Johnson'a göre iç kontrol, "organizasyon planı ve işletme içerisindeki varlıkları korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, işlemsel etkinliği ilerletmek ve emredilmiş yönetim politikalarına katılımı teşvik etmek üzere benimsenmiş tüm koordine yöntem ve ölçüleri kapsayan bir süreçtir." şeklinde 1949 yılında Statement on Auditing Standards No.1'de tanımlanarak muhasebe literatürüne girmiştir (Aktaran Memiş, 2006: 68).

Holmes ve Overmyer'a göre iç kontrol, bir yönetim fonksiyonudur. Teşebbüsler fiziki büyüklük olarak geliştikçe, faaliyetler karmaşık olarak yaygınlaştıkça ve işlemler sayısal olarak arttıkça, yönetimin; varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması, gelirlerin saptanması ve bunlara ek olarak teşebbüs politikasını değerlendirme araçlarını sağlaması amacıyla, süratle güvenilir veriler elde etme bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu zorunluluk da işletmelerde kontrol fonksiyonunu iç kontrol ile birleştirmiştir (Aktaran Memiş, 2006: 124-125).

İç kontrol, organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu bütün plan, politika, prosedür ve uygulamaları kapsayan bir yönetim aracıdır. İç kontrol, bir organizasyonun karşı karşıya kaldığı değişimlere sürekli bir biçimde uyum gösteren dinamik ve tamamlayıcı bir süreçtir. Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan bu sürece müdahil olmak durumundadır (Özeren, 2006: 3-6).

Yeni mali sistemin esası idarelerce yönetim sorumluluğu çerçevesinde tasarlanıp işletilecek ve sürekli geliştirilecek iç kontrol sistemine dayanmaktadır. 5018 sayılı Kanununun 55. nci maddesinde iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve

mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır. Kanunun, kontrolün yapısı ve işleyişine ilişkin 57. nci maddesinde de, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrolün yanında iç denetimden oluştuğu öngörülmüştür.

İç kontrol, 5018 sayılı Kanunda sistem olarak tanımlanmış olmakla birlikte iç kontrol, sistem ve faaliyet-süreç olarak birbirinden ayrılmaktadır. İç kontrol sistemi; bir kamu idaresinin amaç ve hedeflerine ulaşmak için oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan bir bütündür. Mali ve mali olmayan faaliyet ve işlemlere ilişkin olarak uygulanan kontrol mekanizmaları dışındaki faaliyet ve fonksiyonlar da iç kontrol sistemi içine girmektedir. Bir süreç olarak iç kontrol ise; belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için idare tarafından uygulanan tüm kontrol, faaliyet ve işlemleri kapsar. Bu manada iç kontrolü değerlendiren iç denetim faaliyeti iç kontrol sürecinin dışında değerlendirilmektedir (Candan, 2006: 6-7).

İç kontrol, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir: “İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dâhil edilemez. Kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur. Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir.”

Yukarıdaki mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde iç kontrol, iç denetimi kapsayan genel bir çerçeve oluşturmaktadır. İç kontrolün kanuni tanımı geniş anlamda idarelerin tüm kontrol ve denetim faaliyetlerini de kapsayan bir nitelik arz etmektedir. İç kontrol sistemi geniş anlamda iç denetimi de kapsadığı halde, dar anlamıyla denetim faaliyetleri dışında kalan kontrol faaliyetleriyle diğer unsurlardan oluşmaktadır. İç denetim geniş anlamda idarenin iç kontrol sisteminin bir unsuru olmasına karşın iç denetim faaliyetinin niteliği ve fonksiyonu gereği idarenin yönetim, risk yönetimi ve kontrol sisteminin etkinlik ve yeterliliği iç denetçiler tarafından değerlendirilecektir. Bu

da iç denetim faaliyetinin iç kontrol sistemi içindeki yerini ve rolünü açıkça ortaya koymaktadır (Midyat, 2007: 5).

Türkiye’de kamu iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde MB tarafından belirleneceği ve yayımlanacağı 5018 sayılı Kanun ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda hükme bağlanmıştır. Kamu idareleri, mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymak ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Kamu İç Kontrol Standartları, Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve AB İç Kontrol Standartları çerçevesinde MB tarafından “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” hazırlanarak, 26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı RG’de yayımlanmıştır. Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ve ikincil mevzuat, COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulmasını öngörmektedir. MB tarafından çıkarılan tebliğde 5 bileşen altında toplam 18 standart ve her bir standart için bunların altına yerleştirilen toplam 79 genel şart olarak belirlenmiş bulunmaktadır (Yılmaz, 2009: 33).

5018 sayılı Kanunda kamu idarelerinde, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde oluşturulması öngörülen iç kontrol sistemleri ve bu kapsamda tasarlanıp uygulanacak iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin yeni mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından biri olduğu aşikardır. Ancak, Kanunda yer alan hukuki düzenlemelerin varlığı kamu idarelerinde yeterli ve etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin oluşturulabilmesi ve uygulanabilmesi için tek başına yeterli değildir. Kamudaki bürokratik teamül ve uygulamaların ve geleneksel yönetim anlayışının terk edilmesi çağdaş kamu yönetim yaklaşım ve ilkelerinin benimsenmesi gibi ciddi bir dönüşüm gerekmektedir. Yapılan bir kanuni düzenlemeyle tüm kamu idarelerinin yönetim, risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim gibi yeni yönetim araçlarını hayata geçirebileceklerini varsaymak hayalcilikten öte bir mana ifade etmeyecektir.

Bu nedenle, birincil ve ikincil düzey mevzuat düzenlemeleri ile öngörülen ve çerçevesi çizilen iç kontrol sistemlerinin ve süreçlerinin öngörüldüğü ve amaçlandığı şekilde uygulanabilmesi, iç kontrolün beklenen faydaları verebilmesi kamu idarelerinin yapacağı düzenleme ve çalışmalara bağlıdır. İdarelerin, öncelikle yönetim anlayışlarını gözden geçirmekle işe başlamaları gerekmektedir. Ardından, gelişmiş ülkelerde uygulanmaya başlanan çağdaş yönetim yaklaşım ve ilkelerinden, araçlarından yararlanılması yoluna gidilmesi önem arz etmektedir. Bu da kamuda bürokrasinin, özellikle üst yöneticilerin kültürel bir değişim-dönüşüm vetiresi yaşaması demektir. Bu

konuda kamu idarelerine önemli bir fonksiyon ve sorumluluk düşmektedir. En önemli husus değişime ve yeni yaklaşımlara açık bir yaklaşımın benimsenmesidir. Böyle bir yaklaşım olmadığı sürece kanunlarla tasarlanan ve uygulanması öngörülen sistemlerin, düzenlemelerin ve esasların öngörüldüğü biçimde hayata geçirilmesi mümkün olmayacaktır.

5018 sayılı Kanunda iç denetimin, kurumun iç kontrol sisteminin bir parçası olarak tanımlanmış ve konumlandırılmış olması, iç denetim faaliyetinin bağımsızlık veya etkinliğini zayıflatacak bir husus olarak görülemez (Tamer, 2008: 87). İç kontrol sistemi yalnızca kontrol faaliyetlerinden müteşekkil, kendi başına bir sistem biçiminde ele alınmaması, planlama, bütçe, muhasebe, denetim ve bilgi sistemi gibi alt sistemleri birbiriyle kaynaştıran ve hepsini çevreleyen genel sistem olarak anlaşılması gerekmektedir.

İç denetim amaç değil bir yönetim aracıdır. Kamu kurumlarındaki üst yöneticiler kendilerine kanunlar ve ilgili mevzuatla yüklenen sorumluluklar gereği etkin ve yeterli işleyen bir denetim faaliyetinin kurulmasını ve işletilmesini sağlamakla yükümlüdürler. Bu anlamda, kurumsal düzeydeki iç denetim faaliyeti esas itibarıyla o idarenin üst yöneticilerine güvence vermektedir. Güvence fonksiyonu yanında iç denetimin özelde üst yöneticiye genelde ise idareyi oluşturan birimlere danışmanlık hizmeti verme fonksiyonu da bulunmaktadır.

2.3.2. İç Denetim - Teftiş İlişkisi

Mevcut teftiş ve denetim sistemimiz uzun süredir gerek yapılanması gerek fonksiyonları itibarıyla ciddi eleştirilere maruz kalmaktadır. Yönetim ve denetim sistemi ve anlayışındaki çarpıklık ve yanlışlıklar, söz konusu eleştirilerin kaynağını oluşturmaktadır. Türk teftiş ve denetim sisteminin en temel sorunlarından birisi, denetim ve teftişin AB standardından farklı olarak, birlikte yapılması ve çoğu kez teftişin denetim, denetimin de teftiş olarak algılanmasıdır. Bu noktada, teftişin idari nitelikte ve her yönetim kademesinde, üstlerin astlar üzerindeki kontrol faaliyeti olmasına karşın, denetimin; idareden bağımsız objektif bir değerlendirme fonksiyonu olduğunu vurgulamak ve sistemi buna göre oluşturmak gerekli olmaktadır. Her şeyden önce denetim, idareden bağımsız bir fonksiyon olarak örgütlenememiştir. Yönetimlerin hesap verme anlayışı oluşmadığından denetim yeterli önemi kazanamamıştır. Öte yandan, farklı ünvan ve statülerde çok sayıda denetim birimi oluşturulması,

koordinasyonsuz, işbirliğinden uzak, görev çakışmalı ve çatışmalı bir yapı ortaya çıkarmıştır (Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Derneği, 2003: 1-2).

Yolsuzlukların sebeplerinin, sosyal ve ekonomik boyutlarının araştırılarak alınması gereken önlemlerin belirlenmesi amacıyla TBMM Genel Kurulu'nun 07.12.2003 tarihli 18. nci birleşiminde 755 no'lu kararla Anayasanın 98. nci ve İçtüzüğü'nün 104 ve 105. nci maddeleri uyarınca kurulan (10/9) esas numaralı Meclis Araştırma Komisyonu tarafından düzenlenen Rapor'da yolsuzlukların nedenlerinden biri olarak sayılan kamusal denetimin yetersizliği karşısında, denetimin etkinliğinin artırılmasının da hem yolsuzlukların önüne geçecek hem de yolsuzlukları ortaya çıkaracak bir unsur olarak sayılmış ve şu tespitler yapılmıştır (Polat, 2003: 74-78) :

- Kamu yönetimimizdeki denetimin, genelde, yetersiz ve etkisiz olduğu; bunun da yolsuz faaliyetlerin yapılmasında rol oynadığı yaygın bir kanıdır.
- Kamu mali yönetim sistemimizin ve yasal çerçevenin yetersizliği ve eksikliği denetimin etkinleştirilmesinin önündeki engellerden biridir.
- Çağdaş kamu mali yönetiminin önemle üzerinde durduğu mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve performans yönetimi gibi temel ilke ve anlayışların eksikliği de ciddi problemlerdir.
- Denetimsiz alanların ve faaliyetlerin bulunması bir başka sorun oluşturmaktadır. Gerek yasal düzenlemelerle, gerekse uygulamada, denetim yapılmayan alanlar ve faaliyetler bulunmaktadır. Büyük miktarda kamu kaynaklarının farklı birimler (vakıflar, dernekler, şirketler) eliyle kullanılması mali disiplini bozmakta ve "denetimden kaçışı" simgelemektedir. Çağdaş denetim anlayışında iç denetimden ve dış denetimden beklenen faydalar farklıdır ve her ikisi de gereklidir. Ülkemizde, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu, Savunma Sanayi Müsteşarlığı gibi, kendi bünyesinde iç denetim birimi bile olmayan bazı kuruluşlar bulunmaktadır. Bütün kamu kuruluş ve fonlarının hem iç denetim birimince, hem de dış denetim birimince denetlenmesi sağlanmalıdır. Bu konuda, hiç bir kurum ya da kuruluşa ayrıcalık tanımamalıdır.
- Kamu kurum ve kuruluşlarının taşradaki birimleri nispeten düzenli sayılabilecek bir şekilde denetlenirken, kararların alındığı ve uygulamaların yönlendirildiği merkez birimler etkin bir biçimde denetlenmemektedir.

Denetim kurumlarınca yolsuzluk riski çok olan alanlar tespit edilmeli, denetimler bu alanlar üzerinde yoğunlaştırılmalıdır. Oransal olarak, gelir ve giderleri çok olan kurumların denetlenmesine ağırlık verilmelidir.

- Ülkemizde denetim mesleğinin yeterince gelişmemiş olduğu bir gerçektir. Denetim alanında gerekli çağdaş standartların oluşturulmaması, yeterli eğitim, yayın ve örgütsel yapı desteğinin olmayışı, denetim mensuplarının çok değişiklik unvanlar altında görev yapmaları ve mesleki dayanışma yerine rekabeti tercih etmeleri, denetim mesleğinin ve meslek bilincinin gelişmemesinin nedenleri arasında sayılmaktadır.
- Çağdaş denetim uygulamalarının yeterince yaşama geçirilememiş olması, denetim sistemimizin önemli eksikliklerindedir. Türkiye'de denetim ağırlıklı olarak uygunluk denetimine yöneliktir. Mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç denetim mekanizmalarının kontrolü ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları gerektiği şekilde yerine getirilememektedir. Bu tip uygulamaların eksikliği ve denetim birimlerinin, kamusal hesap verme sorumluluğunun gelişmesine katkı sağlayacak şekilde bir yapılandırılması söz konusu olmadığından denetim etkisiz kalmaktadır.
- Çağdaş denetim metod ve tekniklerinin oluşturulmaması önemli bir eksikliktir. Denetim sistemimizde bazı örnekler dışında çağdaş denetime yönelik kapsamlı el kitapları ve rehberler bulunmamaktadır. Uluslararası standartlara uygun olmayan ve genel kabul görmüş ilkelerin yer almadığı rehberlerle yapılan denetimler sonucunda, uygulamaya yön verebilecek ve beklentileri karşılayabilecek kaliteli ürünler üretilmesi mümkün olamamaktadır.
- Ülkemizde, denetim faaliyetleri yürütülürken bilişim teknolojisi imkanları gerektiği gibi kullanılmamaktadır. Pek çok kamu kurum ve kuruluşlarının bilişim teknolojisi imkanlarıyla yürütülen işlemlerinin incelenmesiyle görevli olan denetim mensupları, göreceli olarak, bu imkanları daha az kullanmaktadırlar.
- Denetim faaliyetlerinin ve raporlarının kamuoyunun bilgisine ve değerlendirmesine sunulmaması, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu

açısından büyük bir eksikliklerdir. Denetimde yıllık hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını, bu hedeflere ulaşmanın toplam maliyetini, erişilemeyen hedefler varsa bunların nedenlerini açık bir biçimde gösteren raporlar hazırlanmamakta, hazırlananlar da kamuoyuyla paylaşılmamaktadır. Bürokratik işleyiş içinde kalan ve kamuoyunca değerlendirilemeyen raporların, denetime ve genelde kamu yönetimine katkısı bulunmamaktadır.

- Denetim birimlerinin ve mensuplarının bağımsızlığının yerli yerine oturmamış olması, denetimden istenilen sonuçların alınmamasının önemli nedenlerindedir. Bağımsızlık kavramı, belki de, denetimin en can alıcı yönüdür. Ülkemizde, uluslararası denetim standartlarında belirtilen bağımsızlık ilkesine gereği gibi uyulmamakta, bazı istisnalar dışında denetimin planlanmasından yürütülmesi aşamalarına kadar, adına denetim yapılan makamlardan talimat alınmaktadır.
- Denetim birimleri bulunmayan, ya da bu birimlerin yeterli ve yetkin sayıda personelden oluşmadığı kurum ve kuruluşlar bulunmaktadır. Bu kurumlarda denetim ya hiç yapılamamakta, ya da etkin olmaktan uzaktır.
- Mükerrer denetim faaliyetleri sonucunda denetim hizmetlerine yönelik kısıtlı imkanlar verimli kullanılamamaktadır. Kamu kurumları bünyesinde yer alan birden fazla denetim birimi veya farklı denetim birimlerinin aynı kamu kurumunu denetlemesi, kamu yönetiminin ve özünde denetim yapımızın karmaşıklığının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir.
- Denetim birimlerinin arasındaki koordinasyon ve işbirliği eksikliği, ortak denetim yaklaşımının ve anlayışının oluşturulmasını engellemekte ve denetim mesleğindeki yeniliklerin ve gelişmelerin bütüncül bir biçimde izlenmesini imkansız hale getirmektedir. Denetim birimleri arasında eşgüdüm sağlanarak, denetim programlarındaki uygunsuzluklar giderilmelidir. Özellikle, aynı tür denetim yapan kurumların, aynı kamu kurumlarının denetiminde yoğunlaşmalarından ziyade, daha fazla sayıda kurumun etkin bir şekilde denetlenmesine çalışılmalıdır.
- İç kontrol mekanizmaları ağırlıklı olarak harcama öncesine ve harcamaya yönelik bulunduğu için, daha çok girdiler üzerine odaklanmakta ve çıktılarına ve sonuçlara yoğunlaşmamaktadır. Kamu yönetiminin dikkati denetim

üzerine odaklandığından, iç kontrol işlevi arka planda kalmakta ve önemli bir yönetsel faaliyet eksik kalmaktadır.

- İç kontrol eksikliği ve iç kontrol-denetim ilişkisinin makul bir zemine oturtulmamış olması, iç denetimin etkinliğini azaltmaktadır. Çağdaş denetim anlayışının bir gereği olarak, denetlenen kuruluştaki iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve bu sistemin eksiklik ve zayıflıklarının nedenlerinin araştırılması ve sonuçta incelenen yapının geliştirilmesine yönelik tavsiyelerin oluşturulması ve izlenmesi gerekmektedir.

2.3.3. İç Denetim - Dış Denetim İlişkisi

Denetim, sağlıklı mali yapının sürdürülmesinde, saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun yerleşmesinde olumlu katkılar sağlamakta, dolayısıyla da yolsuzlukların önlenmesinde ve tespitinde önem kazanmaktadır. İlgili kurum veya kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız yapılarla gerçekleştirilen denetime iç denetim, kurum veya kuruluşun işlevsel ve örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi bulunmayan ve onun dışında kalan kişi veya kurumlarca yapılan denetime de dış denetim adı verilmektedir.

Sayıştay, Anayasanın 160. ncı maddesinde öngörölmüş bir mali denetim organıdır. Söz konusu maddenin 1. nci fıkrasına göre Sayıştay, “Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.” Ayrıca aynı maddenin 3. ncü fıkrasında yerel yönetimlerin hesap ve işlemlerinin denetiminin de Sayıştay tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre yerel yönetimlerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması görevi Sayıştay tarafından yapılacaktır (Gözler, 2006: 143).

Sayıştay, yerel yönetimler üzerindeki dış denetimi 5018 sayılı Kanunun 68. nci maddesinin birinci fıkrasına göre harcama sonrası hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM’ye raporlanması olarak belirtilmiştir. Bu bağlamda yapılacak dış denetimin uluslararası denetim standartları dikkate alınmak suretiyle gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerin mali mevzuata uygunluğunun tespiti ve kamu kaynaklarının verimli

kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Sayıştay denetçileri, denetim yetkisine sahip oldukları idareden tamamen bağımsız olduklarından ve sadece TBMM'ye karşı sorumlu bulduklarından, bu durum onlara denetim görevleriyle ilgili tam bir bağımsızlık imkanı sunmaktadır. Bu bağlamda, bağımsız dış denetimin varlığı, iç denetçilerin bağımsızlıklarını koruyucu ve destekleyici olacaktır.

Çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim birimi bulunan yerde bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde rahatlıkla görüş belirtebilir. Bu durumda iç denetçi ve dış denetçi arasında pasif işbirliği olduğu söylenebilir. Ayrıca dış denetçinin desteği ile iç denetim programının planlanması ve iş bölümü yapılmasına dayalı aktif bir işbirliği de oluşabilir (Korkmaz, 2007: 9).

Dış denetçilerin idarenin mali işlemlerinin denetimini yapmalarına karşın iç denetçiler idarenin mali ve mali olmayan tüm işlemlerinin denetimini yaparlar. Bu açıdan değerlendirildiğinde mali olmayan konularda iç denetimin etkinliği dış denetime nazaran idareye daha yararlı olacaktır. Kurumun iç kontrol sisteminin etkin işleyişine katkı sağlamak açısından dış ve iç denetim arasında belirli bir ilişkinin olması gerekmektedir. (Tamer, 2008: 116).

Bu alt başlıklar çerçevesinde; iç denetim sisteminin uluslararası alanda geçerli olan nitelik ve çalışma standartları ile iç denetçilerin uymakla yükümlü olduğu ilkeler ile davranış kuralları açıklandıktan sonra iç denetimin yasal dayanağı olan 5018 sayılı Kanun ile ikincil ve üçüncül düzey mevzuat düzenlemeleri ile iç denetim kavramının; iç kontrol, teftiş ve dış denetim ile olan ilişkisi hakkında bilgi verilerek etkileşim alanı olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENİZLİ İL ÖZEL İDARESİ İÇ DENETİM YAPILANMASI VE İÇ DENETİM PROFİLİNİN TESPİTİNE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI

Tezin bu bölümünde Denizli İl Özel İdaresi'nde iç denetim sisteminin kuruluş süreci anlatılacaktır. Bu süreç DİÖİ'ye iç denetçilerin atanması, DİÖİ İç Denetim Yönergesinin ve İç Denetim Rehberinin hazırlanması, DİÖİ İç Denetim Planının ve Programının hazırlanması olarak ele alınacaktır. Özellikle 2009 Yılı İç Denetim Programı, iç denetim faaliyetinin DİÖİ'de nasıl gerçekleştirildiği konusunda ayrıntılı bilgi edinilmesini sağlayacaktır.

3.1. DENİZLİ İL ÖZEL İDARESİ İÇ DENETİM YAPILANMASI

3.1.1. İç Denetçilerin Atanması

24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı RG'de yayımlanan 5436 sayılı Kanunun 16. ncı maddesinde “Mahalli idarelerin iç denetçi kadroları İDKK'nın kararı ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine BK kararı ile ihdas edilir. İhdas edilen bu kadrolar ilgili mahalli idarenin norm kadrosuna dahil edilmiş sayılır.” hükmü yer almaktadır. Mahalli idarelerin iç denetçi kadroları BK'nın 2006/10911 sayılı kararı ile ihdas edilmiş ve 05.10.2006 tarih ve 26310 sayılı RG'de yayımlanarak norm kadrolarına eklenmiştir (Tamer, 2009: 438). Söz konusu Kararnamenin eki liste incelendiğinde sadece 20 adet il özel idaresine iç denetçi kadrosu ihdas edildiği ve bunlardan büyükşehirler dışında 5 ilden birisi olan DİÖİ'ye üç adet iç denetçi kadrosu ihdas edildiği anlaşılmaktadır.

5018 sayılı Kanunun Geçici 5. nci ve Geçici 16. ncı maddeleri uyarınca 31.12.2007 tarihine kadar olan 2 yıllık geçiş döneminde yapılacak iç denetçi atamaları ile ilgili hususlar düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanunun Geçici 5. nci maddesinde iç denetçi olarak atanmayla ilgili aşağıdaki hükümler yer almaktadır: “31.12.2005 tarihi itibarıyla;

- Sayıştay Denetçisi, Başbakanlık Müfettişi, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Bütçe Kontrolörü, Muhasebat Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Millî Emlak Kontrolörü, Tasfiye İşleri ve

Döner Sermaye İşletmeleri Kontrolörü, Hazine Kontrolörü kadrolarında çalışmakta olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde İç Denetçi,

- Bakanlık, Müsteşarlık, Başkanlık ve Genel Müdürlüklerde Müfettiş veya Kontrolör olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kendi idarelerinde, özel bütçeli idarelerde, mahallî idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında İç Denetçi,
- Muhasebe, Millî Emlak ve Vergi Denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, özel bütçeli idareler ile mahallî idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap İşleri Murakıbbı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahallî idarelerde İç Denetçi olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler.”

Ayrıca, 25.04.2007 tarih ve 5628 sayılı Kanunun 5. nci maddesi ile 5018 sayılı Kanuna eklenen Geçici 16. ncı maddesi uyarınca, 31.12.2006 tarihi itibarıyla Geçici 5. nci maddenin birinci fıkrasında belirtilen görevlerde çalışmakta olanların da yukarıda belirtilen madde hükmüne göre iç denetçi olarak atanabilecekleri hüküm altına alınmış bulunmaktadır. 24.12.2005 tarihli ve 26033 sayılı RG’de yayımlanan 5436 sayılı Kanunla, 190 sayılı KHK’ya tabi olan kamu idareleri ile mahalli idareler için iç denetçi kadrolarının ihdası ve kamu idarelerine iç denetçi atamalarına izin verilmesi hususlarında düzenlemelere yer verilmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle mahalli idareler itibarıyla sayıları belirlenen ve 5436 sayılı Kanunla ihdas edilen iç denetçi kadrolarının mahalli idarelere tahsisi için İDDK’nın kararı ve İçişleri Bakanlığı’nın teklifi üzerine BK tarafından mahalli idareler için 588 iç denetçi kadrosu ihdas edilmiştir.

Söz konusu hükümler gereğince DiÖİ’ye yapılan yaklaşık 120 adet başvuru arasından uzmanlık alanları ve nitelikleri göz önünde bulundurularak bir adet milli emlak denetmeni, bir adet muhasebe denetmeni ve bir adet de vergi denetmeni tercihi yapılmış ve üst yönetici tarafından 11.12.2007 tarihinde atama işlemi gerçekleştirilmiştir. Ataması yapılan 3 adet iç denetçi 2008 yılının ilk yarısında 5018 sayılı Kanun gereğince İDDK tarafından düzenlenen iç denetçi sertifika eğitimine katılarak eğitimlerini başarıyla tamamlamışlar ve iç denetçi sertifikalarını almışlardır.

3.1.2. İç Denetim Yönergesinin ve İç Denetim Rehberinin Hazırlanması

Maliye Bakanlığı, iç denetim alanındaki merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında, standart ve yöntemleri belirlemek, gerekli düzenlemeleri yapmak, koordinasyon sağlamak, rehberlik ve eğitim hizmeti vermekle görevlidir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13. ncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, iç denetim birimleri bu Yönetmeliği dikkate alarak kendi iç denetim birim yönergelerini hazırlamakla yükümlü olduklarından; iç denetçilerin çalışma usul ve esaslarını belirlemek, iç denetimin mevzuat hükümleri doğrultusunda yürütülmesi, planlanması, programlanması ve yönetilmesi ile ilgili hususları düzenlemek amacıyla İDKK tarafından yayınlanan “Kamu İç Denetim Birim Yönergesi” referans alınarak hazırlanan DİÖİ İç Denetim Yönergesi, 16.07.2008 tarihinde üst yönetici tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe giren bu Yönerge DİÖİ’de iç denetim faaliyetinin işleyişi ve yönetimi ile iç denetçilerin ve üst yöneticinin iç denetime ilişkin görev, yetki ve sorumluluklarına yönelik esas ve usulleri düzenlenmektedir.

Kamu İç Denetim Rehberi, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 10. ncü maddesinin bir numaralı fıkrası uyarınca İDKK tarafından hazırlanmış ve 07.04. 2008 tarih ve 5 sayılı İDKK kararıyla onaylanmıştır. İki kısımdan oluşan bu Rehberin birinci kısmında iç denetimin sürecini içeren genel çerçeve, ikinci kısmında ise her bir iç denetim uygulamasına ilişkin ilkelerin anlatıldığı bölümler yer almaktadır. İç denetim birimlerinin, görev alanlarına giren konular itibarıyla bu Rehberin birinci kısmındaki metodolojiyi aynen benimseyerek, ikinci kısmındaki ilkelere de uygun olarak her bir denetim uygulamasına ilişkin kendi denetim rehberlerini hazırlaması ve bir örneğini de Kurula göndermesi gerektiğinden hazırlanan DİÖİ İç Denetim Rehberi 03.03.2009 tarihinde İDKK’ya gönderilmiştir.

3.1.3. İç Denetim Planının ve Programının Hazırlanması

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 36. ncü maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır: “İç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesi esastır. Kamu idarelerinin maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanır. İç denetim, bu plan ve programa uygun olarak yapılır.” Anılan madde hükmü gereğince, iç denetçiler tarafından birimleri tanıma, süreçleri belirleme ve

risk değerlendirme çalışmaları yapılmış ve bu çalışma sonuçlarına göre DİÖİ 2009-2011 Dönemi İç Denetim Planı ve DİÖİ 2009 Yılı İç Denetim Programı hazırlanarak üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe girmiştir.

Denizli İl Özel İdaresi 2009-2011 Dönemi İç Denetim Planı

DİÖİ İç Denetim Biriminin 2009-2011 yılı çalışmalarını kapsayan dönemde, yapılacak çalışmalarda denetim konuları, süreler ve denetim kaynaklarının belirlenmesini amaçlayan İç Denetim Planı; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 39. ncu maddesi, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi ile DİÖİ İç Denetim Birim Yönergesinin 17. nci maddesi gereğince belirlenen usul ve esaslar dikkate alınarak hazırlanmıştır.

i) İdarenin Tanımı

İl halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini ifade eden il özel idaresinin organları: İl Genel Meclisi, İl Encümeni ve Vali'den oluşmaktadır. İl Genel Meclisi; il özel idaresinin karar organıdır ve ilgili kanunda gösterilen esas ve usullere göre ildeki seçmenler tarafından seçilmiş üyelerden oluşur. İl Encümeni; Vali'nin başkanlığında, İl Genel Meclisi'nin her yıl kendi üyeleri arasından seçeceği beş üye ile Vali'nin her yıl birim amirleri arasından seçeceği beş üyeden oluşur. İl Özel İdaresi Teşkilatı: Vali adına ve onun emirleri doğrultusunda işlem ve faaliyetlerini yürüten DİÖİ teşkilatı aşağıdaki birimlerden oluşmaktadır:

- Genel Sekreterlik; Hukuk Müşavirliği, Tarımsal Hizmetler Müdürlüğü, Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü, Sağlık İşleri Müdürlüğü, İmar ve Kentsel İyileştirme Müdürlüğü, Çevre Koruma ve Kontrol Müdürlüğü, Eğitim Hizmetleri Müdürlüğü, Su ve Kanal Hizmetleri Müdürlüğü, Mali Hizmetler Müdürlüğü, Strateji Geliştirme Müdürlüğü, Destek Hizmetleri Müdürlüğü, İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürlüğü, Yazı İşleri Müdürlüğü, Pamukkale ve Örenyerleri İşletme Müdürlüğü, Kültür ve Sosyal İşler Müdürlüğü, Basın Yayın ve Halkla İlişkiler Müdürlüğü,
- İlçe Özel İdareleri; Acıpayam İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Akköy İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Babadağ İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Baklan İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Bekilli İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Beyağaç İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Bozkurt İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Buldan İlçe Özel

İdare Müdürlüğü, Çal İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Çameli İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Çardak İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Çivril İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Güney İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Honaz İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Kale İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Sarayköy İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Serinhisar İlçe Özel İdare Müdürlüğü, Tavas İlçe Özel İdare Müdürlüğü.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile DİÖİ İç Denetim Birim Yönergesi uyarınca İl Özel İdaresi teşkilatının mali ve mali olmayan tüm süreç, işlem ve faaliyetleri iç denetim kapsamındadır.

ii) Stratejik Amaçlar

- Kamuda iç denetimin henüz kuruluş aşamasında olması, birimlerde denetime imkân verecek performans göstergelerinin hâlen belirlenmemesi, iç kontrol mekanizmalarının tam anlamıyla kurulmaması ve DİÖİ birimlerinin ilk kez denetlenecek olmaları göz önünde tutularak plânın ilk yılında daha çok uygunluk ve sistem denetimine ağırlık verilmesi,
- DİÖİ’de iç denetimin ilk defa yapılacak olması sebebiyle birimler gezilerek yapılan görüşmelerden elde edilen bilgiler, revizyon çalışmaları devam eden stratejik plân ve kurumla ilgili mevzuat ışığında tüm denetim alanlarının belirlenmesine yönelik çalışmalar yapılmış, belirlenen denetim alanlarında risk önceliği en yüksek olanlar 2009 yılı programına alınmış ve bu alanlardaki denetimlerin, denetim kaynağının optimum düzeyde kullanılması ve belirlenen sürelerde sonuçlandırılması,
- Üç yıllık plan döneminde denetim kaynağının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ve denetim faaliyetlerinde risk odaklı yaklaşım benimsenerek, iç denetim yoluyla kurumun maruz kalabileceği risklerin tespiti, sürekli olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi,
- İç denetim yoluyla kurumun faaliyetlerinin amaç ve politikalara, stratejik plânlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanması ve yürütülmesi, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, bilgilerin güvenilirliğinin, bütünlüğünün ve zamanında elde edilebilirliğinin sağlanması,

- Denetimlerde elde edilen sonuçlar ile birimlerden gelen görüşlerin değerlendirilerek Kurumdaki yönetim ve kontrol süreçlerindeki zayıflıkların veya geliştirilmesi gereken alanların ortaya çıkartılması ve gerekli iyileştirmelerin yapılması amacıyla birim amirleri ile birlikte aksiyon planlarının oluşturulması,
- Üzerinde anlaşılan ve aksiyon plânına bağlanan önerilerin, planlandığı şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlenmesi,
- Ortak politikaların belirlenmesi, karşılıklı roller ve beklentilerin açıklığa kavuşturulması ve olası problemlerin çözümü amacıyla İDKK ve iç denetim birimleri ile diğer kamu idareleri ve denetim birimleri arasında yakın işbirliği sağlanması, amaçlanmaktadır.
- Denetimler sonucunda; kurumun varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kurumun faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması ve sürekli gözden geçirilmesi konularında yönetime önerilerde bulunularak kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına katkı sağlanması hedeflenmekte, ayrıca kurum içine ve kurum dışına makul güvence verilmesi öngörülmektedir.

iii) Planın Uygulanmasında Uyulacak İlkeler

2009-2011 Dönemi İç Denetim Planı; ayrılan iç denetim kaynağı (iç denetim biriminde toplam üç iç denetçi için resmi tatil, mazeret izni ve yıllık izinler dikkate alınarak 2009 yılında toplam 680 işgünü, 2010 yılında toplam 670 işgünü ve 2011 yılında toplam 675 işgünü denetim kaynağı ayrılmıştır), kurumun teşkilat yapısı, risk değerlendirme çalışmaları ile denetim alanlarının öncelik sırası dikkate alınmak suretiyle hazırlanmıştır. Kurumun yapısı ve faaliyetleri ile iç denetçi sayısında değişiklikler olması halinde plan yeniden ele alınıp değişen duruma uyarlanacaktır. 2009-2011 Dönemi İç Denetim Planı'nın uygulanması sırasında uyulması gereken genel ilkeler aşağıda belirtilmiştir:

- Plan üst yöneticinin onayı ile işleme konulacaktır.
- Plan her yıl gözden geçirilerek, gerektiğinde revize edilip değişiklikler üst yönetici onayı ile yürürlüğe girecektir.

- Planın uygulanması aşamasında İç Denetim Koordinasyon Kurulunca yayımlanan Kamu İç Denetim Strateji Belgesi'nde yer verilen esaslar gözetilecektir.
- Plana uygun yıllık programların tatbikatında öngörülen takvim ve ilkelere titizlikle riayet edilecektir.
- Plan kapsamında yapılacak denetimlerde, iç denetim standartlarına ve iç denetçi meslek ahlâk kurallarına uyulacaktır.

iv) Risk Değerlendirme Çalışmaları

İç Denetim Birimince risk değerlendirmesi; İDKK tarafından yayımlanan “Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi” esas alınarak yapılmış olup dört aşamadan oluşmaktadır.

- Denetim evreninin tanımlanması,
- Denetim alanlarının belirlenmesi,
- Yapısal risk düzeylerinin belirlenmesi,
- Denetim alanlarının önceliklendirilmesi.

a) Denetim evreninin tanımlanması

Denetim evreni, denetlenebilecek alanların tamamını ifade eder. DİÖİ'nin denetim evreni;

- İç denetim birimince İl özel idaresi birimlerinden temin edilen bilgi formları ve birimler ile ilgili brifing dosyalarından,
- İç denetçiler tarafından tüm birimler yerinde gezilerek yapılan görüşmelerden,
- Revizyon aşamasında olan idare stratejik planından,
- İç Denetim Birimi tarafından yapılan diğer çalışmalardan ve denetim elemanı olarak önceki mesleki deneyimlerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

b) Denetim alanlarının belirlenmesi

Denetim evreninin; birim, faaliyet, süreç veya bunlardan birkaçı bir arada değerlendirilmek suretiyle idare faaliyetlerinin denetlenebilir bölümlere ayrılmasıyla denetim alanları belirlenir. İç denetim birimi olarak idarenin denetim alanları, tüm birimler ile söz konusu birimlerin süreç ve faaliyetleri bir arada değerlendirilmek suretiyle belirlenmiş olup, denetim alanları **EK-1**'de yer almaktadır.

c) Yapısal risk düzeylerinin belirlenmesi

Riski bir olay veya faaliyetin kurumu olumsuz olarak etkileme olasılığı olarak tanımladığımızda, yapısal risk; mevcut kontroller ve tedbirler dışında tutulduğunda kamu idarelerinin mevcut yapısından veya faaliyetin doğasından kaynaklanan risktir. İdarelerin yapısal risk düzeylerinin belirlenmesi çalışmaları, yapısal risk kriterlerinin (unsurlarının) tanımlanması ve ölçülmesi aşamalarından oluşmaktadır. İç denetim birimince, kurum faaliyetlerine etki eden 6 risk kriteri tanımlanmıştır. Bunlar; bütçe büyüklüğü, işlem hacmi-personel sayısı, mevzuatın yoğunluğu, faaliyetlerin karmaşıklığı, kontrol ortamının yeterliliği ve imaj-itibar riskidir.

- *Bütçe büyüklüğü*; birimlere bütçeyle verilen kaynakların büyüklüğü, kayıp ve zararların gerçekleşme olasılığını artırır.

- *İşlem hacmi-personel sayısı*; işlem hacminin büyüklüğü karşısında personel sayısının yetersizliği hata yapma olasılığını artırarak idareyi riskli bir konuma getirebilir.

- *Mevzuatın yoğunluğu*; idarenin faaliyet alanı üzerindeki yasal düzenlemelerin yoğunluğu mevzuatın doğru bir şekilde anlaşılmasını güçleştirebileceğinden faaliyetlerin düzenlemelere uygun yapılamama riskini arttırabilir.

- *Faaliyetlerin karmaşıklığı*; idarenin faaliyetlerinin karmaşıklığı, kontrollerin uygulanmasını zorlaştırarak hata yapılma ihtimalini arttırabilir.

- *Kontrol ortamı*; dürüstlük ve etik değerler, yönetimin felsefesi ve idare tarzı, organizasyonel yapı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile personelin yeterliliği unsurlarından oluşur. Yazılı olmayan politika ve prosedürler, güvenilmeyen sistemler, hataların fark edilememesi ve zamanında düzeltilmemesi, doğru görev ve yetkilerin doğru kişi ve birimlerde toplanmamış olması, gözetim eksikliği, yüksek hata oranı, belgelendirmede noksanlık, aşırı iş yoğunluğu, yüksek oranda personel devir hızı ve rutin olmayan işlemler zayıf kontrol ortamının göstergeleridir.

- *İma-itibar*; birimde oluşabilecek hatalı, mevzuata aykırı ve usulsüz işlemler, kamuoyuna yansımaları halinde idarenin itibarını son derece olumsuz etkileyebilecek, idare bünyesinde ve kamuoyunda önemli rahatsızlıklar yaratabilecek durumlardır.

Denetim alanlarına yönelik yapısal risk kriterleri tanımlandıktan sonra, denetim alanlarının bu risk kriterleri karşısındaki durumu değerlendirilmek suretiyle yapısal risk düzeyleri kümülatif yöntemle göre belirlenmiştir.

Kümülatif yöntemde; her risk kriterine, idare faaliyetlerine etkisi ve önemi göz önünde bulundurularak bir ağırlık verilir. Aynı şekilde, her risk kriterine risk seviyesini gösteren 1'den 5'e kadar bir değer verilir. En düşük risk seviyesi için 1 ve en yüksek risk seviyesi için ise 5 değeri kullanılır. Daha sonra, verilen bu değer ağırlığıyla çarpılarak her bir kriter için risk puanı bulunur. Son olarak her kriter için elde edilen risk puanları toplanarak denetim alanının yapısal risk düzeyi belirlenir. Kümülatif yöntemle göre denetim alanlarına uygulanan kriter ve risk puanlarına ilişkin uygulama sonuçları **EK-2'**de yer almaktadır.

d) Denetim alanlarının önceliklendirilmesi

Risk değerlendirmesinde son aşama, her bir denetim alanına ait risklerin mukayese edilerek denetim alanlarının sıralanmasıdır.

EK-2'de gösterilen her denetlenebilir alan, yukarıda açıklanan risk kriterleri esas alınarak kümülatif yöntem uygulanarak değerlendirilmiş olup, denetim alanlarının öncelik sıralaması **EK-3'**te yer almaktadır.

v) Denetim Kaynakları

Plan döneminde sahip olunan denetim kaynağı; sertifikasını almış üç iç denetçiden oluşmaktadır. İç denetim biriminde henüz büro personeli istihdam edilmemiştir. 2009 yılı için birime tahsis edilmiş müstakil bütçe bulunmamaktadır. İç denetim hizmetleri, üç iç denetçinin müşterek kullandığı bir odada yürütülmektedir.

vi) Planlanan İç Denetim Faaliyetleri

İç denetim faaliyetleri, denetim faaliyetleri ve diğer faaliyetler olarak planlanmıştır.

a) Denetim Faaliyetleri

Üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda, 2009 yılında risk düzeyi yüksek olan 13 denetim alanı denetim programına alınmıştır. Risk düzeyi orta olan 18 denetim alanı 2010 yılında ve risk düzeyi düşük olan 20 denetim alanının 2011 yılında denetlenmesi planlanmıştır. Risk düzeyi çok düşük olan toplam 20 denetim alanı denetim faaliyetleri kapsamına alınmamıştır.

Denetim faaliyetleri için 2009 yılında 540 işgünü, 2010 yılında 520 işgünü ve 2011 yılında 515 işgününden toplam 1575 işgünü ayrılması planlanmıştır.

b) Diğer Faaliyetler

Denetim yönetimi faaliyetleri: İç denetim plan (gerektiğinde plan revizyonu) ve programlarının hazırlanması, denetim faaliyetlerinin koordinasyonu, denetim raporlarının incelenmesi, denetim izleme faaliyetleri ve bu kapsamdaki idari işlemleri kapsar. Bu faaliyet tüm iç denetçiler tarafından yürütülecektir. Denetim yönetimi faaliyetleri için 2009, 2010 ve 2011 yıllarında 45'er işgününden toplam 135 işgünü ayrılması planlanmıştır.

Danışmanlık faaliyetleri: Talep edilen hizmetler kapsamında planlı danışmanlık faaliyetlerini kapsar. Herhangi bir talep olmadığından plan döneminde program içi danışmanlık faaliyeti öngörülmemiştir.

Eğitim faaliyetleri: İlgili mevzuat hükümleri dikkate alınarak, iç denetçiler için alınacak ve iç denetçiler tarafından verilecek eğitimleri kapsar.

İDKK tarafından planlanmış eğitim faaliyetinin bulunmaması, İç denetim birimince meslek içi eğitim alınması ve verilmesi hususlarında hali hazırda bir çalışmanın yapılmamış olması, iç denetçilere yönelik her hangi bir eğitim programının kuruma ulaşmaması vb nedenlerden dolayı plan döneminde program içi eğitim faaliyeti öngörülmemiştir.

İhtiyat için ayrılan denetim kaynağı: Planlama aşamasında öngörülemeyen denetim, danışmanlık ve eğitim faaliyetleri için ayrılan kaynaktır.

- Plan döneminde öngörülemeyen denetim faaliyetleri ortaya çıkabileceğinden ve denetim kaynağımızın 3 kişi ile sınırlı olması nedeniyle program dışı denetim faaliyetlerine 2009 yılında 40 işgünü, 2010 ve 2011 yıllarında da 45'er işgünü ayrılmıştır.
- Plan döneminde birimlerden danışmanlık talepleri gelebileceğinden program dışı danışmanlık faaliyetlerine 2009 yılında 50 işgünü, 2010 yılında 60 işgünü ve 2011 yılında 70 işgünü ayrılmıştır.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 33 üncü maddesinde öngörülen eğitimler ile iç denetçiler tarafından verilecek muhtemel eğitimler göz önünde bulundurularak plan döneminde 2009

yılında 50 işgünü, 2010 ve 2011 yıllarında 45'er iş gününden toplam 140 işgünü program dışı eğitim faaliyeti planlanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda hazırlanan çizelge **EK-4**'te yer almaktadır.

Denizli İl Özel İdaresi 2009 Yılı İç Denetim Programı

Denizli İl Özel İdaresi İç Denetim Biriminin 2009 Yılı İç Denetim Programı; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 40. ncı maddesi, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi ile DİÖİ İç Denetim Yönergesinin 18. nci maddesi gereğince ve DİÖİ 2009-2011 yılı İç Denetim Planı dikkate alınarak hazırlanmıştır.

i) Amaç ve Hedefler

Yürütülmesi planlanan iç denetim faaliyetlerinde amaç: 2009 yılı programında denetime dahil edilen birim faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi esas olmakla birlikte kamuda iç denetimin henüz kuruluş aşamasında olması, iç kontrol mekanizmalarının tam anlamıyla kurulamamış olması ve DİÖİ birimlerinin ilk kez denetlenecek olmaları göz önünde tutularak programda daha çok uygunluk ve sistem denetimlerine ağırlık verilmiştir.

Denetimlerde; birimlerin faaliyetlerini yürütürken hesap ve işlemlerinin kanun, kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge ve genel yazı gibi mevzuat düzenlemelerine uygun yürütülüp yürütülmediğinin tespiti, varsa hata ve noksanlıkların ortaya çıkarılması, bu hata ve noksanlığın sebeplerinin araştırılması ve bu sebeplerin ortadan kaldırılması, idarenin etkinlik, verimlilik ve hizmet kalitesinin artırılması, personelin eğitim eksikliğinin giderilmesi ile sorunlara dikkat çekilmesi ve çözüm önerisinde bulunulması esas alınacaktır. İç denetimde yapılacak danışmanlık hizmetinde; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak amaçlanmaktadır.

İç denetim faaliyetleri sonucunda; denetlenen birimlerin yönetim ve kontrol süreçlerindeki zayıflıkların veya geliştirilmesi gereken alanların ortaya çıkarılması ve

gerekli iyileştirmelerin yapılması amacıyla birim yöneticileriyle birlikte ortak aksiyon planlarının hazırlanmalıdır. Birim ile mutabık kalınan ve aksiyon planına bağlanan önerilerin planlandığı şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlenmesi de denetimlerde esas alınacaktır.

EK-1'de denetim yapılacak süreç ve faaliyetler ayrıntılı olarak sunulmakta ve bu denetimleri yapacak olan iç denetçiler ve denetim süreleri de belirtilmektedir. Denetim faaliyetlerinin belirlenen amaçlara öngörülen sürelerde, denetim ilke ve esaslarına uygun olarak tamamlanması hedeflenmektedir.

2009 Yılı İç Denetim Programı; iç denetim biriminde 3 iç denetçinin yer aldığı, resmi tatil, mazeret izni ve yıllık izinler düşüldükten sonra toplam 680 işgünü denetim kaynağı bulunduğu, risk değerlendirme çalışmalarının yapıldığı ve denetim alanlarının öncelik sırasına konulduğu hususları dikkate alınarak hazırlanmıştır.

ii) Programın Uygulanmasında Uyulacak İlkeler

a) İç denetim programı hazırlanıp üst yönetici tarafından onaylandıktan sonra yapılan görevlendirmeler, Yönerge'nin 19 uncu maddesi uyarınca üst yönetici tarafından iç denetçilere yazılı olarak bildirilir.

b) İç denetçi görevlendirmesi yapıldıktan sonra ilgili iç denetçi tarafından, denetim yapılacak birime denetim bildirim yazısı gönderilir.

c) Görev yazısını alan iç denetçi, denetim faaliyetine ön çalışmayla başlar. Ön çalışma; denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Elde edilen bilgiler ışığında iç denetçi; denetimin amaç ve hedefleri, denetimin kapsamı, bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin yöntemler, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur.

- İç denetçi denetimini tamamladıktan sonra bulgularını ve önerilerini denetlenen birim ile paylaşır ve bir taslak rapor hazırlayarak denetlenen birime verir. Denetlenen birimden aldığı cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de ekleyerek oluşturduğu nihai raporunu, doğrudan üst yöneticiye sunar.
- İç Denetçiler, denetim sırasında suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye ve gerekli hallerde yetkili mercilere bildirir.

- Programın uygulanmasında öngörülen takvim ve ilkelere titizlikle riayet edilecektir.
- Denetim süresi içerisinde izin kullanılmaması esastır. Ancak, izin, sağlık izni, eğitim, seminer ve benzeri nedenlerle denetime ara verilmesi durumunda denetim bu süre kadar uzatılabilir.
- Programın uygulanması sırasında, iç denetim birim kaynaklarında, denetim alanları için belirlenen sürelerde ve diğer hususlarda sapmalar meydana gelmesi durumunda; denetim alanlarının risk analizi de dikkate alınarak programda değişiklik yapılacaktır.
- Programın uygulanması aşamasında İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca yayımlanan Kamu İç Denetim Strateji Belgesi'nde yer verilen esaslar gözetilecektir.

Denetim programı aşağıda belirtilen denetim uygulamalarını kapsar:

- Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.
- Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.
- Sistem denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

iii) İç Denetçinin Yetkileri

İç denetçi, görevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki yetkilere sahiptir:

- Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dahil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etmek.
- Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi istemek.

- Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkanlardan yararlanmak.
- Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmek.
- Denetim süresi içerisinde birim personeline zorunlu olmadıkça izin verilmemesini ve önceden verilmiş olan izinlerin ertelenmesini daire amirinden istemek.

iv) Risk Değerlendirme Çalışmaları

İç Denetim Birimince 2009-2011 dönemi İç Denetim Planı hazırlanırken İDKK'ca yayımlanan "Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi" esas alınarak risk değerlendirmesi yapılmış, denetim evreni tanımlanmış, denetim alanları belirlenmiş, yapısal risk düzeyleri belirlenerek denetim alanları önceliklendirilmiştir. Bu çalışmalar sonucunda yüksek riskli alanların tamamı 2009 yılı denetim programına alınarak denetlenmesi öngörülmüştür.

v) Denetim Kaynakları

Program döneminde sahip olunan denetim kaynağı; sertifikasını almış üç iç denetçiden oluşmaktadır. İç denetim biriminde bir adet büro personeli istihdam edilmiştir. 2009 yılı için birime tahsis edilmiş müstakil bütçe bulunmamaktadır. İç denetim hizmetleri, üç iç denetçinin müşterek kullandığı bir odada yürütülmektedir.

vi) Programlanan İç Denetim Faaliyetleri

İç denetim faaliyetleri, denetim faaliyetleri ve diğer faaliyetler olmak üzere iki kısımda ele alınmıştır.

a) Denetim Faaliyetleri

Denetim faaliyetleri; yapılan risk değerlendirmeleriyle belirlenen öncelikli alanların planlı denetimini kapsar. Yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda, üst yöneticinin de önerileri doğrultusunda 2009 yılında risk düzeyi yüksek olan 13 denetim alanı denetim programına alınmış, bu denetim alanları için toplam 540 işgünü ayrılmıştır.

b) Diğer Faaliyetler

Denetim yönetimi faaliyetleri: İç denetim plan revizyonu ve 2010 yılı denetim programının hazırlanması, denetim faaliyetlerinin koordinasyonu, denetim raporlarının

incelenmesi, denetim izleme faaliyetleri, iç denetim birim faaliyet raporunun hazırlanması ve bu kapsamdaki idari işlemleri kapsar. Bu faaliyet tüm iç denetçiler tarafından yürütülecektir. Denetim yönetimi faaliyetleri için 2009 yılında 15'er işgününden toplam 45 işgünü ayrılmıştır.

Danışmanlık faaliyetleri: Talep edilen hizmetler kapsamında planlı danışmanlık faaliyetlerini kapsar. Herhangi bir talep olmadığından 2009 yılında program içi danışmanlık faaliyeti öngörülmemiştir.

Eğitim faaliyetleri: İlgili mevzuat hükümleri dikkate alınarak, iç denetçiler için alınacak ve iç denetçiler tarafından verilecek eğitimleri kapsar.

İDKK tarafından planlanmış eğitim faaliyetinin bulunmaması, İç Denetim Birimince meslek içi eğitim alınması ve verilmesi hususlarında hali hazırda bir çalışmanın yapılmamış olması, Kurumumuza iç denetçilere yönelik her hangi bir eğitim programının ulaşmaması ve benzeri nedenlerden dolayı 2009 yılında program içi eğitim faaliyeti öngörülmemiştir.

İhtiyat için ayrılan denetim kaynağı: Program döneminde öngörülemeyen denetim, danışmanlık ve eğitim faaliyetleri için ayrılan kaynaktır.

- Program döneminde öngörülemeyen denetim faaliyetleri ortaya çıkabileceğinden ve denetim kaynağının 3 kişi ile sınırlı olması nedeniyle program dışı denetim faaliyetlerine toplam 40 işgünü ayrılmıştır.
- Program döneminde birimlerden öngörülemeyen danışmanlık talepleri ortaya çıkabileceğinden program dışı danışmanlık faaliyetlerine toplam 50 işgünü ayrılmıştır.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 33 üncü maddesinde öngörülen eğitimler ile iç denetçiler tarafından verilecek muhtemel eğitimler göz önünde bulundurularak 2009 yılında toplam 50 işgünü program dışı eğitim faaliyeti planlanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda hazırlanan çizelge **EK-4**'te gösterilmiştir.

vii) Görev Sonuçları ve Raporlama

Denetim faaliyetlerinin sonuçlarının raporlamasında, İDKK tarafından yayımlanan "Kamu İç Denetim Raporlama Standartları"na uyulur. Yapılan denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan tespit ve öneriler denetlenen birim yöneticilerinin katılımı ile gerçekleştirilecek bir kapanış toplantısında ele alınır. Kapanış toplantısında

denetlenen birim ile denetim bulguları üzerinde yapılan görüşmeler de dikkate alınarak bir taslak rapor hazırlanır. Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine bir yazı ekinde verir veya gönderir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir.

Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi arasında anlaşmazlık varsa, denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna dahil eder. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır ve yapılacak işlemler denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır. İç denetçi, denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de ekleyerek oluşturacağı nihai raporunu doğrudan üst yöneticiye sunar. Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra gereği için raporda belirtilen birimlere ve mali işler birimine gönderilir.

İç denetim faaliyeti sonucu iç denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde yerine getirilir. Düzeltici işlemin gerçekleştirilmesinin belli bir süre gerektirmesi durumunda bu husus denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve periyodik gelişmeler ilgili birimce üçer aylık dönemler halinde iç denetim birimine bildirilir.

İç denetçi ile denetlenen birim arasında oluşacak görüş ayrılıkları üst yönetici tarafından çözülür. Üst yönetici ile iç denetçi arasında görüş ayrılıkları olması halinde ise durum anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak amacıyla İDKK'ya iletilir. Hazırlanan rapor özeti, nihai rapor üzerine yapılan işlemlerle birlikte, üst yönetici tarafından raporun kendisine sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İDKK'ya gönderilir. İç denetim raporları, üst yöneticinin izni olmaksızın İDKK hariç idare dışına verilemez.

3.2. İÇ DENETİMİN İL ÖZEL İDARELERİNDE YAPILANMASINA VE İŞLEYİŞİNE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI

Bu bölümde il özel idarelerindeki iç denetim sisteminin işleyişi ve bu idarelerde görev yapan iç denetçilerin iç denetim sistemine olan bakışına ilişkin yapılan alan araştırmasının içeriğine ve bulgularına değinilmektedir. Öncelikle araştırmanın amacı ve dayandığı öngörüler, araştırmanın kapsamı ve sınırlılıkları, çalışmada uygulanan veri toplama yönteminden bahsedilecektir. Alan araştırmasına ilişkin bu genel açıklamaların ardından, araştırmadan elde edilen bulgular incelenmekte ve değerlendirilmektedir.

3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Dayandığı Öngörüler

Bu tezin amacı; Denizli İl Özel İdaresi özelinde, il özel idarelerinde iç denetim faaliyetinden ne anlaşıldığı ile bu faaliyetin il özel idarelerindeki uygulamasının ne düzeyde olduğunun ortaya konulmasıdır. Bu kapsamda, kuruluş aşamasında olan iç denetim sisteminin nasıl yapılanmakta olduğu ve yapılanması gerektiği sorularına cevap aranacaktır. Bu cevap arama sürecinde iç denetim biriminin il özel idarelerinde nasıl kurulduğu, işlediği, hangi rolleri üstlendiği, çalışma yapısı, iç denetçinin mesleğe olan bakış açısı ile iç denetçi-üst yönetici ilişkisinin nasıl olduğunun ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Bu amaçlara ulaşabilmek için il özel idarelerinde görev yapan iç denetçilere yönelik olarak oluşturulmuş aşağıdaki sorulara cevaplar aranmıştır:

- İl özel idarelerinde iç denetime önem verilip verilmediği,
- İl özel idarelerindeki iç denetimin uygulanma düzeyinin ne olduğu,
- İç denetçi – üst yönetici arasındaki ilişki düzeyinin ne olduğu,
- İç denetim tanımından ne anlaşıldığı,
- İç denetçilerin il özel idarelerindeki iç denetim sisteminin işleyişine yönelik düşüncelerinin ne olduğu,
- İç denetçilerin mesleğe olan bakış açılarının ne olduğu.

Araştırmanın amacına yönelik olarak hazırlanan 4 öngörü, elde edilen verilere göre yorumlanarak doğrulukları % analizi ile yorumlanmıştır. Bu öngörüler araştırmanın amacı kısmında belirtilen sorulara aranan cevaplar temel alınarak oluşturulmuştur.

Genel olarak iç denetim sisteminin işleyişini ortaya koyacak şekilde oluşturulan sorular esas alınarak oluşturulan araştırmanın dayandığı öngörüler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- *İl özel idarelerinde iç denetim birimleri yapılanmalarını tamamlayarak iç denetim sisteminin hukuksal altyapısını oluşturmuşlardır.*
- *Üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişki oldukça yüksektir.*
- *İl özel idareleri iç denetçileri, modern iç denetim tanımındaki tüm unsurlara katılmaktadırlar.*
- *İl özel idarelerinde iç denetim sistemi etkin bir şekilde işlemektedir.*

3.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Alan araştırmasının kapsamını 05.10.2006 tarih ve 26310 sayılı RG’de yayımlanan Bakanlar Kurulunun 2006/10911 sayılı kararı ile 20 adet il özel idaresine ihdas edilmiş iç denetçi kadrolarına ataması yapılan ve halen iç denetçi olarak görev yapanlar oluşturmaktadır. **EK-5**’te yer alan anket formu, söz konusu 20 ilden fiilen atama yapılan 18 il özel idaresinde görev yapan toplam 45 iç denetçiye uygulanmıştır.

İç denetçi ataması yapılan 18 ilin tamamına ulaşılmıştır. Görev yapan 45 iç denetçinin 41 tanesi ankete cevap vererek geri dönüş yapmışlardır. % 91 gibi bir katılım oranına ulaşılması bu araştırmanın olumlu yönlerinden biridir. *Katılım oranının bu seviyede yüksek olmasında iki unsurun etkili olduğu söylenebilir. Bunlar; denetim evreninin az sayıda (45 kişi) nitelikli kişilerden oluşması ve uygulanan anket içeriğinin bu kişileri doğrudan ilgilendirmesidir.*

Her çalışmada olduğu gibi bu araştırmanın da bazı sınırlılıkları bulunmaktadır. Bu sınırlılıklardan ilki ve belki de en önemlisi araştırma evreninin 45 denekle sınırlı olması ve bu durumun da araştırma bulgularının ileri analize tabi tutulmasına engel teşkil etmesidir. Her ne kadar bu durum bir eksiklik gibi görünmekle birlikte, il özel idarelerinde kendi alanında ilk çalışmalardan biri olduğundan bundan sonraki çalışmalara ışık tutması ve kaynak oluşturacak olması nedeniyle son derece önemli bir çalışma olduğu düşünülmektedir.

Anketlerin uygulanma düzeyindeki sınırlılığı, daha çok bazı iç denetim birimlerinin yönergelerini üst yöneticiye imzalatamamaları ve bunun sonucunda da iç denetçilerin psikolojik olarak bu durumdan rahatsız olmaları ve bu durumun da üçüncü

kişiler tarafından bilinmesinin kendileriyle üst yönetici arasında zaten var olan problemin arttırabileceği kaygısından kaynaklandığı düşünülmektedir.

3.2.3. Veri Toplama Yöntemi

Bu çalışmada Türkiye'deki il özel idarelerindeki iç denetim profilini ortaya koymak amacı ile ülkemiz açısından bir genel durum değerlendirilmesi yapıldığı için araştırma yöntemi olarak anket yöntemi tercih edilmiştir. Bu yöntem, çok sayıda elemandan oluşan bir evrende, evren hakkında genel bir yargıya varmak amacıyla, evrenin tümü ya da ondan alınacak bir grup, örnek ya da örneklem üzerinde yapılan tarama düzenlemeleri olarak ifade edilmektedir (Karasar, 1999: 79). Çalışmanın kapsamı açısından anket yönteminin daha faydalı olacağı düşünülmüş ve araştırmada coğrafi sınırlılıklar göz önünde bulundurularak *internet üzerinden anket yöntemi* kullanılmıştır.

Anket sorularının hazırlanmasında, yapılan literatür taramasında elde edilen ve bu çalışmanın teorik kısmında yer alan temel bilgiler ve veriler dikkate alınmıştır. Anket formu toplam iki bölümden ve 38 sorudan oluşmaktadır. İlk bölümdeki sorular çoktan seçmeli olup iç denetçinin kişisel özelliklerine yönelik iken, ikinci bölümdeki sorular ise iç denetim faaliyetinden ne anlaşıldığı ile bu faaliyetin il özel idarelerindeki uygulamasının ne düzeyde olduğu konusundaki iç denetçi algılamasını ortaya koyma amaçlı likert ölçekli sorulardır.

Anketler, 2009 yılında 01 Ekim - 31 Ekim tarihlerini kapsayan bir aylık süreçte, il özel idarelerinde görev yapan iç denetçilere uygulanmıştır. E-posta aracılığıyla 45 iç denetçiye anket formu gönderilmiş olup, anket evreninde yer alan iç denetçilerden 4 tanesi anketi cevaplamamıştır. Cevaplanan 41 anketin hepsi de değerlendirilebilecek özelliklere sahip olduğundan, değerlendirilmeye alınmıştır. 45 anketten 41'inin geri dönmesi ile yanıt oranı % 91 olarak gerçekleşmiştir.

Anketlerden elde edilen sonuçlar, SPSS (Statistical Package for Social Science) paket programı kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüştür. Anket formunun hazırlanışı, verilerin paket programa girişi ve verilerin analizi araştırmacının kendisi tarafından yapılmıştır. Temelde sıklık (f) dağılımı baz alınarak oluşturulmuş tablolar esas alınmış ve bu tabloların yorumlanması ile ortaya çıkan sonuçlar değerlendirilmiştir.

3.2.4. Araştırma Sonuçlarının Analiz ve Yorumları

Bundan sonraki bölümde iç denetim sisteminin il özel idarelerinde yapılanmasına ve işleyişine yönelik alan araştırmasıyla ilgili analiz ve yorumlar, soruların anket formundaki dizilişine uygun olarak yapılacaktır.

Tablo 3.1. İç Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|---------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Erkek | 39 | 95,1 | 95,1 | 95,1 |
| Kadın | 2 | 4,9 | 4,9 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.1’de görüleceği üzere anketi cevaplandıran 39 iç denetçinin erkek, 2 iç denetçinin ise, kadın olduğu görülmektedir. Bu sonuca göre il özel idarelerinde % 95,1 oranında iç denetim sistemi erkek ağırlıklı olarak sürdürülmektedir.

Tablo 3.2. İç Denetçilerin Yaş Aralığı

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|---------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| 25-34 | 9 | 22,0 | 22,0 | 22,0 |
| 35-44 | 21 | 51,2 | 51,2 | 73,2 |
| 45-54 | 11 | 26,8 | 26,8 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.2’de görülmektedir ki 35-44 yaş aralığında olan 21 iç denetçi sayısı % 51,2 oran ile en büyük payı oluştururken bunu sırasıyla 45-54 yaş aralığında bulunan 11 iç denetçi ve 25-34 yaş aralığında bulunan 9 iç denetçi izlemektedir. İl özel idare iç denetçilerinin % 73,2 oranında 25-44 yaş aralığında olmaları, en az beş yıllık denetim tecrübesine sahip olan denetim elemanlarından iç denetçi ataması yapıldığını da dikkate aldığımızda, bu durum il özel idarelerindeki iç denetim sisteminin geleceği açısından olumlu bir sonuç sayılabilir.

Tablo 3.3. İç Denetçilerin Mezun Oldukları Öğretim Kurumlarına Göre Dağılımı

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|---------------|------------|--------------|-------------------|------------------|
| Lisans | 35 | 85,4 | 85,4 | 85,4 |
| Lisans üstü | 5 | 12,2 | 12,2 | 97,6 |
| Yüksekokul | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.3'te iç denetçilerin en son mezun oldukları öğretim kurumlarına ait dağılımları gösterilmiştir. Buna göre iç denetçilerin % 85,4'ü üniversite, % 12,2'si yüksek lisans ve % 2,4'ü de yüksekokul mezunudur.

Tablo 3.4. İç Denetçilerin Önceki Meslekleri

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|-----------------------|------------|--------------|-------------------|------------------|
| Vergi Denetmeni | 20 | 48,8 | 48,8 | 48,8 |
| Muhasebe Denetmeni | 13 | 31,7 | 31,7 | 80,5 |
| Milli Emlak Denetmeni | 6 | 14,6 | 14,6 | 95,1 |
| Diğer | 2 | 4,9 | 4,9 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.4'ten de görüleceği üzere iç denetçilerin önceki görevleri incelendiğinde en büyük oran % 48,8 ile vergi denetmenlerine aittir. Onları % 31,7 ile muhasebe denetmenleri ve % 14,6 ile milli emlak denetmenleri takip etmektedir. İl özel idarelerindeki iç denetçilerin toplamda % 95,1 oranında daha önce MB'ye bağlı olarak çalışan denetmen unvanlı personelden teşekkül etmesi de göstermektedir ki il özel idarelerinde bu faaliyet neredeyse tamamen MB geleneğinden gelen denetmenlerce yürütülmektedir.

Tablo 3.5a. İç Denetçi Olarak Çalışma Süresi

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|---------------|------------|--------------|-------------------|------------------|
| 1 yıl | 2 | 4,9 | 4,9 | 4,9 |
| 2 yıl | 31 | 75,6 | 75,6 | 80,5 |
| 3 yıl | 8 | 19,5 | 19,5 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.5a'ya göre iç denetçiler çalışma süreleri bağlamında değerlendirildiği zaman; 31 iç denetçinin 2 yıldır, 8 iç denetçinin 3 yıldır ve 2 iç denetçinin de 1 yıldır görev yaptığı anlaşılmaktadır. Bu sonuçlar da göstermektedir ki il özel idarelerinde iç denetim sistemi daha yeni yeni uygulama alanı bulan bir faaliyettir.

Tablo 3.5b. İç Denetçilerin Önceki Mesleklerindeki Çalışma Süreleri

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|-----------------|------------|--------------|-------------------|------------------|
| 1-5 yıl | 1 | 2,4 | 2,4 | 2,4 |
| 6-10 yıl | 13 | 31,7 | 31,7 | 34,1 |
| 11-15 yıl | 8 | 19,5 | 19,5 | 53,6 |
| 16-20 yıl | 12 | 29,3 | 29,3 | 82,9 |
| 21 yıldan fazla | 7 | 17,1 | 17,1 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

İç denetçilerin önceki mesleklerindeki çalışma sürelerine ilişkin dağılımları Tablo 3.5b'de verilmiştir. Araştırmaya katılan 13 iç denetçinin 6-10 yıl arası, 12 iç denetçinin 16-20 yıl arası, 8 iç denetçinin 11-15 yıl arası, 7 iç denetçinin 21 yıldan fazla ve sadece 1 iç denetçinin de 1-5 yıl arasında mesleki kıdeme sahip olduğunu görmekteyiz. Buna göre araştırmanın en yoğun grubunu % 31,7 ile 6-10 yıl arası hizmet veren iç denetçiler olmaktadır.

Tablo 3.6. İç Denetim Metodolojisine Uygun Olarak Yazılan İç Denetim Rapor Sayısı

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|---------------|------------|--------------|-------------------|------------------|
| 0 adet | 8 | 19,5 | 19,5 | 19,5 |
| 1 adet | 6 | 14,6 | 14,6 | 34,1 |
| 2 adet | 3 | 7,3 | 7,3 | 41,4 |
| 3 adet | 10 | 24,4 | 24,4 | 65,8 |
| 4 adet | 8 | 19,5 | 19,5 | 85,3 |
| 6 ve üzeri | 6 | 14,6 | 14,6 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.6'da araştırmaya katılan iç denetçilerin 10 tanesinin 3 adet iç denetim raporu yazdığı, 8 tanesinin henüz iç denetim raporu yazmadığı, 8 tanesinin 4 adet iç denetim raporu yazdığı, 6 tanesinin sadece 1 adet iç denetim raporu yazdığı, 6 tanesinin 6 ve üzeri sayıda iç denetim raporu yazdığı ve 3 tanesinin de 2 adet iç denetim raporu

yazdığı görülmektedir. İl özel idarelerinde iç denetim sisteminin çok yeni olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu rapor sayıları normal karşılanabilir.

Tablo 3.7. İç Denetim Sistemine Yeterince Önem Verilme Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|---------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kısmen | 21 | 51,2 | 51,2 | 51,2 |
| Hayır | 17 | 41,5 | 41,5 | 92,7 |
| Evet | 3 | 7,3 | 7,3 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.7’de görülmektedir ki “İç denetime yeterince önem verilmekte midir?” sorusuna 21 iç denetçi kısmen cevabını verirken, 17 iç denetçi hayır cevabını ve 3 iç denetçi de bu soruya evet cevabını vermiştir. Yeterince önem verildiği görüşünde olanların oranının sadece % 7,3 düzeyinde olması, Türkiye’deki il özel idarelerinde iç denetime henüz yeterince önem verilmediğini ortaya koymaktadır.

İl özel idarelerinde iç denetime yeterince önem verilmediği görüşünde olan iç denetçilere bunun nedenlerine katılma düzeylerini anlamaya yönelik 4 yargı cümlesi verilmiş ve bu yargılara ne ölçüde katıldıkları tespit edilmiştir. Bu 4 soruyu 38 iç denetçi cevaplamıştır. Sonuçlar Tablo 3.8a - Tablo 3.8d arasında gösterilmiştir.

Tablo 3.8a. İç Denetimin Gerekli Bir Uygulama Olarak Görülmediği Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kısmen Katılıyorum | 17 | 44,7 | 44,7 | 44,7 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 11 | 28,9 | 28,9 | 73,7 |
| Kısmen Katılmıyorum | 6 | 15,8 | 15,8 | 89,5 |
| Kesinlikle katılmıyorum | 3 | 7,9 | 7,9 | 97,4 |
| Kararsızım | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 38 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.8a’ya göre iç denetçilerin % 73,7’si iç denetim faaliyetinin il özel idareleri açısından gerekli bir uygulama olarak görülmediği hususunda görüş birliğindedirler. 2005 yılında yeniden yapılanan il özel idarelerinde daha önceden kurum içi denetim faaliyeti icra edilmediğinden yerleşik denetim kültürüne karşı bir yabancılaşma söz konusudur. Dolayısıyla yerel yönetim düzeyindeki iç denetim faaliyetinin gerekliliği konusundaki olumsuz görüşün zamanla değişeceği söylenebilir.

Tablo 3.8b. Alt Kademe Yöneticilerinin İç Denetime Dirediği Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kısmen Katılıyorum | 17 | 44,7 | 44,7 | 44,7 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 10 | 26,3 | 26,3 | 71,1 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 7 | 18,4 | 18,4 | 89,5 |
| Kısmen Katılmıyorum | 4 | 10,5 | 10,5 | 100,0 |
| Toplam | 38 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.8b’de alt kademe yöneticilerinin iç denetime dirediği görüşüne kısmen katılan 17 iç denetçi % 44,7 oranını oluştururken, 10 iç denetçi % 26,3 oranıyla bu görüşe kesinlikle katıldığını, 7 iç denetçi % 18,4 oranıyla bu görüşe kesinlikle katılmadığını ve 4 iç denetçi de % 10,5 oranıyla bu görüşe kısmen katılmadığını belirtmiştir. Bu sonuçlara göre çalışma kapsamındaki iç denetçilerin % 71,1’i alt kademe yöneticilerinin iç denetime direnç gösterdikleri kanısındadır. Dolayısıyla iç denetim faaliyeti, alt kademe yöneticileri tarafından talep edilmeyen, kaçınılan ve engellenen bir faaliyet olarak algılanmakta ve denetlenen ile iç denetçi arasında karşılıklı güvensizliğin olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3.8c. Üst Kademe Yöneticilerinin İç Denetime Dirediği Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kısmen Katılıyorum | 15 | 39,5 | 39,5 | 39,5 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 15 | 39,5 | 39,5 | 78,9 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 6 | 15,8 | 15,8 | 94,7 |
| Kısmen Katılmıyorum | 2 | 5,3 | 5,3 | 100,0 |
| Toplam | 38 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.8c’de üst kademe yöneticilerinin iç denetime dirediği görüşüne kısmen katılan 15 iç denetçi ile kesinlikle katılan 15 iç denetçi % 39,5’er oranla aynı sayıda iken 6 iç denetçi % 15,8 oranıyla bu görüşe kesinlikle katılmadığını ve 2 iç denetçi de % 5,3 oranıyla bu görüşe kısmen katılmadığını belirtmiştir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin % 78,9’u üst kademe yöneticilerinin iç denetime direnç gösterdikleri konusunda aynı görüştedirler. Kurum üst yönetiminin iç denetime direnmesi iç denetimin gerekliliği konusunda henüz istenen düzeyde bir anlayışın üst yönetimde yerleşmediği sonucunu ortaya koymaktadır.

Tablo 3.8d. Yeterli Donanıma Sahip İç Denetçi Bulunmadığı Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılmıyorum | 22 | 57,9 | 57,9 | 57,9 |
| Kısmen Katılmıyorum | 8 | 21,1 | 21,1 | 78,9 |
| Kısmen Katılıyorum | 4 | 10,5 | 10,5 | 89,5 |
| Kararsızım | 3 | 7,9 | 7,9 | 97,4 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 1 | 2,6 | 2,6 | 100,0 |
| Toplam | 38 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.8d’de iç denetçilere yeterli donanıma sahip iç denetçi bulunmadığı savına katılma düzeyleri sorulmuş, 22 iç denetçi kesinlikle katılmadığı, 8 iç denetçi kısmen katılmadığı, 4 iç denetçi kısmen katıldığı, 1 iç denetçi kesinlikle katıldığı ve 3 iç denetçi de bu soruya kararsız olduğu yönünde cevap vermiştir. Bu cevaplara göre iç denetçilerin % 78,9’u iç denetim faaliyetinin geleneksel denetim anlayışından önemli farklılıklar içerdiği, iç denetimin aşamaları, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi gibi alanlarda teknik bilgiler gerektirdiği ve uygunluk denetimi ile sistem denetimi arasındaki yaklaşım farklılığını denetim uygulamalarına yansıtmaları noktasında gerekli farkındalığa sahiptir diyebiliriz.

Tablo 3.9a. İç Kontrol Sisteminin İç Denetçiler Tarafından Değerlendirilmesi Konusunda Üst Yöneticinin Farkındalığı Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kısmen Katılıyorum | 15 | 36,6 | 36,6 | 36,6 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 9 | 22,0 | 22,0 | 58,5 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 9 | 22,0 | 22,0 | 80,5 |
| Kararsızım | 5 | 12,2 | 12,2 | 92,7 |
| Kısmen Katılmıyorum | 3 | 7,3 | 7,3 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Üst yönetici, 5018 sayılı Kanundaki sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecektir. Bu nedenle üst yöneticilerin bu konuda doğrudan aktif bir rol üstlenmesi ve iç kontrol konusunda etkin bir gözetim mekanizması oluşturması gerekmektedir. Tablo 3.9a’da görülmektedir ki iç kontrol sisteminin iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi konusunda üst yöneticinin farkında olduğuna kısmen katılan 15 iç denetçi ve kesinlikle

katılan 9 iç denetçi dışındaki toplam % 41,5 oranındaki iç denetçi kendi üst yöneticilerinin bu farkındalığa sahip olmadığını ifade etmektedir.

Tablo 3.9b. Disiplin Amiri ve Sicil Amirinin Üst Yönetici Olmasının Doğru Olduğu Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 23 | 56,1 | 56,1 | 56,1 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 7 | 17,1 | 17,1 | 73,2 |
| Kısmen Katılmıyorum | 5 | 12,2 | 12,2 | 85,4 |
| Kısmen Katılıyorum | 5 | 12,2 | 12,2 | 97,6 |
| Kararsızım | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.9b’de disiplin ve sicil amirinin üst yönetici olmasının doğru olup olmadığı sorusuna verilen cevaplardan; iç denetçilerin % 56,1’inin bu görüşe kesinlikle katıldığını, % 17,1’inin kesinlikle katılmadığını, % 12,2’sinin kısmen katılmadığını ve yine % 12,2’sinin kısmen katıldığını ve % 2,4’ünün de kararsız olduğunu anlamaktayız. Bu sonuçlardan da anlaşılmaktadır ki iç denetçilerin % 73,7’sinin denetim yaptığı idarenin başı olan valinin, aynı zamanda kendisinin disiplin ve sicil amiri de olması durumundan rahatsızlık duymamaktadır.

Tablo 3.9c. İş Yapılırken Üst Yöneticiye Ulaşmada Zorluk Çekilmediği Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılmıyorum | 14 | 34,1 | 34,1 | 34,1 |
| Kısmen Katılıyorum | 10 | 24,4 | 24,4 | 58,5 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 10 | 24,4 | 24,4 | 82,9 |
| Kısmen Katılmıyorum | 7 | 17,1 | 17,1 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.9c’de iç denetçinin işini yaparken üst yöneticiye ulaşmada zorluk çekmediği önermesine iç denetçilerin % 34,1’i kesinlikle katılmadığını, % 24,4’ü kısmen katıldığını, % 24,4’ü kesinlikle katıldığını ve geri kalan % 17,1’i de bu önergeye kısmen katılmadığını belirtmiştir. Bu sonuçlara göre yaklaşık % 51,2 oranında il özel idare iç denetçisi üst yönetici olan il valisine ulaşma noktasında zorluk çekmezken kalan % 48,8 oranındaki il özel idare iç denetçisi üst yöneticiye ulaşma noktasında zorluk

çekmektedir. Üst yöneticiye erişebilenler açısından; Türkiye'deki yönetim biçiminin hiyerarşik olması ve yöneticilerin de çalışanlarla aralarına mesafe koyması gerçeğini göz önünde bulundurduğumuzda, üst yönetici-iç denetçi aradaki ilişkinin görüldüğü gibi çok da kötü olmadığı sonucu çıkarılabilir.

Tablo 3.9d. İç Denetim Kapsamı Dışında Üst Yöneticinin Talimatı Çerçevesinde Soruşturma Yapma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılmıyorum | 19 | 46,3 | 46,3 | 46,3 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 13 | 31,7 | 31,7 | 78,0 |
| Kısmen Katılıyorum | 5 | 12,2 | 12,2 | 90,2 |
| Kısmen Katılmıyorum | 4 | 9,8 | 9,8 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.9d'de iç denetçilerin iç denetim kapsamı dışında üst yöneticinin talimatı çerçevesinde soruşturma yapıldığı yönündeki önermeye iç denetçilerin % 46,3'ü kesinlikle katılmadığını, % 31,7'si kesinlikle katıldığını, % 12,2'si kısmen katıldığını ve % 9,8'i de kısmen katılmadığını belirtmiştir. Bu önermeye verilen cevaplardan da anlaşılmaktadır ki il özel idare iç denetçilerinin % 43,9'u iç denetim faaliyeti dışında müfettişlere ait olan soruşturma fonksiyonunu yerine getirmektedir. Modern denetim yaklaşımının sağlayacağı faydaları ortadan kaldıracak kaygısı taşınması yanında bu durum il özel idarelerinde iç denetimin geleceği açısından büyük bir tehdit olarak algılanabilir.

Tablo 3.9e. Doğrudan Üst Yöneticiye Bağlı Olarak Çalışma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 32 | 78,0 | 78,0 | 78,0 |
| Kısmen Katılıyorum | 5 | 12,2 | 12,2 | 90,2 |
| Kararsızım | 2 | 4,9 | 4,9 | 95,1 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 97,6 |
| Kısmen Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.9e'de iç denetçilere doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak çalışmakta olup olmadıkları yönündeki duruma vermiş oldukları cevaplar ortaya konulmuştur ki buna göre; % 78 oranındaki iç denetçi bu duruma kesinlikle katıldığını, % 12,2

oranındaki iç denetçi bu duruma kısmen katıldığını ifade etmiştir. Kesinlikle katılanlar ile kısmen katılanların toplamını aldığımızda % 90,2 oranındaki il özel idare iç denetçisi hali hazırda iç denetim mevzuatının öngördüğü şekilde doğrudan üst yönetici olan il valisine bağlı olarak çalışmaktadır.

Tablo 3.9f. İç Denetim Yönergesinin Onaylanma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 35 | 85,4 | 85,4 | 85,4 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 6 | 14,6 | 14,6 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.9f'ye göre anket çalışması kapsamındaki il özel idarelerinde, iç denetçilerin % 85,4'ü iç denetim yönergesinin üst yönetici tarafından onaylandığını, geri kalan % 14,6'sı ise iç denetim yönergesinin onaylanmadığını belirtmiştir. Dolayısıyla il özel idarelerinin büyük bir çoğunluğunda iç denetim yönergelerinin mevcut olduğu ve üst yöneticilerin bu konuya hassasiyet gösterdiği sonucuna ulaşılmaktadır. Buna göre, il özel idare iç denetçileri iç denetim yönergeleri çerçevesinde; iç denetim plan ve programlarını hazırlama ve uygulamalarına herhangi bir engel kalmamıştır.

Tablo 3.9g. İç Denetim Plan ve Programının Onaylanarak Yürürlüğe Girme Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 33 | 80,5 | 80,5 | 80,5 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 8 | 19,5 | 19,5 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.9g'deki iç denetim faaliyetine esas olan denetim konuları, süreler ve denetim kaynaklarının belirlenmesini amaçlayan iç denetim planı ve programının üst yönetici tarafından onaylanma durumuna baktığımızda; il özel idarelerinin % 80,5'inde plan ve programa dayalı olarak iç denetim faaliyetinin yürütüldüğü, % 19,5'inde ise henüz iç denetim plan ve programının üst yönetici tarafından onaylanmadığı anlaşılmaktadır. Bu duruma göre il özel idarelerinin % 19,5'inde iç denetim plan ve programı olmaksızın iç denetim faaliyeti sürdürülmeye çalışılmaktadır.

Tablo 3.9h. İç Denetim Plan ve Programının Yapılması Esnasında Üst Yöneticinin Talebi Doğrultusunda Değişiklik Yapılma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılmıyorum | 21 | 51,2 | 51,2 | 51,2 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 10 | 24,4 | 24,4 | 75,6 |
| Kısmen Katılıyorum | 5 | 12,2 | 12,2 | 87,8 |
| Kararsızım | 3 | 7,3 | 7,3 | 95,1 |
| Kısmen Katılmıyorum | 2 | 4,9 | 4,9 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Araştırma kapsamındaki iç denetçilere, denetim planı ve programının yapılması esnasında üst yöneticinin talebi doğrultusunda değişiklik yapılma durumu sorulmuş ve elde edilen verilerin frekansları Tablo 3.9h’de gösterilmiştir. Tabloda da görüldüğü üzere iç denetçilerin % 51,2’si bu görüşe kesinlikle katılmamakta, % 24,4’ü ise bu görüşe kesinlikle katılmaktadır. Bu görüşe kısmen katılanların oranı % 12,2, kısmen katılmayanların oranı % 4,9 ve bu konuda kararsız olduklarını belirtenlerin oranı ise % 7,3’tür. Bu sonuçlara göre, iç denetçilerin % 51,2’sini bir kenara koyarsak geriye kalan oranda üst yöneticinin öyle ya da böyle bir şekilde iç denetim plan ve programını kendi görüşü paralelinde etkilediği anlaşılmaktadır. Her ne kadar iç denetim mevzuatı bu duruma imkan verse de iç denetimin bağımsızlığı bağlamında bu durum il özel idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyeti anlamında olumsuz bir sonuç olarak değerlendirilebilir.

Tablo 3.9i. Denetim Çalışmalarında Üst Yöneticiden Yeterli Düzeyde Destek Alma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 16 | 39,0 | 39,0 | 39,0 |
| Kısmen Katılıyorum | 11 | 26,8 | 26,8 | 65,9 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 9 | 22,0 | 22,0 | 87,8 |
| Kısmen Katılmıyorum | 3 | 7,3 | 7,3 | 95,1 |
| Kararsızım | 2 | 4,9 | 4,9 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Araştırma kapsamındaki il özel idare iç denetçilerine, denetim çalışmalarında üst yöneticiden yeterli düzeyde destek alıp almadıkları sorulmuş ve elde edilen verilerin frekansları Tablo 3.9i’de gösterilmiştir. Anket çalışması kapsamındaki il özel

idarelerinin % 39'unda iç denetçiler, denetim çalışmalarında üst yönetimden destek alındığına kesinlikle katılmakta, % 26,8'inde iç denetçiler destek alındığına kısmen katılmaktadır. Araştırma sonucunda % 65,9 oranındaki çoğunluk üst yönetimden destek alındığı yönünde beyanda bulunmuş, dolayısıyla üst yönetimin bu konuda duyarlı olduğu sonucuna ulaşılabilir. Bir başka açıdan bakıldığında % 34,1 oranında üst yöneticinin ise hiçbir bilgi ve farkındalık düzeylerinin bulunmadığı gibi iç denetime yaklaşımlarının da olumsuz olduğu sonucu çıkarılabilir.

İç denetçilerin çalıştıkları işletmedeki iç denetim uygulamalarını dikkate alarak, modern iç denetim tanımında yer alan unsurlara katılma düzeylerini tespiti yönelik olarak verdikleri cevaplar Tablo 3.10a-Tablo 3.10f arasında gösterilmiştir.

Tablo 3.10a. İç Denetimin Bağımsız Bir Fonksiyon Olduğuna Katılma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kısmen Katılıyorum | 20 | 48,8 | 48,8 | 48,8 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 8 | 19,5 | 19,5 | 68,3 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 5 | 12,2 | 12,2 | 80,5 |
| Kararsızım | 5 | 12,2 | 12,2 | 92,7 |
| Kısmen Katılmıyorum | 3 | 7,3 | 7,3 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.10a'da görülmektedir ki 20 iç denetçi iç denetimin bağımsız bir fonksiyon olduğuna kısmen katıldığını, 8 iç denetçi bu unsura kesinlikle katıldığını belirtmiştir. İç denetçilerin % 68,3'ü iç denetimin bağımsız bir fonksiyon olması hususuna katılmaktadır ki bu oran yeni yapılanmakta olan iç denetim sistemi açısından olumlu bir durumdur. Ancak AB standartlarına göre iç denetim birimlerinin fonksiyonel anlamda bağımsız, tam denetim yetkisine sahip olması ve uluslararası denetim standartlarını kullanmaları gerekmektedir. Bu bağlamda il özel idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetinin daha kat etmesi gereken bir mesafesinin olduğu aşıkardır.

Tablo 3.10b. İç Denetimin Güvence ve Danışmanlık İşlevi Gördüğüne Katılma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 18 | 43,9 | 43,9 | 43,9 |
| Kısmen Katılıyorum | 16 | 39,0 | 39,0 | 82,9 |
| Kararsızım | 3 | 7,3 | 7,3 | 90,2 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 2 | 4,9 | 4,9 | 95,1 |
| Kısmen Katılmıyorum | 2 | 4,9 | 4,9 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.10b’de iç denetimin güvence ve danışmanlık işlevi gördüğü yönündeki iç denetçi görüşüne baktığımızda iç denetçilerin % 43,9’u bu duruma kesinlikle katılmakta, % 39’u buna kısmen katılmakta, % 7,3’ü bu konuda kararsız kalmakta, % 4,9’u bu duruma kesinlikle katılmamakta ve % 4,9’u da kısmen katılmamaktadır. Bu durumda % 82,9 oranındaki iç denetçi görüşüne göre iç denetim sistemi, güvence ve danışmanlık işlevini; planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olarak ve olayları profesyonel bir yönetici gözüyle değerlendirerek yapabilmektedir.

Tablo 3.10c. İç Denetimin İdareye Artı Değer Kattığına Katılma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 30 | 73,2 | 73,2 | 73,2 |
| Kısmen Katılıyorum | 7 | 17,1 | 17,1 | 90,2 |
| Kararsızım | 2 | 4,9 | 4,9 | 95,1 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 97,6 |
| Kısmen Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.10c’de de görüldüğü üzere; iç denetçilerin % 90,2’si gibi büyük bir çoğunluğu iç denetimin idareye artı değer kattığını düşünmektedir. Değer katmadığını düşünenler ise % 5 gibi küçük bir oranı oluşturmaktadır. Bu durum; iç denetçilerin, yapmış oldukları mesleğin artı değer üreten bir meslek olduğuna ve bu artı değerın çalıştıkları kurumu geliştireceğine olan inançlarını göstermektedir. Bu inanç, yönetime rakip olmayan ve kendini yönetimin üstünde görmeyen bir denetim felsefesinin kesinlikle yapıcı olacağı gerçeğinin özel idare iç denetçileri tarafından içselleştirildiğini ortaya koymaktadır.

Tablo 3.10d. İç Denetimin İç Kontrolün Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Artırılmasına Yardımcı Olduğuna Katılma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 25 | 61,0 | 61,0 | 61,0 |
| Kısmen Katılıyorum | 7 | 17,1 | 17,1 | 78,0 |
| Kararsızım | 6 | 14,6 | 14,6 | 92,7 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 2 | 4,9 | 4,9 | 97,6 |
| Kısmen Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.10d'ye göre araştırma kapsamındaki il özel idare iç denetçilerinin % 61'i iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmaya yönelik iç denetim birimince sunulan bilgilerin üst yönetim tarafından dikkate alındığına kesinlikle katılmakta, % 17,1'i bu bilgilerin dikkate alındığına kısmen katılmakta, % 14,6'sı bu konuda kararsız olduğunu ifade etmekte, % 4,9'u bu bilgilerin dikkate alındığına kesinlikle katılmamakta ve geri kalan % 2,4'ü de bu bilgilerin dikkate alındığına kısmen katılmamaktadır. Bu verilere göre % 78 gibi bir oranda üst yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmaya yönelik iç denetim birimince sunulan bilgilerin dikkate aldığı konusunda duyarlı oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 3.10e. İç Denetimin Yönetimde Etkinlik Sağlanmasına Yardımcı Olduğuna Katılma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 23 | 56,1 | 56,1 | 56,1 |
| Kısmen Katılıyorum | 12 | 29,3 | 29,3 | 85,4 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 2 | 4,9 | 4,9 | 90,3 |
| Kısmen Katılmıyorum | 2 | 4,9 | 4,9 | 95,2 |
| Kararsızım | 2 | 4,9 | 4,9 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.10e'de iç denetimin yönetimde etkinlik sağlanmasına yardımcı olduğu konusunda iç denetçilerin % 56,1'i kesinlikle katıldığını, % 29,3'ü kısmen katıldığını, % 4,9'u kesinlikle katılmadığını, % 4,9'u kısmen katılmadığını ve % 4,9'u da kararsız olduğunu belirtmiştir. Bu sonuçlara göre iç denetçilerin % 85,4'ü il özel idarelerinde yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi için, mevcut riskler, olaylar, karşılaşılan zayıflıklar

ve bunlardan korunma ve kontrol iyileştirmeleri hususunda kurumlarına tavsiyede bulunmaktadır.

Tablo 3.10f. İç Denetimin Risk Yönetiminde İdareye Katkı Sağladığına Katılma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 24 | 58,5 | 58,5 | 58,5 |
| Kısmen Katılıyorum | 11 | 26,8 | 26,8 | 85,4 |
| Kararsızım | 3 | 7,3 | 7,3 | 92,7 |
| Kısmen Katılmıyorum | 2 | 4,9 | 4,9 | 97,6 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.10f'de görüldüğü gibi anketi cevaplayan iç denetçilerin % 58,5'i iç denetimin risk yönetiminde idareye katkı sağlayacağı hususuna kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Kısmen katılanlar ile kesinlikle katılanları birleştirdiğimiz takdirde iç denetimin % 85,4'lük bir oranda risk yönetiminde idareye katkı sağlayacağı hususunda iç denetçiler aynı düşüncededirler.

Tablo 3.11a. İl Özel İdarelerinde İç Denetim Konusunda Verimli Çalışan Bir Ekip Bulunma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 23 | 56,1 | 56,1 | 56,1 |
| Kısmen Katılıyorum | 13 | 31,7 | 31,7 | 87,8 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 3 | 7,3 | 7,3 | 95,1 |
| Kararsızım | 2 | 4,9 | 4,9 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.11a'ya göre anket çalışması kapsamına alınan il özel idare iç denetçilerinin % 56,1'i iç denetim konusunda çalışan verimli bir ekip bulunduğuna kesinlikle katılmakta, % 31,7'si bu ekibin bulunduğuna kısmen katılmaktadır. Bu sonuca göre il özel idarelerinde % 87,8 gibi yüksek bir oranda iç denetim konusunda verimli çalışan bir ekibin bulunduğu sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 3.11b. İdarede İç Denetim Sürecinin Etkin Bir Şekilde Yürütülme Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kısmen Katılıyorum | 20 | 48,8 | 48,8 | 48,8 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 11 | 26,8 | 26,8 | 75,6 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 9 | 22,0 | 22,0 | 97,6 |
| Kısmen Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.11b’de iç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütüldüğü önermesine iç denetçilerin % 48,8’i kısmen katıldığını, % 26,8’i kesinlikle katıldığını, % 22’si kesinlikle katılmadığını ve % 2,4’ü de kısmen katılmadığını ifade etmişlerdir. Etkin bir iç denetim faaliyeti için üst yöneticinin rolünün son derece önemli olduğu gerçeğini dikkate aldığımızda % 75,6 gibi bir oranda üst yöneticinin il özel idarelerinde etkin bir şekilde iç denetim faaliyeti yapılabilmesi adına gerekli önlemleri aldığı sonucu çıkarılabilir.

Tablo 3.11c. İç Denetim Sürecinde Ulaşılan Bulguların Üst Yönetime Düzenli Şekilde Raporlanma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 23 | 56,1 | 56,1 | 56,1 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 8 | 19,5 | 19,5 | 75,6 |
| Kısmen Katılıyorum | 7 | 17,1 | 17,1 | 92,7 |
| Kararsızım | 2 | 4,9 | 4,9 | 97,6 |
| Kısmen Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.11c’de iç denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan bulguların üst yönetime düzenli şekilde rapor edildiği önermesine ilişkin iç denetçi cevapları yer almaktadır. Bu önermeye kesinlikle katılan ile kısmen katılanların toplamı % 73,2’dir. Henüz iç denetim plan ve programı onaylanmayan il özel idarelerinin Tablo 3.9g’de belirtildiği üzere % 19,5 oranında olması ve dolayısıyla da bu oranda iç denetim faaliyetine başlamayan il özel idarelerinin varlığı göz önünde bulundurulduğunda iç denetim sonucunda ulaşılan bulgular çok yüksek oranda üst yönetime rapor edildiği sonucu çıkarılabilir.

Tablo 3.11d. İç Denetime İlişkin Raporların Üst Yönetim Tarafından Dikkate Alınma Durumu

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 15 | 36,6 | 36,6 | 36,6 |
| Kısmen Katılıyorum | 12 | 29,3 | 29,3 | 65,9 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 7 | 17,1 | 17,1 | 82,9 |
| Kısmen Katılmıyorum | 5 | 12,2 | 12,2 | 95,1 |
| Kararsızım | 2 | 4,9 | 4,9 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.11d’de iç denetime ilişkin raporların üst yönetim tarafından dikkate alınmasıyla ilgili iç denetçi görüşü ortaya konulmuştur. Katılımcıların yanıtlarından elde edilen bulgulara göre, denetim faaliyetleri sonucunda düzenlenen iç denetim raporlarının üst yönetici tarafından dikkate alınma düzeyinin % 65,9 olduğu görülmektedir. Bu sonuca göre Tablo 8.11c’de belirtildiği üzere iç denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan bulguların % 73,2 oranında üst yönetime düzenli şekilde rapor edilmesine karşın, raporların % 65,9 oranda üst yönetim tarafından dikkate alındığı anlaşılmaktadır.

Tablo 3.11e. Alt Kademe Yöneticilerinin İç Denetim Bulguları Doğrultusunda Gereğini Yaptıklarına İlişkin Durum

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kısmen Katılıyorum | 17 | 41,5 | 41,5 | 41,5 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 13 | 31,7 | 31,7 | 73,2 |
| Kısmen Katılmıyorum | 5 | 12,2 | 12,2 | 85,4 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 4 | 9,8 | 9,8 | 95,2 |
| Kararsızım | 2 | 4,9 | 4,9 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.11e’de alt kademe yöneticilerinin iç denetim bulguları doğrultusunda gereğini yaptıkları görüşüne katılan iç denetçi oranı toplamda % 73,2’dir. Bu oran il özel idarelerindeki iç denetim faaliyetinin işleyişi açısından oldukça iyi olmakla birlikte % 26,2 oranında da alt kademe yöneticilerinin iç denetim bulguları doğrultusunda yasal zorunluluk bulunmasına karşın gereğini yapmadıkları sonucu ortaya çıkmaktadır. Tablo 3.8b’deki % 71,1 oranında alt kademe yöneticilerinin iç denetime direnç gösterdikleri

sonucu dikkate alındığında % 73,2 oranındaki katılım düzeyi son derece iyi bir sonuç olarak değerlendirilebilir.

Tablo 3.12a. İşin Nasıl Yürütüleceği Hususunda İç Denetçinin Kendi Başına Karar Vermede Serbest Olduğu Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 27 | 65,9 | 65,9 | 65,9 |
| Kısmen Katılıyorum | 9 | 22,0 | 22,0 | 87,8 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 2 | 4,9 | 4,9 | 92,7 |
| Kısmen Katılmıyorum | 2 | 4,9 | 4,9 | 97,6 |
| Kararsızım | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.12a'ya göre anket çalışması kapsamındaki il özel idare iç denetçilerinin % 65,9'u işin nasıl yürütüleceği hususunda kendi başına karar vermede serbest olduğuna kesinlikle katılmakta, % 22'si da buna kısmen katılmaktadır. Bu sonuçlara göre % 87,8 gibi çok yüksek bir oranda il özel idare iç denetçisi iç denetim faaliyetini yaparken kendi başına karar verme noktasında serbesttir. Bu sonuca göre il özel idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetinin; denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 3.12b. İç Denetçinin Kurumunda Emekli Olacağı Güne Kadar Çalışacağı Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 13 | 31,7 | 31,7 | 31,7 |
| Kararsızım | 10 | 24,4 | 24,4 | 56,1 |
| Kısmen Katılıyorum | 9 | 22,0 | 22,0 | 78,0 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 8 | 19,5 | 19,5 | 97,6 |
| Kısmen Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.12b'de il özel idare iç denetçilerinin emekli oluncaya kadar bu idarelerde çalışacakları yönündeki önermeye verdikleri cevaplar yer almaktadır. Tablodan da görüleceği üzere iç denetçilerin % 24,4'ü bu konuda kararsız olduğunu belirtmiş ve % 22'si de bu önermeye olumsuz cevap vermiştir. Bu sonuçlara göre, il

özel idare iç denetçilerinin yarıya yakını çalıştığı idareden memnun değildir. İç denetim sisteminin kurumsallaşma sürecini tam olarak tamamlayamadığını düşündüğümüzde bu sonucun gayet normal olduğu düşünülebilir.

Tablo 3.12c. İç Denetçinin Aldığı Maaşın Kendisini Tatmin Ettiği Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kısmen Katılıyorum | 23 | 56,1 | 56,1 | 56,1 |
| Kesinlikle Katılıyorum | 13 | 31,7 | 31,7 | 87,8 |
| Kısmen Katılmıyorum | 4 | 9,8 | 9,8 | 97,6 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.12c’de iç denetçinin aldığı maaşın kendisini tatmin ettiği yönündeki önermeye iç denetçilerin % 56,1’i kısmen katıldığını ve % 31,7’si de kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Anket formları incelendiğinde bu önermeye katılanların büyük oranda büyükşehir olan il özel idare iç denetçilerinin olduğu görülmektedir. Yürürlükteki mevzuata göre büyükşehir olan illerde görev yapan iç denetçiler ile diğer illerde görev yapan iç denetçiler arasında maaş farkı bulunmaktadır. Çalıştıkları ilin statüsü bir kenara bırakılarak tüm il özel idare iç denetçilerin maaşlarının eşitlenmesi durumunda % 87,8 oranındaki maaş memnuniyetinin daha da artacağı söylenebilir.

Tablo 3.12d. İç Denetçilikte Rotasyon Olmamasının Önemli Olduğu Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|-------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 22 | 53,7 | 53,7 | 53,7 |
| Kısmen Katılıyorum | 17 | 41,5 | 41,5 | 95,1 |
| Kısmen Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 97,6 |
| Kararsızım | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.12d’de iç denetçinin rotasyona tabi olmamasının iç denetçiler arasında % 95,1 gibi yüksek bir oranda kabul gördüğü anlaşılmaktadır. Bu durum Tablo 3.4’te görüleceği üzere il özel idare iç denetçilerinin % 95,1’inin daha önce MB’ye bağlı olarak çalışan rotasyona tabi denetmenlerden oluşması ve bu denetmenlerin de sürekli yer değiştirmekten memnun olmamalarının bir sonucu olduğu düşünülebilir.

Tablo 3.12e. İç Denetim Sertifikasının Derecelendirilerek Bunun Özlük Olarak Desteklenmesinin Motivasyonu Arttıracığı Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 23 | 56,1 | 56,1 | 56,1 |
| Kısmen Katılıyorum | 12 | 29,3 | 29,3 | 85,4 |
| Kısmen Katılmıyorum | 3 | 7,3 | 7,3 | 92,7 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 2 | 4,9 | 4,9 | 97,6 |
| Kararsızım | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.12e'ye bakıldığında iç denetim sertifikasının derecelendirilerek bunun özlük olarak desteklenmesinin motivasyonu arttıracığı görüşüne katılım oranı % 85,4'tür. Kıdem esaslı örgütlerde; donukluk, yaşlılık, eski tecrübelerin bitmez tükenmez tekrarı, nostalji, haksız rekabet ve dün söz konusu iken, sertifikasyona dayalı yapılarda; evrensellik, özgüven, değişimin sürekliliği, gelişim, çevreyle uyum, iş barışı, emeğe saygı ve yarın olduğu gerçeğini göz önünde bulundurduğumuzda sertifikasyon derecelendirilmesinin il özel idare iç denetçilerinin motivasyonunu daha da arttıracığı aşıkardır.

Tablo 3.12f. İç Denetçinin Kurumun Her Sorununu Kendi Sorunu Gibi Hissettiği Savına Bakış

| | Sıklık (f) | Yüzde (%) | Geçerli Yüzde (%) | Toplam Yüzde (%) |
|--------------------------------|------------|-----------|-------------------|------------------|
| Kesinlikle Katılıyorum | 24 | 58,5 | 58,5 | 58,5 |
| Kısmen Katılıyorum | 15 | 36,6 | 36,6 | 95,1 |
| Kesinlikle Katılmıyorum | 1 | 2,4 | 2,4 | 97,6 |
| Kararsızım | 1 | 2,4 | 2,4 | 100,0 |
| Toplam | 41 | 100,0 | 100,0 | |

Tablo 3.12f'de görüldüğü üzere iç denetçinin çalıştığı kurumun her sorununu kendi sorunu gibi hissettiği görüşüne kesinlikle katılan 24 iç denetçi ve kısmen katılan 15 iç denetçi toplamda % 95,1 oranını oluşturmaktadır. Bu sonuca göre % 95,1 oranındaki il özel idare iç denetçisinin il özel idarelerine adapte olduğu ve kendi idarelerine katkı sağlama noktasında kurumlarına sahip çıktıkları sonucu ortaya çıkmaktadır.

3.2.5. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

İç denetim faaliyetinin il özel idarelerindeki algılanma düzeyi ile uygulamasının ne düzeyde olduğunu tespitiye yönelik olan bu çalışmada; görev yapan iç denetçilerin profili, iç denetime verilen önem düzeyi, üst yönetici - iç denetçi arasındaki ilişki düzeyi, iç denetçilerin uluslararası iç denetim tanımındaki unsurlara katılım düzeyi, iç denetimin uygulanma düzeyi ve iç denetimin işleyişi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Söz konusu alan araştırmasının sonuçlarına ayrıntılı olarak aşağıda maddeler halinde açıklanmaktadır.

1. İç denetçilerin kadın - erkek oranına (T:1) bakıldığında, erkek (39) iç denetçi sayısının kadın (2) iç denetçi sayısına göre çok yüksek olduğu görülmektedir. Diğer teftiş ve denetim birimlerinde olduğu gibi *il özel idarelerinde iç denetim sistemi erkek ağırlıklı olarak sürdürülmektedir*. Klasik denetim sisteminde denetim elemanlarının rotasyona tabi olmaları ve iş gereği sürekli şehir dışına çıkmaları göz önünde bulundurulduğunda özellikle yerel yönetimlerde çalışan iç denetçilerin rotasyona tabi olmaksızın görev yaptıkları belediye veya il sınırları ile sınırlı olarak çalışmalarını bundan sonraki süreçte kadın iç denetçi oranının artabileceği söylenebilir.

2. İl özel idarelerinde görev yapan iç denetçilerin % 73,2 oranında (T:2) orta yaş (25-44) grubunda olmalarını, en az beş yıllık denetim tecrübesine sahip olan denetim elemanlarından iç denetçi ataması yapıldığını da dikkate aldığımızda bu sonuç; il özel idarelerindeki iç denetim sisteminin geleceği açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

3. İl özel idare iç denetçilerinin eğitim düzeyleri (T:3) oldukça yüksektir. İç denetim mesleğinin kariyer meslek oluşu ile birlikte, özellikle iç denetçilerin yetkilendirilmesinin sertifikaya dayalı olarak kademelendirilmesi nedeniyle iç denetim mesleği özünde sürekli olarak eğitimi teşvik eden (yüksek lisans - doktora – uluslararası sertifika) bir özelliğe sahiptir.

4. İç denetçilerin önceki görevleri incelendiğinde (T:4) en büyük oran (% 48,8) vergi denetmenlerine aitken onları sırasıyla muhasebe denetmenleri (% 31,7) ve milli emlak denetmenleri (% 14,6) takip etmektedir. İl özel idarelerindeki iç denetçilerin toplamda % 95,1 oranında daha önce MB'ye bağlı olarak çalışan denetmen unvanlı personelden teşekkül etmesi de göstermektedir ki *il özel idarelerinde iç denetim*

faaliyeti neredeyse tamamen MB geleneğinden gelen denetmenler tarafından icra edilmektedir.

5. İç denetçiler çalışma süreleri bağlamında değerlendirildiği zaman (T:5a) en büyük dilimi 2 yıldır çalışanlar (% 80,5) oluşturmaktadır. Bu sonuç da göstermektedir ki il özel idarelerinde iç denetim sistemi daha yeni yeni uygulama alanı bulan bir faaliyettir. İç denetçilerin önceki mesleklerindeki çalışma sürelerine ilişkin dağılıma (T:5b) bakıldığında ise parçalı bir dağılım görülmektedir. Ancak araştırmanın en yoğun grubunu 6-10 yıl arası (% 31,7) hizmet veren iç denetçiler oluşturmaktadır.

6. İç denetçilerin büyük çoğunluğu (% 80,5) iç denetim metodolojisine uygun olarak iç denetim raporu yazmıştır (T:6). Alan araştırmasından çıkan sonuca göre **il özel idarelerinde iç denetim faaliyeti, uluslararası iç denetim standartları düzeyinde olmasa da, kendine özgü bir çerçevede yürütülmektedir.**

7. “İç denetime yeterince önem verilmekte midir?” sorusuna 21 iç denetçi kısmen cevabını verirken, 17 iç denetçi hayır cevabını ve 3 iç denetçi de bu soruya evet cevabını vermiştir (T:7). ***İç denetime yeterince önem verildiği görüşünde olanların oranının son derece düşük (% 7,3) olması, Türkiye’deki il özel idarelerinde iç denetime henüz yeterince önem verilmediğini ortaya koymaktadır.*** Anketi cevaplayan iç denetçiler iç denetime yeterince önem verilmemesinin nedenlerine ilişkin olarak; gerekli bir uygulama olarak görülmediği (%73,7) ile alt kademe (% 71,1) ve üst kademe (% 78,9) yöneticilerin iç denetim uygulamalarına direndikleri yargılarına büyük ölçüde katılmışlardır. Bununla birlikte iç denetçiler yeterli donanıma sahip iç denetçi bulunmadığı (% 78,9) yargısına ise büyük ölçüde katılmamışlardır (T:8a-8d).

2005 yılında yeniden yapılanan il özel idarelerinde daha önceden sistematik olarak kurum içi denetim faaliyeti icra edilmediğinden yerleşik denetim kültürüne karşı bir yabancılık söz konusudur. Dolayısıyla il özel idarelerindeki iç denetim faaliyetinin gerekliliği konusundaki olumsuz görüşün zamanla değişeceği söylenebilir.

8. İl özel idarelerinde üst yönetici - iç denetim ilişkisine bakıldığında (T:9a-9i); iç kontrol sisteminin iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi konusunda üst yöneticinin farkındalık düzeyinin (% 58,5) çok da iyi olmadığı, iç denetçilerin çoğunun (% 73,7) denetim yaptığı idarenin başı olan valinin, aynı zamanda kendisinin disiplin ve sicil amiri de olmasını doğru bulduğu, iç denetçilerin yarıya yakınının (% 48,8) üst

yöneticiye ulaşma noktasında zorluk çektiği, iç denetçilerin azımsanmayacak kısmının (% 43,9) iç denetim faaliyeti dışında müfettişlere ait olan soruşturma fonksiyonunu yerine getirdiği, neredeyse tamamına yakınının (% 90,2) iç denetim mevzuatının öngördüğü şekilde doğrudan üst yönetici olan il valisine bağlı olarak çalıştığı, il özel idarelerinin çoğunda iç denetim yönergesinin (% 85,4) ve iç denetim plan ve programının (% 80,5) mevcut olduğu, denetim planı ve programının yapılması esnasında üst yöneticinin öyle ya da böyle bir şekilde (% 48,8) iç denetim plan ve programını kendi görüşü paralelinde etkilediği, denetim çalışmalarında çok yüksek oranda (% 65,9) olmasa da birçok üst yöneticinin iç denetçiye destek verdiği sonucu ortaya çıkmıştır.

Üst yönetici, 5018 sayılı Kanun'daki sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedir. Bu nedenle, üst yöneticilerin bu konuda doğrudan aktif bir rol üstlenmesi ve iç kontrol konusunda etkin bir gözetim mekanizması oluşturması kaçınılmaz olduğundan söz konusu mekanizmanın iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi konusunda üst yönetici-iç denetçi arasındaki bağın çok kuvvetli olması gerektiği söylenebilir.

9. İç denetçilerin çalıştıkları işletmedeki iç denetim uygulamalarını dikkate alarak, modern iç denetim tanımında yer alan unsurlara katılma düzeylerinin oldukça yüksek olduğu görülmüştür. (T:10a-10f) İl özel idare iç denetçilerine göre iç denetim; % 68,3 oranında bağımsız bir faaliyet olarak görülmekte, % 82,9 oranında güvence ve danışmanlık işlevi görmekte, % 90,2 oranında idaredeki işlemleri geliştirmekte ve idareye artı değer katmakta, % 78'lik bir oranda iç kontrolün etkinliğinin artırılmasında yardımcı olmakta, % 85,4 oranında yönetimde etkinlik sağlanmasına yardımcı olmakta, % 85,4 oranında da risk yönetiminde işletmeye katkı sağlamaktadır. ***Bu sonuçlara göre, modern iç denetim tanımı bünyesinde yer alan unsurlar il özel idare iç denetçileri tarafından doğru bir şekilde kavranmıştır.***

10. ***İç denetim faaliyetinin il özel idarelerindeki uygulaması istenen düzeyde olmamakla beraber oldukça iyi bir seviyededir (T:11a-11e).*** Anketi cevaplayan il özel idare iç denetçilerinin büyük çoğunluğu (% 87,8) idarelerinde iç denetim konusunda verimli çalışan bir ekip bulunduğunu, üst yöneticilerinin etkin bir şekilde (% 75,6) iç denetim faaliyeti yapılabilmesi adına gerekli önlemleri aldığını, iç denetim sonucunda ulaşılan bulguların yüksek oranda (% 73,2) üst yöneticiye rapor edildiğini, iç denetime ilişkin raporların üst yönetim tarafından yeterince (65,9) dikkate alındığını ve alt

kademe yöneticilerinin iç denetim bulguları doğrultusunda gereğini büyük bir oranda (% 73,2) yaptıklarını ifade etmişlerdir.

11. İl özel idare iç denetçilerinin iç denetimin işleyişine yönelik olarak verilen yargılara katılım düzeylerinin (T:12a-12f) emekli oluncaya kadar çalışma hususu dışında oldukça yüksek olduğu görülmüştür. İç denetçilerin çok yüksek bir oranda (% 87,8) iç denetim faaliyetini yaparken kendi başına karar verme noktasında serbesttir. İç denetçilerin emekli oluncaya kadar bu idarelerde çalışma konusunda tereddütleri (% 53,7) vardır ve iç denetçilerin neredeyse yarıya yakını çalıştığı idareden memnun değildir. İç denetçiler arasında çok büyük oranda (% 87,8) maaş memnuniyeti vardır. İç denetçinin rotasyona tabi olmaması hususu neredeyse tüm iç denetçiler (% 95,1) tarafından kabul görmektedir. İç denetim sertifikasının derecelendirilerek bunun özlük olarak desteklenmesinin motivasyonu arttıracığı görüşüne katılan (% 85,4) iç denetçi sayısı da oldukça yüksektir. Son olarak iç denetçilerin tamamına yakını (% 95,1) idarenin her sorununu kendi sorunu gibi hissetmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İl özel idarelerinde iç denetim sisteminin işleyişini ortaya koyacak şekilde oluşturulan sorular esas alınarak oluşturulan alan araştırmasının dayandığı 4 temel öngörünün ne oranda sonuç bulduğu aşağıda ayrıntılı olarak değerlendirilmektedir:

1. İl özel idarelerinde iç denetim birimleri tam olarak yapılanmalarını tamamlayamamış ve iç denetim sisteminin hukuksal altyapısını oluşturamamışlardır. Her ne kadar il özel idarelerinin çoğunda iç denetim yönergesinin hazırlanmış olması ve iç denetim planı ile programının yapılmış olmasına karşın birçok il özel idaresinde iç kontrol sisteminin düşük farkındalıkla kuruluş aşamasında olması, görev yapan iç denetçilerin az sayıda olması ve iç denetim birimlerinin bağımsız bir birim olarak kurulamamış olması ve iç denetim faaliyeti dışında müfettişlere ait olan soruşturma fonksiyonunun yerine getirilmesi iç denetimin kurumsallaşması önünde engellerin olduğunu göstermektedir.

2. Üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişkinin öngörülen düzeyde olmadığı söylenebilir. İl özel idarelerinde üst yönetici-iç denetim ilişkisine bakıldığında; iç kontrol sisteminin iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi konusunda üst yöneticinin farkındalık düzeyinin düşük olduğu, iç denetçilerin neredeyse yarıya yakınının üst yöneticiye ulaşma noktasında zorluk çektiği ve iç denetim faaliyeti dışında müfettişlere ait olan soruşturma fonksiyonunu yerine getirdiği, denetim planı ve programının yapılması esnasında üst yöneticilerin yarıya yakınının iç denetim planı ve programını kendi görüşü paralelinde etkilediği ve denetim çalışmalarında üst yöneticinin iç denetçiye tam destek vermediği sonucu ortaya çıkmıştır.

3. İl özel idare iç denetçileri modern iç denetim tanımındaki tüm unsurlara çok büyük oranda katılmaktadırlar. İç denetçilerin iç denetim tanımında yer alan unsurlara ilişkin görüşlerine baktığımızda büyük bir çoğunluk bağımsız bir fonksiyon olduğunu, organizasyonda bir güvence ve danışmanlık işlevi gördüğünü, işlemleri geliştirip işletmeye artı değer kattığını, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasını sağladığını, yönetimde etkinlik sağlanmasına yardımcı olduğunu ve risk yönetiminde işletmeye katkı sağladığını belirtmiştir. Ancak iç denetçiler, bütün bu fonksiyonlara rağmen il özel idarelerinde iç denetime yeterince önem verilmediği görüşündedirler.

Bunun sebebi olarak ise daha çok, gerekli bir uygulama olarak görülmediği ile alt ve üst kademe yöneticilerinin iç denetim sistemine direnmekte olduklarını belirtmişlerdir.

4. İl özel idarelerinde iç denetim sisteminin etkin bir şekilde işlediği söylenebilir. İl özel idare iç denetçilerinin iç denetimin işleyişine yönelik olarak verilen yargılara katılım düzeylerinden de anlaşılmaktadır ki; il özel idarelerinde verimli çalışan bir iç denetim ekibi bulunmakta, üst yöneticiler etkin bir iç denetim faaliyeti yapılabilmesi adına gerekli önlemleri almakta, iç denetim sonucunda ulaşılan bulgular yüksek oranda üst yöneticiye rapor edilmekte ve bu raporlar üst yönetim tarafından yeterince dikkate alınmakta, alt kademe yöneticileri iç denetim bulguları doğrultusunda gereğini büyük bir oranda yapmakta, emekli oluncaya kadar çalışma hususu dışında iç denetçilerin neredeyse tamamına yakını iç denetim faaliyetini icra ederken kendi başına karar vermekte, aldığı maaştan ve rotasyona tabi olmadan çalışmaktan memnuniyetini dile getirmekte, sertifikasyon derecelendirmesinin özlük olarak desteklenmesinin motivasyonu arttıracığı görüşünü savunmakta ve idarenin her sorununu kendi sorunu gibi hissetmektedir.

İl özel idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetinin etkinliğini arttırmaya yönelik olarak aşağıdaki öneriler sunulabilir:

- Hali hazırda 18 il özel idaresinde yürütülmeye çalışılan iç denetim faaliyeti tüm il özel idarelerini kapsayacak şekilde 81 il özel idaresine de iç denetçi ataması yapılarak yaygınlaştırılmalıdır.
- İl özel idarelerinde iç denetim birimlerinin bağımsız bir birim olarak oluşturulması yönünde yasal düzenleme yapılmalıdır.
- İç denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yürütülmesi adına üst yöneticinin bu konudaki farkındalık düzeyinin artırılması gerekmektedir.
- İl özel idarelerinde iç denetim sistemine yeterince önem verilmemekte ve soruşturma birimi gibi kullanılmaktadır. Özellikle üst yönetici tarafından iç denetimin niteliği ve kalitesi pek sorgulanmamakta, bu durum da yapılan denetimin klasik teftiş sistemine benzer şekilde uygunluk denetiminden öteye gidememesine neden olmaktadır.
- İl özel idare iç denetçilerinin, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından uluslararası standartlar esas alınarak oluşturulan iç denetim standartlarını iyi

özümsemeli ve iç denetim uygulamalarına ilişkin bilgilerini ve teknik altyapılarını sürekli geliştirmelidirler.

İç denetim sistemi, kamu mali yönetim alanında çok yeni bir uygulama olmakla beraber çalışmanın başında Türkiye'deki literatüre yönelik bir tarama gerçekleştirilmiştir. Bu tarama neticesinde iç denetim alanında yazılmış kitap sayısının beşi geçmediği ve bu kitaplar içerisinde de iç denetim konusuna çok az yer verildiği gözlenmiştir. Öyle ki bazı kitaplarda bir sayfayı dahi bulmayan açıklamalarla yetinilmiştir. Literatür taramasında iç denetim ve iç kontrol konulu makalelere, tezlere rastlanmış olmakla birlikte; il özel idarelerinde iç denetim profilini ortaya koyan bir çalışma tespit edilememiştir.

İç denetim faaliyeti yeni mali yönetim sistemimiz içerisinde son derece yeni bir uygulamadır. Bu çalışma ile il özel idarelerindeki iç denetim sisteminin işleyişi ortaya konulmuştur. Ülkemiz açısından çok yeni bir alan olması ve bu alanda kapsamlı bilimsel araştırma eksikliği olması nedeniyle bu çalışma, konuyla ilgili yapılacak araştırmalar için yol gösterici olacaktır. İç denetim sisteminin il özel idarelerinde geldiği nokta, bu konuda daha kapsamlı ve ayrıntılı çalışmalar yapılmasıyla karşılaştırmalı olarak ortaya konabilir.

Çalışmanın uygulama kısmında iç denetim sisteminin Denizli İl Özel İdaresindeki yapılanması açıklandıktan sonra ülkemizdeki tüm il özel idareleri açısından iç denetim sisteminin durum tespiti anket yöntemi kullanılarak alan araştırmasıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bir başka araştırmacı yerel yönetimlerin bir diğer ayağı olan belediyelerde iç denetim sisteminin nasıl yapılandığına veya yapılanmakta olduğuna yönelik kapsamlı bir alan çalışması gerçekleştirerek bir çalışma yürütebileceği gibi bu çalışma yerel yönetimlerin tamamını kapsayacak şekilde de yürütülebilir. Benzer bir şekilde bu çalışma, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde (genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri - özel bütçeli idareler – düzenleyici ve denetleyici kurumlar) veya genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde (merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler) alan çalışması yapmak suretiyle iç denetim uygulamaları kamu mali yönetiminin tümü açısından araştırma konusu yapılarak ortaya konabilir.

Bu çalışmadan elde edilecek bilgi ve bulgular ile öneriler il özel idareleri bağlamında tüm kamu kurum ve kuruluşları nezdinde iç denetim sisteminin daha

sağlıklı ve daha az tartışmalı biçimde kuruluşuna ve verimli bir şekilde işleyişine yardımcı olması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu H. (2008) İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68.
- Acar İ.A. (2008) İç Denetim-Stratejik Plan-Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler, *Yerel Siyaset Dergisi*, Sayı:26, s.79-83.
- Alptürk E. (2008). *İç Denetim Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara.
- Aksoy T. (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Akşam A. (2005) *İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi* (Yeterlilik Tezi), Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı, Ankara.
- Arcagök M.S. ve Erüz E. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.
- Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (2005). *Durum Raporu, Avrupa'da İç Denetim*, Fransa.
- Avrupa Komisyonu resmi web sitesi.
<http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews/pdf> (24.08.2009).
- Başpınar A. (2006) Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, *Maliye Dergisi*, Sayı:151, s.24.
- Coşkun A. (2000) Performans ve Risk Terimleri Sözlüğü, Sayıştay Yayını, Ankara
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id= 64> (29.09.2009).
- Candan E. (2006) Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar, *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, Sayı:38.

- Chun, C. (1997) On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions, *Managerial Auditing Journal*, 12(4,5), 247-50.
- Coşkun A. ve Karabeyli, L. (2007) Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi, XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya http://www.sdu.edu.tr/~sempozyum/2006/maliye/PDF/coskun_karabeyli.pdf (07.09.2009).
- Everard P. (1999) *Denetim Terimleri*, Çeviren: Sacit Yörüker, Sayıştay Yayını, Ankara, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/denter.htm> (14.09.2009).
- Gezmiş H. (2008) Yüksek Denetim ve Türkiye Uygulaması, *Kamutürk Dergisi*, Sayı:1.
- Gözler K. (2006) İdare Hukuku Ders Notları (Teksir), İİBF, Bursa.
- Gülşen H., Karaarslan E., Kızılkaya E., Hastürk M., Kerimoğlu B. ve Kulaksız H. (2007). *Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi (2006). Çeviren: Baran Özeren, Sayıştay Yayını, Ankara.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ikincil_duzey (10.09.2009)
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2009). *2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*, Ankara, <http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home> (14.09.2009).
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, http://www.alomaliye.com/yonetmelikler_2005_1.htm (11.09.2009).
- Kalender İ. (2008) Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:460.
- Kamu İç Denetim Rehberi (2008). İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını, Ankara.
- Kamu İç Kontrol Standartları (2006) Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını, Ankara.

- Karasar N. (1999) *Bilimsel Araştırma Yöntemi*, Nobel Yay., Ankara.
- Kayım A. (2006) AB Komisyonu İç Denetim Standartları, *İç Denetim Dergisi*, Yaz, s.28-32.
- Koçberber S. (2008) Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68.
- Korkmaz U. (2007) Kamuda İç Denetim, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt:2, Sayı:25.
- Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Derneği (2003) Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, <http://www.ceterisparibus.net/maliye/kamu.htm> (30.09.2009).
- Memiş M. Ü. (2007) Türkiyedeki İç Denetim Profiline Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:16, Sayı:1.
- Memiş M. Ü. (2006) İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir saha Araştırması, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana <http://sosyalbilimler.cu.edu.tr/tezler/1262.pdf> (29.09.2009).
- Midyat C. S. (2007) Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler, http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=43 (28.08.2009).
- Nordin V.G. (2005) Internal Audit Finding Its Place in Public Finance Management, The World Bank. <http://siteresources.worldbank.org/WBI/Resources-/Internalaudit.pdf> (27.08.2009).
- Okur Y. (2009) Türkiye’de Rehberlik ve Danışmanlık Anlayışıyla Denetim: Uygulama, Sorunlar ve Değerlendirmeler, *Denetim Dergisi*, Sayı:2.
- Okur Y. (2007). *Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi*, Nobel Yay., Ankara.

- Önder M.F. (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Özaydın M.E. (2009) Vakıflarda Yeni Denetim Anlayışı: İç Denetim, *Denetim Dergisi*, Sayı:2.
- Özbilgin İ. Ö. (2003) Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:49.
- Özer H. (1997) Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, *Sayıştay Yay.*, Ankara.
- Özeren B. (2000) İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, *Sayıştay Yay.*, Ankara <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras08icdenetimstandart.-pdf> (29.09.2009).
- Polat N. (2003) Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği, *Sayıştay Dergisi*, S:49.
- Resmi Gazete resmi web sitesi.
<http://www.rega.basbakanlik.gov.tr> (25.08.2009).
- Tamer M. (2009). *Açıklamalı-Yorumlu-İçtihatlı İl Özel İdareleri*, Mustafa Tamer Stratejik Araştırmalar Vakfı Yay., İzmir.
- TESEV (Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı), *Sayıştay Teftiş Kurullarının İşlevini Üstlenebilir mi*, www.tesev.org.tr/etkinlik/bol6.doc,sh.1 (27.08.2009).
- The IIA Research Foundation (2008). *Uluslararası İç Denetim Standartları*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul.
- Toraman C. (2002) Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:62.
- Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi (2006), Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını, Ankara.

Yılmaz R. (2009). *Belediyelerde İç Kontrol El Kitabı*, Türkiye Belediyeler Birliği Yay., Ankara.

Türk Dil Kurumu resmi web sitesi.

<http://www.tdk.gov.tr> (25.08.2009).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü web sitesi.

<http://www.tide.org.tr/faaliyetler5.html> (26.08.2009).

Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü web sitesi.

<http://www.intosai.org/blueline/upload/limadeklaren.pdf> (09.09.2009).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr> (08.09.2009).

5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr> (08.09.2009).

EKLER

EK - 1. DENİZLİ İL ÖZEL İDARESİ DENETİM ALANI

| DENİZLİ İL ÖZEL İDARESİ DENETİM ALANI | |
|--|---|
| 1 | Birimlerin Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğine uyum süreci |
| 2 | Destek Hizmetleri Müdürlüğü doğrudan temin işlemleri |
| 3 | Ruhsat verme, yenileme ve denetim işlemleri (maden, gsm, kum-çakıl ocakları, jeotermal ve doğal mineralli sular vb) |
| 4 | Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü duble yol ihaleleri |
| 5 | Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü makine ikmal şubesi ihaleleri |
| 6 | Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü yol şube ihaleleri |
| 7 | İmar ve Kentsel İyileştirme Müdürlüğü ihale işlemleri |
| 8 | Çevre Koruma ve Kontrol Müdürlüğü ihale işlemleri |
| 9 | Kültür ve Sosyal İşler Müdürlüğü ihale işlemleri |
| 10 | Pamukkale İşletme Müdürlüğü ihale işlemleri |
| 11 | Sağlık İşleri Müdürlüğü ihale işlemleri |
| 12 | Strateji Geliştirme Müdürlüğü ihale işlemleri |
| 13 | Geçici ve sürekli görev yolluğu ödeme işlemleri |
| 14 | Taşınmaz mal satış, devir, trampa, tahsis, kiralama ve irtifak hakkı tesisi işlemleri |
| 15 | Bütçenin hazırlanması, görüşülmesi ve onaylanma süreci |
| 16 | Kaçak yapıların denetimi |
| 17 | İnşaat ve tüketim malzemelerinin kayıt, takip ve kontrol işlemleri |
| 18 | Doğal kaynak suları, su ürünleri yetiştirme sahalarının ihale edilmesi |
| 19 | Tarımsal Hizmetler Müdürlüğü ihale işlemleri |
| 20 | Ödenek işlemleri (gönderme, aktarma, tenkis, muhtar maaş ödenekleri vb) |
| 21 | Kamu konutu işlemleri |
| 22 | Su ve Kanal Hizmetleri Müdürlüğü ihale işlemleri |
| 23 | Kum ve çakıl ocaklarının ihale edilmesi |
| 24 | Kişilerden alacaklar hesabı, |
| 25 | Eğitim Hizmetleri yapım ihaleleri |
| 26 | Atama, görevlendirme ve nakil işlemleri (işçi, memur) |
| 27 | Evrakların ulaştırılma süreçleri, |
| 28 | Özlük, disiplin ve sicil işlemleri (terfi, emeklilik, mal beyanı, sağlık karnesi vb) |
| 29 | Eğitim Hizmetleri bakım ve onarım ihaleleri |
| 30 | Personel tedavi ödemeleri |

| | |
|----|---|
| 31 | Taşınmaz mal envanter, kayıt, dosyalama süreçleri |
| 32 | Maaş ve diğer ücret ödeme işlemleri (işçi, memur, sözleşmeli, geçici işçi vs) |
| 33 | Evrak kayıt sistemi ve yazışma kuralları |
| 34 | Bütçe emaneti işlemleri |
| 35 | Eğitim Hizmetleri Müdürlüğü mal ve hizmet alım ihaleleri |
| 36 | İşlemlerin muhasebeleştirilme süreçleri |
| 37 | Banka iş ve işlemlerinin takip ve kontrolü |
| 38 | Taşıtlar ve servislerin görevlendirme ve kullanımı işlemleri |
| 39 | Eğitim Hizmetleri Müdürlüğü doğrudan temin işlemleri |
| 40 | İş makineleri ekipman, yedek parça bakım ve onarım işlemleri |
| 41 | 2886 sayılı Kanun uyarınca imzalanan sözleşmeler |
| 42 | Kurumun taraf olduğu dava ve icra takibi ile ilgili işlemler |
| 43 | Kamulaştırma iş ve işlemleri |
| 44 | Destek Hizmetleri Müdürlüğü ihale işlemleri |
| 45 | Tespit, ecrimisil ve tahliye işlemleri |
| 46 | Taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı hesabının yönetim ve kontrolü |
| 47 | Ön ödeme işlemleri (avans ve krediler) |
| 48 | Bilgi işlem faaliyetlerinin planlanması, koordinasyonu ve teknik hizmet işlemleri |
| 49 | İl Özel İdaresi gelirlerinin takibi işlemleri |
| 50 | Elektrik, su, doğalgaz ile telefon, internet ve faks işlemleri (ödeme, abonelik ve bakım işlemleri) |
| 51 | İmar planları, parselasyon planları, ifraz ve tevhit işlemlerinin kontrol ve onayı |
| 52 | Arşiv ve dökümantasyon işlemleri |
| 53 | Yedek parçaların kodlama, kayıt, takip ve kontrol işlemleri |
| 54 | Mali raporlar ve yönetim dönemi hesabının çıkarılması süreci |
| 55 | Yemekhane, misafirhane ve çay ocaklarının işletilmesine ilişkin iş ve işlemler |
| 56 | Vergi, sigorta primleri, kurum payları vb diğer yasal yükümlülüklerin yerine getirilme süreci |
| 57 | Stratejik plan ve performans programı işlemleri |
| 58 | Performans değerlendirme işlemleri (5302 sayılı Kanun 36. md) |
| 59 | İzinler (yıllık, hastalık, ücretsiz izinler vb) |
| 60 | Yolların yapım, bakım ve onarım işlem süreci |
| 61 | Gençlik ve spor hizmetleri ihale işlemleri |
| 62 | E-devlet projesi işlemleri |
| 63 | Kültür ve turizm hizmetleri işlemleri |
| 64 | Hak sahiplerine ilişkin icra işlemleri ve vergi borcu |
| 65 | Yapı ruhsat işlemleri |

| | |
|----|---|
| 66 | Sendika ve toplu iş sözleşmeleri işlemleri |
| 67 | Bütçe kesin hesabı hazırlanma süreci |
| 68 | Teminat mektuplarının alınması, saklanması, paraya çevrilmesi ve ilgili kişilere iade edilmesi süreçleri, |
| 69 | Tarımsal sulama hizmetleri işlem süreci |
| 70 | Meclis kararları ile ilgili ilanlar, duyurular ve meclis kararlarının takibi |
| 71 | Yayın hizmetleri, basılı ve görsel malzeme alımı |
| 72 | Encümenin oluşumu, gündemin hazırlanması ve kararların dağıtım işlemleri |
| 73 | Taşınır mal işlemleri |
| 74 | Aynı yardım işlemleri (yiyecek, giyim ve yakacak vb) |
| 75 | Personel eğitim faaliyetleri |
| 76 | Görevlendirme işlemleri (geçici görev, vekalet, yetki devri ve görev dağılımı vs) |
| 77 | Kadro işlemleri (işçi ve memur kadrolarının ihdas, iptal ve değişiklikleri) |
| 78 | Özel Kalem harcamaları |
| 79 | Sivil savunma ve güvenlik tedbirlerinin alınması işlemleri |

EK - 2. RİSK ANALİZİ

| SIRA NO | SÜREÇLER | BÜTÇE BÜYÜKLÜĞÜ | | | | | İŞLEM HCMİ VE PERSONEL YAPISI | | | | | MEVZUAT YOĞUNLUĞU | | | | | FAALİYETLERİN KARMAŞIKLIĞI | | | | | KONTROL ORTAMI | | | | | İMAJ VE İTİBAR RİSKİ | | | | | TOPLAM RİSK PUANI |
|---------|---|-----------------|--------------|--------------|---------|------------|-------------------------------|--------------|--------------|---------|------------|-------------------|--------------|--------------|---------|------------|----------------------------|--------------|--------------|---------|------------|----------------|--------------|--------------|---------|------------|----------------------|--------------|--------------|---------|------------|-------------------|
| | | İÇ DENETÇİ X | İÇ DENETÇİ Y | İÇ DENETÇİ Z | AĞIRLIK | RİSK PUANI | İÇ DENETÇİ X | İÇ DENETÇİ Y | İÇ DENETÇİ Z | AĞIRLIK | RİSK PUANI | İÇ DENETÇİ X | İÇ DENETÇİ Y | İÇ DENETÇİ Z | AĞIRLIK | RİSK PUANI | İÇ DENETÇİ X | İÇ DENETÇİ Y | İÇ DENETÇİ Z | AĞIRLIK | RİSK PUANI | İÇ DENETÇİ X | İÇ DENETÇİ Y | İÇ DENETÇİ Z | AĞIRLIK | RİSK PUANI | İÇ DENETÇİ X | İÇ DENETÇİ Y | İÇ DENETÇİ Z | AĞIRLIK | RİSK PUANI | |
| 1 | Eğitim Hizmetleri Yapım İhaleleri | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 5 | 4 | 5 | 0,20 | 0,93 | 5 | 4 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 5 | 5 | 0,15 | 0,75 | 4 | 5 | 5 | 0,10 | 0,47 | 4 | 5 | 5 | 0,15 | 0,70 | 4,82 |
| 2 | Destek Hizmetleri Müdürlüğü ihale işlemleri, | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 5 | 4 | 5 | 0,20 | 0,93 | 5 | 5 | 4 | 0,10 | 0,47 | 4 | 5 | 5 | 0,15 | 0,70 | 5 | 4 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 5 | 5 | 0,15 | 0,75 | 4,82 |
| 3 | Destek Hizmetleri Müdürlüğü doğrudan temin işlemleri, | 5 | 5 | 4 | 0,30 | 1,40 | 5 | 5 | 5 | 0,20 | 1,00 | 5 | 4 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 5 | 4 | 0,15 | 0,70 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 4 | 5 | 5 | 0,15 | 0,70 | 4,77 |
| 4 | Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü duble yol ihaleleri, | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 4 | 5 | 5 | 0,20 | 0,93 | 5 | 4 | 4 | 0,10 | 0,43 | 5 | 5 | 4 | 0,15 | 0,70 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 4 | 5 | 5 | 0,15 | 0,70 | 4,77 |
| 5 | Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü makine ikmal şubesi ihaleleri, | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 5 | 4 | 5 | 0,20 | 0,93 | 4 | 5 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 5 | 4 | 0,15 | 0,70 | 5 | 5 | 4 | 0,10 | 0,47 | 4 | 5 | 5 | 0,15 | 0,70 | 4,77 |
| 6 | Gençlik ve spor hizmetleri ihale işlemleri, | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 5 | 3 | 5 | 0,20 | 0,87 | 4 | 5 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 5 | 4 | 0,15 | 0,70 | 5 | 4 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 5 | 5 | 0,15 | 0,75 | 4,75 |
| 7 | Su ve Kanal Hizmetleri Müdürlüğü ihaleleri, | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 5 | 4 | 4 | 0,20 | 0,87 | 5 | 4 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 5 | 5 | 0,15 | 0,75 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 5 | 5 | 5 | 0,15 | 0,75 | 4,73 |
| 8 | Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü yol şube ihaleleri, | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 4 | 5 | 5 | 0,20 | 0,93 | 5 | 4 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 4 | 5 | 0,15 | 0,70 | 4 | 5 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 3 | 5 | 0,15 | 0,65 | 4,72 |
| 9 | Eğitim Hizmetleri bakım ve onarım ihaleleri | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 4 | 5 | 5 | 0,20 | 0,93 | 4 | 5 | 5 | 0,10 | 0,47 | 4 | 4 | 5 | 0,15 | 0,65 | 5 | 4 | 5 | 0,10 | 0,47 | 4 | 5 | 5 | 0,15 | 0,70 | 4,72 |
| 10 | İmar ve Kentsel İyileştirme Müdürlüğü ihale işlemleri, | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 3 | 5 | 5 | 0,20 | 0,87 | 4 | 5 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 5 | 5 | 0,15 | 0,75 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 5 | 5 | 2 | 0,15 | 0,60 | 4,68 |
| 11 | Sağlık İşleri Müdürlüğü ihale işlemleri | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 3 | 5 | 5 | 0,20 | 0,87 | 5 | 4 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 5 | 4 | 0,15 | 0,70 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,63 |
| 12 | Çevre Koruma ve Kontrol Müdürlüğü ihale işlemleri | 4 | 5 | 5 | 0,30 | 1,40 | 5 | 4 | 5 | 0,20 | 0,93 | 5 | 5 | 3 | 0,10 | 0,43 | 5 | 5 | 5 | 0,15 | 0,75 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,62 |
| 13 | Tarımsal Hizmetler Müdürlüğü ihaleleri, | 5 | 4 | 5 | 0,30 | 1,40 | 4 | 5 | 5 | 0,20 | 0,93 | 5 | 5 | 4 | 0,10 | 0,47 | 5 | 4 | 5 | 0,15 | 0,70 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,60 |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|----|--|---|---|---|------|------|---|---|---|------|------|---|---|---|------|------|---|---|---|------|------|---|---|---|------|------|---|---|---|------|------|------|
| 14 | Taşınmaz mal satış, devir, trampa, tahsis, kiralama ve irtifak hakkı tesisi işlemleri, | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 5 | 4 | 4 | 0,20 | 0,87 | 5 | 4 | 4 | 0,10 | 0,43 | 5 | 5 | 4 | 0,15 | 0,70 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 5 | 4 | 0,15 | 0,65 | 4,55 |
| 15 | Kültür ve Sosyal İşler Müdürlüğü ihale işlemleri | 5 | 4 | 5 | 0,30 | 1,40 | 5 | 5 | 4 | 0,20 | 0,93 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 5 | 5 | 5 | 0,15 | 0,75 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 4,53 |
| 16 | Eğitim hizmetleri doğrudan temin işlemleri, | 4 | 4 | 5 | 0,30 | 1,30 | 5 | 4 | 5 | 0,20 | 0,93 | 5 | 4 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 4 | 5 | 0,15 | 0,70 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,50 |
| 17 | Eğitim Hizmetleri Müdürlüğü mal ve hizmet alım ihaleleri | 4 | 5 | 4 | 0,30 | 1,30 | 5 | 4 | 5 | 0,20 | 0,93 | 4 | 5 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 4 | 5 | 0,15 | 0,70 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,50 |
| 18 | Strateji Geliştirme Müdürlüğü ihale işlemleri | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 5 | 4 | 5 | 0,20 | 0,93 | 4 | 4 | 5 | 0,10 | 0,43 | 4 | 5 | 3 | 0,15 | 0,60 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,47 |
| 19 | İşlemlerin muhasebeleştirilme süreçleri, | 5 | 5 | 5 | 0,30 | 1,50 | 4 | 4 | 4 | 0,20 | 0,80 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 5 | 5 | 5 | 0,15 | 0,75 | 4,45 |
| 22 | Maaş ve diğer ücret ödeme İşlemleri (işçi, memur, sözleşmeli, geçici işçi vs) | 5 | 5 | 4 | 0,30 | 1,40 | 5 | 4 | 4 | 0,20 | 0,87 | 5 | 4 | 4 | 0,10 | 0,43 | 5 | 4 | 4 | 0,15 | 0,65 | 5 | 4 | 4 | 0,10 | 0,43 | 5 | 4 | 4 | 0,15 | 0,65 | 4,43 |
| 21 | Ruhsat verme, yenileme ve denetim işlemleri (maden, gsm, kum çakıl ocakları, jeotermal ve doğal mineralli sular vb) | 4 | 4 | 5 | 0,30 | 1,30 | 4 | 4 | 5 | 0,20 | 0,87 | 4 | 4 | 5 | 0,10 | 0,43 | 4 | 4 | 5 | 0,15 | 0,65 | 4 | 4 | 5 | 0,10 | 0,43 | 4 | 4 | 5 | 0,15 | 0,65 | 4,33 |
| 23 | Taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı hesabının yönetim ve kontrolü | 5 | 4 | 4 | 0,30 | 1,30 | 5 | 4 | 4 | 0,20 | 0,87 | 5 | 4 | 4 | 0,10 | 0,43 | 5 | 4 | 4 | 0,15 | 0,65 | 5 | 4 | 4 | 0,10 | 0,43 | 5 | 4 | 4 | 0,15 | 0,65 | 4,33 |
| 20 | Özel Kalem harcamaları | 4 | 4 | 4 | 0,30 | 1,20 | 5 | 3 | 5 | 0,20 | 0,87 | 5 | 3 | 4 | 0,10 | 0,40 | 5 | 5 | 5 | 0,15 | 0,75 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,32 |
| 24 | Kum ve çakıl ocaklarının ihale edilmesi | 4 | 4 | 4 | 0,30 | 1,20 | 4 | 3 | 4 | 0,20 | 0,73 | 5 | 4 | 5 | 0,10 | 0,47 | 5 | 5 | 5 | 0,15 | 0,75 | 5 | 5 | 5 | 0,10 | 0,50 | 4 | 4 | 5 | 0,15 | 0,65 | 4,30 |
| 25 | Kamu konutu işlemleri | 4 | 4 | 4 | 0,30 | 1,20 | 4 | 4 | 4 | 0,20 | 0,80 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,00 |
| 26 | Taşıt ve servislerin görevlendirme ve kullanımı işlemleri | 4 | 4 | 4 | 0,30 | 1,20 | 4 | 4 | 4 | 0,20 | 0,80 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,00 |
| 27 | İş makineleri ekipman, yedek parça bakım ve onarım işlemleri | 4 | 4 | 4 | 0,30 | 1,20 | 4 | 4 | 4 | 0,20 | 0,80 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,00 |
| 28 | 2886 sayılı Kanun uyarınca imzalanan sözleşmeler | 4 | 4 | 4 | 0,30 | 1,20 | 4 | 4 | 4 | 0,20 | 0,80 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,00 |
| 29 | Kamulaştırma iş ve işlemleri | 4 | 4 | 4 | 0,30 | 1,20 | 4 | 4 | 4 | 0,20 | 0,80 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,00 |
| 30 | Ön ödeme işlemleri (Avans-Kredi) | 4 | 4 | 4 | 0,30 | 1,20 | 4 | 4 | 4 | 0,20 | 0,80 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4 | 4 | 4 | 0,10 | 0,40 | 4 | 4 | 4 | 0,15 | 0,60 | 4,00 |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|-----------|---|---|---|---|------|-------------|---|---|---|------|-------------|---|---|---|------|-------------|---|---|---|------|-------------|---|---|---|------|-------------|---|---|---|------|-------------|-------------|
| 31 | Pamukkale İşletme Müdürlüğü ihale işlemleri | 4 | 3 | 4 | 0,30 | 1,10 | 4 | 3 | 4 | 0,20 | 0,73 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 3,67 |
| 32 | Ödenek işlemleri (gönderme, aktarma, tenkis, muhtar maaş ödenekleri vb) | 4 | 3 | 4 | 0,30 | 1,10 | 4 | 3 | 4 | 0,20 | 0,73 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 3,67 |
| 33 | Özlük, disiplin ve sicil işlemleri (terfi, emeklilik, mal beyanı, sağlık karnesi vb) | 4 | 4 | 3 | 0,30 | 1,10 | 4 | 4 | 3 | 0,20 | 0,73 | 4 | 4 | 3 | 0,10 | 0,37 | 4 | 4 | 3 | 0,15 | 0,55 | 4 | 4 | 3 | 0,10 | 0,37 | 4 | 4 | 3 | 0,15 | 0,55 | 3,67 |
| 34 | Bütçe emaneti işlemleri | 4 | 3 | 4 | 0,30 | 1,10 | 4 | 3 | 4 | 0,20 | 0,73 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 3,67 |
| 35 | Banka iş ve işlemlerinin takip ve kontrolü | 4 | 3 | 4 | 0,30 | 1,10 | 4 | 3 | 4 | 0,20 | 0,73 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 3,67 |
| 36 | Mali raporlar ve yönetim dönemi hesabının çıkarılması süreci | 4 | 3 | 4 | 0,30 | 1,10 | 4 | 3 | 4 | 0,20 | 0,73 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 3,67 |
| 37 | Yemekhane, misafirhane ve çay ocaklarının işletilmesine ilişkin iş ve işlemler | 4 | 3 | 4 | 0,30 | 1,10 | 4 | 3 | 4 | 0,20 | 0,73 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 3,67 |
| 38 | Vergi, sigorta primleri, kurum payları vb diğer yasal yükümlülüklerin yerine getirilme süreci | 3 | 4 | 4 | 0,30 | 1,10 | 3 | 4 | 4 | 0,20 | 0,73 | 3 | 4 | 4 | 0,10 | 0,37 | 3 | 4 | 4 | 0,15 | 0,55 | 3 | 4 | 4 | 0,10 | 0,37 | 3 | 4 | 4 | 0,15 | 0,55 | 3,67 |
| 39 | Teminat mektuplarının alınması, saklanması, paraya çevrilmesi ve ilgili kişilere iade edilmesi süreçleri, | 4 | 3 | 2 | 0,30 | 0,90 | 4 | 3 | 4 | 0,20 | 0,73 | 4 | 3 | 4 | 0,10 | 0,37 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 4 | 3 | 4 | 0,15 | 0,55 | 3,40 |
| 40 | Atama, görevlendirme ve nakil işlemleri(işçi, memur) | 4 | 3 | 3 | 0,30 | 1,00 | 4 | 3 | 3 | 0,20 | 0,67 | 4 | 3 | 3 | 0,10 | 0,33 | 4 | 3 | 3 | 0,15 | 0,50 | 4 | 3 | 3 | 0,10 | 0,33 | 4 | 3 | 3 | 0,15 | 0,50 | 3,33 |
| 41 | Evrakların ulaştırılma süreçleri, | 3 | 4 | 3 | 0,30 | 1,00 | 3 | 4 | 3 | 0,20 | 0,67 | 3 | 4 | 3 | 0,10 | 0,33 | 3 | 4 | 3 | 0,15 | 0,50 | 3 | 4 | 3 | 0,10 | 0,33 | 3 | 4 | 3 | 0,15 | 0,50 | 3,33 |
| 42 | Geçici ve sürekli görev yolluğu ödeme işlemleri | 4 | 3 | 3 | 0,30 | 1,00 | 4 | 3 | 3 | 0,20 | 0,67 | 4 | 3 | 3 | 0,10 | 0,33 | 4 | 3 | 3 | 0,15 | 0,50 | 4 | 3 | 3 | 0,10 | 0,33 | 4 | 3 | 3 | 0,15 | 0,50 | 3,33 |
| 43 | İl Özel İdaresi gelirlerinin takibi işlemleri | 3 | 3 | 4 | 0,30 | 1,00 | 3 | 3 | 4 | 0,20 | 0,67 | 3 | 3 | 4 | 0,10 | 0,33 | 3 | 3 | 4 | 0,15 | 0,50 | 3 | 3 | 4 | 0,10 | 0,33 | 3 | 3 | 4 | 0,15 | 0,50 | 3,33 |
| 44 | Yapı ruhsat işlemleri | 3 | 3 | 4 | 0,30 | 1,00 | 3 | 3 | 4 | 0,20 | 0,67 | 3 | 3 | 4 | 0,10 | 0,33 | 3 | 3 | 4 | 0,15 | 0,50 | 3 | 3 | 4 | 0,10 | 0,33 | 3 | 3 | 4 | 0,15 | 0,50 | 3,33 |
| 45 | Personel eğitim faaliyetleri | 4 | 3 | 3 | 0,30 | 1,00 | 4 | 3 | 3 | 0,20 | 0,67 | 4 | 3 | 3 | 0,10 | 0,33 | 4 | 3 | 3 | 0,15 | 0,50 | 4 | 3 | 3 | 0,10 | 0,33 | 4 | 3 | 3 | 0,15 | 0,50 | 3,33 |
| 46 | Görevlendirme işlemleri (geçici görev, vekalet, yetki devri ve görev dağılımı vs) | 4 | 3 | 3 | 0,30 | 1,00 | 4 | 3 | 3 | 0,20 | 0,67 | 4 | 3 | 3 | 0,10 | 0,33 | 4 | 3 | 3 | 0,15 | 0,50 | 4 | 3 | 3 | 0,10 | 0,33 | 4 | 3 | 3 | 0,15 | 0,50 | 3,33 |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|----|--|---|---|---|------|------|---|---|---|------|------|---|---|---|------|------|---|---|---|------|------|---|---|---|------|------|---|---|---|------|------|------|
| 47 | Birimlerin kamu iç kontrol standartları tebliğine uyum süreci | 3 | 3 | 3 | 0,30 | 0,90 | 3 | 3 | 3 | 0,20 | 0,60 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 48 | Bütçenin hazırlanması, görüşülmesi ve onaylanma süreci | 3 | 3 | 3 | 0,30 | 0,90 | 3 | 3 | 3 | 0,20 | 0,60 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 49 | İnşaat ve tüketim malzemelerinin kayıt, takip ve kontrol işlemleri | 3 | 3 | 3 | 0,30 | 0,90 | 3 | 3 | 3 | 0,20 | 0,60 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 50 | Doğal kaynak suları, su ürünleri yetiştirme sahalarının ihale edilmesi | 3 | 3 | 3 | 0,30 | 0,90 | 3 | 3 | 3 | 0,20 | 0,60 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 51 | Kişilerden alacaklar hesabı, | 3 | 3 | 3 | 0,30 | 0,90 | 3 | 3 | 3 | 0,20 | 0,60 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 52 | Evrak kayıt sistemi ve yazışma kuralları | 3 | 3 | 3 | 0,30 | 0,90 | 3 | 3 | 3 | 0,20 | 0,60 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 53 | Kurumun taraf olduğu dava ve icra takibi ile ilgili işlemler | 3 | 3 | 3 | 0,30 | 0,90 | 3 | 3 | 3 | 0,20 | 0,60 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 54 | Yedek parçaların kodlama, kayıt, takip ve kontrol işlemleri | 2 | 3 | 4 | 0,30 | 0,90 | 2 | 3 | 4 | 0,20 | 0,60 | 2 | 3 | 4 | 0,10 | 0,30 | 2 | 3 | 4 | 0,15 | 0,45 | 2 | 3 | 4 | 0,10 | 0,30 | 2 | 3 | 4 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 55 | E-devlet projesi işlemleri | 3 | 3 | 3 | 0,30 | 0,90 | 3 | 3 | 3 | 0,20 | 0,60 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 56 | Yayın hizmetleri, basılı ve görsel malzeme alımı | 3 | 3 | 3 | 0,30 | 0,90 | 3 | 3 | 3 | 0,20 | 0,60 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 57 | Sivil savunma ve güvenlik tedbirlerinin alınması işlemleri | 3 | 3 | 3 | 0,30 | 0,90 | 3 | 3 | 3 | 0,20 | 0,60 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 58 | Kaçak yapıların denetimi, | 3 | 3 | 3 | 0,30 | 0,90 | 3 | 3 | 3 | 0,20 | 0,60 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3 | 3 | 3 | 0,10 | 0,30 | 3 | 3 | 3 | 0,15 | 0,45 | 3,00 |
| 59 | Personel tedavi ödemeleri, | 3 | 2 | 3 | 0,30 | 0,80 | 3 | 2 | 3 | 0,20 | 0,53 | 3 | 2 | 3 | 0,10 | 0,27 | 3 | 2 | 3 | 0,15 | 0,40 | 3 | 2 | 3 | 0,10 | 0,27 | 3 | 2 | 3 | 0,15 | 0,40 | 2,67 |
| 60 | Bilgi işlem faaliyetlerinin planlanması, koordinasyonu ve teknik hizmet işlemleri | 2 | 3 | 3 | 0,30 | 0,80 | 2 | 3 | 3 | 0,20 | 0,53 | 2 | 3 | 3 | 0,10 | 0,27 | 2 | 3 | 3 | 0,15 | 0,40 | 2 | 3 | 3 | 0,10 | 0,27 | 2 | 3 | 3 | 0,15 | 0,40 | 2,67 |
| 61 | İmar planları, parselasyon planları, ifraz ve tevhit işlemlerinin kontrol ve onayı | 3 | 3 | 2 | 0,30 | 0,80 | 3 | 3 | 2 | 0,20 | 0,53 | 3 | 3 | 2 | 0,10 | 0,27 | 3 | 3 | 2 | 0,15 | 0,40 | 3 | 3 | 2 | 0,10 | 0,27 | 3 | 3 | 2 | 0,15 | 0,40 | 2,67 |
| 62 | Arşiv ve dökümantasyon işlemleri | 2 | 2 | 4 | 0,30 | 0,80 | 2 | 2 | 4 | 0,20 | 0,53 | 2 | 2 | 4 | 0,10 | 0,27 | 2 | 2 | 4 | 0,15 | 0,40 | 2 | 2 | 4 | 0,10 | 0,27 | 2 | 2 | 4 | 0,15 | 0,40 | 2,67 |
| 63 | Yolların yapım, bakım ve onarım işlem süreci | 3 | 2 | 3 | 0,30 | 0,80 | 3 | 2 | 3 | 0,20 | 0,53 | 3 | 2 | 3 | 0,10 | 0,27 | 3 | 2 | 3 | 0,15 | 0,40 | 3 | 2 | 3 | 0,10 | 0,27 | 3 | 2 | 3 | 0,15 | 0,40 | 2,67 |
| 64 | Kültür ve turizm hizmetleri işlemleri | 3 | 3 | 2 | 0,30 | 0,80 | 3 | 3 | 2 | 0,20 | 0,53 | 3 | 3 | 2 | 0,10 | 0,27 | 3 | 3 | 2 | 0,15 | 0,40 | 3 | 3 | 2 | 0,10 | 0,27 | 3 | 3 | 2 | 0,15 | 0,40 | 2,67 |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|-----------|---|---|---|---|------|-------------|---|---|---|------|-------------|---|---|---|------|-------------|---|---|---|------|-------------|---|---|---|------|-------------|---|---|---|------|-------------|------|
| 65 | Hak sahiplerine ilişkin icra işlemleri ve vergi borcu | 2 | 3 | 3 | 0,30 | 0,80 | 2 | 3 | 3 | 0,20 | 0,53 | 2 | 3 | 3 | 0,10 | 0,27 | 2 | 3 | 3 | 0,15 | 0,40 | 2 | 3 | 3 | 0,10 | 0,27 | 2 | 3 | 3 | 0,15 | 0,40 | 2,67 |
| 66 | Sendika ve toplu iş sözleşmeleri işlemleri | 3 | 3 | 2 | 0,30 | 0,80 | 3 | 3 | 2 | 0,20 | 0,53 | 3 | 3 | 2 | 0,10 | 0,27 | 3 | 3 | 2 | 0,15 | 0,40 | 3 | 3 | 2 | 0,10 | 0,27 | 3 | 3 | 2 | 0,15 | 0,40 | 2,67 |
| 67 | Tarımsal sulama hizmetleri işlem süreci | 2 | 3 | 3 | 0,30 | 0,80 | 2 | 3 | 3 | 0,20 | 0,53 | 2 | 3 | 3 | 0,10 | 0,27 | 2 | 3 | 3 | 0,15 | 0,40 | 2 | 3 | 3 | 0,10 | 0,27 | 2 | 3 | 3 | 0,15 | 0,40 | 2,67 |
| 68 | Kadro işlemleri (işçi ve memur kadrolarının ihdas, iptal ve değişiklikleri) | 3 | 2 | 3 | 0,30 | 0,80 | 3 | 2 | 3 | 0,20 | 0,53 | 3 | 2 | 3 | 0,10 | 0,27 | 3 | 2 | 3 | 0,15 | 0,40 | 3 | 2 | 3 | 0,10 | 0,27 | 3 | 2 | 3 | 0,15 | 0,40 | 2,67 |
| 69 | Taşınmaz mal envanter, kayıt, dosyalama süreçleri | 2 | 3 | 2 | 0,30 | 0,70 | 2 | 3 | 2 | 0,20 | 0,47 | 2 | 3 | 2 | 0,10 | 0,23 | 2 | 3 | 2 | 0,15 | 0,35 | 2 | 3 | 2 | 0,10 | 0,23 | 2 | 3 | 2 | 0,15 | 0,35 | 2,33 |
| 70 | Tespit, ecrimisil ve tahliye işlemleri | 2 | 3 | 2 | 0,30 | 0,70 | 2 | 3 | 2 | 0,20 | 0,47 | 2 | 3 | 2 | 0,10 | 0,23 | 2 | 3 | 2 | 0,15 | 0,35 | 2 | 3 | 2 | 0,10 | 0,23 | 2 | 3 | 2 | 0,15 | 0,35 | 2,33 |
| 71 | Elektrik, su, doğalgaz ile telefon, internet ve faks işlemleri (Ödeme, abonelik ve bakım işlemleri) | 2 | 2 | 3 | 0,30 | 0,70 | 2 | 2 | 3 | 0,20 | 0,47 | 2 | 2 | 3 | 0,10 | 0,23 | 2 | 2 | 3 | 0,15 | 0,35 | 2 | 2 | 3 | 0,10 | 0,23 | 2 | 2 | 3 | 0,15 | 0,35 | 2,33 |
| 72 | İzinler (Yıllık, hastalık, ücretsiz izinler vb) | 2 | 3 | 2 | 0,30 | 0,70 | 2 | 3 | 2 | 0,20 | 0,47 | 2 | 3 | 2 | 0,10 | 0,23 | 2 | 3 | 2 | 0,15 | 0,35 | 2 | 3 | 2 | 0,10 | 0,23 | 2 | 3 | 2 | 0,15 | 0,35 | 2,33 |
| 73 | Bütçe kesin hesabı hazırlanma süreci | 2 | 3 | 2 | 0,30 | 0,70 | 2 | 3 | 2 | 0,20 | 0,47 | 2 | 3 | 2 | 0,10 | 0,23 | 2 | 3 | 2 | 0,15 | 0,35 | 2 | 3 | 2 | 0,10 | 0,23 | 2 | 3 | 2 | 0,15 | 0,35 | 2,33 |
| 74 | Taşınır mal işlemleri | 2 | 2 | 3 | 0,30 | 0,70 | 2 | 2 | 3 | 0,20 | 0,47 | 2 | 2 | 3 | 0,10 | 0,23 | 2 | 2 | 3 | 0,15 | 0,35 | 2 | 2 | 3 | 0,10 | 0,23 | 2 | 2 | 3 | 0,15 | 0,35 | 2,33 |
| 75 | Stratejik plan ve performans programı işlemleri | 2 | 2 | 2 | 0,30 | 0,60 | 2 | 2 | 2 | 0,20 | 0,40 | 2 | 2 | 2 | 0,10 | 0,20 | 2 | 2 | 2 | 0,15 | 0,30 | 2 | 2 | 2 | 0,10 | 0,20 | 2 | 2 | 2 | 0,15 | 0,30 | 2,00 |
| 76 | Performans değerlendirme işlemleri (5302 s. Kanun 36. md) | 2 | 2 | 2 | 0,30 | 0,60 | 2 | 2 | 2 | 0,20 | 0,40 | 2 | 2 | 2 | 0,10 | 0,20 | 2 | 2 | 2 | 0,15 | 0,30 | 2 | 2 | 2 | 0,10 | 0,20 | 2 | 2 | 2 | 0,15 | 0,30 | 2,00 |
| 77 | Meclis kararları ile ilgili ilanlar, duyurular ve meclis kararlarının takibi | 2 | 2 | 2 | 0,30 | 0,60 | 2 | 2 | 2 | 0,20 | 0,40 | 2 | 2 | 2 | 0,10 | 0,20 | 2 | 2 | 2 | 0,15 | 0,30 | 2 | 2 | 2 | 0,10 | 0,20 | 2 | 2 | 2 | 0,15 | 0,30 | 2,00 |
| 78 | Encümenin oluşumu, gündemin hazırlanması ve kararların birimlere dağıtımı | 2 | 1 | 2 | 0,30 | 0,50 | 2 | 1 | 2 | 0,20 | 0,33 | 2 | 1 | 2 | 0,10 | 0,17 | 2 | 1 | 2 | 0,15 | 0,25 | 2 | 1 | 2 | 0,10 | 0,17 | 2 | 1 | 2 | 0,15 | 0,25 | 1,67 |
| 79 | Aynı yardım işlemleri(yiyecek, giyim ve yakacak vb) | 1 | 1 | 2 | 0,30 | 0,40 | 1 | 1 | 2 | 0,20 | 0,27 | 1 | 1 | 2 | 0,10 | 0,13 | 1 | 1 | 2 | 0,15 | 0,20 | 1 | 1 | 2 | 0,10 | 0,13 | 1 | 1 | 2 | 0,15 | 0,20 | 1,33 |

EK - 3. DENETİM ALANLARI ÖNCELİK SIRALAMASI

| 2009-2011 YILLARINA İLİŞKİN İÇ DENETİM PLANI EKİ ÇİZELGE | | | | | |
|---|--|----------------------|---------------|-------------|-------------|
| İÇ DENETİM FAALİYETLERİ | | Risk Önceliği | Yıllar | | |
| | | | 2009 | 2010 | 2011 |
| Denetim Yönetimi Faaliyetleri | | | 45 | 45 | 45 |
| Denetim Faaliyetleri | | | | | |
| Sıra | Denetim Alanları | | | | |
| 1 | Eğitim Hizmetleri Müdürlüğü yapım ihaleleri | 1 | 30 | | |
| 2 | Destek Hizmetleri Müdürlüğü ihale işlemleri | 1 | 30 | | |
| 3 | Destek Hizmetleri Müdürlüğü doğrudan temin işlemleri | 1 | 20 | | |
| 4 | Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü duble yol ihaleleri | 1 | 20 | | |
| 5 | Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü makine ikmal şubesi ihaleleri | 1 | 30 | | |
| 6 | Gençlik ve spor hizmetleri ihale işlemleri | 1 | 20 | | |
| 7 | Su ve Kanal Hizmetleri Müdürlüğü ihaleleri | 1 | 25 | | |
| 8 | Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü yol şube ihaleleri | 1 | 25 | | |
| 9 | Eğitim Hizmetleri Müdürlüğü bakım ve onarım ihaleleri | 1 | 20 | | |
| 10 | İmar ve Kentsel İyileştirme Müdürlüğü ihale işlemleri | 1 | 20 | | |
| 11 | Sağlık İşleri Müdürlüğü ihale işlemleri | 1 | 25 | | |
| 12 | Çevre Koruma ve Kontrol Müdürlüğü ihale işlemleri | 1 | 25 | | |
| 13 | Tarımsal Hizmetler Müdürlüğü İhaleleri | 1 | 25 | | |
| 14 | Taşınmaz mal satış, devir, trampa, tahsis, kiralama ve irtifak hakkı tesisi işlemleri | 1 | 40 | | |
| 15 | Kültür ve Sosyal İşler Müdürlüğü ihale işlemleri | 1 | 20 | | |
| 16 | Eğitim Hizmetleri Müdürlüğü doğrudan temin işlemleri | 1 | 20 | | |
| 17 | Eğitim Hizmetleri Müdürlüğü mal ve hizmet alım ihaleleri | 1 | 20 | | |
| 18 | Strateji Geliştirme Müdürlüğü ihale işlemleri | 1 | 20 | | |
| 19 | İşlemlerin muhasebeleştirilme süreçleri | 1 | 20 | | |
| 20 | Maaş ve diğer ücret ödeme işlemleri (işçi, memur, sözleşmeli, geçici işçi vs) | 1 | 40 | | |
| 21 | Ruhsat verme, yenileme ve denetim işlemleri (maden, gsm, kum çakıl ocakları, jeotermal ve doğal mineralli sular vb) | 2 | | 30 | |
| 22 | Özel Kalem harcamaları | 2 | | 25 | |
| 23 | Taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı hesabının yönetim ve kontrolü | 2 | | 20 | |

| | | | | | |
|----|---|---|--|----|----|
| 24 | Kum ve çakıl ocaklarının ihale edilmesi | 2 | | 25 | |
| 25 | Kamu konutu işlemleri | 2 | | 25 | |
| 26 | Taşıt ve servislerin görevlendirme ve kullanımı işlemleri | 2 | | 25 | |
| 27 | İş makineleri ekipman, yedek parça, bakım ve onarım işlemleri | 2 | | 30 | |
| 28 | 2886 sayılı Kanun uyarınca imzalanan sözleşmeler | 2 | | 30 | |
| 29 | Kamulaştırma iş ve işlemleri | 2 | | 25 | |
| 30 | Ön ödeme işlemleri (avans ve krediler) | 2 | | 25 | |
| 31 | Pamukkale İşletme Müdürlüğü ihale işlemleri | 2 | | 40 | |
| 32 | Ödenek işlemleri (gönderme, aktarma, tenkis, muhtar maaş ödenekleri vb) | 2 | | 20 | |
| 33 | Özlük, disiplin ve sicil işlemleri (terfi, emeklilik, mal beyanı, sağlık karnesi vb) | 2 | | 25 | |
| 34 | Bütçe emaneti işlemleri | 2 | | 20 | |
| 35 | Banka iş ve işlemlerinin takip ve kontrolü | 2 | | 20 | |
| 36 | Mali raporlar ve yönetim dönemi hesabının çıkarılması süreci | 2 | | 20 | |
| 37 | Yemekhane, misafirhane ve çay ocaklarının işletilmesine ilişkin iş ve işlemler | 2 | | 25 | |
| 38 | Vergi, sigorta primleri, kurum payları vb diğer yasal yükümlülüklerin yerine getirilme süreci | 2 | | 20 | |
| 39 | Teminat mektuplarının alınması, saklanması, paraya çevrilmesi ve ilgili kişilere iade edilmesi süreçleri, | 2 | | 25 | |
| 40 | Atama, görevlendirme ve nakil işlemleri (işçi, memur) | 3 | | | 25 |
| 41 | Evrakların ulaştırılma süreçleri | 3 | | | 20 |
| 42 | Geçici ve sürekli görev yolluğu ödeme işlemleri | 3 | | | 30 |
| 43 | İl Özel İdaresi gelirlerinin takibi işlemleri | 3 | | | 30 |
| 44 | Yapı ruhsat işlemleri | 3 | | | 25 |
| 45 | Personel eğitim faaliyetleri | 3 | | | 25 |
| 46 | Görevlendirme işlemleri (geçici görev, vekalet, yetki devri ve görev dağılımı vs) | 3 | | | 20 |
| 47 | Birimlerin kamu iç kontrol standartları tebliğine uyum süreci | 3 | | | 30 |
| 48 | Bütçenin hazırlanması, görüşülmesi ve onaylanma süreci | 3 | | | 25 |
| 49 | İnşaat ve tüketim malzemelerinin kayıt, takip ve kontrol işlemleri | 3 | | | 25 |
| 50 | Doğal kaynak suları, su ürünleri yetiştirme sahalarının ihale edilmesi | 3 | | | 20 |
| 51 | Kişilerden alacaklar hesabı | 3 | | | 20 |

| | | | | | |
|----|---|---|--|--|----|
| 52 | Evrak kayıt sistemi ve yazışma kuralları | 3 | | | 20 |
| 53 | Kurumun taraf olduğu dava ve icra takibi ile ilgili işlemler | 3 | | | 25 |
| 54 | Yedek parçaların kodlama, kayıt, takip ve kontrol işlemleri | 3 | | | 20 |
| 55 | E-devlet projesi işlemleri | 3 | | | 20 |
| 56 | Yayın hizmetleri, basılı ve görsel malzeme alımı | 3 | | | 20 |
| 57 | Sivil savunma ve güvenlik tedbirlerinin alınması işlemleri | 3 | | | 20 |
| 58 | Kaçak yapıların denetimi | 3 | | | 25 |
| 59 | Personel tedavi ödemeleri | 3 | | | 30 |
| 60 | Bilgi işlem faaliyetlerinin planlanması, koordinasyonu ve teknik hizmet işlemleri | | | | |
| 61 | İmar planları, parselasyon planları, ifraz ve tevhit işlemlerinin kontrol ve onayı | | | | |
| 62 | Arşiv ve dökümantasyon işlemleri | | | | |
| 63 | Yolların yapım, bakım ve onarım işlem süreci | | | | |
| 64 | Kültür ve turizm hizmetleri işlemleri | | | | |
| 65 | Hak sahiplerine ilişkin icra işlemleri ve vergi borcu | | | | |
| 66 | Sendika ve toplu iş sözleşmeleri işlemleri | | | | |
| 67 | Tarımsal sulama hizmetleri işlem süreci | | | | |
| 68 | Kadro işlemleri (işçi ve memur kadrolarının ihdas, iptal ve değişiklikleri) | | | | |
| 69 | Taşınmaz mal envanter, kayıt, dosyalama süreçleri | | | | |
| 70 | Tespit, ecrimisil ve tahliye işlemleri | | | | |
| 71 | Elektrik, su, doğalgaz ile telefon, internet ve faks işlemleri (ödeme, abonelik ve bakım işlemleri) | | | | |
| 72 | İzinler (yıllık, hastalık, ücretsiz izinler vb) | | | | |
| 73 | Bütçe kesin hesabı hazırlanma süreci | | | | |
| 74 | Taşınır mal işlemleri | | | | |
| 75 | Stratejik plan ve performans programı işlemleri | | | | |
| 76 | Performans değerlendirme işlemleri (5302 sayılı Kanun 36. md) | | | | |
| 77 | Meclis kararları ile ilgili ilanlar, duyurular ve meclis kararlarının takibi | | | | |
| 78 | Encümenin oluşumu, gündemin hazırlanması ve kararların birimlere dağıtımı | | | | |
| 79 | Aynı yardım işlemleri (yiyecek, giyim ve yakacak vb) | | | | |

| | | | | | |
|--|---|--|------------|------------|------------|
| | Denetim Faaliyetleri Toplamı | | 540 | 520 | 515 |
| | Danışmanlık Faaliyetleri | | --- | --- | --- |
| | Eğitim Faaliyetleri (Program içi / program dışı) | | 50 | 45 | 45 |
| | İhtiyat İçin Ayrılan Denetim Kaynağı | | | | |
| | Program Dışı Denetim Faaliyetleri | | 40 | 45 | 45 |
| | Program Dışı Danışmanlık Faaliyetleri | | 50 | 60 | 70 |
| | Toplam Denetim Kaynağı (adam/gün) | | 680 | 670 | 675 |

EK - 4. 2009 YILI DENİZLİ İL ÖZEL İDARESİ İÇ DENETİM PROGRAMI

| 2009 YILI İÇ DENETİM PROGRAMI EKİ ÇİZELGE | | | | | | |
|---|--|--------------|------------------|---------|--------------------------|--------------------|
| İÇ DENETİM FAALİYETLERİ | | | | DENETÇİ | TARİH | SÜRE (Adam/Gün) |
| Denetim Yönetimi Faaliyetleri | | | | X | | 15 |
| | | | | Y | | 15 |
| | | | | Z | | 15 |
| Denetim Faaliyetleri | | | | | | |
| Denetlenen Alanlar | Denetlenen Birim | Denetim Türü | Risk Önceliği | | | |
| İhale işlemleri (doğrudan temin dahil) | İmar Kentsel İyileştirme Müd. Kültür ve Sosyal İşler Müdürlüğü | Uygunluk | 1 | X | 19/01/2009 13/03/2009 | 40 |
| İhale işlemleri (doğrudan temin dahil) | Sağlık Hizmetleri Müdürlüğü | Uygunluk | 1 | Z | 19/01/2009 20/02/2009 | 25 |
| Su ve Kanal Hizmetleri ihaleleri ile yol şubesi ihaleleri | Su ve Kanal Hizmetleri Müd. Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü | Uygunluk | 1 | Y | 02/02/2009 10/04/2009 | 50 |
| Bakım ve onarım ihaleleri ile doğrudan temin usulü ile yapılan alımlar | Eğitim Hizmetleri Müd. | Uygunluk | 1 | Z | 02/03/2009 26/05/2009 | 60 |
| İhale işlemleri (doğrudan temin dahil) | Destek Hizmetleri Müd. | Uygunluk | 1 | Y | 20/04/2009 30/06/2009 | 50 |
| Yapım işleri, mal ve hizmet alım ihaleleri | Eğitim Hizmetleri Müd. | Uygunluk | 1 | X | 11/05/2009 20/07/2009 | 50 |
| İhale işlemleri (doğrudan temin dahil) | Strateji Geliştirme Müd. | Uygunluk | 1 | Z | 08/06/2009 03/07/2009 | 20 |

| | | | | | | |
|---|------------------------------------|-----------------|---|---|--------------------------|------------|
| İhale işlemleri (doğrudan temin dahil) | Tarımsal Hizmetler Müd. | Uygunluk | 1 | Y | 06/07/2009 07/08/2009 | 25 |
| Duble yol ihaleleri ve makine ikmal şubesi ihaleleri | Yol ve Ulaşım Hizmetleri Müdürlüğü | Uygunluk | 1 | Z | 20/07/2009 29/09/2009 | 50 |
| İhale işlemleri (doğrudan temin dahil) | Çevre Koruma ve Kontrol Müdürlüğü | Uygunluk | 1 | X | 17/08/2009 18/09/2009 | 25 |
| Maaş ve diğer ücret ödeme işlemleri (işçi, memur, sözleşmeli, geçici işçi vs) | Tüm Birimler | Uygunluk Sistem | 1 | Y | 05/10/2009 02/12/2009 | 40 |
| Taşınmaz mal satış, devir, trampa, tahsis, kiralama ve irtifak hakkı tesisi işlemleri | Tüm Birimler | Uygunluk Sistem | 1 | X | 05/10/2009 02/12/2009 | 40 |
| İşlemlerin muhasebeleştirilme süreçleri | Mali Hizmetler Müd. | Uygunluk Sistem | 1 | Z | 12/10/2009 09/11/2009 | 20 |
| | | | | | | |
| | | | | | | 540 |
| Danışmanlık Faaliyetleri | | | | | | --- |
| --- | | | | | | |
| --- | | | | | | |
| Eğitim Faaliyetleri | | | | | | |
| İhtiyat İçin Ayrılan Denetim Kaynağı | | | | | | |
| Program Dışı Denetim Faaliyetleri | | | | | | 40 |
| Program Dışı Danışmanlık Faaliyetleri | | | | | | 50 |
| Program Dışı Eğitim Faaliyetleri | | | | | | 50 |
| | | | | | | 140 |
| Toplam Denetim Kaynağı (adam/gün) | | | | | | 680 |

EK - 5. İÇ DENETİMİN İL ÖZEL İDARELERİNDE YAPILANMASINA VE İŞLEYİŞİNE YÖNELİK ANKET ÇALIŞMASI

ANKET FORMU

Sayın: İç Denetçi,

Bu anket Pamukkale Üniversitesi Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı Başkanlığında, “Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği” konu başlıklı yüksek lisans tez çalışması ile ilgili olarak düzenlenmiştir. Bu anket çalışması ile iç denetimin görünüşünün il özel idarelerindeki durumunu ortaya koymak amaçlanmaktadır. Ankette sorulan sorular tamamen bilimsel amaçlıdır.

Bu anketin güvenilirliğinin, tarafsızlığının ve amacına ulaşmasının sağlanması için lütfen soruların dikkatlice cevaplandırılmasını rica ediyoruz. Vereceğiniz bilgiler kesinlikle gizli tutulacaktır ve talep ettiğiniz takdirde çalışma sonuçları size gönderilecektir. Göstermiş olduğunuz ilgiye, ayırdığınız zamana saygı duyar, katılımınız için teşekkür ederiz.

Yrd. Doç. Dr. S.Yaman KOÇAK
Kamu Yönetimi Bölümü
Pamukkale Üniversitesi

Tamer KAVAKOĞLU
Yüksek Lisans Öğrencisi

1.BÖLÜM: KİŞİSEL BİLGİLER

Aşağıdaki sorularda uygun gördüğünüz seçeneği işaretleyiniz.

- 1- Cinsiyetiniz () Erkek () Kadın
- 2- Yaşınız () 25-34 () 35-44 () 45-54 () 55 Üstü
- 3- Eğitim Durumunuz () Yüksekokul () Lisans () Lisansüstü () Doktora
- 4- Önceki Göreviniz () Vergi Denetmeni () Milli Emlak Denetmeni
() Muhasebe Denetmeni () Diğer

5- Kaç yıldır iç denetçi / denetim elemanı olarak çalışmaktasınız

| a) İç Denetçi olarak çalıştığınız süre | b) Önceki mesleğinizde çalıştığınız süre |
|--|--|
| () 1 yıl | () 1 – 5 yıl |
| () 2 yıl | () 6 – 10 yıl |
| () 3 yıl | () 11 – 15 yıl |
| () 4 yıl | () 16 -20 yıl |
| | () 21 yıldan fazla |

2.BÖLÜM: MESLEĞE YÖNELİK BİLGİLER

6- 10.10.2009 tarihine kadar iç denetim metodolojisine uygun kaç iç denetim gerçekleştirdiniz

() Hiç () 1 () 2 () 3 () 4 () 5 () ...

7- İl Özel İdarelerinde iç denetime yeterince önem verildiğine inanıyor musunuz?

- () Evet
() Kısmen
() Hayır

8- Yeterince önem verilmediği görüşünde iseniz (kısmen veya hayır diyorsanız) , bunun nedenlerine ilişkin aşağıdaki yargılara katılma düzeyinizi belirtiniz.

| | Kesinlikle katılmıyorum | Kısmen katılmıyorum | Kararsızım | Kısmen katılıyorum | Kesinlikle katılıyorum |
|---|-------------------------|---------------------|------------|--------------------|------------------------|
| a- Gerekli bir uygulama olarak görülmemektedir. | | | | | |
| b- Alt kademe yöneticileri direnmektedirler. | | | | | |
| c- Üst kademe yöneticileri direnmektedirler. | | | | | |
| d- Yeterli donanımına sahip iç denetim elemanı bulunmamaktadır. | | | | | |

9- Üst yönetici olarak vali - iç denetim ilişkisine yönelik aşağıdaki yargılara katılma düzeyinizi belirtiniz.

| | Kesinlikle katılmıyorum | Kısmen katılmıyorum | Kararsızım | Kısmen katılıyorum | Kesinlikle katılıyorum |
|--|-------------------------|---------------------|------------|--------------------|------------------------|
| a- İç kontrol sisteminin kurularak bunun iç denetim tarafından değerlendirilmesinin yapılması konusundaki farkındalık üst yönetici tarafından bilinmektedir. | | | | | |
| b- Disiplin ve sicil amirinin üst yönetici olması doğrudur. | | | | | |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| c- İşimi yaparken üst yöneticiye ulaşmada zorluk çekmiyorum. | | | | | |
| d- İç denetim kapsamı dışında, üst yöneticinin talimatı çerçevesinde soruşturma yapıyorum. | | | | | |
| e- İç denetçi olarak doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak çalışmaktayım. | | | | | |
| f- İç Denetim Yönergesi üst yönetici tarafından imzalanarak yürürlüğe girmiştir. | | | | | |
| g- İç denetim planı ve programı üst yönetici tarafından onaylanıp yürürlüğe girmiştir. | | | | | |
| h- İç denetim planı ve programı yapılması esnasında üst yöneticinin isteği doğrultusunda bazı değişiklikler yapılmıştır. | | | | | |
| i- Denetim çalışmalarınızda üst yöneticiden yeterli düzeyde destek alıyorum. | | | | | |

10- İç denetim tanımı aşağıdaki noktaları vurgulamaktadır. Kamu kurumlarındaki iç denetim uygulamalarını temel alarak, aşağıdaki ifadelere katılma derecenizi belirtiniz.

| | Kesinlikle katılmıyorum | Kısmen katılmıyorum | Kararsızım | Kısmen katılıyorum | Kesinlikle katılıyorum |
|--|-------------------------|---------------------|------------|--------------------|------------------------|
| a- Bağımsız bir fonksiyondur. | | | | | |
| b- Güvence ve danışmanlık işlevi görür. | | | | | |
| c- İdaredeki işlemleri geliştirir ve idareye artı değer katar. | | | | | |
| d- İç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasına yardımcı olur. | | | | | |
| e- Yönetimde etkinlik sağlanmasına yardımcı olur. | | | | | |
| f- Risk yönetiminde idareye katkı sağlar. | | | | | |

11-İdarenizde iç denetimin uygulanma düzeyiyle ilgili aşağıdaki yargılara katılma düzeyinizi belirtiniz.

| | Kesinlikle katılmıyorum | Kısmen katılmıyorum | Kararsızım | Kısmen katılıyorum | Kesinlikle katılıyorum |
|--|-------------------------|---------------------|------------|--------------------|------------------------|
| a- İdaremizde iç denetim konusunda çalışan verimli bir ekip bulunmaktadır | | | | | |
| b- İdaremizde iç denetim süreci etkin bir şekilde yürütülmektedir | | | | | |
| c- İç denetim sürecinde ulaşılan bulgular, üst yönetime düzenli bir şekilde raporlanmaktadır. | | | | | |
| d- İç denetime ilişkin raporlar, üst yönetim tarafından dikkate alınmaktadır. | | | | | |
| e- Alt kademe yöneticileri iç denetim raporlarındaki bulgular doğrultusunda gereğini yapıyorlar. | | | | | |

12- İç denetimin işleyişine yönelik aşağıdaki yargılara katılma düzeyinizi belirtiniz.

| | Kesinlikle katılmıyorum | Kısmen katılmıyorum | Kararsızım | Kısmen katılıyorum | Kesinlikle katılıyorum |
|---|-------------------------|---------------------|------------|--------------------|------------------------|
| a-İşin nasıl yürütüleceğine kendi başıma karar vermede serbestim. | | | | | |
| b- Kurumumda emekli olacağım güne kadar çalışırım. | | | | | |
| c- İç denetçi olarak aldığım maaş beni tatmin ediyor. | | | | | |
| d-İç denetçilikte rotasyon olmaması benim için önemlidir. | | | | | |
| e-İç denetim sertifikasının sınıflandırılması (derecelendirilmesi) ve bunun özlük olarak desteklenmesi iç denetçilik mesleğinde motivasyonu arttırır. | | | | | |
| f-Kurumun karşılaştığı her sorunu kendi sorunum gibi hissediyorum. | | | | | |

ÖZGEÇMİŞ

| | |
|--------------------------------|--|
| Adı Soyadı | : Tamer KAVAKOĞLU |
| Anne Adı | : Hafize |
| Baba Adı | : Sait |
| Doğum Yeri ve Tarihi | : Niğde / 01.02.1977 |
| Lisans Eğitimi | : İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Uluslararası İlişkiler Bölümü |
| Mezuniyet Tarihi | : 1999 |
| Çalıştığı Yer ve Görevi | : Denizli İl Özel İdaresi – İç Denetçi |
| Yabancı Dil | : İngilizce |