



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL
KANUNU'NA GÖRE KAMU KURULUŞLARINDA
OLUŞTURULAN İÇ DENETİM BİRİMİNİN FONKSİYONLARI VE
ETKİNLİĞİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA**

Hazırlayan
Ferhat ÖZCAN

İşletme Ana Bilim Dalı
Muhasebe-Finansman Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa GÜL

TOKAT – 2018



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL
KANUNU'NA GÖRE KAMU KURULUŞLARINDA
OLUŞTURULAN İÇ DENETİM BİRİMİNİN FONKSİYONLARI VE
ETKİNLİĞİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA**

Hazırlayan
Ferhat ÖZCAN

İşletme Ana Bilim Dalı
Muhasebe-Finansman Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa GÜL

TOKAT – 2018

**5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NA GÖRE
KAMU KURULUŞLARINDA OLUŞTURULAN İÇ DENETİM BİRİMİNİN
FONKSİYONLARI VE ETKİNLİĞİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA**

Tezin Kabul Ediliş Tarihi 26/07 2018

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan: Doç. Dr. Mehmet DEMİR

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa GÜL (Danışman)

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Atila KARKACIER

İmzası



Bu tez, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 28/06/2018 tarih ve 31-15 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Prof.Dr.Mustafa ÇOLAK
Enstitü Müdürü:.....Enstitü Müdürü



ETİK SÖZLEŞME

T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

26.07/2018

Ferhat ÖZCAN

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans öğrenimim de ve tez dönemimde uzmanlığı ve tevazusuyla her türlü desteği veren danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Mustafa Gül'e çok teşekkür ederim.

Ömrümün üflendiği dönemden bu yana dünya hayatımda her zaman destek dua ve merhametlerini üzerimden eksik etmeyen ve çok uzun süren eğitim hayatımda hiçbir olumsuzluğu bana hissettirmeyen canım anneme ve babama sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Sevgili eşim Keziban Özcan'a sabrından ve saygısından ötürü sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Canım kızım Zeren Duru Özcan, gülerken bana büyük aşka şükür ve öncelikleri hatırlattığın için sana da teşekkürlerimi sunuyorum.

ÖZET

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu kamu kurumlarında iç denetim ve iç kontrole ilgili yenilikler getirmiştir. Kanunla birlikte kurumlarda yeni birimler oluşturulmuş, artan kamu harcamalarıyla birlikte de bu harcamaların denetimi ve kontrolü daha kurumsal yapıya dönüştürülmüştür. Kamu adına bağımsız denetim ile temsil edilen TBMM'nin yanı sıra, icra amacıyla kurumlara iç denetim de eklenmiştir. İç denetim sisteminin oluşturulması, iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik danışmanlık hizmetleri ve harcama birimlerinin çeşitli alanlarındaki kurumların üst yönetim faaliyetlerinin yapılması ve daha şeffaf bir kamu yönetimi ile mali yapı sağlanması amacıyla yapılan iç denetim; Organizasyonların organik olmanın yanı sıra bağımsız bir yapı olarak kalması ve gelişmesi gerekmektedir. Bu çalışma kamu kurumlarında ki iç denetim sürecinde iç denetçilerin kanun çerçevesinde ne kadar etkin olduğunu görmek, süreç içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerden ne şekilde etkilendiklerini ortaya koymak için yapılmıştır. Bu bağlamda Cohen ve Sayag'ın "The Effectiveness Of Internal Auditing: An Empirical Examination Of Its Determinants Israeli Organisations" isimli makalesindeki ölçek Türkçe'ye çevrilerek kullanılmıştır. Araştırmanın örneklemini için kamu kuruluşlarında çalışan ve 07.12.2016 tarihi itibarıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun iç denetçi kadrolarında görev yapan 910 iç denetçiden 450 iç denetçiye elektronik posta yoluyla gönderilmiştir. Anketlere 108 adet dönüş yapılmış olup, yapılan incelemeler sonucunda 100 tanesi analiz için uygun bulunmuştur. Anketlerden elde edilen verilerin analizi için SPSS 22 programı kullanılmıştır. Ölçeğin alt boyutlarını belirlemek için faktör analizi yapılmıştır. Dönüştürülmüş faktör yükleri matrisi; veri setine ait Barlett Testi, KMO, Ki-Kare ve p değeri ile Scree Plot faktör analizi yamaç eğim grafiği sonrasında dört faktörlü olarak tablolaştırılmıştır. Ölçeğin alt boyutları ile sosyo-demografik değişkenler arasındaki farklılaşma durumunu tespit etmek için hipotez testleri kullanılmıştır. Araştırma sonucunda çalışılan kurum değişkeni ile meslekte geçirilen sürenin iç denetimin etkinliği üzerinde önemli bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: 5018 Sayılı Kanun, İç Kontrol, İç Denetim

ABSTRACT

Public Financial Management Control Law No. 5018 has introduced innovations in public institutions related to internal audit and internal control. With the law, new units have been established in the institutions and the control and audit of these expenditures have been transformed into more institutional structures with increasing public expenditures. Next to the TBMM, which represent with an independent audit on behalf of the public, and an internal audit has been added to the institutions by the aim of execution. Internal audit with the aim of prepare independent duties by consulting to create an internal control system, and senior management activities of the institutions in various areas of the spending units, and to provide financial structure with a more transparent public administration; organizations are need to remain and develop as an independent structure in addition to being organic. This study was conducted to see how effective internal auditors are in the framework of the internal audit process in public institutions and to show how they are affected by the activities carried out in the process. In this context, the scale in the Cohen and Sayag's manuscript entitled "The Effectiveness Of Internal Auditing: An Empirical Examination Of Its Determinants Israeli Organisations'" was used by translating into Turkish. As of 07.12.2016, 910 internal auditors working in the internal auditors of the Internal Audit Coordination Board, 450 internal auditors working in public institutions for the sample of the research were sent by electronic mail. There were 108 returns to the questionnaires, and 100 of them were found suitable for analysis. SPSS 22 program was used to analyze the data obtained from the questionnaires. Factor analysis was used to determine the subscales of the scale. Matrix of transformed factor loads; Barlett Test, KMO, Chi-Square and p-value of the data set and Scree Plot factor analysis were tabulated as four factors after the slope slope graph. Hypothesis tests were used to determine the variance between subscales of the scale and socio-demographic variables. As a result of the research, it has been concluded that the variable of working institution and the time spent in the profession have a significant effect on the internal audit activity.

Keywords: Law No. 5018, Internal Control, Internal Audit

İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME.....	İ
TEŞEKKÜR.....	İİ
ÖZET	İİİ
ABSTRACT.....	İV
İÇİNDEKİLER	V
TABLolar LİSTESİ.....	İX
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	X
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: DENETİM VE İÇ DENETİM.....	1
1.1. DENETİM	1
1.1.1. Denetimin Türleri	2
1.1.1.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	2
1.1.1.1.1. Faaliyet Denetimi	2
1.1.1.1.2. Mali Tablolar Denetimi.....	2
1.1.1.1.3. Uygunluk Denetimi.....	3
1.1.1.1.4. Özel Amaçlı Denetim.....	3
1.1.1.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	4
1.1.1.2.1. Kamu Denetimi	4
1.1.1.2.2. Bağımsız Denetim.....	4
1.1.1.2.3. İç Denetim.....	5
1.1.1.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	6
1.1.1.3.1. Genel Denetim	6
1.1.1.3.2. Özel Denetim	6
1.1.2. Denetçi Kavramı Ve Türleri	6
1.1.2.1. İç Denetçiler.....	7
1.1.2.2. Bağımsız Denetçiler.....	7
1.1.2.3. Kamu Denetçileri.....	8
1.2. İÇ DENETİM.....	9
1.2.1. İç Denetimin Amacı.....	10
1.2.2. İç Denetimin Gelişimi.....	12

1.2.3.	İç Denetim Standartları	12
1.2.3.1.	Bağımsızlık	13
1.2.3.2.	Mesleki Ehliyet	14
1.2.3.3.	İç Denetim Çalışmasının Kapsamı	16
1.2.3.4.	Denetim Çalışmasının Yürütülmesi.....	17
1.2.3.5.	İç Denetim Departmanının Yönetimi	17
1.2.4.	İç Kontrol Ve İç Denetim Ayrımı.....	19
1.2.5.	İç Denetim Faaliyetlerinin Nitelikleri.....	22
1.2.6.	İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi	23
1.2.6.1.	Planlama.....	24
1.2.6.2.	Uzun Vadeli Denetim Planı	24
1.2.6.3.	Yıllık Denetim Planı	24
1.2.6.4.	Üç Aylık Denetim Planı.....	25
1.2.6.5.	Denetim Planlaması	25
1.2.6.6.	Ön Araştırma.....	26
1.2.6.7.	İç Denetim Programı.....	29
1.2.7.	İç Denetim Kapsamında Uygulanan Denetim Türleri	30
1.2.7.1.	Finansal Tabloların Denetimi	30
1.2.7.2.	Uygunluk Denetimi.....	30
1.2.7.3.	Faaliyet Denetimi.....	31
1.2.7.4.	Danışmanlık Hizmetleri.....	32
1.2.7.5.	Program Denetimleri.....	33
1.2.7.6.	Yolsuzluk Denetimleri.....	34
1.2.7.7.	Bilgi Sistemlerinin Denetimi	35
1.2.7.8.	Sözleşme Denetimleri	36
1.2.7.9.	Çevre Denetimleri.....	37
1.2.8.	İç Denetim Programının Yürütülmesi.....	38
1.2.8.1.	Test Etmenin Amaç ve Hedefleri.....	39
1.2.8.2.	Test Etme Süreci	40
	Test Büyüklüğünün Tanımlanması	42
	Seçilmiş İşlem ve Süreçlerin İncelenme Teknikleri	43
1.2.9.	İç Denetimde Belgelendirme	46

1.2.10.	Kapanış Toplantısı	49
1.2.11.	İç Denetim Raporu	49
1.2.11.1.	İç Denetim Raporunun Amacı	51
1.2.11.2.	İç Denetim Raporu Çeşitleri	52
1.2.11.2.1.	Hazırlanma Zamanına Göre İç Denetim Raporları	52
1.2.11.2.2.	İletim Biçimine Göre İç Denetim Raporları.....	52
1.2.11.3.	İç Denetim Raporu İçeriği	53
1.2.11.4.	İç Denetim Raporlarında "Standartlara Uygun" İbaresinin Kullanılması.....	57
1.2.11.5.	İç Denetim Sonuçlarının Raporlanacağı Taraflar	57
1.2.12.	İzleme.....	59
2.	BÖLÜM: 5018 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İÇ DENETİM	60
2.1.	5018 SAYILI KANUN'UN AMACI VE KAPSAMI	61
2.2.	5018 SAYILI KANUN'DA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM	62
2.3.	5018 SAYILI KANUNA GÖRE İÇ DENETÇİNİN GÖREVLERİ	64
2.4.	5018 SAYILI KANUNLA İLGİLİ DENETİM FAALİYETLERİNİN YAPISI 67	
2.4.1.	5018 Sayılı Kanun'da Adı Geçen Yetkili ve Sorumlular	68
2.4.1.1.	Bakan	68
2.4.1.2.	Üst Yönetici	69
2.4.1.3.	İç Denetçi.....	69
2.4.1.4.	Harcama Yetkilisi	71
2.4.1.5.	Gerçekleştirme Görevlisi	72
2.4.1.6.	Muhasebe Yetkilisi	72
2.4.1.7.	Merkezi Uyumlaştırma Birimi.....	73
2.4.1.8.	Strateji Geliştirme Başkanlığı.....	74
2.4.1.9.	İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	75
3.	BÖLÜM: 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NA GÖRE KAMU KURULUŞLARINDA OLUŞTURULAN İÇ DENETİM BİRİMİNİN FONKSİYONLARI VE ETKİNLİĞİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA.....	77
3.1.	LİTERATÜR TARAMASI	77
3.2.	ARAŞTIRMANIN AMACI, ÖNEMİ VE SINIRLILIKLARI.....	79

3.3.	ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	80
3.3.1.	Evren Örneklem.....	80
3.3.2.	Veri Toplama Araçları	80
3.3.3.	Verilerin Analizi	80
3.4.	BULGULAR.....	80
	SONUÇ VE ÖNERİLER.....	103
	KAYNAKLAR	108
	EK: ANKET FORMU	114
	ÖZGEÇMİŞ	116



TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Genel Demografik Özelliklerin Dağılımı (Nitel)	81
Tablo 2. Genel Demografik Özelliklerin Dağılımı (Nitel).....	82
Tablo 3. Ankete Verilen Yanıtların Dağılımı	83
Tablo 4. Veri setine ait Bartlett Testi ve KMO değerleri	85
Tablo 5. Faktörlerin Toplam Varyans Açıklayıcılıkları	86
Tablo 6. Dönüştürülmüş Faktör Yükleri Matrisi	86
Tablo 7. Faktörlere Göre Cronbach's Alpha Katsayıları.....	89
Tablo 8 Birinci Faktör: Kuruluşun Faaliyetleri ve Riskleri ve Kontrol Sistemleri Hakkında Değerlendirme	90
Tablo 9 İkinci Faktör: İç Denetimin Mesleki Nitelik, Güvenilirlik ve Çalışma Şekliyle Değerlendirilmesi	91
Tablo 10 Üçüncü Faktör: Denetim Raporları ve Denetim Faaliyeti İle İlgili Değerlendirmeler	92
Tablo 11 Dördüncü Faktör: Denetim Sonuçlarının Kuruma Yansıması Ve Uygulama Değerlendirmeler	93
Tablo 12. Genel Demografik Özelliklerin Ölçek Toplam Puanına Göre Dağılımı	94
Tablo 13. Genel Demografik Özelliklerin Kuruluşun Faaliyetleri Ve Riskleri Ve Kontrol Sistemleri Hakkında Değerlendirme Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı.....	96
Tablo 14. Genel Demografik Özelliklerin İç Denetimin Mesleki Nitelik, Güvenilirlik Ve Çalışma Şekliyle Değerlendirilmesi Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı.....	98
Tablo 15. Genel Demografik Özelliklerin Denetim Raporları Ve Denetim Faaliyeti İle İlgili Değerlendirmeler Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı.....	100
Tablo 16. Genel Demografik Özelliklerin Denetim Sonuçlarının Kuruma Yansıması ve Uygulama Değerlendirmeleri Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı .	102

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Faktör analizi yamaç eğim grafiği 85



GİRİŞ

Denetim olgusu, insanın kendi yaşamında bile sıkça yaşadığı ve kendi değerleri, dünya görüşü ve yaşadığı toplum değerleri çerçevesinde tabii olduğu ve kaçınamayacağı bir süreç ve hatta yaşamın bir unsurudur.

Muhasebe denetimi ise, Sanayi Devrimini takip eden yıllarda, ekonomik gelişmelerin etkisiyle işletmelerin giderek kurumsallaşması ve yönetimin profesyonellerce yürütülmesi sonucu, sermaye sahiplerinin işletmeleri hakkında güvenilir ve doğru bilgi edinme ihtiyaçları ile oluşmaya başlamıştır.

Günümüzde ekonomik-sosyal şartların hızla değişmesi ve gelişmesi kurumsal faaliyetleri çok daha karmaşık bir hale getirmiştir. Bu karmaşık etkinliklerin yerine getirilmesi de her geçen gün zorlaşmaktadır. Yönetici konumunda olan kişiler bu zorluklarla mücadele ederken, faaliyetleri ile ilgili alanlarda karar alma süreçlerinde farklı denetim tekniklerinin çıktılarında, inceleme sonrası ortaya konan rapor sonuçlarından yararlanmak istemektedirler. Zorlaşan ekonomik şartlarda iş çevrelerinin denetime duydukları gereksinim günden güne artmakta ve denetim hem toplumda hem de iş çevrelerinde gereken önemini ve yerini alan bir husus olarak belirginlik kazanmaktadır.

İşletmeler gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle fiziki olarak büyüdükçe faaliyetlerin ve meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça, işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı ortadan kalkmaktadır. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurularak ve yürütülerek giderilebilmektedir. İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetimince kabul edilen politikalar ile uygulanan usul ve yöntemlerin bütünüdür.

Gün geçtikçe özel sektör işletmelerinde artan iç denetim uygulamaları kamu kurumlarında da aktif bir şekilde yer almaya başlamıştır. Ülkemizde 24.12.2003 tarihinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu resmi gazetede

yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun amacı “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.”

Kanunda “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanan iç denetimin gerçekleştirilmesinde iç denetçiler de çok önemli bir yer almaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde denetim ve iç denetim konuları açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde 5018 sayılı kanun kapsamında iç denetim ile ilgili bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre kamu kuruluşlarında oluşturulan iç denetim biriminin fonksiyonları ve etkinliğine ilişkin araştırma bulguları ortaya konarak sonuç ve önerilerde bulunulmuştur.

1. BÖLÜM: DENETİM VE İÇ DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde denetim, iç denetim kavramları ve bu kavramlarla ilgili konular hakkında bilgiler vermeye çalışılmıştır.

1.1. DENETİM

Denetim kavramı literatür çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Bunlardan bazıları şu şekildedir. Denetim, iktisadi olayların veya faaliyetlerin önceden saptaması yapılmış ölçümlere göre uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları bir üst katmana bildirmek amacı ile tarafsız biçimde kanıt toplama sürecidir (Güredin, 2007: 11).

Denetim; temel olarak işletmenin ya da yönetim biliminin ana işlevlerinden biridir. İşletmenin işlevleri sıralandığında, denetim bu işlevlerin en sonunda yer almakta ve işletmenin diğer işlevlerinin gelişimini, sonucunu ve hatta zaman zaman da geleceğini izleyip, sorgulamakta ve kestirimde bulunulmasını sağlamaktadır (Erol, 2000: 23).

Denetim mali yönetimin, kabul edilen sınırlar dâhilinde ve mevzuata uygunluk içerisinde, verimlilik ve etkinlik ihlallerini düzeltici hareketler bütünüdür. İhlalleri ve dikkatsizlikleri ortadan kaldıran veya erkenden ortaya çıkaran, düzensizlikleri önleyen denetimin kendisidir (İvgin, 2005).

Ayrıntılı bir şekilde ifade etmek gerekirse denetim; bir savunma sistemidir. Savunulan sistemin tanımı, denetimin kişisel veya sosyal özelliğini belirlemektedir. Denetim olgusu, insanın kendi yaşamında bile sıkça yaşadığı ve kendi değerleri, dünya görüşü ve yaşadığı toplum değerleri çerçevesinde tabi olduğu ve kaçınamayacağı bir süreç ve hatta yaşamın bir unsurudur. İnsan, yani gerçek kişiler için geçerli olan bu durum, tüzel kişiler (müesseseler) için belki daha da etkin bir şekilde söz konusudur. Gerçek ve tüzel kişilerin kendilerini savunma ve korumaları bağlamında denetim, bu ihtiyacı doğuran muhtemel risklere karşı koyabilme arzusundan başka bir şey değildir (Yılmaz, 2000:4).

1.1.1. Denetimin Türleri

Denetimin farklı türleri bulunmaktadır. Bunlar üç ana başlık altında toplanabilir. Her bir denetim türü de kendi içerisinde alt başlıklara ayrılmaktadır.

1.1.1.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

1.1.1.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir örgütün verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmesi amacıyla, bu faaliyetlerle ilgili usul ve yöntemlerini gözden geçirmesine denmektedir. İşletmeler, faaliyet denetiminde faaliyet sonuçlarını verimlilik standartları ile karşılaştırır ve daha önceden belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmış olup olmadığını kontrol eder. Bu şekilde yapılan denetim işletmenin bir bölümünde veya tamamında yapılabilir. Ayrıca faaliyet denetimi özel sektörde iç denetçiler, kamu sektöründe ise kamu denetçileri tarafından yapılır (Kenger, 2001).

Bu denetim türünde işletmenin faaliyetleri objektif ölçülerle değerlendirilmeye çalışılır. Şirketin faaliyetlerinin sonuçlarının yeterli olup olmadığı, daha iyi sonuçlar alınabilme olanakları araştırılır. Bu amaçla önerilerde bulunulur. Nihai hedefi yöneticilere ve işletme dışındakilere kendi faaliyetleri hakkında objektif bilgiler vermektir.

1.1.1.1.2. Mali Tablolar Denetimi

Bir kurumun finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirlemeye yönelik, bu tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir. Nihai hedefi mali tabloların güvenilirliğini sağlamaktır (Gönül, 2008: 42).

1.1.1.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir kurumun finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden oluşturulmuş yöntemler ile kurallara ve mevzuatlara uygun olup olmadığının incelenmesidir. Bu tarz denetim hem iç ve dış denetçiler hem de kamu denetçiler tarafından yapılmaktadır. Yapılan denetimler sonucunda elde edilen bilgiler sadece ilgili kişilere raporlanır. Bu sebeple uygunluk denetimini çoğunlukla iç denetçiler tarafından yapılmaktadır (Kenger, 2001).

1.1.1.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Belli bir konuda, belli bir bilgi kullanıcısı için yapılan denetimdir (Kenger, 2003: 3-4). Özel amaçlı denetim türleri olarak şunlar sayılabilir (Arkun, 2007: 5);

- Bankaların kredi vermeden önce yaptıkları vergi denetimi,
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun ve ihmalin araştırılması,
- Mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikteki incelemeler,
- Kamusal kurum ve kuruluşlarca yapılan teftiş ve incelemeler,
- Vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler,
- Kredi işlemlerinden önce yapılan incelemeler,
- Satın alma, devir veya birleşmelerden önce yapılan incelemelerdir.

Özel Amaçlı Denetimlerde denetlenecek bilgiler ve bunların karşılaştırılacakları ölçütler, denetimin amacına göre değişeceği için her denetim farklı konularda uzmanlık gerektirir (Aksoy, 2006: 67).

1.1.1.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

1.1.1.2.1. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini kanunlardan alan ve kamu nezdinde, kamunun gereksinimlerini karşılamak için denetim yürüten birey ve kurumlar tarafından yürütülen mali tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini belirten kamusal bir etmendir (Kepekçi, 1998:5).

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların çalışmalarının yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk derecesini araştırmaktadır ve denetlemektedir. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylar ile ilgili olarak rapor vermektedirler. Kamu kesiminde bulunan dış denetim kuruluşları amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılandırılırlar. Bu kuruluşların görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde bulundukları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında olan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel firmalara bağlı olarak farklılaşabilmektedirler.

Kamu kesiminde bulunan bazı denetim kuruluşları hem iç denetim kuruluşu hem de dış denetim kuruluşu niteliklerini birlikte taşıyabilmektedir. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olarak tanımlanmaktadır. Mesela, bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir (Ferruh ve Melih, 1996: 18).

1.1.1.2.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim firmasının ortağı olan bireyler tarafından firmaların finansal tablolarının genel

Kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini saptamak gayesiyle yapılan denetim çalışmasıdır.

3568 sayılı kanuna göre gerçek ve tüzel bireylere ait teşebbüs ve firmaların finansal tablolarının denetimini yapma yetkisi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir (Kepekçi, 1998:7).

1.1.1.2.3. İç Denetim

Firmaya veya kuruma bağlı olan iç denetçiler tarafından, yönetimler tarafından saptanmış yönetmelik ve kurallara uygunluk ve faaliyet denetimi standartlarında gerçekleştirilen denetimlerdir. İç denetim, örgüt çalışmalarının ve uygulayıcılarının yerine getirdikleri işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, mali, muhasebe ve diğer bütün yönlerden bu amaçla çalışan iç denetçi ismi verilen şahıslarca araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir. Başka bir deyişle iç denetim, örgütün bütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Yüksel, 2003: 16).

İç denetimin mali denetim yönü, mali tabloların doğruluğunu araştırılmasından çok, mali tablolara temel teşkil eden muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri sağlamak için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini incelemektedir. Yine iç denetimin mali denetim kapsamına hata ve hukuka uygun olmayan işlemlerin bulunması, önlenmesi ve kayıtlarda bulunan varlıkları varolup olmadığının saptanması da girmektedir (Kepekçi, 1998:3).

İç denetim, örgüt çalışmalarının yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve kanunlara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol yapısının gayesine uygun işleyip işlemediğini değerlendirmektedir. İç denetim, örgütün iç kontrol yapısının etkinliğini incelediği için aynı zamanda doğrudan kendisi iç kontrol aracı olmaktadır. İç kontrol yapısının etkinliğinin incelenmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturmaktadır. İç denetim, denetim alanı itibari ile çok geniş bir kapsama alanını gösterse de özü, yapısı, fonksiyonları ve denetim sonuçları bakımından örgütün

üst yönetimi ile sınırlıdır. Bunun nedeni iç denetçiler örgütün doğrudan kendi çalışanıdır, bu sebeple iç denetçiler üst yönetimin tespit ettiği kapsam içerisinde denetim fonksiyonu gerçekleştirmek durumundadırlar. Yapısından dolayı iç denetim, örgüt üst yönetiminin kararlarına, planlarına, programlarına, hedef ve stratejileriyle iç ve dış mevzuata vb. dışında bir denetim fonksiyonu üstlenemez (Uçkaç, 1999: 38).

1.1.1.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

1.1.1.3.1. Genel Denetim

Genel denetim, her türlü kayıt ve işlemler ile muhasebe faaliyetlerinin tümünü kapsayan denetim faaliyetidir (Türedi, 1996:6). Bu denetim türünde kurumun finansal durumu ve muhasebedeki görüntüsünün gerçek ve düzgün olup olmadığı araştırılmaktadır. Muhasebe faaliyetleri, dönem sonlarında finansal tablolarda özetlendiğinden finansal tablolar denetimi bir ölçüde genel denetimdir.

1.1.1.3.2. Özel Denetim

Özel denetim, sermaye piyasası enstrümanlarının halka arzı için kurula başvuru esnasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye halinde bulunan ortaklıklarla aynı kapsamdaki sermaye piyasası kurumları tarafından düzenlenmiş finansal tabloların denetlenmesidir (Ergin, 2007: 12).

1.1.2. Denetçi Kavramı Ve Türleri

Denetçi, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki değerlere sahip denetim faaliyetini yürüten kişidir (Selimoğlu vd., 2014: 10). İç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçiler olmak üzere üç denetçi türü bulunmaktadır.

1.1.2.1. İç Denetçiler

İç denetçiler idarenin iç kontrol sisteminin yeterliliğini, etkililiğini, belirlenmiş amaç ve hedeflere uygun çalışıp çalışmadığını değerlendirir ve içi kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik düzenledikleri raporlarla üst yöneticiye öneride bulunurlar (Aksoy, 2008: 62).

Kurumun sürekli çalışanı olarak, kurum bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. İç denetçilerin temel amacı kurum tepe yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti vermektir. İç denetçiler genellikle şahıs şirketlerinde, kurumsal şirketlerde, ortaklıklarda, kamu kuruluşlarında çalışırlar. Büyük şirketlerin iç denetim bölümü organizasyon yapısı bakımından daha geniş ve büyük olabilir. İç Denetçiler Enstitüsü, (Institute of Internal Auditors - IIA) iç denetçilerin meslekle ilgili uyması gereken standartları yayınlar, geliştirir ve mesleki sertifika programını düzenler. Dış denetçiler gibi iç denetçilerinde tarafsız ve bağımsız olması gerekir. İç denetçiler daha çok üç tür denetimle ilgilenmektedirler. İç denetçilerin organizasyonlardaki ilk görevleri faaliyet ve uygunluk denetimidir. Ayrıca iç denetçiler dış denetçilere yıllık finansal tabloların denetlenmesinde de yardımcı olurlar. İç denetçilerin çoğu Sertifikalı Kamu Denetçi (Certified Public Accountant - CPA) belgesine sahiptirler (Messier, 1994: 14).

1.1.2.2. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, müşterilerine denetim hizmeti veren ve tek başına çalışan uzman bireylerle bir denetim kurumunda görevli şahıslardır. Bağımsız denetçiler eğitimleri, tecrübeleri ve/veya bağımsız olma özellikleriyle çeşitli denetim faaliyetlerini en iyi şekilde devam ettirebilecek kabiliyetteki insanlardır (Güredin, 2008: 19).

Bağımsız denetçiler, denetimini yürüttükleri firmayla işçi-işveren ilişkisi olmayan, firmalara denetim ve diğer hizmetleri veren bireylerdir. Türkiye’de bu kapsama girebilen denetçiler, “Bağımsız Dış Denetçi” ve “Yeminli Mali Müşavir” olarak isimlendirilmektedir. Bağımsız denetçiler kurum yönetimiyle kurum ilgilileri

arasında bir bağ görevi üstlendiklerinden toplumda çok önemli bir yere ve sorumluluğa sahiptirler (Velidedeoğlu, 1997: 227).

Bağımsız Denetçi İç Kontrol ve İç Denetim mekanizmasını güvenilir bulup bulmamasına göre gerçekleştireceği denetim faaliyetinde kullanacağı denetim teknik ve metotlarını ve denetimin kapsamını ve denetimde kullanacağı süreyi belirlemektedir. Bunun nedeni, bağımsız denetçinin planlayacağı denetim programı büyük ölçüde kurumdaki İç Denetim ve İç Kontrol mekanizmasının etkinliğine bağlıdır (Aksoy, 2006: 131).

Bağımsız denetçi, iktisadi bölümün denetimini planlayabilmesi için iktisadi bölümün iç kontrol yapısını iyi öğrenmesi gerekmektedir. İç denetçiler iktisadi bölümün iç kontrol mekanizmasını gözden geçirmekten sorumludur. Bağımsız denetçiye denetimi planlayabilmesi ve iç denetim çalışmalarının yeterliliğini açıklayabilmesi için firmanın iç denetim fonksiyonunu iyi kavraması gerekmektedir. Bağımsız denetçinin firmanın iç denetim fonksiyonunu kavrayabilmesi içinse yönetimden iç denetim birimi hakkında bilgi alması gerekmektedir (Ricchuite, 1992: 762).

1.1.2.3. Kamu Denetçileri

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilere , kamu deneticisi adı verilmektedir. Kamu denetçileri, oluşturulmuş olan yasa, yönetmelik ve genel politikalara göre denetim faaliyetinde bulunurlar (Bozkurt, 2000: 33).

1.2. İÇ DENETİM

İç denetim bir kurumda iç denetçiler tarafından yöneticilerin mesuliyetlerini etkili ve verimli bir biçimde gerçekleştirebilmelerine katkı sağlamak üzere gerçekleştirilen denetim çeşidine verilen addır. Yani iç denetim, bir kurumda üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından belirlenen politikalar ve prosedürler çerçevesinde kurum örgütünün ve fonksiyonlarının tamamlayıcı bir parçası olarak kurumdaki kontrollerin eksikliğini ölçmek ve değerlendirmek amacıyla yürütülen bir denetim faaliyetidir. Bu faaliyeti yürüten kişiler, iç denetçi unvanı ile anılmaktadırlar (Doyrangöl, 2002: 56-57).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'ne göre iç denetim: "Bir kuruluşun eylemlerini geliştirmek ve onlara değer katmak gayesini güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (IIA, 2009)."

İç denetim; kurumun eylemlerini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak gayesiyle, bağımsız ve yansız bir biçimde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektedir. Denetim faaliyetinin "iç" olma niteliği kuruluş bünyesinde, kuruluşun yetkili birimleri ismine yapılmasından gelmektedir (Aksoy, 2005: 77).

İç denetim, mali ya da mali olmayan bütün eylemlerin kontrol edildiği denetim türüdür. Kurumların varlıklarının zarara uğrama karşısında korunma durumlarının incelenmesi, uygulamada önceden tespit edilmiş şirket politikalarına uyumun derecesinin incelenmesidir (Güredin, 2007: 15). Diğer bir tanımda da iç denetim bir kurumun eylemlerini geliştirmek ve onlara değer katmak gayesini güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetimin gayesi "kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek

gayesine yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun gayelerine ulaşmasına yardımcı olmak" şeklinde belirtilmiştir (IIARF, 2003).

İç denetim, faaliyetlerinin mesuliyetlerini üstlenmemekle birlikte risk yönetimi ve kurumsal yönetim faaliyetlerini de denetim kapsamına almaktadır. Sarbanes-Oxley kanununa bağlı olarak risk yönetimi ve finansal raporlamanın sorumluluğu üst yönetime aittir. Bu durum iç denetim standartlarında da yer almaktadır.

İç denetim tanımında öne çıkan temel özellikler şu şekilde ifade edilebilir (IIARF, 2003):

- Bağımsızlık ve objektiflik özelliği temeli oluşturur. İç denetimin kurum içinden ya da dışından sağlanmasına bakılmaksızın, iç denetçiler verecekleri kararlarda ve yapacakları raporlamalarda bağımsız ve objektif davranmalıdırlar. Bağımsızlık ve objektifliği etkileyen temel faktörler sosyal baskı, ekonomik ilgi, kişisel ilişki, iç denetim süreçlerine aşinalık ve kültürel-ırksal-cinsiyet önyargılar şeklinde sıralanabilir. Bağımsızlık ve objektifliğin sağlanabilmesi ancak iç denetimin normal hiyerarşi dışında tutulmasıyla sağlanabilir. Uygulamada iç denetim birim yöneticisinin fonksiyonel olarak denetim komitesine raporlama zorunluluğu bu sorunun çözümünde işe yarayabilmektedir.
- Güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin de eklenmesiyle iç denetim içerik olarak daha geniş bir hale gelmiştir. Böylece iç denetim birimi proaktif ve müşteri odaklı hale gelmiştir. Bununla birlikte kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim sorunları hakkında yönetime danışmanlık ve güvence hizmeti vermek, iç denetimin görevleri haline gelmiştir.

1.2.1. İç Denetimin Amacı

İç denetimin amaçları çok fazla olmasına rağmen bunların en önemlisini arasında temeli; kurumun içinden ve dışından maruz kalabileceği veya kaldığı riskleri tespit etmek ve ortadan kaldırmak oluşturur. Yasal düzenlemelere uyum, iş akışı esnasında kurumun mevzuatına aykırılık olup olmadığı, kurumun hedefleri

doğrultusunda çalışılıp çalışılmadığı, kaynaklarının etkin kullanılıp kullanılmadığı, kurum içinde kullanılan bilgilerin güvenilir olup olmaması v.b. unsurlar kurumun karşılaşılabileceği risklerden sayılabilir (Neşeli, 2010: 23-24).

İç denetim, kurumdaki herkesin incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler ve görüşler hakkında bilgilenmesini sağlar. İç denetimin amaçlarından biri de en düşük maliyetlerle etkili bir kontrolün teşvik edilmesidir. İç denetim, üstlendiği sorumlulukların yerine getirilmesini, performans kalitesinin ve kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliğinin ve kalitesinin incelenmesini de amaçlar (Özeren, 2008: 11-12).

İç denetimin amaçları şu şekilde sıralanabilmektedir (Bülbül, 2008: 11-12):

- İşletme aktiflerinin fiziki durumları ile muhasebe kayıtları arasındaki ilişkiyi kontrol altında tutmak,
- İşletme faaliyetlerinin, önceden belirlenmiş olan kurum politikasına uygunluğunu kontrol etmek,
- İşletme politikasının etkinliğini belirlemek,
- İşletmede yapılabilecek yolsuzlukları önlemek ve yapılan yolsuzlukları saptamak,
- Muhasebe sürecinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin doğrultusunda devamını sağlamak,
- Yasalardan sapmalarını suç olup olmadığını belirlemek,
- Uygulamada belirlenmiş amaçlardan ve kanunlardan sapmalar mevcut ise bunları nedenleri ile birlikte ortaya koymak, bu sapmaların düzelmesi için yöneticilere yol gösterebilecek öneriler sunmak,
- İşletme içinde görevlerin organizasyonun amaçlarına uygun biçimde yürütülmesi için personelin eğitim planlamasına ve uygulamasına, standartların belirlenmesi ve gerektiğinde değiştirilmesi çalışmalarına katılmak, merkez ile şubeler arasındaki iletişim sağlanmasında katkıda bulunmak, gereksiz haberleşmenin önüne geçmek,

- Servislerin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken izlenen metot ve prosedürlerin güncel olup olmadığı veya güncelliğini koruyup korumadığını tespit etmek,
- Yönetimin uygulamayı amaçladığı politikalar arasında koordinasyon derecesi belirlemek.

1.2.2. İç Denetimin Gelişimi

Bir meslek olarak bağımsız denetim, milattan önce 3000'li yıllara dayanmaktadır. İç denetim mesleği, 1900'lü yılların başında ortaya çıkmış olarak kabul edilmektedir. İç denetimin modern bir meslek olarak kabul edilmesi ise 1941 yılında Amerika'da İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasına dayanır (Pehlivanlı, 2010: 9).

Sanayileşme süresince kurum organizasyonlarında ve sistemlerindeki karmaşıklık ve boyutlarda hızlı bir ilerleme başlamış ve devam etmiştir. Özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında kurum organizasyonları ve sistemlerindeki değişmeye paralel olarak iç denetim uygulamalarında köklü bir değişim başlamıştır (Memiş, 2006: 80).

İç denetim bölümlerinin örgütlerde yer aldığı ilk yıllarda, iç denetçilerin uygun yetkiye sahip olmaması, düşük bilgi ve yeteneğe sahip olmaları ve alt düzeydeki yönetim kademelerine raporlamanın yapılması karşılaşılan başlıca engellerdi. 1941 yılında kurulan IIA, çağdaş iç denetim çağının gelişmesinin başlangıcı olarak belirtilmektedir. IIA'nın gelişimi her türlü örgütte bir kontrol fonksiyonu olarak iç denetimin tanınması ile paraleldir. IIA başlangıçta 25 üye ile kurulmuştur ancak üye sayısı gün geçtikçe artmış ve dünyanın birçok büyük şehrinde şubeleri kurulmuştur (Kepekçi, 1994: 51-52).

1.2.3. İç Denetim Standartları

Yetkin bir iç denetim işlevi, iyi yönetişimin önemli bir ögesidir. Bu yaklaşımla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA-Inc) güncellediği Uluslararası Mesleki Uygulama Standartları 01.01.2002 tarihinden beri geçerli olmak üzere yürürlüğe

girmiştir. Eski halinde Bağımsızlık, Mesleki Yeterlilik, Denetimin Kapsamı, Denetim Etkinlikleri ve İç Denetim Departmanı'nın Yönetimi başlıklarında toplanan standartlar yeni yapısı içerisinde “Niteleyici Standartlar” ve “Performans Standartları” olmak üzere iki üst başlık altında düzenlenmiştir (Eşkazan, 2002: 30):

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün iç denetimle alakalı birtakım prensip ve standartlar geliştirme çaba ve araştırmaları neticesinde meydana gelen genel ve en önemli iç denetim standartları aşağıdaki gibidir (Yurtsever, 2003: 62):

- İç denetçilerin denetledikleri etkinliklerden bağımsız olmaları gerekmektedir (Bağımsızlık).
- İç denetim yeterli ve gerekli mesleki özen sergilenecek yürütülmelidir.
- İç denetimin içeriği, kurumun iç kontrol sisteminin rantabilitesinin ve yeterliliğinin araştırılması ve değerlendirilmesi ile üstlenilen mesuliyetlerin sağlanmasındaki kaliteyi kapsamalıdır (Denetimin kapsamı). Aynı zamanda kurumun her etkinliği ve her birimi iç denetim içeriğine dahil olmalıdır.
- Denetim etkinlikleri, denetimi planlama, ölçme, bilginin değerlendirilmesi, neticelerin aktarılması ve gözlemlenebilirlik aşamalarını kapsamalıdır (Denetim faaliyetleri).
- İç denetim bölümünün yöneticisi, bölüm kurallarına uygun olarak yönetmelidir (İç denetim departmanının yönetimi).

1.2.3.1. Bağımsızlık

Bağımsızlık denetimin genel standartlarında ki gibi iç denetimde de aranan bir standart olarak görülmektedir. İç denetçiler görevlerini nesnel ve serbest biçimde gerçekleştirme hususunda bağımsızdırlar. Böylelikle denetimlerin sağlıklı bir biçimde gerçekleştirilebilmesi için denetçiler önyargısız ve tarafsız kararlar alabilmektedir (Arcagök, 2013: 8). Buna karşın iç denetimde bağımsızlık tartışmalı bir konu olarak ele alınmaktadır.

İç denetçi kurumun ücretli çalışanı olduğundan ötürü dış denetçiler gibi bağımsız olamamaktadır. Bu nedenle kurumda iç denetçinin pozisyonu iyi ölçülmelidir. İç denetçilerin kurumdaki statüsü kendisine verilen sorumlulukları gerçekleştirmek yönünden önemlilik teşkil etmektedir. İç denetçinin sorumluluklarını gerçekleştirmesi için bağımsızlığını sağlaması ve kurum içinde direkt yönetim kuruluna veya denetim komitesine bağlı olmalıdır. Böylelikle iç denetçi bağımsızlığı güç kazanarak devam ettirilebilir. Bu yapılırken iç denetçilerin görev ve sorumluluklarının kurumun yapısına ve faaliyetine göre farklılık göstereceği de mümkündür (Tuan ve Sağlar, 2004: 2). İç denetçiler, bağımsızlıklarını ve objektifliklerini destekleyen, gerekli yetkileri sağlayan standartlara uygun yazılı bir yönetmelikle iş ve işlemlerini daha rahat devam ettirebilirler (Fraser ve Lindsay, 2013: 4).

1.2.3.2. Mesleki Ehliyet

İç denetçilerin denetim faaliyetlerini yeterli mesleki ehliyet ve özenle yürütmeleri gerekmektedir. Mesleki ehliyetin iki önemli unsuru iç denetim departmanı ve iç denetçilerdir.

- *İç Denetim Departmanı:* İç denetim bölümü, gerçekleştirilecek denetimler için iç denetim enstrümanlarının teknik yeterliliklerinin ve öğrenim durumlarının uygun olduğunu güvence altına almalıdır. İç denetim kadrosunun denetim çalışmalarının gerektirdiği bilgi ve becerilere yeterlilikleriyle iç denetim standartlarına, prosedürlerine ve tekniklerine uyumdaki yeterlilikleri araştırılmalıdır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 1998: 13). Bunun yanında iç denetim bölümü, iç denetim çalışmalarının verimli ve eksiksiz bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini kontrol etmelidir.
- *İç Denetçi:* İç denetçiler, mesleki uygulama standartlarıyla uyumlu olarak görevlerini gerçekleştirmelidirler. İç Denetim Enstitüsünün açıkladığı ahlak kuralları, uygulama standartlarını ve uygulamaları oluşturmaktadır. Bilhassa mali kayıtlar ve raporlarla ilgilenen denetçilerin, muhasebe prensipleri ve tekniklerinde tam bir yeterliliğe sahip olmaları gerekmektedir. Bunun yanında iç denetçilerin muhasebe, iktisat, ticaret hukuku, vergi, finans, sayısal yöntemler ve

bilgisayar sistemleri gibi hususlarda temel bilgilere sahip olmaları tercih edilmektedir.

İnsanlarla bağlantı kurmaları ve etkili iletişim hususunda İç denetçilere eğitim verilmelidir. İç denetçiler, denetlenenler ile yeterli ilişki kurmalı ve denetim hedefleri, değerlendirmeler, sonuçlar ve öneriler gibi hususları ile ilgili insanlara anlatabilmeleri için hem sözel hem de yazılı iletişim hususlarında eğitilmiş olmalıdırlar (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 1998: 22).

İç denetçiler, mesleki yeterliliklerini koruma ve eğitimlerini sürdürme yükümlülüğünü taşımalıdırlar. Bunlara ilaveten olarak denetçilerin, iç denetim standartları, prosedürler ve teknikler ile ilgili en son gelişmeler ve farklılıklarla ilgili bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Eğitimse meslek ile ilgili işletmelere üyelik, konferanslara, seminerlere, kurslara, araştırma ve projelere katılmakla sağlanmalıdır. İç denetçiler, görevlerini en yüksek özen ve dikkat göstererek gerçekleştirmek durumundadır. Mesleki özen aynı veya benzer koşullardaki standart bir davranışı, iç denetçiden göstermesi beklenen dikkati belirlemektedir. Bu sebeple mesleki dikkat ve özen sağlanan denetimin koşullarına uygun davranmalıdır. Bir iç denetçinin, mesleki dikkat ve özenle görevini gerçekleştirirken, yanlış işlemler, hatalar, ihmal edilen unsurlar ve çıkar çatışması gibi faktörlerle karşılaşma olasılığına hazırlıklı olması gerekmektedir. İlaveten iç denetçiler, prosedürlere uygunluğun artırılması için tavsiyelerde bulunmalıdırlar. Mesleki dikkat ve özen ifadesiyle anlatılmak istenen olağanüstü bir performans ve kesin bir hatasızlık değil; makul ölçülerde bir özen ve yeterlilik (Akça, 2008: 28).

İç denetçi, yanlış bir işlemin yapıldığı hususunda şüphe duyuyor ise, kurumdaki ilgili yetkilileri mevzu ile ilgili bilgilendirmelidir. Hangi durumda hangi soruşturmanın gerekli olduğu hususunda iç denetçi öneride bulunabilir. Bunun yanında denetçi, iç denetim departmanının sorumluluklarını gerçekleştirip gerçekleştirmediğini görmek için sonraki adımları takip etmelidir. Mesleki dikkat ve özen, uygulama standartlarının değerlendirilmesini ve standartların kabul edilebilirliğinin tespit edilmesini de kapsamaktadır. Standartların net olmaması halinde yönlendirici izahnamelere

başvurulmalıdır. Bunun yanında iç denetçilerden uygulama standartlarını yorumlamaları istenirse, iç denetçilerin denetlenen kuruma fikir alış verişin de bulunmaları uygulamada oluşabilecek noksanlıkları ve hataları minimuma indirgeyebileceği düşünülmektedir (Akça, 2008: 28).

1.2.3.3. İç Denetim Çalışmasının Kapsamı

Kurumun iç kontrol mekanizmasının yeterliliğiyle performans kalitesinin değerlendirilmesi ve verilen yükümlülüklerin gerçekleştirilmesi, iç denetim çerçevesinde bulunmaktadır (Akça, 2008: 29).

- *Güvenilir ve Doğru Bilgi:* İç denetim personeli finansal ve operasyonel bilgilerin tespit edilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasında kullanılan enstrümanların güvenilirliğini ve doğruluğunu kontrol etmekten sorumludur.
- *Politikalara, Planlara, Prosedürlere, Kanunlara ve Yönetmeliklere Uygunluk:* Faaliyetler ve raporları etkileyebilen politikaların, planların, prosedürlere, yasalara ve kurallara uygun çalışıp çalışmadığını saptayabilmek için iç denetim personeli kontroller yapmalı, sistemleri incelemeli ve kurumun bunlara uyup uymadığını saptamalıdır.
- *Varlıkların Korunması:* İç denetim personeli, varlıkları koruma metotlarını saptamalı bunların nasıl korunacağını tespit etmeli ve gereken durumlarda varlıkların mevcudiyeti araştırmalıdır.
- *Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanılması:* İç denetim personeli kaynakların iktisadi ve verimli bir biçimde kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmek zorundadır.
- *Programlara veya Faaliyetlere İlişkin Olarak Saptanmış Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılması:* Faaliyetlerin planlandığı gibi gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmak, sonuçların tespit edilmiş gayelerle ve hedefler ile uyumlu olup olmadığını saptamak için iç denetim personeli faaliyetleri ve programları incelemek zorundadır.

1.2.3.4. Denetim Çalışmasının Yürütülmesi

Denetim faaliyeti denetimin planlanmasını, bilgilerin incelenmesini ve değerlendirilmesini, neticelerin ilgililere bildirilmesini ve denetim neticelerini izleme süreçlerini kapsamaktadır (Akça, 2008: 30).

- *Denetimin Planlanması:* Gerçekleştirilecek her bir denetim uygulaması önceden planlanmalıdır. Denetim planlaması, denetim görüşüne erişmede denetçilere faaliyetlerini ne şekilde yürütecekleri hususunda kılavuzluk etmektedir. Denetlenecek faaliyetle ilgili önceden ön bilgi toplanmalı ve gerekli kaynaklar saptanmalıdır. Denetim planının gayesi, denetim mevzusunu denetimin yapılacağı alanları saptamak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görev vermek ve her bir denetim alanında uygulanması istenilen denetim teknik, işlemlerini saptamak ve denetim faaliyetini zamanlamaktır.
- *Bilgilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi:* İç denetim personeli denetim sonuçlarıyla uyumlu bilgileri toplamalı, analiz etmeli, yorumlamalı ve ardından ulaştıkları neticeleri belge haline getirmelidirler.
- *Denetim Sonuçlarının İletilmesi:* İç denetim personeli denetim faaliyetlerinin sonuçlarını ilgili şahıslara rapor edilmelidir. Denetimin gayesini, kapsamını ve sonuçlarını yansıtan ve zamanı geldiğinde denetçi fikrini de içerebilen raporlar, zaman geçirilmeden düzenlenmeli ve ilgili şahıslara gönderilmelidir.
- *Denetim Sonuçlarının İzlenmesi:* İç denetim personeli raporlanan denetim sonuçları kapsamında uygun önlemlerin alınıp alınmadığını saptamak üzere izleme davranışında bulunmalıdırlar.

1.2.3.5. İç Denetim Departmanının Yönetimi

İç denetim bölümü yöneticisi iç denetim bölümünü saptanan kurallara uygun olarak yönetmek zorundadır. İç denetim bölümü yöneticisi denetim çalışmalarının İç Denetim Standartlarına uygun olmasına önem vermeli ve yönetim kurulu tarafından kabul edilmiş olan amaçları ve sorumlulukları gerçekleştirmelidir (Akça, 2008: 29).

- *Amaç, Yetki ve Sorumluluk:* İç denetim bölümünün yönetimi için iç denetim bölümü yöneticisinin yetkisini ve sorumluluğunu gösteren bir belgeye gereksinim duyulmaktadır.
- *Planlama:* İç denetim bölümü yöneticisi, iç denetim bölümünün, görevinin gerektirdiği mesuliyetlerini gerçekleştirmek gayesiyle planlar hazırlamalıdır. Planlama süreciyse:
 - Amaçların tespit edilmesi,
 - Denetim iş programlarının tasarlanması
 - Kadro planlaması
 - Denetim için mali bütçe oluşturulması
 - Raporlama, konularını içermelidir.
- *Politikalar ve Prosedürler:* İç denetim bölümü yöneticisi, çalışmalara yol göstermek üzere yazılı politikalar ve prosedürlerden oluşan bir belge hazırlamış olmalıdır.
- *Personel Yönetimi ve Gelişimi:* İç denetim bölümü yöneticisi, kendi departmanının insan kaynaklarını seçmek ve yetiştirmek gayesiyle bir program hazırlamalıdır. Bu program aşağıda ifade edilen konuları kapsamaktadır (Aslan, 2003: 30-31):
 - Her düzeydeki denetim çalışanı için yazılı iş tanımları geliştirmek
 - Çalışanını kalifiye ve yeterli bireylerden seçmek
 - Her iç denetçinin performansını periyodik olarak değerlendirmek
 - İç denetçilere, performansları ve mesleki gelişimleriyle ilgili yardım ve destek sağlamak.
- *Dış Denetim Elemanları:* Dış denetçiler, yönetim ile, yönetim kurulu ile veya denetim komitesi ile görüşme yapması ve iç kontrollerin geliştirilmesine yönelik önerileri dahil olmak üzere denetim çalışmaları aracılığıyla iç kontrollerin kalitesi önemli bir etkiye sahip olmaktadır.

İç denetim bölümü yöneticisi iç ve dış denetim çalışmalarının gerektiği gibi koordine edilmesini sağlamalıdır. İç ve dış denetim çalışmalarının koordinasyonu sağlanmalıdır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 1998: 66):

- Karşılıklı mesleki çıkarları tartışmak için periyodik toplantılar düzenleme
- Birbirinin denetim programları ve çalışma kâğıtlarına ulaşabilme
- Denetim raporları ve yönetim yazışmalarının alışverişi
- Denetim teknikleri, yöntemleri ve terminolojinin genel yapısını anlama

Kalite Güvencesinin Sağlanması: İç denetim bölümü yöneticisi iç denetim bölümünün çalışmalarını değerlendirmek için bir kalite güvence programı oluşturmalı ve bunu uygulamalıdır.

1.2.4. İç Kontrol Ve İç Denetim Ayrımı

İç kontrol, bir kurumdaki hile, hata, yasa ve yönetmeliklere aykırı fiillerin ortadan kaldırılmasında birinci basamağı oluşturmaktadır. Aslında iç kontrol yönetimin bir sorumluluğu altındadır (Yıllancı, 2003: 5). Başka bir anlatımla, “İç kontrol bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik, finansal raporlama ve içle dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk gayelerinin gerçekleştirilmesi hususunda makul bir güvence sağlayan, kurum faaliyetlerinin süreklilik temelinde bir seri eylem ve faaliyet olan mutlak olmayan ancak güvence sağlayan kurum yönetiminin önemli bir parçasıdır.” (Demirbaş, 2013)

Kuruluşun iç kontrol mekanizmasının etkinliğini, o mekanizma içinde hazırlanmış olan finansal tabloların doğruluğunun göstergesidir. Dolayısıyla finansal tabloların denetiminde bir firmada kurulmuş olan iç kontrol mekanizması ve bu mekanizmanın uygulamadaki mevcut etkinliği, son derece güvenilir bir denetim kanıtı olarak kabul edilmektedir (Gürbüz, 1995: 96). İç kontrol sistemi finansal riskleri ve muhasebe risklerini azaltmak veya bu risklerden korunmak için kurulduğundan,

risklerin genelde ve detayda incelenişine göre sistemin gayeleri üç şekilde ele alınabilir. İç kontrolün amaçlarını aşağıdaki gibi ifade edebiliriz (Selimoğlu, 2007: 70);

- Kurumun varlıklarını korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- Kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğuna sağlamak,
- Kaynakların iktisadi ve verimli kullanılmasını sağlamak,
- Faaliyetler için saptanmış amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak,
- Yapılan işlemler, yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütmek,
- Yapılan işlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü gerçekleştirecek şekilde kaydetmek,
- Varlıklara ve belgelere erişim yetkili işgörenle sınırlandırmak,
- Mevcut varlıklar belirli sorumluluk kayıtları ile karşılaştırılmalı ve herhangi bir fark tespit edildiğinde farkın niteliğine göre gerekli soruşturma yapılmalıdır.

Özel kontrol gayelerinin gerçekleşmesini sağlayacak kontrol usul ve metotları saptanmalı ve uygulanmalıdır. Diğer bir deyişle iç kontrolün gayeleri şöyle de ifade edilebilir (Intosai İç Kontrol Standartları, 2013).

- Örgütün işlevine uygun, düzenli, iktisadi, verimli ve etkin faaliyetlerle kaliteli ürün ve hizmetlerin sunulması,
- Kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması;
- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması ve güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

İç kontrol, kurumun varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmanın verimliliğini arttırmak, tespit edilmiş yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek maksadıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan bütün önlem ve metotları içermektedir (Güredin, 2000: 166).

İç kontrol kurumsal hedeflere ulaşabilmek için yapılmaktadır ama hedefleri belirlememektedir. Saptanmış hedeflere ulaşabilmek için makul güvence sağlamaktadır (Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı, 2013). Firma faaliyetleri üzerinde kontrol ve raporlama sistemi yönetim politikaları ve prosedürleriyle kurum faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu kontrol etme araçlarını içermektedir. Bu politikalar ve prosedürler iç kontrol sistemini oluşturmaktadır. Kurumlar büyüdükçe ve daha kompleks duruma geldikçe, iç kontrol önemli hale gelmektedir. Büyük firmalarda üst düzeydeki yöneticiler firma faaliyetleriyle direkt ilişkiye sahip olma imkanını fazla bulamamaktadır. Bu sebeple yöneticiler aktiflerle ilgili işlemlerde hataları ve yolsuzlukları en aza indirecek ve verimliliği arttıracak etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve devam ettirilmesinde esas sorumluluğa sahiptirler. (Akyürek, 2013).

Etkin bir iç kontrol sisteminin yapılması, bu sistemin gerektiği biçimde yönetilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğu altındadır. Bir kurumdaki iç kontrolün etkinliğinin saptanması için, iç kontrolün sınırları ve sorumlu şahısların tespit edilmesi daha sonra iç kontrol amaç ve unsurlarıyla etkinliğinin incelenmesi arasındaki ilişkinin analiz edilmesi gerekir (Yılancı, 2006: 48). Ne kadar detaylı ve özenli bir şekilde planlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol sistemi hataların oluşması ve önleminin alınması yönünden kesin güvence sağlamaz. Bu sebeple, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir şekilde izlemesi ve incelemesi gerekmektedir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak tasarlanan iç denetim departmanının raporlarından edinebilirler. Diğer bir ifadeyle iç denetim iç kontroller ile ilgili olarak yönetime bilgiler sağlamaktadır, değerlendirmeler yapmaktadır ve önerilerde bulunmaktadır (Arcagök, 2013).

1.2.5. İç Denetim Faaliyetlerinin Nitelikleri

İç denetim; bir kurumdaki, mali ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığını, kurumun risklerinin tanımlanmış ve en aza indirilmiş olup olmadığını, dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve usullerin denetiminin yapılma durumu, tatmin edici standartların oluşturulma durumu, kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanılma durumu, kurumun hedeflerine etkin bir şekilde ulaşip ulaşmadığını saptayan ve kurum yöneticilerinin ve diğer üyelerinin görev ve sorumluluklarını etkin bir şekilde gerçekleştirilmelerinde destek olan, bütün işlemlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından nesnel ve sistematik bir biçimde incelendiği ve onaylandığı mekanizmadır (Akarkarasu, 2000: 19). Yukarıda ifade edilen tanım kapsamında iç denetimi oluşturan boyutlarla kapsamının neler olduğu şu şekilde açıklamak mümkündür:

- *Nesnel Onay:* İç denetim hususuna tam olarak hakimiyeti ve İç Denetim Standartları'nın öngördüğü gerekliliklere uygunluk kabiliyetini belirtmektedir. Bu kabiliyetler denetçinin mali, muhasebe ve denetim hususlarına ilave olarak yönetim ve sosyal ilişkilerde de yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmasını gerektirmektedir (Kurban, 1997: 36). Dolayısıyla nesnel onay için; iç denetçinin, iç denetim hususunda yetkin bir birey olması gereklidir. İç denetçilerin bağımsız görüş elde edebilmeleri için denetledikleri deneyimlerin oluşturulması ya da uygulanması süreçlerine katılmamaları gereklidir. İç denetçinin kurum organizasyonu içerisinde bağımsız bir konuma sahip olması gerekmektedir.
- *Tüm İşlemler:* İç denetçilerin mesleki faaliyetleri esnasında herhangi bir kısıtlama getirilmemesini, bütün mali ve mali olmayan işlemlerin incelenmesi yanında bütün çalışanlara, ürünlere, kayıtlara ve olanakları sınırsız olarak erişimi kapsamaktadır.
- *Doğru ve Güvenilir Bilgi:* Yöneticilerin karar almalarında kullanılan mali ve operasyonel bilgilerin doğru, tamamlanmış, güvenilir, faydalı ve vaktinde verilmiş bilgiler olup olmadığının incelenmesini ifade etmektedir.

- *Risklerin Tanımlanması ve En Aza İndirilmesi:* Kurumun potansiyel kayıplarını ifade etmektedir. Kurumların yetersiz kontroller sebebiyle yüz yüze kaldığı riskler çok fazla olmaktadır. Bu risklerin nedeni önemli görev ve yetkilerin birbirinden ayrılmasındaki başarısızlıktan, kurumsal menfaat çatışması politikası oluşturmaktaki başarısızlığa kadar uzanmaktadır. İç denetçilerin bu tür tehlikelere karşı, riskler ortadan kalkana kadar gerekli inceleme ve denetimleri yapmaları gerekmektedir.
- *Hukuka ve İşletme İçi Kural ve Usullere Uygunluk:* İç denetçilerin kurumun politikalarının, usullerinin ve kurallarının yeterliliğini ve faydalı amaçlara hizmet edip etmeme durumunun saptaması gerekmektedir. Denetçiler, varolan kural ve usullere uyma durumunun denetlemekle birlikte bu usul ve emirlerin uygunluğunu da incelemesi kendilerinden beklenmektedir.
- *Kaynakların Etkin ve Verimli Olarak Kullanılması:* Denetçinin, yönetime emanet edilen çalışan, fon, araç ve diğer kaynakların en iyi biçimde ve masraf olmadan kurulduğundan emin olması gerekmektedir.
- *İşletmenin Amaçlarına Etkin Bir Şekilde Ulaşması:* Kurumun daha önce saptanan amaçlara ve hedeflere ulaşıp ulaşmama durumunun saptanmasını belirtmektedir.

1.2.6. İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi

İç denetim yöneticisi, İç denetim departmanı kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak gayesiyle iç denetim departmanı tarafından gerçekleştirilecek olan iç denetim çalışmalarının planlamasını, kaynak ve görev dağılımını yapmalıdır. İç denetçiler de kendi görevlendirildikleri denetim faaliyetine başlamadan önce; iç denetim planlı oluşturmalı, denetlenecek kurum veya bölümle ilgili ön araştırma yapmalı, ön araştırma sürecinde edindiği bilgiler kapsamında denetim esnasında uygulayacakları faaliyetleri listeleyen bir denetim programı meydana getirilmektedir. İç denetçiler, faaliyet, işlem veya aşamalarının olması gerektiği gibi gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini değerlendirebilmek için çalışmaların uygunluğunu analiz etmelidirler. Test sonuçlarını değerlendirerek, faaliyet, işlem veya süreçlerle ilgili tespit ve önerilerini yazılı iç denetim raporu ile birlikte üst yönetime sunmalıdırlar.

1.2.6.1. Planlama

2010'lu standart, iç denetim yöneticinin, kurumu hedeflerine uygun ve iç denetim çalışmasının önceliklerini tespit eden risk temelli planlar yapmasını gerektirmektedir.

1.2.6.2. Uzun Vadeli Denetim Planı

Denetim planının uzun dönemli olarak planlanması, kurumun denetim çalışmasının hedeflendiği şekilde sonuçlanması için gereklidir. Böylece oluşabilecek risklere karşı önlemlerin alınması veya kontrol altında tutulması sağlanabilecektir. İç denetim yöneticisi üst yönetimle görüşmede bulunarak kurumsal risk değerlemesi kapsamında uzun vadeli planlar yapmalıdır. Kurumsal risk değerlemesine dayalı gerçekleştirilen uzun vadeli planlar kurum düzeyindeki yani kurumun bütün faaliyet alanlarıyla ilgili olan risklerin incelenmesini sağlamaktadır. Bunun yanında denetlenecek çevrenin öncelik sırasının saptanarak etkin bir denetim planının sağlanmasına yardımcı olarak iç denetim kaynaklarının en etkili ve verimli kullanılmasını sağlamaktadır. Bu maksatla uzun dönem planlama işleminde iki farklı model kullanılmaktadır. Birincisi risk değerlemesiyle başlayarak kurumun gereksinim duyduğu yeterli kaynakların bulunması, diğeryse varolan ve elde edilebilir kaynakların saptanarak denetim alanlarında en etkin biçimde ayrılmaktadır (Pickett, 2000: 602).

1.2.6.3. Yıllık Denetim Planı

Uzun dönemli denetim planlarının senelik periyotlar ile gözden geçirilmesi denetimin geleceği yönünden önemlilik arz etmektedir. Denetim çalışmasının kurumun en yeni ve güncel stratejilerini ve yönelimlerini yansıtmasını sağlamak gayesiyle denetim planları senede bir defa incelenerek güncellenmelidir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 210).

Yıllık denetim planı, genellikle takvim yılı için hazırlanan ve ilerideki oniki aylık dönem içerisinde gerçekleştirilmesi planlanan denetim faaliyetlerinin

saptanmasıdır. Yıllık denetim planında denetim faaliyetlerinin detaylı bir planı hazırlanmadan yalnızca temel çerçevesi oluşturulmaktadır. Yıllık planlamada anahtar denetim alanları ifade edilerek denetim faaliyetlerinin ana hedefleri ve tahmin edilen zamanın belirtilmesi yeterlidir. Denetim faaliyetleri için herhangi bir görev dağılımı yapılmaz (Pickett, 2000: 605).

1.2.6.4. Üç Aylık Denetim Planı

Kurumun maruz kaldığı risklerin de gözönünde bulundurularak yıllık denetim planının üç aylık dönemler şeklinde daha detaylı planlanmasıdır. Üç aylık denetim planında denetim çalışmasının başlangıç ve bitiş tarihleri saptanmalı her denetim çalışmaları için iç denetim personelinin görev dağılımları gerçekleştirilmelidir (Pickett, 2000: 606). İç denetim yöneticisi tarafından gereksinim duyulan iç denetim çalışmasının sayısı ve tecrübe düzeyi saptanırken; denetim faaliyetlerinin niteliği, kompleksliği, zaman kısıtlamaları ve varolan kaynakların durumu göz önüne bulundurulmalıdır. Denetim için uygun niteliklere sahip iç denetçilerin seçilmesindeyse, iç denetim elemanının bilgi, beceri ve diğer yetenekleri göz önünde bulundurulmalıdır. Ek bilgi, beceri ve yeteneklerin gerektiği durumlarda firma dışı kaynakların kullanılması da düşünülmelidir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 249).

1.2.6.5. Denetim Planlaması

İç denetim planı; iç denetim çalışmalarının etkili, iktisadi ve verimli bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlamak gayesiyle denetimin içeriğini, denetlenecek alan ve konuları, gereksinim duyulan işgücü ve diğer kaynakları kapsayacak biçimde birim yöneticileri ile görüşülerek ve kurul olarak hazırlanan iç denetim stratejik planı da göz önünde bulundurularak, her yıl risk değerlendirmesi bulgularına göre incelenerek, gerektiğinde değiştirilmek şartıyla üç yıllık dönemler için hazırlanmaktadır. Denetim planının gayesi denetim hususunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim ortamında gerçekleştirilmesi öngörülen denetim metot ve işlemlerini saptayarak denetim faaliyetini zamana yaymaktadır. İç kontrol mekanizmasının yetersizliği esnasında denetim içeriğinin ve

faaliyetlerinin genişletilmesi mecburiyeti ortaya çıkabilir. Denetim planlamasındaki ikinci adım, planlanan denetim çalışmalarının detaylı ve yazılı olarak programlanmasıdır. Bu programda her bir denetim alanı için uygulanacak denetim işlemleri sırasıyla bölümlenerek iş bölümü yapılmaktadır (Gücenme, 2004: 62).

İç denetim, kurumun maruz kaldığı riskler dikkate alınarak hazırlanan risk odaklı iç denetim plan ve programı kapsamında yapılmaktadır. Denetim uygulaması için detaylı bir risk analizi gerçekleştirilmesi için kamu idaresinin hedefleri, faaliyetleri, mevcudiyetini etkileyebilecek faktörler ve kamu idaresi harcama departmanının bütçe büyüklüğü de dikkate alınmaktadır. Yeni birim ve faaliyetler, tekrardan yapılandırma projeleri, üst yöneticinin riskli gördüğü konular yüksek risk taşıyabileceğinden, denetim programına öncelikle alınmaktadır.

1.2.6.6. Ön Araştırma

Kurumunun kompleks faaliyetleri iç denetçinin denetime başlamadan önce ayrıntılı bir ön araştırma yapmasını gerekli kılmaktadır. İyi biçimde gerçekleştirilmiş bir ön araştırma, iyi bir denetim programının tasarlanmasına yardımcı olmaktadır ve bunun neticesinde iyi bir denetim uygulaması yapılmış olmaktadır (Sawyer, 2003: 169). İç denetçinin şirketin hedefleri, kurum yapısı, faaliyetleri, fiziksel nitelikleri, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim mekanizmaları, çalışan yapısı ve bilgi sistemleri hakkında bilgi toplaması ön araştırmanın amacını oluşturmaktadır. Ön araştırma etkin ve verimli bir görev programının tasarlanmasına temel oluşturmaktadır, önemli hususların üzerine gidilmesini sağlamaktadır, daha az riskli olan ortamlarda yapılacak olan çalışma süresinin düşürülmesini sağlamaktadır (Gleim, 2004: 212).

Sürekli Dosyaların Gözden Geçirilmesi: İç denetçi ön araştırmaya geçmişte yapmış olduğu denetime ait çalışma kâğıtlarını inceleyerek başlamaktadır. Çalışma kâğıtları iç denetçiye, geçmiş denetim sonuçlarını, önerileri, problemleri ve problemlerin çözümlenmesi için denetlenen birim yöneticisi tarafından yapılan çalışmalara ulaşılmasında yardımcı olmaktadır. Denetçi organizasyon yapısını, yetki ve sorumluluklar ile ilgili prosedürleri de inceleyerek kurum hakkında bilgi sağlayabilir. Denetim o alanda yapılacak olan ilk denetimse, denetçiler konuyla ilgili literatür

araştırması gerçekleştirerek, araştırma faaliyetlerini gözden geçirerek, çeşitli eğitim ve seminerlere katılarak, mesleki yayınları takip ederek ve mesleki örgütlerle ilişkiye girerek yeni denetim alanı hususunda bilgilerini geliştirebilmektedir (Sawyer, 2003: 169).

Ön Toplantı: Denetim hakkında bilgi edinen herkesle iletişim kurmak için, iç denetçiler gözden geçirilen faaliyetten sorumlu yönetim ile toplantılar yapmalıdır. Bu toplantılar planlanmış denetim faaliyetinin amaçlarını ve çalışmanın kapsamını, denetim çalışmasının süresini, denetim süresi boyunca kullanılacak metotları, öngörülen zaman ve sorumlu denetim çalışanlarını da içeren bir haberleşme safhasını göstermelidir. Bunun yanında yönetimin talepleri, sorunları ve iç denetçinin ilgilendiği özel konular varsa bunlar söz edilmeli ve iç denetim biriminin raporlama prosedürleri ve izleme süreçleri açıklanmalıdır (Uzun, 2001: 50).

İç denetçi görüşme yapmadan önce anlatım hakkında çok bilgi almalıdır. Bu bilgileri geçmiş denetimlerin çalışma kâğıtlarından, yönetmeliklerden, geçmiş zamanda yapılan iç denetimi yapan iç denetim çalışanından ve raporlardan sağlayabilir. Denetçi edindiği bilgiler esnasında bir soru kitapçığı hazırlamaktadır. Soru kitapçığının hazırlanmasındaki en önemli sebep, incelenen faaliyetlerin anlaşılması, üzerinde durulması gereken alanların saptanması, denetimin sağlanması için kullanılacak bilgilerin toplanması ve denetim uygulamasının yoğunlaştırılmasına gerek olup olmadığının saptanmasıdır. İç denetim departmanı kaynaklarının etkin kullanılabilceği yerlere yönlendirilmesine olanak sağlamaktadır. Soruların odak noktası denetimin yapısına göre farklılık gösterecektir. Sorular denetimin kapsamına göre genişletilip daraltılabilir. Sorular, gereksinimi olan bilgileri elde edecek şekilde hazırlanmalıdır (Gleim, 2004: 213).

Denetçi görüşme esnasında denetim gayelerini ifade ederken açık ve dürüst davranmalıdır. Soruların sorgulayıcı bir tarzda olmamasına dikkat edilmeli ve bilgileri araştırmak için orada olduğunu belli eden bir şekilde sormalıdır (Sawyer, 2003: 188). Denetçinin soru sorma tarzı görüşmenin başarılı veya başarısız olmasını etkileyebilir. Denetçi soruların içerisinde cevabını vermemeye özen göstermelidir, mesela soruları

sorarken "Depoyu gece kilitliyorsunuz, değil mi?" tarzında sorular yerine "Depoyu geceleri nasıl koruyorsunuz?" şeklinde sorular sorulmalıdır. Sorular genelde "Kim?", "Nasıl?", "Neden?" ile başlamalıdır. Sorular evet/hayır cevabı verilecek nitelikte sorulmamalıdır. Eğer böyle bir soru sorulması gerekiyor ise hemen arkasından bu konuyu açıklayıcı bir soru sorulmalıdır. "Yeni depolama sistemi geliştirildi mi?" sorusunun arkasından "Önceki sistemden farklılıkları nelerdir?" şeklinde bir soru sorulmalıdır (Sawyer, 2003: 192).

Ön görüşme toplantısında elektronik kayıt elemanlarının kullanımı, bilgi sunan tarafın kendini rahatsız hissetmesine veya kurumun gizlilik ilkesine aykırı olabilir. Bu sebeple genel olarak toplantı esnasında not tutulması yoluyla sözlü bilgiler kaydedilmelidir. Denetim yapılacak olan alan uzaktaysa, sorular imzalı bir ön yazı altına eklenerek yanıt verebilecek yetkiye sahip bireye gönderilebilir. Kapak yazısı denetim ekibinin adlarının, denetim alanına ne zaman varacaklarını bildirmelidir. Denetlenecek firma denetçilerin neden geldiği açık bir şekilde anlamalıdır (Sawyer, 2003: 181). Denetim hedefi, denetim alanı, gerekli belgelerin listesi, denetim personelinin adları bildirilmelidir. Ardından bu soru kâğıtları çalışma dosyalarına kaldırılmaktadır. Çoğu riskleri saptamak çok zordur. Fakat görevlerin ayrılığı kapsamındaki gibi bazı riskler vardır ki; artık muhasebe ve denetim için genel ve standart risklerdir. Ön araştırma esnasında bu riskler tanımlanmalı ve tedbir alınması için gerekli olan kontrol prosedürleri değerlendirilmeli ve tanımlanmalıdır (Sawyer, 2003: 202). Mevcut riskler veya muhtemel risklerin yaşanıp yaşanmadığına bakıldıktan sonra bunları engellemek için kontrol prosedürleri tespit edilmelidir. Uygun bulunmayan kontrol prosedürleri acil yönetimle konuşulmalıdır (Sawyer, 2003: 203).

Gözlem: İç denetçinin sözlü biçimde anlatılan birtakım bilgileri fiziksel olarak gözlemlemesi konuyu daha somut bir biçimde kavramasına yardımcı olmaktadır. Denetçi, fiziksel yapıyı, üretim ve faaliyetlerin yürütülme safhasını, belgelendirme aşamasının nasıl yürütüldüğünü fiziksel olarak gözlemlemelidir. Bu iki biçimde yapılabilir: (1) iç denetçi yapıyı anlamak için genel bir fiziksel inceleme yapabilir, (2) iç denetçi örnek birkaç faaliyet seçerek faaliyetleri, adımları, süreçleri ve çalışmalarını başlangıcından sonuna kadar izleyerek inceleyebilir (Sawyer, 2003: 208). Buna

"tekrardan izleme" (walk-through) denmektedir. Bu teknik iç denetçiye faaliyetlerin prosedürlere, yönetmeliklere uygun olarak yapılıp yapılmadığını gözlemlenmesinde yardımcı olmaktadır. Bu, faaliyetlerin ne kadar iyi yapıldığını göstermez, bunu anlayabilmenin yolu da denetçinin uygunluk testleri yapmasıdır. Bu teknik genel gözlemlerden daha etkin bir yoldur ama her alanda değil, kurum için önemli olan faaliyet alanlarında yapılması daha uygun olmaktadır.

Analitik Denetim Prosedürlerinin Kullanılması: Planlama sürecinde analitik denetim prosedürlerinin kullanılma sebebi gerekli kanıtların toplanmasında kullanılacak olan denetim prosedürlerinin yapısının, kapsamının ve zamanının planlanmasında denetçiye yardımcı olmaktır. Planlama esnasında analitik inceleme yapılması, müşterinin işinin, ait olduğu endüstri kolunun, işlemlerin ve son denetim tarihinden bu yana oluşan hadiselerin denetçi tarafından daha iyi bir biçimde anlaşılmasını, beklenmeyen dalgalanmaların ve normal olmayan ilişkilerin saptanmasını sağlamaktadır (Aksoy, 2002: 154).

Sistem Akış Diyagramı Hazırlanması: Bu yöntem, denetçinin kurum hakkında bilgi almak için başvuracağı bir yöntemdir.. Sistem akış diyagramları firmada kıymet hareketi sağlayan bir olayın ortaya çıkmasından muhasebe kayıtlarına alınmasına ve ait olduğu hesaba yansıtılmasına kadar geçen bütün işlemleri şematik olarak göstermektedir. Akış diyagramı yardımı ile işlemin tamamlanma sırası, işlemin bitirilmesinde kullanılan belgeler ve işlemin tamamlanmasına katılan departman veya bireylerle bunlar arasındaki ilişkiler şemalar yardımı ile kavranmış olmaktadır. Akış diyagramının faydası, ayrı bölümün veya bireyin sorumluluğuna verilmesi gereken faaliyetleri ve iç kontrol sisteminin diğer aksaklıklarını göstermesidir. Böylelikle fonksiyonlar arasındaki uyumsuzluklar ve sistemin aksayan tarafları ortaya çıkartılmış olmaktadır (Güredin, 2000: 187).

1.2.6.7. İç Denetim Programı

Risk analizleri ardından denetlenmesi istenilen riskli alan ve konular denetim maliyeti de göz önünde bulundurulmak suretiyle, yöneticiler ile ve gerektiğinde

çalışanlar ile görüşülerek iç denetim planı ile uyumlu bir iç denetim programı hazırlanmaktadır. Bir senelik süreyi geçmemek üzere hazırlanacak iç denetim programlarında; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin adları ifade edilerek, zaman çizelgesine bağlanmaktadır. Hazırlanan iç denetim programı üst yöneticinin uygun görüşüne sunulmaktadır. Üst yöneticinin onay vermesi halinde belirlenmiş sürelerde göz önünde bulundurularak iç denetim başlama aşamasına gelmektedir

1.2.7. İç Denetim Kapsamında Uygulanan Denetim Türleri

1.2.7.1. Finansal Tabloların Denetimi

Mali tabloların denetiminde gaye, mali tabloların bir bütün olarak tespit edilmiş ölçütler ile uyum içinde bulunma durumunu araştırmaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamına giren en önemli mali tablolar bilanço ve gelir tablolarıdır. Denetçi mali tabloları denetlerken, bu tabloların farklı gruplar tarafından farklı amaçlar için kullanılacağı konusunu dikkate almaktadır. Denetim, tüm grupların gereksinimlerini karşılamak üzere yapılan genel amaçlı bir çalışmadır. Her grup için ayrı denetimler yapılmamaktadır. Genel amaçlı tek bir denetim yapılarak bütün grupların bilgisine sunulmaktadır. Şayet bu gruplardan herhangi biri bu genel denetimin kendisi için yeterli bilgi sağlamadığı görüşüne varırsa; bu grup için gerekli diğer bilgileri toplama imkanı her zaman için bulunmaktadır (Güredin, 2000: 14).

1.2.7.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin gayesi yetkili bir üst yönetim tarafından belirlenmiş kurallara uyulup uyulmama durumunun araştırılmasıdır. Yani Muhasebe kayıtlarının kurumdaki finansman ve finansal işlerin yayınlanan yönergelere ve muhasebe el kitabına uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetimidir. Bu üst yönetim kurum içinden olabileceği gibi kurum dışından da olabilmektedir. Bu da ödenen ücretler ile ilgili olarak asgari ücret kuralına uyulup uyulmadığının denetimidir (Poyraz, 1993).

İster özel kesimde isterse kâr gütmeyen çalışan kesimde olsun saptanmış politikalara, yazılı sözleşmelere ve yasal düzenlemelere uygunluk, denetçiler tarafından araştırılan bir denetim türü olmaktadır. Gerçekleştirilen işlemlerin öngörülen ölçütlere uygunluğunun araştırılmasında devam ettirilecek bir denetimin etkinliğinin artırılması için;

- Denetimi yürütecek denetçinin bu hususlarda kabiliyetli olması,
- Kurum içinde iyi bir belge dosyalama sisteminin var olması,
- Uygunluk denetimi neticelerinin raporlanmasının bir sisteme bağlanmış olması koşulları gereklidir.

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, kurum içindeki yetkili kişilere raporlanmalıdır. Bu kişiler genellikle kurumdaki tepe yöneticileridir. Önerilen yönergelere, politikalara ve her türlü yasa ve kağıtlara uygunluk tepe yöneticilerini ilgilendiren konulardır. Bu yönden uygunluk denetimlerinde ilgili taraf kurum yönetimidir. Bu denetim türünün neticeleri kurumun kendi içerisinde raporlandığından, uygunluk denetimleri büyük ölçüde kurum içindeki denetçiler tarafından yürütülmektedir. Gereken hallerdeyse bağımsız denetçiye başvurulur.

1.2.7.3. Faaliyet Denetimi

Kurumun örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını tespit etmeye yönelik detaylı bir faaliyettir. Faaliyet denetimi, bir kurumun tespit edilmiş hedef ve gayelerine ulaşp ulaşmadığını anlamaya çalışmaktadır. Faaliyet denetimi iç denetimin gelişmiş olduğu bir uzantısıdır. Faaliyet denetimi her türde denetçi tarafından yürütülebilirse de uygulamada bu faaliyetin genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamusal denetçiler tarafından devam ettirildiği görülmektedir. Faaliyet denetimi kurum politikası ve saptanmış stratejiler kapsamında gayelere ne ölçüde ulaşılmış olduğunu, yöneticilerin bireysel başarılarının düzeyini ve faaliyetler ile ilgili mali nitelikli olmayan her türlü konuları araştırmaktadır (Kaval, 2003: 24).

Faaliyet denetimi, yönetim denetimi veya başarı denetimi olarak da tanımlanmakta olup, genellikle mali tabloların denetiminden veya uygunluk

denetiminden daha zor bir denetimdir. Bu zorluklar etkinliğinin ve verimliliğinin nesnel olarak belirlenmesindedir. Faaliyet denetimi çok detaylı bulunduğundan, bunun türlerini saymak ve açıklamak da güçtür. Bir kurumda yürütölen bir faaliyet denetiminin gayesi yeni bir makine alımı kararına etki sağlayan bilgilerin geçerliliğini ve yeterliliğini tespit etmek iken; diğer bir kurumda faaliyet denetiminin gayesi, satış faaliyetinin etkinliğinin ve verimliliğinin saptanması olabilir. Faaliyet denetimi finansal nitelikte olmayan faaliyetleri de konu almaktadır (Erdoğan, 2001: 4).

Faaliyet denetiminde fiili durumun kıyaslanacağı, olması gereken durumlar ile ilgili ölçütlerin tespit edilmesi, büyük ölçüde öznedir. Bu bakımdan faaliyet denetiminde denetçi, var olan başarının direkt ölçölüp raporlanması çalışmasını değil, bu başarının iyileştirilmesiyle ilgili tavsiyelerini belirtme yolunu seçmektedir. Geliştirilecek ve düzeltililecek alanları tanımlar ve öneriler geliştirmektedir.

1.2.7.4. Danışmanlık Hizmetleri

İç denetim ana amaçlarından bir tanesi üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmekte yardımcı olmaktır. Danışmanlık hizmetleri, üst yönetimin gereksinimleri kapsamında saptanmış olduğu faaliyet alanları için, iç denetçilerce inceleme yapılması ve bu incelemeler neticesinde üst yönetimin gereksinim duyduğu bilgi, tavsiye ve önerilerin üst yönetime aktarılmasıdır. Örneğin, firma yönetimi firmaya bağlı bir fabrikayı kapatma kararını vermeden önce iç denetçilerden fabrikayla ilgili özel bir hususta bir inceleme yaparak, tespit ve önerilerini sunmalarını talep edebilmektedir. Güvence ve danışmanlık hizmetleri, birbirlerini tamamlayıcı oldukları gibi, pek çok denetim hizmetinin hem güvence hem de danışmanlık rolü bulunmaktadır. Danışmanlık hizmetleri genellikle güvence hizmetlerinin direkt bir neticesidir ve iç denetimin katma değer sağlayıcı yönünü zenginleştirmektedir. İç denetçiler danışmanlık hizmetlerini normal veya rutin faaliyetlerinin bir parçası olarak ya da firma yönetiminin talepleri üzerine yürütebilirler (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 41).

Danışmanlık faaliyeti gerçekleştiren iç denetçi aşağdaki soruların cevabını araştırmalıdır (Sawyer, 2003: 305):

- Temel problem nedir?
- Konu ile ilgili olaylar nelerdir?
- Problemin sebepleri nelerdir?
- Olası çözümler nelerdir?

Danışmanlık faaliyeti bittikten sonra sonuç ve öneriler bir raporla üst yönetime aktarılmaktadır. Danışmanlık hizmetleri neticesinde iç denetçinin önerilerinin uygulanıp uygulanmama kararını kurumun yöneticileri vermektedir.

1.2.7.5. Program Denetimleri

Program denetiminin gayesi, üst yönetime programın maliyeti, yönetimi ve sonuçları hakkında bilgi vermek, kullanılabilir ve objektif değerlemeler gerçekleştirmektir (Sawyer, 2003: 308). Program denetiminde iç denetçiler esasen üç konuya karar vermek isterler:

- Ne tamamlandı?
- Program başarılı mıydı?
- Gelecek başarısı için uygun ve yeterli sistem var mı?

Program denetiminde iç denetçiler aşağıdaki soruların cevabını ararlar (Sawyer, 2003: 309).

- Program gayeleri, istenilen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığının sağlanmasına imkân sağlayacak ölçüde açık ve belirgin imdir?
- Girdi, çıktı ve sonuç bilgisi makul ölçüde yeterli midir?
- Program, maliyet bütçelerine uygun mudur?
- Program maliyetleri programdan elde edilen faydalar ile ne kadar bağlantılıdır?
- Program sürdürülemezse ne yapılmalıdır?
- Benzer programlar ile değerlendirilen program arasında farklılıklar ve çatışmalar var mıdır?

1.2.7.6. Yolsuzluk Denetimleri

Yolsuzluk kurumlar için önemli bir tehdit teşkil etmektedir. Büyük kurumlarda kontrolün güçleşmesi, kompleks işlem yapılarının olması, büyük çaplı faaliyetlerde kurum personelinin birbirleriyle veya üçüncü şahıslarla anlaşmaları gibi sebeplerle kurum yapıları büyüdükçe yolsuzluk daha büyük bir risk taşımaktadır (Pricewaterhouse Coopers, 2002).

Yolsuzluklara örnek verilecek olursa, rüşvet gibi yasa dışı ödemelerin kabul edilmesi, kuruma kâr getirme ihtimali yüksek bulunan bir durumun başka bireylere aktarılması, para veya malların zimmete geçirilmesi, aslında kuruma teslim edilmeyen mallar ve hizmetler için ödeme yapılması olarak ifade edilebilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 41).

İç denetçi tarafından herhangi bir usulsüzlükten şüphe duyulduğu takdirde, yolsuzluğun yapıp yapılmadığını saptamak gayesiyle yolsuzluk soruşturması başlatılmalıdır. İç denetçiler yolsuzluk soruşturması yaparken yolsuzluğu yapan bireyleri, yolsuzluğun kapsamı, kullanılan teknikleri, yolsuzluğun kurum içerisinde ulaşmış olabileceği düzeyi ve suç ortaklarını saptamalıdır. İç denetçiler yolsuzluk soruşturması esnasında elde ettikleri bilgi ve bulguları değerlendirmelidir. Değerlendirme esnasında bu tür hadiseleri önlemek için kontrol önlemlerinin geliştirilmesine gereksinim olup olmadığı saptanmalı, gelecekte benzer yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek mekanizmalar önerilmelidir. İç denetçiler yolsuzluk soruşturmalarıyla ilgili olarak üst yönetime ara raporlar veya sonuç raporları hazırlayarak sunmalıdır. Önemli bir yolsuzluk saptandığında üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna acilen bildirilmelidir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 87).

Yolsuzluğun önlenmesi için kullanılacak esas sistem kontroldür. Kontrol önlemlerini almak ve uygulamak yönetimin sorumlu olduğu bir eylemdir. İç denetçiler iç kontrol mekanizmasının yeterliliğini ve etkinliğini inceleyip değerlendirerek, yolsuzlukların önlenmesine yardımcı olmaktan sorumludur. İyi düzenlenmiş bir iç

kontrol sistemi yolsuzluğu önleyebilmelidir fakat hiçbir kontrol sistemi bütün yolsuzlukları önleme hususunda tam bir güvence vermemektedir (Pricewaterhouse Coopers, 2002: 5).

1.2.7.7. Bilgi Sistemlerinin Denetimi

"Bilgi sistemi", verileri girdi olarak alan, kontrol eden saklayan ve bilgi çıktısı olarak veren bir mekanizmadır. Bilgi sistemleri denetimlerinin gayesi bilgisayar mekanizmaları ve bilgi teknolojileri üzerindeki kontrollerin yeterliliğinin saptanmasıdır. Bilgi güvenliğinin sağlanabilmesi için, bilgi sistemleri üzerinde güçlü kontrollerin yapılması gerekmektedir. Bilgi sistemlerindeki kontrol zayıflıkları kurumun mali ve operasyonel kayıtları üzerinde negatif etkiler yaparak kurum için büyük riskler meydana getirebilmektedir. Mesela, bilgi sistemindeki kontrol zayıflıklarından kaynaklanan doğru veya yeterli olmayan bir bilgi, üst yönetimin yanlış kararlar vermesine, kaynakları etkin ve verimli bir biçimde kullanamamasına sebep olabilir. İç denetçilerin bilgi sistemleri üzerindeki kontrolleri incelerken kullanabileceği iç kontrol soru türleri aşağıda ifade edilmektedir (Toraman, 2002: 125):

- İşletme yedeklenmiş dosyalarım koruyor mu?
- Dosyalara erişim sınırlandırılmış mı?
- Dosyalara erişim kimlerle sınırlandırılmış?
- Kullanılan bir arşivleme sistemi var mı?
- Donanım arıza ve kayıplarına karşı alınmış önlemler var mı?
- Acil durumlar için yedek sistem bulunduruluyor mu?
- Veritabanına girebilmek için şifre var mı? Bu şifreler düzenli aralıklar ile değiştiriliyor mu?
- Kullanıcılar saptanarak ayrı ayrı şifreler verilmiş mi?
- Virüs ve çeşitli saldırılara karşı tedbirler alınmış mı?
- Veri tabanına girebilen eski kurum personeli var mı?

1.2.7.8. Sözleşme Denetimleri

Sözleşmeler genellikle yüksek miktarlarda tutulmakta ve kurum için büyük finansal ve yasal sorumluluklar oluşturabilmektedir. İç denetçiler sözleşme metinlerini detaylarıyla okumalı, sözleşmelerin kuruma getirdiği finansal ve yasal yükümlülükleri saptamalı, sözleşmelerin kurum gayelerine uygun olarak düzenlenmesi durumunu gözden geçirmelidir. Denetçi sözleşmelerin yetkili şahıslar tarafından imzalandığını kontrol etmelidir. Bunun yanında denetçi sözleşme koşullarına uygun davranılmadığı durumda kurumun hak ve yükümlülüklerini de incelemelidir. Sözleşmeler genellikle üç kategoriden meydana gelmektedir.

- Götürü Fiyat Sözleşmeleri
- Maliyet Artı Kar Sözleşmeleri
- Birim Fiyat Sözleşmeleri

Götürü fiyat sözleşmesi işin veya hizmetin götürü olarak saptanmış bir fiyattan tamamlanması esasına dayanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, işlem sabit bir fiyattan yapılmaktadır. Saptanmış olan bu maliyetin üzerinde maliyet söz konusuysa denetçi bu maliyetlerin niçin kaynaklandığını, bu ek maliyetlerle ilgili olarak yeni bir anlaşma yapılıp yapılmadığının ve ek maliyetlerin benimsenmesi için onay prosedürlerini incelemelidir. Denetçi, işin veya hizmetin tamamlanmadan bitmiş gibi gösterilme varsayımını, alınmayan hizmetler veya teçhizatlarla ilgili maliyetlerin sözleşmede sağlanan maliyete dahil edilebilme olasılığını, ürün veya hizmetin sözleşmedeki özelliklerinden farklı olma ihtimalini de unutmamalıdır (Sawyer, 2003: 312).

Maliyet artı kâr sözleşmelerinde maliyete ilave olarak belirli bir tutar veya maliyetin belirli bir oranında kâr ödenmesi yapılmaktadır. Bu tür sözleşmelerde maliyet ile orantılı olarak kâr tutarını da arttıracığı için, maliyetlerin incelenmesi daha büyük önem teşkil etmektedir. Bu tür sözleşmelerde sözleşme yapılan taraftan, servis ve malzeme maliyetlerinin takip edilmesi hususunda etkin iç kontrol sistemine sahip olup olmadığı, gereksiz proje, işlem ve süreçlerin yapılıp yapılmadığı, gerekenden fazla insan gücü ve malzeme kullanılıp kullanılmadığı, malzeme maliyetlerinin normalin

üzerinde ifade edilip edilmediği, teçhizat ve malzemelerin uygun olmayan fiziksel koruma altında olup olmadığı, kullanılan malzemelerin gerekli kalite koşullarını sağlayıp sağlamadığı gibi konular bilhassa incelenmelidir. Birim fiyat her bir birim için belirlenmektedir. Bu tür sözleşmelerde denetçiler, tamamlanmış birimlerin sayısı ile ilgili uygunsuz raporlamalara, ürün kalitesinin sözleşmedeki koşullarla uygun olup olmadığına, fiyatta yapılan zamların sözleşmeyle uyum içerisinde olmasına ve fiyat farklılıklarının yetkilendirilmiş bireyler tarafından onaylanmış olmasına dikkat etmelidir (Sawyer, 2003: 312).

1.2.7.9. Çevre Denetimleri

İnsan sağlığının ve doğal hayatın firmanın ürün ve hizmet üretiminden kaynaklanabilecek negatif etkilerden korunabilmesi için, firma yapısı içinde etkin bir çevre yönetim sistemi kurması gerekmektedir. Çevre yönetim sistemi, çevre korumaya dönük politikalar, bu politikaların gerçekleştirilmesi için konulmuş hedef ve amaçlar, bu hedeflere ulaşılması için saptanmış plan ve prosedürler, işgörenlerin eğitimi, üretim aşamalarının dizaynı, sistemin denetlenmesi, düzeltilmesi ve geliştirilmesinden meydana gelen hareketli bir yapıdır(Kavut, 1999: 15).

Çevre yönetim mekanizmalarının hedeflerini gerçekleştirmede başarı oranının ölçülebilmesi, başarının sürekliliğinin sağlanması ve geliştirilebilmeleri için denetime tabii tutulmaları gerekmektedir. Bu durumda çevre denetimi bir taraftan kurum dışı firmalar tarafından saptanmış kanunlar ve düzenlemelere bir taraftan da firma tarafından tespit edilmiş politikalara bağlı olarak kurum faaliyetlerinin uygunluğunu değerleyen, çevre uygulamalarının yönetsel kontrolünü kolaylaştıran, çevreyi korumaya yardımcı olmak gayesiyle kurulan sistemin daha iyiye ulaşabilmek amacıyla nasıl uygulanabileceğini sistematik olarak programlayan belgeleyen ve objektif olarak değerleyen bir yönetim bilgi sistemidir (Kavut, 2001: 17). Çevre denetimi aşağıdaki alanlarda uygulanabilmektedir:

- Çevre yönetim sisteminin incelenmesi,

- Tehlikeli atıkların arıtılması için yapılan işlemlerin, depolama ve elden çıkarılma ile ilgili tesislerin ve programların kontrol edilmesi.
- Çevre kanunlarına ve düzenlemelerine uygunluğun denetimi,
- Firmanın çevre politikaları, planlar ve prosedürleri ile uygunluğunun incelenmesi,
- Çevresel yükümlülükler için yapılması gereken finansal muhasebe uygulamalarının incelenmesi.
- Kirliliği önleme ve atıkları minimize etme programlarının denetimi,

Çevre denetiminin en büyük faydası, kurumları çevresel problemler doğduktan sonra çözümler arama zorunluluk ve yükümlülüğünden kurtararak, önceden önlem alınarak çıkabilecek çevre problemlerini önlemek ya da minimuma düşürmek imkanı sağlamasıdır (Kavut, 2001: 19).

1.2.8. İç Denetim Programının Yürütülmesi

İç denetçi, yıllık denetim programında ve kişisel denetim planında hazırlanan denetimin risk ve kontrol değerlendirmelerinde oluşturulan konularla ilgili olarak yeterli ve güvenilir bilgi ve belgeleri temin etmek, incelemek ve değerlendirmekle yükümlüdür. Denetimin yürütülmesi esnasında uygulanacak testler, iç kontrol uygulamalarının yeterliliğine dair değerlendirme yapılabilmesine de imkân verecek biçimde tasarlanmalı, en riskli alanlara öncelik tanınmalıdır. Kontrollerin test edilmesi sürecinde denetim hedeflerini destekleyici kanıtlar toplamak gayesiyle çeşitli denetim prosedürleri uygulanmaktadır. Bu prosedürler denetçinin faaliyetler ve denetlenen alanlar hakkında bilgi sahibi ve fikir sahibi olmasını sağlamaktadır. İç denetçi denetimi yaparken gerekli gördüğü ölçüde tekniklerin hepsini ya da birkaçını kullanabilir. Denetçi bu metotlar yardımıyla delil toplarken denetlediği faaliyete ilişkin bütün belgeleri inceleyebileceği gibi gerekli gördüklerinden örnekleme yaparak yaralanabilir (Bozkurt, 1999: 7).

1.2.8.1. Test Etmenin Amaç ve Hedefleri

2120A-3 numaralı standarda göre iç denetçilerin faaliyet, işlem ve adımların amaçlandığı gibi uygulandığını tespit etmek, faaliyetlerin belirlenen amaçlarla ne kadar uyumlu olduğunu anlayıp değerlendirebilmek için uygun analiz ve değerlendirme çalışmaları yapmaları gerekmektedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 16-20).

İç denetçiler denetim yargısına ulaşmak için yapacakları analiz ve değerlendirmelerde işlem, faaliyet ve adımların olması gerektiği gibi uygulanıp uygulanmadığını incelemektedir. Bunu yaparken iç denetçiler incelenecek olan işlem, adım ve faaliyetlerden istatistik veya yargısal olarak örnekleme yapmaktadır ve bunların faaliyet amaç ve hedefleriyle ne kadar uygun olduğunu incelemektedir. Denetçi yapmakta olduğu bu çalışmaya test etme demektir. İç denetimde test işlevi, anakütleyi temsil eden parçaların, kayıtların, faaliyetlerin, fonksiyonların ölçülmesini ve bu ölçümler neticesinde belirlenen sonuçların oluşturulmuş standartlar ve kriterlerle kıyaslanarak değerlendirilmesini içermektedir. Test etme denetçinin denetim yargısına ulaşmasını sağlayan uygun delillerin elde edilmesini sağlamaktadır (Sawyer, 2003: 280).

Denetlenen faaliyetin tüm kayıtlarının incelenmesi hem iktisadi hem de etkinlik açısından zordur. Bilgisayar destekli denetim yöntemleri zamanla artan şekilde uygulamada kullanılmaktadır. Denetçiler, bilgisayar ve denetim yazılımlarıyla günümüzde, temel veriye hiçbir zarar vermeden, firma muhasebe bilgilerinin bulunduğu veritabanına görsel olarak erişebilmekte, incelemekte ve gerekirse örnekleme de yapıp veritabanındaki bilgilerin tamamını kapsayarak incelenen konuya ilişkin anakütlenin hepsinin tarama usulü incelemesini mümkün kılmaktadır (Aksoy, 2002: 196).

1.2.8.2. Test Etme Süreci

Test Çalışmasının Planlanması

Test çalışmasına başlanılmadan önce yazılı planlama yapılmalıdır. Test çalışmasının planlanması sürecinde (Sawyer, 2003: 281):

- Test etme sürecinin sırasına karar verilmeli,
- Standartlar veya kriterler belirlenmedi,
- Test çalışmasının amacı tanımlanmalı.
- Amaç ve hedeflere cevap verecek test çeşitleri tanımlanmalı,
- Personel ihtiyacı belirlenmeli,
- Ana kütle belirlenmeli,
- Kullanılacak olan örnekleme tekniğine karar verilmeli
- Seçilmiş işlem ve süreçlerin incelenme teknikleri belirlenmeli ve dökümanite edilmelidir.

Test Amacının Belirlenmesi

Testlerin yapılış amacı denetim amacına göre değişir. Bazı testler kontrollerdeki zayıflıkları ortaya çıkartmak için yapılırken bazıları da prosedürlere uyumsuzlukları ortaya çıkartmak için yapılabilir. Testin yapılış amacı açıkça belirlenmelidir (Pickett, 2003:662). Testlerin yerine getirilmesinde amaç kontrol zayıflıklarının ortaya çıkartılması ise; iç denetçi öncelikle incelenecek olan işledi süreç veya faaliyet ile ilgili genel kontrol amaçlarını belirlemelidir (Yıllancı, 2003: 162). Genel kontrol amaçları; tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak gerçekleştirilmesi, gerçek olmayan işlemlerin kayıtlara geçirilmemesi, gerçekleşen bütün işlemlerin kayıtlara geçirilmesi, işlemlerin tutar bakımından doğru olarak hesaplanıp belgelere doğru geçirilmesi, işlemlerin mali tablolarında doğru No hesaplarda gösterilmesi veya işlemlerin doğru muhasebe dönemine kaydedilmesi olabilir (Kepekçi, 1996: 48-50). Denetçi denetlemekte olduğu bölüm veya faaliyet ile ilgili olarak özel kontrol amaçları belirleyecek ve bu kontrol amaçlarına

ulaşmak amacı ile kurum içerisinde oluşturulmuş olan kontrol sisteminin planlandığı gibi işleyip işlemediğini araştırmak için bunlarla ilgili testleri yerine getirecektir.

İç denetçilerin bazı faaliyet alanlarında belirleyebilecekleri genel kontrol amaçları aşağıdaki gibidir:

Nakit Tahsilatı; Peşin satışlardan tahsil edilen para ile elden alınan çek veya senetler yönetimin belirlediği yetkilere uygun olarak tahsil edilmelidir. Muhasebe kayıtları, kurumun gerçekleşen tahsilat işlemlerinin tamamını göstermelidir. Tahsilat işlemleri, tutar, hesap adı ve muhasebe dönemi bakımından muhasebe kayıtlarına doğru aktarılmalıdır. Eldeki para, çek ve senetler güvenli bir yerde saklanmalı ve bunlara erişim sınırlandırılmalıdır (Kepekçi, 1994: 65-66).

Nakit Ödemeleri; Küçük kasadan yapılan önemsiz ödemeler dışında tüm ödemeler bankadan hesabından yapılmalıdır. Ödemeler gerçekten teslim alınmış mal ve hizmetler için yapılmalı ve ödemeler için gerekli onaylar alınmalıdır. Nakit ödemeleri ile ilgili kaynak belgeler düzenlenmeli, kaynak belgesi olmayan ödemeler için yazılı talimat ya da karar olmalıdır. Seçilmiş ödemeler için kaynak belgeler ödeme tarihi, ödemenin yapıldığı kışı, tutar bakımından ödemeyi destekleyen fatura ile karşılaştırılmalıdır.

Alacaklar ve Satış İşlemleri: Krediyi onaylayacak personel, kredi koşulları, vadesi ve limitleri yönetim tarafından önceden belirlenmelidir. Kredili satış yapılacak müşteriler ve bunlara tanınan kredi limitleri ve vadeler işletme politikalarına uygun olarak belirlenmelidir. Yapılan bütün satış işlemleri için fatura düzenlenmeli, faturalara fiyat, miktar ve vade bilgileri doğru olarak yansıtılmalıdır. Yapılan satış işlemleri ile ilgili kayıtlar, gerçek satış işlemlerini göstermelidir. Tüm satış işlemleri ilgili belgelere ve muhasebe kayıtlarına kaydedilmiş olmalıdır.

Stoklar ve Satın Alma İşlemleri: İşletmenin hangi stok kaleminden, ne kadar ve ne zaman stok alınması gerektiğini belirleyen kurallar olmalıdır. Satın alma işlemleri için satın alma emirleri düzenlenmelidir. İşletmeye gelen malzeme ve mamuller sayım

ve kalite kontrol yapılarak teslim alınmalıdır. Stoklar fiziki olarak güvenilir bir ortamda muhafaza edilmelidir. İşletmenin elinde bulunan fiziki stoklar, muhasebe kayıtlarında gözükken kaydı stoklar ile karşılaştırılmalıdır (Güredin, 2000: 279).

Personel; Zaman içerisinde ücretlerde meydana gelen değişiklikler yetkili kişiler tarafından kurum politikalarına uygun olarak yapılmalıdır. Çalışma süreleri ve özellikle de fazla mesai çalışma süreleri incelenmeli, ücret bordrosu ile uygunluğu araştırılmalıdır. Ücretler gerçekten kurumda çalışan kişilere ödenmelidir. Ücretlere ilişkin vergi ve diğer kesintilerin zamanında ve dikkatli hazırlanması, işletmeyi bu konularda gelebilecek cezalardan korumak için gereklidir. Ücretlerin hazırlanması, ödenmesi, çalışma zamanlarının kontrolü ve işe alımlarla ilgili fonksiyonlar arasındaki görevlerin ayrılığı hayali bir ücret işleminin sistemde yer almasını önlemiş olur. Bankaya yapılan ücret ödemeleri incelenmelidir (Uzay, 1999: 189).

Testlerin yapılış amacı faaliyetlerin prosedürlere uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi ise, iç denetçi öncelikle standartlar yani kriterler belirleyecektir. Standartlar, yönergelerde, iş talimatlarında veya kurallarda açıkça belirtilebilir. Örneğin, iş talimatlarında "1.000 TL üzerindeki satın alımlarda, rekabete dayalı satın alma işlemleri yapılarak kıyas tablosu oluşturulacaktır.", "Yapılan satın alma faaliyetlerinde satın alınan ürünlerde hata oranı %5'i geçince gelen ürünler gönderilecektir.", "Reklam bütçesi tasarlanan satışların %1'ini aşmayacaktır." gibi prosedürler bulunduğu takdirde bunlar standartları oluşturur. Denetçi yerine getirilmekte olan faaliyetlerin bu standartlara uygunluk derecesi test edecektir. Denetçi test amacını belirledikten sonra, testin en iyi şekilde amacına ulaşabilmesi için hangi verileri, bilgileri ve belgeleri kullanacağını belirlemelidir.

Test Büyüklüğünün Tanımlanması

Bu aşamada amaç daha önceki denetim çalışmasında yer alan işlemler hakkında bir görüşe varmak ise, bütün işlemler test büyüklüğünü oluşturur. Amaç mevcut kontrol sisteminin yeterlilik, etkinlik ve verimliliği hakkında bir görüşe ulaşmak yani sistemin olması gerektiği gibi çalışıp çalışmadığı ve nasıl geliştirilebileceği konusunda yargıya

varmak ise test büyüklüğü biraz daha sınırlandırılabilir. Bu noktada iç denetçinin yapacağı testin büyüklüğü denetçinin kontrol risk düzeyi için yapacağı belirlemelere bağlıdır. Eğer denetçi mevcut kontrol tekniğinin uygun iç kontrol sistemi sağlayacağına inanır ise test büyüklüğü daha küçük olacaktır. İç denetçi denetim riskini değerlendirerek, incelemenin maliyeti ile faydasını karşılaştırarak uygulayacağı testlerin kapsamının belirlemelidir. Bu iki durumda da denetçi işlemlerin önemliliği ve sayısının içeriği hakkında bilgi elde etmelidir (Sawyer, 2003: 282-293)

Denetçi ana kütleli denetim testlerinin amaçlarına uygun olarak tanımlamalıdır. Örneğin amaç kasa tahsilât makbuzlarının tamamının kaydedilmiş olup olmadığını belirlemek ise, ana kütle tüm kasa tahsilat makbuzları olmalıdır. Yevmiye kayıtları veya kasa hesabının borç tarafına yapılan kayıtlar ana kütle olarak seçilemez. Örneğin sevkiyat yapıldığı halde fatura kesilmemesi nedeniyle nakit tahsilatındaki eksikliği saptayabilmek için, örnekleme ana kütleli olarak satış faturaları değil, sevki irsaliyelerinin seçilmesi gerekir. Denetim testlerinin amaçları göz önüne alınarak tanımlanan ana kütle ve planlanan denetim prosedürlerine uygun bir örneklem birimi seçilir. Örneklem birimi bir belge, bir yevmiye maddesi veya bilgisayar dosyasındaki bir kayıt olabilir (Kepekçi, 1996:282-293).

Örnekleme olarak seçilen birimlerin adedi ana kütleli büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. Farklı nitelikte inceleme birimlerinden oluşan, homojen olmayan bir ana kütleli alınacak örnek sayısı daha fazla olacaktır çünkü daha fazla kanıt toplanması gereği vardır (Güredin, 2000: 111).

Seçilmiş İşlem ve Süreçlerin İncelenme Teknikleri

İç denetçiler elde ettikleri ön bilgiler ve yaptıkları gözlemler sonucunda ihtiyaç duydukları ek bilgileri sağlamak amacıyla çeşitli sorular hazırlayarak kurum çalışanlarına sorarlar. Elde ettikleri bilgileri analiz ederek yapacakları incelemelerin ayrıntılarını belirlerler. Sonraki aşamada test prosedürlerine göre faaliyet, işlem ve süreçlerin uygunluğunu araştırırlar. Yaptıkları doğrulamalar sonucunda belirlenen

uygunsuzlukları soruşturup araştırarak uygunsuzluğun nedenini, boyutunu ve önemim niceleyip değerlendirerek denetim yargısına ulaşırlar.

Gözlem: özellikle fiziksel yapı, süreçler, iş akışları hakkında bilgi toplanması için ön araştırma sırasında sıkça kullanılır. Gözlem tekniğinde denetçi olaya herhangi bir müdahale etmeden belirli faaliyetlerin tamamlanması sırasında hazır bulunur ve faaliyetlerin yürütülmesini gözlemleyerek işlerin ne şekilde tamamlandığına tanık olur. Denetçi gözlem yaparak iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı, işlemlerin şekil ve usûl esasları doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği, görev ayrılığı ilkesinin etkin olarak uygulanıp uygulanmadığı görüşüne ulaşır (Aksoy, 2002: 209). Gözlem tekniğinin kullanılabilirliği bazı nedenlerden dolayı sınırlıdır. Örneğin, gözlemi yapan iç denetçinin deneyimi güvenilir bilgi toplamaya yeterli olmayabilir (Gleim, 2004: 35).

Bilgi Toplama: İç denetçi denetim çalışmasını yürütürken ihtiyaç duyacağı bazı bilgileri sora sorma yolu ile elde edebilir. Denetçi yapacağı test çeşitlerini ve prosedürlerini belirlerken, dokümanların içerikleri hakkında bilgi edinmek isteyebilir. Örneğin faturalarda hangi bilgileri ve verileri bulabileceğini soru sorma yoluyla öğrenebilir. Daha sonra test aşamasında bu bilgilerin doğruluğunu inceleyebilir.

Denetçi elde etmiş olduğu ön bilgiler doğrultusunda sorular hazırlar ve bu sorulan ilgililere sorarak çalışmalarını yönlendirmek için ek bilgi toplar. Soru sorma tekniği planlı bir şekilde yürütülebileceği gibi, denetçi günlük sohbetler ve resmi olmayan görüşmeler sırasında da denetim için çok önemli bilgiler toplayabilir (Güredin, 2000: 126). Denetçiler tarafından yazılı veya sözlü soru sorma tekniği kullanılabilir. Verilen cevaplar da yazılı veya sözlü olabilir. Denetçi konuyu veya verilecek cevapları önemli gördüğünde, yazılı cevaplar ister ve sorulan kişinin de imzaladığı bir tutanak düzenlenir. Sorulara alınan cevapların sınırlı güvenilirliği vardır (Kepekçi, 1996: 97).

Sorular genellikle prosedürlerin yerine getirilip getirilmediği ile ilgili olmaktadır. İç denetçiler yazılı prosedürleri okumalı, ilgili olup olmadığına, bugünün koşullarına geçerli olup olmadığına ve uygun olup olmadığına karar vermek için

anlamalıdır. Denetçi, görevlerin ayrılığı ilkesi gibi her işletme için risk oluşturan temel ilkelere uyulup uyulmadığına soruşturma yolu ile kanaat getirilebilir. Örneğin; anı kasa sayımı sonucunda kasada açık olduğunu fark eden denetçi, soruşturma yolu ile kasa sorumlusunun satışlardan tahsilat yapmak ve tahsilatı muhasebe kayıtlarına geçirmek yetkilerinin olduğunu öğrenmiştir. Denetimin sonucunda ise görevlerin denetçi aşağıdaki unsurları değerlendirerek denetim amacına ulaşabilmek için gerekli ek prosedürlere gerek olup olmadığına karar vermelidir (Kepekçi, 1996: 286).

- İncelenen alanının önemi,
- İç kontrol sisteminin yeterliliği,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği endüstri hakkındaki bilgileri ile karşılaştırılabilirliği,
- Finansal ve finansal olmayan bilgilerin elde edilebilirliği ve güvenilirliği.

Doğrulama; incelenen işlem veya süreçlerin doğruluğunun ve geçerliliğinin incelenmesidir. Bu aşamada, karşılaştırma, kayıt sistemini yemden izleme, yeniden hesaplama, fiziksel inceleme ve teyit etme teknikleri kullanılabilir. Denetçi, bir dokümanı kanıtlayıcı diğer dokümanlar ile karşılaştırmak, kaynak belgeler üzerindeki onay, miktar ve tutar bilgilerini inceleyip bunların muhasebe kayıtların doğru aktarıldığını kontrol ederek, örnekleme olarak seçtiği muhasebe kayıtlarından kaynak belgelerine ulaşip inceleyerek, kurum personeli tarafından hazırlanmış tabloların yeniden hesaplamasını yaparak, üçüncü kişilerden gelen doğrulama mektuplarını işletme bilgileri ile karşılaştırarak ve belgelerde kayıtlı olan mevcut varlıkların kurum içerisinde gerçekten var olduklarını inceleyerek doğrulama yapabilir.

Soruşturma; iç denetçi yaptığı doğrulamalar sonucunda ortaya çıkan uygunsuzlukları soruşturarak nedenlerini araştırır. Soruşturma genel olarak saklanan gerçeklen onaya çıkararak doğruyu oluşturmayı amaçlayan bir araştırma uygulamasıdır. Genellikle yanlış giden konular araştırılarak soruşturulur (Kepekçi, 1996: 291).

Denetçi, bazı uygunsuzlukların nedenlerini ve boyutlarını ek denetim prosedürleri uygulayarak belirleyebilir. Ancak bazı uygunsuzluklarda yönetimle veya

ilgili kişilerle görüşmeler yaparak bunların nedenlerini sorarak açıklayıcı cevaplar almalıdır. Açıklanamayan sonuç veya ilişkiler, bir potansiyel hata, usulsüzlük, yolsuzluk veya mevzuata aykırılık gibi önemli bir durumun işareti olabilir. Denetçiler uygunsuzluğu belirlediklerinde, uygunsuzluğu ve bu nedenle ortaya çıkabilecek riskleri nasıl hafifletebileceklerine karar vermelidir.

Değerlendirme: Ölçüler ve normlardan sapmayı değerleyen denetçiler şu sorulara cevap aramalıdır:

- Bu sapmalar ne kadar önemli?
- Kim veya ne zarar gördü veya görebilir?
- Zarar ne kadar kötü oldu veya olabilir?
- Doğru önlemler alınmazsa sapmalar tekrarlanabilir mi?

1.2.9. İç Denetimde Belgelendirme

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, iç denetçilerin ulaştıkları denetim sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmesini gerektirmektedir. Çalışma kâğıtları iç denetim sürecinin planlama, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, yürütülen iç denetim prosedürleri sonucunda elde edilen bilgiler ve ulaşılan sonuçların kaydedilmesi, gözden geçirme, görüşme ve iç denetim raporlarının hazırlanması safhalarını dökümanete etmelidir (Gleim, 2004: 69).

Çalışma kâğıtları denetim sonucunu destekleyici nitelikte olmalıdır. İç denetim faaliyetleri yürütülürken yapılan her çalışma özen ve titizlikle çalışma kâğıtları üzerinde belgelendirilmelidir. İç denetim çalışma kâğıtları planlama belgelerini, denetim programlarını, denetim soru kitapçıklarını, iş akış tablosunu, karşılaştırma listelerini, açıklayıcı denetim notlarını, görüşmelerden elde edilen notları, organizasyon şemasını, görev tanımlamaları gibi örgütsel bilgileri, önemli kontratların ve anlaşmaların nüshalarını, operasyonel ve finansal politikalar hakkındaki bilgileri, kontrol değerlendirmelerinin sonuçlarını, doğrulama mektuplarını, işlemlerin, süreçlerin ve hesap kalanlarının test ve analizlerini, analitik denetim prosedürlerinin sonuçlarını,

kapanış toplantısı notlarını, denetim raporlarını ve denetlenen bölüm yönetimi tarafından verilen cevapları içermelidir.

Çalışma Kâğıtlarının Sağladığı Yararlar: Çalışma kâğıtları uluslararası iç denetim standartlarına uygun bir denetim faaliyetinin tamamlanmasında denetçiye yardımcı olmaktadır. Bununla birlikte çalışma kâğıtları: denetime ilişkin raporlamaların temel desteği oluşturur, denetim planlarının uygulanmasına ve gözden geçirilmesine yardımcı olur, denetim amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığını gösterir, iç denetim faaliyetinin kalite programının incelenmesi ve değerlendirilmesine temel oluşturur, yolsuzluk iddiaları ve davalar gibi durumlarda kanıt niteliği taşır ve iç denetim faaliyetinin Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uyup uymadığını gösterir.

Çalışma Kâğıtlarının Düzenlenmesi: Çalışma kâğıtlarının düzeni, tasarımı ve içeriği görevin niteliğine bağlıdır. Ancak bir çalışma kâğıdında en az aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 279):

- Denetimin adı, çalışma kâğıdının içeriği veya amacı,
- Denetçinin imzası veya parafı,
- Tarih,
- Dizin veya referans numarası,
- Denetim doğrulama sembollerinin açıklaması,
- Veri kaynaklarının açıkça belirtilmesi.

Çalışma kâğıtları yeniden gözden geçirmeyi kolaylaştıracak biçimde etkin düzenlenmelidir. Bunun için de çalışma kâğıtları tertipli, düzgün bir biçimde yazılmış ve kâğıdın tek tarafı kullanılmış bir biçimde olmalıdır. Tek tip boyutta ve görüntüde çalışma kâğıtları kullanılmalıdır. Çalışma kâğıtlarında gereksiz tekrarlardan kaçınılmalı, kısa özlü, açık, yalın bir dille ve tam olarak yazılmalıdır. Uygun olduğu takdirde işletmenin kayıtlarını da çalışma kâğıdı olarak kullanılabilir. Çalışma kâğıtlarında düzenin sağlanabilmesi için indeksleme sistemi kullanılmalıdır. İndeksleme sistemi kolay anlaşılabilir ve kolayca yerine getirilebilir olmalıdır. Etkin çapraz referanslama iç

denetim yöneticisinin incelemelerini, sonraki denetimleri, çalışma kâğıtlarında bilgi bulmayı ve rapor yazımını kolaylaştırır (Gleim, 2004: 73).

Çalışma Kâğıtlarının Dosyalanması: Denetçi çalışma kâğıtlarını iki farklı dosyada saklar (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 281).

- *Devamlı Dosyalar:* Birden fazla denetim sürecinde yararlanılacak olan bilgileri içeren çalışma kâğıtlarının saklandığı dosyalardır.
- *Cari Dosyalar:* Denetçinin incelemenin yapıldığı denetim ile ilgili olarak düzenlemiş olduğu çalışma kâğıtlarını kapsar.

Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesi; Denetim sırasında hazırlanmış olan çalışma kâğıtları iç denetim yöneticisi veya onun yetkilendirdiği bir kişi tarafından gözden geçirilmelidir. Çalışma kâğıtları incelenirken şu noktalara dikkat edilir (Kırmızı, 2007):

- İç denetçi denetim programına uygun incelemelerde bulunmuş mudur?
- Çalışma kâğıtları denetimin uygun bir biçimde yerine getirildiğini yansıtmakta mıdır?
- Ulaşılan sonuçlar elde edilen bilgiler ile uyum içerisinde midir?
- Planlanmış bütün işlemler gerçekleştirilmiş midir?
- Bölümün çalışma kâğıdını hazırlama prosedürlerine uyulmuş mudur?

Çalışma kâğıtları tamamlandıktan sonra en kısa zamanda gözden geçirilmelidir. Yapılan gözden geçirme; gözden geçiren kişinin çalışma kâğıdının üzerine tarih ve miza atması yolu ile kanıtlanmalıdır. Bu çalışmanın bölünmesini azaltır, sorunlar rapor yazılmadan önce düzeltilmiş olur.

Çalışma Kâğıtlarına Erişim: Çalışma kâğıtlarını içeren dosyalar iç denetim bölümünün kontrolünde kalmalıdır (Sawyer, 2003: 393)

1.2.10. Kapanış Toplantısı

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre, iç denetçiler nihai iç denetim raporlarını hazırlamadan önce, denetim sonuçları ve tavsiyelerini uygun yönetim kademesi ile tartışmalıdır. Sonuçların ve tavsiyelerin tartışılması genellikle denetim sırasında ve/veya denetim sonrası toplantılarında yapılabileceği gibi denetlenen faaliyetin veya bölümün yöneticilerinin iç denetim bölümü tarafından hazırlanmış olan taslak raporu incelemeleri yolu ile de olabilir. Bu tartışma ve gözden geçirmelerinin amacı denetlenen faaliyet veya bölüm yöneticileri için özel konuları açığa kavuşturma ve tespit, sonuç ve tavsiyeler hakkında görüşlerini ifade etme fırsatı vererek, belge ve bulguların yanlış anlaşılmasını veya yanlış yorumlanmamasını sağlamaktır. Bu tartışma ve gözden geçirmelere katılanların düzeyi kurumdan kuruma farklılık göstermekle birlikte, katılanlar, genellikle faaliyetlerin ayrıntıları hakkında bilgi sahibi veya gerekli tedbirlerin alınmasını izin ve yetki verebilecek kişilerdir. Denetçi kapanış toplantısında denetlenen işletme yönetimi ile denetim sonuçları hakkında mutabakata varmalı, faaliyetleri iyileştirmeye yönelik bir iş programı ve zaman planı oluşturmalıdır. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre, iç denetçiler nihai iç denetim raporlarını hazırlamadan önce, denetim sonuçları ve tavsiyelerini uygun yönetim kademesi ile tartışmalıdır (Kırmızı, 2007).

1.2.11. İç Denetim Raporu

İç denetçiler tarafından yapılan her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda düzenlenmektedir. Denetim raporuna ait raporlama ilkeleri Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği'nde şu şekilde düzenlenmiştir (Sarıkaya, 2008: 94).

- “Raporda denetimin amacı, kapsamı ve elde edilen sonuçlar ile denetçi kanaati belirtilmelidir.
- Rapordaki ifadeler doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı ve tam olmalıdır.
- Raporda, ilgili yöneticilerin beklentileri, algılamaları ve ihtiyaçları dikkate alınmalıdır.

- Daha önce rapor edilmiş tespit ve tavsiyeler varsa bunlara ait bilgilere raporlarda yer verilebilir.
- Her raporun bir özeti düzenlenmelidir.
- Rapor sunulmadan önce tamlık, doğruluk, uygunluk ve okunabilirlik açısından gözden geçirilmelidir.
- Raporlar tespit edilen risklerin önemi ve alınacak önlemlerin ivediliği gibi konular gözetilerek idareye değer katacak optimum bir zaman içerisinde sunulur. İşin niteliğine göre ihtiyaca hizmet edeceği düşünülen ve zamanlama gereği öncelikle bildirilmesi gereken hususların varlığı halinde esas rapor düzenlenene kadar ara raporlar düzenlenebilir.
- Denetçi kanaatinin oluşmasına dayanak teşkil eden belgeler rapora eklenmelidir.
- Yapılan denetimler esnasında tespit edilen iyi uygulama örnekleri raporlarda ayrı bir bölümde gösterilmelidir.
- Raporlar denetlenen birim, üst yönetim, iç denetim birimi gibi sunulacak merciler dikkate alınarak ihtiyaca uygun sayıda düzenlenmeli ve gönderileceği yerler dağıtım listesinde gösterilmelidir.
- Nihai raporun önemli bir hata veya eksiklik içerdiği sonradan anlaşılırsa; iç denetim birim yöneticisi, ilgili iç denetçi tarafından yazılan düzeltileme notunu, dağıtım yapılan bütün taraflara iletmelidir.
- Denetim raporlarında, denetimin “Kamu İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun yapıldığı” belirtilmelidir. Ancak bu ibarenin kullanabilmesi için, iç denetim birim/faaliyetinin 1312 No’lu standart kapsamında kalite geliştirme programı değerlendirmesinin yapılması ve değerlendirme sonucunda standartlara uygunluğunun teyidi gerekir. Denetim görevinin yürütülmesi esnasında söz konusu Standartlara aykırılıkların ortaya çıkması halinde ise tam olarak uyulmayan standartlar, aykırılık sebepleri ve aykırılığın göreve etkisi özel durum açıklaması olarak raporda belirtilmelidir.
- Raporların düzenlenmesi, sunulması ve saklanması gizlilik ilkesi gözetilir.

Raporlama ilkeleri ile birlikte Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği’nde rapor yazım ilkeleri ise (Sarıkaya, 2008: 95);

Doğruluk: Raporun gerçeklere dayanmasını ifade eder. Bu amaçla rapora ait bilgiler, çalışma kâğıtları ve denetim bulgularının yer aldığı denetim dosyasından elde edilir.

Tarafsızlık: Gözlem, tespit, sonuç ve önerilerin gerçeğe dayalı, çarpıtmadan uzak ve önyargısız olarak ortaya konulmasını ifade eder.

Açıklık: Raporun yeterli bilgiyi anlaşılır şekilde ortaya koymasını ve gereksiz teknik ifadelerden kaçınılmasını ifade eder.

Ölçülebilirlik: Yapılan testlerin, örneklemelerin ve yorumların mümkün olduğunca karşılaştırılabilir ve rakamsal olarak ortaya konulabilir olmasını ifade eder.

Kısalık (Öz): Uzun anlatımdan ziyade konunun anlaşılabilir kısalıkta ortaya konulmasını ifade eder.

Yapıcılık: Raporu kullanılmak üzere ifade biçimi ve yapılan vurguyla ilgili olup, kişileri ve geçmişi eleştirmekten ziyade, sistemi değerlendiren ve iyileştirmeye yönelik ifadelerin seçilmesini kapsar.

Tamlık: Raporun ayrıca bir açıklama ya da sözlü yorum gerektirmeyecek şekilde yazılmasını ifade eder.

Zamanlılık: Raporun idareye değer katacak optimum bir zaman içerisinde düzenlenmesi ve sunulmasını ifade eder.

Kararlılık (Çözüm): Raporun yapılan tespitler doğrultusunda, neyin nasıl düzeltilebileceğini gösteren önerileri içermesini ifade eder.” şeklinde düzenlenmiştir.

1.2.11.1. İç Denetim Raporunun Amacı

İç denetim raporunun üç temel amacı vardır; ikna etmek, bildirmek ve kaydetmek. Rapor okuyucuları önemli mevcut ve olası riskler, bu riskleri azaltmak için iyileştirici faaliyetlerin gerekliliği konusunda bilgi verici, ikna edici ve inandırıcı olmalıdır. Rapor, denetim ve denetim sonucu ile ilgili bir kayıt olmalı ve çalışma dosyalarında saklanmalıdır.

1.2.11.2. İç Denetim Raporu Çeşitleri

1.2.11.2.1. Hazırlanma Zamanına Göre İç Denetim Raporları

Yıllık İç Denetim Raporları: Yıllık raporlamalarda iç denetim yöneticisi yıllık denetim planı doğrultusunda iç denetim bölümünün yapmış olduğu çalışmaları özetler, plandan sapmalar olup olmadığı ve sapmalar varsa bunların nedenlerini açıklar. İç denetim yöneticisi işletmenin önemli riskler ve olası riskleri özetleyip, yıl içerisinde üstesinden gelinmiş veya iyileştirici önlemler alınmış riskleri belirtir ve önlem alınması gereken önemli riskleri üst yönetimin bilgisine sunar (Pickett, 2003: 705).

İç Denetim Raporları: Denetçinin tamamlamış olduğu denetim faaliyeti sonucunda denetim ile ilgili tespit, bulgu ve önerilerim içeren raporlardır.

Ara Raporlar: Derhal ilgilenilmesi ve işlem yapılması gereken bilgilen raporlamak için, denetlenen faaliyetle ilgili bir değişikliği bildirmek için veya denetimin uzun bir süre devam etmesi halinde denetimin seyri hakkında yönetimi bilgilendirmek için ara raporlar düzenlenebilir. Ara raporlar yazılı veya sözlü olabilir ve resmi veya gayri resmi olarak raporlanabilir. Ara raporların düzenlenmesi nihai rapor yazma ihtiyacım ortadan kaldırmaz (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 302)

1.2.11.2.2. İletim Biçimine Göre İç Denetim Raporları

2400 nolu standart raporlamanın yazılı olmasını zorunlu kılmamaktadır. Sadece sonuçların uygun iletişim ile iletilebilmesini önermektedir.

Sözlü Raporlar; Sözlü raporlamalar mümkün olduğunca kısa, öz ve gereksiz ayrıntılardan uzak olmalıdır. Sözlü raporlamalarda özetlenen konular yazılı iç denetim raporlarını destekleyici ve tamamlayıcı nitelikte olmalıdır Sözlü raporlamalarda özetlenen konular yazılı denetim raporlarında ayrıntıları ile açıklanmalıdır (Sawyer, 2003: 407). Sözlü raporlar genellikle;

- Risklerin çok büyük olduğu alanlarda düzeltici faaliyetin zaman kaybedilmeden yerine getirilmesi gerektiği durumlarda.
- Uzun süren denetim faaliyetleri hakkında yönetimin bilgilendirilmesinde,
- Denetim faaliyetlerinin denetim planları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediği konusunda yönetimin bilgilendirilmesinde,
- Üç aylık veya yıllık raporların iletilmesinde kullanılır.

Yazılı Raporlar: Denetçinin denetim ile ilgili tespit, bulgu ve önerilerini yazılı olarak raporlamasıdır.

1.2.11.3. İç Denetim Raporu İçeriği

Standart bir iç denetim rapor formatı mevcut değildir. Raporların formatı ve içeriği, denetimin türüne, sonuçlara, yönetimin ihtiyaçlarına ve işletmenin yapısına göre değişiklik gösterebilmektedir. Ancak her raporda en azından görevin amacı, kapsamı ve sonuçları ifade edilmelidir (Kırmızı, 2007).

Başlık: Denetim raporlarının en başına, işletmenin ismini, denetlenen bölüm, saha veya faaliyetin ismini, denetim çalışmasının başlangıç ve bitiş tarihini, denetim raporunun hazırlanma tarihini, denetim faaliyetini yerine getiren denetçilerin isimlerini ve rapor numarasını içeren bir başlık bölümü eklenebilir.

Temel Bilgiler; Denetlenen bölümlerin ve faaliyetlerin okuyucu tarafından anlaşılmasını sağlayacak temel bilgiler de denetim raporuna eklenebilir. Temel bilgilerde; daha önceki denetim raporunda belirtilen tespitlere, sonuçlara, tavsiyelere, bunlara ilişkin alınan düzeltici önlemlerin şimdiki durumu hakkında denetçinin düşüncelerine, denetimin önceden programlanmış bir inceleme mi, yoksa yönetimin özel bir isteğinin karşılanması için mi olduğu belirtilebilir.

Özet Raporlar; Çeşitli rapor okuyucularının rapordan edinmek istediği bilgiler farklıdır. Üst yönetimin rapordaki ayrıntılar içerisinde boğularak önemli risk alanlarını atlamasını önlemek amacı ile nihai denetim raporuna bağlantılı veya ayrı olarak özet bir

rapor hazırlanabilir. Ancak özet raporlar raporun esasım verecek nitelikteki ifadelerden ibaret olmalıdır.

Raporun "Amaç" Bölümü; Raporda okuyucular görevin neden yapıldığı ve görevden ne beklendiği konusunda bilgilendirilmelidir. İç denetçiler, raporun amaç bölümünde; "İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi", "Risk yönetiminin değerlendirilmesi", "Kurum amaçlarına ulaşılması için bölümün etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi" gibi standart ifadeleri kullanabilmektedirler.

Raporun "Kapsam" Bölümü; İç denetim raporunda denetlenen işlem, süreç ve faaliyetler belirtilmelidir. Gerekli olduğu takdirde denetlemeye konu olmayan faaliyetler de belirtilebilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 300).

Raporun "Sonuç" Bölümü; *Sonuçlar*, faaliyet veya bölüm hedeflerinin ve amaçlarının işletmenin hedef ve amaçlarına uyup uymadığını ve inceleme konusu olan faaliyetin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını kapsayabilir. İç denetçinin görüşü gözden geçirilen alan veya kontrollerin genel bir değerlendirmesini içine alabileceği gibi, gözden geçirmenin belli yönleriyle veya belirli kontrollerle sınırlı da kalabilir. Denetim sonuçları, tespitleri, tavsiyeleri, önerileri ve eylem planlarını içermelidir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 299).

Denetimle ilgili tespitler ve tavsiyeler "olanlar" ile "olması gerekenler" in karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkar. Tespit ve tavsiyeler aşağıdaki özelliklere dayandırılmalıdır.

- Kıstas
- Tespit
- Sorun
- Etki

Kıstas: Denetçinin faaliyetleri incelerken ne kadar uygun, ne kadar etkin, ne kadar verimli ve ne kadar ekonomik olduğunu değerlendirebilmesi için bazı kriterlere

ihtiyacı vardır (Sawyer, 2003: 355). Kurumun bazı faaliyet alanları için faaliyet standartları belirlenmiş olabilir. Örneğin yönetim satın alımlarda %2'den fazla hata bulunan malların geri gönderilmesi konusunda bir kararname çıkartmış olabilir. Bu durumda çıkartılmış olan kararname denetçi için standartları oluşturur. Zayıf prosedürler de tatmin edici olmayan faaliyetlerin yerine getirilmesine neden olabilir. İç denetçi prosedürlerin nasıl olması gerektiği konusunda araştırmalar yaparak bilgi sahibi olmalı ve gerektiği takdirde iyileştirici önerilerde bulunmalıdır.

Tespit: iç denetçinin gözlemleri, somları, analizleri, doğrulamaları ve araştırmaları sonucunda elde ettiği sonuçları ve yaptığı tavsiyeleri desteklemek için olaylarla, süreçlerle ve işlemlerle ilgili yaptığı açıklamalardır. Tespit, "Mevcut olan nedir?" sorusunun cevabıdır. Kısaca tespit, iç denetçinin inceleme sırasında elde ettiği bulgulardır. Denetçinin örnekleme birimi olarak seçmiş olduğu işlem, süreç veya faaliyetler ile ilgili tespitleri ana kütleyle temsil edebilecek durumda olmalıdır. Tespit, ana kütleyle temsil edecek özellikte değil fakat çok önemli ve büyük risk taşıyan bir uygunsuzluk ise denetçi bunu da raporda belirtmelidir.

Sorun: Beklenen koşullar ile mevcut koşullar arasında tespit edilen farkın nedenleridir. Sorun, "Neden böyle bir fark mevcuttur?" sorusunun cevabıdır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 300). Ölçütlerden sapmaların nedenleri ve hedef ve amaçlara ulaşamamasının nedenlerini belirtir (Cutler, 2001: 13). Soruna karar vermek için aşağıdaki süreç izlenir:

- Bilgilerin toplanması,
- Problemin tanımlanması, sapmaların belirlenmesi.
- Problemin ayrıntılarının açıkça belirtilmesi: Sapma nedir? Sapma nerededir? Ne zaman ortaya çıkmaktadır. Ne kadar önemlidir?
- Olası sonuçların test edilmesi: Sonullar sapmaları tamamen açıklıyor mu? Her zaman ortaya bu sonucu çıkartıyor mu?
- Potansiyel düzeltici faaliyetlerin belirlenmesi,
- Alternatif faaliyetlerin karşılaştırılması,

- En iyi faaliyetlerin düzgün yerine getirilmesi için kontrol sistemlerinin önerilmesi.

Etki; Tespitlerin kıstaslara uygun olmamasından dolayı kurumun karşı karşıya olduğu risk veya karşılaşma ihtimali olan risklerdir. Etki, "Farkın etkisi nedir?" sorusunun cevabıdır (Cutler, 2001: 13). "Kim ya da ne zarar görecektir?", "Zararın büyüklük ve kötülük derecesi nedir?", "Zararın sonuçları nedir?" Bu soruların cevapları arzu edilmeyen durumun devamına izin verildiği takdirde problemi çözmek için gerekli olan faaliyetlerin maliyetinden daha fazla/ciddi zarara yol açacağı konusunda yöneticiyi ikna edebilecek kadar önemli olmalıdır. Etki, tespit ve nedenlerin mevcut sonuçlarını, tespit ve nedenler devam ettiği takdirde ortaya çıkabilecek potansiyel sonuçları okuyucuya anlatır (Cutler, 2001: 14).

Raporun "Öneriler" Bölümü; Öneriler, iç denetçilerin gözlemlen sonucundaki değerlendirmeleri ve gözden geçirilen faaliyetlerin iyileştirilmesi ile ilgili olarak yaptığı tavsiyelerdir. Sonuç ve öneriler raporun en yüksek seviyede mesaj içeren kısmıdır (Cutler, 2001: 34).

Öneriler kısmında mevcut durumun düzeltilmesi veya faaliyetlerin iyileştirilmesi için gerekli olan faaliyetlerin neler olduğu belirtilir. Bu kısımda yönetime istenen sonuçlara ulaşılması konusunda yol göstermek için, performansın düzeltilmesi veya iyileştirilmesine yönelik yaklaşımlar da önerilmelidir. Raporlarda denetlenenlerin son denetlemeden bu yana sağladığı gelişmeler veya sürdürdüğü faaliyetin üzerinde iyi bir kontrol sistemi kurması gibi başarıları da yazılabilir. Raporlamada, iç denetçinin vardığı sonuç, kanaat ve tavsiyeleri hakkında denetlenenlerin ne düşündüğüne de yer verilebilir. Denetlenenin yazılı görüşleri bir ek olarak da ilave edilebilir.

Rapor iç denetim yöneticisi tarafından tayin edilen bir iç denetçi tarafından imzalanmalıdır. Sadece kapak mektubu da imzalanabilir. İç denetim raporları elektronik yollarla dağıtıldığı takdirde, iç denetim faaliyeti raporun imzalı bir nüshasını arşivinde saklamalıdır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 299). Eğer iletilmiş olan raporda

önemli bir eksiklik veya hata mevcutsa, iç denetim yöneticisi hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

1.2.11.4. İç Denetim Raporlarında "Standartlara Uygundur" İbaresinin Kullanılması

İç denetim bölümünün, dış değerlendirme yaptırma zorunluluğu 1 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten itibaren beş yıl içinde en az bir ve ilk dış değerlendirmeyi yaptırdıktan sonraki her beş yılda da en az bir dış değerlendirme yapılması gerekmektedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 114).

İç denetçinin yapmış olduğu denetim ile ilgili tespit ve önerilerini sunduğu raporda denetim çalışmalarının iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygun olarak yerine getirildiğini belirtmek amacı ile raporda "standartlara uygun yapılmıştır" ibaresinin kullanılabilmesi için, iç değerlendirmelerle birlikte her beş yılda en az bir defa dış değerlendirme yapılmalı ve iç denetim faaliyetinin standartlara ve etik kurallara uygun olduğu kanaatine varılmalıdır.

1.2.11.5. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanacağı Taraflar

Denetim raporlarını iletmekten iç denetim yöneticisi sorumludur. Standartlarda raporun kimlere gönderilmesi gerektiği belirtilmemiş sadece gerekli tedbirleri alabilecek veya alınmasını sağlayabilecek pozisyonda olan kişilere ulaştırılması gerektiği belirtilmiştir. Nihai raporlamalar denetlenen faaliyetin yönetimine de verilmelidir. Raporlar, bağımsız denetçiler, denetim komitesi, yönetim kurulu gibi diğer ilgili taraflara da dağıtılabilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 307). Bazı bilgilerin gizliliği nedeni ile tarafların tümüne alıcılarına açıklanması uygun olmayabilir. Bu tür bilgiler ayrı bir raporla denetim komitesi ve yönetim kuruluna iletilmelidir. Raporlarla birçok taraf ilgilenir. Söz konusu ilgililer, kurumun çeşitli hiyerarşik düzeylerinde yer alır ve raporu çeşitli amaçlarla, değişik zamanlarda kullanırlar (Cutler, 2001: 7).

Denetlenen Faaliyetimi Yönetimi: Denetlenen faaliyetin yönetimi rapordan yararlanacak en önemli taraflardır. Denetlenen faaliyetin müdürü denetlenen süreçleri yakından tanır ve bu nedenle konunun ayrıntılarını bilmek ister. Denetim raporunda belirtilen önerilerin hangi konularda olduğunu inceleyerek, o işlem ve süreçleri iyileştirecek faaliyetleri planlamak ve gerçekleştirmekten sorumludurlar. Riski hafifletmek ve etkinlik ve verimliliği arttırmak için ne yapılması gerektiğini bilmek isterler. Geliştirdikleri faaliyetler hakkındaki bilgileri de raporda görmek isterler.

Denetlenen Faaliyet ile Sorumlu Olan Yönetici: Raporda risklerin neler olduğu, olası risklerinin neden mevcut olduğu, olası risklerin tehlikesini ve riskin nasıl yönetildiğini bilmek isterler. Ayrıca faaliyet içerisinde nelerin iyi yapıldığını da bilmek isterler.

Denetlenen Şirkette Faaliyetleri Yerine Getiren Personel: Yerine getirmekte oldukları faaliyetleri iyileştirmek, etkinlik ve verimliliğini arttırmak amacı ile iç denetim raporunda belirtilen önerileri faaliyetleri yerine getirirken uygularlar. Düzeltici faaliyetlerin nasıl yerine getirilebileceğini bilmek isterler.

Üst Yönetim: Raporda risklerin neler olduğu, olası risklerin neden mevcut olduğu, olası risklerin tehlikesini ve riskin nasıl yönetildiğini bilmek isterler. Faaliyetlerin ayrıntılarını bilmek istemezler. Yönetim sadece mevcut sorunu giderici değil, diğer faaliyetlere de uygulanabilecek temel bir çözüm önerisi bilmek ister. Yani iç denetçilerin işletme boyutunda ortaya çıkabilecek riskleri önceden uyarılmalarını isterler.

İç Denetim Yöneticisi de Dahil İç Denetim Fonksiyonundan Sorumlu Yönetim: Risk değerlemesi, denetim planlaması, eleman değerlemesi gibi çeşitli nedenlerle raporla ilgilenirler.

Yönetim Kurulu: Yönetim kurulu risk değerlemesi yapmak amacıyla raporla ilgilenir. Raporda risklerin neler olduğu, olası risklerin neden mevcut olduğu, olası

risklerin tehlikesini ve riskin nasıl yönetildiğini bilmek isterler. Faaliyetlerin ayrıntıları ile genelde ilgilenmezler.

1.2.12. İzleme

İzleme süreci, iç denetim raporunda belirtilen tespit ve tavsiyeler üzerine yönetimin aldığı tedbirlerin yeterliliği, etkinliği ve zamanlamasının iç denetçiler tarafından incelenmesidir. İç denetim yöneticisi, rapor edilen tespit veya tavsiyenin önemi, rapor edilen sorunun düzeltilmesi için gereken maliyeti, düzeltici tedbirin yetersiz kalmasının muhtemel etkilerini, düzeltici tedbirin karmaşıklığını ve düzeltici tedbirin uygulanabilmesi için gerekli süreyi dikkate alarak bir takip programı hazırlamalıdır. İç denetim yöneticisi programı hazırlarken kurumun, departmanın veya fonksiyonun risk ve riske maruz kalma olasılığını da dikkate almalıdır. İç denetçiler alınan tedbirlerin, ilgili sonuçları çözüp çözmediğini araştırmalıdır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2004: 299).

Kapanış toplantısında denetçi ve denetlenen faaliyet müdürü tarafından düzeltici faaliyetlerin yerine getirilme zamanı belirlenmiş olmalıdır. Bu süre sonunda iç denetçi aksaklıkların ve problemlerin giderilmiş olduğundan emin olmalıdır. Bunun için denetçi riskin boyutuna göre denetlenen bölümlere özel ziyaretler yaparak ilgili faaliyetlerin düzeltilmiş olup olmadığını inceleyebilir veya ilgili bölümden aksaklık ve problemlerin giderildiğine dair bir yazı veya belge talep edebilir (Güleç, 2000: 72).

2. BÖLÜM: 5018 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İÇ DENETİM

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu doğrultusunda işleyen kamu mali yönetim sistemi, 1999 yılının aralık ayında yapılan Helsinki Zirvesi'nde Türkiye'nin AB'ye uygun bir aday olduğunun açıklanması ile değişikliğe uğramıştır. AB-Türkiye arasındaki ilişkinin boyutu değişmiş ve Türkiye'nin birliğe üye olabilmesini sağlayacak koşulların hazırlanması için gerekli yeni bir döneme girilmiştir. Helsinki Zirvesi'nden sonra 2000 yılı aralık ayında yapılan Nice Zirvesi'nde, Türkiye'nin Katılım Ortaklığı Belgesi (KOB) onaylanmış ve 2001 yılının mart ayında AB Resmi Gazetesinde yayınlanmıştır. Türkiye'nin AB katılması konusundaki temel koşulları belirleyen belgede, Türkiye'nin üyelik için yerine getirmesi gereken kısa ve orta vadeli yükümlülükler belirtilmiştir. Bu kapsamda iç ve dış mali kontrol için yasal çerçevenin tamamlanması, iç denetim faaliyetlerinin koordine edilmesi için yürütme bünyesinde merkezi bir organın kurulması, harcamacı kuruluşlar bünyesinde iç denetim ünitelerinin kurulması ve iç denetçilerin merkezi ve ademi merkezîyetçi seviyede kontrol için fonksiyonel bağımsızlıklarının sağlanması konuları Türkiye'nin ulaşması gereken hedefler olarak sıralanmıştır (Gösterici, 2006: 177).

Stand-by anlaşması uyarınca verilen niyet mektuplarında mali kontrol mekanizmalarının yeniden yapılandırılması, Sayıştay tarafından yapılan ön kontrolün kaldırılarak, iç denetim ve ön kontrol faaliyetlerinin idarelerce yerine getirilmesi öngörülmüştür. AB müktesebatının üstlenilmesine ilişkin hazırlanan Ulusal Programda kamu kurumlarının bütününe kapsayacak bir kontrol mekanizmasının oluşturulacağı ve iç denetim birimlerinin kurulacağı belirtilmiştir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken bütçenin hazırlanması ile ilgili maddeleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanununun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile bir yıl ertelenmiştir. Kanun, 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde

Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan değişikliklerle 01.01.2006 tarihinden itibaren tümüyle yürürlüğe girmiş ve çıkarılması gereken ikincil mevzuatın bir kısmı bugünkü tarih itibarıyla yayımlanmış bulunmaktadır. 5018 Sayılı Kanunun birçok maddesinde değişiklik öngören 5436 Sayılı Kanun 22.12.2005 tarihinde kabul edilerek 24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış ve iki maddesi dışında 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.1. 5018 SAYILI KANUN'UN AMACI VE KAPSAMI

Çağdaş devlet anlayışı ile kamu kaynaklarının rasyonel kullanımı meselesi gündeme gelerek, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması anlayışı hâkim kılınmıştır. Bu doğrultuda kamu mali yönetim anlayışında mali kontrol ve iç denetim sisteminin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle AB'ye aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin oluşturulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak da iç denetim sistemi ülkelerin kanunlarında ve mevzuatlarında yer almaya başlamıştır. Ülkemizde de iç denetim kavramı 5018 sayılı Kanun'da yerini almıştır. 5018 sayılı Kanun ve ilgili yönetmeliklerde iç denetim Türk Kamu Yönetimi Sistemine dahil edilmiş ve kurumların iç işleyişlerinde uygulanan teftiş ve denetim faaliyetleri yeniden yapılandırılmıştır. İç denetim ile ilgili mevzuat üç düzeyde oluşturulmuştur. Birinci düzey mevzuat 5018 sayılı kanundur ve iç denetim bu kanunun 63 ile 67'nci maddeleri arasında düzenlenmektedir. Bu kanunda iç denetim tanımlanmakta, denetimin kimler tarafından yapılacağı ve sonuçlandırılacağı belirtilmektedir. İkinci düzey mevzuat yönetmelik ve kadro tahsis kararlarıdır. Üçüncü düzey mevzuat ise İDKK tarafından yayımlanan ilkeler ve tebliğlerdir (Şahin, 2008: 291).

5018 sayılı kanunun 1. maddesine göre; kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarında belirlenen stratejiler ve hedefler paralelinde, kamu kaynaklarının kazanılmasında ya da kullanılmasında, etkili, ekonomik ve verimli olabilmek için hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı gerçekleştirebilmek amacıyla kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini kamu bütçesinin hazırlanmasını ve uygulanmasını ve tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü sağlamak amacıyla

gerçekleştirilmesidir. Bu ifade ile kanunun amacı açık ve net bir şekilde ortaya konmuştur. Bu kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar. Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tabidir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesinde; “Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dâhil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur” ifadesi ile iç denetimin kapsamı belirlenmektedir. Bu kapsamda iç denetim alanı

- Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,
- İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,
- Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesini içerir.

2.2. 5018 SAYILI KANUN’DA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

5018 sayılı Kanununun 55. maddesinde iç kontrol sistemi açıklanarak, iç kontrolün tanımı verilmiştir. 55. maddede belirtildiği üzere iç kontrol; idarenin amaçlarına,

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

İç kontrolün koordine edilip uyumlaştırılması konusundan sorumlu birim Maliye Bakanlığı'na belirlenmiştir. 5018 sayılı kanun, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemleri belirleme, geliştirme ve uyumlaştırma fonksiyonunu Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Merkezi İç Kontrol Uyumlaştırma Birimine verilmiştir. Kanunun 56. ve 57. Maddelerinde ise iç kontrolün amaçlarına, yapısına ve işleyişine yer verilmiştir.

5018 sayılı kanunun 56. maddesinde iç kontrol sisteminin amaçları:

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.

5018 sayılı kanunun 57. maddesinde iç kontrol sisteminin yapısı ve işleyişiyle ilgili olarak, “Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur. Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının

ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır” ifadesi yer almaktadır.

63 üncü madde de iç denetim faaliyetinin tanımı yapılmıştır (24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete): “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomik, etkinlik ve verimlilik esasına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarenin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilebilir. İç denetim iç denetçiler tarafından yapılır.”

2.3. 5018 SAYILI KANUNA GÖRE İÇ DENETÇİNİN GÖREVLERİ

Kanunun 64 üncü maddesinde “iç denetçinin görevleri” başlığı altında iç denetçinin görev tanımı yapılmış ve yerine getirmesi gereken görevler sıralanmıştır. İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,

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

İç denetçiler bu görevleri, İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak yerine getirmektedir (Madde 64., 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete). Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

65'nci madde iç denetçi olarak atanacak olanların taşınması gerekli şartlar ve atanan iç denetçilerin tabi tutulacağı eğitim programı, programın içeriği, süresi ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar hakkında bilgi vermektedir (Madde 65., 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete). İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşınması gerekir:

- İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak,
- Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak,
- Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşınmak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali 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 Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirlenir.

66'ncı madde iç denetim faaliyetlerini yürütmekle yetkili organ olana İDKK hakkında bilgi vermektedir. Kurul üyelerinin seçilmesi, atanması, sahip olması gerekli nitelikler, kurulun çalışma usul ve esaslarına ilişkin açıklamalar yapılmaktadır(Madde 66., 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete).

İç denetim kavramını kapsayan kanunun son maddesi olan 67 nci madde de İDKK'nın görevleri sıralanmaktadır (Madde 67., 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete). İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.

- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

2.4. 5018 SAYILI KANUNLA İLGİLİ DENETİM FAALİYETLERİNİN YAPISI

5018 sayılı yasa ile meydana getirilen düzenlemelerde genel yönetim dâhilindeki idarelerin bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasını kapsayacak şekilde bütçe türleri;

- Merkezi yönetim bütçesi,
- Sosyal güvenlik kurumları bütçeleri,
- Mahalli idareler bütçeleri, olarak düzenlenmiştir.”

5018 sayılı yasadaki sorumlular şöyle sıralanmıştır; siyasi açıdan bakanlar ve idari açıdan üst yöneticiler bulunmakla beraber yanında harcama sürecinde idari ve mali açıdan;

- Harcama yetkilisi,
- Mali kontrol yetkilisi,
- Gerçekleştirme görevlileri,
- Muhasebe yetkilisi, şeklinde sayılmıştır (Arslan, 2004).

5018 sayılı Kanun kamu varlık ve imkânlarının etkili, ekonomik ve verimli bir biçimde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap vermeyi kolaylaştırmak ve mali saydamlığı gerçekleştirmek üzere, kamu mali yönetiminin bünyesini ve fonksiyonlarını, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünün gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. Bu yasayla, 1050 sayılı Kanundan artı olarak mali

yönetim yapısı da ele alınmakta düzenlenmektedir. 1050 sayılı Kanunda esas olarak mali usul düzenlenmekte, mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmaktaydı (Saraç, 2005: 27).

2.4.1. 5018 Sayılı Kanun'da Adı Geçen Yetkili ve Sorumlular

Üst Yönetici: Sistemi kurmak, geliştirmek ve gözetmek,

Mali Hizmetler Birimi: Sistemin kurulması, geliştirilmesi, gözetilmesi çalışmalarını yürütmek, üst yöneticiye önerilerde bulunmak ve ön mali kontrolü yapmak,

Harcama Yetkilisi: Harcama talimatı vermek, iç kontrol ve ön mali kontrolü uygulamak ve süreç kontrolünü izlemek,

Gerçekleştirme Görevlisi: Harcama talimatı üzerine gideri gerçekleştirmek ve süreç kontrolünü uygulamak,

Muhasebe Yetkilisi: Ödemelerde kontrol yapmak, muhasebe kayıtlarını usulüne ve standartlara uygun bir şekilde tutmak, muhasebe işlemleri ve raporların saydamlığını sağlamaktır.

İç Denetçi: İdarelerin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek(Başpınar, 2009).

2.4.1.1. Bakan

Yürürlükten kaldırılan 1050 sayılı kanunda, Bakanları kendi bütçelerinin ita amirleri, ita amirini ise; devletin sunmuş olduğu hizmete dair giderlerin karşılanması ile alakalı yazılı emir ve izin veren yetkili merci olarak tanımlamıştır. Diğer bir ifadeyle bütçe kanunu ile Bakanlıklara tahsis edilen ödeneğin harcama yetkisi bakanlara aittir. 5018 sayılı yasa ile bu yetki harcama yetkililerine verilmiştir. 5018 sayılı kanunun 10. maddesine göre; bakanlar, hükümetin almış olduğu kararlara uygun hareket etmek durumunda ve diğer bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı ilgili ve ilişkili kuruluşların belirlemiş olduğu politikalar ile bütçelerinin kalkınma planları, yıllık programlarına uygun olarak düzenlenmesi ve uygulanmasından bu konuda diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliği sağlamaktan sorumludurlar. Bakanlar, kamu kaynaklarının

etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakan ve TBMM'ne karşı sorumludurlar. Bakanlar, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlık ve sorumlulukları ve yıllık performansı hakkında her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirir.

2.4.1.2. Üst Yönetici

1050 Sayılı Kanunda yer almayan, 5018 sayılı Kanunla “üst yönetici” kavramı getirilmiştir. Kanununun 11. maddesine göre, üst yönetici, bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı, Milli Savunma Bakanlığında ise Bakandan meydana gelmektedir. 5018 sayılı Kanuna göre Sayıştay hesap yargısında üst yöneticilerin doğrudan bir mali sorumlulukları bulunmamaktadır (Hepaksaz, 2007).

Üst yöneticiler, idarelerinin belirlemiş olduğu politikalara ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet mecburiyetlerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının engellenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesinden, izlenmesinden ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar (Kesik, 2005: 94). 5018 sayılı kanununun 11. Maddesine göre; Üst yöneticiler sayılan sorumlulukların gereklerini;

- “Harcama yetkilileri,
- Strateji Geliştirme Başkanlığı (Mali hizmetler birimi),
- İç denetçiler,
- Muhasebe yetkilisi, aracılığıyla yerine getirirler.”

2.4.1.3. İç Denetçi

5018 sayılı Kanununun 64. maddesinde, iç denetçinin görevleri sayılmaktadır. Söz konusu madde uyarınca iç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirecektir:

- “Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans
- Programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.”

Kamu kuruluşlarında sertifika sahibi iç denetçiler görev almaktadır. Kanunun 65. maddesine göre; Maliye Bakanlığınca verilen iç denetçi aday eğitim bitiminde yapılan yazılı sınavda başarılı olanlara, aldıkları puanı gösteren (A-1) düzeyinde kamu iç denetçi sertifikası verilir.

Kanunun geçici maddelerine göre iç denetçi olarak atanarlara da, atandıkları tarihten itibaren geçerli olmak üzere (A-1) düzeyinde kamu iç denetçi sertifikası verilir. Kamu iç denetçi sertifikası (A-1) den başlamak üzere sırayla (A-2), (A-3) ve (A-4) düzeyine kadar derecelendirilir. Kamu iç denetçi sertifikası, iç denetim birimi yöneticisinin teklifi ve üst yöneticinin onayıyla, birim yöneticisinin olmadığı durumda direkt olarak üst yönetici tarafından derecelendirilir. İç denetim birim yöneticisinin sertifika derecelendirmesi doğrudan üst yönetici tarafından yapılır. Kamu iç denetçi sertifikasına sahip iç denetçilerin ilk sertifika derecelendirmeleri, fiili görev süresinin beşinci yılının sonunda yapılır. İkinci ve takip eden sertifika derecelendirmeleri ise üçer yıllık dönemler halinde yapılır. Derecelendirme döneminin tespit edilmesinde iç

denetçilikte fiilen harcanan vakitler dikkate alınır. Uluslararası geçerliliği olan CIA (Certified Internal Auditor), CISA (Certified Information System Auditor), CCSA (Certified Control Self Assessment) ve CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifikalardan birini alan iç denetçiye bir defaya mahsus olmak üzere, üçüncü fıkrada belirtilen sürelerle bakılmaksızın bir üst derece sertifika verilir. Bu şekilde bir üst derece sertifika verilen iç denetçilerin, ilk sertifika derecelendirmeleri de beşinci yılın sonunda yapılır.

2.4.1.4. *Harcama Yetkilisi*

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Genel yönetim dahilindeki kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı yapılarında harcama yetkililerinin vazife ve mevki itibarıyla tespitine ve harcama yetkisinin devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Harcama yetkilileri bütçede belirlenen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle, ödenek ayrılan harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek miktarında harcama yapabilir. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu kanun kapsamında yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur(Kaya, 2005: 87).

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak belirlenmiştir. Harcama yetkilileri, harcama direktiflerinin bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve 5018 sayılı kanun kapsamında gerçekleştirmeleri gereken diğer işlemlerden sorumlu tutulmuşlardır. Harcama yetkilileri bütçede belirlenen ödenekleri tutarında, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama gerçekleştirebilmektedir. Bütçelerden harcama meydana gelebilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkün hale gelmektedir. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir

ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır(Kuluçlu ve Hepaksaz, 2009: 115-116).

2.4.1.5. Gerçekleştirme Görevlisi

Gerçekleştirme görevlileri, kamu mali yönetiminde bir giderin meydana gelmesinde pay sahibi olan ve Sayıştay'a karşı mali sorumlulukları bulunan kamu görevlileridir. Devleti yükümlülük altında bırakacak bir idari işleme başlanmasından sonraki işlemler, giderin gerçekleştirilmesi aşamasını içermektedir(Tosun ve Cebeci, 2008: 99).

31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete 3. mükerrer resmi gazete yayımlanan Harcama Belgeleri Yönetmeliğine göre; gerçekleştirme görevlileri harcama yetkililerinin vermiş olduğu harcama talimatı üzerine;

- “Mal ve hizmetin alınması,
- Teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması,
- Ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması,
- Ödeme emri belgesinin düzenlenmesi,
- Ödeme emri belgesi ve eki kanıtlayıcı belgeler, üzerinde ön mali kontrolün yapılması görevlerini yürütürler.”

2.4.1.6. Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe Yetkilisinin Görevleri;

- “Muhasebe hizmetlerini yapmak,
- Ödeme aşamasında kontrol,
- Emanete alma ve emanetten belli sıraya göre ödeme, olarak sayılabilir.”

Muhasebe yetkilisinin hesap vermesi; tutulan defter ve kayıtlar ile bunların dayanağı olan belgelerin muhafaza ve Sayıştay denetimine ibraz edilmesi ile denetim esnasında sorulacak sorulara cevap verilmesi ve gerekli açıklamaların ortaya konmasıdır.(Bayar, 2008: 154).

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- “Yetkililerin imzasını,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlüdür.”

2.4.1.7. Merkezi Uyumlaştırma Birimi

İç kontrol alanındaki merkezi uyumlaştırma fonksiyonu Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın iç kontrol alanına ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi aşağıda belirtilen fonksiyonlar çerçevesinde yürütülmektedir(Aksoy, 2008).

- “Düzenleme Yapmak: Merkezi Uyumlaştırma Biriminin iç kontrol sistemini kurmak amacıyla iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemleri belirleme görevi ve buna ilişkin mevzuatı hazırlama görevi bulunmaktadır.
- İç kontrol sistemini izlemek: İdarelerde uygulanacak sistemleri uyumlaştırmak amacıyla, merkezi uyumlaştırma biriminin iç kontrol ve ön mali kontrol sistemini idarelerden rapor ve bilgi alarak izlemek, değerlendirmek ve uyumlaştırmak görevi bulunmaktadır.
- Eğitim: İç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesini sağlamak üzere merkezi uyumlaştırma biriminin eğitim programlarını hazırlama, eğitimcilerin eğitimini gerçekleştirme, ilgili kişi ve idareleri bilgilendirme konusunda rolü bulunmaktadır.
- Yönlendirme ve Koordinasyon: Merkezi Uyumlaştırma Biriminin idareler arasında koordinasyonu sağlamak, rehberlik etmek ve idareleri yönlendirmek görevleri de bulunmaktadır.
- İşbirliği: Maliye Bakanlığı'nın uluslararası standartlar uyarınca, iç kontrol merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Sayıştay ve kamu idareleri ile işbirliği fonksiyonunu da yerine getirmesi gerekmektedir.”

2.4.1.8. *Strateji Geliştirme Başkanlığı*

5436 sayılı kanun ile kurulan Strateji Geliştirme Başkanlıkları, anılan kanunun 15. maddesinde sayılan görevler ile 5018 sayılı kanunun Mali Hizmetler Birimi başlıklı 60. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen görevleri yapmakla yükümlüdür. Kamu idarelerinde strateji geliştirme başkanlıkları mali hizmetler birimi şeklinde görev alırlar. Mali hizmetler biriminin yapısı teşkilat kanunlarında gösterilir.

5436 sayılı Kanunun 15. maddesinde belirtilen görevleri;

- a) “Ulusal kalkınma strateji ve politikaları, yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde idarenin uzun ve orta vadeli strateji ve politikalarını belirlemek, amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- b) İdarenin görev alanlarına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek ve bu kapsamda verilecek diğer görevleri yerine getirmek,
- c) İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek, yorumlamak,
- d) İdarenin görev alanına giren konularda hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek, kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkinliğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak,
- e) Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek,
- f) İdarede kurulmuşsa Strateji Geliştirme Kurulunun sekretarya hizmetlerini yürütmek,”

5018 sayılı kanunun, 5436 sayılı Kanunun 7. maddesiyle değişik 60. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen görevleri;

- a) “İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek,
- b) İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,

c) Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak,

d) Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak,

e) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek,

f) Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek,

g) Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak,

h) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır veya taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek,

i) İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak,

j) İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak,

k) Mali Kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak,

l) Ön mali kontrol faaliyetlerini yürütmek,

m) İç kontrol sisteminin kurulması standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak,”

2.4.1.9. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

5018 sayılı Kanunun 67. maddesi uyarınca, İDKK’ nın görevleri şunlardır:

a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama ölçütlerini tespit etmek, denetim rehberlerini oluşturmak ve geliştirmek.

b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile gerektiğinde işbirliğine açık olmak.

d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önüne geçilmesi ve tekrarlanmaması için önerilerde bulunmak.

e) Risk faktörünün yoğun olduğu yerlerde iç denetçilere program dışı özel denetim gerçekleştirilmesi için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.

f) İç denetçilerin eğitim programlarını oluşturmak.

g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında çıkabilecek sorunların çözülmesine katkı sağlamak.

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 belirlenerek idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi ihtiyacı olup olmadığına karar vermek.

j) İç denetçilerin atanması ile alakalı başka yollar tespit etmek.

k) İç denetçilerin uymaları gereken etik kuralları oluşturmak.

l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek şeklinde belirlenmiş görevleri yürütmektedir.

3. BÖLÜM: 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NA GÖRE KAMU KURULUŞLARINDA OLUŞTURULAN İÇ DENETİM BİRİMİNİN FONKSİYONLARI VE ETKİNLİĞİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre kamu kurumlarında oluşturulan iç denetim birimlerinin etkinliğini araştırmaya yönelik araştırmanın amacı, önemi, sınırlılıkları, yöntemi ve araştırmadan elde edilen bulgular yer almaktadır.

3.1. LİTERATÜR TARAMASI

Sarıkaya (2008), iç denetimin kamu harcamaları yapılırken meydana gelen hatalar ya da usulsüzlükler ve performans göstergelerine ve faaliyet amacına ulaşma konusunda ortaya çıkabilecek problemlerin önceden önlenmesinin birincil amaç olduğundan söz etmiştir. Bunların önlenmesinde öncelikle kural, kurum ve işleyiş boyutunda daha rasyonel düzenlemelerin önleyiciliği hususu önemlidir. İç denetiminin olduğu bir süreçte, bulunan dönemde hesap edilmeyen veya hesap edilse dahi bilgisizlik, dikkatsizlik, hata, kasıt vs. durumlarla konusu suç teşkil eden durumlara öncesinde önlem alınabilecektir. Bu yönleri ile iç denetimin, kamu harcamalarındaki geleneksel denetimden ayrıldığını belirtmiştir.

Mehri (2012)'nin çalışmasında iç denetçilerin mesleki yeterlilik ve deneyimlerinin yüksek olması gerektiği konusunda cevaplar alınmış, ulusal ve uluslararası sertifikaların uluslararası uyumu sağlayacağı konusunda çıkarımlar yapılmıştır. Modern organizasyonlarda iç denetim faaliyetleri, güvence sağlama ve danışmanlık etme şeklinde iki önemli işlevi yerine getirmek suretiyle kuruma artı değer kattığı söylenmiştir.

Akçay (2013) çalışmasında, iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi ile iç denetimin etkinliğini etkileyen unsurları araştırmıştır. Araştırma sonuçlarına göre iç denetim görevini üstlenenlerin ve diğer çalışanların iç denetim konusunda çeşitli eğitime tabi tutulması, iç kontrol alanında bilinçlendirilmesi, deneticilerin kendilerini ve değişen risk gruplarını sürekli güncellemesi ile kurumlarda yetki devri gibi işlemlerin çok fazla uzun süre almaması gerektiği sonuçlarına ulaşmıştır.

Akçay (2014) çalışmasında kamu kurumlarında iç denetim yapılanma süreci, organizasyon ve mevzuat konularını değerlendirmiştir. Araştırmada önemli görülen hususlar muhasebe, nakit yönetimi, bütçeleme, kamu mali yönetimi ve denetimi hususlarının iç denetimi devreye sokarak daha etkin ve şeffaflaşacağını belirtmiştir. Araştırma sonucunda iç denetim mevzuatının Avrupa benzerleriyle yakın durumda olduğu, geliştirildikçe etkinleşeceği, faaliyet sonuçlarına daha etkin katkılarda bulunacağı tespit edilmiştir.

Bilge ve Daşkaya (2015) çalışmalarında, iç denetimin yolsuzlukları önleme ve güvence ve denetim hizmeti olarak görüldüğünü tespit etmişlerdir. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetimin yapısında ki yerinin ve rolünün yetersiz olduğu görülmüştür. İç denetçilerin üst yöneticilerden yeterli desteği alamadıkları sonucuna varılmıştır.

Yereli ve Ünal (2012) yaptıkları çalışmalarında, yerel yönetimlerde iç denetimin temel sorunları üst yöneticilerin iç denetime olan ilgisizliği, iç denetim kadrolarına atama yapılmaması, iç denetim ile birimler arası işbirliği eksikliği, iç denetçilerin kurumu ifşa edenler olarak görülmesi, iç denetçilere görevleri kapsamında yer almayan görevler verilmesi, iç denetim ve teftiş kurulları görev çakışması, iç denetimin bağımsızlığı ile ilgili sorunlar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Üst Ölçekli Yapı Sorunu, iç denetim ve dış denetim arasında işbirliği eksikliği, iç denetimin etkin bir izleme sistemine sahip olmaması şeklinde sıralanmıştır.

Acar ve Şahin İpek (2014)'in araştırmalarına katılan iç denetçiler, idarelerinde üst yönetim desteğinin yeterli olduğunu belirtmelerine karşın fonksiyonel bağımsızlık ve operasyonel birimlerin farkındalığının yetersiz olduğunu söylemişlerdir. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun işlevselliğini genel olarak olumlu değerlendirmelerine karşın, kurulun idari ve mali açıdan yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. Ankete katılan iç denetçiler, Kurulun üst yönetici ile ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümünde yeterli olacağına inanmamaktadır. Çalışmada fonksiyonel bağımsızlığın sağlanması ve kurumsal farkındalığın artırılması için iç denetim birimleri ve birim başkanlıkları statüsünün yeniden düzenlenmesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun işlevselliğinin sağlanması için fonksiyonel ve hukuki yapısının değiştirilmesine ilişkin öneriler getirilmiştir.

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI, ÖNEMİ VE SINIRLILIKLARI

Bu çalışmada, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre kamu kuruluşlarında oluşturulan iç denetim biriminin fonksiyonları ve etkinliğinin araştırılması amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kapsamında fonksiyonları belirlenmiş olan iç denetim biriminin görev ve sorumlulukları çerçevesinde, iç denetim birimlerinin fonksiyonlarının etkinliğinin ortaya konarak, iç denetimin etkinliğinin artırılmasına yönelik önerilerde bulunulması açısından önem arz etmektedir.

Araştırmaya Türkiye'de kamuda görev yapan iç denetçiler dâhil edilmiştir. Araştırma dönüş yapılan anketlerle sınırlıdır.

3.3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

3.3.1. Evren Örneklem

Türkiye’de çeşitli kamu kuruluşlarında çalışan ve 07.12.2016 tarihi itibariyle İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kamu idarelerindeki iç denetçi sayıları incelenmiş ve toplam kadro sayısı 2075 olarak hesaplanmıştır. Bu kadrolardan 910 adedinin dolu kadro olduğu görülmüştür. Söz konusu dolu kadrolarda görev yapan iç denetçilerden 450’sine elektronik posta yoluyla ulaşılmış ve gelen cevaplar arasından 100 kişinin verilerinin tam olması sebebiyle de araştırma 100 kişi üzerinden değerlendirilmiştir.

3.3.2. Veri Toplama Araçları

Verilerin toplanmasında Cohen ve Sayag’ın “The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations” isimli makalesindeki ölçek Türkçeye çevrilerek geçerlilik güvenilirlik analizi yapılarak kullanılmıştır. İletişim bilgilerine ulaşılan iç denetçilere yaklaşık on günlük zaman aralıklarıyla anket formu gönderilmiştir. Anket formlarından yeterli dönüt alınması yaklaşık iki ay gibi bir süreyi almıştır.

3.3.3. Verilerin Analizi

Araştırmadaki veriler SPSS 22 programına girilerek kodlanmıştır. Ölçeğin alt boyutlarını belirlemek için faktör analiz yapılmıştır. Ölçek alt boyutları ile sosyo demografik değişkenler arasındaki farklılaşma durumunu tespit etmek için hipotez testleri kullanılmıştır.

3.4. BULGULAR

Araştırma verilerinin analizinin sürecinde öncelikle sosyo-demografik faktörlerin dağılımı incelenmiş ve raporlanmıştır. Sonrasında ölçek alt boyutları ile sosyo-demografik değişkenler arasındaki farklılaşmanın incelenmesi için hipotez testleri

kullanılmıştır. Araştırma ölçeğimizde bulunan iç denetçilere yöneltilen 37 adet sorunun faktör ayrımı başlıkları altında toplanması amacıyla veri setine ait Barlett Testi ve KMO değerleri ölçümleri yapılmıştır. (Tablo 4) Ortaya çıkan KMO değeri 0,818 olarak hesaplanmış ve 0,50 oranından büyük olduğu için veri setinin faktör analizine uygun olduğu tespit edilmiştir. Faktör analizi yamaç eğim grafiği (Scree Plot) çizilmiş ve grafiğin 4. Faktörden sonra eğimini önemli ölçüde kaybetmeye ve X eksenini ile paralellik seviyesinin arttığı görülmüştür.(Şekil 1) Ayrıca bu dört faktör toplam varyansın %50' sini açıklayabilmektedir.(Tablo 5)

Genel Demografik Özelliklerin Dağılımı: Araştırmaya katılanların nitel demografik özellikleri tablo 1'de sunulmuştur. Bu bilgilere göre araştırmaya katılanların %19'u kadın, % 81'i erkektir. % 89'u evli, % 11'i bekârdır. % 63'ü lisans, % 31'i yüksek lisans, % 6'sı doktora mezunudur. % 26'sı A1, % 34'ü A2, % 33'ü A3, % 7'si A4 İç Denetçilik sertifikasına sahiptir.

Tablo 1. Genel Demografik Özelliklerin Dağılımı (Nitel)

		n	%
Cinsiyet	Kadın	19	19,0
	Erkek	81	81,0
	Toplam	100	100,00
Medeni Hal	Evli	89	89,0
	Bekâr	11	11,0
	Toplam	100	100,00
Eğitim	Lisans	63	63,0
	Yüksek Lisans	31	31,0
	Doktora	6	6,0
	Toplam	100	100,00
İç Denetçilik sertifikası seviyesi	A1	26	26,0
	A2	34	34,0
	A3	33	33,0
	A4	7	7,0
	Toplam	100	100,00
Çalıştığınız kurum	Belediye	23	23,0
	Bakanlık	36	36,0
	Üniversite	41	41,0
	Toplam	100	100,00

Araştırmaya katılanların nicel demografik özellikleri tablo 2’de sunulmuştur. Bu bilgilere göre araştırmaya katılanların yaşları 32 ile 63 arasındadır. Meslekte geçirilen süreleri en çok 10 yıldır. Kurumlarda çalışılan toplam iç denetçi sayısı 1 ile 17 arasında değişmektedir. Denetiminden sorumlu olunan birim sayısı 10 ile 50.000 arasında değişmektedir.

Tablo 2. Genel Demografik Özelliklerin Dağılımı (Nicel)

	Ort±SS	Min	Mak
Yaş	44±7	32	63
Meslekte geçirilen süre	6,51±3,24	0	10,33
Kurumuzda çalışan toplam İç Denetçi sayısı	7±5	1	17
Denetiminden sorumlu bulunduğunuz toplam birim sayısı	1048±7029	10	50.000

Ankete Verilen Yanıtların Dağılımı: Anketlerden elde edilen verilerin analizi sonucunda sorulara verilen cevapların dağılımı tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. Ankete Verilen Yanıtların Dağılımı

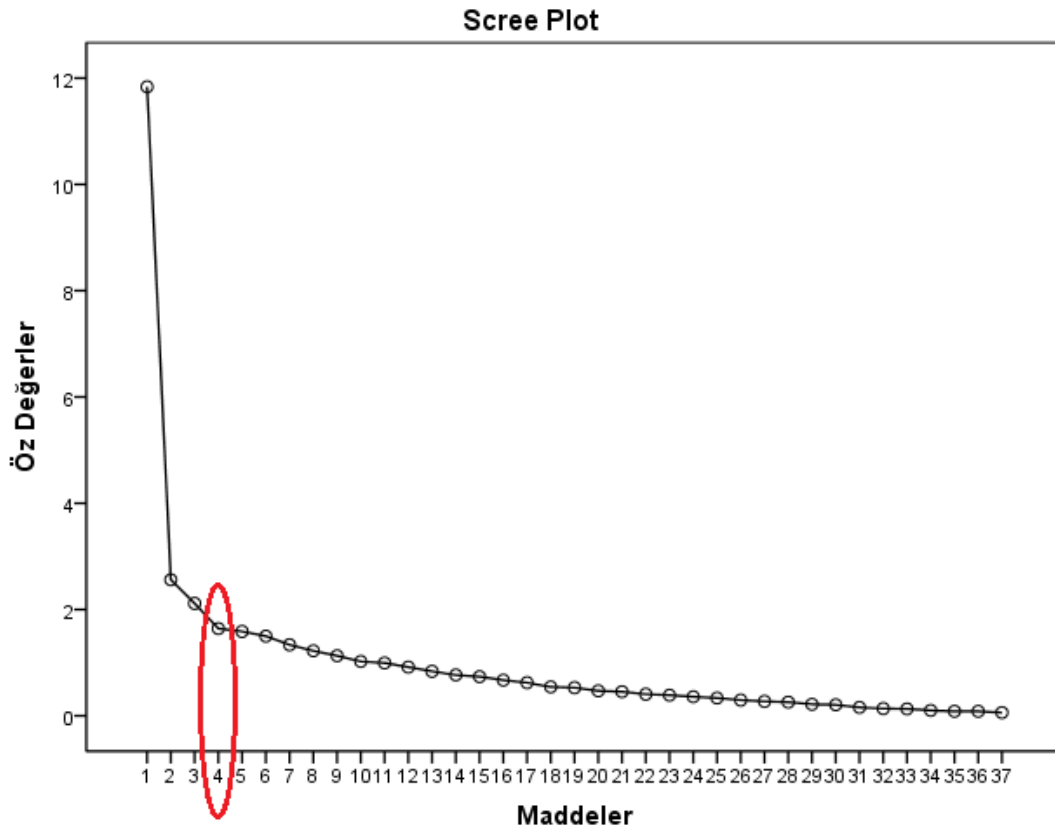
Maddeler		Kesimlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesimlikle Katılıyorum
1	İç denetim örgüt içindeki faaliyet veya kontrol sistemlerindeki sorunlar hakkında bilgi sağlar.	-	3(3)	4(4)	36(36)	57(57)
2	İç denetim çalışma ve faaliyetleri, çalıştığım birimle ilgili beklentilerimi karşılar.	2(2)	8(8)	32(32)	33(33)	25(25)
3	Denetlenmiş konular incelenirken, etkinlik, performans ve tasarruf ile ilgili konular da incelenir.	2(2)	7(7)	30(30)	34(34)	27(27)
4	İç denetim örgütün ihtiyaçlarının farkındadır, bu ihtiyaçlara karşı duyarlıdır ve buna göre çalışır.	2(2)	5(5)	23(23)	40(40)	30(30)
5	Yönetici pozisyonundaki kişiler tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi denetlenenler tarafından olumlu karşılanır.	6(6)	22(22)	33(33)	32(32)	7(7)
6	Operasyonel pozisyonundakiler tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi denetlenenler tarafından olumlu karşılanır.	5(5)	19(19)	42(42)	30(30)	4(4)
7	Bağımsız denetçiler ve diğer dış yetkililer tarafından yapılan İç Denetim raporlarının değerlendirilmesi olumludur.	3(3)	7(7)	29(29)	42(42)	19(19)
8	Denetim komitesi tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi olumludur	2(2)	11(11)	41(41)	34(34)	12(12)
9	İç denetim riskleri tanımlar ve kontrol sistemlerini düzgün bir şekilde değerlendirir böylelikle koruyuculuk yapar.	2(2)	5(5)	6(6)	37(37)	50(50)
10	İç denetim, tepe yönetimin dikkatini iç denetim tarafından denetlenen konulara çekerek bu konulara yoğunlaşmasını sağlar.	2(2)	6(6)	19(19)	41(41)	32(32)
11	Denetlenecek konulara riskler belirlenip, sınıflandırılıp, uygun risk seviyeleri belirlendikten sonra karar verilir.	-	4(4)	9(9)	44(44)	43(43)
12	Örgütteki tüm kontrol ve denetleme faaliyetleri iç denetim tarafından veya iç denetim ve bağımsız denetim ile birlikte yapılır.	12(12)	19(19)	25(25)	31(31)	13(13)
13	İç denetim otonom ve bağımsız bir organizasyon birimidir	5(5)	11(11)	19(19)	36(36)	29(29)
14	İç denetim birimi ve onun çalışanları güvenilirdir ve birlikte hareket ederler.	-	3(3)	13(13)	42(42)	42(42)
15	İç denetim birimi yönetim tarafından değerlendirilir ve toplantılar sırasında değerli katkılar sağlar.	4(4)	8(8)	24(24)	43(43)	21(21)
16	İç denetim çalışanlarının mesleki eğitim ve yeterlilikleri üst seviyededir.	1(1)	7(7)	14(14)	58(58)	20(20)
17	İç denetim örgütteki karar alıcılar için değerli bir veri ve bilgi kaynağıdır	-	5(5)	17(17)	38(38)	40(40)

Maddeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
18	İç denetim tarafından sağlanan bilgiler örgüt faaliyetleri için hayati önem taşır.	1(1)	11(11)	29(29)	35(35)	24(24)
19	İç denetimin örgüte maliyeti sağladığı fayda ve tasarruflardan daha fazladır.	29(29)	23(23)	16(16)	21(21)	11(11)
20	Örgüt gelecekte yönetim pozisyonlarındaki insan kaynağı ihtiyacını karşılayabilecek iç denetim çalışanlarının eğitimi ve gelişmesi için sürekli yatırım yapar.	15(15)	26(26)	31(31)	22(22)	6(6)
21	İç Denetim faaliyetleri bilgisayar ortamındaki veri havuzları ve özel iç denetim yazılımı kullanan modern teknoloji ile yapılır	5(5)	11(11)	17(17)	34(34)	33(33)
22	Onaylanan denetim planlarındaki tüm denetim fonksiyonları bütünüyle uygulanır.	2(2)	10(10)	24(24)	47(47)	17(17)
23	Yıllık denetim için belirlenen ve kabul edilen konulara ek olarak iç denetim birimine başka konuları da dahil etmesi için istekler olur.	2(2)	18(18)	18(18)	41(41)	21(21)
24	İç denetim birimiyle ilgili şikâyetler oldukça azdır.	4(4)	9(9)	14(14)	47(47)	26(26)
25	Denetlenen birim ve kişiler iç denetim biriminin çalışmalarından çok yüksek düzeyde memnuniyet duyarlar.	3(3)	11(11)	41(41)	34(34)	11(11)
26	Denetim faaliyetinin tamamlanması ve denetim raporunun sunulması arasındaki süre çok uzundur.	26(26)	30(30)	19(19)	21(21)	4(4)
27	İç denetim sonucu ortaya çıkan bulgular örgütler için çok önemlidir	1(1)	3(3)	11(11)	50(50)	35(35)
28	İç denetimden elde edilen bulgular her zaman güvenilir verilere ve belgelere dayanır.	1(1)	1(1)	7(7)	46(46)	45(45)
29	İç denetim biriminin önerileri kolayca uygulanabilir.	1(1)	4(4)	26(26)	51(51)	18(18)
30	İç denetim biriminin tespit edilen problemlerin çözümü için yaptığı öneriler pratik ve düşük maliyetlidir.	-	3(3)	25(25)	53(53)	19(19)
31	İç denetim biriminin yaptığı önerilerin sadece küçük bir bölümü uygulanabilir.	41(41)	43(43)	8(8)	7(7)	1(1)
32	İç denetim raporları titiz ve tamdır.	1(1)	3(3)	18(18)	41(41)	37(37)
33	İç denetim raporları açık ve net bir şekilde hazırlanır.	1(1)	2(2)	10(10)	44(44)	43(43)
34	İç denetim raporları giriş bölümü, amaçlar, konular, sonuç ve önerileri içerir.	1(1)	1(1)	10(10)	35(35)	53(53)
35	İç denetim raporları profesyonelce hazırlanmış ve yüksek kalitelidir.	1(1)	3(3)	15(15)	48(48)	33(33)
36	Yönetim karar verme sürecinde iç denetim biriminin rapor ve bulgularından güçlü bir şekilde etkilenir.	5(5)	9(9)	41(41)	38(38)	7(7)
37	İç denetim birimi örgüte maliyetinin üstünde ve ötesinde katkı sağlar.	2(2)	3(3)	19(19)	44(44)	32(32)
Veriler n (%) şeklinde gösterilmiştir.						

Veri Setinin Faktör Analizine Uygunluk Ölçümleri: Veri setinin analizine uygunluğu için yapılan testlerin sonuçları tablo 4 ve şekil 1’de verilmiştir. KMO değeri 0,818 olarak hesaplanmış ve 0,50 oranından büyük olduğu için veri setinin faktör analizine uygun olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4. Veri setine ait Bartlett Testi ve KMO değerleri

Uygulanan Test		Sonuç
KMO		0.818
Bartlett Test	Ki-Kare	2157.27
	p	<0.001



Şekil 1. Faktör analizi yamaç eğim grafiği

Grafikten de görüldüğü gibi dördüncü faktörden sonra yamaç eğim grafiği eğimini önemli ölçüde kaybetmeye başlamaktadır. Yani X eksenini ile paralellik artmaktadır. Bu nedenle faktör sayısı dört olarak belirlenebilir. Ayrıca bu dört faktör toplam varyansın % 50'sini açıklayabilmektedir.(Tablo 5)

Tablo 5. Faktörlerin Toplam Varyans Açıklayıcılıkları

Değişken	Faktör Çıkarılmadan Önceki Özdeğerler			Faktör Çıkarılmadan Sonraki Özdeğerler			Rotasyondan Sonraki Özdeğerler			
	Toplam	%	Kümülatif %	Toplam	%	Kümülatif %	Toplam	%	Kümülatif %	
Boyutlar	1	11,837	31,991	31,991	11,837	31,991	31,991	5,490	14,838	14,838
	2	2,561	6,921	38,912	2,561	6,921	38,912	5,216	14,097	28,935
	3	2,116	5,718	44,630	2,116	5,718	44,630	3,978	10,752	39,687
	4	1,642	4,439	50,069	1,642	4,439	50,069	3,471	9,381	50,069

Dönüştürülmüş Faktör Yükleri Matrisi: Tespit edilen bu dört faktör dönüştürülmüş faktör yükleri matrisinde tablo 6’da görüleceği üzere aşağıdaki şekilde adlandırılmıştır.(Tablo 6).

Tablo 6. Dönüştürülmüş Faktör Yükleri Matrisi

Maddeler	Faktörler			
	1.Faktör: Kuruluşun faaliyetleri ve riskleri ve kontrol sistemleri hakkında değerlendirme	2.Faktör: İç denetimin mesleki nitelik, güvenilirlik ve çalışma şekliyle değerlendirilmesi	3.Faktör: Denetim raporları ve denetim faaliyeti ile ilgili değerlendirmeler	4.Faktör: Denetim sonuçlarının kuruma yansımaları ve uygulama değerlendirmeleri
1	İç denetim örgüt içindeki faaliyet veya kontrol sistemlerindeki sorunlar hakkında bilgi sağlar.	0,541		
2	İç denetim çalışma ve faaliyetleri, çalıştığım birimle ilgili beklentilerimi karşılar.	0,528		
3	Denetlenmiş konular incelenirken, etkinlik, performans ve tasarruf ile ilgili konular da incelenir.	0,670		
4	İç denetim örgütün ihtiyaçlarının farkındadır, bu ihtiyaçlara karşı duyarlıdır ve buna göre çalışır.	0,611		
5	Yönetici pozisyonundaki kişiler tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi denetlenenler tarafından olumlu karşılanır.		0,758	
6	Operasyonel pozisyonundakiler tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi denetlenenler tarafından olumlu karşılanır.		0,702	

Maddeler	Faktörler			
	1.Faktör: Kuruluşun faaliyetleri ve riskleri ve kontrol sistemleri hakkında değerlendirme	2.Faktör: İç denetimin mesleki nitelik, güvenilirlik ve çalışma şekliyle değerlendirilmesi	3.Faktör: Denetim raporları ve denetim faaliyeti ile ilgili değerlendirmeler	4.Faktör: Denetim sonuçlarının kuruma yansımaları ve uygulama değerlendirmeleri
7	Bağımsız denetçiler ve diğer dış yetkililer tarafından yapılan İç Denetim raporlarının değerlendirilmesi olumludur.		0,542	
8	Denetim komitesi tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi olumludur	0,516		
9	İç denetim riskleri tanımlar ve kontrol sistemlerini düzgün bir şekilde değerlendirir böylelikle koruyuculuk yapar.	0,668		
10	İç denetim, tepe yönetimin dikkatini iç denetim tarafından denetlenen konulara çekerek bu konulara yoğunlaşmasını sağlar.	0,604		
11	Denetlenecek konulara riskler belirlenip, sınıflandırılıp, uygun risk seviyeleri belirlendikten sonra karar verilir.	0,538		
12	Örgütteki tüm kontrol ve denetleme faaliyetleri iç denetim tarafından veya iç denetim ve bağımsız denetim ile birlikte yapılır.			0,623
13	İç denetim otonom ve bağımsız bir organizasyon birimidir			0,539
14	İç denetim birimi ve onun çalışanları güvenilir ve birlikte hareket ederler.		0,438	
15	İç denetim birimi yönetim tarafından değerlendirilir ve toplantılar sırasında değerli katkılar sağlar.			0,455
16	İç denetim çalışanlarının mesleki eğitim ve yeterlilikleri üst seviyededir.			0,548
17	İç denetim örgütteki karar alıcılar için değerli bir veri ve bilgi kaynağıdır	0,700		
18	İç denetim tarafından sağlanan bilgiler örgüt faaliyetleri için hayati önem taşır.	0,740		
19	İç denetimin örgüte maliyeti sağladığı fayda ve tasarruflardan daha fazladır.			0,237
20	Örgüt gelecekte yönetim pozisyonlarındaki insan kaynağı ihtiyacını karşılayabilecek iç denetim çalışanlarının eğitimi ve gelişmesi için sürekli yatırım yapar.			0,332

Maddeler	Faktörler			
	1.Faktör: Kuruluşun faaliyetleri ve riskleri ve kontrol sistemleri hakkında değerlendirme	2.Faktör: İç denetimin mesleki nitelik, güvenilirlik ve çalışma şekliyle değerlendirilmesi	3.Faktör: Denetim raporları ve denetim faaliyeti ile ilgili değerlendirmeler	4.Faktör: Denetim sonuçlarının kuruma yansımaları ve uygulama değerlendirmeleri
21	İç Denetim faaliyetleri bilgisayar ortamındaki veri havuzları ve özel iç denetim yazılımı kullanan modern teknoloji ile yapılır			0,528
22	Onaylanan denetim planlarındaki tüm denetim fonksiyonları bütünüyle uygulanır.			0,475
23	Yıllık denetim için belirlenen ve kabul edilen konulara ek olarak iç denetim birimine başka konuları da dahil etmesi için istekler olur.	0,389		
24	İç denetim birimiyle ilgili şikâyetler oldukça azdır.		0,521	
25	Denetlenen birim ve kişiler iç denetim biriminin çalışmalarından çok yüksek düzeyde memnuniyet duyarlar.		0,505	
26	Denetim faaliyetinin tamamlanması ve denetim raporunun sunulması arasındaki süre çok uzundur.		0,232	
27	İç denetim sonucu ortaya çıkan bulgular örgütler için çok önemlidir		0,531	
28	İç denetimden elde edilen bulgular her zaman güvenilir verilere ve belgelere dayanır.		0,792	
29	İç denetim biriminin önerileri kolayca uygulanabilir.		0,559	
30	İç denetim biriminin tespit edilen problemlerin çözümü için yaptığı öneriler pratik ve düşük maliyetlidir.	0,415		
31	İç denetim biriminin yaptığı önerilerin sadece küçük bir bölümü uygulanabilir.		0,483	
32	İç denetim raporları titiz ve tamdır.		0,876	
33	İç denetim raporları açık ve net bir şekilde hazırlanır.		0,886	
34	İç denetim raporları giriş bölümü, amaçlar, konular, sonuç ve önerileri içerir.		0,351	
35	İç denetim raporları profesyonellerce hazırlanmış ve yüksek kalitelidir.		0,805	
36	Yönetim karar verme sürecinde iç denetim biriminin rapor ve bulgularından güçlü bir şekilde etkilenir.		0,546	
37	İç denetim birimi örgüte maliyetinin üstünde ve ötesinde katkı sağlar.	0,437		

Faktörlerin güvenilirlik testlerine ait verilerin değerleri tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7. Faktörlere Göre Cronbach's Alpha Katsayıları

	Alpha Katsayısı
1.Faktör	0.886
2.Faktör	0.887
3.Faktör	0.592
4.Faktör	0.688

Buna göre alpha değerlerine göre faktörlerin ölçek güvenilirlikleri 1. ve 2. faktörler için “yüksek derecede güvenilir”, 3. ve 4. faktörler için ise “oldukça güvenilir” bulunmuştur.

Ölçek Sorularının Faktörlere göre dağılımı: Yukarıdaki tablo 6’da ölçek sorularının tüm faktörlere dağılımı verilmişti. Aşağıda da her bir faktör başlığı altında toplanan ölçek soruları ve dağılım değerleri verilmiştir.

Birinci Faktör: Kuruluşun Faaliyetleri ve Riskleri ve Kontrol Sistemleri Hakkında Değerlendirme: Yapılan testler sonucunda birinci faktör altında anket ölçeğinde yer alan aşağıdaki sorular toplanmıştır:

Tablo 8 Birinci Faktör: Kuruluşun Faaliyetleri ve Riskleri ve Kontrol Sistemleri Hakkında Değerlendirme

Ölçek Soru No	Ölçek Sorusu	Dağılım değeri
1	İç denetim örgüt içindeki faaliyet veya kontrol sistemlerindeki sorunlar hakkında bilgi sağlar.	0,541
2	İç denetim çalışma ve faaliyetleri, çalıştığım birimle ilgili beklentilerimi karşılar.	0,528
3	Denetlenmiş konular incelenirken, etkinlik, performans ve tasarruf ile ilgili konular da incelenir.	0,670
4	İç denetim örgütün ihtiyaçlarının farkındadır, bu ihtiyaçlara karşı duyarlıdır ve buna göre çalışır.	0,611
8	Denetim komitesi tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi olumludur	0,516
9	İç denetim riskleri tanımlar ve kontrol sistemlerini düzgün bir şekilde değerlendirir böylelikle koruyuculuk yapar.	0,668
10	İç denetim, tepe yönetimin dikkatini iç denetim tarafından denetlenen konulara çekerek bu konulara yoğunlaşmasını sağlar.	0,604
11	Denetlenecek konulara riskler belirlenip, sınıflandırılıp, uygun risk seviyeleri belirlendikten sonra karar verilir.	0,538
17	İç denetim örgütteki karar alıcılar için değerli bir veri ve bilgi kaynağıdır	0,700
18	İç denetim tarafından sağlanan bilgiler örgüt faaliyetleri için hayati önem taşır.	0,740
23	Yıllık denetim için belirlenen ve kabul edilen konulara ek olarak iç denetim birimine başka konuları da dahil etmesi için istekler olur.	0,389
30	İç denetim biriminin tespit edilen problemlerin çözümü için yaptığı öneriler pratik ve düşük maliyetlidir.	0,415
37	İç denetim birimi örgüte maliyetinin üstünde ve ötesinde katkı sağlar.	0,437

İkinci Faktör: İç Denetimin Mesleki Nitelik, Güvenilirlik ve Çalışma Şekliyle Değerlendirilmesi: Yapılan testler sonucunda ikinci faktör altında anket ölçeğinde yer alan aşağıdaki sorular toplanmıştır:

Tablo 9 İkinci Faktör: İç Denetimin Mesleki Nitelik, Güvenilirlik ve Çalışma Şekliyle Değerlendirilmesi

Ölçek Soru No	Ölçek Sorusu	Dağılım değeri
14	İç denetim birimi ve onun çalışanları güvenilirdir ve birlikte hareket ederler.	0,438
25	Denetlenen birim ve kişiler iç denetim biriminin çalışmalarından çok yüksek düzeyde memnuniyet duyarlar.	0,505
28	İç denetimden elde edilen bulgular her zaman güvenilir verilere ve belgelere dayanır.	0,792
32	İç denetim raporları titiz ve tamdır.	0,876
33	İç denetim raporları açık ve net bir şekilde hazırlanır.	0,886
34	İç denetim raporları giriş bölümü, amaçlar, konular, sonuç ve önerileri içerir.	0,351
35	İç denetim raporları profesyonelce hazırlanmış ve yüksek kalitelidir.	0,805
36	Yönetim karar verme sürecinde iç denetim biriminin rapor ve bulgularından güçlü bir şekilde etkilenir.	0,546

Üçüncü Faktör: Denetim Raporları ve Denetim Faaliyeti İle İlgili Değerlendirmeler: Yapılan testler sonucunda üçüncü faktör altında anket ölçeğinde yer alan aşağıdaki sorular toplanmıştır:

Tablo 10 Üçüncü Faktör: Denetim Raporları ve Denetim Faaliyeti İle İlgili Değerlendirmeler

Ölçek Soru No	Ölçek Sorusu	Dağılım değeri
5	Yönetici pozisyonundaki kişiler tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi denetlenenler tarafından olumlu karşılanır.	0,758
6	Operasyonel pozisyonundakiler tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi denetlenenler tarafından olumlu karşılanır.	0,702
7	Bağımsız denetçiler ve diğer dış yetkililer tarafından yapılan İç Denetim raporlarının değerlendirilmesi olumludur.	0,542
24	İç denetim birimiyle ilgili şikâyetler oldukça azdır.	0,521
26	Denetim faaliyetinin tamamlanması ve denetim raporunun sunulması arasındaki süre çok uzundur.	0,232
27	İç denetim sonucu ortaya çıkan bulgular örgütler için çok önemlidir	0,531
29	İç denetim biriminin önerileri kolayca uygulanabilir.	0,559
31	İç denetim biriminin yaptığı önerilerin sadece küçük bir bölümü uygulanabilir.	0,483

Dördüncü Faktör: Denetim Sonuçlarının Kuruma Yansıması Ve Uygulama Değerlendirmeler: Yapılan testler sonucunda dördüncü faktör altında anket ölçeğinde yer alan aşağıdaki sorular toplanmıştır:

Tablo 11 Dördüncü Faktör: Denetim Sonuçlarının Kuruma Yansıması Ve Uygulama Değerlendirmeler

Ölçek Soru No	Ölçek Sorusu	Dağılım değeri
12	Örgütteki tüm kontrol ve denetleme faaliyetleri iç denetim tarafından veya iç denetim ve bağımsız denetim ile birlikte yapılır.	0,623
13	İç denetim otonom ve bağımsız bir organizasyon birimidir	0,539
15	İç denetim birimi yönetim tarafından değerlendirilir ve toplantılar sırasında değerli katkılar sağlanır.	0,455
16	İç denetim çalışanlarının mesleki eğitim ve yeterlilikleri üst seviyededir.	0,548
19	İç denetimin örgüte maliyeti sağladığı fayda ve tasarruflardan daha fazladır.	0,237
20	Örgüt gelecekte yönetim pozisyonlarındaki insan kaynağı ihtiyacını karşılayabilecek iç denetim çalışanlarının eğitimi ve gelişmesi için sürekli yatırım yapar.	0,332
21	İç Denetim faaliyetleri bilgisayar ortamındaki veri havuzları ve özel iç denetim yazılımı kullanan modern teknoloji ile yapılır	0,528
22	Onaylanan denetim planlarındaki tüm denetim fonksiyonları bütünüyle uygulanır.	0,475

Genel Demografik Özelliklerin Ölçek Toplam Puanına Göre Dağılımı: Ölçek genel toplam puanının sosyo demografik değişkenlere göre farklılaşma durumunu araştırmak için yapılan analizler sonucunda çalışılan kurum değişkeni ile genel toplam puan arasında anlamlı bir farklılık saptanmıştır ($p < 0,05$). Çalışılan kurum değişkeninin iç denetimin etkinliği üzerinde önemli bir etkisinin olduğu söylenebilir.

Tablo 12. Genel Demografik Özelliklerin Ölçek Toplam Puana Göre Dağılımı

		n	Ort±SS	t/F	p
Cinsiyet	Kadın	19	138,53±20,89	0,349	0,728
	Erkek	81	140,2±18,26		
Medeni Hal	Evli	89	140,22±18,47	0,523	0,602
	Bekar	11	137,09±21,09		
Eğitim	Lisans	63	140,16±17,26	0,188	0,829
	Yüksek Lisans	31	138,61±20,66		
	Doktora	6	143,5±25,15		
Meslekte Geçirilen Süre	1-5	37	144,24±18,77	1,810	0,073
	6-10	63	137,32±18,29		
İç Denetçilik sertifikası seviyesi	A1	26	139,96±18,07	1,463	0,229
	A2	34	137,5±19,92		
	A3	33	144,33±16,78		
	A4	7	130,14±21,49		
Çalıştığımız kurum	Belediye ^(ab)	23	134,52±24,62	3,995	0,022
	Bakanlık ^(a)	36	136,36±17,03		
	Üniversite ^(b)	41	145,98±14,52		
Kurumda Çalışan Toplam İç Denetçi Sayısı	1-5	59	143,12±17,5	2,617	0,078
	6-10	15	138,53±15,99		
	11+	26	133,31±21,4		
Denetiminden Sorumlu Olunan Toplam Birim Sayısı	1-50	59	139,1±18,38	0,136	0,873
	51-100	32	140,75±18,23		
	101+	9	141,89±23,88		

Veriler Ort±SS şeklinde gösterilmiştir.

p<0,005 istatistiksel anlamlı kabul edilmiştir.

Aynı üst indis istatistiksel anlamsızlığı gösterir.

Genel Demografik Özelliklerin Kuruluşun Faaliyetleri ve Riskleri Ve Kontrol Sistemleri Hakkında Değerlendirme Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı: Kuruluşun faaliyetleri ve riskleri ve kontrol sistemleri hakkında değerlendirme faktörü sosyo demografik değişkenlere göre farklılaşma durumunu araştırmak için yapılan analizler sonucunda çalışılan kurum ve meslekte geçirilen süre değişkeni ile kuruluşun faaliyetleri ve riskleri ve kontrol sistemleri hakkında değerlendirme faktör puanı arasında anlamlı bir farklılık saptanmıştır ($p<0,05$). Meslekte 1-5 yıl süre geçirenlerin ortalama puanı 6-10 yıl süre geçirenlerden daha fazladır. Belediyelerde çalışanların puanı diğerlerinden daha yüksektir. Çalışılan kurum ve meslekte geçirilen süre değişkeninin iç denetimin etkinliği üzerinde önemli bir etkisinin olduğu söylenebilir.

Tablo 13. Genel Demografik Özelliklerin Kuruluşun Faaliyetleri Ve Riskleri Ve Kontrol Sistemleri Hakkında Değerlendirme Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı

		n	Ort±SS	t/F/X ²	p
Cinsiyet	Kadın	19	50,05±7,37	0,660	0,511
	Erkek	81	51,36±7,85		
Medeni Hal	Evli	89	51,2±7,36	0,338	0,736
	Bekar	11	50,36±10,73		
Eğitim	Lisans	63	50,79±6,82	0,141	0,869
	Yüksek Lisans	31	51,68±9,4		
	Doktora	6	51,5±8,64		
Meslekte Geçirilen Süre	1-5	37	53,14±7,55	2,037	0,044
	6-10	63	49,92±7,66		
İç Denetçilik sertifikası seviyesi	A1	26	51,85±6,86	1,342	0,265
	A2	34	50,09±8,81		
	A3	33	52,48±7,13		
	A4	7	46,86±7,36		
Çalıştığınız kurum	Belediye ^(a)	23	52,54±7,47	3,727	0,028
	Bakanlık ^(ab)	36	49,67±4,39		
	Üniversite ^(b)	41	48,69±9,21		
Kurumda Çalışan Toplam İç Denetçi Sayısı	1-5	59	51,32±7,95	2,624	0,078
	6-10	15	50,53±7,23		
	11+	26	51,78±8,8		
Denetiminden Sorumlu Olunan Toplam Birim Sayısı	1-50	59	48,13±10,31	0,143	0,867
	51-100	32	50,47±6,91		
	101+	9	53,34±6,12		
Veriler Ort±SS şeklinde gösterilmiştir.					
p<0,005 istatistiksel anlamlı kabul edilmiştir.					
Aynı üst indis istatistiksel anlamsızlığı gösterir.					

Genel Demografik Özelliklerin İç Denetimin Mesleki Nitelik, Güvenilirlik ve Çalışma Şekliyle Değerlendirilmesi Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı: İç denetimin mesleki nitelik, güvenilirlik ve çalışma şekliyle değerlendirilmesi faktörü toplam puanının sosyo demografik değişkenlere göre farklılaşma durumunu araştırmak için yapılan analizler sonucunda çalışılan kurum değişkeni ile anlamlı bir farklılık saptanmıştır ($p<0,05$). Belediyelerde çalışanların ortalama puanı diğerlerinden daha yüksektir. Çalışılan kurum değişkeninin iç denetimin etkinliği üzerinde önemli bir etkisinin olduğu söylenebilir.



Tablo 14. Genel Demografik Özelliklerin İç Denetimin Mesleki Nitelik, Güvenilirlik Ve Çalışma Şekliyle Değerlendirilmesi Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı

		n	Ort±SS	t/F/X ²	p
Cinsiyet	Kadın	19	31,89±5,32	0,207	0,836
	Erkek	81	32,16±4,96		
Medeni Hal	Evli	89	32,31±4,76	1,165	0,247
	Bekâr	11	30,45±6,68		
Eğitim	Lisans	63	32,78±4,37	1,605	0,206
	Yüksek Lisans	31	30,84±6,02		
	Doktora	6	31,67±5,09		
Meslekte Geçirilen Süre	1-5	37	33,03±4,83	1,412	0,161
	6-10	63	31,57±5,06		
İç Denetçilik sertifikası seviyesi	A1	26	32,54±4,26	1,545	0,208
	A2	34	31,15±5,31		
	A3	33	33,24±5,11		
	A4	7	29,86±4,88		
Çalıştığınız kurum	Belediye ^(a)	23	33,03±4,64	3,212	0,045
	Bakanlık ^(ab)	36	31,6±4,1		
	Üniversite ^(b)	41	30,31±5,85		
Kurumda Çalışan Toplam İç Denetçi Sayısı	1-5	59	31,75±5,25	2,876	0,078
	6-10	15	32,78±4,17		
	11+	26	32,11±6,27		
Denetiminden Sorumlu Olunan Toplam Birim Sayısı	1-50	59	30,65±5,94	0,439	0,646
	51-100	32	31,39±4,76		
	101+	9	33,56±4,34		
Veriler Ort±SS şeklinde gösterilmiştir.					
p<0,005 istatistiksel anlamlı kabul edilmiştir.					
Aynı üst indis istatistiksel anlamsızlığı gösterir.					

Genel Demografik Özelliklerin Denetim Raporları Ve Denetim Faaliyeti İle İlgili Değerlendirmeler Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı: Denetim raporları ve denetim faaliyeti ile ilgili değerlendirmeler faktörü toplam puanının sosyo demografik değişkenlere göre farklılaşma durumunu araştırmak için yapılan analizler sonucunda anlamlı bir farklılık saptanamamıştır ($p>0,05$). Sosyo demografik faktörlerin denetim raporları ve denetim faaliyetleri incelendiğinde iç denetimin etkinliği üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı söylenebilir.



Tablo 15. Genel Demografik Özelliklerin Denetim Raporları Ve Denetim Faaliyeti İle İlgili Değerlendirmeler Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı

		n	Ort±SS	t/F/X ²	p
Cinsiyet	Kadın	19	29,37±5,5	0,019	0,985
	Erkek	81	29,35±4,66		
Medeni Hal	Evli	89	29,43±4,78	0,454	0,650
	Bekar	11	28,73±5,14		
Eğitim	Lisans	63	29,14±4,63	0,862	0,425
	Yüksek Lisans	31	29,29±4,81		
	Doktora	6	31,83±6,59		
Meslekte Geçirilen Süre	1-5	37	30,05±5,14	1,126	0,263
	6-10	63	28,94±4,58		
İç Denetçilik sertifikası seviyesi	A1	26	29,23±5,77	0,790	0,502
	A2	34	29±4,16		
	A3	33	30,21±4,49		
	A4	7	27,43±5,38		
Çalıştığınız kurum	Belediye	23	29,69±4,78	2,572	0,082
	Bakanlık	36	29,47±5,11		
	Üniversite	41	28,5±4,75		
Kurumda Çalışan Toplam İç Denetçi Sayısı	1-5	59	28,92±4,72	0,560	0,573
	6-10	15	29,75±4,5		
	11+	26	30,78±6,38		
Denetiminden Sorumlu Olunan Toplam Birim Sayısı	1-50	59	28,52±4,91	0,748	0,476
	51-100	32	28,42±5,42		
	101+	9	30,63±3,89		
Veriler Ort±SS şeklinde gösterilmiştir.					
p<0,005 istatistiksel anlamlı kabul edilmiştir.					
Aynı üst indis istatistiksel anlamsızlığı gösterir.					

Genel Demografik Özelliklerin Denetim Sonuçlarının Kuruma Yansıması ve Uygulama Değerlendirmeleri Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı: Denetim sonuçlarının kuruma yansıması ve uygulama değerlendirmeleri faktörü puanının sosyo demografik değişkenlere göre farklılaşma durumunu araştırmak için yapılan analizler sonucunda anlamlı bir farklılık saptanamamıştır ($p>0,05$). Sosyo Demografik özelliklerin denetim sonuçlarının kuruma yansıması ve uygulama değerlendirmeleri üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı söylenebilir.



Tablo 16. Genel Demografik Özelliklerin Denetim Sonuçlarının Kuruma Yansıması ve Uygulama Değerlendirmeleri Faktörü Toplam Puanına Göre Dağılımı

		n	Ort±SS	t/F/X ²	p
Cinsiyet	Kadın	19	27,21±6,11	0,096	0,924
	Erkek	81	27,33±4,76		
Medeni Hal	Evli	89	27,28±4,96	0,164	0,870
	Bekar	11	27,55±5,65		
Eğitim	Lisans	63	27,44±4,91	0,334	0,710
	Yüksek Lisans	31	26,81±5,24		
	Doktora	6	28,5±5,5		
Meslekte Geçirilen Süre	1-5	37	28,03±5,41	1,097	0,275
	6-10	63	26,89±4,76		
İç Denetçilik sertifikası seviyesi	A1	26	26,35±5,16	0,995	0,399
	A2	34	27,26±5,45		
	A3	33	28,39±4,26		
	A4	7	26±5,54		
Çalıştığınız kurum	Belediye	23	27,85±4,68	2,172	0,119
	Bakanlık	36	27,8±5,17		
	Üniversite	41	25,81±5,52		
Kurumda Çalışan Toplam İç Denetçi Sayısı	1-5	59	27,12±4,71	1,598	0,208
	6-10	15	27,69±5,26		
	11+	26	27,22±6,5		
Denetiminden Sorumlu Olunan Toplam Birim Sayısı	1-50	59	27,22±5,98	0,133	0,876
	51-100	32	26,08±4,94		
	101+	9	28,44±4,3		
Veriler Ort±SS şeklinde gösterilmiştir.					
p<0,005 istatistiksel anlamlı kabul edilmiştir.					
Aynı üst indis istatistiksel anlamsızlığı gösterir.					

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden iç denetim, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık sağladığından önem taşımakta olup, doğru bir şekilde yapılması söz konusu işletmeye misyonlarını yerine getirmesi açısından katkı sağlayacaktır.

5018 Sayılı Kanun kamu kaynaklarının ekonomik ve verimli bir biçimde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap vermeyi kolaylaştırmak ve mali saydamlığı gerçekleştirmek üzere, kamu mali yönetiminin bünyesini ve fonksiyonlarını, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolüne katkı sağlamaktadır.

Bu katkılardan ilki kamu kuruluşların kaynaklarının kullanımında bir düzen ve verim getirmesidir. İç denetime konu olan kamu kurumları, kullandığı kaynakların kaydıyla ilgili şeffaflığa zorlandığından, hesabını veremeyecekleri ya da kaydını önemsemedikleri işlemlerden kaçınmakta, bu durum toplumun aldığı hizmet kalitesini arttırmaktadır.

Kamu kuruluşlarının denetlenen bir hesap düzenine sahip olmalarının bir diğer yararı da, keyfi uygulamalardan kaçınılmasını sağlamak olmuştur. Kamu kuruluşlarına verilen ödenekler belirli bir amaç doğrultusunda verildiğinden, topluma sağlanmayan bir hizmetin az kaydedilmesi veya hiç kaydedilmemesi durumu denetimle ortaya çıkmakta ve bu durum verimi arttıran bir başka unsur olarak göze çarpmaktadır.

Kamu kuruluşlarında iç denetimin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi adına önemli olan bir diğer husus da iç denetimin yaptırım gücüdür. İç denetimin bu gücü mevzuatla belirlenmeli ve kuruluşları şeffaflığa zorlamalıdır. Çünkü kuruluş her ne kadar işini iyi yaptığını iddia etse de genellediği bazı yanlışları bulunabilmektedir.

Bunun dışında, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yapısının da iç denetim sisteminin verimliliğini arttıracak şekilde iyileşmesi, bu sistemde kamu kuruluşlarına yarar sağlayacak bir başka önemli noktadır.

İç denetçilerin ve müfettişlerin işinin kolaylaştırılması her kamu kuruluşunun ana görevi olmalıdır. İç denetçiler sadece bir sorun olduğunda bunu ortaya çıkarmak için değil, genel olarak işleyişi kontrol etmek durumunda olduğundan bu gibi kontrollerin kolaylaştırılması hem kamu kuruluşunun hem de toplumun yararına olur.

İç denetimin veriminin artabilmesi adına yönetici kadrosu çeşitli itirazlardan vazgeçmeli ve süreci kolaylaştırmalıdır. Yöneticisi olduğu kamu kuruluşunun yapısının 5018 Sayılı Yasa başta olmak üzere mevzuata göre belirlenmesi hem iç denetimin hem de ileride yöneticinin yararına olacaktır.

İç denetçilerin kuruluşun faaliyetleri, riskleri ve kontrol sistemleri hakkında değerlendirmelerine bakıldığında iç denetimin örgüt içindeki faaliyet veya kontrol sistemlerindeki sorunlar hakkında bilgi sağladığı, çalışma ve faaliyetlerin çalıştığı birimlerle ilgili beklentilerini karşıladığı, denetlenmiş konular incelenirken, etkinlik, performans ve tasarruf ile ilgili konular da iç denetçiler tarafından incelenmektedir.

Yine iç denetimin kurumun ihtiyaçlarının farkında olduğu, bu konuda duyarlı olduğu denetim birimleri tarafından hazırlanan raporların olumlu görüldüğü, risklerin ve kontrol sistemlerinin değerlendirmesinde iç denetimin koruyucu unsur olduğu, üst yönetimin ilgisini iç denetim konularına çekebildiği, risk analizlerinin seviyelerinin optimum düzeyde yapıldığı, karar alıcılar için iç denetimin bilgi kaynağı olduğu, bu bilgi kaynaklarının maliyetinin düşük olduğu, ve maliyet ötesinde bilgi sağladığı iç denetçiler tarafından belirtilmiştir.

Meslekte geçirilen süre ve çalışılan kurum belirleyici unsur olmuştur. Genel demografik özelliklerin iç denetimin mesleki nitelik, güvenilirlik ve çalışma şekliyle değerlendirmelerine bakıldığında çalışılan kurum yine belirleyici unsur olup iç denetim çalışanlarının güvenilir olduğu, birlikte hareket ettiği, denetlenen birimlerin iç denetim

çalışmalarından memnun olduğu, elde edilen bulguların her zaman güvenilir verilere ve belgelere dayandığını, iç denetim raporlarının itina ile hazırlanmış, titiz ve tam raporlar olduğu, açık, anlaşılır olduğu, raporlama sürecine uygun şekilde hazırlandığını, profesyonel kişilere dayandığını ve iç denetim biriminin rapor ve bulgularının üst yönetimin karar alma sürecinde etkin rol oynadığını belirtmişlerdir.

Çalışılan kurum değişkeninin iç denetimin etkinliği aşamasında belirleyici bir unsur olduğu anlaşılmaktadır. Sosyo-demografik değişkenlerle denetim raporları ve denetim faaliyeti ile ilgili değerlendirme faktörü ve denetim sonuçlarının kuruma yansımaları ve uygulama değerlendirmeleri faktörleri arasında yapılan analizler sonucunda anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Bu bağlamda Türkiye’de kamu kurumlarında iç denetimin genel olarak kuruluşun faaliyetleri, riskleri ve kontrol sistemleri hakkında etkin olduğu söylenebilir. Burada iç denetimin etkinliği hususunda meslekte geçirilen süre ve çalışılan kurumun belirleyici unsur olduğu söylenebilir. İç denetimin mesleki nitelik, güvenilirlik ve çalışma şekliyle değerlendirilmesine göre iç denetimin etkinliği konusunda çalışılan kurum belirleyici olmuştur. Sosyo demografik faktörlerin denetim sonuçlarının kuruma yansımaları ve uygulama değerlendirmeleri üzerinde bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

Elde edilen bu sonuçlardan hareketle iç denetimin etkin olabilmesi ve etkinliğinin artırılabilmesi için sadece yöneticinin değil iç denetçinin de elindedir. Üst yönetim, iç denetçinin görev tanımını iyi yapmalı ve onaylamalıdır. İç denetim birimleri denetlediği yönetim birimiyle raporlar üzerinden iletişim kurmalıdır. Denetlediği kuruluş kamu kuruluşu dahi olsa bağımsızlığından ödün vermemeli ve rolünün sadece bir kurumu denetlemekle bitmediği ve kamu varlıklarının kullanımında da etkili bir rol üstlendiğini aklından çıkarmamalıdır.

5018 sayılı kanun, sonrasında dahi kamu kuruluşlarının denetlenmesi tam olarak sağlanmış değildir. Her ne kadar çeşitli çabalar olsa da halen keyfi uygulamalardan ve kayıplardan bahsetmek mümkündür. Bu ortamın sağlanması ancak ve ancak reformların yapılaşması ve içselleştirilmesiyle mümkündür.

Risk odaklı çalışan ve yöneticilere yardımcı olmayı seçen, ancak gerektiğinde de görev tanımı içerisinde yanlış bulduğu uygulamalara bağımsızca tepki verebilen iç denetim elemanlarının tüm kamu yönetiminde yeterli derecede bulunması kamu kuruluşlarının verimliliğini arttıran en önemli öğelerden biridir.

Ayrıca anket soruları haricinde söylemek istediklerini yazılı olarak istediğimiz iç denetçilerden gelen görüş ve önerilere ait ifadelerin derlenmiş hali de aşağıda belirtilmiştir.

İç denetim, iç kontrol sisteminin kurulması ile etkili ve etkin olabilir, iç kontrol sistemi ise kurumsallaşmanın genel şartlarının tam anlamı ile yerleşmesi gerçekleşir. Sağlam ve etkin bir iç kontrol sistemi beraberinde iyi bir iç denetim süreciyle yürütüldüğü takdirde kamu kurumları maksimum faydayı sağlayacaktır. Aynı zamanda denetim olgusunu yönetimin faaliyetleri denetleme olarak direkt olarak görmemek yönetimin kararlarına yardımcı etkili bir danışmanlık faaliyeti olarak kullanmak gerekmektedir. İç denetim bu konu da süreci durdurma mekanizması değil süreci başlı başına sağlam temeller üzerinde çalıştırma yöntemi olarak görmek gerekir. İç denetçilerin, iç denetim sürecinin, programının içinde yer alan riskleri en başından öngörmeli ve riskleri kamu zararına dönüşmeden bertaraf etmelidir. Üst yöneticilerin, İç Denetim Birim Başkanlıklarının ve diğer idari birimlerin bu konuda eksiksiz bir koordinasyon halinde çalışmaları gerekmektedir. Özellikle de denetim faaliyetlerini gerçekleştirenlerin üst yönetimce sadece kriz durumlarında değil faaliyetler yürütülürken sürekli iletişim ve izleme halinde olmaları gerekmektedir. Kamu Yönetiminde iç denetim unsuru sürekli olarak desteklenmeli ve denetim raporları karar verme sürecinin temelini oluşturmalıdır. Bu konuda üst yöneticilere daha etkin bir iç denetim için daha çok rol, daha çok iletişim, daha çok motivasyon sağlama düşmektedir. İç denetçilerinde mesleki ehliyet, eğitim durumları, iletişim beceri gibi unsurları sürekli geliştirmeleri gerekmektedir. 5018 Sayılı Kanun'un paylaşımcı ve eleştirel yönetim anlayışı bunu hükmetmektedir. Eleştirinin strateji doğuracağı asla unutulmamalıdır. Bu hususta yapılacak işlerin başında işler bir iç kontrol sistemi ve paydaşlarını belirlemektedir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun bağımsız bir yapıya

kavuşturulması, daha etkin çalıştırılması, iç deneticilerin mesleki eğitim, özlük hakları, iletişim becerilerini artırıcı sosyal ve kültürel alanlarında diğer geliştirici faaliyetleri destekleme gibi konuları daha somut ve niceliksel olarak ele alması gerekir. Nihayetinde üst yönetici, iç denetim birimi, harcama birimleri ve mensupları iç kontrol çatısı altında kanun’ da yazılan gerekli prosedürleri yerine getirerek o prosedürleri etkin ve etkili kullanmanın standartları kapsamında yönetim, karar verme süreci ve sistemli bir iş akış sürecinin motivasyonel gücünü ortaya çıkarmalıdır.



KAYNAKLAR

- 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete.
- Akarkarasu, N. (2000), Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler. İstanbul: SPK Denetleme Dairesi Yet Etüdü.
- Akça, A, (2007), Bankalarda İç Denetim Sistemi ve Türkiye'deki Uygulamalar. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi SBE.
- Aksoy, M. (2006), Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim. Ankara: Muhasebet Kontrolörleri Derneği.
- Aksoy, M. (2006), Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim. Ankara: Muhasebet Kontrolörleri Derneği.
- Aksoy, M. (2008), Kamuda iç kontrol & iç denetim, Muhasebat Kontrolleri Derneği.
- Aksoy, T. (2002), "Tüm Yönleriyle Denetim. Ankara, Yetkin Hukuk Yayınları.
- Aksoy, T. (2005), Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. Mali Çözüm Dergisi. 138.
- Akyürek, M. (2013), İşletmelerde İç Kontrol Sistemi İle İç Denetim Arasındaki İlişki. <http://www.denetci.net/ziliski.htm>, (31 Ocak 2017).
- Akyürek, M. (2013), İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ile İç Denetim Arasındaki İlişki. <http://denetci.virtualave.net/zickont.htm> 2002 (31 Ocak 2017).
- Alıcı, O. (2006), Belediyelerin İç Denetimi. Beklenen Mahalli İdareler Dergisi, 147.
- Arcagök, M.S. Yörük, B. (t.y.). Yönetim Kontrolü/İç Kontrol. www.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/msaitarcagok.pdf.
- Arkun, E. (2007), Kamuya Yararlı Derneklerde Denetim. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi SBE.
- Arslan, A., & Arslan, G. (2004), Türk iktidar seçkinleri. Kırgızistan Kommersiyalık Enstitüsü, Akademik Bakış, Türk Dünyası Celalabad İşletme Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3, 1-9.
- Aslan, S. (2003), Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Başpınar, N. Ö. (2009), Burnout levels of executive lecturers: a comparative approach in three universities. Sosyal Bilimler Dergisi, 18, 83.

- Bayar, D. (2003), Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir (m) iyor?. Maliye Dergisi, 144, 47-62.
- Bayar, F. (2008), Küreselleşme kavramı ve küreselleşme sürecinde Türkiye. Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, 32, 25-34.
- Bozkurt, N. (1999), Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Bülbül, S. (2008), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Kapsamında Belediyelerde İç Denetim Sisteminin Kurulması. Yüksek Lisans Tezi. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi SBE.
- Cutler, F. S. (2001), Designing and Writing Message Based Audit Reports. Florida: The Institute of Internal Auditors, 2001.
- Demirbaş, T. (2013), İsvaç Sayıştay El Kitabı. http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras_16isvecsayistay.pdf (31 Ocak 2017).
- Doyrangöl, N. C. (2002), Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu. İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası.
- Duman, M. Z. (2007), Türkiye’de Burjuva Sınıfının Sosyal Profili, Sosyoekonomi, Yıl 3, Sayı 5, s. 33-46
- Ergin, H. (2007), Denetim. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları.
- Erol, A. (2000), Finansal Kurumların Denetim ve Vergilendirmesinde Özellikli Durumlar. Ankara: Yaklaşım Yayınları,
- Eşkazan, A. R. (2002), İyi Yönetişim İçin İç Denetim ve Kalite Güvence Değerlemesi. İç Denetim Dergisi. 3.
- Fraser, J. ve Lindsay, H. (t.y.). Yönetim Kurullarının İç Denetim Hakkında Sorması Gereken 20 Soru. <http://tide.org.tr/TIDEWEB/>, (31 Ocak 2017).
- Gabriel A. ve Sayag C. (2010), “The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations”, 2010 CPA Australia Australian Accounting Review.
- Gleim H.I. (2004), CIA Review Part II Conducting the Internal Audit Engagement. 2. Baskı. Florida: Gleim Publications Inc.
- Gleim, H.I. (2004), CIA Review Part I Internal Audit Role in Governance, Risk and Control. 2. Basım. Florida: Gleim Publications Inc.

- Gönül, Ç. (2008), Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.
- Gösterici, H. (2006), Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık. Vergi Dünyası, (295), 1-16.
- Gücenme, Ü. (2004), Muhasebe Denetimi. Bursa: Alfa Akademi.
- Güredin, E. (2000), Denetim. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Güredin, E. (2000), Denetim. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Güredin, E. (2007), Denetim ve Güvence Hizmetleri. Ankara: Arıkan Yayınları.
- Hepaksaz E., (2007), Anayasal Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisinin Türkiye’de Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- IIA (The Institute of Internal Auditors). (2007). Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Florida: Practicas Center.
- IIA (The Institute of Internal Auditors). (2009), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). (IPPF Standards 01.09).
- IIARF (The Institute of Internal Auditors Research Foundation). (2003), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. USA: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
- Intosai İç Kontrol Standartları. (2013), <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosai2.htm#5>, (31 Ocak 2017).
- İvgin, H. (2005), The World Bank Group. Turkey Symposium, <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium> (31 Ocak 2017).
- Kaval, H. (2003), Muhasebe Denetimi. Ankara: Yaklaşım Yayınları Gazi Kitabevi.
- Kavut, L. (1999), İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi. Yönetim. 34, 15-23.
- Kaya, A., & Kentel, F. (2005), Euro-Türkler: Türkiye ile Avrupa Birliği arasında köprü mü, engel mi? İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Kenger, E. (2001), Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat.
- Kepekçi. C. (1996), Bağımsız Denetim. 2. Basım. Ankara: Cem Web Ofset Ltd. Şti.
- Kepekçi. C. (1994), İç Kontrol Sistemi. Ankara: Tesmer Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları: 6.
- Kepekçi. C. (1998), Bağımsız Denetim. 3. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi.

- Kesik, A. (2005), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi.
- Kırmızı, N. (2007), İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.
- Kuluçlu, E., & Hepaksaz, E. (2009), Türkiye’de Bütçenin Kontrolü ve Denetimi, İçinde: Türk ve AB Bütçelendirme Süreçlerinin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi.
- Kurban, İ. (1997), İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği İçin Kurum İçi Düzenlemeler. İstanbul: İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Madde 64., 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete.
- Madde 65., 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete.
- Madde 66., 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete.
- Madde 67., 24.12.2003 Tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete.
- Messier, W. (1994), Audating Systematic Approach International Edition. The Mc Graw Hill Comp.
- Murat, T. E. K. (2009), Kamu Yatırımlarında Turizmin Yeri, Türkiye Turizm Stratejisi 2023’de Marka Kentler Projesi: Eleştirel Bir Değerlendirme. Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, 20(2), 169-184.
- Neşeli, A. E. (2010), Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması Kapsamında Bir Değerlendirme:Örnek Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.
- Özbaran, S. (2005), Tarih, tarihçi ve toplum. İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Özeren, B. (2006), INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi. Sayıştay Bilgi Notları.
- Pehlivanlı, D. (2010), Modern İç Denetim. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Pickett, K. H. S. (2003), The Internal Auditing Handbook. 2. Baskı. Wiltshire: John Wiley and Sons Inc.
- Poyraz, S. (1993), Denetim Teknikleri. İstanbul: Beta Basım Yayım A.Ş.
- Price Waterhouse Coopers. (2002), İşletmelerde Suistimal: Riskler ve Önlemler Simülasyon. Eğitim Notları, Swissotel İstanbul. 11-12 Aralık 2002.
- Rıchchute, D. (1992), Audating. College Division. South Western: Publishing Comp.

- Saraç, O. (2005), Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi, 148, 122-163.
- Sarıkaya, R. (2008), Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.
- Sawyer B.L. (2003), Sawyer's Internal Auditing. 5. Baskı. Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Selimoğlu, S. K. (2007), Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı. (2013), Süreç Yönetimi ve İç Kontrol. http://www.sgb.gov.tr/Audit/Süreç%20ve%20_ç%20Kontrol%20Sunumu.pdf, (31 Ocak 2013).
- Şahin, İ., & Fındık, T. (2008), Türkiye’de mesleki ve teknik eğitim: Mevcut durum, sorunlar ve çözüm önerileri. Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi, 12(3), 65-86.
- Toraman, C. (2002), Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi. Mali Çözüm, 61.
- Tosun, H. ve Cebeci, U. (2008), 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı), MUK-DER Yayını, Ankara.
- Türedi, H. (1996), Muhasebe Denetimi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No: 158/7.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2004), Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi. İstanbul: Deloitte.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2004), Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi. İstanbul: Deloitte.
- Uçkaç, M. (1999), Muhasebe Denetimi. İstanbul: Çelepler Matbaacılık.
- Uzay, Ş. (1999), İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.
- Uzun, T. (2001), Toplam Kalite Yönetimi ve İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Rolü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi SBE.
- Velidedeoğlu, T. (1997), Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimi, Ankara: Turmob Yayınları.

- Yılmaz, H. (2000), Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunca Yapılan Muhasebe Denetiminin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Değerlendirilmesi. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi SBE.
- Yurtsever, G. (2003), Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İç Kontrol Merkezlerinin Yeri. Active Bankacılık ve Finans Dergisi. 33, 62-78.



EK: ANKET FORMU

İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİ ÖLÇMEYE İLİŞKİN ANKET FORMU

Sayın İç Denetçi,

Bu anket formu Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans programında yürütülmekte olan tez çalışmamız kapsamında **kamu iç denetiminin etkinlik düzeyinin belirlenmesine** yönelik bilgi toplamayı amaçlamaktadır. **Toplanan veriler yalnızca bilimsel amaçlar için kullanılacak olup vereceğiniz yanıtlar araştırmamız açısından son derece önemlidir.** Bu nedenle samimi ve içten vereceğiniz yanıtlara güveniyor katılımınız için şimdiden teşekkür ediyoruz.

Araştırmacı

Ferhat ÖZCAN

ferhat.ozcan@gop.edu.tr

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa GÜL

mustafa.gul@gop.edu.tr

Çalıştığınız Kurum:

Yaşınız:

Cinsiyet: Kadın () Erkek ()

Medeni Hâl: Evli () Bekâr () Dul ()

Eğitim: Orta Öğretim () Lisans () Y. Lisans () Doktora ()

Meslekte (iç denetçilik) geçirdiğiniz süre: Yıl Ay

İç Denetçilik sertifikası seviyesi: A-1 () A-2 () A-3 () A-4 ()

Kurumuzda çalışan toplam İç Denetçi sayısı:

Denetiminden sorumlu bulunduğunuz toplam birim sayısı:

Aşağıdaki ifadelere 1-KESİNLİKLE KATILMIYORUM 5-KESİNLİKLE KATILYORUM arasındaki en uygun olanı "X" ile işaretleyerek belirtiniz.						
		1	2	3	4	5
1	İç denetim örgüt içindeki faaliyet veya kontrol sistemlerindeki sorunlar hakkında bilgi sağlar.					
2	İç denetim çalışma ve faaliyetleri, çalıştığım birimle ilgili beklentilerimi karşılar.					
3	Denetlenmiş konular incelenirken, etkinlik, performans ve tasarruf ile ilgili konular da incelenir.					
4	İç denetim örgütün ihtiyaçlarının farkındadır, bu ihtiyaçlara karşı duyarlıdır ve buna göre çalışır.					
5	Yönetici pozisyonundaki kişiler tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi denetlenenler tarafından olumlu karşılanır.					
6	Operasyonel pozisyonundakiler tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi denetlenenler tarafından olumlu karşılanır.					
7	Bağımsız denetçiler ve diğer dış yetkililer tarafından yapılan İç Denetim raporlarının değerlendirilmesi olumludur.					
8	Denetim komitesi tarafından hazırlanan iç denetim raporlarının değerlendirilmesi olumludur					
9	İç denetim riskleri tanımlar ve kontrol sistemlerini düzgün bir şekilde değerlendirir böylelikle koruyuculuk yapar.					
10	İç denetim, tepe yönetimin dikkatini iç denetim tarafından denetlenen konulara çekerek bu konulara yoğunlaşmasını sağlar.					
11	Denetlenecek konulara riskler belirlenip, sınıflandırılıp, uygun risk seviyeleri belirlendikten sonra karar verilir.					
12	Örgütteki tüm kontrol ve denetleme faaliyetleri iç denetim tarafından veya iç denetim ve bağımsız denetim ile birlikte yapılır.					
13	İç denetim otonom ve bağımsız bir organizasyon birimidir					

14	İç denetim birimi ve onun çalışanları güvenilirdir ve birlikte hareket ederler.					
15	İç denetim birimi yönetim tarafından değerlendirilir ve toplantılar sırasında değerli katkılar sağlanır.					
16	İç denetim çalışanlarının mesleki eğitim ve yeterlilikleri üst seviyededir.					
17	İç denetim örgütteki karar alıcılar için değerli bir veri ve bilgi kaynağıdır					
18	İç denetim tarafından sağlanan bilgiler örgüt faaliyetleri için hayati önem taşır.					
19	İç denetimin örgüte maliyeti sağladığı fayda ve tasarruflardan daha fazladır.					
20	Örgüt gelecekte yönetim pozisyonlarındaki insan kaynağı ihtiyacını karşılayabilecek iç denetim çalışanlarının eğitimi ve gelişmesi için sürekli yatırım yapar.					
21	İç Denetim faaliyetleri bilgisayar ortamındaki veri havuzları ve özel iç denetim yazılımı kullanan modern teknoloji ile yapılır					
22	Onaylanan denetim planlarındaki tüm denetim fonksiyonları bütünüyle uygulanır.					
23	Yıllık denetim için belirlenen ve kabul edilen konulara ek olarak iç denetim birimine başka konuları da dahil etmesi için istekler olur.					
24	İç denetim birimiyle ilgili şikâyetler oldukça azdır.					
25	Denetlenen birim ve kişiler iç denetim biriminin çalışmalarından çok yüksek düzeyde memnuniyet duyarlar.					
26	Denetim faaliyetinin tamamlanması ve denetim raporunun sunulması arasındaki süre çok uzundur.					
27	İç denetim sonucu ortaya çıkan bulgular örgütler için çok önemlidir					
28	İç denetimden elde edilen bulgular her zaman güvenilir verilere ve belgelere dayanır.					
29	İç denetim biriminin önerileri kolayca uygulanabilir.					
30	İç denetim biriminin tespit edilen problemlerin çözümü için yaptığı öneriler pratik ve düşük maliyetlidir.					
31	İç denetim biriminin yaptığı önerilerin sadece küçük bir bölümü uygulanabilir.					
32	İç denetim raporları titiz ve tamdır.					
33	İç denetim raporları açık ve net bir şekilde hazırlanır.					
34	İç denetim raporları giriş bölümü, amaçlar, konular, sonuç ve önerileri içerir.					
35	İç denetim raporları profesyonelce hazırlanmış ve yüksek kalitelidir.					
36	Yönetim karar verme sürecinde iç denetim biriminin rapor ve bulgularından güçlü bir şekilde etkilenir.					
37	İç denetim birimi örgüte maliyetinin üstünde ve ötesinde katkı sağlar.					

İç denetimin etkinliği, çalışma sistemi, beklentileriniz, önerileriniz gibi bizimle paylaşmak istediğiniz konular varsa lütfen açıklayınız:

ÖZGEÇMİŞ

- Adı Soyadı : Ferhat ÖZCAN
- Doğum Yılı ve Yeri :1986 / Çekerek / YOZGAT
- Eğitim Durumu :
- Lisans Öğrenimi : Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
(2010)
: Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Mühendislik ve Doğa
Bilimleri Fakültesi Bilgisayar Mühendisliği (2016-...)
- Yüksek Lisans Öğrenimi : Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı / Muhasebe ve Finansman Bilim
Dalı
- İş Deneyimi : Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Diş Hekimliği
Fakültesi, Satın Alma Sorumlusu (2013-...)
- İletişim
- e-Posta Adresi :ferhat.ozcan@gop.edu.tr