

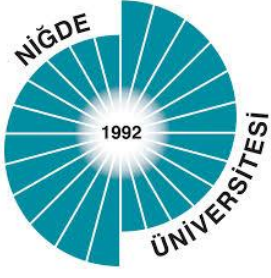
T.C.
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**KAMUDA İÇ DENETİMİNDE İÇ DENETİM PLAN VE
PROGRAMININ HAZIRLANMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Ece BERBER

Niğde
2014



T.C.
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**KAMUDA İÇ DENETİMİNDE İÇ DENETİM PLAN VE
PROGRAMININ HAZIRLANMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Ece BERBER

Danışman

Doç. Dr. Haluk BENGÜ

Niğde

2014

ONAY SAYFASI

Doç.Dr. HALUK BENGÜ danışmanlığında ECE BERBER tarafından hazırlanan "Kamuda İç Denetiminde İç Denetim Plan ve Programının Hazırlanması" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İŞLETME Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih:

JÜRİ :

Danışman : Doç.Dr. Haluk BENGÜ

Üye : Prof.Dr. M. Balıoğlu Öztürk

Üye : Yrd. Doç. Dr. Okyay UGAN

ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Mehmet ÖZEL
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum ‘‘Kamu İ Denetiminde İç Denetim Plan ve Programının Hazırlanması’’ başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldııkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 02/07/2014.

Ece BERBER

ÖNSÖZ

Son yıllarda tüm dünyada etkin hale gelen “kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verilebilirlik” anlayışı gereği kamuda iç denetim sistemi geliştirilmiştir. Türkiye’de iç denetim sisteminin kanunlara ve diğer tüm mevzuata uygun bir şekilde yürütülebilmesi sağlam kararlar alabilmek açısından önemlidir.

Bu tez çalışmasında, kamu sektöründe, karar alabilme amacıyla kullanılan plan ve program hazırlama uygulamaları, ilgili mevzuat ve düzenlemelere uygun olarak yapılmıştır.

Tezin hazırlanması aşamasındaki katkılarıyla danışmanım Sayın Doç. Dr. Haluk BENGÜ hocama ilgi ve desteğinden dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışması boyunca benden desteğini esirgemeyen ve her daim yanımda olan babam Yüksel BERBER, annem Mehtap BERBER ve ağabeyim Mustafa BERBER’e ayrıca dostlarım Zeynep AKGÜN, Kamer SİRKINTI ve Ayşe Püren SAVRUN’a sonsuz sevgi ve teşekkürlerimi sunuyorum.

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KAMU İÇ DENETİMİNDE İÇ DENETİM PLAN VE PROGRAMININ HAZIRLANMASI

Ece BERBER

Yüksek Lisans Tezi, Muhasebe Finansman Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Haluk BENGÜ

Türkiye’de iç denetim, son yıllarda hızla gelişmekte olan bir iç kontrol faaliyetidir. Önceleri özel sektörde daha yaygın olan iç denetim, artık kamu sektöründe de hızla gelişmeye başlamıştır. Bu hızlı gelişimin en büyük nedenlerinden biri, 1999 yılı itibariyle müzakerelerin başladığı Avrupa Birliğine uyum standartları gereğidir. Uyum standartlarına göre Türkiye’de kamu kurumlarında etkili bir iç denetim birimi kurulacak ve alanında uzman denetçiler bu birimlerde istihdam edilecektir. Yapılan çalışmalarla kamu sektöründe iç denetim resmi olarak, 24.12.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanunuyla başlamıştır. Bu kanun sayesinde ülke geneli tüm kamu kurum ve kuruluşlarında esaslı bir iç denetim birimi yapılandırması öngörülmüştür. Yapılandırılan bu iç denetim birimlerindeki iç denetçiler tarafından hazırlanan üç yıllık plan ve bir yıllık program ile denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeleri beklenmiştir.

Bu tez çalışmasında öncelikle denetim ve iç denetiminin kavramları üzerinde durulmuş, sonrasında kamu sektöründe iç denetim tarihsel gelişimiyle anlatılmış ve kamu iç denetimi standartlarına yer verilmiştir. Tez çalışmasının uygulama kısmında ise kamu iç denetiminde üç yıllık plan ve yıllık program hazırlanması uygulaması yapılarak bu doğrultuda bilgi verilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Denetim, Kamuda İç Denetim, Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlanması

SUMMARY

MASTERTHESIS

PREPARING THE INTERNAL AUDITING PROGRAM OF THE INTERNAL AUDITING IN PUBLIC

Ece BERBER

**Post Graduate (Master) Thesis,
Business Administration Department Thesis
Advisor: Associate Professor Haluk BENGÜ**

Internal audit in Turkey is an in-house checking activity which has developed recently. Previously more prevalent in private sector, internal audit has now been developing in the public sector, too. One of the major reasons for this quick development is the compliance with the European Union standards for which negotiations started in 1999. According to these compliance standards, Turkey must establish an effective internal audit unit in public institutions, where auditors with relevant expertise must be employed. Internal audit officially started with the Law on Financial Management and Checking of Public Institutions, with the number 5018, which was published in the Official Gazette dated 24.12.2003. Pursuant to this law, a strong internal audit unit should be structured in all public institutions and agencies across the country. These units are supposed to conduct the audits through the quarterly plans and a yearly program, prepared by auditors in these newly structured internal audit units.

In this thesis, the concept of audit and internal audit was explained which was then followed by the historical development of internal audit in the public sector, along with the internal audit standards required in the public sector. In the application part of the thesis, a quarterly plan and a yearly program was actually implemented and information was provided to this effect.

Keywords: Audit, Internal Audit, Internal audit in public sector, Preparation of Plan and Program for Internal Audit of Public Institutions

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	i
TEŞEKKÜR.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLoların LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLERİN LİSTESİ.....	xi

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİM KAVRAMI

GİRİŞ.....	1
1.1. DENETİM KAVRAMI.....	3
1.1.1. Denetimin Tanımı ve Önemi.....	3
1.1.2. Denetim Türleri.....	4
1.1.2.1. Faaliyet Denetimi.....	4
1.1.2.2. Uygunluk Denetimi.....	5
1.1.2.3. Finansal Tabloların (Muhasebe) Denetimi.....	5
1.1.2.4. İç Denetim.....	6
1.1.2.5. Bağımsız Denetim.....	7
1.1.3. Denetim Standartları.....	7
1.1.3.1. Genel Standartlar.....	8
1.1.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı.....	8
1.1.3.1.2. Bağımsız Davranma Standardı.....	9
1.1.3.1.3. Mesleki Özen Standardı.....	9
1.1.3.2. Çalışma Alanı Standartları.....	10

1.1.3.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı.....	10
1.1.3.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi.....	11
1.1.3.2.3. Kanıt Toplama Standardı.....	11
1.1.3.3. Raporlama Standartları.....	11
1.1.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı.....	11
1.1.3.3.2. Devamlılık İlkesi.....	12
1.1.3.3.3. Açıklayıcı Bilgiler Standardı.....	12
1.1.3.3.4. Denetçi Görüşü Standardı.....	12
1.2. İÇ DENETİM KAVRAMI.....	13
1.2.1. İç Denetimin Tanımı.....	13
1.2.2. İç Kontrol Sistemi.....	14
1.2.2.1. İç Kontrol Sisteminin Yapısı.....	15
1.2.2.2. İç Kontrol Sisteminin COSO Yapısı.....	15
1.2.2.2.1. Kontrol Çerçevesi.....	16
1.2.2.2.2. Risklerin Tespiti.....	16
1.2.2.2.3. Kontrol Faaliyetleri.....	16
1.2.2.2.4. Bilişim ve İletişim.....	17
1.2.2.2.5. İzleme.....	17
1.2.2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	17
1.2.2.4. İç Denetimin İç Kontrol Sistemiyle İlişkisi.....	18
1.2.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	19
1.2.4. İç Denetimin Faydaları.....	20
1.2.5. İç Denetçi.....	21
1.2.6. Türkiye’de İç Denetimin İşleyişini Etkileyen Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar.....	24
1.2.6.1. İç Denetçiler Enstitüsü.....	24

1.2.6.2. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu.....	24
1.2.6.3. Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü.....	25
1.2.6.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	26
1.2.7. İç Denetimde Risk Kavramı ve Denetimi.....	27
1.2.7.1. Risk Kavramı.....	27
1.2.7.2. Risk Denetimi.....	28

İKİNCİ BÖLÜM

KAMUDA İÇ DENETİM

2.1. Kamuda İç Denetime Geçiş.....	29
2.1.1. Kamuda İç Denetime Geçişin Tarihsel Gelişimi.....	31
2.1.2. Kamu Sektöründe İç Denetim Sisteminin Önemi ve Gerekliği.....	32
2.1.3. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim Kurgusu.....	33
2.2. Kamu Denetçisi.....	36
2.2.1. Kamu Denetçisi Olma Şartları.....	36
2.2.2. Kamu Denetçisinin Görev ve Sorumlulukları.....	43
2.3. Uluslararası Kamu İç Denetimi Standartları.....	43
2.3.1. Nitelik Standartları.....	44
2.3.1.1. Amaç, Yetki ve Sorumluluklar.....	44
2.3.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	45
2.3.1.3. Yetkinlik.....	46
2.3.1.4. Kalite Güvence ve Geliştirme Programları.....	47
2.3.2. Çalışma Standartları.....	48
2.3.2.1. İç Denetim Faaliyetleri Yönetimi.....	49
2.3.2.2. İşin Niteliği.....	50
2.3.2.3. Görev Planlaması.....	52

2.3.2.4. Görevin Yürütülmesi.....	54
2.3.2.5. Sonuçların Raporlanması.....	54
2.3.2.6. İlerlemenin İzlenmesi.....	55
2.3.2.7. Yönetimin Riski Üstlenmesi.....	56
2.4. Kamu İç Denetimi Kapsamında Yürütülen Denetim Türleri.....	56
2.4.1. Düzenlilik Denetimi.....	57
2.4.2. Performans Denetimi.....	58
2.4.3. Mali Denetim.....	59
2.4.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	59
2.4.5. Sistem Denetimi.....	60
2.5. Kamu İç Denetiminde Uluslararası Sertifikasyon.....	60
2.5.1. Uluslararası İç Denetçi Sertifikası (CIA).....	60
2.5.2. Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası (CCSA).....	61
2.5.3. Uluslararası Finansal Hizmetler Denetçisi (CFSA).....	61
2.5.4. Uluslararası Kamu İç Denetimi Sertifikası (CGAP).....	61

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMUDA İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN YÖNETİLMESİ VE PLAN PROGRAM HAZIRLANMASI UYGULAMASI

3.1. Kamuda İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetilmesi.....	62
3.1.1. Planlama ve Kaynak Yönetimi.....	64
3.1.2. İletişim.....	64
3.1.3. Politika ve Prosedürler.....	65
3.1.4. Sürekli Mesleki Gelişimi.....	65
3.1.5. Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	65
3.1.6. Kalite ve Güvence Geliştirme Programı.....	66
3.1.7. Kapsamlı Görüşün Oluşturulması.....	67

3.1.8. Dönemsel Raporlama.....	68
3.1.9. İç Denetim Faaliyet Raporu.....	69
3.2. Plan ve Programın Hazırlanması.....	71
3.2.1. Denetim Evreninin Belirlenmesi.....	71
3.2.2. Makro Risk Değerlendirmesi.....	74
3.3. Uygulama.....	75
3.3.1. Yapısal Risklerin Tanımı.....	76
3.3.2. Risklerin Ağırlığı.....	78
3.3.3. Risklerin Analizi.....	80
3.3.4. Birinci Risk Sıralaması.....	89
3.3.5. İkinci Risk Sıralaması.....	91
3.4. İç Denetim Planının Hazırlanması.....	93
3.5. İç Denetim Programının Hazırlanması.....	102
3.6. İç Denetim Plan Ve Programının Onaylanması.....	108
SONUÇ.....	109
KAYNAKÇA.....	110

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	8
Tablo 2: İç Denetçi-Bağımsız Denetçi Karşılaştırılması.....	23
Tablo 3: Fiilen Görev Yapmakta Olan Denetçilerin Eski Görev Unvanlarına Göre Dağılımları.....	39
Tablo 4: İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurum Sayısı ve İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısı.....	41
Tablo 5: İDDK Tarafından 2007-2008 Tarihleri Arasında Yayınlanan Yardımcı Kaynaklar.....	62
Tablo 6: Denetim Evreni Tanımlama Düzeyi.....	73
Tablo 7: Etki ve Olasılık Faktörü Örnekleri.....	75
Tablo 8: Risk Faktörleri Tablosu.....	77
Tablo 9: Kullanılan Risk Kriterleri ve Değerlendirme Ölçeğinin Tanımlanması...	79
Tablo 10: Risk Analizi Tablosu.....	83
Tablo 11: Risk Sıralamasında Risk Aralıkları.....	89
Tablo 12: Denetim Alanlarının Toplam Risk Puanlarının Görülmesi (Birinci Risk Sıralaması).....	90
Tablo 13: İkinci Risk Sıralaması.....	92
Tablo 14: İç Denetim Planı.....	97
Tablo 15: İç Denetim Programı.....	105

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: İç Denetimin Faydaları Şeması.....	21
Şekil 2: Kamu Mali Kontrol Sisteminin Yeni Yapılanması.....	30
Şekil 3: Kamu iç Denetiminin Değişen Odağı.....	33
Şekil 4: 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim.....	35

GİRİŞ

İşletmelerin her geçen gün “daha az maliyet, daha çok kar” gayesiyle hareket ettiği dünyada, işletmeler daha az hatalarla adımlar atabilmek ve kararlar verebilmek için etkili bir yönetime ihtiyaç duyarlar. Etkili yönetim düzgün kurulmuş bir denetim ve kontrol mekanizmasına sahip olmalıdır. Bu sayede alınacak kararlar daha düzgün bir zemine oturtularak daha az hata ihtimalli olacaktır. Bu kontrol mekanizması denetim ve iç denetimle sağlanır. İşletmede kurulan etkin denetim mekanizması sayesinde olası hatalar tercih aşamasında engellenir. Denetim ve iç denetim ne kadar tarafsız ve bağımsız olursa o kadar güvenilir sonuçlar verir. Bu yüzden denetim faaliyetinin önemi ve gereği otoriteler tarafından göz ardı edilmemiş, bu amaç için seçkin kurumlar kurularak belli standartlar getirilmiştir.

Dünyada iç denetimin kurulması ve geliştirilmesi için kurulan seçkin kurumlardan biri olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) tanımına göre iç denetim, “bir kurumun faaliyetlerini gerçekleştirmek ve değer katmak gayesiyle yapılan bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık faaliyetidir”. Bu tanım baz alındığında iç denetim faaliyetinin kurumun faaliyetlerine danışmanlık ve güvence sağladığı söylenebilir. Bu durum iç denetim sisteminin günümüz dünyasında düşünüldüğünde bir kurumun olmazsa olmazlarından biri olduğunu göstermektedir. Türkiye, iç denetim sisteminin dünyada hızla gelişmesine kayıtsız kalmamış zamanla öncelikle köklü firmalarda iç denetim birimleri kurulmuştur. Sonrasında da iç denetim birimleri diğer tüm özel işletmelerde yaygınlaşmaya başlamıştır.

Kamu sektöründeki hesap verilebilme anlayışından yola çıkarak, 1999 yılı itibariyle Helsinki Zirvesi'yle başlayan Avrupa Birliği müzakereleri gereğince, Avrupa Birliği'nin Türkiye'deki kamu kurum ve kuruluşlarında etkili bir iç denetim birimi kurulması isteği üzerine Türkiye'de kamu kuruluşlarında iç denetim birimi yapılandırılmaları başlamıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarında istihdam edilmek üzere

ilk iç denetçi atamaları, 22 Aralık 20015 tarihinde ilan edilen 5436 sayılı Kanunla kamuda denetim (muhasabe denetmeni, vergi denetmeni vb) tecrübesi bulunan personellerden yapılmıştır.

Kamu sektöründe iç denetçilerin atanmasının ardından bir sonraki adım, bünyesinde iç denetim birimi kurulan kamu kurumunun ne şekilde denetleneceğinin belirlenmesi olmuştur. Bu bağlamda Maliye Bakanlığı tarafından Türkiye’de kamu iç denetimin gelişimi için kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu baz alarak kamu iç denetimi standartlarını belirlemiş ve denetimin nasıl yapılacağını, hangi aşamalarda hangi kurallara uyulacağını standartlaştırmıştır. Bu standartları resmi internet sitesi olan www.iddk.gov.tr’de açıkladığı “Kamu İç Denetim Rehberi” ile tüm kamuoyuna duyurmuştur. Kamu İç Denetim Rehberinin yayınlanmasıyla, kamu sektöründe iç denetim sistemi belli şartlar ve standartlarla kurulmaya başlanmıştır.

Bu çalışmanın birinci kısmında, denetim ve iç denetim kavramları tanımlanarak açıklanmıştır. Çalışmanın ikinci kısmında ise kamu iç denetimi tanımlanmış ve geçiş aşamaları anlatılmıştır. Çalışmanın üçüncü ve son kısmında ise Kamu İç Denetim Rehberi baz alınarak iç denetim plan ve program hazırlanması hakkında bir uygulama yapılmıştır.

Çalışmanın uygulama kısmında öncelikle, kamu iç denetimi faaliyetlerinin yönetilmesinde İDDK tarafından yayınlanan, denetçinin uyması gereken kurallar anlatılmıştır. Dokuz başlık altında toplanan bu kurallar: Uygun planlama ve kaynak yönetimi yapmak, etkili bir iletişim yöntemi kurmak, politika ve prosedürleri belirlemek, sürekli mesleki gelişimini sürdürmek, tarafsız ve bağımsızlığını korumak, kalite ve güvence geliştirme programını düzenlemek, kapsamlı görüş oluşturmak, dönemsel raporlama yapmak ve iç denetim faaliyet raporunu hazırlamaktır. Bu kurallar doğrultusunda denetçinin plan hazırlarken uyması gereken kurallar ve teknikler anlatılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİM KAVRAMI

Günümüzde işletmeler, ekonomik faaliyetlerdeki etkinlikleriyle daha çok önem kazanmıştır. Bu önem sağlam ve güvenilir verilere olan ihtiyaç artmıştır. Bu gereklilik karşısında denetim kavramı ortaya çıkmış, işletmelerin tarafsız ve şeffaf bilgi paylaşımı kaçınılmaz bir gereklilik haline dönüşmüştür.

1.1. DENETİM KAVRAMI

Örgütlerin en önemli yapı taşlarından olan yönetimin varlığı sıkı bir denetim gerektirdiğinden, denetimin yönetimle eş zamanlı ortaya çıktığını ve geliştiği söylenebilir. Denetim kavramı şöyle tanımlanabilir: “Denetim, bir faaliyetin neticelerinin mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların planlanandan ayrıldığı yerlerde düzeltmelerin yapılması” olarak tanımlanabilir (Okur, 2007:3).

Türk Dil Kurumu tarafından denetim şöyle tanımlanmıştır: “Bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmek” (Kesik, 2005:96). Denetim mekanizması, işlemeden örgütlerin kendi kendilerine eksiksiz bir faaliyet göstermesi durumuna çok ender rastlanır. Bu nedenle denetim zorunlu bir ihtiyaçtan doğmaktadır (Bozkurt, 2013:56).

1.1.1. Denetim Tanımı ve Önemi

İşletmelerin faaliyetleri; sadece kendilerini değil, bir takım başka kişi ve kuruluşları da alakadar eder. Genel olarak bu topluluğa ‘üçüncü kişiler’ veya ‘işletme ilgilileri’ adı verilir. Bu kuruluşlara; ortaklar, yatırımcılar, kredi veren

kurumlar, danışmanlık şirketleri, kamuoyu, kamu kuruluşları v.b. şeklinde örnek gösterilebilir (Ataman vd. 2001:13).

İşletme ilgilileri, İşletmeyle ilgili alınacak kararlarda bilgiye ihtiyaç duyarlar. Alınacak kararlardan en iyi şekilde yararlanabilmek için bu bilgilerin güvenilir olması şarttır. Bu ihtiyaç ‘denetim’ olgusunu ortaya çıkarmıştır. Yani açıklamalarla denetimi şöyle tanımlanabilir: “Ekonomik faaliyet ve diğer olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara iletmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları irdeleyip değerlendiren sonrada sonucunu muhataplara bildiren sistematik bir süreçtir”. (Güçlü, 2011:1).

Denetim tanımlarından hareketle denetimin bazı özellikleri şöyle sıralanabilir (Haftacı, 20112):

- Denetimin konusunu oluşturan çalışmalar belirli bir dönem içinde yapılır,
- Denetim, önceden belirlenmiş ölçütlere göre yapılır
- Denetim, mesleğinde uzman kişilerce yapılır,
- Denetim çalışmalarında, elde edilen sonuçlar bir rapor halinde yönetime ve ilgililere sunulur

1.1.2. Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerinin türlerine göre sınıflandırıldığında tüm kaynaklar görüş birliği içindedir. Dolayısıyla tüm kaynakları derleyerek denetim türlerini dört başlık altında toplayabiliriz (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:11)

1.1.2.1. Faaliyet Denetimi

1960 lı yıllardan beri gelişmeye başlayan bu denetim türü, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini denetlemeye yöneliktir. Faaliyet denetimi

işletmede, önceden belirlenmiş usul ve yöntemlere göre yapılan faaliyetlerin bu ölçütlere uygun olarak uygulanıp uygulanmadığını kontrol eder. Bu denetim genellikle kamu iç denetçileri ve iç denetçiler tarafından yürütülür (Bakır, 2003:20).

Faaliyet denetimi, sadece muhasebe işlemleriyle sınırlı değildir. İşletmenin diğer işlevleriyle de yakından ilgilenir. Bundan dolayı uygulama alanı oldukça geniştir. Örneğin, üretim yönetimi, pazarlama planlaması, örgütü yapısı, bilgi işlem faaliyetleri gibi uygulamalarda bu denetime tabidir (Bozkurt,2010:29).

1.1.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, kurumun resmi otoritelerce yürürlüğe konulmuş olan vergi, iş kanunları gibi mevzuatların veya işletmenin üst yöneticilerinin kurumu daha kolay yönetmesi için yönetmelik, talimatname gibi mevzuatlara uygun işlem yapılıp yapılmadığını inceleyen denetim türüdür (Kaval, 2008:11).

1.1.2.3. Finansal Tabloların (Mali) Denetimi

Bazı kaynaklarda muhasebe denetimi olarak geçen finansal tablolar denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenen kriterlere ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumlu olup olmadığını inceleyen denetim türüdür. Finansal tabloların denetimi, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilir. Denetimin konusunu üçüncü kişilere yada vergi dairelerine verilen finansal tablolar oluşturur (Kepekçi, 2000:2).

Finansal tabloların denetimi, tüm idaredaki mali işlemleri dürüstlük odağında kontrol edilmesini ve çoğunlukla kayıtlarla beraber nakit ve ayniyatın ayrıntılarıyla kontrolünü gerektirir. Finansal tabloların denetimini yapan denetçi, bu tabloların değişik amaçlarla da kullanılabilceğini göz önünde tutmalıdır (Tufan, 2012:28)

1.1.2.4. İç Denetim

"Mali nitelikteki faaliyetlerle, mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesi yapılan denetim türüne iç denetim denir. İç denetimin amacı, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin önceden belirlenmiş politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. İşletmelerdeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alan iç denetim, örgütte çok önemli bir kontrol aracıdır" (Güredin, 2000:15).

İç denetimde, göz ardı edilmemesi gereken en önemli konu, iç denetim raporunun içeriğidir. İç denetim raporunda, yapılan denetime ilişkin; giriş, amaç, kapsam, görüş bildirme, denetim bulguları, sonuç ve öneriler paragraflar halinde yer alır. Bu paragrafların içeriği şu şekilde anlatılabilir (Elitaş, 2004:224):

Giriş Paragrafı: Giriş paragrafı kısmı, okuyucunun ilk karşılaşacağı kısımdır. Bu kısımda şu bilgilere yer verilir:

- Yapılan denetimin, olağan bir incelememi yoksa özel bir istek doğrultusunda mı yapıldığını belirtmek
- Gözden geçirilen departmanları belirtmek
- Önceki incelemelerle bir ilişkisi varsa bunu belirtmek
- İncelenen konuyla ilgili açık ve net bilgiler vermek
- İncelemenin kapsadığı dönemi ve incelemede harcanan zamanı belirtmek

Amaç Paragrafı: Yapılan denetimin amaçlarını, ilgililerin rapordan beklediğini anlamasına yardımcı olmak için yapılan yeterli ayrıntılardaki düzenlemelerdir.

Kapsam Kısmı: Bu kısım, incelemenin sınırlarını tanımlamada özellikle önemlidir. Raporun geniş başlığı nedeniyle ilgililerin denetimin kapsamı içinde düşünebileceği alanlar denetlenmişse, bu alanlar açık ve net olarak belirtilmelidir.

Görüş Bildirme Kısmı: Denetçinin, incelemenin sonuçları hakkında bir görüş bildirmesi gerekir. Bu kısımda, denetçinin gözden geçirdiği faaliyetler hakkındaki yargısı yer alır.

Denetim Bulguları Kısmı: Bu kısımda yapılan denetimin sonuçları yer alır. Ayrıca, işlemler için verilen yetkinin kullanımı, gözden geçirilen faaliyetlerin amaçları, işletme faaliyetlerinin yönetim politikaları ve prosedürlerinden sapmalarının önemi ve nedenleri bu bölümde açıklanır.

Sonuç ve Tavsiyeler Kısmı: Sonuç kısmında, birim yöneticisinin almayı kabul ettiği düzeltici önlemler bulunur. Tavsiye kısmı ise iki farklı şekilde olabilir. Birinci türü, denetlenen birim yönetiminin yapması gerektiğine iç denetçinin inandığı fakat yönetimin kabul etmediği öneriler yer alır. İkinci türünde ise daha üst düzeydeki yöneticiler tarafından alınması gereken önlemler bulunur

1.1.2.5. Bağımsız Denetim (Dış Denetim)

Dış denetim olarak ta bilinen bağımsız denetim, işletmenin kendi personeli olamayan, denetçiler tarafından yürütülür. Bu kişilere dış denetçi veya bağımsız denetçi adı verilir. İşletmeyle doğrudan hiçbir bağının olmaması gereklidir (Soydan,2010:42).

1.1.3. Denetim Standartları

Uzun çalışmalar ve deneyimler sonucu elde edilmiş ve geliştirilmiş olan denetim süresince her denetçinin uyması gereken ilkelere “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilir. Bu standartlar, denetim boyunca yapılması gerekenler ve dikkat edilmesi gereken önemli kurallar barındırması açısından bir nevi denetçi kılavuzudur (Selimoğlu vd, 2011:13).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, üç ana başlıktan oluşan toplamda on standart, günümüze kadar önemli bir değişikliğe uğramadan gelmiştir. Bu standartlar, aşağıda tablolanmıştır (Çömlekçi vd, 2010:19).

Tablo 1: “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”

GENEL STANDARTLAR	ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI	RAPORLAMA STANDARTLARI
Mesleki Eğitim ve Deneyim	Planlama ve Gözetim	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum
Bağımsız Davranma	İç Kontrolün İncelenmesi	Devamlılık
Mesleki Özen ve Titizlik	Kanıt Toplama	Açıklayıcı Bilgiler
		Denetçi Görüşü

1.1.3.1. Genel Standartlar

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ilk bölümü genel standartlardan oluşur. Bu kısımda denetçilerin sahip olması gereken özellikler bulunduğundan ‘kişisel standartlar olarak da bilinir.

1.1.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standarda göre, denetimi yapan kişilerin gerekli mesleki eğitime ve deneyime sahip olması gerekir. Denetçilik, lisans eğitimiyle başlar ve gerekli deneyimin kazanılmasıyla çeşitli sınavlar verilerek eğitim süreci devam eder (Mercanoğlu, 2007:10).

Bir denetçinin, muhasebe, finans, denetim, istatistik, ticaret hukuku ve vergi konularına çok iyi hakim olması gereklidir. Ayrıca denetim mesleğini icra edecek kişilerin günün gelişen şartlarına uygun olarak hareket etmesi ve kendisini devamlı olarak yenilemesi gereklidir (Güler, 2010:102)

1.1.3.1.2. Bağımsız Davranma Standardı

İşletme yöneticileri ile diğer bilgi kullanıcıları arasındaki çıkar çatışmaları, denetim fonksiyonunun kimseye bağımlı olmaksızın yerine getirilmesini zorunlu kılar. Bu yüzden denetçinin temel niteliği bağımsızlıktır. Bu standarda tam olarak uyabilmek için, denetçi hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olmak zorundadır. “Gerçekte bağımsızlık, denetçinin denetim görevini yaparken dürüst ve tarafsız davranması anlamına gelir” (Kepekçi, 1995:20). Dürüstlük, mesleğin gerektirdiği dikkat ve itinanın gösterilmesi ve bilgi kullanıcılarını yanıltmamaktır. Tarafsızlık, denetçinin herhangi bir etki altında kalmadan, bağımsızca kendi kararını kendisinin vermesidir. Görünürde bağımsız olmak için ise denetçinin dürüst ve tarafsız davranmadığı sonucu çıkarılacak müşteri ilişkilerinden kaçınması gerekir. Bilgi kullanıcıları denetçilerin bağımsızlığını kuşku ile karşıladıkları durumlarda, denetçinin görüşü değer kaybedecektir. Denetçinin bu kuşkuları gidermek için müşteri ile ekonomik ve iş ilişkisinin olmaması gerekir (Kepekçi, 1995:20).

1.1.3.1.3. Mesleki Özen Standardı

Denetçi denetim görevini ifa ederken tüm olasılıkları dikkate alarak hareket etmeli ve denetim görevinin gerektirdiği ciddiyeti korumalıdır. Denetimin başarılı sonuçlar getirmesi, denetçinin bağımsız düşünme mantığına sahip olmasıyla, elde edilen tüm kanıtların büyük bir itinayla tek tek incelenmesiyle ve tarafsızca belgelendirmesiyle mümkündür. Bu yüzden, denetçinin özenli çalışması gereklidir (Güçlü, 2011:15).

1.1.2.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, daha çok denetim çalışması süresince denetçinin neler yapması gerektiğini ortaya koyan standartlardır. Bu bölümde üç standart yer alır. Bunlar planlama ve gözetim standardı, iç kontrolün incelenmesi ve kanıt toplama standardıdır.

1.1.3.2.1. Planlama ve Gözetim Standartları

Denetim sürecinin ilk aşaması planlamadır. Denetim planının yapılmasının temelinde üç nedeni vardır (Bozkurt, 2010:39) :

- Yeterli sayıda kanıt toplayabilmek
- Denetim maliyetlerini optimum seviyede tutabilmek
- Denetlenecek kurumla alakalı yanlış bir algıya imkân vermemek

Denetimde planlama çalışmaları yapılırken ayrıca;

- İş gücü planlaması
- Zaman Planlaması
- Kaynakların verimli kullanılması planlaması yapılır.

Denetim planlaması için gereken veriler önceki denetime ait bulgulardan, o faaliyet dalıyla alakalı yayınlardan, müşteri işletme ziyaretlerinden ve yönetimle yapılan görüşmelerden sağlanır. Planlamayla ilgili bu çalışmalar ayrıca belgelendirilerek bir denetim programı hazırlanır. Denetim sırasında ortaya çıkacak koşullara göre bu plan tekrar şekillendirilebilir (Güredin, 2000:30).

1.1.3.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi

İç kontrol sistemi, bir işletmenin faaliyetlerinin değerlendirilmesiyle ilgili kendi içinde geliştirdiği denetim mekanizmasıdır. Denetlenecek olan kurumda iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği denetimin kapsamını ve süresini yakından ilgilendirir. Etkin iç kontrol sistemine sahip bir işletmede yapılan denetim daha az maliyetlidir, daha kısa sürede tamamlanır ve daha güvenilirdir (Bakır, 2003:28).

1.1.3.2.3. Kanıt Toplama Standardı

Kanıt toplama standardı, denetçi görüşü oluşturmak için kullanılan bilgilerdir ve denetimin özünü oluşturur. Denetim için kanıtlar yeterli sayıda ve kaliteli olmak zorundadır. Bu yüzden denetçi, toplayacağı kanıt miktarını işletmenin yapısına, denetimi yapılan hesabın yada hesap grubunun özelliklerine, kanıt toplama yöntemine ve müşterilerin durumuna uygun olarak belirleyecektir (Ağun, 2008:20).

Denetim kanıtları toplanan kaynağa göre sınıflandırılabilir. Bunlar: iç kanıtlar, dış kanıtlar, hem iç hem dış kanıtlar olarak belirlenebilir. Bu kanıt türlerine örnek verecek olursak; iç kanıtlar işletmenin muhasebe kayıtları olabilir. Yıl boyunca tutulan yevmiye defteri kayıtları, yıl sonu bilançoları denetim açısından iç kanıt niteliği taşır. Dış kanıtla örnek olarak denetçi soruşturması gösterilebilir. Hem iç hem dış kanıtları ise genellikle satıcı faturaları temsil eder. Denetimde kullanılacak en güvenilir kanıt türü dış kanıtlardır (Güredin, 2000:97). Genel bir denetimde kanıtların kalitesini etkileyen etmenler; kanıtların geçerliliği, nesneliliği, zamanlılığı ve sürekliliğidir (Güredin, 2000:31).

1.1.3.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim raporunun yapısıyla ve hazırlanmasıyla alakalı bilgi ve ilkeleri içerir. Raporlama standartlarında dört adet standart bulunmaktadır:

1.1.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Standardı

Denetçi, denetimi esnasında mali tabloların kurumun finansal yapısını, finansal durumdaki değişimleri ve faaliyetlerle alakalı sonuçları doğru şekilde sunulduğundan emin olmalıdır. Bunun içinde denetim yapılırken iç kanıt olarak faydalanılan finansal tabloların “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine” tam uyumu gereklidir (Başpınar, 2005:57).

1.1.3.3.2. Devamlılık İlkesi

Denetim sonrasında ortaya çıkan bir denetim raporunda, muhasebe ilkelerinin geçmiş dönemle bağlantılı olarak cari dönemde de değişmeden uygulanmış olup olmadığı belirtilmelidir. Devamlılık ilkesi sayesinde, farklı dönemlere ait finansal tablolar karşılaştırılabilir. Finansal tabloların karşılaştırılmasından güvenilir sonuçlar elde edebilmek için bunların dayanağı olan ilkelerin farklı dönemlerde değişiklik göstermemesi gereklidir. Geçerli nedenlerle uygulanan ilkelerde yapılan değişiklikler, finansal tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır (Günler, 2006:23).

1.1.3.3.3. Açıklayıcı Bilgiler Standardı

Bu standarda göre, denetim raporunda tersi belirtilmedikçe mali tablolarda bilgi olarak yapılan açıklamaların yeterli sayılacağı belirtilir. Finansal tabloların güvenilirliği, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine tam uyumun yanı sıra yeterli miktarda bilgi içermesine de bağlıdır. Bu durum ise, finansal tabloların dipnotlarındaki bilgilerin yeterli, açık ve anlaşılır olmasıyla ilişkilidir (Selimoğlu vd,2011:17). Finansal tabloların açıklama bakımından yeterli olup olmadığını denetçi, incelediği işletmenin ilgili taraflarının bilgi gereksinimlerine göre belirlemek durumundadır. Denetçinin bu yönden finansal tabloları yeterli bulduysa raporunda bu duruma ayrıca değinmesine şart değildir. Fakat denetçinin bu konuda gördüğü aksaklıklar raporunda kesinlikle bulunmalıdır (Selimoğlu vd, 2011:17).

1.1.3.3.4. Denetçi Görüşü Standardı

Yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda oluşturulan denetim raporunda bulunması gereken diğer bir öge denetçi görüşüdür. Denetçi görüşü, mali tabloların bir bütün olarak değerlendirilerek, denetim raporunda bir denetçi görüşünün bildirilmesini ya da bir denetim görüşüne ulaşılamamış olunması durumunda, bu durumun nedenleriyle beraber açıklanmasını ifade eder. Bunun yanı sıra denetçi görüşü standardı, denetçinin mali tablolarla olan ilişkisini ve aldığı sorumluluğun derecesinin belirtilmesini mecburi kılar (Güredin, 2000:36)

Denetçi denetim yaptığı finansal tablolarda gerekli denetim standartlarına uyulduğunu görürse olumlu bir görüş belirtir. Finansal tablolarda önemli hataların ve düzensizliklerin bulunduğunu belirlerse görüş bildirmekten kaçınır. Denetçi hataların içeriğine ve önemliliğine göre şartlı denetim görüşü veya olumsuz denetim görüşü bildirir ya da hiç görüş bildirmez (Güredin,2000:36). Bu sorumluluğunu da görüşün şekillendiği rapor kısmında bildirir.

1.2. İÇ DENETİM KAVRAMI

İç denetim, bir işletmede, idari kısmın kendisine emanet edilen kaynakların yönetiminde, organizasyon yapısının önceden belirlenen kriterlere göre ne ölçüde başarılı bir şekilde yürütüldüğünü takip eden mekanizmadır. Günümüz şartlarında etkili kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol sistemleri kurulması gereğine çözüm sağlamak için kullanılacak en önemli araç iç denetimdir (bertankaya.net,7.12.2013).

1.2.1. İç Denetimin Tanımı

İç Denetçiler Enstitüsü'nün 26 Haziran 1999 tarihli tanımına göre İç Denetim şöyle tanımlanmaktadır: “İç Denetim, bir organizasyonun operasyonlarının etkinliğini arttırmak, iyileştirmek, onlara değer katmak üzere tasarlanmış, nesnel ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir.

Bu faaliyet, yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğinin ölçülmesini ve iyileştirilmesini sağlayacak sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle, bir örgütün hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olur” (tide.org.tr, 07.12.2013)

Türkiye İç Denetim Enstitüsüne tanımına göre İç Denetim: “Bir kurumun faaliyetlerini daha fazla geliştirmek ve değer katmak amacıyla hareket eden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir” (tide.org.tr, 07.12.2013).

Bir diğer iç denetim tanımı ise: “İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla sistemli bir yaklaşım getirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur” şeklindedir. (icdenetim.net, 07.12.2013)

İç denetim, kurumun faaliyetlerinin uygunluğunu, üretilen tüm verinin güvenilirliğinin mevzuat, finans, muhasebe ve diğer tüm açılardan araştırıp, incelenerek üst yönetime raporlanmasıdır. Diğer bir bakış açısıyla iç denetim, örgüte hizmet amacını güderek, örgütün tüm faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir denetleme fonksiyonudur. İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirdiği için kendisi bizzat bir iç kontrol aracıdır(Gürkan, 2009:15).

İç denetim, stratejik yönetim kararlarında ve organizasyon politikaları yapılandırmalarında etkin rol oynar. Ancak iç denetim sadece idari konularla ilgilenmez, idari konular dışındaki problemleri de gündeme getirir. Bu problemler işletme ilgilerini ve diğer paydaşlar tarafından takip edilir (D’Silva, 2007:120).

1.2.2. İç Kontrol Sistemi

“İç kontrol; bir organizasyonun, organizasyona ait politikaların hedeflenen sonuçlara ulaşması; bu politikalar için kullanılan kaynakların, önceden saptanan

hedeflerle paralel olması; programların hile ve kötü yönetimden korunması; güvenli ve zamanında bilgi edinilmesi, sonucun raporlanması ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması için oluşturulan politika ve prosedürler bütünüdür” (Keskin, 2009:15).

Bir başka tanıma göre iç kontrol: “Finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvenilirlik sağlamak için, işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir” (Demirbaş, 2005:168).

1.2.2.1. İç Kontrol Sisteminin Yapısı

İç kontrol sistemi, denetim mekanizmasının ayrılmaz bir parçasıdır. Kurumda sağlanması gereken denetim faaliyetinin güvenilirliği etkili bir iç kontrol sistemiyle elde edilir. Etkili bir iç kontrol sistemi, yönetimin ön gördüğü hedeflere ulaşmak için yönetim süreçleri ve sorumlulukların paylaşımının tasarımıyla başlar. Tasarlanan yönetim süreçlerinin uygulamadaki etkililiği iç kontrol sistemiyle elde edilir. İç kontrollerin yeterliliğin gözetimi ise iç denetim faaliyetiyle sağlanır. Bu yüzden iç denetim ve iç kontrol, birbirinden ayrı fakat birbirini tamamlayan iki kavramdır (Uzun, 2009:61). İç kontrol, amaçlar ve risklere göre sürekli olarak gözden geçirilmesiyle yeniden tasarlanması ve iyileştirilmesi gereken dinamik bir süreçtir (Kayım, 2009:44).

Bilinen o ki etkin bir iç kontrol sistemi iç denetimin en temel prensibidir. Kullanılan iç kontrol sistemi, etkin bir muhasebe sürecini esas alır. Bu yüzden büyük denetim faaliyetlerinde denetçiler öncelikler iç kontrol sistemine bakmayı tercih ederler (Moeller, 2003:23).

Üst yönetimin ve diğer tüm personelin iç kontrol sistemini doğru algılamasında ve özümsemesinde iç denetçilere önemli roller düşmektedir. Çünkü iç denetçilerin görevlerinden biri iç kontrol sisteminin işlerliğini denetlemek

olduğundan, bu sisteme iç denetçilerin çok iyi bir şekilde hakim olması şarttır. Dolayısıyla, iç kontrol sisteminde farkındalığı en iyi ortaya koyabilecek olanlar iç denetçilerdir (Özaydın, 2009:71).

1.2.2.2. İç Kontrol Sisteminin COSO Yapısı

İç kontrol sistemi modeli, Amerika Birleşik Devletlerinde bulunan ‘Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO)’ isimli kurum tarafından yayınlanan raporla tanımlanmıştır. Daha sonraki yıllarda bir çok şirketin yanı sıra ABD Hükümet muhasebe örgütü, İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditing) gibi pek çok kuruluşunda rehber olarak kabul ettiği ve iç kontrol standartlarını ona göre uyarladığı bir çerçeve oluşturmuş ve dünyada gerek işletme yönetimi, gerekse kamu yönetimi alanında referans olarak alınan bir model olmuştur (Kayım, 2009:46). Bu modele göre bir iç kontrol sisteminin etkili olduğunu raporda adı geçen 5 ayrı bileşenin aynı anda bulunmasıyla anlarız. Bu riskler: Kontrol çerçevesi, risklerin tespiti, kontrol faaliyetleri, bilişim ve iletişim, izleme dir. (Yavuz, 2002:42).

1.2.2.2.1. Kontrol Çerçevesi

Kontrol çerçevesi, bir organizasyonun iş yapısının genel prensipler karşısındaki duruşunu ve kalitesini tanımlar. Kontrol çerçevesinin sağlam olmasını isteyen kurumlar, yetenekli ve uzman kişileri istihdam eder. Kurumun tarihi, kültürü, etik değerleri, yetki-sorumluluk uygulamaları gibi hususlar bu çerçeveyi etkileyen faktörlerdir.

1.2.2.2.2. Risklerin Tespiti

Risklerin hesaplanması ve bunların gerçekleşme olasılıklarının analiz edilmesini içeren bu süreç, yönetimin hedeflediği sonuçlara ulaşmasını engelleyebilecek söz konusu risklere karşı nasıl bir önlem alınması gerektiğini konusunda vereceği kararlar için örnek teşkil eder.

1.2.2.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, kurumun risk yönetim faaliyetleriyle beraber yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olacak politikalar bütünüdür. Kontrol faaliyetleri, kurumun tüm kademelerinde oluşturulur (Demirbaş, 2005:170).

1.2.2.2.4. Bilişim ve İletişim

İşletme çalışanlarının sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için gerekli bilgiler; belirli bir formatta ve zamanda iletişime hazır olmalıdır. Bilgi sistemleri sayesinde üretilen raporlar aracılığıyla işletmelerin faaliyetlerini sürdürmesi ve kontrolü mümkündür. Etkili bir bilişim sistemiyle kurum içindeki tüm personele iç kontrol sisteminin ne olduğu, önemi ve personelin bu sistem içindeki yeri ve rolü hakkında açık mesajların iletildiği bir sistemdir.

1.2.2.2.5. İzleme

İç kontrol sisteminin, amaçlanan performansı gösterip göstermediğini izlemek gereklidir. Bu izleme iki şekilde olabilir. İşlemlerin devam ettiği sırada bizzat işlemi yapan kişiler ve yöneticileri tarafından yapılan kontrol faaliyetleri bunların ilkidir. Bir diğer izleme şekli ise yönetimin iç denetim fonksiyonunu kullanarak yaptığı operasyondan ayrı izleme-denetleme faaliyetidir. Sürekli ve düzenli izlemenin kalitesi ve derecesi ayrıca yapılan müstakil izleme faaliyetlerine duyulan ihtiyacı azaltır.

1.2.2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Bir kurumda, yönetim tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminin öncelikle işletmeye yararlı olması hedeflenmektedir. Genel olarak iç denetçilerin iç denetimini kolaylaştıran iç kontrol sistemi, aynı zamanda bağımsız denetçiler içinde yol gösterici nitelik taşımaktadır.

Bağımsız denetçi mali tabloların denetiminde iç kontrol sistemini iki ana amaç için değerlendirmeye çalışır: Birincisi denetim çalışmalarını planlamak, ikincisi ise iç kontrol sistemi hakkında yönetime önerilerde bulunmaktır (Meriç, 2009:65).

Bu iki temel amacın yanı sıra modern iç kontrol sisteminin amaçlarını şöyle sıralayabiliriz (Pehlivanlı, 2010:31):

- Operasyonların **etkinlik ve verimliliği**; bir organizasyonda var olan kontroller, süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi ve sonuç olarak işletme etkinliğinin ve verimliliğin artırılmasını sağlar
- Kontrol faaliyetleri yardımıyla işletmedeki **varlıkların korunmasını** sağlar. Çünkü işletme büyüdükçe varlıkların korunması ve kontrol altında tutulması zorlaşır.
- **Mali raporların güvenilirliğini** sağlamak bir diğer amaçtır. Güvenilir olan mali raporlar sayesinde işletmede oluşması muhtemel yolsuzlukları önler.
- Gerek işletme içi, gerek işletme dışı **kuralların gerektirdiği** uygunluğun sağlanmasında faydalı olur.
- İç kontrol sistemi yapısı sayesinde işletmenin tüm faaliyetleri **kayıt altına alınabilir**.

1.2.2.4. İç Denetimin İç Kontrol Sistemiyle İlişkisi

Günlük konuşma dilinde kimi zaman iç denetim ve iç kontrol kavramları birbirinin yerinde kullanılır. Ancak, iç kontrol işletmenin belirlediği hedeflere etkili bir şekilde ulaşmayı ve bu hedeflere ulaşılacağına yeterli ölçüde güven duyulmasını sağlayan nitelikler olarak oluşturulan yöntemlerin bütünüdür. İç denetim ise kurum içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olup, aslında iç kontrol sistemini oluşturan kontrol unsurlarının yeterliliğini ve

etkinliğini inceleyebilmek amacıyla olan mekanizmadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:99).

İç kontrol sistemi, hem iç hem de bağımsız denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için gerekli en önemli faktörlerden biridir. Denetçi, mali tabloları denetlerken iç kontrol sistemini denetim çalışmalarını planlamak ve iç kontrol sistemi hakkında tavsiyede bulunmak için inceler ve değerlendirir (Ak, 2004:356).

Mevcut iç kontrol sistemlerinin varlığı, hataların çıkması ve risklerin önlenmesi bakımından tamamen güvence sağlamaz. Bu yüzden etkin iç kontrol sisteminin kurulması yönetimin sorumluluğunda olduğundan yönetimin iç kontrol sisteminin yapısını düzenli olarak gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler işleyiş hakkında periyodik bilgiler alabilmek için iç kontrol yapısını inceler. Yönetim bu bilgileri ayrıca, iç denetim biriminin raporlarından da elde eder. Diğer bir bakış açısıyla iç denetim iç kontrolle ilgili yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve öneride bulunur. Ancak iç denetim yönetime ne kadar önemli bilgiler ve değerlendirmeler sunsa da etkili bir iç kontrol yapısının ikamesi olarak gösterilemez (Aslan, 2010:70)

1.2.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim mesleğinin ilk ortaya çıkış yıllarının M.Ö 3500 yıllarında ilk kez resmi kayıtların tutulmasıyla ortaya çıktığı tahmin edilmektedir (Ramamoorti, 2008:7) İngilizcede 'audit' olarak geçen denetim kelimesinin kökü Latince 'auditus' kelimesinden gelmektedir ve anlamı 'dinleme' dir. Antik Roma uygarlığı zamanında bir görevli tarafından okunan kayıtların diğer bir görevli tarafından dinlenmesi ve onaylanması anlamına geldiği çeşitli kaynaklar tarafından belirtilmektedir (Döner, 2009:6).

Meslek unvanı olarak 'auditor' kelimesi ise ilk olarak 1928 yılında İngiltere'de kullanılmıştır. Profesyonel anlamda ilk örgütlenmenin ise Venedik'te

1581 yılında olduğu bilinmektedir (Gürkan, 2009:17). Ciddi anlamda ilk denetim uygulamalarının, mali kayıtların kontrol edilmesi şeklinde ilk olarak sanayi devrimi sırasında İngiltere’de başladığı bilinmektedir. Sanayileşmenin gelişmesiyle Amerika ve Avrupa’daki diğer ülkelerde de denetim ve iç denetim uygulamaları yaygınlaşmaya başladı. İlk etapta bu denetim uygulamaları şirket varlıklarının korunması ile iç ve dış düzenlemelere uyum sağlanması amaçlarıyla yapılmıştır (Kocael, 2010:17).

İç denetim mesleğinin tam anlamıyla ortaya çıkış yılları olarak otoriteler 1900’lü yılların başı olarak hem fikirlerdir. Özellikle İngilizler, ekonomisi hızla büyüyen ABD’de yaptıkları yatırımları bağımsız olarak kontrol etme ihtiyacı duymuşlardır. Duyulan bu ihtiyaç bazı düzenlemeleri gerekli kılmıştır. Denetleme ihtiyacı için tutulan dış denetçiler, hem maliyetli hem de çok zaman harcamakta idi. Bu yüzden işletmelerde iç denetçi istihdam etme fikri oluşmuş ve uygulanmaya başlanmıştır ve gittikçe yaygınlaşmıştır. (Gürkan, 2009:18). Bu yaygınlaşmayla birlikte iç denetimin modern bir meslek olarak kabul edilmesi ise 1941 yılında Amerika’da İç Denetim Enstitüsü’nün kurulmasıyla başlar. İç denetimin gelişmesinde İç Denetim Enstitüsü’nün kurumsallaşmasıyla üye sayısını arttırarak daha dikkat çeken bir kurum olmasının ve iç denetim uygulamaları için yayınladığı ahlak kuralları ve standartlar önemli rol oynamıştır (Pehlivanlı, 2010:9).

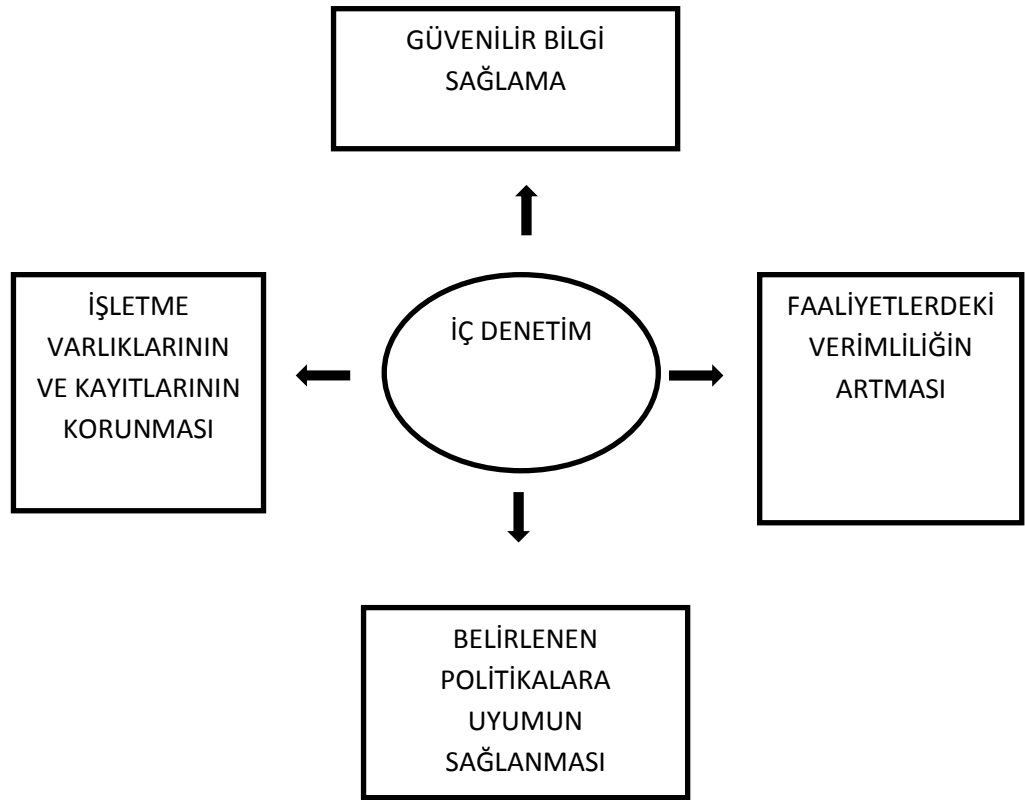
İç denetim ve iç kontrol kapsamında yapılan faaliyetlere yön veren bir diğer kuruluşta COSO’dur. COSO tarafından yayınlanan ‘İç Kontrol Çerçevesi’ ve ‘Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi’ iç denetim mesleğinin gelişimine büyük yardımcı olmuştur (Pehlivanlı, 2010:10).

1.2.4. İç Denetimin Faydaları

İç denetim, gerek işletme yönetimine, gerek işletme ilgililerine denetleme faaliyetleriyle ilgili önemli bilgiler sağlar. Birçok alanda bağımsız denetçilerin gereksiz vakit kaybetmesini önleyecek bir yapıdadır. İç denetim sadece hata ve

hileleri anlık ortaya çıkan bir mekanizma değildir. Sürekli bir kontrol mekanizmasıdır. Bu bakımdan düzenli bir iç denetim sistemi kurmuş olan bir kuruluş güvenilir ve sağlam bir imaj çizer (Acar, 1998:64).

Güçlü bir iç denetim sistemi kurumdaki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasını sağlar ve dolayısıyla riskin ve hilenin oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliğinin ve rekabet gücünün artmasına yardımcı olur. Bu bağlamda iç denetim faydalarını şöyle bir şemada gösterebiliriz (Bilge ve Kiracı 2010:15):



Şekil 1: İç Denetimin Faydaları Şeması

1.2.5. İç Denetçi

İşletmenin sürekli çalışanı olup, işletme yönetimi tarafından görevlendirilerek işletme içinde denetim faaliyetlerini yürüten kişiye iç denetçi denir. İç denetçilerin en temel amacı, işletme tepe yönetiminin istekleri

doğrultusunda denetim hizmeti vermektir. İç denetim çalışmalarının başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için iç denetçinin sahip olması gereken üç ana özellik vardır (Haftacı, 2011:66):

- İç denetçi çalışanlardan bağımsız olmalıdır
- Görevinin gerektirdiği mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır
- İç denetçi kişisel ve ahlaki yönden güvenilir olmalıdır

İç denetçiler, bağlı oldukları kurumda iç denetim faaliyeti yapan bir bölümün üyeleridirler. Bu faaliyeti yapan bölüme iç denetim bölümü denir. İç denetimin amacı; organizasyonun yöneticilerine görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır (Güredin,2000:10). İç denetçilerin yaptığı başlıca işler şöyle sıralanabilir (Bozkurt, 2010:33):

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını kontrol etmek
- Muhasebe bilgi ve belgelerinin güvenilir olduğundan emin olmak
- İşletme yöneticileri tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulma ölçüsünü izlemek
- İşletme faaliyetlerinin verimli olup olmadığı konusunda görüş oluşturmak
- İşletme yönetimi tarafından istenen bazı özel araştırmaları yapmak
- Bağımsız denetçilerle iş birliği içinde olmak

İç denetçilerin görevleri incelendiğinde anlaşılıyor ki iç denetçiler uygunluk ve faaliyet denetimi yapmaktadırlar. Denetim süreci bir bütün olarak ele alındığında iç denetçilerin kuruma sağladığı en büyük yararın güvenilirliği sağlamak olduğu görülmektedir. İç denetçi güvenilirlik amacı çerçevesinde bağımsız denetçilerle uyum içinde çalışmalıdır. Bütün halinde düşünüldüğünde her iki denetçinin işletme için yararı inkar edilemez. Ancak görev alanlarındaki farklılıklar nedeniyle iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin farklarını bir tablo yardımıyla açıklayarak konuya netlik kazandırabiliriz (Acar, 1998:65):

Tablo 2: İç Denetçi-Bağımsız Denetçi Karşılaştırılması

	NİTELİKLERİ	İÇ DENETÇİ	BAĞIMSIZ DENETÇİ
1	GÖREVLENDİRME	İşletme yönetimi tarafından görevlendirilir. İşletme personelidir	Üçüncü kişiler tarafından görevlendirilir (özellikle ortaklar)
2	AMAÇ	İşletme yönetimin ihtiyaçlarına hizmet eder	Üçüncü kişilerin istediği mali bilgilerin güvenilirliğini sağlamak
3	GÖREV KAPSAMI	İşletme yönetimi tarafından belirlenir	Mali tabloları denetler
4	RAPOR VERİLEN KİMSE	İşletme yönetimine rapor verir	Ortaklara ve üçüncü kişilere rapor verir
5	YETKİ KAYNAĞI	Yönetimin verdiği yetki ve destek	Yasalar, yönetmeliklerle düzenlenmiştir
6	SORUMLULUK	İşletme yönetimine karşı sorumludur	Kusurları olduğu zaman yasalar önünde suçludurlar
7	BİLGİ VE GÖRGÜ	Genellikle mesleki bilgi ve tecrübe istenir	Muhasebe uzmanı olması gereklidir
8	BAĞIMSIZLIK DERESESİ	İşletme personeli olduğundan bağımsızlığı sınırlıdır	İşletmeyle özel bir anlaşma yaparak görev aldığından tam bağımsızdır
9	ÇALIŞMA ZAMANI	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder	Genellikle dönem kapandıktan sonra denetim yapar

1.2.6. Türkiye’de İç Denetimin İşleyişini Etkileyen Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar

İç denetim sistemi, değişen ekonomik ve finansal faaliyetlere göre sürekli olarak kendini güncel ve aktif tutmak mecburiyetindedir. Bu durum için kurumlar kimi zaman bir otorite görüşüne ihtiyaç duyarlar. Bu yüzden iç denetim faaliyetlerinin gelişmesi amacıyla kurulmuş bazı ulusal ve uluslararası kuruluşlar vardır.

1.2.6.1. İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors –IIA)

İç denetim faaliyetlerinin gelişmesi amacıyla kurulan ilk kuruluş İç Denetçiler Enstitüsü’dür. 17 Kasım 1941’de 28 kişilik bir ekiple New York’ta kurulmuştur. Günümüzde dünya çapında 120 ülkede 70.000 civarında üyesi bulunmaktadır. Enstitü, mesleki gelişim için konferanslar düzenleyerek ve eğitim programları hazırlayarak yapılan sınavlarla CIA (Uluslararası İç Denetim Sertifikası) vermektedir (Agun 2008:70).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), kamu sektöründe iç denetimin rolünü iki ana maddede incelemiştir. Bunlardan ilki: Her türlü idare faaliyetlerini geliştirmek ve iyileştirmek amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti vermektir. İkincisi ise risk yönetimi ile, iç kontrol sürecinin etkin ve verimli bir şekilde değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek idarenin hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olmaktır (Diamond, 2002:6).

1.2.6.2. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing – ECIIA)

Avrupa ülkeleri İç Denetim Enstitülerinin oluşturduğu konfederasyonda Türkiye dahil toplamda 30 üye devlet bulunmaktadır. Merkezi Belçika’da bulunan kurum, Avrupa Birliğinin tüm üyeleri, Doğu Avrupa, İskandinav ve Akdeniz ülkelerini kapsar. Profesyonel anlamda iç denetimi desteklemeyi ve geliştirmeyi

amaçlayan konfederasyonda iç denetim, risk yönetimi ve kurumsal yönetim konularında çeşitli araştırmalar yapmakta ve geliştirme faaliyetleri sürdürmektedir (Döner,2009:41).

1.2.6.3. Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü (TİDE)

14 Aralık 1994'te İstanbul'da kurulan Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü'nün (TİDE) kurucu üyeleri: Ali Kamil Uzun, Ersin Güneralp, Hüseyin Karaçalı ve Sinan Tanakol'dur. TİDE'nin kuruluş amacı Türkiye'de iç denetimin mesleki gelişimi uluslararası standartlarda sağlamak, meslekleriyle alakalı değişimi ve geleceği yönetmek için meslektaşların ulusal ve uluslararası düzeyde örgütlenmesini sağlamaktır. Kısa sürede etkin faaliyetleriyle hızlı bir gelişim gösteren kuruluş, 1996 yılında "Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü ve İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu" üyesi oldu (tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf, 10.12.2013)

Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü, günümüzde yaklaşık 350 kurumu temsil eden 1.000 den fazla üyeli bir meslek örgütü olup, Türkiye İç Denetçiler Enstitüsünün stratejik hedefleri ise (tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf, 10.12.2013) :

- Bütün üyelerimize uluslararası standartlarda yetkinlikler kazandırılmasını sağlamak.
- Mesleki gelişimi ve tanıtımı sağlamak için iletişim, eğitim ve paylaşım zemini oluşturmak, aynı amaçla ürün ve hizmet çeşitliliği ve sürekliliğini sağlamak
- Mesleğin etkin bir şekilde uygulanması ve yaygınlaştırılmasında öncü olmak
- Ulusal mesleki otorite olmak
- Yakın coğrafya ülkelerindeki mesleki uygulamalara öncülük etmek

- Kurumsal yönetim, idari, lojistik ve teknolojik kapasitemizi ve altyapımızı değerlendirerek, hizmetlerimizi daha verimli ve etkin hâle getirmektir (tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf, 10.12.2013).

1.2.6.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 5018 Sayılı Kanunu'nun verdiği yetkiyle Maliye Bakanlığının bünyesinde kurulmuştur. Kuruluş amacı kamu idarelerinin iç denetim sistemini incelemek olan kurum 30.06.2004 tarihi itibarıyla göreve başlamıştır. Kurul, Maliye Bakanlığına bağlı 7 üyeden oluşmaktadır. Üyelerin görev süreleri 5 yıl olup, bu süre sonunda yeniden atanmaları mümkündür. (Agun, 2008:69).

5018 sayılı kanunun 67.maddesi gereğince İDDK'nın görevleri:

- 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.

i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek (icdenetim.gazi.edu.tr/posts/view/title/ikincil-duzey-mevzuat-4376, 06.06.2014).

1.2.7. İç Denetimde Risk Kavramı ve Denetimi

Günümüzde kamu yönetimine hakim olan klasik anlayış zamanla terk edilerek, yerini daha modern yaklaşımlara bırakmıştır. Modern yönetim anlayışı, teftiş temeline dayanan denetimden ziyade, daha çok risk esasına yönelik, kuruma fayda sağlama amacı taşıyan, rehberlik ve danışmanlık rolleri ile kurumun daha verimli yönetilmesine yardımcı olan iç denetim uygulamalarını gerekli kılar (Bilge, 2014:23).

Tüm kurumlar, genel yapısı, büyüklüğü, faaliyet gösterdiği sektör ne olursa olsun sayısız risk ile karşılaşmaktadır. Bu riskler, kurumun faaliyetlerinin sürekliliğini, başarısını, finansal yapısını, hizmet kalitesini ve personeli etkileyebilmektedir. Bununla birlikte riski tamamen yok etmek mümkün olmadığı gibi işin yürütülmesi sırasında verilen tüm kararlarda risk oluşturmamaktadır (Ermiskent, 2011:49).

1.2.7.1. Risk Kavramı

Risk kavramı, “bir organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan faaliyetler ve mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal gereklerle çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumun olumsuz bir biçimde etkilenmesidir. Başka bir söyleyişle işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi veya belirlediği stratejileri başarılı bir şekilde

uygulanmasını engelleyen olay ve davranışlar” şeklinde ifade edilebilir (Demirbaş,2005:177).

Denetim bulguları, doğruluk ve yeterlilik unsurlarını sağlayamıyorsa, söz konusu bulguların değersizliği yanında taşıdığı riskten de bahsetmek gerekir. Doğruluk ve yeterlilik unsurlarını taşımayan bulgular bilgilerden istifade edenler için bir risk temsil eder. Bu risk, bilgilerdeki hata ve eksiklikler nedeniyle bilgi kullanıcılarının yanlış karar verme ihtimalidir (Kızılgöl, 2001:7).

Her kurum riskle karşı karşıyadır. Riskler, kazanılan ödülleri maksimuma çıkarmak ve nihai sonuçlardaki değişkenliği azaltmak için, yönetimin kurumlarının karşı karşıya olduğu riskleri belirlemesi, tanımlaması, değerlendirmesi, bu risklerin kabul edilebilir seviyede değilse, risklere karşı gereken tedbirleri alması gerekir. Sonra da yönetim sorumluları, bu tedbirlerin uygulanmasını izlemeli ve risklerin gerektiği gibi belirlendiğinden emin olmalıdır (Tufan,2012:33).

1.2.7.2. Risk Denetimi

Risk denetimi, “mali ve idari sistem ve kontrol mekanizmalarının risk, hata ve zayıflıklarının belirlenmesi ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması yoluyla, sistemlerin geliştirilmesine yönelik olarak, mevzuata uygunluk, yönetim ve davranış standartlarıyla, iç kontrollerin denetimi konularında yoğunlaşan denetim türü” olarak ifade edilebilir (Gürkan, 2009:45).

Risk denetiminin klasik denetimden farkı risklere bakış açısıdır. Denetim raporunda yanlış görüş vermek olarak ifade edilen denetim riskinin kaynağını ağırlıklı olarak işletme risklerinin oluşturacağı, işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemi kadar önemli ve incelenmesi gerekli olan hususun işletme riskleri olduğu konusunda görüş birliği oluşturmaktadır. Bu gelişmeyi başka bir denetim şekli olarak görmek değil, geleneksel denetimin günün ihtiyaçlarına uygun şekilde geliştirmek olarak görmek mümkündür (Kaval,2008:118).

İKİNCİ BÖLÜM

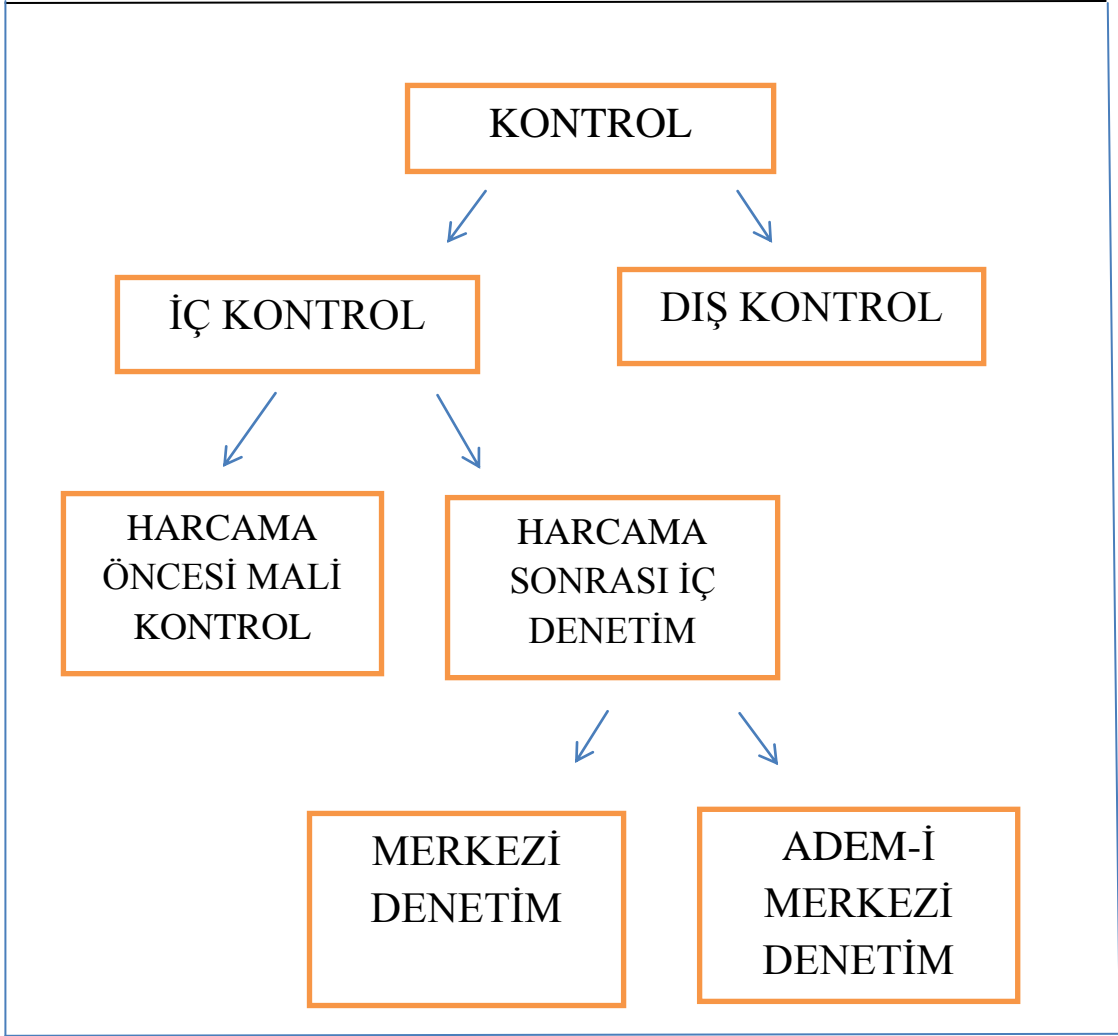
KAMUDA İÇ DENETİM

Türkiye’de denetim tekniği ve uygulamaları henüz yeni bir konudur. Kamu iç denetimi ise özel sektöre oranla çok daha yakın bir zamanda uygulanmaya başlanmıştır. Kamu sektöründe iç denetim sistemine geçişte kamu hizmetlerinin güvenilir ve şeffaflık ilkesi gereği kendini sürekli denetleyen ve kontrol eden bir mekanizmaya ihtiyaç duyması önemli bir rol oynamıştır.

2.1. Kamuda İç Denetim Sistemine Geçiş

Günümüz dünyasında yaşanan ekonomik krizler, kamu hizmet anlayışındaki değişimler devletin görev ve sorumluluklarında değişime neden olmuştur. Bu nedenle kamu hizmetlerindeki verimliliği arttırmak için kamu faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları yapılmıştır.

Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları, tüm ülkelerin önemli gündem maddelerinden biridir. Bu nedenle; sınırlı olan kaynakların kullanımının verimliliğinin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlanma gereklerinin azaltılması, hizmet kalitesinin yükseltilmesi, kamuda saydamlığın sağlanması ve en çokta yönetim birimine hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi gibi yaklaşımlar ortaya koyulmuştur. Bu yaklaşımların ardından devlet yönetiminde; risk ve hataları önlemek, yönetime yardımcı olmak ve değer katmak, yönetim sistemlerini geliştirmek üzere denetim anlayışında değişimler başlamıştır. Bu kapsamda kamu yönetiminde devletin yeni rolü “yönetimin girdilerinden çok çıktıları üzerinde faaliyet göstermesi”, olarak belirlenmiştir. Buna göre kamu mali kontrol sisteminin yeni yapılanması şu şemayla açıklanabilir (Gürkan, 2009:66-69):



Şekil 2: Kamu Mali Kontrol Sisteminin Yeni Yapılanması

Görülen o ki, kamu maliyesi alanındaki kontrol kavramı, ilgili kurum üzerinde hem iç kontrolü, hem de dış kontrolü içermektedir. Bu nedenle kamu sektöründe iç kontrol ve mali kontrol kavramları birbirleri yerine kullanılabilir. Kamu iç mali kontrolü, harcama öncesi mali kontrol ve harcama sonrası iç denetim faaliyetlerini kapsar. Harcama öncesi mali kontrol, nihai mali kararların alınmasından önceki kontrol faaliyetlerini kapsarken, harcama sonrası iç denetim, harcamadan sonraki denetim faaliyetlerini kapsar (Gürkan, 2009:69).

2.1.1. Kamuda İç Denetime Geçişin Tarihi Gelişimi

Türkiye’de kamu iç denetim sisteminin temelleri, 1999 Helsinki Zirvesinde Avrupa Birliğine aday üyeliğinin kabulünün ardından 2005 yılında müzakerelerin başlamasına dayanır. Üyelik yükümlülüklerinin arasında 35 ayrı fasılda ele alınan müzakere başlıklarından biride ‘mali kontrol’ dür (www.icdenetim.net, 11.12.2013).

Miladı 1927’ye dayanan 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu”, yerini 24.12.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa” bırakmıştır. Yeni sistemde Avrupa Birliği’nin etkileri görülmektedir. Bu kanuna göre devlet-birey ilişkisi yeniden tarif edilmiştir ve düzenlenmiştir. Modern devlet anlayışında yetkinin vatandaşa olduğu ve yetkileri kullanan tüm makamların vatandaş adına hareket ettiği anlayışından dolayı, hesap verme yükümlülükleri yeniden düzenlenmiştir (Tufan, 2012:50).

2000’li yılların başından itibaren Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankasıyla yürütülen çalışmalarda kamu kesiminde iç denetim mekanizmasının oluşturulması çalışmalar ivme kazanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda öncelikli olarak T.C Merkez Bankası tarafından 2002 yılında “İç Denetim Genel Müdürlüğü” kurularak faaliyete geçirilmiştir. Ancak Avrupa Birliği tarafından yapılan incelemelerde Türkiye’deki kamu iç mali kontrol sisteminde kavramsal ve işlevsel eksiklikler olduğu ve bu alanda yasal düzenlemelere ihtiyaç olduğu saptanmıştır. Bu aşamada yapılan düzeltme çalışmalarıyla “5018 sayılı Kanun” oluşturulmuştur. Kanun, düzenleyici ve denetleyici kurumlar dışındaki genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulmasını öngörmektedir (Şahin, 2011:255-266). 5018 sayılı kanuna ilişkin hükümler 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir (<http://www.icdenetim.net>, 12.12.2013).

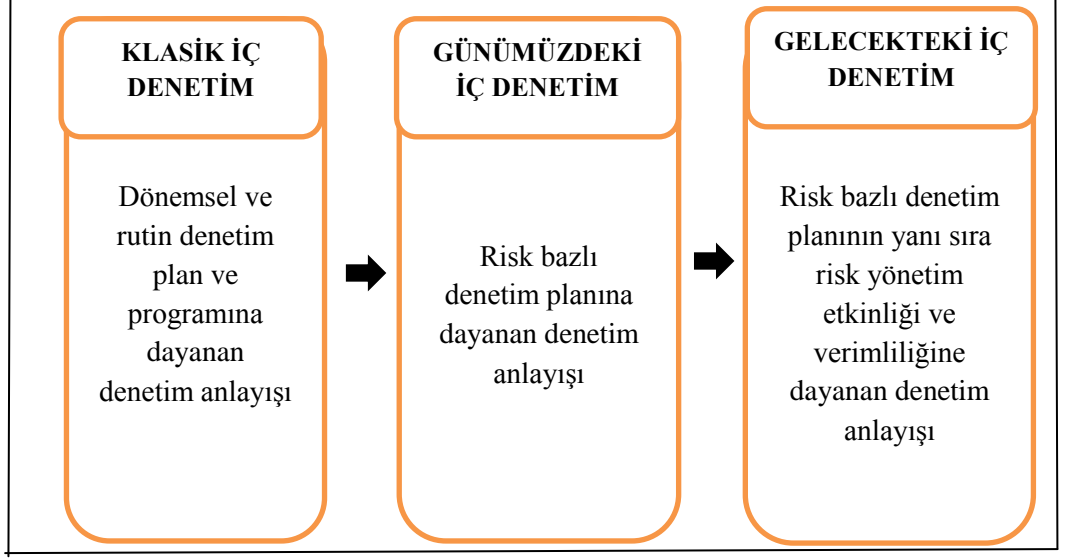
5018 sayılı kanun hükümlerine tabi olan tüm kamu idareleri, yıllık iç denetim faaliyet raporlarıyla denetim uygulamaları sonucu oluşturdukları iç

denetim raporunun bir örneğini İç Denetim Koordinasyon Kuruluna göndermektedir. 5018 sayılı Kanununun 67/h maddesine göre İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerince gönderilen iç denetim raporlarını değerlendirip sonuçlarını hazırlayacağı iç denetim genel raporuyla yıllık olarak Maliye Bakanına sunar (cumhuriyet.edu.tr/icdenetimbirimi.php?Id=30, 12.12.2013).

2.1.2. Kamu Sektöründe İç Denetim Sisteminin Önemi ve Gerekliliği

Bir hizmetin talep edeni, müşterisi yoksa o hizmetin sunumu beklenen özende olmayacaktır. Bu yüzden kamu dışındaki sektörlerde iç denetim sisteminin gelişimi bu farkındalıkla daha erken başlamıştır. Ancak kamu sektöründe de en az kaynakla en etkin hizmetin yerine getirilmesi gerektiğinden; parlamentonun müşterisinin seçmen, hükümetin müşterisinin parlamento, üst yöneticilerin müşterisi bakanlar olarak görülebilir. Ayrıca kamu hizmetlerinden yararlanan vatandaşlar kendilerine bu hizmetleri sunanların müşterileri olarak hissederler. Bu yüzden müşterilerin, kamu politikalarının oluşturulması ve uygulanmasında sürece katılma hakkı, hizmetin kalitesini ve sunum biçimi hakkında tam bilgi sahibi olma ihtiyacından kamu iç denetimi ortaya çıkmıştır (Türkyılmaz,2011:51)

Yeni anlayış çerçevesinde değişen kamu iç denetim anlayışı, kontrol denetimine odaklanan bir iç denetim modelinden risk merkezli bir modele geçmiştir. Risk merkezli denetim modelinde risk ve kontrol denetimi, kurum yönetimi tarafından geliştirilen risk yönetim süreçlerinin etkinliğini dikkate almaktadır. Aşağıdaki şekilde bu durum açıklanmıştır (Kırdı, 2011:10):



Şekil 3: Kamu iç Denetiminin Değişen Odağı

İç denetim sistemi, günümüz kamu idarelerinin ihtiyaçları dikkate alındığında geçmişe yönelik klasik denetimi kapsamakla beraber, geleceğe yönelik daha gelişmiş bir denetim anlayışını da temsil eder. Bu bakımdan yapılan harcamaların usule uygun olup olmadığı, hesapların zamanında güncellenmesi, fiziksel ve finansal varlıkların yönetimi ve muhasebesi açısından etkili bir sistem kurulmasına ve oluşması muhtemel sorunlara önceden çözüme ön ayak olur. Dolayısıyla iç denetim faaliyeti içerik ve alan konusunda son derece geniştir. Bu yüzden iç denetçilerin, sadece denetim yaptıklarını söylemek yeterli olmayacaktır. İç denetim, kamu idaresinin maddi varlıklarından, maddi olmayan varlıklarına hem mali hem de yönetim alanında yapılan tüm faaliyetlere, kamu idaresinde bulunan her kademedeki yöneticinin bir çok bilgi akışının doğruluğunu test etmeye kadar bir çok görev üstlenmektedir (Bilge ve Kiracı, 2010:40).

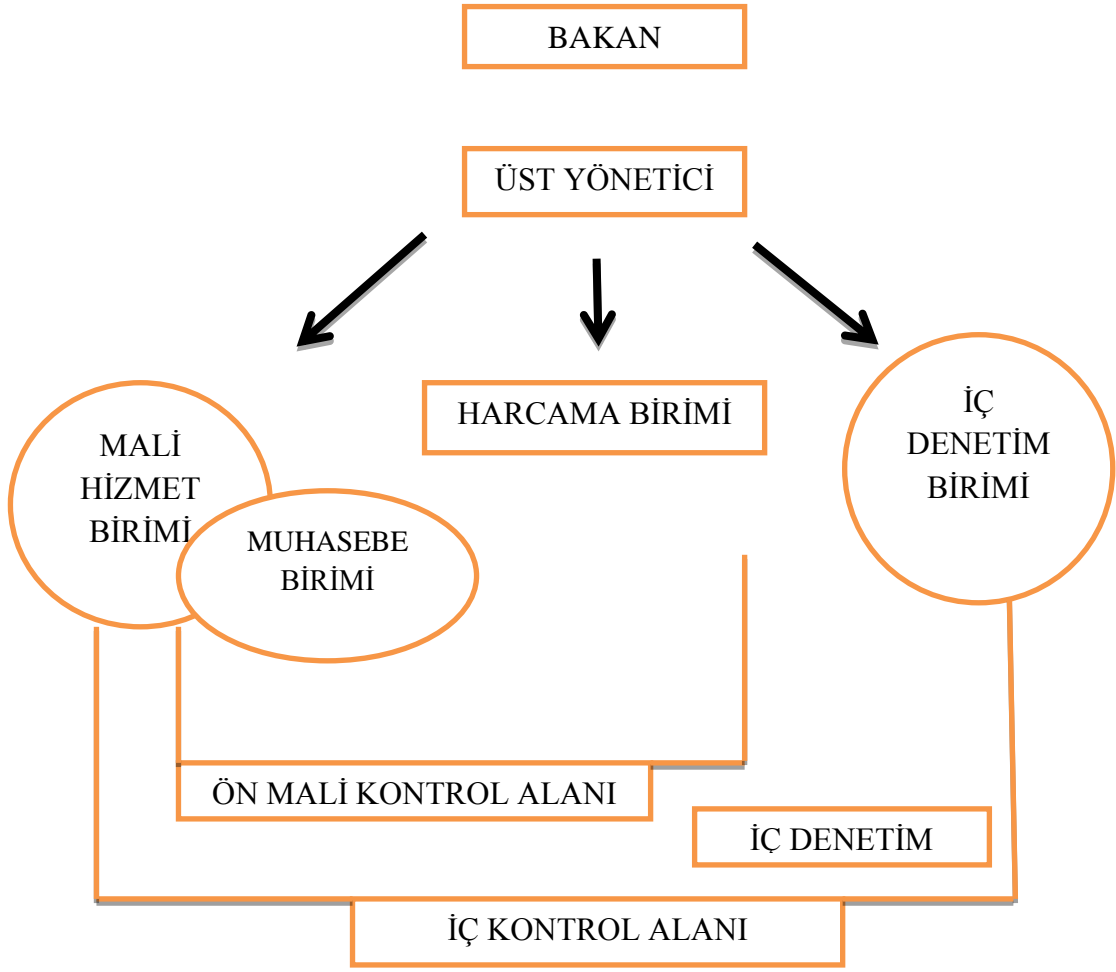
2.1.3. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim Kurgusu

10.12.2003 tarihinde yasalaşan “5018 Sayılı Kanun” kapsamı, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleridir. Yerine geldiği “1050 Sayılı Kanun” sadece devlet tüzel kişiliği kapsamındaki idareleri ve özel bütçeli idareleri kapsarken, “5018 Sayılı Kanun” merkezi yönetim kapsamındaki tüm kamu

idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim idarelerinin mali yönetim ve denetimini kapsamaktadır (Kesik 2005:95).

5018 sayılı kanunla; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi öngörülmüştür. Ayrıca, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini; mali karar alma ve her türlü işlemde usulsüzlük ve yolsuzluğun engellenmesini, düzenli, zamanında ve tarafsız bilgi edinilmesini; varlıkların kötüye kullanılmasının önlenmesi için idare düzeyinde iç denetim sisteminin kurulması ön görülmüştür. Kanuna göre bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde de belediye başkanı üst yöneticidir. Bu düzenlemenin tek bir istisnası vardır o da Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici bakandır (Şahin, 2011:270).

Üst yöneticiler, idare tarafından yapılan stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleriyle hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulamasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili kullanılmasından sorumludur. Aynı zamanda, kaynakların kötüye kullanılmasının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözlenmesi ve belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinde bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludur. Kanunla belirtilen bu yapı Şekil 4'te gösterilmiştir (Şahin, 2011:271)



Şekil 4: 5018 sayılı kanun kapsamında iç denetim

“5018 Sayılı Kanunla”, kamuoyu denetiminin sağlanması, mali yönetimde tarafsızlığın ve şeffaflığın esas alındığı bir hesap mekanizmasının kurulması, kamu kaynaklarının sağlanması ve kullanılması sırasında gereken bilginin zamanında verilmesi ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun olarak muhasebe kayıtlarının tutulması amaçlanmaktadır. Diğer yandan, kamu idarelerince idare faaliyet raporu düzenlenmesi öngörülmekte ve mali yönetime ilişkin verilerin belirli zaman aralıkları halinde kamuoyuna açıklanması hükmüne bağlanmıştır (Bozkurt, 2009:31).

2.2. Kamu İç Denetçisi

Kamu iç denetçileri, bağlı oldukları kurumun maddi ve maddi olmayan varlıklarını, mali ve yönetim alanında yapılan bütün faaliyetlerin değerlendirilmesinden kurumda geçen bilgi akışının güvenilirliğini test etmeye kadar birçok önemli görev üstlenmiştir. Bu açıdan kamu iç denetçilerinin görevlerinin ve denetçi olabilmeleri için sahip olmaları gereken özelliklerin iyi bilinmesi gereklidir.

2.2.1. Kamu İç Denetçisi Olma Şartları

Önceleri özel bir uzmanlık alanı gibi görünen iç denetim, modern yaklaşımları, ilkeleri, standartları, yetkinlik belgeleri olan ve bir mesleki teşkilata üye meslektaşlar tarafından yürütülen bir meslek haline gelmiştir (Arı, 2012:12). Türkiye’de AB uyum sürecinde çıkan 5018 sayılı kanunun 65.maddesinde kamuda iç denetçi olabilmenin şartları sıralanmıştır (idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ikincil%20Duzey%20Mevzuat/CalismaUsulveEsaslariYonetmelikDegisikligi.pdf, 14.12.2013):

Madde 65- “İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş olmak.

b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.

d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.”

Söz konusu maddenin devamında da şu açıklamalar yer almıştır: “Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklara, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığın tarafından iç denetim eğitimi verilir. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.”

Kamu kurumlarına ilk iç denetçi atamaları 5018 sayılı kanunun geçici 5.maddesi gereğince yapılmıştır. Bu maddeye göre yapılan atamalar 31.12.2007 tarihi itibarıyla tamamlanmış ve bu atama sistemi sona ermiştir.

5018 sayılı kanunun geçici 5. Maddesine göre yapılan İç Denetçi atamaları şartları

(idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ikincil%20Duzey%20Mevzuat/CalismaUsulveEsaslariYonetmelikDegisikligi.pdf, 14.12.201):

“31.12.2005 tarihi itibarıyla;

a) Maliye Bakanlığı kadrolarında Bütçe Dairesi Başkanı, Muhasebe Müdürü, Gelir Saymanlık Müdürü, Malmüdürü, Saymanlık Müdürü, Vergi Dairesi Müdürü, Vergi Müdürü, Askeri Defterdar, Devlet Muhasebe Uzmanı ve

Muhasebe Denetmeni olarak görev yapanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde Muhasebe Yetkilisi; (Devlet Muhasebe Uzman Yardımcıları ile Muhasebe Denetmen Yardımcıları hariç) bunların yardımcıları ile kadro unvanı sayman olanlar ise Muhasebe Yetkilisi Yardımcısı,

b) Özel bütçeli idareler, mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının muhasebe birimlerinde, birinci derecede sorumlu olarak çalışanlar ile daha önce bu görevi en az beş yıl yapmış olanlarla bu idarelerde bütçe dairesi başkanı, gelir ve gider dairesi başkanı, muhasebe daire başkanı, gelir müdürü, bütçe müdürü ve muhasebe müdürü olanlar anılan idarelerde Muhasebe Yetkilisi,

c) 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,

d) 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,

e) 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.

(a), (b), (c), (d) ve (e) bentlerinde belirtilen görevlere atananlar bu Kanunun öngördüğü sistemin uygulanmasına yönelik eğitime tâbi tutulurlar. Atamalarda ilgilinin ve idaresinin muvafakati alınır.” (5018 sayılı kanunun geçici 5. Maddesi)

2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporuna göre atanan iç denetçilerin kamudaki eski görev ve unvanları şu şekildedir (idkk.gov.tr,13.12.2013):

Tablo 3: Fiilen Görev Yapmakta Olan Denetçilerin Eski Görev Unvanlarına Göre Dağılımları

	<u>Genel</u> <u>Bütçe</u>	<u>Özel</u> <u>Bütçe</u>	<u>Sosyal</u> <u>Güvenlik</u> <u>Kurumları</u>	<u>Mahalli</u> <u>İdareler</u>	<u>Toplam</u>
Müfettiş	91	44	13	72	220
Bakanlık	70	0	0	0	70
Müsteşarlık	4	0	0	0	4
Genel Müdürlük	4	36	3	12	55
Başkanlık	7	2	10	0	19
Komutanlık	6	0	0	0	6
Belediye	0	0	0	59	59
Üniversite	0	6	0	0	6
İl Özel İdaresi	0	0	0	1	1
Kontrolör	60	3	7	2	72
Bakanlık	49	0	0	0	49
Müsteşarlık	8	0	0	0	8
Genel Sekreterlik	3	0	0	0	3
Genel Müdürlük	0	0	0	1	1

Başkanlık	0	2	7	0	9
Belediye	0	0	0	1	1
Üniversite	0	1	0	0	1
YDK Denetçisi	0	1	0	0	1
Denetmen	14	227	0	182	423
Vergi Denetmeni	11	116	0	125	252
Muhasebe Denetmeni	3	101	0	42	146
Milli Emlak Denetmeni	0	10	0	15	25
Hesap İşleri Murakıby	0	0	0	5	5
Uzman	8	2	1	0	11
Devlet Bütçe Uzmanı	1	0	0	0	1
Masak Uzmanı	1	1	0	0	2
Başbakanlık Uzmanı	1	0	0	0	1
Kültür Uzamanı	1	0	0	0	1
Maliye Uzmanı	0	1	0	0	1
İl Planlama Uzmanı	0	0	1	0	1
Uzman	4	0	0	0	4
Subay	15	0	0	0	15
Bakanlık	13	0	0	0	13
Komutanlık	2	0	0	0	2
Müdür ve Üstü	3	7	0	2	12

Görevler					
Müdür ve Üstü	2	2	0	2	6
Şube Müdürü	1	5	0	0	6

İç denetçi kadrosu verilen kurum sayısı ve iç denetçi ataması yapan kurum sayısına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (www.idkk.gov.tr, 13.12.2013)

Tablo 4: İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurum Sayısı ve İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısı

	İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısı	Faal İç Denetçi Sayısı
Genel Bütçe	34	27	225
Özel Bütçe	68	65	253
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2	23
Mahalli İdareler	157	114	288
TOPLAM	261	208	789

Kamu kurumlarının ne kadar iç denetçiye ihtiyacı bulunduğunu İç Denetim Koordinasyon Kurulu belirlemekte, kurumların ihtiyacı olan bu iç denetçi kadroları da Bakanlar Kurulu kararıyla çıkartılan kadro kararnameleriyle verilmektedir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu; 26.6.2006 tarih ve 2006/10654 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla çıkartılan ve 12.7.2006 ve 26226 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında

Yönetmeliğin 18. maddesine ekli listede belirtilmiştir. İlgili Yönetmeliğin 18.maddesine şu şekildedir:

“Kamu idarelerinin iç denetçi sayıları; idarelerin yerine getirmek zorunda oldukları görevler, kullandığı kaynaklar, merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatının özelliği, toplam personel sayısı ve denetim ihtiyacı dikkate alınmak suretiyle ve denetimin maliyeti de göz önünde bulundurularak ekli listede belirlenmiştir. Kamu idareleri ilave iç denetçi ihtiyaçlarını Kurula bildirir.”

Bu Yönetmelikte 24/12/2102 tarih ve 2012/4151 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla bazı değişiklikler yapılmış, bununla birlikte iç denetçi ihtiyaçlarını belirleyen ekli liste de yeni ilaveler yapılarak yeni kurulan üniversiteler ilave edilmiş, bazı kurumların da iç denetçi sayıları artırılmıştır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen bu ihtiyaçlar doğrultusunda Bakanlar Kurulunun 2013/4625 sayılı kararıyla güncellenen kararnameyle Genel ve Özel Bütçeli Kurumların iç denetçi kadro sayısı ve derecesi belirlenmiştir. 2013/4747 sayılı kararnameyle Mahalli İdarelerde çalıştırılacak kamu iç denetçilerin kadro sayısı ve derecesi belirlenmiştir. Daha sonra 5018 sayılı kanuna, 6456 sayılı kanunun 39. maddesiyle eklenen geçici 21. maddesiyle kamu iç denetçi atamalarına yeni düzenlemeler getirilmiştir.

Bundan sonraki Kamu iç denetçi atamaları ya 5018 sayılı Kanunun geçici 21 nci maddesine göre veya aynı Kanunun 65 ncı maddesinde belirtilen genel hükümlere göre yapılmaktadır. Söz konusu atamaların ayrıntılı işlemleri 08.10/2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan değişik İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğinde mevcuttur.

2.2.2. Kamu İç Denetçisinin Görev ve Sorumlulukları

5018 sayılı kanunun 64. Maddesine göre iç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirmekle yükümlüdür (idkk.gov.tr,14.12.2013):

a) Objektif bir risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinde yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkin ve verimli kullanımı için incelemeler yapmak ve tavsiyede bulunmak.

c) Harcama sonralarında yasal uygunluk denetimi yapmak.

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

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bunlara ilişkin tavsiyelerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları neticesinde iyileştirmelere yönelik tavsiyelerde bulunmak.

g) Denetim esnasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektiren bir durumla karşılaştığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi söz konusu görevleri, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uyumlu olarak yerine getirir.

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asıl görevi dışında başka bir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yönetim birimine sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilerek gerekli işlemlerin yapılması için ilgili birimler ve malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine

yapılan işlemler, üst yönetici tarafınca en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir (icdenetim.erciyes.edu.tr, 06.06.2014)

2.3. Uluslararası Kamu İç Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları olarak bilinen bu standartlar, 2007 yılından itibaren geçerli olmakla birlikte çağımızın risk yönetimini ve kurumsal yönetimin gerekliliklerini kapsayacak şekilde güncellenmiştir. İlk önce Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından ilan edilip daha sonrada tüm ülkelerde yaygınlaşan bu standartlar Nitelik ve Çalışma Sahası Standartlarından oluşur. İç denetim standartlarının düzenlenme amaçları ise şöyle sıralanabilir (Şahin, 2011:147):

- Yönetimin tüm kademelerine, yönetim kuruluna, kamuya, dış denetçilere ve diğer işletme ilgililerine iç denetimin organizasyonda üstlendiği rolü ve sorumluluklarını açıklamak
- İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine zemin hazırlamak
- İç denetim faaliyetlerini geliştirmek

Söz konusu standartlar 2 ana başlık altında toplamda 11 standarttan oluşmaktadır (resmigazete.gov.tr, 01.06.2014):

2.3.1. Nitelik Standartları

Bu bölümde dört standart vardır. Bu standartlar, kamu iç denetçisinin sahip olması gereken özellikleri kapsar.

2.3.1.1. Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Tanımına ve Kamu İç Denetim Standartlarına uygun olarak tüm kamu idareleri için üst yöneticinin onayı ile çıkarılacak bir yönergeyle belirlenir. İç denetçi, iç

denetim yönergesini dönemsel olarak incelemek ve üst yöneticiye onay için sunmak mecburiyetindedir. İdareye sağlanan güvence hizmetlerinin içeriği iç denetim yönergesinde belirtilir. İdare dışındaki taraflara güvence hizmeti sağlanacaksa, bu hizmetin niteliği de yönergede açıklanmalıdır.

İç Denetim Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara uyma şartına iç denetim yönergesinde yer verilmelidir. İç denetçi, İç Denetim Tanımını, Meslek Ahlak Kurallarını ve Kamu İç Denetim Standartlarını üst yönetime açıklamak zorundadır.

2.3.2.1. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalıdır ve iç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmalıdır. İç denetim faaliyetlerini yürüten denetçi, denetim sonuçlarını üst yönetime raporlama yapmak zorundadır.

İç denetim faaliyeti, çalışmaların güvenilir olarak yapılması ve sonuçlarının raporlanması açısından tüm müdahalelerden uzak ve özgür olmak zorundadır. Bunun yanı sıra iç denetçi her zaman üst yönetimle doğrudan iletişim ve etkileşim halinde olmalıdır.

İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır. Bağımsızlığın veya tarafsızlığın fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, durum ilgili taraflara açıklanmak zorundadır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

İç denetçiler, daha önce sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin denetim görevi yapmaktan kaçınmak zorundadır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde sorumlu olduğu idari bir faaliyet hakkında denetim hizmeti vermesinin, tarafsızlığını bozacağı varsayılır. Ancak daha önce sorumlusu oldukları idari faaliyetlere ilişkin danışmanlık hizmeti verebilirler. Önerilen danışmanlık hizmetleriyle ilgili

bağımsızlıklarına ve tarafsızlıklarına zarar verecek hususlar söz konusu ise, görevi kabul etmeden önce danışmanlık hizmetini talep edene bu durumu açıklamak zorundadırlar.

2.3.1.3. Yetkinlik

Görevler yetkin kişilerce, azami mesleki özen ve dikkatle yerine getirilmek mecburiyetindedir. İç denetçilerde, kişisel sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli olan bilgi ve beceriye sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de kurumsal sorumluluklarını yerin getirmek amacıyla gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmak ya da bu özellikleri edinmek yükümlülüğündedir. İç denetçiler, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gerekli bilgi ve becerilerin veya diğer niteliklerin tamamına sahip değilse, iç denetim yöneticisi idare içinden veya dışından uzman yardım temin etmek zorundadır (icdenetim.erdogan.edu.tr, 08.06.2014)

İç denetçiler, suiistimal risklerini ve bu risklerin yönetilmesini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Fakat iç denetçilerden asıl görevi ve sorumluluğu suiistimalleri saptamak ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığına sahip olması beklenmez (idkk.gov.tr, 08.06.2014).

Makul sınırlar çerçevesinde iç denetçiler, tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hatasız olunacağı anlamına gelmez. İç denetçiler, aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermek zorundadır:

- Görevin amaçlarına ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı.
- Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların nisbî karmaşıklığı, gerekliliği veya önemi.
- Yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililiği ve yeterliliği.
- Önemli hata, suiistimal veya aykırılıkların olma ihtimali.

- Güvence görevinin, potansiyel faydalarına karşı maliyeti.

Denetim aşamasında iç denetçiler, azami meslekî özen ve dikkati gösterilirken, teknoloji destekli denetim ve diğer veri analiz tekniklerini kullanmayı dikkate almak zorundadır. Bunun yanı sıra denetçiler, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı dikkatli olmak zorundadır. Ancak, güvence faaliyetleri, azamî meslekî özen ve dikkatle uygulansa bile, tek başına bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garanti etmez. İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer niteliklerini sürekli meslekî gelişimle arttırmak ve güçlendirmek zorundadır

İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında, aşağıdaki hususları göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermek zorundadır:

- Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dahil danışmanlık hizmetini talep edenlerin ihtiyaç ve beklentileri.
- Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığı.
- Danışmanlık görevinin, potansiyel faydalarına karşı maliyeti.

2.3.1.4. Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır. Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir.

İç değerlendirmeler;

- İç denetim faaliyetinin performansının sürekli olarak izlenmesini,

- Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yöntemiyle veya kurum içerisinde iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişiler tarafından yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamalıdır.

Dış değerlendirmelerin en az beş yılda bir, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından idare dışından nitelikli ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibine yaptırılması gereklidir.

İç denetçi, üst yönetici ve Kurul ile aşağıdaki hususları tartışmalıdır:

- Dış değerlendirme sıklığının arttırılmasına yönelik ihtiyaç.
- Menfaatlerin çatışması olasılığı da göz önünde bulundurularak dış gözden geçirme uzmanı veya ekibinin bağımsızlığı.

İç denetçi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yöneticiye ve Kurula iletmek zorundadır. Ayrıca, dış değerlendirme sonuçlarını bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakana sunmak zorundadır.

İç denetim yöneticisi raporlamalarında, iç ve dış kalite değerlendirmelerini kapsayacak Kalite Güvence ve Geliştirme Programı sonuçlarının desteklemesi şartıyla, iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına uygun olduğunu belirtebilir. İç Kalite Değerlendirmesi sonuçlarına göre; İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği belirlendiğinde, aykırılık ve etkileri iç denetim yöneticisi tarafından üst yöneticiye ve Kurula açıklanmak zorundadır.

2.3.2. Çalışma Standartları

Bu bölümde yedi adet standart bulunmaktadır. Bu bölümdeki standartlar, denetçinin denetimi esnasında uyması gerektiği kuralları kapsar.

2.3.2.1. İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimi

İç denetçi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin idareye değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmek ve idarenin hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmak zorundadır.

İç denetim planı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanmak zorundadır. Üst yönetici ile üst düzey yöneticiler bu sürece dahil edilerek görüşleri alınmak zorundadır. Ayrıca, iç denetim planının hazırlanmasında, idarenin Stratejik Planı ile Kamu İç Denetimi Strateji Belgesinin dikkate alınması zorunludur.

İç denetçi, danışmanlık görevinin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, talep edilen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, iç denetim planına dahil edilmek zorundadır. İç denetçi, önemli değişiklikler de dahil, iç denetim faaliyetinin plan ve programları ile kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yöneticiye bildirmek zorundadır. Onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamak zorundadır. Bunun için de iç denetim faaliyetlerini yönlendirebilmek amacıyla politika ve prosedürleri belirlemek zorundadır.

İç denetçi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını en aza indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirleyebilmek için, dış denetim ile gereken bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri sistemli bir biçimde sürdürmelidir. İç denetçi, iç denetim faaliyetinin amacı, görev, yetki ve sorumlulukları ve planın uygulama sonuçlarını üst yönetici ile bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakana dönemsel raporlar halinde sunmak zorundadır. Bu raporlar, suistimal risklerini, yönetim problemlerini ve üst düzey yöneticilerin gereksinim duyabileceği veya

talep edebileceği diğer hususların da dahil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır (muhasebehaber.org, 01.06.2014).

2.3.2.2. İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirerek bu süreçlerin iyileştirilmesine fayda sağlamak zorundadır (icdenetim.erdogan.edu.tr, 10.06.2014).

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hedeflerin gerçekleştirilmesi için yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gereken tavsiyelerde bulunmak mecburiyetindedir:

- İdare içinde gerekli etik değerlerin geliştirilmesi.
- Etkin bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin sağlanabilmesi.
- Risk ve kontrol bilgilerinin idarenin ilgili alanlarına iletilmesi.
- Üst yönetici ve üst düzey yönetim ile iç ve dış denetçilerin faaliyetleri arasında işbirliğinin ve bunlar arasında gerekli veri akışının sağlanması.

İç denetim faaliyeti, idarenin etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkililiğini değerlendirmek zorundadır. İdarenin bilgi teknolojileri yönetiminin, idarenin strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmelidir.

İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hususları dikkate alarak, idarenin yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır:

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu.

- Programların ve faaliyetlerin etkililik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması.
- Mevzuat, politika ve prosedürlere ve sözleşmelere uyum.

İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve idarenin suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır.

Danışmanlık görevleri sırasında görevin amaçlarıyla ilişkili riskleri değerlendirmek ve diğer önemli risklere karşı dikkatli olmak zorunda olan denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, idarenin risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

İç denetçiler, risk yönetimi süreçlerinin kurulmasında veya geliştirilmesinde yönetime danışmanlık hizmeti verirken, “riskleri fiilen yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan” kaçınmak zorundadırlar.

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, idarenin etkili kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır. İdarenin yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerine ilişkin risklere karşı mevcut kontrollerinin yeterliliğini ve etkililiğini aşağıdaki hususlar çerçevesinde değerlendirmek zorundadır:

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu.
- Programların ve faaliyetlerin etkililik ve verimliliği.
- Varlıkların korunması.
- Mevzuata, politika ve prosedürlere ve sözleşmelere uyum.

İç denetçiler; danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, idarenin kontrol süreçlerinin değerlendirilmesinde kullanmak zorundadır.

2.3.2.3. Görev Planlaması

İç denetçiler, her bir görev için; amaçları, kapsamı, süre planı ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan bir çalışma planı hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır. Bir görev planlanırken, iç denetçiler aşağıdaki hususları dikkate almak zorundadır:

- Görev konusu faaliyetin hedefleri ve performansının, yönetim tarafından kontrol edilmesi esnasında faydalanılan araçlar.
- Görev konusu faaliyetin yönetimiyle alakalı önemli riskler ve bu risklerin olası etkilerini makul bir seviyede tutabilmenin yolları.
- Kamu İç Kontrol Standartlarıyla karşılaştırıldığında, söz konusu faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterli olup olmadığı.
- Görev konusu faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde etkili gelişme sağlama fırsatları.

İdare haricinde yürütülecek bir denetim görevi planlanırken denetçiler, görevlendirmenin amacı, kapsamı, tarafların sorumlulukları ve diğer karşılıklı beklentiler hususunda söz konusu taraflarla yazılı bir anlaşma yapmak zorundadır (icdenetim.erciyes.edu.tr, 10.06.2014)

İç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, yerine getirilecek sorumluluklar ve beklentiler hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri ilgili yöneticiyle mutabakata varmak ve çok önemli görevlendirmelerde bu mutabakatı yazılı hâle getirmek zorundadır. Amaçlar, her bir denetim ve danışmanlık görevi için belirlenmek zorundadır (icdenetim.erciyes.edu.tr, 10.06.2014)

İç denetçiler, denetlenen faaliyetle alakalı risklerin ön incelemesini yaparak değerlendirmek zorundadır. Görevin amaçları, bu risk değerlendirmesinin neticelerini yansıtmalıdır. Görevin amaçlarını belirlenirken, önemli hataların suistimallerin, ve mevzuata aykırılıkların oluşma olasılığını göz önüne bulundurmak zorundadır.

Kontrollerin değerlendirilmesi amacıyla yeterli kriterlere ihtiyaç vardır. İ denetçiler, hedef ve amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını belirleyebilmek için yönetimin kriterlerinin yeterlilik derecesini belirlemek zorundadır. Eğer bu kriterler yeterliyse, i denetçiler de kendi raporlarında bunları kullanmak zorundadır. Ancak kriterler yetersizse, i denetçiler uygun değerlendirme kriterleri geliştirebilmek için yönetimle beraber çalışmak zorundadırlar (icdenetim.istanbul.edu.tr, 11.06.2014)

Danışmanlık görevinin amaçları belirlenirken, ilgili yöneticiyle hemfikir kalındığı oranda risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin de göz önünde bulundurulması gerekir. Danışmanlık faaliyetinin görevleri ve amaçları, idarenin stratejileri ve hedefleriyle paralel olmak zorundadır. Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetebilecek düzeyde olmak zorundadır. Görevin kapsamı, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddi varlıkların dikkate alınmasını içermek zorundadır (firat.edu.tr, 11.062014)

İ denetçiler danışmanlık faaliyetlerini yürütürken, görevin kapsamının, üzerinde hemfikir olunan amaçlarla uyumlu olmasını sağlayabilmelidir. İ denetçiler, görev esnasında kapsamla alakalı çekinceleri olursa, göreve devam edilip edilmeyeceğini belirlemek üzere, bunları ilgili yöneticiyle değerlendirmek zorundadır.

Danışmanlık görevleri sırasında, i denetçiler, görev amaçlarıyla uyumlu bir şekilde önemli kontroller ve kontrol zafiyetleri konusunda özenli davranmak ykmllğindedirler. İ denetçiler, görevin niteliği, karmaşıklığı, süre kısıtı ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları belirlemek zorundadır.

İ denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı hâle getirmek zorundadırlar. İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme prosedürlerini içermek zorundadır. İş programı, saha çalışmasına başlanmadan

önce onaylanmak zorunda olup, programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınmak zorundadır. Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin niteliğine bağlı olarak değişebilir.

2.3.2.4. Görevin Yürütülmesi

İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır. Görev amaçlara ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri belirlenmelidir. İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını, uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorundadır.

İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadır. Üst yönetim, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmek zorundadır. İç denetçiler, gerekirse bu kayıtları üçüncü kişilere vermeden önce üst yöneticinin onayını veya hukuk müşavirliğinin konuyla ilgili görüşünü almak zorundadır. İç denetim yöneticisi, görev kayıtlarının saklanmasıyla ilişkin esasları, kayıtların hangi ortamda tutulduğuna bakılmaksızın, saptamak zorundadır. Bu esaslar, idarenin temel ilkelerine ve söz konusu mevzuata uygun olmak zorundadır.

İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve idare içi ve dışı taraflara raporlanmasını düzenleyen politikaları önceden belirlemek zorundadır. Bu politikalar, idarenin düzenlemelerine ve ilgili mevzuata uyumlu olmalıdır. Görevler; görevin amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altında tutulmasını ve iç denetçilerin mesleki gelişimini sağlayacak bir tarzda gözetilmek zorundadır.

2.3.2.5. Sonuçların Raporlanması

İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır. Raporlar, varılan sonuçlar, uygulanabilir öneriler ve eylem planlarının yanı sıra görevin hedeflerini

ve kapsamını da içermelidir. Görevin sonuçlarını gösteren nihai rapor, iç denetçinin görüşlerini de içermek zorundadır. Bu görüş ve kanaatler, üst yöneticinin ve üst düzey yöneticilerin beklentilerini göz önünde bulundurmak yararlı, ilgili ve güvenilir verilerle desteklenmek zorundadır.

İç denetçilerin, denetlenen faaliyetle alakalı iyi uygulamalara ve başarılı performansa denetim raporlarında yer vermesi teşvik edilir. Görev sonuçları idare haricindeki taraflara bildirilirken, sonuçların dağıtımını ve kullanımını konusundaki kısıtlamalara da dikkat edilmesi gerekir. Danışmanlık görevi sonuçlarının raporlanmasının şekil ve içeriği, görevlendirmenin niteliğine ve ilgili yöneticinin gereksinimine bağlı olarak değişkenlik gösterir. Raporların; doğru, tarafsız, açık ve tam olması ile vaktinde sunulması zorunludur. Nihai raporlar ciddi bir hata veya eksiklik içeriyorsa, iç denetim yöneticisi, bu raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş verileri iletmek zorundadır.

İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına veya Standartlara aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken aşağıdaki hususlar özel durum olarak açıklanmak zorundadır:

- Tam uyumun sağlanamadığı Meslek Ahlak Kuralı veya Standart.
- Aykırılığın nedenleri
- Aykırılığın göreve ve sonuçlarının raporlanmasına etkisinin şiddeti.

İç denetim yöneticisi, denetim önerilerini yerine getirecek yöneticilere nihai görev sonuçlarının raporlanmasından sorumludur. Aksi yasal olarak düzenlenmediği takdirde, iç denetim yöneticisi, görev sonuçlarını kurum dışındaki taraflara göndermeden önce şu hususları yerine getirmekle yükümlüdür:

- İdare açısından oluşması muhtemel riskleri değerlendirmek.
- Uygun bir biçimde üst yönetici veya hukuk müşaviri ile durum değerlendirmesi yapmak
- Sonuçların kullanımını kısıtlayarak dağıtımını kontrol altında tutmak

İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevlerinin sonuçlarını ilgili yöneticilere raporlamaktan sorumludur. Danışmanlık görevleri esnasında, yönetim, risk yönetimi ve kontrol sorunları tespit edilebilirse, bu sorunlar idare için önem arz edecek duruma geldiğinde üst yöneticiye ve üst düzey yöneticilere bildirilmek zorundadır. Kapsamlı bir görüş ortaya konulacaksa, üst yöneticinin ve üst düzey yöneticilerin beklentilerinin dikkate alınması ve yararlı, yeterli ve objektif bilgilerle desteklenmelidir.

2.3.2.6. İlerlemelerin İzlenmesi

İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların uygulanma durumunun izlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır. Bunun yanı sıra üst düzey yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst düzey yöneticilerin gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri izlemek amacıyla yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır. İlgili yöneticilerle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarını izlemek zorundadır.

2.3.2.7. Yönetim Riskinin Üstlenilmesi

İç denetçiler, üst düzey yöneticinin idare için kabul edilemeyecek düzeyde bir artık riski üstlenmeyi kabul ettiğine kanaat getirdiği takdirde, konuyu üst düzey yöneticiyle müzakere etmek zorundadır. Artık riskle ilgili olarak bir mutabakata varılamazsa, iç denetim yöneticisi, konuyu, çözümlenmesi için üst yöneticiye rapor etmek zorundadır.

2.4. Kamu İç Denetimi Kapsamında Yürütülen Denetim Türleri

“İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 8.maddesine uyarınca kamu iç denetimi; Uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi, sistem ve süreç denetimini

kapsamaktadır. Bu denetim türleri açıklamalarıyla beraber aşağıda verilmiştir (Özkan, 2008:89).

2.4.1. Düzenlilik Denetimi

Bazı kaynaklarda finansal denetim veya uygunluk denetimi olarak geçen düzenlilik denetimi, kamu idarelerinde yapılan işlemlerin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik v.b mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesidir. Düzenlilik denetimi ülkemizde tüm denetim birimlerinde düzenli bir şekilde yapılmaktadır. Bu denetiminin temel amacı, yetkin bir otorite tarafından belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının kontrol edilmesidir. Bu otorite, işletme içinde olabileceği gibi işletme dışından da olabilir (Özkan, 2008:90).

Düzenlilik denetimi, hem kurum içinden hem de kurum dışından yetkililer tarafından yapılabilir. Kurum dışı yetkililer tarafından yapılan en iyi örnek kamu idarelerince yürütülen denetimler gösterilebilir. Bu denetimler kamu otoritesi tarafından yürütüldüğü için “Kamu Denetimi” olarak da adlandırılırlar. Kurum içi bir personel tarafından yapılan denetimler ise müfettişler tarafından yapılır. Örneğin banka müfettişleri veya aracı kurum müfettişleri birer iç denetim elemanıdır (Kaval, 2008:11)

Düzenlilik denetimi sonrası oluşan sonuçlar, denetçi için finansal tablo denetimlerinde yol gösterici nitelik taşımaktadır. Denetçi kurumdaki birimlerin kurallardan uzaklaşmasının finansal tablolara bir sorun oluşturabileceğini yada kurallara uygun hareket edilmesinin finansal tabloların doğruluğunu sağlamlaştıracak bir etken olacağını düşünerek denetimi planlayacaktır. (Mercanoğlu, 2007:4).

Kamu idarelerinde, idare harcamalarının ve finansal faaliyetlerle alakalı alınan karar ve tasarrufların amaçlara, politikalara, kalkınma planına, yıllık programlara, stratejik plana ve performans programına uygun olup olmadığının

denetlenmesi ve değerlendirilmesi, yapılan bu idare harcamalarının ilgili mevzuata uygunluğunun denetlenmesidir (Kocael, 2010:80)

2.4.2. Performans Denetimi

Kamu sektöru, büyüklük ve karmaşıklık açısından gelişme göstermeye devam ettiği için kamu iç denetimi de değişim geçirmiştir. Önceleri sadece mali denetim ve uygunluk denetimiyle yetinirken, karar vericilere daha iyi yardımcı olabilmek için performans denetimi geliştirilmiştir (Waring ve Morgan, 2014:471).

Performans sözcüğünün anlamı; “bir işi yapan bir bireyin, bir grubun ya da bir örgütün o işle amaçlanan hedefe ne ölçüde ulaşabildiğinin nicel ve nitel olarak ifade edilebilmesidir”. Yani kısaca, verilen işte başarılı olabilme derecesidir. Performans denetimi kavramı ise yapısı itibariyle verimlilik, tutumluluk ve etkinlik yönlerinden denetimi ifade eder (Okur, 2007:53).

Bazı kaynaklarda faaliyet denetimi olarak ifade edilebilen performans denetimi, kurumun belirlenmiş hedef ve amaçlara ulaşp ulaşmadığını ölçer. Bu nedenle performans denetimi, kurumun faaliyetlerini yönetmek üzere kullanılan kaynakların verimlilik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik yönlerinin denetiminin yapılmasıdır. Performans denetimi, Uluslararası Yüksek Denetim Kurulumları Birliği'ne göre şöyle tanımlanabilir: “İdari faaliyetlerin tutumluluğunun doğru yönetim ilkeleri uygulamaları ve yönetim politikalarına göre denetlenmesi, kaynak kullanımındaki verimliliğin bilgi sistemleri, performans ölçütleri, gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarla belirlenmiş eksikliklerini gidermek için izlenen yöntemlerin incelemesi de dahil olmak üzere denetlenmesini, denetlenen kurumların hedeflere ulaşma yönündeki performanslarının rolünü ve istenilen durumlarla gerçekleşen sonuçların karşılaştırılmasını kapsar” (Tufan, 2012:28).

Performans denetiminin 5018 sayılı kanuna göre tanımı ise şu şekildedir “kamu idaresinin çalışmalarına değer katma ve geliştirmek için kaynakların

ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır (Köse, 2014:434). Bu tanıma göre, performans denetiminin uygulanması yasal bir zorunluluk haline gelmiştir. İç denetimin işlevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi ve umulan etkiyi gösterebilmesi için performans denetimine gerekli ağırlık ve öncelik verilmelidir (Köse, 2014:434)

2.4.3. Mali Denetim

Kamu sektörü dışındaki kurumların denetim faaliyetlerinde de kullanılan mali denetim türünde, gelir giderlere varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin güvenilirliğinin, mali sistem ve tabloların tutarlılığının değerlendirilmesi yapılır. Bu süreç içinde işlemler içinde bazı hatalar tespit edildiğinde kayıtların güvenilirliği, mevzuata uygunluğu ve düzenliği çerçevesinde hesap denetimi yapılması gerekli olacaktır. Mali denetim, bütün mali işlemlere ait verilen, tabloların varlık ve yükümlülüklerin ve dolayısıyla bilginin güvenilirliği ve bütünlüğü, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğun yanı sıra varlıkların korunması, denetlenen idarenin önceden belirlenen ilke ve esaslara ne ölçüde uyduyuyla ilgilenecek güvence sağlar (Özkan, 2008:93).

Mali denetim, bazı kurumlarda veya işletmelerde zorunlu olarak yaptırılır. Bazen de kurumlar tarafından ihtiyari olarak yaptırılır. Her durumda bu denetim kurum dışından kişiler tarafından yapılmalıdır. Bu nedenle mali denetim, “Bağımsız Dış Denetim” olarak ta anılır (Kaval, 2008:10)

2.4.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi

Bilgi teknolojisi denetimi, kurumda denetlenen birimin elektronik ortamdaki bilgi sisteminin güvenilirlik derecesinin ve devamlılığının değerlendirilmesi sürecidir. Aynı zamanda bu denetim, denetlenen bilgi sisteminde depolanan veri

ve bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirebilmek için de kullanılır. Bilgi sistemini sayesinde, önceden depolanan bilgilerin yanlış kullanılmasının, zarara uğratılmasının veya yok edilmesinin önüne geçilebilir (Şahin, 2011:168).

2.4.5. Sistem Denetimi

Sistem, bütünlüğü sağlamak veya başarıya ulaşmak amacıyla bir araya getirilen etkileşimli çalışan parçaların bütününe verilen addır. Sistem denetimi, denetlenen sürecin veya birimin hedeflerine ulaşmasını sağlamada iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi işlemidir. Diğer bir deyişle, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına yarar sağlayan bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerin belirlenmesi, kalite ve uygunluk derecesinin araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesiyle değerlendirilmesidir (Kocael, 2010:83).

2.5. Kamu İç Denetiminde Uluslararası Sertifikasyon

İç denetimde, uluslararası geçerliliği bulunan dört adet unvan sertifikası bulunmaktadır. Bunlar:

2.5.1. Uluslararası İç Denetçi Sertifikası (CIA)

Uluslararası iç denetçi sertifikası, (CIA- Certified Internal Auditors) dünya çapında kabul gören en temel sertifikadır ve bireylerin iç denetim alanındaki profesyonelliklerini ortaya koyma adına gösterge niteliğindeki bir standarttır. Sertifikayı almak için, uluslararası geçerliliği olan bir lisans diploması, 24 aylık tecrübe, yüksek ahlak ve profesyonellik niteliklerine sahip olmak gerekir (Şahin, 2011:151).

2.5.2. Kontrol Öz Değerlendirme Uzmanlığı Sertifikası (CCSA)

CCSA (CCSA-Certification in Control Self-Assesment) adaylarının, yüksek bir ahlaki ve mesleki karaktere sahip olmaları ve en az on iki yıllık tecrübe sahibi olmaları istenir. Sertifika sınavında tüm sektörleri kapsayan sorular sorulur. Bu yüzden adayların belirli sektörler hakkında spesifik bilgi sahibi olması beklenir (Şahin, 2011:151)

2.5.3. Uluslararası Finansal Hizmetler Denetçisi (CFSA)

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (CFSA-Certified Financial Services Auditor) özellikle bankacılık ve diğer finansal sektörlerde denetim görevi yapanlar için geliştirdiği bir sertifikadır. Sınavda finans ağırlıklı sorular sorulur (Şahin, 2011:152).

2.5.4. Uluslararası Kamu İç Denetçi Sertifikası (CGAP)

Uluslararası Kamu İç Denetçi Sertifikası (CGAP-Certified Government Auditing Professional) Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından kamu kuruluşlarında denetim görevi yapanlar için geliştirilmiş bir program olmanın yanı sıra kamu kesiminde hesap verilebilirliğin güçlendirilmesinde ve kamu hizmetlerinin etkinleştirilmesinde iç denetimin rolüne yer vermektedir (Şahin, 2011:152).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN YÖNETİLMESİ VE PLAN PROGRAM HAZIRLANMASI, AŞAMALARI VE UYGULAMASI

Kamu iç denetiminde faaliyetlerin etkili bir şekilde hazırlanabilmesi için İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 2007 – 2008 yılları arasında bazı rehber ve standartlar hazırlanmıştır. Bu standartlar ve yayın tarihleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (idkk.gov.tr, 20.05.2014):

Tablo 5: İDDK Tarafından 2007-2008 Tarihleri Arasında Yayınlanan Yardımcı Kaynaklar

05.06.2007 tarih ve 10 sayılı Kurul Kararıyla kabul edilen “Kamu İç Denetim Raporlama Standartları”
29.08.2007 tarih ve 15 sayılı Kurul Kararıyla kabul edilen “Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi”
06.09.2007 tarih ve 17 sayılı Kurul Kararıyla kabul edilen “Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi”
07.04.2008 tarih ve 5 sayılı Kurul Kararıyla kabul edilen “Kamu İç Denetim Rehberi”
28.10.2008 tarih ve 12 sayılı Kurul Kararıyla kabul edilen “Kamu İç Denetim Terimleri Sözlüğü”

İDDK tarafından bu kaynakların yayınlanmasının ardından tümünü içeren daha ayrıntılı tek bir kaynak yayınlanmasına karar verilmiş ve “Kamu İç Denetim Rehberi”, 10.09.2013 tarih ve 7 sayılı Kurul Kararıyla onaylanarak yürürlüğe konulmuştur. Alınan karar gereği yukarıda sayılan tüm yardımcı kaynaklar iptal edilerek, “bütün kamu idarelerinin 2014-2016 İç Denetim Planları ve 2014 Yılı İç Denetim Programlarının Rehberdeki esas ve yöntemlere göre hazırlanması ve 2014 Yılı İç Denetim Programlarında yer alacak iç denetim görevlerinin de

rehberdeki esas ve yöntemlere göre yürütülmesi” kararlaştırılmıştır (idkk.gov.tr 20.05.2014).

3.1. Kamuda İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetilmesi

Uluslararası İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetim Standartları; iç denetimin kuruma yapacağı katkının artırılması amacıyla, iç denetim faaliyetinin yönetimine özel bir önem vermiş ve iç denetim yöneticilerine özgü ayrı standartlar belirlemiştir. Atanan iç denetçi sayısı üç ve üzerinde olan kurumlarda direkt üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıklarının kurulması gereklidir. Bu durum, 5018 sayılı Kanun, Yönetmelik ve Kamu İç Denetim Standartlarının yeterli ve etkin bir şekilde uygulanmaya başlanması ve devam ettirilebilmesi açısından önemlidir (tarim.gov.tr, 01.06.2014).

İç denetim birimi başkanlığı kurulan kurumlarda, iç denetçilerden birisi üst yönetici tarafından iç denetim birimi başkanı olarak görevlendirilir. İç denetim uygulamalarının yönetiminden iç denetim birimi başkanı sorumludur. İç denetim faaliyetini, kurum faaliyetlerine değer katacak şekilde yönetmek ve bu görevi yerine getirirken de Kamu İç Denetim Standartlarına en üst düzeyde uyumu sağlamakla yükümlüdür (tarim.gov.tr,01.06.2014).

İç denetim mevzuatının gereklerinin yerine getirilmesi kapsamında iç denetim birimi başkanının başlıca görev ve sorumlulukları aşağıda özetlenmiş olup, rehberin ilgili bölümlerinde de süreçteki başka görevlerine yer verilmiştir. İç denetim birimi başkanının başlıca görev ve sorumlulukları: Uygun planlama ve kaynak yönetimi yapmak, etkili bir iletişim yöntemi kurmak, politika ve prosedürleri belirlemek, sürekli mesleki gelişimini sürdürmek, tarafsız ve bağımsızlığını korumak, kalite ve güvence geliştirme programını düzenlemek, kapsamlı görüş oluşturmak, dönemsel raporlama yapmak ve iç denetim faaliyet raporunu hazırlamaktır. (idkk.gov.tr, 20.05.2014).

3.1.1. Planlama ve Kaynak Yönetimi

Tüm denetim çalışmalarında olduğu gibi iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde de etkili bir kaynağa ihtiyaç vardır. Bu gereklilik Kamu İç Denetimi Standartlarında da belirtilmiştir. İç denetim planının hazırlanmasında iç denetim biriminden sorumlu kişiler görev almalıdır (Bilge, 2010:18).

İç denetim biriminin sorumlusu olarak, iç denetim birimi başkanı üst düzey yöneticilerinde görüşünü alarak iç denetçilerin aktif katılımıyla denetim stratejisini belirler iç denetim planını ve iç denetim programını hazırlar.

İç denetim birimi başkanı iç denetim planında bulunan denetim alanları için gereken kaynak ihtiyacını saptar. Mevcut iç denetçi sayısı ve yetkinlikleri yeterli değilse ihtiyaç duyulan kaynak ve eğitimler ile kaynak sınırlamalarının olası etkileri üst yöneticiye sunulacak iç denetim planı metninde gösterilir (icdenetim.beun.edu.tr, 12.06.2014)

3.1.2. İletişim

İç denetim faaliyetinin verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için, iç denetim birimi başkanının; planlama, bulguların geliştirilmesi, sonuçların raporlanması ve izlenmesi, mesleki gelişimin sağlanması gibi iç denetimin tüm aşamalarında katılımcı bir yönetim anlayışını benimsemesi gereklidir. Bu yüzden, iç denetim biriminin içinde verimli bir takım çalışması ortamı oluşturulmalı ve iç denetçiler arasında bilgi akışının serbestçe gerçekleşmesi sağlanmalıdır. İç denetim birimi içinde periyodik toplantılar düzenlenmesi, bilgilerin paylaşımı için ortak alanlar oluşturulması, taslak denetim bulguları ve önerilerinin ilgili denetim ekibi ve iç denetim birimi başkanı arasında tartışılması, denetim tecrübelerinin paylaşılması gibi uygulamalar, birim içi iletişimi güçlendiren faaliyetlere örnektir.

3.1.3. Politika ve Prosedürler

İç denetim birimi başkanı, iç denetim mevzuatına aykırı olmamak şartıyla, iç denetim faaliyetinin kuruma değer katma fonksiyonunu daha etkili bir şekilde yerine getirebilmesi ve Kamu İç Denetim Standartlarına uyum düzeyinin artırılması amacıyla, gerekli gördüğü konularda politika ve prosedürler belirleyebilir. İç denetim birimi başkanının, politika ve prosedürlerin belirlenmesinde iç denetçilerin de görüşlerini alması ve bunları ortak bir kararla benimsemesi esastır. İç denetim birimi başkanı, söz konusu politika ve prosedürleri ayrı ayrı belirleyebileceği gibi, iç denetim yönergesinde de bu konuları ele alabilir.

3.1.4. Sürekli Mesleki Gelişim

İç denetçiler, hali hazırda var olan bilgi ve becerilerini sürekli meslekî gelişim kapsamında daha da arttırabilmek ve güçlendirmekle yükümlüdür. İç denetim birimi başkanı, iç denetçilerin mesleki gelişiminin sağlanması için gerekli kaynakları sağlayarak iç denetçilerin mesleki yeterliliklerini korumada katkıda bulunmalıdır. Özellikle iç denetim planında yer alan yüksek ve orta riskli alanların denetimi için gerekli olan eğitimlere yönelik kaynak ayrılmasına önem verilmeli ve ihtiyaç duyulan eğitim programlarının uygulanması sağlanmalıdır (tarim.gov.tr,01.06.2014).

İç denetçilerin eğitim ve sertifikasyon bilgilerinin izlenerek kayıt altına alınması iç denetim birimi başkanının sorumluluğundadır. İç denetim birimi başkanı, iç denetçilerin her üç yılda en az 100 (yüz) saat meslek içi eğitim alma zorunluluğunu sağlayıp sağlamadıklarını da kontrol etmelidir.

3.1.5. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesi süreçlerinde iç denetim faaliyeti tamamen bağımsız olmak zorundadır.

Fonksiyonel bağımsızlık olarak ifade edilen bu bağımsızlık, İç denetim biriminin idari olarak bağımsız olduğu şeklinde anlaşılmalıdır. İç denetim biriminin idari olarak üst yöneticiye bağlı olması, fonksiyonel bağımsızlığın ihlali anlamına gelmemektedir. Buna göre fonksiyonel bağımsızlık aşağıdaki unsurları içermektedir (icdenetim.erciyes.edu.tr, 02.06.2014):

- İç denetim birimi doğrudan üst yöneticiyle ilişkili olmalıdır. Kurumun organizasyon şemasında İç denetim birimi direkt olarak üst yöneticiye bağlı gösterilmelidir.
- Denetlenen birim yöneticileri ile iç denetim arasında üst yönetici tarafından denge kurulması şarttır.
- İç denetim biriminin, yönetim aksini düşünüyor olsa dahi, riskli olarak değerlendirdiği her bir alanı denetleyebilmesinin önünde hiçbir engel bulunmamalıdır.

İç denetim faaliyetinin güvenilirliği ve nesnelliği, faaliyetin etkili olmasında en önemli unsurlardandır. İç denetim faaliyetinin güvenilirliğinin ve nesnellüğünün sağlanabilmesi için, görevin yürütülmesi sırasında iç denetçinin tarafsızlığının korunmasına önem gösterilmeli ve tarafsızlığın bozulabileceği bir durumun ortaya çıkması halinde de ilgili iç denetçi konuyu derhal iç denetim birimi başkanına bildirmelidir (icdenetim.marmara.edu.tr, 02.06.2014).

3.1.6. Kalite ve Güvence Geliştirme Programı

İç denetim birimi başkanı, iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına ve Meslek Ahlak Kurallarına uygun olarak yürütülmesinden sorumludur. İç denetim birimi başkanı, İDDK tarafından yürürlüğe konulan İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programına uygun olarak kendi kalite güvence ve geliştirme programını hazırlar ve uygular (mersin.edu.tr, 02.06.2014).

İç denetim birimi başkanı, kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını düzenli olarak üst yöneticiye bir rapor olarak sunar. Ayrıca bu çalışmaların sonuçlarına, iç denetim faaliyet raporlarının ilgili bölümünde yer verilir. İç değerlendirme kapsamında hazırlanan dönemsel gözden geçirme raporları ile eylem planının birer nüshası bir ay içinde İDKK'ye gönderilir (mersin.edu.tr, 02.06.2014).

3.1.7. Kapsamlı Görüşün Oluşturulması

Denetim görevi sonucunda oluşan denetçi görüşünün haricinde, iç denetim birimi başkanının, belli bir dönem için, denetim görevleri ve diğer faaliyetlerin sonuçlarını baz alarak oluşturduğu profesyonel değerlendirmeler doğrultusunda kapsamlı görüş verebilmesi imkan dahilindedir. Kurum düzeyinde risk yönetimi faaliyetleri hususunda görüş beyan edebilmesi için, denetim görevlerinin bu görüş öncesinde tamamlanmış olması ve denetim sonuçlarının kurumun tamamı hakkında fikir verecek düzeyde olması şarttır. Bu denetimler neticesinde elde edilen bilgi ve bulgular göz önünde tutularak bir görüş oluşturulmalıdır (icdenetim.beun.edu.tr, 2.06.2014)

Kapsamlı görüş, belirli bir zaman aralığı için (örneğin aylık olarak) oluşturulur ve üst yönetime sunulur. Bu görüş, denetim ve danışmanlık görevleri neticesinde edinilen sonuçlar ve dış denetim faaliyetleri sonuçlarından elde edilen verilerle oluşturulur (idkk.gov.tr, 2.06.2014)

İç denetim birimi başkanı, kapsamlı bir görüş verirken şu noktaları dikkate almalıdır;

- Görüşün ne amaçla kullanılacağı,
- Görüşün hangi dönemde açıklanacağı,
- Görüşün içeriği ve kapsamı,
- Görüşün oluşturulmasında hangi kriterlerin kullanıldığı,

- Kurum tarafından, görüşün açıklanmasında yararlanılan sınıflandırma ifadeleriyle ne kastedildiği,
- Planlanan çalışma programıyla kıyaslandığında görevin yürütülmesi sırasında oluşan sınırlandırmalar,
- Denetim çalışması ve denetim kanıtlarının talep edilen görüşü destekleme yeterliliği

Kapsamlı görüşün oluşturulması ve bunun ifade edilmesi karmaşık bir süreçtir. Aşağıdaki konulara ilişkin planlamalar yapılmasını gerektirir;

- Görüşün açıklanma tarihinden önceki dönemde gerçekleştirilen denetim ve danışmanlık faaliyetlerine ilişkin bulguların birleştirilmesi ve bu bulguların yorumlanması gerekir. İç denetim birimi başkanı, bu denetim sonuçlarından tutarlı bir görüşe ulaşabilmek için, tüm denetimlerde standartlara uyum düzeyini özenli bir şekilde değerlendirmelidir. Ayrıca, denetimler sonrasında yapılan iyileştirmeleri de içeren izleme sürecini de dikkate almalıdır.

- Görüşün kapsamının geniş olması sebebiyle, bir denetim görevine özgü olmayan kanıtlardan ya da dış denetimin çalışmaları ve strateji geliştirme biriminin çalışmalarından da yararlanılabilir. Bu durumda bu kanıtların uygun şekilde birleştirilebilmesi için bir metot uygulanmalıdır.

Kapsamlı görüş, üst yönetici tarafından verilen iç kontrol güvence beyanına dayanak teşkil eden bir araçtır. Bununla birlikte kapsamlı görüşün, üst yöneticinin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrole ilişkin sorumluluklarını ortadan kaldırmadığının ve iç denetim faaliyetinin azami mesleki özenle yerine getirildiği sürece, iç denetçilerin kontrol zafiyetlerinden sorumlu tutulamaz (idkk.gov.tr, 02.06.2014).

3.1.8. Dönemsel Raporlama

İç denetim birimi başkanı, iç denetim biriminin performansına ilişkin olarak üst yöneticiye dönemsel raporlar sunar. Dönemsel raporlarda, denetim ve

danışmanlık faaliyetleri ile izleme sonucunda elde edilen bulgular doğrultusunda şu konulara yer verilmelidir (icdenetim.erciyes.edu.tr, 02.06.2014).

- Bir önceki dönemden dönemsel raporlama tarihe kadar gerçekleştirilen denetim ve danışmanlık faaliyetleri hususunda bilgiler ve varsa programdan sapmanın sebepleri.
- Dönemsel raporlama dönemindeki denetim ve danışmanlık faaliyetleri sonucunda tespit edilen önemli bulgular ve tavsiyeler.
- Üzerinde hemfikir olunmasına rağmen birim yöneticileri tarafınca süresi içinde gereği yerine getirilmeyen bulgu ve öneriler.
- Gereği yerine getirilmeyen bulgularla alakalı risklerin birim yöneticileri tarafından üstlenildiği bilgisi.
- Birim yöneticileri tarafından üstlenilen risklerin kurum tarafından kabul edilmemesi gerektiği düşünülenlere ilişkin değerlendirme.
- Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol sorunlarına ilişkin bilgiler.

Dönemsel raporların sıklığı üst yöneticinin beklentilerine bağlıdır. Fiilen görev yapan iç denetçi sayısı üçten az olan iç denetim birimlerinde yılda bir defa raporlama yapılması yeterli olabilir.

3.1.9. İç Denetim Faaliyet Raporu

Dönemsel raporlar haricinde, yıllık iç denetim faaliyet raporu da iç denetim birimi başkanı tarafından hazırlanır. Yıllık iç denetim faaliyet raporu, Şubat ayının sonuna kadar üst yönetici tarafından İDKK'ye gönderilir. İç denetim faaliyet raporunun kapsam ve formatı şöyledir (icdenetim.marmara.edu.tr, 02.06.2014)

a) *Rapor kapağı*: Rapor kapağında; iç denetim biriminin adı, ilgili kurum ve varsa iç denetim biriminin amblemi, logosu veya resmi ile faaliyet raporu tarihine yer verilir.

b) *Genel bilgiler*: iç denetim biriminin misyon ve vizyonu, insan kaynakları, fiziki kaynaklar, bütçe ödeneği, harcama durumu ve diğer denetim kaynaklarıyla dış denetim raporlarında bulunan iç denetimle alakalı tespit ve değerlendirmelere ve kurumun teşkilat yapısı hakkındaki bilgilere kısaca yer verilir.

c) *Amaç ve hedefler*: iç denetim biriminin, iç denetim planı veya kurum stratejik planında belirtilen stratejik amaçlarına ve hedefleri, faaliyet yılı önceliklerine ve izlenen temel ilke ve politikaları, ayrıca iç denetim planı dönemine ilişkin denetim stratejileri bu bölümde yer alır.

d) *Faaliyet ve performans bilgileri*

1. Program dönemi performans bilgileri: İç denetim programı kapsamında yapılan denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin gerçekleşme durumuna ilişkin bilgiler ile program dışı gerçekleştirilen denetim, danışmanlık ve inceleme faaliyetlerine yer verilir. İç denetim programından önemli ölçüde sapmaların olması durumunda söz konusu sapmanın sebepleri de belirtilir. Üst yönetici tarafından uygulanması uygun bulunmayan bulgulara ve tavsiyelerde bu bölümde yer alır. Ayrıca, dönem içinde yürütülen izleme faaliyetinin sonuçlarına göre denetim önerilerinin uygulanma durumuna ilişkin bilgilere de yer verilir.

2. Plan dönemi performans bilgileri: İç denetim planının başından rapor tarihine kadarki dönemde, önceden planlanan denetim ve danışmanlık faaliyetlerine ilişkin gerçekleşme durumuna ve denetim evreni kapsamında olup o tarihe kadar denetlenemeyen ve bir sonraki dönemdeki iç denetim planına aktarılacak denetim alanlarına ilişkin değerlendirmeye de yer verilir.

3. Kalite güvence değerlendirmeleri: Kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında yapılan iç ve dış değerlendirmelerden sağlanan tespit ve tavsiyelerle iyileştirmeye yönelik faaliyetlere ve uygulama takvimine yer verilir. İç denetim faaliyetiyle ilgili performans ölçütleri geliştirilmiş ve bu kapsamda İDB'nin performansının değerlendirilmesine yönelik bir çalışma yapılmışsa elde edilen bulgulara bu kısımda yer verilir.

4. Eğitim faaliyetleri: İç denetçilerin ilgili faaliyet döneminde gerek eğitici gerekse kursiyer olarak katıldığı tüm eğitim organizasyonlarına ilişkin bilgiler bu bölümde yer alır.

e) *İç denetim biriminin kabiliyet ve kapasitesinin değerlendirilmesi*: İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde karşılaşılan sorunlara (bütçe, personel, fiziki imkânlar, eğitim vb. alanlardaki yetersizlikler) değinilerek söz konusu kaynak sınırlamalarının denetim ve danışmanlık faaliyetlerine olası etkileri değerlendirilerek bu kapsamda alınacak tedbirlere yer verilir.

f) *İdare düzeyinde önemli değişiklikler ve iç denetim faaliyetlerine olası etkileri*: İdarenin görev alanıyla ilgili mevzuatta, teşkilatlanmada, faaliyet ve süreçlerin işleyişinde ya da kurum yönetiminde değişiklik olması halinde söz konusu değişikliklerin iç denetim plan ve programlarını hangi ölçüde etkilediği değerlendirilir.

g) *Kapsamlı görüş*: Yapılan denetim ve danışmanlık faaliyetleri de göz önünde tutularak, kurumun iç kontrol sisteminin genel değerlendirmesini içeren kapsamlı görüşe bu bölümde yer verilir.

3.2. Plan ve Programın Hazırlanması

İç denetimde planlama üç yıl için yapılır. Üç yıllık planlama süreci sırasıyla; denetim evreninin belirlenmesi, makro risk değerlendirmesi, denetim alanlarının belirlenmesi ve önceliklendirilmesi, iç denetim plan ve programlarının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur (icdenetim.akdeniz.edu.tr, 02.06.2014).

3.2.1. Denetim Evreninin Belirlenmesi

Denetim evreni, kurumun ilgili mevzuatı kapsamında yürütülen faaliyet, süreç, proje vb. alanlarının tümünü kapsar. Denetim evreninde bulunan tüm

faaliyetlerin/süreçlerin/projelerin planlama sürecinde risk değerlendirmesine tabi tutulması gereklidir (idkk.gov.tr, 02.06.2014)

Denetim evreninin sağlıklı bir şekilde tanımlanabilmesi için atılması gereken ilk adım, kurumun organizasyon yapısının ve her bir birimin yürüttüğü faaliyet, süreç ve proje envanterinin ortaya konulmasıdır. Organizasyon yapısı içinde yer alan birimlerin, görev, yetki ve sorumluluklarının anlaşılabilmesi için, birimlerin faaliyet alanlarını düzenleyen mevzuat, hizmet envanteri ve varsa tanımlanmış süreçler ile iş akışları incelenmelidir. Birimler tarafından fiilen yürütülmekle birlikte, mevzuatta karşılığı bulunmayan faaliyetlerin belirlenebilmesi için, bu birimlere özgü plan, program ve raporların incelenmesinin yanı sıra, ilgili yöneticiler ve personelle görüşmeler yapılması da faydalı olacaktır (idkk.gov.tr, 02.06.2014).

Denetlenebilecek faaliyet/süreç/projeye ilişkin sağlıklı bilgi edinilebilmesi için, üst düzey yöneticilerle bu kapsamda yapılacak görüşme ve yazışmalarda, süreçleri tanımaya ve risk düzeyini doğru tespit etmeye yönelik anket ve görüşme formları oluşturulması ve uygulanması yararlı olacaktır. Bir kurumda iç denetim biriminin ilk defa denetim evreni hazırlaması durumunda, denetim evreni kapsamındaki faaliyet ve süreçlerin amaç ve kapsamının doğru tespit edilebilmesi için belli bir ölçüde denetim kaynağının bu işe ayrılması uygun olacaktır (icdenetim.marmara.edu.tr, 02.06.2014).

Denetim evreninin hazırlanmasında süreç bazlı yaklaşım esas olup, bu doğrultuda kurumun stratejik planı ekinde yer alan görev tanımlarından, hizmet envanterlerinden ve iç kontrol çalışmaları kapsamında geliştirilen süreç envanterlerinden de yararlanılması, denetim evreninin doğru tanımlanmasına yardımcı olacaktır (marmara.edu.tr, 02.06.2014)

Kurum organizasyon yapısının ne düzeyde ele alınacağına karar verme yetkisi iç denetim birimi başkanındadır. Bu çerçevede, bakanlık olarak örgütlenen bir kurumda daire başkanlıkları düzeyinde bir çalışma yeterli iken, genel

müdürlük olarak örgütlenen bir kurumda ise şube müdürlüğü bazında envanter çalışması gerekebilir. İç denetim birim başkanının karar vermesi gereken bir diğer husus da, faaliyet, süreç veya projelerin hangi detayda denetim evrenine dâhil edileceğidir. Zaman içinde denetimler yapıldıkça denetlenebilir alanlarda yapılan güncellemelerle denetim evreni daha belirgin ve tutarlı hale gelir (icdenetim.akdeniz.edu.tr, 05.06.2014).

Tablo 6: Denetim Evreni Tanımlama Düzeyi

1.Kamu Karar Alımları Süreci	→	1.Düzye
1.1 Hazırlık Süreci	→	2.Düzye
1.1.1 İhtiyacın Belirlenmesi	→	3.Düzye
1.1.2 Şartnamenin Hazırlanması		
1.2 Satın Almanın Gerçekleştirilmesi		
1.2.1 Görevlendirilecek Kişilerin Belirlenmesi		
1.2.2 Alımın İlan Edilmesi		
1.2.3 Tekliflerin Toplanması		
1.3 Sözleşmenin Uygulanması		
1.3.1 Sözleşme Sonrası İş ve İşlemlerin Kontrolü		
1.3.2 Mal ve Hizmet Satın Alınması		

Önemli organizasyonel değişiklikler, yeni uygulamalar, projeler ve yasal değişikliklerin ortaya çıkması halinde, ortaya çıkan yeni durumun denetim evrenine yansıtılması gereklidir. Öte yandan denetim görevleri sırasında ilgili faaliyetin alt faaliyetlere ayrılması veya alt faaliyetlerin birleştirilmesinin

denetimlerin etkinliğini arttıracığı kanaatine varılması halinde, denetim evreninde güncelleme yapılması gerekmektedir.

3.2.2. Makro Risk Değerlendirmesi

Denetim önceliklerinin belirlenmesi amacıyla, denetim evreninde bulunan her bir faaliyet/süreç/proje iç denetim birimleri tarafından, stratejik planda yer alan amaç ve hedeflerle üst yönetici ve üst düzey yöneticilerin görüşleri de göz önünde bulundurularak, risk faktörleri doğrultusunda değerlendirmeye tabi tutulur. Doğrudan riskleri arttırdığı veya azalttığı düşünülen faktörler, faaliyet/süreç/projenin risk düzeyinin belirlenmesinde kullanılır ve somut açıklamalarla kayıt altına alınır (idkk.gov.tr, 06.06.2014).

Risk analizine, denetim evreninde bulunan faaliyet/süreçlerin değerlendirilmesinde kullanılacak yapısal risk faktörlerinin saptanmasıyla başlanır. Yapısal risk, mevcut kontroller ve tedbirler haricinde bakıldığında kurumların mevcut yapısından veya yürütülen faaliyetin doğasından kaynaklanan risktir. İç denetim birimleri tarafından kullanılması önerilen risk faktörleri; (1) karmaşıklık, (2) yapısal değişiklikler, (3) mali etkiler, (4) sosyal etkiler, (5) itibar etkileri, (6) yönetimin hassasiyeti ve (7) önceki denetim sonuçları şeklindedir. Ancak iç denetim birimleri, kurumlarının faaliyetlerinin özellik ve niteliklerine göre farklı risk faktörleri belirleyebilir ve uygulayabilirler. Faaliyet/süreçlerin değerlendirilmesinde kullanılacak yapısal risk faktörleri de, olasılık ve etki faktörleri şeklinde sınıflandırılabilir. Risk faktörlerinin bu şekilde sınıflandırılmasına yönelik Tablo 7'de bir örnek verilmiştir (idkk.gov.tr, 06.06.2014).

Tablo 7: Etki ve Olasılık Faktörü Örnekleri

Etki Faktörü	Olasılık Faktörü
Mali Etki	Karmaşıklık
Sosyal Etki	Yapısal Değişiklikler
İtibar Etkisi	Önceki Denetim Sonuçları

Risk değerlendirmelerinin; kurumun kendi faaliyet alanıyla uyumlu, basit olmak ve üçten az olmamak kaydıyla en uygun miktarda risk faktörü kullanılarak yapılması gereklidir. Kullanılan tüm risk faktörleri göz önünde tutularak değerlendirilen faaliyet/sürece ilişkin tek bir risk puanı belirlenmelidir. Bir risk faktörüyle ilgili olarak elde yeterli veri bulunmadığında ya da yanıltıcı olması muhtemel bilgiler bulunduğu, söz konusu risk faktörü o faaliyetle ilgili olarak değerlendirilmelidir. Denetim evrenindeki tüm faaliyet/süreçler üzerinde, aynı risk faktörleri kullanılarak bir değerlendirme yapılabileceği gibi, denetim evrenindeki bir faaliyetle ilgili risk değerlendirmesi yapılırken farklı risk faktörleri kullanılması ve risk düzeyinin bu şekilde belirlenmesi de imkan dahilindedir. (www.csb.gov.tr, 08.06.2014)

3.3. Uygulama

Tez çalışmasının bu kısmında iki adet iç denetçi bulunduran bir devlet üniversitesinde kamu iç denetiminde plan ve program hazırlama uygulaması yapılmaktadır. Söz konusu uygulamada kamu iç denetim planı 2015, 2016 ve 2017 yıllarını kapsarken, plan sadece 2015 yılını kapsamaktadır. Bu uygulamada , “Kamu İç Denetim Plan Program Hazırlama Rehberi” ne göre plan ve program hazırlanarak açıklamalarıyla aktarılmaya çalışılmıştır. Bu sayede, üzerinde henüz çok az çalışma bulunan plan ve program hazırlanmasında öncü eserlerden biri olunması amaçlanmıştır.

3.3.1. Yapısal Risklerin Tanımı

Bu bölümde risk faktörleri sınıflandırılmıştır. Kamu iç denetimi rehberine göre 10 adet olması gereken risk faktörleri aşağıda şöyle sıralanmıştır:

- 1) Karmaşıklık
- 2) Yapısal Değişiklik
- 3) Mali Etkiler
- 4) Sosyal Etki
- 5) İtibar Etkisi
- 6) Yönetim Hassasiyeti
- 7) Önceki Denetim Sonuçları
- 8) Usulsüzlük ve Yolsuzluk
- 9) Bilgi Teknoloji Kullanımı
- 10) İşlem Hacmi

Ancak bu uygulamada sadece 5 risk faktörü kullanılmıştır. Risk faktörlerinin tamamının alınmama nedeni, tüm risk faktörlerinin manuel olarak yapılan bu uygulamada ele alınmasının zor olması ve uygulamayı karmaşıktırmasından dolayı alanında uzman ve tecrübeli bir denetçi tarafından alınan görüşle denetçi inisiyatifi kullanılarak 5 önemli risk faktörü alınmış ve tanımlanmıştır. Uygulamada kullanılacak olan risk faktörleri tanımları ve açıklamalarıyla beraber Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8: Risk Faktörleri Tablosu

RİSK FAKTÖRLERİ TOBLOSU				
Sıra No	RİSK FAKTÖRÜ	FAKTÖR TÜRÜ	TANIM	YAPISAL RİSK KRİTERLERİNİN TANIMI
1	Karmaşık	Olasılık	İdarenin faaliyetlerinin veya bu alandaki mevzuatın karmaşıklığı, kontrollerin uygulanmasını zorlaştırarak hata yapılma olasılığını artırıp artırmadığını değerlendirmek için kullanılır.	<ul style="list-style-type: none">• Kontrol ve yetkilendirme limitlerine yakın seviyede fazla sayıda işlem bulunmaktadır.• Konu, kişi ve birimler itibarıyla uygun görev dağılımı yapmayan ve görevler ayrılığı ilkesini ihlal eden organizasyon yapısı bulunmaktadır.• Sık sık hatalar ortaya çıkmakta ve bunların düzeltilmesine yönelik yoğun çalışmalar yapılmaktadır.• Denetlenen alanın veya birimin iş/görev sahasının başka birim ya da kuruluşlarla ilişkileri nedeniyle koordinasyon eksikliği bulunmaktadır.• Çok sayıda yasal düzenlemenin olması nedeniyle mevzuat doğru bir şekilde anlaşılammaktadır.
2	Yapısal Değişiklikler	Olasılık	Yeni birim ve faaliyetler, yeniden yapılandırma projeleri, organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler nedeniyle hataların yaşanması olasılığını değerlendirmek için kullanılır.	<ul style="list-style-type: none">• Olağandışı faaliyet ve işlemler ortaya çıkmıştır.• Organizasyon ve insan kaynaklarında önemli değişiklikler yaşanmıştır.• Yeni birim ve faaliyetler ile yeniden yapılandırma projeleri vardır.
3	Mali Etkiler	Etki	Faaliyette bir hata ile karşılaşıldığında ortaya çıkabilecek mali kayıpların büyüklüğünü değerlendirmek için kullanılır.	<ul style="list-style-type: none">• Büyük tutarlı harcama, tahsilat ve alacaklar bulunmaktadır.• Büyük bir bütçe kullanılmaktadır.• Resmi olarak uygulanması öngörülen ancak etkisiz veya maliyeti sağlayacağı faydadan yüksek olan prosedürler bulunmaktadır.• Yetki dağılımı, varlıklar, yükümlülükler, alacaklar, ödemeler ve harcamalar üzerinde etkili bir kontrol oluşturulmasında yetersizdir.
4	İtibar Etkisi	Etki	Faaliyette bir hata ile karşılaşıldığında idarenin paydaşları nezdinde itibarını zedeleyebilecek hususları değerlendirmek için kullanılır.	<ul style="list-style-type: none">• Yanlış veya hatalı bilgiler ve uygulamalar nedeniyle kamuoyu nezdinde güven kaybı söz konusudur.
5	İşlem Hacmi	Olasılık	İşlem hacminin büyüklüğü karşısında personel sayısı yetersizliğinin, hata yapma olasılığını artırıp artırmadığının değerlendirilmesi için kullanılır	<ul style="list-style-type: none">• Personel sayısına göre işlem hacmi çok fazladır.• Yeterli tecrübeye sahip olmayan personel yüksek işlem hacmine sahip alanlarda istihdam edilmektedir.• İşlemlerin/projelerin başlama ve bitiş tarihleri arasında geçen süreler kabul edilebilir düzeyin üzerindedir.

3.3.2. Risklerin Ağırlığı

Tablo 8’de ele alınan 5 risk kriterinin risk dereceleri tablo 9’da sıralanmıştır. Tablo 9’a göre, denetçinin inisiyatifine göre, bir birim açıklanan risk kriterindeki tüm koşulları sağlıyorsa 5, daha azını sağlıyorsa şiddetine göre 5 ten daha düşük bir risk puanı verilmelidir. Risklerin ağırlığı bölümünde, elde edilmesi gereken bir diğer veri risk yüzdeleridir. Risk yüzdeleri belirlenirken, denetçi tarafından daha önemli görülen faktörden daha az önemli görülen risk kriterine kadar yüzde puan dilimleri ayrılır. Ağırlık yüzdesi bölümü toplamda %100 olmalıdır.

Uygulamada, mali etkiler faktörü denetçi tarafından daha öncelikli görüldüğü için en yüksek risk yüzdesi olan %30, mali etkiler için uygun bulunmuştur. İşlem hacmi ve itibar etkisi aynı derecede riskli görüldüğünden bu faktörler için aynı miktar risk yüzdesi uygun bulunmuştur. Yapısal değişiklikler ve karmaşıklık etkileri, diğer üç faktöre nazaran daha az önem arz ettiği için %15lik risk ağırlığı uygun bulunmuştur.

Tablo:9 Kullanılan Risk Kriterleri ve Değerlendirme Ölçeğinin Tanımlanması

KULLANILAN RİSK KRİTERLERİ VE DEĞERLENDİRME ÖLÇEĞİNİN TANIMLANMASI				
	RİSK KRİTERLERİ	AÇIKLAMA	Katsayılar	AĞIRLIK (%)
1	Karmaşıklık	<ul style="list-style-type: none"> • Kontrol ve yetkilendirme limitlerine yakın seviyede fazla sayıda işlem bulunmaktadır. • Konu, kişi ve birimler itibariyle uygun görev dağılımı yapmayan ve görevler ayrılığı ilkesini ihlal eden organizasyon yapısı bulunmaktadır. • Sık sık hatalar ortaya çıkmakta ve bunların düzeltilmesine yönelik yoğun çalışmalar yapılmaktadır. • Denetlenen alanın veya birimin iş/görev sahasının başka birim ya da kuruluşlarla ilişkileri nedeniyle koordinasyon eksikliği bulunmaktadır. • Çok sayıda yasal düzenlemenin olması nedeniyle mevzuat doğru bir şekilde anlaşılamamaktadır. 	5	15
			4	
			3	
			2	
			1	
2	Yapısal Değişiklikler	<ul style="list-style-type: none"> • Olağandışı faaliyet ve işlemler ortaya çıkmıştır. • Organizasyon ve insan kaynaklarında önemli değişiklikler yaşanmıştır. • Yeni birim ve faaliyetler ile yeniden yapılandırma projeleri vardır. 	5	15
			4	
			3	
			2	
			1	
3	Mali Etkiler	<ul style="list-style-type: none"> • Büyük tutarlı harcama, tahsilat ve alacaklar bulunmaktadır. • Büyük bir bütçe kullanılmaktadır. • Resmi olarak uygulanması öngörülen ancak etkisiz veya maliyeti sağlayacağı faydadan yüksek olan prosedürler bulunmaktadır. • Yetki dağılımı; varlıklar, yükümlülükler, alacaklar, ödemeler ve harcamalar üzerinde etkili bir kontrol oluşturulmasında yetersizdir. 	5	30
			4	
			3	
			2	
			1	
4	İtibar Etkisi	<ul style="list-style-type: none"> • Yanlış veya hatalı bilgiler ve uygulamalar nedeniyle kamuoyu nezdinde güven kaybı söz konusudur. 	5	20
			4	
			3	
			2	
			1	
5	İşlem Hacmi	<ul style="list-style-type: none"> • Gelişime açık alanlar bulunmaktadır. • Üst yönetici bu faaliyetle ilgili ciddi sorunlar yaşandığını belirtmiştir. • Plansızlık ya da planlamadaki yetersizlikler bulunmaktadır. • Politika ve faaliyetleri etkileyecek konumda bulunan personelin, kendi aralarında veya idare ile aralarında çıkar çatışmaları bulunmaktadır. • Yöneticileri, birim faaliyetlerinden haberdar edecek geribildirim mekanizmalarının yokluğu veya yetersizliği söz konusudur. 	5	20
			4	
			3	
			2	
			1	

3.3.3. Risklerin Analizi

Denetim evreninde bulunan faaliyet, süreç, alt süreç, projelerden her biri ayrıca bir denetim alanı olarak belirlenebileceği gibi, birbirleriyle ilişkili olanlar birleştirilerek de denetim alanları oluşturulabilir. Denetim alanlarının oluşturulmasında, denetim konusunda kendi içinde tutarlı bir bütün olarak ele alınmasına dikkat edilmelidir (selcuk.edu.tr, 09.06.2014).

Denetim alanlarının oluşturulmasında göz ardı edilmemesi gereken başka bir konuda denetim alanlarına ayrılacak muhtemel sürelerdir. Aynı büyüklükteki denetimlerin birbirlerine yakın sürede tamamlanması ve denetim kaynağının optimum düzeyde kullanılması için denetim alanları, “küçük”, “orta” ve “büyük” ölçekli olarak sınıflandırılır (selcuk.edu.tr, 09.06.2014).

Denetim ölçeği belirlenirken şu hususlara da dikkat edilir:

- Risk düzeyi yüksek olan denetim alanlarında daha fazla araştırma yapılması gerekeceği ve bunun da denetim süresini uzatacağı durumu göz önünde tutulmalıdır.
- Bir denetim alanı için birden fazla denetim türü uygulanması planlanıyorsa, bu durumda da denetim süresi artacak ve ölçek büyüyecektir.

Birden fazla faaliyet/sürecin birleşmesiyle oluşturulan bir denetim alanının risk puanı, her bir faaliyet veya sürecin risk puanının ağırlıklı aritmetik ortalaması alınarak hesaplanır. Örneğin bir denetim alanı içinde dört faaliyet bulunuyorsa ve bu faaliyetler denetim alanının içerisinde eşit ağırlığa sahipse, söz konusu denetim alanının risk puanı, bu dört faaliyetin risk puanlarının aritmetik ortalaması alınmak suretiyle hesaplanır (idkk.gov.tr, 09.06.2014).

Risklerin analizi aşamasında öncelikle denetim evreni olan idari bilimlerin tamamı burada bir sütun boyunca listelenir. Bir önceki aşamada seçilen beş risk

kriteri sütünların başına yazılır. Her risk kriteri için; kriter puanı, ağırlık ve risk puanı bölümleri bulunur. Risklerin ağırlığı bölümünde belirlenen katsayı kriter puanı bölümüne yazılır. Yine risklerin ağırlığı bölümündeki ‘ağırlık’ bölümünde belirlenen yüzde, ‘risk analizi’ bölümündeki ağırlık sütünuna yazılır. Bu iki değerin çarpımının sonucu risk puanını verir. Beş risk faktörü içinde aynı işlem tamamlandıktan sonra beş risk puanı da toplanarak o birim için toplam risk puanı bulunur. Denetim evreninde bulunan birimlere sınıflandırmada bir karışıklık yaşanmaması amacıyla bir haneli, iki haneli ve üç haneli numaralar verilir. Bu uygulamada, bir haneli birimler faaliyetleri, iki haneli birimler süreçleri, üç haneli birimler ise projeleri temsil eder. Örneğin,

1.Genel Sekreterlik = Faaliyet

1.1.Senato ve Kurul Sekreteryası İşlemleri = Süreç

1.1.1 Senato İşlemleri = proje

Bu uygulama, süreç denetimi üzerine yapıldığı için projelerin bulunduğu satırlarda risk puanları toplanarak toplam risk puanları elde edilmiştir. Sonrasında proje risk puanlarının ortalamaları alınarak süreç risk puanları elde edilmiştir. Denetçiye daha net bir görüş oluşturmak amacıyla ileride kullanılmayacak dahi olsa bir faaliyete ait süreçlerin risk puanlarının ortalaması alınarak faaliyetlerinde risk puanı saptanmıştır. Bu uygulama tablodaki bir veriler üzerinden şöyle örneklendirilebilir:

Faaliyet birimi olan 1.Genel Sekreterlik birimi, 1.1 Senato ve Kurul Sekreteryası işlemleri süreci, 1.1.1 Senato İşlemleri bölümünün risk puanı hesaplaması şu şekilde yapılmıştır: bir önceki aşamada karmaşıklık faktörü için risk ağırlık puanı 0,15 olarak belirlendiği için ağırlık puanı bölümüne bu çarpan yazılmıştır. Karmaşıklık bölümü kriter puanı, denetçi tarafından bir önceki aşamaya göre değerlendirilerek Senato İşlemlerinin uygulanmasının belli mevzuatlara bağlı gerçekleştiği için karmaşıklık riskinin çok düşük olduğuna karar verilmiş ve kriter puanına “1” verilmiştir. Verilen kriter puanı ve tablo 9’da belirlenen ağırlık yüzdesi çarpılarak risk puanı elde edilmiştir. Bu verilere göre Senato İşlemleri’nin risk puanı 0,15 olarak saptanmıştır. Aynı işlem diğer risk

düzeylerine de uygulanmıştır. Ancak “itibar etkisi” faktörüne gelindiğinde denetçi tarafından senatonun itibar etkisinin riski yüksek bulunduğu için kriter puanı “5” olarak belirlenmiştir. Bunun nedeni faaliyetlerde karşılaşılabilecek olası bir hata durumunda üniversitenin, kamuoyundaki itibarının zedelenmesi söz konusu olmasıdır. Bu yüzden belirlenen kriter puanı olan “5” ve itibar etkisi için belirlenen 0,15’lik risk puanı çarpılarak senatonun ağırlıklı itibar etkisi puanına ulaşılmıştır. Eldeki tüm risk kriterleri için hesaplanan ağırlıklı risk puanları toplandığında Senato işlemlerinin toplam risk puanı 1,80 olarak hesaplanmıştır.

Bir diğer proje birimi olan Üniversite Yönetim Kurulu İşlemleri’ne de aynı işlemler uygulandıktan sonra yine toplam risk puanı 1,80 olarak bulunmuştur. Bu iki proje biriminin toplam risk puanlarının ortalaması alınarak Senato ve Kurul Sekreteryası İşlemleri’nin toplam risk puanı olan 1,80 elde edilmiştir.

1.2 Emniyet ve Güvenlik Hizmetleri süreç biriminin risk puanı da aynı yöntemle hesapladıktan sonra bu iki süreç biriminin yine risk puanının ortalaması alınarak Genel Sekreterlik toplam risk puanı elde edilir.

Tüm risk puanlarının faaliyet/süreç/proje için ayrı ayrı tekrar hesaplanmasının nedeni, denetçinin yapacağı plan ve programda uygun görürse faaliyet puanlarını, uygun görürse süreç puanlarını veya proje puanlarını baz alarak plan ve program yapmasının kendi inisiyatifinde olmasıdır. Bu uygulamada süreç odaklı plan-program hazırlama yöntemi tercih edilmiştir.

Tablo 10: Risk Analizi Tablosu

X ÜNİVERSİTESİ DENETİM ALANLARININ YAPISAL RİSK DÜZEYLERİNİN ÖLÇÜLMESİ																	
SIRA NO	DENETİM ALANLARI	KARMAŞIKLIK			YAPISAL DEĞİŞİKLİKLER			MALİ ETKİLER			İTİBAR ETKİSİ			İŞLEM HACMİ			TOPLAM RİSK PUANI
		KRİTER PUANI	AĞIRLIK	RİSK PUANI	KRİTER PUANI	AĞIRLIK	RİSK PUANI	KRİTER PUANI	AĞIRLIK	RİSK PUANI	KRİTER PUANI	AĞIRLIK	RİSK PUANI	KRİTER PUANI	AĞIRLIK	RİSK PUANI	
1	GENEL SEKRETERLİK															2,13	
1.1.	Senato Ve Kurul Sekreteryaya İşlemleri															1,80	
1.1.1.	Senato İşlemleri	1	0,15	0,15	1	0,15	0,15	1	0,30	0,30	5	0,20	1,00	1	0,20	0,20	1,80
1.1.2.	Üniversite Yönetim Kurulu İşlemleri	1	0,15	0,15	1	0,15	0,15	1	0,30	0,30	5	0,20	1,00	1	0,20	0,20	1,80
1.2.	Emniyet Ve Güvenlik Hizmetleri															2,45	
1.2.1.	Afet Ve Acil Durum Yönetimi İşlemleri	1	0,15	0,15	1	0,15	0,15	2	0,30	0,60	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	2,10
1.2.2.	Koruma Ve Güvenlik Hizmetleri	1	0,15	0,15	1	0,15	0,15	3	0,30	0,90	4	0,20	0,80	4	0,20	0,80	2,80
2	STRATEJİ GELİŞTİRME DAİRE BAŞKANLIĞI															2,98	
2.1.	Gelir İşlemleri															3,70	
2.1.1.	SGDB Bütçe Geliri Olarak Kaydettiği Tutarların Tamamı	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	4	0,20	0,80	4	0,20	0,80	3,70
2.2.	Satın Alma İşlemleri															3,43	
2.2.1.	Açık İhale Usulü Süreci	5	0,15	0,75	3	0,15	0,45	4	0,30	1,20	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	3,80
2.2.2.	Pazarlık Usulü	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	3	0,30	0,90	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	3,15
2.2.3.	Doğrudan Temin Süreci	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	3,35
2.3.	Taşınır Mal İşlemleri Süreci															2,52	
2.3.1.	Ambar Giriş Çıkış İşlemleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	3,10
2.3.2.	Zimmet İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,15
2.3.3.	Hurdaya Ayırma İşlemleri	1	0,15	0,15	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	1	0,20	0,20	1,35
2.3.4.	Taşınır Yıllonu İşlemleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,20
2.3.5.	Taşınırın Muhafazası Ve Takibi İşlemleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	2,80
2.4.	Mali Kontrol İşlemleri Süreci															3,10	
2.4.1.	İç Kontrol Faaliyetlerinin Koordinasyonu	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	2,60
2.4.2.	Ön Mali Kontrol İşlemleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	3,50
2.4.3.	Yasal Yükümlülüklerin Ödeme İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	2,95
2.4.4.	Emanet Tutarları Ödeme İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	3,35

2.5.	Bütçe Ve Performans Süreci																3,23
2.5.1.	Bütçe Hazırlanması	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,35
2.5.2.	Yatırım Programının Hazırlanması	3	0,15	0,45	3	0,15	0,45	4	0,30	1,20	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,50
2.5.3.	Gelirin Tahakkuku, Gelir Ve Alacakların Takip Ve Tahsil İşlemleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	3,30
2.5.4.	Bütçe Uygulama Süreci	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	4	0,20	0,60	3	0,20	0,60	3,30
2.5.5.	Stratejik Planlama İşlemleri	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,55
2.5.6.	Ödenek İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,35
2.6.	Muhasebe, Kesin Hesap Ve Raporlama Süreci																3,13
2.6.1.	Muhasebe Hizmetleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	3	0,20	0,60	5	0,20	1,00	3,70
2.6.2.	Mali İstatistiklerin Hazırlanması	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,35
2.6.3.	Bütçe Kesin Hesabının Hazırlanması	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,85
2.6.4.	Mali Döneme Ait İcmal Cetvellerinin Hazırlanması	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,35
2.6.5.	Mali Danışmanlık İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	3,15
2.7	Personel Ödeme İşlemleri																2,48
2.7.1	Maaş Ödemeleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	3,35
2.7.2	Ek Ders Ödemeleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,05
2.7.3	Fazla Mesai ve Ücret Ödemeleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	2,90
2.7.4	İkramiye Ödeme İşlemleri ve Ayni Yardımlar	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,00
2.7.5	Yolluk Ödeme İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,85
2.7.6	Kıdem Tazminatı İşlemleri (İş Kanunu)	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	1	0,20	0,20	2,15
2.7.7	Ön Ödeme İşlemleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,50
2.7.8	Diğer Ödemeler	1	0,15	0,15	1	0,15	0,15	1	0,30	0,30	1	0,20	0,20	1	0,20	0,20	1,00
3	PERSONEL DAİRE BAŞKANLIĞI																2,07
3.1.	Personel Özlük İşlemleri Süreci																2,02
3.1.1.	Öğretim Üyesi, Öğretim Görevlisi ve Okutman Atama İşlemleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	2,40
3.1.2.	Öğretim Yardımcıları Sınav ve Atama İşlemleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	2,40
3.1.3.	657 sayılı Kanuna Göre Çalıştırılan Personel Atama	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	2,40
3.1.4	Kadro İşlemleri Süreci	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	1,85
3.1.5.	İntibak ve terfi süreçleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,00
3.1.6.	İzin İşlemleri Süreci	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	1,90
3.1.7.	Görevde Yükselme İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,05
3.1.8.	Görevden Ayrılma İşlemleri (Emeklilik-İstifa-Nakil-Ölüm)	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	1,85
3.1.9.	Mal Beyanı İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,05
3.1.10.	Pasaport Başvuru İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	1	0,20	0,20	1,50
3.1.11.	Mecburi Hizmet Yükümlülükleri İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	1	0,20	0,20	1,65
3.1.12.	Hizmet içi Eğitim İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	4	0,20	0,80	1	0,20	0,20	2,20
3.2.	Muhasebe, Kesin Hesap Ve Raporlama Süreci																2,11
3.2.1.	Muhasebe Hizmetleri	2,79	0,15	0,42	1,966	0,15	0,29	0,326	0,30	0,10	2,447	0,20	0,49	1	0,20	0,24	1,54

4	ÖĞRENCİ İŞLERİ DAİRE BAŞKANLIĞI																2,03
4.1	Öğrenci İşlemleri Süreci																2,03
4.1.1	Ön Lisans ve Lisans Öğrenci Kayıt ve Kabul İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	4	0,20	0,80	4	0,20	0,80	2,50
4.1.2	Lisans Yerleştirme Sınavı ile Gelen Öğrenciler	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	4	0,20	0,80	4	0,20	0,80	2,65
4.1.3	Özel Yetenek Sınavı ile Gelen Öğrenciler	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	5	0,20	1,00	3	0,20	0,60	2,65
4.1.4	YÖS ile Gelen Öğrenciler	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,05
4.1.5	Yatay Geçiş ile Gelen Öğrenciler	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	1	0,20	0,20	1,70
4.1.6	Dikey Geçiş Sınavı ile Gelen Öğrenciler	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	1	0,20	0,20	1,85
4.1.7	Değişim Programları veya Hareketlilikleri ile Gelen Öğrenciler	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	2,40
4.1.8	UZEM Tarafından Kabul Edilen Öğrenciler	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,20
4.1.9	Yüksek Lisans ve Doktora Öğrencileri Kayıt ve Kabul İşl.	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	2,40
4.1.11	Ders Kaydı İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	4	0,20	0,80	2,25
4.1.12	Öğrenci Kimlik Kartı İşlemleri Süreci	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,25
4.1.13	Öğrenci Belge İşlemleri Süreci	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,05
4.1.14	Öğrenci Askerlik İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,05
4.1.15	Öğrenci Temsilci Seçimi İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	1	0,20	0,20	1,50
4.1.16	Kayıt Dondurma İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	1	0,20	0,20	1,50
4.1.17	Mezuniyet İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	2,45
5	BİLGİ İŞLEM DAİRE BAŞKANLIĞI																2,48
5.1	Bilgi İşlem Hizmetleri Süreci																2,95
5.1.1	Teknik ve Yazılım Destek İşlemleri	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,95
5.1.2	Ağ Yönetimi ve Güvenliği İşlemleri	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	2	0,30	0,60	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,05
5.1.3	Yazılım İşlemleri Süreci	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	2	0,30	0,60	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	2,85
5.1.4	Otomasyon Programları Yönetimi İşlemleri	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	2	0,30	0,60	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	2,85
5.1.5	Sunucu (Server) Hizmetleri	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	2	0,30	0,60	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,05
5.2.	Satın Alma İşlemleri																2,00
5.2.1.	Doğrudan Temin Süreci (Mal ve Hizmet Alımları)	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,00
6	KÜTÜPHANE VE DOKÜMANTASYON DAİRE BAŞKANLIĞI																2,24
6.1	Kütüphanecilik İşlemleri																2,48
6.1.1	19.1.Üyelik İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,10
6.1.2	19.2.Sürelili Süresiz Yayın Abonelik ve Dağıtım İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,55
6.1.3	19.3.Ödünç Verme, Kayıp ve İade İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	2,30
6.1.4	19.4.Kütüphanecilik Dokümantasyon İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	4	0,20	0,80	4	0,20	0,80	2,95
6.2.	Satın Alma İşlemleri																2,00
6.2.1.	Doğrudan Temin Süreci (Mal, Hizmet, Yapım-Onarım, Danışmanlık, 4734'e tabi olmayan alımlar)	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,00

7	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI																2,53
7.1	Satın Alma İşlemleri																3,15
7.1.1	Açık İhale Usulü Süreci (Mal, Hizmet, Yapım-Onarım, Danışmanlık)	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	4	0,20	0,80	4	0,20	0,80	3,70
7.1.2	Pazarlık Usulü Süreci (Mal, Hizmet, Yapım-Onarım, Danışmanlık)	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,85
7.1.3	Doğrudan Temin Süreci (Mal, Hizmet, Yapım-Onarım, Danışmanlık)	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	2,90
7.2	Taşınır Mal İşlemleri Süreci																2,38
7.2.1	Ambar Giriş- Çıkış İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	2	0,20	0,40	4	0,20	0,80	2,85
7.2.2	Zimmet İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,30
7.2.3	Kayıtlardan Düşüm İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	1,90
7.2.4	Hurdaya Ayırma İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	1	0,20	0,20	1	0,20	0,20	1,30
7.2.5	Taşınır Yılı Sonu İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,85
7.2.6	Taşınırın Muhafazası ve Takibi İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	3,05
7.3	Genel Hizmetler Süreci																2,63
7.3.1	Temizlik Hizmet İşlemleri Süreci	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,65
7.3.2	Telekomünikasyon Süreci (Telefon, Faks, İnternet)	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,35
7.3.3	İçme ve Kullanma Suyu İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	1	0,20	0,20	2,15
7.3.4	Güvenlik Hizmet Alımı İşlemleri	3	0,15	0,45	3	0,15	0,45	3	0,30	0,90	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	3,00
7.3.5	Hizmet Araçları Yönetimi İşlemleri	3	0,15	0,45	3	0,15	0,45	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	3,00
7.4	Taşınmaz Mal İşlemleri																1,98
7.4.1	Taşınmazların Kiraya verilmesi ve Yönetimi	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,15
7.4.2	Lojmanların Yönetimi	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	1	0,20	0,20	1,80
8	SAĞLIK, KÜLTÜR VE SPOR DAİRE BAŞKANLIĞI																2,66
8.1	İhale İşlemleri Süreci																3,25
8.1.1	Pazarlık ve doğrudan teminle yapılan mal ve hizmet alımları	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	3,05
8.1.2	Açık ihale ile yapılan mal ve hizmet alımları	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	4	0,30	1,20	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	3,45
8.2	Başarılı ve Maddi Durumu Zayıf Öğrencilere Yapılan Yardımlar																2,00
8.2.1	Ücretsiz Yemek ve Barınma Sağlanması, Kırtasiye Yardımı Yapılması	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,00
8.2.2	Kısmi zamanlı öğrenci çalıştırılması işlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,00
8.3	Sosyal Tesis İşlemleri																3,03
8.3.1	Halı Saha ile Kantin gelir ve giderleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,15
8.3.2	Personel yemek servisi hizmetleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	3,05
8.3.3	Öğrenci yemek servisi hizmetleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	4	0,20	0,80	5	0,20	1,00	3,90
8.4	Kültürel Etkinlikler																2,53
8.4.1	Kültürel Etkinliklere Sağlanan Yardımlar Süreci	2	0,15	0,30	3	0,15	0,45	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,55
8.4.2	Kültürel Etkinliklere Katılanlara Yapılan Harcırah ve Benzeri Ödemeler	3	0,15	0,45	3	0,15	0,45	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	2,50
8.5	Sportif Faaliyetler																2,50
8.5.1	Spor faaliyetlerinin bütçe ve harcama işlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	2,50

9	YAPI İŞLERİ VE TEKNİK DAİRE BAŞKANLIĞI																2,98
9.1.	Etüt ve Proje Hazırlaması Süreci	3	0,15	0,45	3	0,15	0,45	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,80
9.2.	Yapım İşleri																3,95
9.2.1	Yapım İşleri İhale Süreçleri	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	5	0,30	1,50	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,95
9.2.2	Yapı İşleri Denetim, Muayene ve Kabul (geçici ve kesin kabul) İşlemleri	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	5	0,30	1,50	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,95
9.2.3	Yapım İşleri Hakedişlerinin Hazırlanması ve Ödeme Süreci	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	5	0,30	1,50	4	0,20	0,80	3	0,20	0,60	3,95
9.3.	Yapı, Tesis (Büro, Hastane, Derslik) Bakım ve Onarım İşleri																2,20
9.3.1	Bakım ve Onarım İşleri İhale Süreçleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,20
9.3.2	Bakım ve Onarım İşleri Denetim, Muayene ve Kabul (geçici ve kesin kabul) İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,20
9.3.3	Bakım ve Onarım Hakedişlerinin Hazırlanması ve Ödeme Süreci	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,20
9.4.	Taşınmaz Mal İşlemleri Süreci																1,90
9.4.1	Kamulaştırma, Takas, İntifa, İrtifak İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	1	0,20	0,20	1,95
9.4.2	Taşınmaz Mal Kayıt ve Konsolide İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	1,85
10	HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ																2,07
10.1	Yargı, Soruşturma ve Hukuki Müşavirlik Hizmetleri																2,15
10.1.1	Adli Dava İşlemleri Süreci	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	2,05
10.1.2	İdari Dava İşlemleri Süreci	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	4	0,20	0,80	2,25
10.1.2	İcra ve Alacak Takip İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,15
10.2	Soruşturma İşlemleri																1,97
10.2.1	Öğrenci Soruşturma İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,10
10.2.2	Akademik Personel Soruşturma İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	1,90
10.2.3	İdari Personel Soruşturma İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	1,90
10.3	Müşavirlik İşlemleri																2,20
10.3.1	Yargı Giderleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	2,20
11	BASIN VE HALKLA İLİŞKİLER MÜDÜRLÜĞÜ																2,09
11.1	Basın ve Halkla İlişkiler İşlemleri																2,09
11.1.1	Haber ve Duyuru Yayma İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	4	0,20	0,80	2	0,20	0,40	2,10
11.1.2	Haber Toplama İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	1,85
11.1.3	Web Sayfası İşlemleri Süreci	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	5	0,20	1,00	2	0,20	0,40	2,30
11.1.4	Tanıtım İşlemleri Süreci	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,10
11.1.5	Etkinlik ve Organizasyon İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,10
12	BİLİMSEL ARAŞTIRMA PROJELERİ BİRİMİ (BAB)																2,59
12.1	Bilimsel Projeler																2,59
12.1.1	İç Finansman Kaynaklı Bilimsel Projeler	3	0,15	0,45	3	0,15	0,45	3	0,30	0,90	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	2,80
12.1.2	TÜBİTAK Projeleri	3	0,15	0,45	3	0,15	0,45	3	0,30	0,90	2	0,20	0,40	4	0,20	0,80	3,00
12.1.3	San-Tez Projeleri	3	0,15	0,45	3	0,15	0,45	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	2,50
12.1.4	TAGEM Projeleri	3	0,15	0,45	3	0,15	0,45	3	0,30	0,90	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	2,80
12.1.5	AB Projeleri	3	0,15	0,45	3	0,15	0,45	3	0,30	0,90	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	2,80
12.1.6	Diğer Projeler	2	0,15	0,30	3	0,15	0,45	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	1	0,20	0,20	1,65

13	DIŞ İLİŞKİLER OFİSİ																	2,74
13.1	Öğrenci ve Personel Değişim Programları Süreci																	2,74
13.1.1	Erasmus Öğrenci ve Personel Hareketliliği	4	0,15	0,60	3	0,15	0,45	4	0,30	1,20	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	3,65	
13.1.2	Farabi Öğrenci ve Öğretim Elamanı Değişim Programı	3	0,15	0,45	3	0,15	0,45	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	3,00	
13.1.3	Mevlana Öğrenci ve Öğretim Elamanı Değişirme Programı	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	1	0,20	0,20	1,95	
13.1.4	Öğretim Elamanı Yetiştirme Programı Süreci	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,35	
14	DÖNER SERMAYE İŞLETME MÜDÜRLÜĞÜ																	2,38
14.1	Döner Sermaye İşletmesi Genel Süreçler																	2,02
14.1.1	Döner Sermaye İşletmesi Satın Alma Yönetimi	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	2,45	
14.1.2	Mal ve Hizmet Fiyatlarının Belirlenmesi	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	2	0,20	0,40	1,70	
14.1.3	Mal ve Hizmet Pazarlama ve Satış İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	1,90	
14.2	Bütçe İşlemleri																	2,62
14.2.1	Bütçe Hazırlama	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,65	
14.2.2	Ödenek İşlemleri ve Bütçe Uygulama Süreci	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,85	
14.2.3	Bütçe Uygulama Sonuçlarını Raporlama ve Değerlendirme	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,35	
14.3	Döner Sermaye İşletmeleri Muhasebe İşleri																	2,35
14.3.1	Kasa ve Banka İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,85	
14.3.2	Gelirlerin Tahakkuku ile Gelir ve Alacakların Takip ve Tahsil İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,85	
14.3.3	Borçlar ve Ödeme İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,55	
14.3.4	Yasal Yükümlülükler (Sosyal Güvenlik, Döner Sermaye Ek Ödeme, ve Diğer Vergi ve Ödeme İşleri)	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,55	
14.3.5	Emanetler ve Ödeme İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	3	0,20	0,60	2	0,20	0,40	2,20	
14.3.6	Ön Ödeme İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	1	0,20	0,20	1,80	
14.3.7	Mal ve Hizmet Üretim Maliyet İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	2	0,20	0,40	1	0,20	0,20	1,65	
14.4	Döner Sermaye Personel Giderleri İşlemleri																	2,05
14.4.1	Personel Maaş İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	1	0,20	0,20	1	0,20	0,20	1,30	
14.4.2	Yolluk İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	1	0,20	0,20	2	0,20	0,40	1,80	
14.4.3	Stajyer Öğrenci Çalıştırma ve Giderlerini Ödeme İşlemleri	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	1	0,30	0,30	1	0,20	0,20	1	0,20	0,20	1,30	
14.4.4	Döner Sermaye Ek Ödeme Sistemi ve Ödeme İşlemleri	4	0,15	0,60	2	0,15	0,30	4	0,30	1,20	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	3,50	
14.4.5	Mesleki Zorunlu Sigorta Primi İşlemleri	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	2	0,30	0,60	2	0,20	0,40	3	0,20	0,60	2,35	
14.5.	Döner Sermaye Mal ve Hizmet Alımları																	2,88
14.5.1	Doğrudan Temin Yoluyla Yapılan Alımlar	3	0,15	0,45	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	4	0,20	0,80	3,05	
14.5.2	Açık İhale ve Pazarlık Yoluyla Yapılan Alımlar	2	0,15	0,30	2	0,15	0,30	3	0,30	0,90	3	0,20	0,60	3	0,20	0,60	2,70	

3.3.4. Birinci Risk Sıralaması

Birinci risk sıralaması bölümünde denetim alanları almış oldukları risk puanları doğrultusunda; “yüksek”, “orta” ve “düşük” olarak derecelendirilir.

Birden fazla denetim alanının risk düzeylerinin aynı olması halinde, bu denetim alanlarının daha önce denetlenip denetlenmediğine bakılarak denetlenmemiş alanlara öncelik verilir. Eğer denetim alanlarının tümü daha önce denetlenmiş ise, denetim yılı daha önce olanlara öncelik verilir.

Birinci risk sıralaması bölümdeki tablo 11’de, 1-3 arasındaki risk puanları sırasıyla: yüksek riskli alan, orta düzey riskli alan ve düşük riskli alan olarak derecelendirilir. Bu tabloya göre risk derecelendirme baraj puanları denetçi inisiyatifi gereği verilmiştir. Denetçiye göre risk puanı 3 ve üzeri çıkan birimler birinci derece riskli bölge olduğu için “1” yazılır. 3 ile 2,20 arası orta riskli alan olarak nitelendirilmiş ve ikinci derece riskli alan olarak belirlenmiştir. Toplam puanı 2,20 ve altı birimler ise düşük riskli alandır ve üçüncü derece risk olarak belirlenmiştir.

Tablo 11: Risk Sıralamasında Risk Aralıkları

Denetim Önceliği	Risk Düzeyi	Risk Önceliği
Yüksek riskli alan	3 ve Üzeri	1
Orta riskli alan	3 ile 2,20 Arası	2
Düşük riskli alan	2,20 ve Altı	3

Bu aşamanın bir sonraki adımı, tüm süreç birimlerinin toplam risk puanlarını tablolarıdır. Bu uygulama muhasebedeki “Genel geçici mizan” uygulamasına benzetilir. Tablo 12’de yapılan birinci risk sıralaması sayesinde denetçi denetim evreni ve risk kriter puanlarını tek bir tabloda görür.

Tablo 12: Denetim Alanlarının Toplam Risk Puanlarının Görülmesi (Birinci Risk Sıralaması)

SIRA NO		DENETİM ALANLARI	RİSK KRİTERLERİ PUANLARI
1	1.1.	Senato Ve Kurul Sekreteryası İşlemleri	1,80
2	1.2.	Emniyet Ve Güvenlik Hizmetleri	2,45
3	2.1.	Gelir İşlemleri	3,70
4	2.2.	Satın Alma İşlemleri	3,43
5	2.3.	Taşınır Mal İşlemleri Süreci	2,52
6	2.4.	Mali Kontrol İşlemleri Süreci	3,10
7	2.5.	Bütçe Ve Performans Süreci	3,23
8	2.6.	Muhasebe, Kesin Hesap Ve Raporlama Süreci	3,13
9	2.7.	Personel Ödeme İşlemleri	2,48
10	3.1.	Personel Özlük İşlemleri Süreci	2,02
11	3.2.	Satın Alma İşlemleri	2,15
12	4.1.	Öğrenci İşlemleri Süreci	2,03
13	5.1.	Bilgi İşlem Hizmetleri Süreci	2,95
14	5.2.	Satın Alma İşlemleri	2,00
15	6.1.	Kütüphanecilik İşlemleri	2,48
16	6.2.	Satın Alma İşlemleri	2,00
17	7.1.	Satın Alma İşlemleri	3,15
18	7.2.	Taşınır Mal İşlemleri Süreci	2,38
19	7.3.	Genel Hizmetler Süreci	2,63
20	7.4.	Taşınmaz Mal İşlemleri	1,98
21	8.1.	İhale İşlemleri Süreci	3,25
22	8.2.	Başarılı ve Maddi Durumu Zayıf Öğrencilere Yapılan Yardımlar	2,00
23	8.3.	Sosyal Tesis İşlemleri	3,03
24	8.4.	Kültürel Etkinlikler	2,53
25	8.5.	Sportif Faaliyetler	2,50
26	9.1.	Etüt ve Proje Hazırlaması Süreci	2,80
27	9.2.	Yapım İşleri	3,95
28	9.3.	Yapı, Tesis (Büro, Hastane, Derslik) Bakım ve Onarım İşleri	2,20
29	9.4.	Taşınmaz Mal İşlemleri Süreci	1,90
30	10.1.	Yargı, Soruşturma ve Hukuki Müşavirlik Hizmetleri	2,15
31	10.2.	Soruşturma İşlemleri	1,97
32	10.3.	Müşavirlik İşlemleri	2,20
33	11.1.	Basın ve Halkla İlişkiler İşlemleri	2,09
34	12.1.	Bilimsel Projeler	2,59
35	13.1.	Öğrenci ve Personel Değişim Programları Süreci	2,74
36	14.1.	Döner Sermaye İşletmesi Genel Süreçler	2,02
37	14.2.	Bütçe İşlemleri	2,62
38	14.3.	Döner Sermaye İşletmeleri Muhasebe İşleri	2,35
39	14.4.	Döner Sermaye Personel Giderleri İşlemleri	2,05
40	14.5.	Döner Sermaye Mal ve Hizmet Alımları	2,88

3.3.5. İkinci Risk Sıralaması

İkinci risk sıralaması aşamasında, tablo 12’de toplu olarak görülen denetim alanları ve risk kriterleri puanları yeniden sıralanmıştır. Bu sıralama yapılırken, tablo 11’deki risk aralıkları baz alınmıştır. Buna göre, en yüksek risk kriteri puanına sahip olan “Yapım İşleri” süreci 3,95 puanıyla en üst sırada yer almıştır. Bunun gibi risk önceliği “3 ve üzeri” çıkan toplam dokuz süreç, 1.risk önceliğine sahip olarak tablo 13’te gösterilmiştir. Bunun anlamı, denetçi üç yıllık planını yaparken ikinci risk sıralaması olan tablo 13’ü baz alarak bu dokuz süreci planın ilk yılında bulunduracak ve programın ön tarihlerinde denetlemeyi tercih edecektir.

Risk önceliği 2 ve 3 çıkan diğer süreçler ise, öncelikli dokuz sürecin denetlenmesinin ardından denetçi için uygun tarihlerde denetlenecektir.

Tablo 13: İkinci Risk Sıralaması

SIRA NO	BİRİMİ	DENETİM ALANLARI	RİSK KRİTERLERİ PUANLARI	RİSK ÖNCELİĞİ	RİSK DÜZEYİ
27	9.2.	Yapım İşleri	3,95	1	YÜKSEK
3	2.1.	Gelir İşlemleri	3,70		
4	2.2.	Satın Alma İşlemleri	3,43		
21	8.1.	İhale İşlemleri Süreci	3,25		
7	2.5.	Bütçe Ve Performans Süreci	3,23		
17	7.1	Satın Alma İşlemleri	3,15		
8	2.6.	Muhasebe, Kesin Hesap Ve Raporlama Süreci	3,13		
6	2.4.	Mali Kontrol İşlemleri Süreci	3,10		
23	8.3.	Sosyal Tesis İşlemleri	3,03		
13	5.1	Bilgi İşlem Hizmetleri Süreci	2,95		
40	14.5.	Döner Sermaye Mal ve Hizmet Alımları	2,88		
26	9.1.	Etüt ve Proje Hazırlaması Süreci	2,80		
35	13.1	Öğrenci ve Personel Değişim Programları Süreci	2,74		
19	7.3	Genel Hizmetler Süreci	2,63		
37	14.2	Bütçe İşlemleri	2,62		
34	12.1	Bilimsel Projeler	2,59		
24	8.4	Kültürel Etkinlikler	2,53		
5	2.3.	Taşınır Mal İşlemleri Süreci	2,52		
25	8.5	Sportif Faaliyetler	2,50		
9	2.7	Personel Ödeme İşlemleri	2,48		
15	6.1	Kütüphanecilik İşlemleri	2,48		
2	1.2.	Emniyet Ve Güvenlik Hizmetleri	2,45		
18	7.2	Taşınır Mal İşlemleri Süreci	2,38		
38	14.3	Döner Sermaye İşletmeleri Muhasebe İşleri	2,35	3	DÜŞÜK
28	9.3	Yapı, Tesis (Büro, Hastane, Derslik) Bakım ve Onarım İşleri	2,20		
32	10.3	Müşavirlik İşlemleri	2,20		
30	10.1	Yargı, Soruşturma ve Hukuki Müşavirlik Hizmetleri	2,15		
11	3.2.	Satın Alma İşlemleri	2,15		
33	11.1	Basın ve Halkla İlişkiler İşlemleri	2,09		
39	14.4	Döner Sermaye Personel Giderleri İşlemleri	2,05		
12	4.1	Öğrenci İşlemleri Süreci	2,03		
10	3.1.	Personel Özlük İşlemleri Süreci	2,02		
36	14.1	Döner Sermaye İşletmesi Genel Süreçler	2,02		
14	5.2.	Satın Alma İşlemleri	2,00		
16	6.2.	Satın Alma İşlemleri	2,00		
22	8.2.	Başarılı ve Maddi Durumu Zayıf Öğrencilere Yapılan Yardımlar	2,00		
20	7.4	Taşınmaz Mal İşlemleri	1,98		
31	10.2	Soruşturma İşlemleri	1,97		
29	9.4.	Taşınmaz Mal İşlemleri Süreci	1,90		
1	1.1.	Senato Ve Kurul Sekreteryası İşlemleri	1,80		

3.4. İç Denetim Planının Hazırlanması

İç denetim planı, iç denetim birimlerinin uzun vadeli stratejisini belirleyen en önemli belgedir. Bu plan, iç denetim faaliyetinin etkin, ekonomik ve verimli bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlayabilmek için

- Denetim stratejisini,
- Risk düzeyi yüksek ve orta olarak belirlenen denetim alanlarını,
- Planın uygulanabilmesi için gereken denetim kaynaklarını,
- Kaynak kısıtlarının olası etkilerini,

İçerecek biçimde üç yıllık dönemler için hazırlanır. Plan dönemi, ilk yılın Ocak ayının birinci günü ile üçüncü yılın Aralık ayının son günü arasındaki zaman dilimini ifade eder (idkk.gov.tr, 09.06.2014).

İç denetim planının hazırlanmasında; İDKK tarafından yayımlanan (1) Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, (2) kurumun stratejik planı ile (3) üst yönetici ve (4) üst düzey yöneticilerin görüşleri de dikkate alınır. İç denetim birimi başkanı bu amaçla, iç denetim plan ve programı yürürlüğe girmeden en az bir ay önce, tüm birimlerle iletişime geçerek birimlerin iç denetimden beklentileri hakkında fikir edinir (icdenetim.istanbul.edu.tr, 09.06.2014).

İç denetim planı, her sene risk değerlendirmesi ve denetim sonuçları baz alınarak tekrardan hazırlanır. Her yıl bir sonraki üç yılı içerecek şekilde güncellenen iç denetim planı, iç denetim biriminin üç yıllık yol haritasını gösterir.

İç denetim planına esas olacak temel stratejilerin öncelikli olarak belirlenmesi ve mümkün olduğu ölçüde planın onaya sunulması öncesinde, üst yönetici ile görüşülmesi gerekir. İç denetim birimi başkanı tarafından iç denetçilerin katılımıyla belirlenen temel stratejiler şu hususları içermelidir (idkk.gov.tr, 09.06.2014):

(1) İç denetim birimi tarafından yürütülecek aşağıdaki faaliyetlere kaynak tahsisi oransal (yüzde) olarak yapılır. Ancak, bir plan dönemindeki toplam denetim kaynağından, aşağıdaki faaliyetlere tahsis edilecek kaynağın oransal olarak belirlenmesinde, İDKK tarafından yayımlanan Kamu İç Denetimi Strateji Belgesiyle belirlenen oranlar esas alınır.

Denetim; makro risk değerlendirmesi sonuçlarına göre iç denetim stratejine uygun olarak güvence hizmeti verilmesi gerekli alanların planlı denetimlerini kapsar.

Danışmanlık; İdareden gelecek talepler doğrultusunda kurumun faaliyetleri, süreçleri veya işlemleriyle ilgili olarak sistematik bir biçimde sunulan değerlendirme faaliyetlerini kapsar. Danışmanlık görevi kapsamına giren kurum içindeki eğitimlik faaliyetleri de bu başlık altında değerlendirilir.

Eğitim; İç denetçilerin mevzuat uyarınca aldıkları ve verdikleri eğitimler ile katıldıkları konferans ve seminerler bu kapsamdadır.

İzleme; Denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan bulgular ile danışmanlık faaliyetleri sonucunda denetlenen birim ile mutabık kalınarak izlenmesi kararlaştırılan hususlara ilişkin ilerlemelerin değerlendirilmesini kapsar.

Yönetim Faaliyetleri; İç denetim planlarının ve programlarının hazırlanması, denetim faaliyetlerinin koordinasyonu, denetim raporlarının incelenmesi, iç değerlendirme çalışmaları, dönemsel raporlama gibi denetimin yönetimi işlemleri ile kurum içerisindeki tüm yazışmaları içerir.

İhtiyat İçin Ayrılan Kaynak; Planlama aşamasında önceden tahmin edilemeyen ve yıl içerisinde ortaya çıkan program dışı denetim ve danışmanlık ihtiyaçları ile diğer faaliyetler için ayrılan denetim kaynağını içerir.

(2) Denetim ölçeklerine göre (“büyük” ölçekli, “orta” ölçekli, “küçük” ölçekli) ortalama denetim süreleri, saat bazında belirlenir ve denetim alanları oluşturulurken bu ortalama süreler, kaynak dağılımının dengeli yapılabilmesi amacıyla dikkate alınır. Denetim sürelerine ilişkin gerçekleşme bilgileri incelenerek, belirlenen sürelerin yetersiz kalması ya da artması gibi durumlarla karşılaşılması hallerinde, yeni iç denetim planı hazırlığı sırasında ortalama denetim süreleri yenilenerek gerçekçi hale getirilir ya da denetim alanları içeriğinde revizyona gidilir.

(3) Denetim alanlarının risk düzeyine göre hangi sıklıkta denetlenmesi gerektiği belirlenir. Uluslararası genel kabul görmüş iyi uygulamalara göre, risk düzeyi arttıkça o alanda daha sık denetim yapılması temel esastır. İç denetim birimleri de kendi yaklaşımlarına uygun olarak denetim sıklıklarını ay bazında belirlemelidir (“Yüksek” riskli alanlar 12 ayda bir, “orta” riskli alanlar 24 ayda bir denetlenecektir gibi).

Düşük risk düzeyine sahip en az bir denetim alanının iç denetim planına dâhil edilmesi, makro risk değerlendirmesinin ne derece verimli yapılmış olduğunun anlaşılması açısından yararlı olacaktır.

Denetim alanlarında bulunan faaliyetlere/süreçlere de, iç denetim planlarında yer verilir. Danışmanlık, eğitim, izleme gibi diğer faaliyetler için denetim stratejisiyle tahsis edilmesi öngörülen toplam kaynak miktarları ise, her bir başlık şeklinde toplu ve yüzde (%) olarak gösterilir.

İç denetim planı hazırlık çalışmalarının son aşaması, belirlenen denetim stratejisini gerçekleştirmek için gereksinim duyulan iç denetçi kaynağının hesaplanmasıdır. Planın uygulanabilmesi için gereksinim duyulan insan kaynağı ve kaynak sınırlamasının etkileri, İDB Başkanı tarafından üst yöneticiye bir rapor halinde sunulur. Yapılan analizin sonucuna göre idare için tahsis edilen iç denetçi kadrosunun yetersiz olduğunun ortaya çıkması halinde, durum İDKK’ye bildirilir (idkk.gov.tr, 09.06.2014).

İç denetim planının hazırlanması aşamasında, denetçinin 3 yıl boyunca yapacağı denetim faaliyetlerinin düzenli bir plana oturtulması amacıyla plan hazırlanmıştır. Tablo 13'e göre 1.derece risk bulunduran birimlerin denetim planı daha yakın tarihe alınmış, kısmi olarak daha az riskli birimler bir sonraki yıllara bırakılmıştır. Birimleri denetlemek için denetçi tarafından belirlenen gün sayıları tabloda gösterilmiştir. Örneğin, tablo 13'e göre "Senato ve Kurul Sekretarya İşlemleri" 3.derecede risk barındırdığı için denetçi tarafından önceliklendirilmemiş ve 3.yıl toplam 20 gün denetlenmesine karar verilmiştir.

Üç yıllık plan aşaması, iki iç denetçiye göre yapıldığından, resmi tatiller, yıllık izin ve diğer faaliyetler çıkarıldığında kişi başı iki yüz çalışma gününden, toplam dört yüz çalışma günü elde edilmiştir. Tablo 14'ün sonuna bakıldığında iki iç denetçi için denetim faaliyetleri iki yüz elli gün, denetim yönetim faaliyetleri atmış gün, danışmanlık faaliyetleri kırk gün, eğitim faaliyetleri otuz gün, ihtiyat için ayrılan denetim kaynağı yirmi gün olmak üzere toplamda yıllık dört yüz günlük çalışma günü hesaplanmıştır. Hesaplanan dört yüz gün, denetlenecek birimler arasında daha riskli bölüme daha çok gün, daha az riskli bölüme daha az gün olmak üzere dağıtılmıştır.

Tablo 14: İç Denetim Planı

2015-2017 YILLARINA İLİŞKİN İÇ DENETİM PLANI EKİ ÇİZELGE					
İÇ DENETİM FAALİYETLERİ		Risk Önceliği	YILLAR		
			2015	2016	2017
Denetim Alanları					
1	GENEL SEKRETERLİK				
1.1.	Senato Ve Kurul Sekreteryaya İşlemleri	3		20	
1.1.1.	Senato İşlemleri				
1.1.2.	Üniversite Yönetim Kurulu İşlemleri				
1.2.	Emniyet Ve Güvenlik Hizmetleri	2	10		
1.2.1.	Afet Ve Acil Durum Yönetimi İşlemleri				
1.2.2.	Koruma Ve Güvenlik Hizmetleri				
2	STRATEJİ GELİŞTİRME DAİRE BAŞKANLIĞI				
2.1.	Gelir İşlemleri	1	10		
2.1.1.	SGDB Bütçe Geliri Olarak Kaydettiği Tutarların Tamamı				
2.2.	Satın Alma İşlemleri	1	30		
2.2.1.	Açık İhale Usulü Süreci				
2.2.2.	Pazarlık Usulü				
2.2.3.	Doğrudan Temin Süreci				
2.3.	Taşınır Mal İşlemleri Süreci	2	20		
2.3.1.	Ambar Giriş Çıkış İşlemleri				
2.3.2.	Zimmet İşlemleri				
2.3.3.	Hurdaya Ayırma İşlemleri				
2.3.4.	Taşınır Yılları İşlemleri				
2.3.5.	Taşınırların Muhafazası Ve Takibi İşlemleri				
2.4.	Mali Kontrol İşlemleri Süreci	1	20		
2.4.1.	İç Kontrol Faaliyetlerinin Koordinasyonu				
2.4.2.	Ön Mali Kontrol İşlemleri				
2.4.3.	Yasal Yükümlülüklerin Ödeme İşlemleri				
2.4.4.	Emanet Tutarları Ödeme İşlemleri				
2.5.	Bütçe Ve Performans Süreci	1	10		
2.5.1.	Bütçe Hazırlanması				
2.5.2.	Yatırım Programının Hazırlanması				
2.5.3.	Gelirin Tahakkuku, Gelir Ve Alacakların Takip Ve Tahsil İşlemleri				
2.5.4.	Bütçe Uygulama Süreci				
2.5.5.	Stratejik Planlama İşlemleri				
2.5.6.	Ödenek İşlemleri				

2.6.	Muhasebe, Kesin Hesap Ve Raporlama Süreci	1	10		
2.6.1.	Muhasebe Hizmetleri				
2.6.2.	Mali İstatistiklerin Hazırlanması				
2.6.3.	Bütçe Kesin Hesabının Hazırlanması				
2.6.4.	Mali Döneme Ait İcmal Cetvellerinin Hazırlanması				
2.6.5.	Mali Danışmanlık İşlemleri				
2.7	Personel Ödeme İşlemleri	2	30		
2.7.1	Maaş Ödemeleri				
2.7.2	Ek Ders Ödemeleri				
2.7.3	Fazla Mesai ve Ücret Ödemeleri				
2.7.4	İkramiye Ödeme İşlemleri ve Ayni Yardımlar				
2.7.5	Yolluk Ödeme İşlemleri				
2.7.6	Kıdem Tazminatı İşlemleri (İş Kanunu)				
2.7.7	Ön Ödeme İşlemleri				
2.7.8	Diğer Ödemeler				
3	PERSONEL DAİRE BAŞKANLIĞI				
3.1.	Personel Özlük İşlemleri Süreci	3	25		
3.1.1.	Öğretim Üyesi, Öğretim Görevlisi ve Okutman Atama işlemleri				
3.1.2.	Öğretim Yardımcıları Sınav ve Atama İşlemleri				
3.1.3.	657 sayılı Kanuna Göre Çalıştırılan Personel Atama				
3.1.4	Kadro İşlemleri Süreci				
3.1.5.	İntibak ve terfi süreçleri				
3.1.6.	İzin İşlemleri Süreci				
3.1.7.	Görevde Yükselme İşlemleri				
3.1.8.	Görevden Aynılma İşlemleri (Emeklilik-İstifa-Nakil-Ölüm)				
3.1.9.	Mal Beyanı İşlemleri				
3.1.10.	Pasaport Başvuru İşlemleri				
3.1.11.	Mecburi Hizmet Yükümlülükleri İşlemleri				
3.1.12.	Hizmet içi Eğitim İşlemleri				
3.2.	Satın Alma İşlemleri	3	5		
3.2.1.	Doğrudan Temin Süreci (Mal ve Hizmet)				
4	ÖĞRENCİ İŞLERİ DAİRE BAŞKANLIĞI				
4.1	Öğrenci İşlemleri Süreci	3		35	
4.1.1	Ön Lisans ve Lisans Öğrenci Kayıt ve Kabul İşlemleri				
4.1.2	Lisans Yerleştirme Sınavı ile Gelen Öğrenciler				
4.1.3	Özel Yetenek Sınavı ile Gelen Öğrenciler				
4.1.4	YÖS ile Gelen Öğrenciler				

4.1.5	Yatay Geçiş ile Gelen Öğrenciler				
4.1.6	Dikey Geçiş Sınavı ile Gelen Öğrenciler				
4.1.7	Değişim Programları veya Hareketlilikleri ile Gelen Öğrenciler				
4.1.8	UZEM Tarafından Kabul Edilen Öğrenciler				
4.1.9	Yüksek Lisans ve Doktora Öğrencileri Kayıt ve Kabul İşl.				
4.1.11	Ders Kaydı İşlemleri				
4.1.12	Öğrenci Kimlik Kartı İşlemleri Süreci				
4.1.13	Öğrenci Belge İşlemleri Süreci				
4.1.14	Öğrenci Askerlik İşlemleri				
4.1.15	Öğrenci Temsilci Seçimi İşlemleri				
4.1.16	Kayıt Dondurma İşlemleri				
4.1.17	Mezuniyet İşlemleri				
5	BİLGİ İŞLEM DAİRE BAŞKANLIĞI				
5.1	Bilgi İşlem Hizmetleri Süreci	2		20	
5.1.1	Teknik ve Yazılım Destek İşlemleri				
5.1.2	Ağ Yönetimi ve Güvenliği İşlemleri				
5.1.3	Yazılım İşlemleri Süreci				
5.1.4	Otomasyon Programları Yönetimi İşlemleri				
5.1.5	Sunucu (Server) Hizmetleri				
5.2.	Satın Alma İşlemleri	3		5	
5.2.1.	Doğrudan Temin Süreci (Mal ve Hizmet Alımları)				
6	KÜTÜPHANE VE DOKÜMANTASYON DAİRE BAŞKANLIĞI				
6.1	Kütüphanecilik İşlemleri	2		15	
6.1.1	19.1.Üyelik İşlemleri				
6.1.2	19.2.Sürelili Süresiz Yayın Abonelik ve Dağıtım İşlemleri				
6.1.3	19.3.Ödünç Verme, Kayıp ve İade İşlemleri				
6.1.4	19.4.Kütüphanecilik Dokümantasyon İşlemleri				
6.2.	Satın Alma İşlemleri	3		5	
6.2.1.	Doğrudan Temin Süreci (Mal, Hizmet, Yapım-Onarım, Danışmanlık, 4734'e tabi olmayan alımlar)				
7	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI				
7.1	Satın Alma İşlemleri	1	35		
7.1.1	Açık İhale Usulü Süreci (Mal, Hizmet, Yapım-Onarım, Danışmanlık)				
7.1.2	Pazarlık Usulü Süreci (Mal, Hizmet, Yapım-Onarım, Danışmanlık)				
7.1.3	Doğrudan Temin Süreci (Mal, Hizmet, Yapım-Onarım, Danışmanlık)				
7.2	Taşınır Mal İşlemleri Süreci	2		20	
7.2.1	Ambar Giriş- Çıkış İşlemleri				
7.2.2	Zimmet İşlemleri				
7.2.3	Kayıtlardan Düşüm İşlemleri				
7.2.4	Hurdaya Ayırma İşlemleri				
7.2.5	Taşınır Yıl Sonu İşlemleri				
7.2.6	Taşınırların Muhafazası ve Takibi İşlemleri				

7.3	Genel Hizmetler Süreci	2		20	
7.3.1	Temizlik Hizmet İşlemleri Süreci				
7.3.2	Telekomünikasyon Süreci (Telefon, Faks, İnternet)				
7.3.3	İçme ve Kullanma Suyu işlemleri				
7.3.4	Güvenlik Hizmet alımı işlemleri				
7.3.5	Hizmet Araçları Yönetimi İşlemleri				
7.4	Taşınmaz Mal İşlemleri	3			20
7.4.1	Taşınmazların Kiraya verilmesi ve Yönetimi				
7.4.2	Lojmanların Yönetimi				
8	SAĞLIK, KÜLTÜR VE SPOR DAİRE BAŞKANLIĞI				
8.1.	İhale İşlemleri Süreci	1	35		
8.1.1	Pazarlık ve doğrudan teminle yapılan mal ve hizmet alımları				
8.1.2	Açık ihale ile yapılan mal ve hizmet alımları				
8.2.	Başarılı ve Maddi Durumu Zayıf Öğrencilere Yapılan Yardımlar	3			20
8.2.1	Ücretsiz Yemek ve Barınma Sağlanması, Kırtasiye Yardımı Yapılması				
8.2.2	Kısmi zamanlı öğrenci çalıştırılması işlemleri				
8.3.	Sosyal Tesis İşlemleri	1	25		
8.3.1	Halı Saha ile Kantin gelir ve giderleri				
8.3.2	Personel yemek servisi hizmetleri				
8.3.3	Öğrenci yemek servisi hizmetleri				
8.4	Kültürel Etkinlikler	2		10	
8.4.1	Kültürel Etkinliklere Sağlanan Yardımlar Süreci				
8.4.2	Kültürel Etkinliklere Katılanlara Yapılan Harcırah ve Benzeri Ödemeler				
8.5	Sportif Faaliyetler	2		10	
8.5.1	Spor faaliyetlerinin bütçe ve harcama işlemleri				
9	YAPI İŞLERİ VE TEKNİK DAİRE BAŞKANLIĞI				
9.1.	Etüt ve Proje Hazırlaması Süreci	2		20	
9.2.	Yapım İşleri	1	50		
9.2.1	Yapım İşleri İhale Süreçleri				
9.2.2	Yapı İşleri Denetim, Muayene ve Kabul (geçici ve kesin kabul) İşlemleri				
9.2.3	Yapım İşleri Hakedişlerinin Hazırlanması ve Ödeme Süreci				
9.3.	Yapı, Tesis (Büro, Hastane, Derslik) Bakım ve Onarım İşleri	3			25
9.3.1	Bakım ve Onarım İşleri İhale Süreçleri				
9.3.2	Bakım ve Onarım İşleri Denetim, Muayene ve Kabul (geçici ve kesin kabul) İşlemleri				
9.3.3	Bakım ve Onarım Hakedişlerinin Hazırlanması ve Ödeme Süreci				
9.4.	Taşınmaz Mal İşlemleri Süreci	3			20
9.4.1	Kamulaştırma, Takas, İntifa, İrtifak İşlemleri				
9.4.2	Taşınmaz Mal Kayıt ve Konsolide İşlemleri				

10	HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ				
10.1	Yargı, Soruşturma ve Hukuki Müşavirlik Hizmetleri	3			15
10.1.1	Adli Dava İşlemleri Süreci				
10.1.2	İdari Dava İşlemleri Süreci				
10.1.2	İcra ve Alacak Takip İşlemleri				
10.2	Soruşturma İşlemleri	3			15
10.2.1	Öğrenci Soruşturma İşlemleri				
10.2.2	Akademik Personel Soruşturma İşlemleri				
10.2.3	İdari Personel Soruşturma İşlemleri				
10.3	Müşavirlik İşlemleri	3			10
10.3.1	Yargı Giderleri				
11	BASIN VE HALKLA İLİŞKİLER MÜDÜRLÜĞÜ				
11.1	Basın ve Halkla İlişkiler İşlemleri	3			
11.1.1	Haber ve Duyuru Yayma İşlemleri				
11.1.2	Haber Toplama İşlemleri				
11.1.3	Web Sayfası İşlemleri Süreci				
11.1.4	Tanıtım İşlemleri Süreci				
11.1.5	Etkinlik ve Organizasyon İşlemleri				
12	BİLİMSEL ARAŞTIRMA PROJELERİ BİRİMİ (BAB)				
12.1	Bilimsel Projeler	2		35	
12.1.1	İç Finansman Kaynaklı Bilimsel Projeler				
12.1.2	TÜBİTAK Projeleri				
12.1.3	San-Tez Projeleri				
12.1.4	TAGEM Projeleri				
12.1.5	AB Projeleri				
12.1.6	Diğer Projeler				
13	DIŞ İLİŞKİLER OFİSİ				40
13.1	Öğrenci ve Personel Değişim Programları Süreci	2			
13.1.1	Erasmus Öğrenci ve Personel Hareketliliği				
13.1.2	Farabi Öğrenci ve Öğretim Elamanı Değişim Programı				
13.1.3	Mevlana Öğrenci ve Öğretim Elemanı Değişirme Programı				
13.1.4	Öğretim Elemanı Yetiştirme Programı Süreci				
14	DÖNER SERMAYE İŞLETME MÜDÜRLÜĞÜ				
14.1	Döner Sermaye İşletmesi Genel Süreçler	3			20
14.1.1	Döner Sermaye İşletmesi Satın Alma Yönetimi				
14.1.2	Mal ve Hizmet Fiyatlarının Belirlenmesi				
14.1.3	Mal ve Hizmet Pazarlama ve Satış İşlemleri				
14.2	Bütçe İşlemleri	2			30
14.2.1	Bütçe Hazırlama				
14.2.2	Ödenek İşlemleri ve Bütçe Uygulama Süreci				
14.2.3	Bütçe Uygulama Sonuçlarını Raporlama ve Değerlendirme				

14.3	Döner Sermaye İşletmeleri Muhasebe İşleri	2			
14.3.1	Kasa ve Banka İşlemleri				
14.3.2	Gelirlerin Tahakkuku ile Gelir ve Alacakların Takip ve Tahsil İşlemleri				
14.3.3	Borçlar ve Ödeme İşlemleri				
14.3.4	Yasal Yükümlülükler (Sosyal Güvenlik, Döner Sermaye Ek Ödeme, ve Diğer Yük) ve Ödeme İşl.				
14.3.5	Emanetler ve Ödeme İşlemleri				
14.3.6	Ön Ödeme İşlemleri				
14.3.7	Mal ve Hizmet Üretim Maliyet İşlemleri				
14.4	Döner Sermaye Personel Giderleri İşlemleri	3			
14.4.1	Personel Maaş İşlemleri				
14.4.2	Yolluk İşlemleri				
14.4.3	Stajyer Öğrenci Çalıştırma ve Giderlerini Ödeme İşlemleri				
14.4.4	Döner Sermaye Ek Ödeme Sistemi ve Ödeme İşlemleri				
14.4.5	Mesleki Zorunlu Sigorta Primi İşlemleri				
14.5.	Döner Sermaye Mal ve Hizmet Alımları	2	25		
14.5.1	Doğrudan Temin Yoluyla Yapılan Alımlar				
14.5.2	Açık İhale ve Pazarlık Yoluyla Yapılan Alımlar				

Denetim Faaliyetleri	250	250	250
Denetim Yönetimi Faaliyetleri	60	60	60
Danışmanlık Faaliyet	40	40	40
Eğitim Faaliyeti	30	30	30
İhtiyat İçin Ayrılan Denetim Kaynağı	20	20	20
1 Program Dışı Denetim Faaliyetleri			
2 Program Dışı Danışmanlık Faaliyetleri			
	400	400	400

3.5. İç Denetim Programının Hazırlanması

İç denetim programı, iç denetim biriminin, 1 Ocak - 31 Aralık arası zaman diliminde olmak kaydıyla, bir yıllık dönemde gerçekleştirmeyi planladığı denetimler ile programın hazırlandığı tarih itibariyle yaklaşık tarihleri öngörülebilir danışmanlık, eğitim, idari işler ve izleme faaliyetlerinin belirlendiği bir belgedir. İhtiyaç duyulması halinde, 1 Ocak - 31 Aralık dönemi arasında en fazla iki ayrı denetim programı uygulanabilir (csb.gov.tr, 11.12.2014)

İç denetim programı hazırlanırken aşağıdaki aşamalar izlenmelidir (idkk.gov.tr, 11.12.2014):

(1) İç denetim planının birinci yılında yer alan denetimler, iç denetim birimlerinin mevcut iç denetçi kaynağı ölçüsünde en yüksek risk düzeyinden başlamak üzere iç denetim programına alınır.

(2) Denetim alanının, iç denetim programına alınma gerekçesi göz önünde tutularak, denetimin türü bu aşamada belirlenir. Denetim türünün belirlenmesinde, denetim alanının iç denetim programına alınma gerekçesiyle birlikte;

(a) üst yöneticinin beklentisi,

(b) denetim görevi sonuçlarının anlamlı olması ve

(c) yürürlükteki Kamu İç Denetim Strateji Belgesindeki konuya ilişkin ilkelerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Denetim alanına ilişkin ön inceleme sonuçlarının gerektirmesi halinde, üst yöneticiden iç denetim programı yeniden yapılandırmasına yönelik alınacak bir onayla, iç denetim programıyla belirlenmiş denetim türünde değişiklik yapılabilir. Ancak bu durumun istisnai hallerde söz konusu olabileceği ve denetim türünün, iç denetim programının hazırlanması aşamasında belirlenmesinin esas olduğu unutulmamalıdır.

(3) İç denetim birimi başkanı; iç denetim programında yer alacak denetim ve danışmanlık görevlerini, denetim ve danışmanlık görevlerini yürütecek iç denetçileri ve bunların görevlerini, her bir iç denetçi için tahsis edilecek çalışma sürelerini (saat bazında) belirler.

Bu aşamada aşağıdaki hususlara dikkat edilir (istanbul.edu.tr, 12.12.2014):

- Bir iç denetçinin çalışabileceği toplam denetim saatinden, yasal izinler, planlanmış eğitim faaliyetleri gibi süreler düşülmelidir.

- Bir denetim için tahsis edilen saat bazındaki toplam denetim süresi, denetim stratejisi ile belirlenen ortalama denetim sürelerinin çok üstünde ya da altında olmamalıdır.

- Mümkün olduğu kadar iç denetçilerin tecrübeli oldukları alanlarda görevlendirilmeleri sağlanmalıdır. Ancak bu durumun tarafsızlıklarını zedeleyip zedelediği hususu iç denetim birimi başkanı tarafından dikkatle izlenmelidir. Bir iç denetçiye üst üste üç yıl aynı birimin denetlenmesi görevi verilmemelidir.

- İç denetim programında yer alan her bir denetim alanına, “denetlenen birim” olarak, denetim kapsamındaki faaliyetlerden/süreçlerden sorumlu en üst düzey birim yazılmalıdır. Denetim testlerinin yürütüleceği alt birimler ya da taşra birimleri, ön çalışma sonucunda risk esaslı olarak belirlenmeli ve denetime tabi tutulmalıdır.

Bir yıllık hazırlanan programda, önceden hazırlanmış 3 yıllık denetim planının ilgili yılı gereğince ilgili birimlere ayrılan denetim günleri, denetçiler tarafından tarihlendirilerek bir yıl boyunca hangi tarihte hangi birimde kaç gün boyunca denetim yapılacağı belgelendirilir. Denetim günleri saptanırken, resmi tatiller ve yaz tatilleri de göz önünde bulundurulur. Birimlere yapılacak olan denetim türü de burada belirtilir. Örneğin bu uygulamada sistem ve uygunluk denetimi yapılacağı belirtilmiştir.

Denetimin hangi denetçiler tarafından yapılacağı yine her birim için yazılır. Örneğin, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı için yapılacak olan denetim A ve B iç denetçisi tarafından yapılacağı için denetim günleri de iki kişi için birden belirlenmiştir. Yıllık denetim planı, bir önceki yılın Aralık ayının ilk haftasında rektöre sunulur ve rektörün programa onay imzası vermesiyle denetim programı resmileşerek kesinlik kazanmış olur.

X ÜNİVERSİTESİ İÇ DENETÇİLERİNİN 2015 YILI İÇ DENETİM PROGRAMINI GÖSTEREN LİSTE

	Denetim Alanları	Alt Denetim Alanları	Denetim Türü	Risk Önceliği	Denetçi	SÜRE (Adm/Gün)
1	STRATEJİ GELİŞTİRME DAİRE BAŞKANLIĞI			1	A ve B	10
	Gelir İşlemleri	Süreç	Sistem ve Uygunluk			
	SGDB Bütçe Geliri Olarak Kaydettiği Tutarların Tamamı					
	Satın Alma İşlemleri			1		30
	Açık İhale Usulü Süreci					
	Pazarlık Usulü					
	Doğrudan Temin Süreci					
	Mali Kontrol İşlemleri Süreci			1		20
	İç Kontrol Faaliyetlerinin Koordinasyonu					
	Ön Mali Kontrol İşlemleri					
	Yasal Yükümlülüklerin Ödeme İşlemleri					
	Emanet Tutarları Ödeme İşlemleri					
	Bütçe Ve Performans Süreci			1		10
	Bütçe Hazırlanması					
	Yatırım Programının Hazırlanması					
	Gelirin Tahakkuku, Gelir Ve Alacakların Takip Ve Tahsil İşlemleri					
	Bütçe Uygulama Süreci					
	Stratejik Planlama İşlemleri					
	Ödenek İşlemleri					
	Muhasebe, Kesin Hesap Ve Raporlama Süreci			1		10
Muhasebe Hizmetleri						
Mali İstatistiklerin Hazırlanması						
Bütçe Kesin Hesabının Hazırlanması						
Mali Döneme Ait İcmal Cetvellerinin Hazırlanması						
Mali Danışmanlık İşlemleri						
2	İDARİ VE MALİ İŞLER DAİRE BAŞKANLIĞI	Süreç	Sistem ve Uygunluk		B	
	Satın Alma İşlemleri			1		35
	Açık İhale Usulü Süreci (Mal, Hizmet, Yapım-Onarım, Danışmanlık)					
	Pazarlık Usulü Süreci (Mal, Hizmet, Yapım-Onarım, Danışmanlık)					
	Doğrudan Temin Süreci (Mal, Hizmet, Yapım-Onarım, Danışmanlık)					

3	SAĞLIK, KÜLTÜR VE SPOR DAİRE BAŞKANLIĞI	Süreç	Sistem ve Uygunluk		B	31/08/2015-23/11/2015	
	İhale İşlemleri Süreci			1			
	Pazarlık ve doğrudan teminle yapılan mal ve hizmet alımları						
	Açık ihale ile yapılan mal ve hizmet alımları						
	Sosyal Tesis İşlemleri			1			
	Halı Saha ile Kantin gelir ve giderleri						
	Personel yemek servisi hizmetleri						
	Öğrenci yemek servisi hizmetleri						
4	YAPI İŞLERİ VE TEKNİK DAİRE BAŞKANLIĞI	Süreç	Sistem ve Uygunluk		A	14/09/2015-23/11/2015	
	Yapım İşleri			1			
	Yapım İşleri İhale Süreçleri						
	Yapı İşleri Denetim, Muayene ve Kabul (geçici ve kesin kabul) İşlemleri						
	Yapım İşleri Hakedişlerinin Hazırlanması ve Ödeme Süreci						
5	DÖNER SERMAYE İŞLETME MÜDÜRLÜĞÜ	Süreç	Sistem ve Uygunluk		A	20/04/2015-27/05/2015	
	Döner Sermaye Mal ve Hizmet Alımları			2			
	Doğrudan Temin Yoluyla Yapılan Alımlar						
	Açık İhale ve Pazarlık Yoluyla Yapılan Alımlar						
A	Denetim Faaliyetleri (1-5 Toplamı)						250
B	Denetim Yönetimi Faaliyetleri						60
C	Danışmanlık Faaliyet						40
D	Eğitim Faaliyeti						30
E	İhtiyat için Ayrılan Denetim Kaynağı						20
	Toplam Süre (Adam/Gün)						400
						../12/2014	
						İç Denetçi	
				../12/2014			
				Rektör			

3.6. İç Denetim Plan Ve Programının Onaylanması

İç denetim stratejisine uygun şekilde hazırlanan iç denetim planı ve iç denetim programı, en son Aralık ayı başına kadar üst yöneticiye yazılı olarak sunulur ve Aralık ayı sonuna kadar üst yönetici tarafından onaylanır. İç denetim plan ve programı, üst yönetici tarafından Aralık ayı sonunda onaylanmazsa, iç denetim planı ve iç denetim programı iç denetim birimi başkanı tarafından 1 Ocak tarihinde yürürlüğe konulur (csb.gov.tr, 12.06.2014)

İç denetim plan ve programının zamanında onaylanmasını sağlamak amacıyla en geç Eylül ayı itibariyle hazırlık çalışmalarının başlatılması uygun olacaktır. İç denetim plan ve programının hazırlanması sürecinde, üst yöneticiyle doğrudan ve güçlü bir iletişim sağlanmalı ve bu süreç yalnızca rutin bir onay süreci olarak görülmemelidir (icdenetim.ormansu.gov.tr, 12.06.2014)

Yürürlüğe konulan iç denetim plan ve programı, onay tarihinden sonraki bir hafta içerisinde iç denetçilerle paylaşılır. İç denetim programında yer alan denetimler de, en geç onay tarihinden sonraki otuz gün içerisinde İç denetim birimi başkanı tarafından ilgili denetlenen birimlere bilgi için gönderilir (idkk.gov.tr, 12.06.2014).

SONUÇ

Yapılan tez çalışmasının, Türkiye’de yeni gelişmekte olan kamu iç denetimi hakkında yapılan araştırmalara katkı sağlanacağı düşünülmektedir. Uygulama, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayınlanan ve henüz çok yeni olan Kamu İç Denetim Rehberi baz alınarak yapılmıştır. Bu açıdan alanındaki ilk uygulamalardan biri olacağı için bu konuda çalışma yapmak isteyen bir sonraki araştırmacılar için özenle hazırlanmıştır.

Tez çalışmasının sonucunda, kamu sektöründe yapılan denetimlerde güvenilir sonuçlar elde edebilmek için uygulanan plan ve program hazırlama teknikleri bir uygulama yardımıyla anlatılmıştır. Bu sayede, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberinde yer alan plan ve program hazırlama aşamaları uygulamayla anlatılarak açıklayıcı olmak amaçlanmıştır.

Uygulama, anlaşılması açısından süreç odaklı risk denetimi olarak yapılmıştır. Konunun daha çok geliştirilebilmesi açısından bir sonraki çalışmalarda proje odaklı risk denetimi yapılması önerilebilir. Bu konuda çalışma yapmak isteyenlere bir diğer öneri ise; plan ve program hazırlama tekniklerinin denetçiler açısından ne kadar verimli bulunduğu dair bir anket çalışması yapılması üzerine olabilir. Bir diğer çalışma önerisi ise; hazırlanan kamu iç denetimi plan ve programlarının uygulamaya konulması aşamaları üzerinde veya elde edilen sonuçların raporlanması üzerine olabilir.

Sonuç olarak bu uygulamada, kamu kurum ve kuruluşlarındaki iç denetim birimlerinin üç yıllık plan ve yıllık program hazırlama teknikleri anlatılmış ve bu sayede kamuoyunun bilgilendirilmesi amaçlanmıştır. Denetimin şeffaf ve güvenilir olması ilkesi gereği yapılan bu uygulama, bugün birçok kamu kurum ve kuruluşu tarafından yapılmaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

ATAMAN Ümit, HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, BOZKURT Nejat (2001)
“*Muhasebe Denetim Uygulamaları*” Alfa Yayınları, 1. Basım İstanbul

BAKIR Mehmet (2003), “*Denetim*” Dilara Yayıncılık, 1.Basım, Ankara

BİLGE Semih, KİRACI Murat (2010), “*Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerinde Bir Araştırma)*” Gazi Kitabevi Yayınları, 1.Baskı Ankara

BOZKURT Nejat (2010), “*Muhasebe Denetimi*” Alfa Yayıncılık, 5.Baskı, İstanbul

ÇÖMLEKÇİ Ferruh, YILANCI Münevver, ERDOĞAN Nurten, ÖNCE Saime, KARDEŞ SELİMOĞLU Seval, KAYA Ergün (2010), “*Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*” Anadolu Üniversitesi Yayınları, 5.Baskı, Eskişehir

GÜÇLÜ Faruk (2011), “*Muhasebe Denetimi*” Detay Yayıncılık, 4.Baskı Ankara

GÜREDİN Ersin (2000), “*Denetim*” Beta Yayıncılık, 10.Baskı, Kırklareli

HAFTACI Vasfi (2011), “*Muhasebe Denetimi*” Umuttepe Yayınları, 2.Baskı, Kocaeli

HESAP UZMANLARI DERNEĞİ (2004), “*Denetim İlke Ve Esasları 1.Cilt*” 3.Baskı Ankara: Hesap Uzmanları Derneği

KARDEŞ SELİMOĞLU Seval, ÖZBİRECİKLİ Mehmet, UZAY Şaban, KURT Ganite, ALAGÖZ Ali, YANIK Serap (2011), “*Muhasebe Denetimi*” Gazikitabevi Yayınları 3.Baskı, Ankara

KAVAL Hasan (2008), “*Muhasebe Denetimi*” Gazikitabevi Yayınları 4.Baskı, Ankara

KEPEKÇİ Celal (1995), “*Denetim*” Siyasal Kitabevi, 1.Baskı, Ankara

KEPEKÇİ Celal (2000), “*Bağımsız Denetim*” Siyasal Kitabevi, 4.Baskı Ankara

MOELLER ROBERT R. (2003), “*Brink’s Modern Internal Auditing*” Seventh Edition, John Wiley Sons, Inc, USA

OKUR Yaşar (2007), “*Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi*” Nobel Yayın Dağıtım, 1.Basım, Ankara

PEHLİVANLI Davut (2010) “*Modern İç Denetim*” Beta Yayınları 1.Baskı İstanbul

ŞAHİN Elif Ayşe (2011) “*İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi*”, Seçkin Yayıncılık, 1.Baskı, Ankara

MAKALELER

AK Belma (2004) “*İç Denetimin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması*” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi yıl:2004 cilt:9 sayı:2 S.353-358

ARI Nihat (2012) “*Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İncelenmesi*” Denetim Dergisi sayı:9 S.12-22

- ASLAN Bayram (2010) “*Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim*” Sayıştay Dergisi sayı:77 S.63-85
- BAŞPINAR Ahmet (2005) “*Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarına Genel Bir Bakış*” Maliye Dergisi, sayı:148 S.35-62
- BİLGE Semih (2014) “*Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*”, İç Denetim Yönetime Değer Katmak, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları Yayın No:1 Ankara S.21-54
- BOZKURT Cevdet (2009) “*5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bakımından Değerlendirilmesi*” Denetişim Dergisi, sayı:3 S.29-40
- BOZKURT Paşa (2013) “*Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler*” Denetişim Dergisi, sayı:12 S.56-62
- D’SILVA Kenneth, RIDLEY Jeffrey (2007), “*Internal Auditing’s International Contribution To Governance*” Int. J. Business Governance and Ethics Vol.3 No.2 S.113-125
- DEMİRBAŞ Mahmut (2005) “*İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*” İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi yıl:4 sayı:7 S.167-188
- DIAMOND Jack (2002) “*The Role Of Internal Audit Government Financial Management*” IMF Working Paper: 02/94, Washington
- ELİTAŞ Cemal (2004) “*İç Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi*” Mali Çözüm Dergisi, sayı:69, S.220-238

- ERMİSKENT Evren Güncel (2011) “Kamu Kurumlarında Risk Yönetimi-Bir Uygulama Önerisi” Denetışim Dergisi sayı:7 S.47-60
- İBİŞ Cemal, ÇATIKKAŞ Özgür (2012) “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bir Bakış” Sayıştay Dergisi sayı:85 S.95-121
- KAYIM Ali (2009) “Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci: Kurumsal Bazda ve Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımına İlişkin Bir Uygulama Örneği” Denetışim Dergisi sayı:3 S.41-58
- KESİK Ahmet (2005) “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi” Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi sayı:1 S. 94-114
- KESKİN Anıl Duygu (2009) “Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirmesi” Denetışim Dergisi sayı:3 S.14-21
- KIRDI Işıl (2011) “Kamu Sektöründe İç Denetimin Değişen Rolü” Denetışim Dergisi sayı:8 S.9-13
- KÖSE H. Ömer (2014) “Performans Denetimi” İç Denetim Yönetime Değer Katmak, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınarı, Yayın No:1 S.433-464
- ÖZAYDIN Enver (2009) “Türk Kamu Sektöründe Değişimin Yeni Paradigması: İç Denetim” Denetışim Dergisi sayı:3 S.66-72
- RAMAMOORTI Sridhar (2003) ”Internal Auditing: History, Evolution and Prospects”, The Institute Internal Auditor Research Foundation, Florida

TÜRKYILMAZ (2011) “*Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Vatandaş/Müşteri Odaklı Yaklaşım*” Denetim Dergisi sayı:11 S.49-63

UZUN Ali Kamil (2009) “*Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı*” Denetim Dergisi, sayı:3 S.59-65

WARING Collen G, MORGAN Stephen L. (2014) “*Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu Sektörü Performans Denetimi*” İç Denetim Yönetime Değer Katmak, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Yayın No:1 s: 471-504

YAVUZ Salih Tanju (2002) “*İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri İç Kontrol Merkezi Teftiş'ten (İç Denetim'den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?*” Bankacılar Dergisi sayı:42 S.39-56

TEZLER

ACAR Vedat (1998), “*İnşaat İşletmelerinde Muhasebe Denetimi ve Uygun Denetim Teknikleri*” Master Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalı

AGUN Cüneyt (2008), “*Kamu Sektöründe İç Denetim: Bir Üniversite Hastane İşletmesinde Uygulama*” Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

DÖNER Özge (2009), “*Uluslararası İç Denetim Standartlarına Göre Bankalarda Denetim ve Türkiye Uygulamaları*” Yüksek Lisans Tezi Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı

MERCANOĞLU Sezen (2007), “*Denetim Planlaması ve Bir Uygulama*” Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Bilim Dalı,

- MERİÇ Belgin (2009) *“Türkiye’deki Finansal Tablo Denetim Planlaması Uygulamalarının Uluslar Arası Denetim Standartlarına Uygunluğu ve Bir Araştırma”* Yüksek Lisans Tezi Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı
- GÜLER Ender (2010), *“Uluslararası İç Denetim Standartlarına Göre Türkiye’de Denetim Ortamı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları”* Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalı
- GÜNLER Serkan (2006), *“Türk Kamu Yönetiminde Denetim ve Bir Öneri”* Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı
- GÜRKAN Nazmi Zarifi (2009), *“Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”* Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı
- KIZILGÖL Ömür (2001) *“Muhasebe Denetiminde Müşteri Seçiminde Denetim Riski Yönetimi”* Yüksek Lisans Tezi Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı
- KOCAEL Yaşar (2010) *“5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Ön Görülen İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”* Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ÖZKAN Yılmaz (2008) *“5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler”* Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı

SOYDAN Hasan (2010) *“Piyasaların Etkin İşleyişi Açısından Kamu Denetimi (Sermaye Piyasası Kurulu Örneği”* Yüksek Lisans Tezi İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı

TUFAN Mehri (2012), *“Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye’deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerinde Bir Araştırma”* Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı

WEB SİTELERİ

<http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/tarihce/tarihce.html>

<http://www.cumhuriyet.edu.tr/icdenetimbirimi.php?Id=30>

http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018_Sayili_Kanun.aspx

http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=h_stratejik_hedefler

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/08/20110816-18.htm>

http://icdenetim.beun.edu.tr/?page_id=20

<http://icdenetim.gazi.edu.tr/posts/view/title/ikincil-duzey-mevzuat-4376>

<http://icdenetim.istanbul.edu.tr/?p=6631>

<http://www.selcuk.edu.tr/Sayfa.aspx?birim=319&sayfa=10145&dt=1>

<http://www.csb.gov.tr/gm/icdenetim/index.php?Sayfa=sayfa&Tur=webmenu&Id=23>

4

http://icdenetim.erciyes.edu.tr/ic_denetim_mevzuati.asp

<http://icdenetim.ormansu.gov.tr/icdenetim/AnaSayfa/IcDenetimRehberi.aspx?sflang>

=tr

<http://www.mersin.edu.tr/idarib/ic-denetim-birimi/ic-denetim-mevzuati>

<http://www.tarim.gov.tr/IDBB/Sayfalar/Detay.aspx?OgeId=1&Liste=Haber>