

**T.C**

**HARRAN ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE  
ÜNİVERSİTELERDE İÇ DENETİM: HARRAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Turan YELTEKİN**

**ŞANLIURFA – 2018**

**T.C**

**HARRAN ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE  
ÜNİVERSİTELERDE İÇ DENETİM: HARRAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Turan YELTEKİN**

**Danışman:**

**Prof. Dr. Esra SİVEREKLİ**

**ŞANLIURFA – 2018**

T. C.

HARRAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Enstitünüz Maliye Anabilim Dalı 135218011 numaralı Turan YELTEKİN' nin hazırladığı "Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Üniversitelerde İç Denetim: Harran Üniversitesi Örneği" konulu yüksek lisans tezi ile ilgili tez savunması, 05/02/2018 tarihinde, saat 10:00'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABUL (başarılı) olduğuna oybirliği ile karar verilmiştir.

05/02/2018

(Danışman)

Prof. Dr. Esra SİVEREKLİ

Üye

Doç. Dr. Mithat Arman KARASU

Üye

Yrd. Doç. Dr. Sabri Sami TAN

Bu tezin Maliye Anabilim Dalında yapıldığını ve Enstitümüz kurallarına göre düzenlendiğini onaylarım.

19...04/2018

Prof. Dr. Abdullah ÇELİK

Müdür

Not: a) Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan alıntılarını, çizelge, şekil ve fotoğraflarını kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

b) Tez, HÜBAK'tan Bilimsel Araştırma Projesi mali destek  Almıştır X Almamıştır.



HARRAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ORJİNALLİK RAPORU VE BEYAN BELGESİ

**ÖĞRENCİ BİLGİLERİ**

Adı-Soyadı : Turan Yeltekin  
Öğrenci Numarası : 135218011  
Enstitü Anabilim Dalı : Maliye  
Programı : Maliye  
:Uluslararası İç Denetim Standartları  
Çerçevesinde Üniversitelerde İç Denetim:  
Harran Üniversitesi Örneği  
Başlık (Türkçe)

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 119 sayfalık kısmına ilişkin, 03.01.2018 tarihinde danışmanım tarafından **Turnitin** adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, benzerlik oranı % 27'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
- 2- Kaynakça hariç
- 3- Alıntılar hariç/dâhil
- 4- 6 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Yukarıda bilgileri verilen tezli/tezsiz lisansüstü programlarda seminer, dönem projesi, tez vb Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen lisansüstü orijinallik raporu alınması uygulama esasları ile belirlenen azami benzerlik oranlarını aşmadığımı ve bütün bilgilerin, akademik kurallara uygun olarak toplanıp sunulduğunu, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı, blok şeklinde alıntılar yapmadığımı ve tüm alıntıların bilimsel atıf kuralları çerçevesinde kaynağını gösterdiğimi, Yükseköğretim kurulu bilimsel araştırma ve yayın etiği yönergesi ile Harran Üniversitesi bilimsel araştırma ve yayın etiği yönergesinin 8. maddesinde yer alan etik ihlallerden her hangi birisinin yer almadığımı, etik ihlal tespiti halinde, Enstitü yönetim kurulunca, diplomamın iptal edilmesini kabul ediyorum.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

03 /01/2018  
Turan YELTEKİN

Yukarıda yer alan raporun ve beyanım doğruluğunu onaylarım. 03/01/2018

Prof. Dr. Esra SİVEREKLI

## ÖNSÖZ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte, Türk Kamu Yönetimi “İç Denetim” sistemiyle tanışmıştır. 5018 sayılı Kanun teftiş ve denetim sistemine yönelik olarak çok önemli değişiklikler (yenilikler) getirmiştir. Bu yeni anlayışta Türkiye genelinde dokuz yüz civarında iç denetçi ataması yapılarak Kamu İç Denetim Birimlerinin / Başkanlıklarının kurulması sağlanmıştır.

İç denetim, dünyanın farklı yerlerinde, farklı kuruluşlar bünyesinde işlev görmekte olan bir denetim türüdür. İç denetime ilişkin uygulama ve mevzuat ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Ancak denetimin ve denetçinin rolünün ve sorumluluklarının belirlenmesinde uyulması gereken objektif kurallar vardır, bunlar genel olarak denetim standartları olarak ifade edilmektedir. Bu standartlara İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA) tarafından belirlenen Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesinde yer verilmiş olup, etkin bir iç denetim sistemi oluşturulmasında kılavuzluk görevi ifa etmektedir.

Gerek üniversitelerde gerekse bir bütün olarak kamuda, iç denetim, 5018 sayılı Kanun’da karşılığını bulduğu şekliyle iç denetçiler tarafından ifa edilmesi gereken bir denetimdir. Kamuda, dolayısıyla üniversitelerde, iç denetim, yönetime değer katma çabası, güvence ve danışmanlık hizmeti ile klasik teftiş sisteminden ayrılmakta olup, iç denetimin uluslararası standartlara uygun etkili bir biçimde kurulması ve faaliyet gösterebilmesi için sağlanması gereken asgari şartlar ile iç denetimin amaçları, kapsamı, ilkeleri uluslararası standartlar çerçevesinde ele alınmıştır. Harran Üniversitesi örneğinde; ülkemiz üniversitelerindeki iç denetim sistemi ve uygulamalarının, uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartları ile karşılaştırılmasına yer verilerek, uygulamada ne gibi sorunlar yaşandığına ve bunlara ilişkin çözüm önerilerine değinilmiştir.

Şubat 2018

Turan YELTEKİN

## İÇİNDEKİLER

### ÖNSÖZ

İÇİNDEKİLER .....	I
KISALTMALAR .....	VII
TABLolar LİSTESİ .....	IX
ÖZET .....	X
ABSTRACT .....	XI
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DENETİM ve İÇ DENETİM :

#### KAVRAMSAL ve TEORİK ÇERÇEVE

1.1 Denetim Kavramı .....	3
1.2 Denetim Türleri .....	4
1.2.1 Gerçekleştirilme Saikine Göre Denetim Türleri .....	4
1.2.1.1 Zorunlu Denetim .....	5
1.2.1.2 İsteğe Bağlı Denetim .....	5
1.2.2 Gerçekleştirilme Zamanına Göre Denetim Türleri .....	6
1.2.2.1 Tedbiri Denetim .....	6
1.2.2.2 Düzeltici Denetim .....	6

1.2.2.3 Ara Denetim	6
1.2.2.4 Son Denetim	6
1.2.3 Konusuna Göre Denetim Türleri	7
1.2.3.1 Mali Tablolar Denetimi	7
1.2.3.2 Uygunluk Denetimi	8
1.2.3.3 Faaliyet Denetimi	9
1.2.3.4 Sistem Denetimi	9
1.2.3.5 Bilgi Teknolojileri Denetimi	10
1.2.4 Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri	11
1.2.4.1 Dış Denetim	11
1.2.4.2 Kamu Denetimi	11
1.2.4.3 İç Denetim	11
1.3 İç Kontrol	11
1.3.1 İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi	13
1.4 İç Denetim	14
1.4.1 İç Denetim Kapsam ve Gayesi	15
1.4.2 İç Denetimin Gerçekleştirilme Biçimleri	15
1.4.2.1 Mali Denetime Yönelik İç Denetim	15
1.4.2.2 Uygunluk Denetimine Yönelik İç Denetim	16
1.4.2.3 Performans Denetimine Yönelik İç Denetim	17
1.4.2.4 Sistem Denetimine Yönelik İç Denetim	18
1.4.2.5 Bilgi Teknolojileri Denetimine Yönelik İç Denetim	18
1.4.3 İç Denetimin Ana Öğeleri	20

1.4.3.1 Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması Ögesi .....	20
1.4.3.2 Makul Güvence ve Danışmanlık Sağlaması Ögesi.....	22
1.4.3.3 Standartlara Uygun Olarak Yapılması Ögesi.....	23
1.4.3.4 Kurum Faaliyetlerini Geliştirmesi ve Değer Katması Ögesi.....	24
1.4.3.5 Risk Odaklı ve Sistematik Disiplinli Bir Yaklaşım Olması Ögesi	24
1.4.3.6 Meslek Ahlak Kurallarına Uygun Olarak Yapılması Ögesi.....	25
1.4.4 İç Denetçi.....	26
1.4.4.1 İç Denetçinin Görevleri.....	27
1.4.4.2 İç Denetçinin Yetkileri.....	29

## İKİNCİ BÖLÜM

### ULUSLARARASI İÇ DENETİM MESLEKİ UYGULAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE ÜNİVERSİTELERDE İÇ DENETİM UYGULAMALARI

2.1 Üniversite Kavramı.....	33
2.2 Üniversitelerin Yönetimi .....	34
2.3 Üniversitelerin Yapısı.....	37
2.3.1 Bilimsel Özerklik.....	37
2.3.2 İdari Özerklik.....	38
2.3.3 Mali Özerklik.....	38
2.4 Üniversitelerin Finansmanı.....	39
2.5 İç Denetim Sisteminin Üniversitelere Sağlayabileceği Faydalar.....	40
2.5.1 Mali İç Denetimin Faydaları.....	41
2.5.2 Uygunluk İç Denetiminin Faydaları.....	41



2.5.3 Performans İç Denetiminin Faydaları .....	42
2.5.4 Sistem İç Denetiminin Faydaları .....	43
2.5.5 Bilgi Teknolojileri İç Denetiminin Faydaları .....	43
2.6 Üniversitelerde İç Denetim Süreci .....	44
2.6.1 İç Denetimin Planlama Süreci .....	44
2.6.2 İç Denetimin Yürütülme Süreci .....	45
2.6.3 İç Denetimin Raporlama Süreci .....	46
2.6.4 İç Denetimin İzleme ve Değerlendirme Süreci .....	46
2.7 İç Denetimin Nitelik Standartları .....	47
2.7.1 Bağımsızlık ve Objektiflik Standartı .....	48
2.7.2 Amaç, Yetki ve Sorumluluk Standartı .....	48
2.7.3 Mesleki Yeterlilik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat Standartı .....	49
2.7.4 Kalite Güvence ve Geliştirme Standartı .....	49
2.8 İç Denetimin Performans Standartları .....	50
2.9 İç Denetimin Uygulama Standartları .....	52
2.10 Ülkemizde İç Denetim Alanında Yer Alan Kuruluşlar .....	53
2.10.1 Türkiye İç Denetim Enstitüsü .....	53
2.10.2 İç Denetim Koordinasyon Kurulu .....	54
2.11 İç Denetim Alanındaki Uluslararası Kuruluşlar .....	56
2.12 Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar .....	58
2.13 Uygulamada Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Önerileri .....	62

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE HARRAN ÜNİVERSİTESİNDE İÇ DENETİM

3.1 Harran Üniversitesi İdari ve Örgütsel Yapı .....	66
3.1.1 Harran Üniversitesi Hakkında Genel Bilgiler .....	67
3.1.2 Harran Üniversitesi Örgütsel Yapı .....	67
3.1.3 Harran Üniversitesinde Örgütsel Statü .....	68
3.2 Harran Üniversitesinde İç Denetimin Uygulanması .....	69
3.2.1 Kamu Organizasyonlarında İç denetim ve İç Denetim Birimleri .....	70
3.2.2 Harran Üniversitesinde İç Denetim Birimi ve İç Denetim .....	73
3.2.3 Harran Üniversitesinde İç Denetimin Planlaması Süreci .....	76
3.2.3.1 Denetim Evreninin ve Denetim Alanlarının Belirlenmesi .....	77
3.2.3.2 İdarelerin Risk Kıstaslarının ve Risk Derecelerinin Belirlenmesi .....	82
3.2.3.3 Denetim Alanlarının Denetlenmesindeki Öncelik Sırasının Belirlenmesi .....	85
3.2.3.4 Denetim Kaynaklarının Denetim Sürecine Tahsisi .....	87
3.2.3.5 Denetim Plan ve Programının Hazırlanması, Üst Yöneticiye Onaylatılması ve Denetlenecek Birimlere Bildirim Yapılması .....	87
3.2.4 Harran Üniversitesinde İç Denetimin Yürütülme Süreci .....	89
3.2.5 Harran Üniversitesinde İç Denetimin Raporlama Süreci .....	91
3.2.6 Harran Üniversitesinde İç Denetimin İzleme ve Değerlendirme Süreci .....	96

### 3.2.7 Harran Üniversitesinde İç Denetim Sonuçlarının İç Denetim

Koordinasyon Kuruluna Gönderilmesi Süreci.....	97
<b>SONUÇ</b> .....	98
<b>KAYNAKLAR</b> .....	102



## KISALTMALAR

CCSA	:Certification in Control Self – Assessment(Kontrol Öz Değerlendirme Belgesi)
CFSA	:Certified Financial Services Auditor(Sertifikalı Finansal Hizmetler Denetçisi)
CIA	:CertifiedInternalAuditor (Sertifikalı İç Denetçi)
COSO	:The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi)
EU	: EuropeanUnion(Avrupa Birliği)
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IIA	:TheInstitute of InternalAuditors(Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
IMF	: The International MonetaryFund(Uluslararası Para Fonu)
INTOSAI	:The International Organisation of Supreme AuditInstitutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı )
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İDKKKİDR	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Kamu İç Denetim Rehberi
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KİDS	: Kamu İç Denetim Standartları
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

SAS	:Statements of Auditing Standards (Denetim Standartları Beyannamesi)
SEC	:Security Exchange Commission (Menkul Kıymetler Borsası)
TİDE	:Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TİDEUİDSMUÇ	:Türkiye İç Denetim Enstitüsü Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi
TFRS	:Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
YÖK	:Yükseköğretim Kurulu



## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 Harran Üniversitesi Akademik Personel Sayısı .....	67
Tablo 2 Harran Üniversitesi İdari Personel Sayısı .....	68
Tablo 3 Harran Üniversitesi İdari Teşkilat Şeması .....	69
Tablo 4 İç Denetim Birimlerinin Kamu Organizasyon Yapısındaki Yeri .....	72
Tablo 5 Harran Üniversitesi İç Denetim İş Akış Şeması .....	73
Tablo 6 Harran Üniversitesi Plan ve Programlama Süreci Tanıtım Formu .....	76
Tablo 7 Harran Üniversitesi Denetim Evreni .....	77
Tablo 8 Harran Üniversitesi Örnek Risk Kriteri Modeli .....	83
Tablo 9 Harran Üniversitesi Denetim Alanlarının Önceliklendirilmesi Uygulaması .....	86
Tablo 10 Harran Üniversitesi İç Denetim Birimi İle Denetlenen Birim Arasında Oluşacak Görüş Ayrılıklarının Çözümlemesi .....	92
Tablo 11 Harran Üniversitesi Denetim Süreci .....	93
Tablo 12 Harran Üniversitesi İzleme ve Değerlendirme Süreci .....	96

## ÖZET

### ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE ÜNİVERSİTELERDE İÇ DENETİM: HARRAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

Bu çalışmada, üniversiteler ve Harran Üniversitesindeki İç Denetim, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayımlanan ve mesleki bir düzenleme ve aynı zamanda uluslararası standartlar olan, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi içerisinde ele alınmış olup, Harran Üniversitesi örneğinde; iç denetimin ne olduğu, nasıl uygulandığı, yapılan uygulamaların söz konusu standartlarla uyumlu olup olmadığı ve uygulamada ne gibi sorunlar ile karşılaşıldığının ortaya konulması hedeflenmiş, tüm bunların neticesinde üniversitenin sahip olduğu mevcut kaynakların ekonomik, etkin ve verimli kullanılmasına hizmet eden bir iç denetim sisteminin oluşturulmasına engel olan nedenlerin ortaya konularak, bunların ıslahına zemin hazırlanması, genel olarak üniversitelerde iç denetimin uluslararası standartlara uygun şekilde oluşturulması, yürütülmesi ve sonuçlandırılması çabalarına katkıda bulunulması amaçlanmıştır.

Üniversitelerimizde iç denetim sisteminin, uluslararası standartlara uygun etkili bir biçimde kurulması ve faaliyet gösterebilmesi için, sağlanması gereken asgari şartlar ile iç denetimin amaçları, kapsamı ve ilkelerinin uluslararası standartlar çerçevesinde analiz edilmesi, uygulamada karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara çözüm önerilerine yer verilmesi, çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Söz konusu çalışmada konuya ilişkin literatür taramasına ek olarak, sistemin işleyişi gözlemlenmiş; çalışmanın neticesinde, Harran Üniversitesi örneğinde, üniversitelerde teşkilatlanma ve yürütülme açısından karşılaşılan sorunlara, iç denetimin tanımının net bir şekilde ortaya konulamadığına; iç denetim birimlerinin kurulması, iç denetçilerin atanması ve üst yöneticilerin sahip olduğudenetimi sınırlayıcı yetkileri dolayısıyla üniversitelerde iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının tam olarak sağlanamadığına; iç denetçilere üst yöneticiye bağlı olma dışında bir güvence mekanizmasına yer verilmediğine; dair çıkarımlara ulaşılmış ve bunlara ilişkin çözüm önerilerine yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, İç Denetçi, Standartlar, Üniversite, Bağımsızlık, Üst Yönetici.

## **ABSTRACT**

### **INTERNAL AUDIT STANDARDS IN THE FRAMEWORK OF INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS IN UNIVERSITIES: THE CASE OF HARRAN UNIVERSITY**

In this study, the Internal Auditing at universities and Harran University within the Professional Practice Framework of International Internal Auditing Standards published by International Institute of Internal Auditors (IIA) and an occupational regulation are addressed. In Harran University case, it is aimed to determine what internal audit is, how it is applied, whether the applications are in compliance with the mentioned standards, and what kind of problems are encountered in the application and as a consequence, it is sought to identify the causes preventing the establishment of an internal audit system which serves the economic, effective and efficient use of the resources that the university has, to prepare the grounds for improvement of these causes; thus, contributing to the efforts towards the establishment, execution and finalization of the internal auditing in universities in compliance with the international standards.

The minimum requirements for the establishment and operation of the internal auditing system in our universities in accordance with international standards, the analysis of the purposes, scope and principles of internal audit within the framework of international standards, the problems encountered in implementation and the suggestions for solutions to these problems constitute the scope of this study.

In addition to the literature review on the subject matter of the study, the progress of the system was observed. As a result of the Harran University case, inferences were made and solutions are suggested regarding; the problems encountered in terms of organization and execution of the internal auditing, the description of internal auditing not being clearly defined, the fact that the functional independence of the internal auditing is not fully ensured as a result of restrictive authorities of top managers in the establishment of internal audit units, assigning the internal auditors, the lack of security mechanism provided to internal auditors other than being subject to top management.



**Key Words:** InternalAudit, InternalAuditor, Standards, University, Independence, Top Manager.



## GİRİŞ

İç denetimin diğer denetim türlerinden farklılığı ve önemi; uluslararası kabul görmüş yaklaşım ve standartların, iç denetçilerin, mevzuata uygunluk denetimiyle kalmayıp, risk yönetimi ve performans hedeflerinin gerçekleştirilmesinde, yer aldıkları kurum ve kuruluşlara katkıda bulunmalarını öngörmüş olmalarından kaynaklanmaktadır.

Ancak ülkemizde, özellikle kamu kesiminde, iç denetimin, uluslararası kabul görmüş yaklaşım ve standartlar çerçevesinde karşılığı olmayan bir biçimde yapılandırıldığı görülmektedir. Bunun başlıca nedenin, kadim devlet geleneği içerisinde de kendine yer bulmuş olan teftiş ve müfettiş kavramlarının, iç denetimin kamu kesimi ile bütünleştirilmesinde, iç denetimin yanlış anlaşılmasına ve yanlış uygulanmasına yol açmış olmalarıdır. Ayrıca denetlenen birimler ve denetlemeyi yapan iç denetçilerin bu konuda gerekli farkındalığa sahip olmamaları da diğer bir nedendir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK), 1927 yılından günümüze kadar kamu malî yönetim sistemini düzenleyen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerine geçmiş ve denetim sistemine yönelik olarak çok önemli değişiklikler getirmiştir. Türk kamu sektöründe iç denetim kavramı, 5018 sayılı KMYKK'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte, esas itibariyle Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) aday ülke olmasıyla ve Avrupa Birliği'nin öne sürmüş olduğu koşulları yerine getirebilmek amacıyla, kamu mali yönetiminde yer bulmuştur. 5018 Sayılı Kanun ile birlikte, Türk Kamu Yönetimi "İç Denetim" sistemiyle tanışmıştır. Bu yeni düzenlemeyle Türkiye' de Kamu İç Denetim Birimlerinin kurulması sağlanmıştır.

İç denetim, dünyanın farklı ülkelerinde, farklı kuruluşlar bünyesinde uygulanmakta olan bir denetim türüdür. İç denetime ilişkin uygulama ve mevzuat, ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Ancak denetimin ve denetçinin rolünün ve sorumluluklarının belirlenmesinde uyulması gereken objektif kurallar vardır, bunlar genel olarak, denetim standartları şeklinde ifade edilmektedir.

Ülkemizde iç denetim; Avrupa Birliği'ne (AB) Müktesebatı ve uluslararası standartlarla uyumlu olarak hazırlanan, 5018 sayılı KMYKK'na dayanmaktadır. Üniversitelerde iç denetim sistemini uluslararası standartlar açısından incelemek, Uluslararası standartlarla, 5018 sayılı Kanun arasındaki uyum ve farklılıkları tespit etmek amacıyla, bunlar arasında bir karşılaştırma yapmak gerekmektedir. Kamuda, dolayısıyla üniversitelerde iç denetim, yönetime değer katma çabası, güvence ve danışmanlık hizmetleri ile klasik teftiş sisteminden ayrılmaktadır. İç denetimin amaçları, kapsamı, ilkeleri, uluslararası standartlara uygun, etkili bir biçimde kurulması ve faaliyet gösterebilmesi için sağlanması gereken asgari şartlar, uluslararası standartlar çerçevesinde ele alınmalıdır.

Bu araştırmanın konusu, ülkemiz üniversitelerindeki iç denetim sistemi ve uygulamalarının, uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde analiz edilmesi ve uygulamada karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara çözüm önerilerine yer verilmesidir.

Çalışmanın ilk bölümde, denetim ve iç denetimin kavramsal ve teorik çerçevesi kapsamında denetim, denetim türleri, iç kontrol ve iç denetim ilişkisi, iç denetimin gerçekleştirilme biçimleri ve öğeleri, iç denetçinin görev ve yetkileri ortaya konulacak olup. İkinci bölümde; Türkiye'de üniversitelerin yapısı yönetimi ve finansmanı, iç denetim sisteminin üniversitelere sağladığı faydalar ve iç denetim süreci, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ve ülkemiz üniversitelerindeki iç denetim sistemi ve uygulamalarının, uluslararası iç denetim standartları ile karşılaştırılması, uygulamada karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri çerçevesinde incelenecektir. Çalışmanın son bölümünde; Türkiye' de üniversitelerde iç denetim uygulaması ortaya çıkabilecek sorunların tespiti ve bu sorunlara çözüm getirme noktasında Harran Üniversitesi özelinde incelenecektir. Bu kapsamda ilk önce Harran Üniversitesinin idari ve örgütsel yapısına değinilecek, daha sonra ise sırasıyla Harran Üniversitesinde iç denetim birimleri ve iç denetim, iç denetim planlama süreci, yürütülme süreci, raporlama süreci ve izleme ve değerlendirme süreci analiz edilecektir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **DENETİM VE İÇ DENETİM:**

#### **KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE**

İç denetim, yer aldıkları kurum ve kuruluşların iş ve işlemlerine katkıda bulunmak ve bunların, ortaya çıkan yeni ihtiyaç ve taleplere cevap verebilmesini temin edecek tedbirlerin alınmasını sağlayıcı, otonom ve nesnel bir danışmanlık ve güvence denetimidir. İç denetim gerek kamu, gerek özel sektör olsun birçok farklı örgütte, gerek organizasyon içinden gerekse dışından iç denetçiler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. İç denetçilerce sunulan danışmanlık hizmetleri, tavsiye niteliğinde olup, istem üzerine gerçekleştirilir. İç denetçi bu hizmeti verirken objektif davranmalı ve idari sorumluluk altına girmemelidir. İç denetçilerce sunulan güvence hizmetleri ise, nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenen bir süreç veya konu hakkında, yine iç denetçi tarafından elde edilen somut bulgulara dayanarak, tarafsız bir sonuç ve kanaate ulaşma sürecidir.

Bu bölümde sırasıyla denetim kavramı, denetim türleri, iç denetimin gerçekleştirilme biçimleri ve ana öğeleri ile iç denetçinin görev ve yetkilerinin neler olduğu ortaya konacaktır.

#### **1.1 Denetim Kavramı**

Denetim; iktisadi, mali, idari faaliyet ve işlemlerle ilgili hususların önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini araştırmak ve elde edilen bulguları ilgililere iletmek maksadıyla tarafsız ve bağımsızca kanıt toplayan ve söz konusu bilgi ve bulguları değerlendirerek rapor haline getiren bir süreç olup, genel olarak bir kurum veya kuruluş ya da idareler bünyesinde oluşturulan bir plan, program veya projenin, önceden belirlenmiş kıstaslara uyumluluk derecesini araştırma, gözlemlenme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve saptanan bulguların nesnel ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek muhataplarına iletilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Köse, 2007: 8).

Denetim, yönetimi oluşturan parçaları ve yönetim faaliyetlerini denetlemeyi konu alan bir fonksiyon veya yetkidir. Denetimde yönetim ile denetleme yetkisinin aynı kimsede birleşmesi mümkündür (Atay, 1999: 22). Sözlük anlamıyla denetim ise; bir iş ve işlemin belirlenen ilkelere uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek ve kontrol etmektir (<https://www.tdk.gov.tr>). Denetimle neyin, nasıl yapıldığı ve hangi ölçüde hedeflerin gerçekleştirildiği tespit edilir. Bu tanımlamalar ışığında denetim, bir organizasyonun kaynaklarını etkin bir şekilde kullanarak, arzu edilen gayelere ulaşıp ulaşılmadığının kontrol edilmesi ve eğer ulaşılamadıysa, neden ulaşılamadığının tespit edilerek, arzu edilen gayeye ulaşılmasını sağlayacak önlemlerin alınmasını öngören bir yönetim sürecidir (Günel, 1995: 18).

Denetimin kendisinden beklenen fonksiyonları gerçekleştirilebilmesi için bazı şartlara sahip olması gerekir, bu şartlar şunlardır (Öztekin, 2002: 112):

1. İşletmelerde kabul görmüş planlar, emirler ve belirli bir şekilde konulmuş ilkeler olmalıdır.
2. Kabul edilen planlara, verilmiş emirlere ve konulmuş ilkelere uygun ve etkin bir yönetim faaliyeti olmalıdır.
3. İşletmede etkin ve uygun bir yönetimin olup olmadığını denetleyecek bir birim veya kişi olmalıdır.

Etkin bir denetim ise, kabul görmüş planlar, emirler ve belirli bir şekilde konulmuş ilkelere dayanan, belirlenmiş standartların varlığı ve bu standartlara uygun, denetimin faydasından yararlanmayı isteyen bir yönetim faaliyeti ve organizasyonun kaynaklarını etkin bir şekilde kullanarak, arzu edilen gayelere ulaşıp ulaşılmadığının kontrol edecek bir birimin varlığı ile sağlanabilecektir.

## **1.2 Denetim Türleri**

Gerek özel gerekse de kamu sektöründe uygulanan denetim türleri; gerçekleştiriliş saiklerine, gerçekleştirilme zamanına, konusuna ve denetçilerin statüsüne göre çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Buna göre:

### **1.2.1 Gerçekleştirilme Saikine Göre Denetim Türleri**

Gerçekleştirilme saikine göre denetimin sınıflandırılmasında, zorunluluk kıstası esas alınır, buna göre bu denetim türünü zorunlu ve ihtiyari denetim olarak iki başlık altında incelemek mümkündür:

#### **1.2.1.1 Zorunlu Denetim**

Zorunlu denetim; kamunun denetim elemanlarınca, kamu ve özel sektör üzerinde, söz konusu organizasyonlarının isteği ve talebi gerekmeksizin, re'sen gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Zorunlu denetim yapan müesseseler; dış ve iç denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Yapılacak olan zorunlu denetimlerin kapsamı ilgili kurum ve kuruluşların tabi oldukları mevzuatta yer almaktadır. Zorunlu denetim, devlet adına denetim yapan kişilerce yapılan denetimdir (Aksoy, 2002: 68).

Ülkemizde zorunlu denetim; iç denetim, dış denetim ve bunlar dışında bakanlık ve genel müdürlükler bünyesinde yer alan teftiş elemanları vasıtasıyla yerine getirilmektedir. Zorunlu dış denetim, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapmakla görevli Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılmaktayken, zorunlu iç denetim ise, iç denetçiler tarafından yapılmaktadır.

#### **1.2.1.2 İsteğe Bağlı Denetim**

İhtiyari denetim de diyebileceğimiz isteğe bağlı denetimin konusu, amacı ve kapsamı denetimi talep edenler tarafından belirlenmekle birlikte, denetimde esas alınan kıstaslar üzerinde söz konusu kuruluşların herhangi bir tesiri söz konusu olmamaktadır. İhtiyari denetim türü, zorunluluk taşımayan bir denetim olup, kullanıcılar ya da müessese ile ilgili çeşitli çıkar gruplarının talebi üzerine, gerçekleştirilen denetim türü olarak adlandırılmaktadır (Köse, 2007: 17).

İsteğe bağlı denetim, adı üzerinde yasal bir zorunluluk olmaksızın, çoğunlukla gelecekte, periyodik veya istisnai olarak maruz kalınacak zorunlu denetimde karşılaşılabilecek riskleri minimize etmek saikiyle, denetlenmek isteyen organizasyonun, zaman zaman karşılığında ücret ödemek suretiyle talep ettiği denetim türüdür.

## **1.2.2 Gerçekleştirilme Zamanına Göre Denetim Türleri**

Gerçekleştirilme zamanına göre denetim türleri sınıflandırmasında, denetimin gerçekleştirilme zamanı kıstası esas alınır. Buna göre denetim türleri; tedbiri, düzeltici, aylık ve son denetim olmak üzere dört kategoriye ayrılabilir:

### **1.2.2.1 Tedbiri Denetim**

Tedbiri diğer bir adıyla önleyici denetim, iş ve işlem gerçekleştirilmeden önce yapılan denetimdir. Önleyici denetime, hiyerarşik denetim ve vesayet denetimi örnek olarak verebilir. Hiyerarşik denetim, tek tüzel kişilik içerisinde, diğer bir deyişle aynı organizasyon içerisinde yer alan birimlerden, üst konumda bulunan birimlerin diğerlerini denetlemesi olarak tanımlanabilir. Vesayet denetiminde ise iki farklı tüzel kişilik, diğer bir deyişle farklı organizasyonların bulunduğu bir yapı söz konusudur. Burada diğerine göre üst konumda bulunan organizasyon diğerini denetlemektedir (Akdoğan, 2003).

### **1.2.2.2 Düzeltici Denetim**

Düzeltici denetimde üst bir yapı söz konusudur. Üst yapı, diğer birimlerin almış olduğu karar ve uygulamaları, o birimin iradesi yerine geçecek şekilde düzeltmektedir. Kamu kesiminde, idari ve yargı denetimlerinin birçoğunda uygulama alanı bulmaktadır. Düzeltici denetime, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay gibi yüksek yargı organlarının, alt düzeydeki yargı organlarının kararları üzerinde sahip oldukları denetim yetkisi örnek olarak verebilir. Diğer bir deyişle, düzeltici denetim, iş ve işlemden sonraki denetimdir (Atay, 1999: 39-45).

### **1.2.2.3 Ara Denetim**

Ara denetim, haftalık, aylık, üçer aylık veya altışar aylık gibi hesap veya faaliyet dönemlerinin neticelerini kapsayan, işletmelerin mali işlemlerinin, belli hesap veya faaliyet dönemi içerisinde, belirli tarihler arasında, denetlenmesini öngören denetim türüdür (Atay, 1999: 39-45).

### **1.2.2.4 Son Denetim**

Son denetim, daha çok işletmelerin mali işlemlerinin denetime ilişkin bir kavramdır. İşletmelerin mali işlemlerinin, hesap dönemi kapandıktan sonra, diğer bir

deyişle işletmenin faaliyet dönemi sonrasında kontrol edilmesini öngören bir denetim uygulamasıdır (Atay, 1999: 39-45).

### **1.2.3 Konusuna Göre Denetim Türleri**

Konusuna göre denetim türlerini denetlenen konu baz alınmak suretiyle genel olarak; mali tablolar, uygunluk, faaliyet, sistem ve bilgi teknolojisi denetimi olmak üzere beş başlık altında incelenmek mümkündür.

#### **1.2.3.1 Mali Tablolar Denetimi**

Mali tablolar denetimi, bir idarenin finansal işlemlerinin ve mali nitelikteki tablolarının denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Anılan denetim türü, idarelerin mali tablolarının kıstaslara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, sunulan mali raporların gerçekleri yansıtıp yansıtmadığı ve denetlenen kurumun yasal düzenlemelerin yanı sıra, birtakım ilke ve kurallara ne ölçüde uyduğunu saptamaya yönelik olarak bir görüş belirlemek amacıyla gerçekleştirilmektedir (Köse, 2007: 66-67). Bu tür denetimde esas alınan kıstaslar; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) veya vergi mevzuatı hükümleridir. Denetimin konusu, idarenin mali sistemi ve mali tablolardır.

Başka bir deyişle bu denetim türü, bir işletmenin bilançosu, gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi mali tablolarının evvelce saptanmış kaidelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, anılan tablolarda yer verilen bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığı gibi hususların tespit edilmesi için yapılan denetimdir (Duman, 2008: 13). Denetçi, mali tabloların denetimini yaparken, anılan tabloların değişik çevresel aktörlerce ki bunlar bilgi ediniciler olarak da tanımlanabilir; farklı amaçlar için kullanılacağını hesap etmelidir. Denetim, tüm bilgi edinicilerin gereksinimlerini karşılamak üzere gerçekleştirilen, genel amaçlı bir faaliyettir. Tüm bilgi ediniciler için ayrı ayrı denetim yapılması mümkün olmamakla birlikte, genel amaçlı tek bir denetim yapılarak, denetim sonuçlarının bütün çevresel aktörlerin dikkatine sunulması yaygın bir uygulamadır. Şayet bu bilgi edinicilerimden herhangi biri bu genel denetimin kendisi için yeterli bilgi sunmadığı kanaatine varırsa, bunlar için gerekli diğer bilgileri toplama imkânı her zaman için mümkündür. (Çalgan vd., 2008: 36). Çünkü işletmeyle ilgili birtakım kararlar



vermek durumunda olan bilgi edinciler açısından işletmeye ait mali tablolar, karar alma sürecinde etkin bir rol oynamaktadır (Çelik, 2005: 34-35).

### **1.2.3.2 Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi denetlenen idarelerin mali nitelikli iş ve işlemlerinin, önceden belirlenmiş kıstas veya yasal mevzuata aykırılık taşıyıp taşımadığının belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir. Söz konusu denetimi yürütecek olanlar, iç ve dış denetçiler ile diğer kamu denetçileridir. Konusu ise, idarelerin mali nitelikli iş ve işlemleridir. Bu denetimde denetlenen idarenin yaptığı iş ve işlemler, idarenin tabi olduğu yasal mevzuat ve sözleşmelerle karşılaştırılır (Güredin, 1998: 19). Uygunluk denetimi, mali denetim özelinde başlıca amaç olmayıp; performans denetimi ve finansal tablolar denetimi birlikte yürütüldüğü esnada, denetlenen idarenin mali iş ve işlemlerinin, önceden belirlenmiş kıstaslara ve meri mevzuata uymaması durumunda kullanılmaktadır (Kenger, 2001: 10).

Bu denetim ilgili idarenin, kayıtları, iş ve işlemleri üzerinde önceden belirlenmiş kıstaslar esas alınarak gerçekleştirilir. Bu tür denetimde, önceden belirlenmiş kıstaslar, farklı kaynaklardan yararlanılarak ortaya konulmaktadır. Bu kıstaslar, GKGMİ, ilgili idarenin yönetim kademesi tarafından belirlenmiş iç kurallar, Muhasebe Usul ve Esasları, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve ilgili yasal mevzuattır (Elitaş, 2003-2004: 37).

Uygunluk denetimi, denetim elemanlarınca gerçekleştirilen bir denetimdir. Uygunluk denetiminin ortaya çıkardığı saptamalar, sadece sınırlı bir çevreye, yani belli kişi ve kurumlara raporlanır.

Kamunun gerçekleştirdiği uygunluk denetimine örnek olarak; devletin, kamu denetim elemanları vasıtasıyla, işletmelerin mali işlemlerinde, vergi kanunlarının gereklerini yerine getirip getirmediğini incelemesini verebiliriz. Bu durum işletmelerin işlemlerinin, vergi mevzuatına uygunluğunun denetimidir. Diğer taraftan özel sektörde, işletme üst yönetimi, işletmenin iş ve işlemlerinin, üst yönetim tarafından konulmuş kurallara uygunluğunu inceleyebilir. İşletmenin muhasebe kayıtlarının, dosyalama sisteminin veya ödeme sisteminin incelenmesi, şirket içi işlemlerin uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir.

### **1.2.3.3 Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimini, performans veya işletme denetimi olarak da adlandırmak mümkündür. Faaliyet denetimi; idarenin örgüt yapısını, kurulmuş olan iç kontrol sistemlerini ve mevcut idarecilerin başarısını belirlemeyi amaçlayan geniş kapsamlı bir denetim türüdür. Faaliyet (Performans) denetimi, denetlenen idarelerin işlemlerinin, iktisadilik, verimlilik ve etkinlik açısından denetlenmesidir. Bu denetim sürecinde denetimi gerçekleştirenlerin, nesnel gözlemlerde bulunarak, işlemleri ayrıntılı bir şekilde incelemesi arzu edilir, elde edilen sonuçlar verimlilik standartlarıyla karşılaştırılarak idarenin önceden saptanmış amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı saptanır. İdarenin bütünü veya bir bölümü denetimin kapsamını oluşturabilir (Güredin, 1998: 21).

Faaliyet (Performans) denetiminde, mali nitelikte olan veya olmayan bilgileri analiz etmek amacıyla kıstasları saptama son derece sübjektif nitelikli bir olgu olduğundan, faaliyet denetimi bir tür rehberlik faaliyetine benzer. Denetim neticesinde elde edilen nihai bulgular ile işlemlerin etkinlik, ekonomiklik ve verimliliğinin artırılması amaçlanır ve bununla ilgili tavsiyelerde bulunulur (Özoğlu vd., 2010: 62). Faaliyet (Performans) denetimi, kamu ve özel sektör idarelerinde iç denetçiler tarafından yürütülür.

### **1.2.3.4 Sistem Denetimi**

Bu denetim türü; idarenin fonksiyonlarının faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; idareye katma değer sağlayıcı bir tarzda incelenmesi, noksanlıklarının tespit edilmesi, kalitesinin ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan usullerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle analiz edilmesidir. Sistem denetiminde temel amaç performans denetimidir. Mali denetim ve uygunluk denetimi ise destekleyici unsurlardır (Kenger, 2001: 10).

Bu denetim türü, uygunluk ve faaliyet (Performans) denetimleriyle birlikte uygulanan ve raporlanan bir faaliyet olarak tanımlanabilir. Bu faaliyette, bir yandan idarenin iş ve işlemlerinin meri mevzuata uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği denetlenirken diğer yandan mali tablolarının meri mali mevzuat ve GKGMİ ve standartlarına uygun olarak tanzim edilip edilmediği analiz edilmektedir.

### 1.2.3.5 Bilgi Teknolojileri Denetimi

Denetlenmekte olan idarenin elektronik bilgi yapısının güvenilir olup olmadığının ve kesintisiz olarak işlev görüp görmediğinin denetlenmesidir. Bilgi teknolojileri denetimi; ayrı bir uzmanlık isteyen, son derece ayrıntılı ve önemli bir faaliyet kümesini kapsamaktadır. Bilgi teknolojisine ilişkin işlemlerin eksiksiz ve doğru bir şekilde yürütülebilmesi için, ya bu alanda yeterli seviyede bilgi ve uzmanlığa sahip denetçiler vasıtasıyla yapılması ya da denetim esnasında bilgi teknolojileri konusunda uzmanlaşmış kişilerin yardımının alınması gerekir. Günümüzde kamu hizmetlerinin giderek çeşitlenmesi ve yeni teknolojilerle desteklenmesi gerekmekte, buna bağlı olarak da özel sektör gibi kamu kurum ve kuruluşlarının da bilgi sistemlerine olan bağlılıkları artmakta ve bilgi sistemleri olmadan faaliyetlerini yürütemez hale gelmektedir. Bu açıdan ilerleyen zaman zarfında iç denetimde bilgi teknolojilerinin denetiminin baskınlığının artacağı aşikârdır (Fidan ve Şen, 2014: 378).

Bir idarenin önceden belirlenmiş amaçlara ulaşması açısından, yararlanılan bilgi teknolojilerinin, idarenin işlemlerine ne seviyede katkı sunabildiği ve bilgi teknolojilerinden doğan risklerin iç kontrol süreçleriyle hangi seviyede önlenebileceğinin tespit edilmesi gerekir. Bu analizin gerçekleştirilebilmesi ancak bilgi teknolojisi iç kontrol sürecinin denetlenmesi ile yapılabilir. Özellikle çok geniş bir talebe sahip olan kamu idarelerinde, bilgi teknolojisi iç kontrol sürecinin etkinliği büyük hassasiyet arz etmekte ve söz konusu durum bilgi teknolojisi denetimine olan ihtiyaç ve istemin artmasına yol açmaktadır. Bilgi teknolojisi denetiminin içerik kapsam ve zamanlaması; denetimden beklenen hedeflerle doğru orantılı olarak artmakta veya azalmaktadır. Denetim hedeflerine örnek olarak; finansal süreçleri etkileyen bilgi teknolojisi kontrol sisteminin denetlenmesi, belirli konuların meri mevzuata aykırı olup olmadığının belirlenmesi, bilgi güvenliği konusunda mevcut zayıflıkların belirlenmesi gibi konular olabilir. Hedeflenen temel amaç doğrultusunda bilgi teknolojisi denetimleri müstakil olarak yürütülebileceği gibi, diğer denetim türleriyle müştereken yürütülmesi de mümkündür (İDKK, 2014: 16).

#### **1.2.4 Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri**

Statülerine Göre Denetim sınıflandırmasında statü kıstası esas alınır. Buna göre denetim; dış denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak üçe ayrılır (Kavut vd., 2009: 35-39)

##### **1.2.4.1 Dış Denetim**

Kurumun örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi olmayan, kurum dışından bağımsız uzmanlarca yapılan bir denetimdir. İç denetim ve dış denetim arasındaki temel fark denetçinin statüsünden kaynaklanmaktadır. İç denetçi örgütün elemanıyken, dış denetçi örgütten bağımsız olarak hareket eden bir denetçiyi ifade etmektedir.

##### **1.2.4.2 Kamu Denetimi**

Kamu tarafından görevlendirilmiş denetim elemanlarınca, bakanlık ve diğer kamu örgütlerine bağlı denetçiler (Müfettiş, Kontrolör, Denetmen) tarafından yapılan denetim türüdür.

##### **1.2.4.3 İç Denetim**

Kurumun bünyesinde veya kurum adına çalışan denetçilerin yaptıkları denetime denir. Denetçinin örgüt bünyesinde olması nedeniyle denetçi ile denetlenen birim arasında, örgüt hiyerarşisi içerisinde bir ast-üst ilişkisi bulunmaktadır. Bu tez çalışması iç denetim odaklı olduğundan bundan sonraki kısımlarda bu denetim türü daha ayrıntılı bir biçimde incelenecektir.

#### **1.3 İç Kontrol**

İç kontrol, idarenin mevcut yöneticileri de dâhil olmak üzere tüm çalışanları tarafından yürütülen, idarenin önceden belirlediği amaçlara ulaşmasına makul güvence temin etmeyi amaçlayan bir faaliyettir. Başka bir deyişle iç kontrol; idarenin önceden belirlenen amaç ve politikalara uygun olarak, faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve rasyonel bir şekilde tutulmasını, mali hususlarla yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere, idarece oluşturulan ve iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak da tanımlamak mümkündür (Kesik, 2005: 98).

İç kontrol, mevcut idarenin tüm birimlerini alakadar etmekte ve tüm işlemlerini kapsamaktadır. Mali raporların güvenilirliğini temin etmek üzere, iç kontrol faaliyetlerin etkili ve verimli icra edilmesi gerekir. İç kontrolün temel işlevi, mevcut yönetimin işlemlerinin; başta meri yasal mevzuat olmak üzere; iç ve dış düzenlemelere uygun olmasına yardımcı olmaktır. İç kontrolün temel muhatabı idarenin yönetim fonksiyonudur. Yönetim fonksiyonunun temel amacı ise, gerekli tedbirlerin alınmasını planlayarak, önceden belirlenmiş hedef ve amaçlara ulaşılabilmesine yönelik makul bir güvence sağlamaktır. Tüm bu sebeplerle etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmasında idarelerin yöneticilerine önemli sorumluluklar düşmektedir. Bu sorumluluklar yerine getirilirken alınması gereken temel önlemler, finansal sorumluluk ve yetkilerin bilgili ve bu konuda yeterli personele verilmesi, önceden belirlenmiş kıstaslara uyum sağlanması, meri mevzuata uygun olmayan işlemlerin önlenmesi, kapsamlı bir yönetim sisteminin oluşturulması, saydam ve münasip çalışma koşullarının oluşturulmasıdır. Yönetim fonksiyonunun, yıllık olarak yapılan iş ve işlemlerin, yasal meri mevzuata, kontrol kıstaslarına uygun olarak yapıldığını belirten iç kontrol güvence beyanını düzenlemeleri ve bunu idari faaliyet raporları ile faaliyet raporlarına ilave etmeleri bir zorunluluktur. İç kontrol ifa ettiği bu görevler vasıtası ile yönetim fonksiyonuna hizmet eder, üst yöneticilere ve idarenin tüm yönetim birimlerine sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olur (Kepekçi, 1982: 38-41).

Denetim ve risk yönetimi alanında çalışmaları ile denetim meslek uygulamalarına katkı sunan Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO), 1992 tarihinde “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve” isminde bir rapor oluşturmuştur, bu raporda ortaya konulan iç kontrol modeli COSO Modeli olarak adlandırılmakta ve organizasyonlarda etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesinde rehberlik etme amacını içermektedir. COSO Raporunda iç kontrol (Yılcı, 2006: 29); süreklilik arz eden bir süreçtir. Bu bilgiler ışığında, iç kontrol kısa vadede sona eren bir süreç olmayıp sürekli olarak yapılması gereken bir faaliyettir ve sürekli, sistematik bir biçimde yürütülmelidir. İdarede veya idareyi oluşturan birimlerde süreç içeriği belirlenirken, iç kontrol de göz önünde bulundurulmalıdır. İç kontrol, yalnızca belli zamanlarda, belli alanlarda uygulanan bir süreç olmayıp, idarenin veya idareyi oluşturan herhangi bir birimin tüm faaliyetlerini içeren, süreklilik arz eden bir

süreçtir. Ayrıca içeriğinde yalnızca finansal iş ve işlemleri değil, finansal olmayan işlemlere de yer verir.

### **1.3.1 İç Kontrol - İç Denetim İlişkisi**

İç kontrol ve iç denetim kavramlarının yeni olması bir kavram kargaşası yaşanmasına neden olmakta, bu iki olgu çoğu kez karıştırılarak birbirinin yerine kullanılmaktadır.

İç kontrol ve iç denetim farklı iki kavram olmasına rağmen, bu iki kavram arasında güçlü ve karşılıklı bir ilişki bulunmaktadır. Yönetime bilgi sağlamak, değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmak, iç denetimin iç kontrollerle olan ilişkisine örnek verilebilecek işlemlerdir. Yönetimin başlıca sorumluluğu, verimli bir iç kontrol sisteminin meydana getirilmesi, yürütülmesi ve sürecin izlenmesidir. İç denetim, iç kontrolün farklı bir boyutu olarak tanımlanabilir. İç denetim tanzim ettiği raporlarla, yöneticilere iç kontrollerin durumu hakkında bilgi sunmaktadır. İç denetim birimleri, tanzim edip üst yöneticiye sundukları raporlarında, idarelerde mevcut iç kontrol sisteminin gereği gibi çalışıp çalışmadığı bilgisini sunarlar. İç kontrol sisteminin başlıca amacı etkin, etkili ve verimli bir şekilde kaynakların kullanımını sağlamaktır (Arcagök ve Erüz 2006: 152).

Süreklilik arz eden bir süreç olarak işleyen iç kontrol faaliyetine karşın iç denetim fonksiyonu, iç kontrol iş ve işlemlerini gerçekleştirildikten sonra görev ifa eder ve olayları değerlendirir. İç denetim üst yöneticiye sunulan bir hizmettir, kapsamında iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye makul güvence sağlanması vardır. İç kontrollerin etkinlik ve verimliliklerini değerlendirerek ve sürekli olarak gelişimi sağlayarak, idarenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmasında en önemli görev, iç denetime düşmektedir, ancak tüm bu görev ve yetkilerine karşın iç denetim, işlemeyen mali yönetim, iç kontrol ve mevcut yönetiminin etkinliği ve verimliliğinden sorumlu değildir. İç denetçi ancak iç denetim faaliyetinin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından ise yöneticiler sorumludur. Aktif olarak idare içerisinde yer alan her bir yönetici, iç kontrol sisteminin planlanması ve faaliyete geçirilmesi, dolayısıyla kendi birimindeki iç kontrolün işleyişinden üst yöneticiye karşı sorumludur. Mali hizmetler birimi yöneticisinin de bu süreçte önemli rolü ve sorumluluğu söz konusudur. Mali

hizmetler birimi yöneticileri bu sorumluluklarını idarenin plan, program, bütçe ve raporlarının hazırlanmasında ve geliştirilmesinde rol almak ve idarenin mali nitelikli işlemlerinin, bu düzenlemelere ve mevzuata uygunluğunu kontrol ederek yerine getirmektedirler (Arcagök ve Erüz 2006: 158). İç denetim, iç kontrol sisteminin bir ikamesi değildir ve iç kontrol sürecinin tamamının denetimini gerçekleştirir.

#### **1.4 İç Denetim**

Uluslararası İç Denetim Standartlarında yer verildiği şekliyle iç denetim, bir organizasyonun faaliyetlerini geliştirmek ve bu faaliyetlere değer katma amacını taşıyan, otonom ve nesnel bir güvence ve rehberlik faaliyetidir. İç denetim danışmanlık ve güvence verme faaliyeti olarak uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak tasarlanmakta ve yürütülmektedir (Arslan, 2015: 56).

Dünyada kabul görmüş standartlar Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) ve Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenip geliştirilmektedir. Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından Mesleki Uygulama Çerçevesi yayınlanmıştır. Bu standartlar, nitelik standartları ve performans standartlarından teşekkül etmektedir. Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi; kısaca “standartlar” olarak adlandırılmakta olup, mesleki uygulama çerçevesi, iç denetimin tanımı, etik kurallarını, standartları ve diğer kılavuzluk öğelerini içerir. Diğer bir deyişle, iç denetimin faaliyet sahasının belirlenmesi ve performansının değerlendirilmesinde kullanılacak temel kıstasları belirleyen ve Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan, mesleki bir beyan olarak tanımlanabilir. Standartların geliştirilmesi ve yayınlanması devamlı bir süreçtir. Standartlar, Meslekî Uygulama Çerçevesinin bir parçasıdır. İç denetim birimi dâhil olduğu örgütün bir parçası olup, idare tarafından kabul edilen ve kurul tarafından onaylanan iç denetim biriminin amaç, yetki ve sorumluluk dokümanı (İç Denetim Birim Yönergesi) ile İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi uyum içinde olmalıdır (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 4).

Merkeziyetçi ve ademi-i merkeziyetçi model olmak üzere uluslararası alanda iç denetim iki biçimde ortaya çıkmaktadır. Merkeziyetçi modelde; Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışan denetçiler tarafından iç denetim faaliyeti gerçekleştirilmekte, bu sistemde daha çok ön mali kontrol üzerinde durulmakta ve iç

denetim mali işlemlerin mevzuata uygunluğunu sağlama faaliyeti şeklinde gerçekleştirilmektedir. Adem-i merkeziyetçi modelde ise, sorumluluk, üst yönetici, harcama yetkilisi ve kamu kaynaklarını kullanan kamu idaresine aittir. Adem-i Merkeziyetçi modelde iç denetim, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak üzere, önceden belirlenen esas ve usullere ve yasal mevzuata uygunluk biçiminde yapılmakta ve kamu idarelerine bağlı iç denetçiler eliyle yürütülmektedir. Adem-i merkeziyetçi modelde yönetsel sorumluluk önemliyken, merkeziyetçi modelde, mali işlemlerin mevzuata uygunluğu önemlidir (Mutluer, v.d.,2005:350-352).

#### **1.4.1 İç Denetimin Kapsam ve Gayesi**

İdarenin bütün birimlerinin idari ve mali nitelikteki tüm faaliyet, sistem, süreç, proje, karar ve işlemleri, iç denetim kapsamında olup; iç denetim, idarenin faaliyetlerine katma değer sağlamak ve sürekli olarak gelişimini sağlamak amacıyla, mevcut kaynakların ekonomik, etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını analiz ve danışmanlık yapmak amacıyla yapılan otonom, makul nesnel güvence sağlama ve rehberlik faaliyeti olarak tanımlanabilir. İç denetimin temel gayesi, içinde bulunduğu organizasyonun sorumluluklarını etkin bir biçimde gerçekleştirmesinde, organizasyonu oluşturan diğer parçalara yardım etmektir.

#### **1.4.2 İç Denetimin Gerçekleştirilme Biçimleri**

İç denetimin gerçekleştirilme biçimleri denetlenen konular itibariyle, mali, uygunluk, performans, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi şeklinde tezahür edebilir. Bunlar:

##### **1.4.2.1 Mali Denetime Yönelik İç Denetim**

Gelir ve giderlerinin yönetimini kapsayan mali yapının denetimi olarak tanımlanabilecek mali denetim kavramı (Sivrekli, 2014: 60), mali tabloların incelenmesinden ibaret olup, bir işletmenin mali tablolarının, önceden belirlenmiş kıstaslara uygun olarak tanzim edilip edilmediğinin analiz edilmesini içermektedir (Tortop, 1999: 20).

Mali denetimin konusu, idarenin mali sistemi ve finansal tabloları olmakla birlikte, bu denetimde kullanılan temel kriterler; GKGMİ ve vergi mevzuatı hükümleridir.



Mali tablolar denetiminin asıl amacı, mali tabloların, GKGMİ, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)' ya uygunluğunun denetimi olup, mali tablolar hakkında rapor vermektir. Buna karşılık mali tablolar denetiminin alt amaçları ise (Çaldağ, 2002: 27);

\*Finansal tabloların varlık-kaynak, gelir-gider kalemlerinin gerçeğe uygun gösterilmesini sağlamak;

\*Finansal tabloların tutarlılık kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak;

\* Finansal tabloların tam açıklama kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak;

\*Finansal tabloların güvenilirliğini artırmak;

\*Finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak;

\*Hata ve hilelerin önlenmesini sağlamak;

\*Yönetime önerilerde bulunmak; şeklinde sıralanabilir.

Bu açıklamalardan hareketle bu iç denetim türünde temel amaç; bir işletmenin bilançosu, gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi mali tablolarının, GKGMİ ve vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu sağlamak ve mali tablolardaki yanlış beyanı ortaya çıkarmaktır. Denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçiler veya kamu denetçileri, işletmeden ya da herhangi bir gruptan bağımsız çalışır, mali tabloların bütününe bakar.

#### **1.4.2.2 Uygunluk Denetimine Yönelik İç Denetim**

Uygunluk denetimi (Propriety Audit), denetlenen idarelerin finansal işlemleri ve faaliyetlerinin, işletmenin akdettiği sözleşmeler ve politikalarla karşılaştırılmak suretiyle, önceden belirlenmiş kıstaslara, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığının analiz edilmesidir (Güredin, 1982: 19). Önceden belirlenmiş kıstaslar bu denetim türünde farklı kaynaklar tarafından oluşturulmuştur. Söz konusu denetimin konusu, örgütün finansal işlemleri ve faaliyetleri olmakla birlikte, iç ve dış denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Başka bir tanıma göre uygunluk denetimi, işletmenin iş ve işlemlerinin, dış çevresi tarafından tanzim edilip yürürlüğe konulan vergi, iş yasaları gibi adlandırılan meri mevzuat ile işletmenin kendi yönetimi tarafından tanzim edilen yönetmelik,

emir, talimatname gibi isimlendirilen iç mevzuata uygun olup olmadığının analizidir (Kaval, 2008: 11).

Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar, işletme yönetimleri ve devlet kurumları tarafından oluşturulmaktadır. İşletmeler kendi içyapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için çalışanlarına uymaları gereken kuralları oluştururlar. Bu kurallara riayet edilmediğini ise denetim yoluyla tespit ederler. İdarelerde bu tür denetimleri gerçekleştirme görevi genelde iç denetçilere verilmektedir. Devlet kurumları ise, kendi alanları dâhilinde uyulması gereken çeşitli kurallar oluştururlar. Bunlara riayet edilmediğini belirlemek için de kendi denetim elemanlarına denetim yaptırırlar. Bu denetimlerin kapsamına kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri girmektedir (Bozkurt, 1999: 17). Örneğin Maliye Bakanlığı denetçilerinin kendi içyapılarında yaptıkları uygunluk denetimleri iç denetim faaliyetine girerken, özel sektör üzerinde yaptıkları uygunluk denetimleri kamu denetimi kapsamında değerlendirilmektedir.

Gerçekleştirilen işlemlerin, önceden saptanmış ölçütlere uygunluğunun denetiminde etkinliğin artırılması için;

\* Analizi gerçekleştirecek denetim elemanlarının bu konularda yetenekli olması;

\* İyi bir belge dosyalama sisteminin kurulmuş olması;

\* Uygunluk denetiminin neticesinin rapor haline getirilmesinin bir sisteme kavuşturulmuş olması; koşulları gereklidir.

Önceden saptanmış kurallara riayet edilmediğinin belirlenmesi amacına yönelik olan uygunluk iç denetimi, idarenin iş ve işlemlerinin, meri mevzuata, yazılı sözleşmelere uygunluğunun incelemesi, soruşturması ve araştırılmasından ibarettir. Uygunluk iç denetimi sonucu elde edilen bulgular, geniş bir guruba değil aksine sınırlı olarak, ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır. Bu nedenle uygunluk iç denetimi genellikle iç denetçiler tarafından gerçekleştirilirken, bunun dışında ise dış denetçiler tarafından da gerçekleştirilebilir.

#### **1.4.2.3 Performans Denetimine Yönelik İç denetim**

Literatürde performans denetimi yerine, "yönetim denetimi" , "etkinlik (verimlilik) denetimi", "faaliyet denetimi", "ekonomiklik (iktisadilik) denetimi" gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Uzay, 2007: 1). Performans diğer sıkça kullanılan

adıylfa faaliyet denetimi, idarenin iş ve işlemlerinin etkinliğini, verimliliğini ve ekonomikliğini ölçmek amacıyla işletme politikalarını ve bunların sonuçlarını değerlendiren ve buna ilişkin rehberlik faaliyetinde bulunan denetim sürecidir (Akgl, 2000: 9). Diğer bir tanıma göre performans denetimi, kamu kurumlarının ya da bu kurumların belirli faaliyet, program ya da projelerinin verimlilik, ekonomiklik ve etkililik ilkeleri açısından objektif ve sistematik olarak incelenmesidir (Köse, 2014: 439).

Performans denetimine yönelik i denetim, denetlenen idarelerin işlemlerinin, ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğini analiz etme amacı güderek, bu işlemlerin gözden geçirilmesini ihtiva etmektedir. Performans denetimine yönelik iç denetimde, denetimi gerçekleştirenlerden nesnel gözlemlerde bulunması ve belirli işlemlerin detaylı analizini yapması beklenir, faaliyet sonuçları verimlilik kıstaslarıyla karşılaştırılır ve idarenin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşmadığı tespit edilir. Denetimin kapsamı, idarenin finans, pazarlama gibi bir fonksiyonu olabileceği gibi tamamı veya bir şubesi de olabilir. Kurumun faaliyet sonuçlarının geliştirilmesi için yollar bularak kuruma değer katmak faaliyet denetiminin genel amacıdır (Uzay, 2007: 1).

#### **1.4.2.4 Sistem Denetimine Yönelik İ Denetim**

Sistem denetimi; denetlenen birimin önceden belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşmasını sağlamada, sahip olduğu i kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir (İDKK, 2013: 35).

Sistem denetimine yönelik i denetim, denetlenen idarenin iş ve işlemlerini ve iç kontrol yapısını; organizasyon yapısına katma değer sağlayacak bir yaklaşımla denetler ve eksikliklerini ortaya koyar.

#### **1.4.2.5 Bilgi Teknolojileri Denetimine Yönelik İ Denetim**

Bilgi teknolojileri denetimi; denetime alınan idarenin, elektronik ortamdaki bilgilerinin güvenirliğinin ve bilgi sisteminin sürekliliğinin tetkiki olarak tanımlanabilir. Bilgi teknolojileri denetiminde etkinliğin sağlanması ve istenilen faydaları elde edilebilmesi, öncelikle i denetçilerin sonra da denetim talep eden idarelerin bilgi teknolojileri denetim olgusunu ve bu olgunun öneminin farkında

olmalarına bağılıdır. En az mali denetim ve diğere denetim türleri kadar önemli bir denetim türüdür. Bilgi teknolojileri denetim uygulamalarına destek sağlayacak bir ortamı oluşturmali, bilgi teknolojileri standartlarının geliştirilip uygulanması sağlamalıdır. Bir sistemin güvenilirliğinden ve verimliliğinden bahsedebilmek için o sistemin denetlenebiliyor olması gerekir. Ne kadar iyi kurulmuş da olsa ve ne kadar iyi çalışırsa çalışsın, denetimden uzak bir bilgi teknolojileri sistemi güvenilir ve verimli değildir.

Bilgi teknolojilerinde meydana gelen hızlı değışim birçok fayda yanında birçok olumsuzluğu da yol açmıştır. Bu olumsuzluklar içinde en önemlisi, önceden yazılı surette yapılan faaliyetlerin, sanal ortamın gelişmesiyle birlikte buraya taşındıktan sonra izlenme, kontrol ve denetlenmesinin güçleşmesidir. Diğere bir ifadeyle bilgi teknoloji sistemlerinin daha karmaşık bir yapıya dönüşmesi, yeni risk faktörleri oluşturmuştur. Yaşanan tüm bu gelişmeler göstermiştir ki, bu bilgi teknolojileri sistemlerinden elde edilen veriler kadar, aynı zamanda bu verileri üreten bilgi teknolojileri sistemleri de önemlidir.

Bilgi Teknolojilerine Yönelik bir iç denetim önemli faydalar sağlayabilecektir. Böyle bir denetimin sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibidir (İDKK, 2014: 11-12):

\* İdare bazında bilgi teknolojisi kullanımından kaynaklanan risklerin değerlendirilebilmesi,

\*İdarelerde bilgi teknolojisi kontrollerine yönelik noksanlıkların ve geliştirme fırsatlarının tespit edilmesi,

\* İdarelerin bilgi teknolojisi stratejilerine, tespit edilen bulgu ve tavsiyelerden hareketle girdi sağlanması,

\* Mevzuat ile bilgi güvenliği, veri gizliliği vb. konuların uyumluluğunun sağlanması,

\* Yürütölmekte olan üst seviye programlara (Örneğin; siber güvenlik) gerçekleştirilecek denetimler ile girdi sağlanabilmesi,

\* Bilgi teknolojisi kontrol sisteminin önemine ilişkin farkındalık seviyesinin geliştirilmesi,

\* Bütünleşik denetim yaklaşımının kamu iç denetiminde benimsenmesine destek sağlanması ve diğer denetim türlerinin etkinliğinin artırılması,

\* İç denetim birimlerinin bilgi teknolojisi denetim kapasitesinin geliştirilmesi.

Söz konusu faydaların elde edilmesi amaçlı bilgi teknolojileri denetimine yönelik iç denetim tek başına yürütülebileceği gibi diğer denetim türleri ile beraber de uygulanabilir. Denetim hedefine göre bilgi teknolojileri iç denetimlerinin kapsamı, niteliği ve zamanlaması değişmektedir.

#### **1.4.3 İç Denetimin Ana Öğeleri**

Örgütsel bağımsızlık, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel standartlara uygunluk, kuruma katılan değer, risk odaklı denetim ve meslek ahlak kuralları iç denetimin temel unsurlarını oluşturur (Gönülaçar 2007: 7). Bu tanımdan hareketle, iç denetimin ana öğeleri; bağımsız ve tarafsızlık, makul güvence sağlama ve danışmanlık, standartlara uygunluk, kurum faaliyetlerini geliştirme ve değer katma, risk odaklı ve sistematik disiplinli bir yaklaşım olma, meslek ahlak kurallarına uygun olarak yapılma, olmak üzere altı ana başlık altında toplanabilir. Bundan sonraki kısımda bu ana öğeler sırasıyla incelenecektir:

##### **1.4.3.1 Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması Öğesi**

İç Denetim, bu konuda sertifika alıp, iç denetçi unvanı kazanmış personel tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetçiye, istemi olmadan, asli görevi dışında hiçbir görev zorla verilemez ve yaptırılamaz. İç denetçi, görevinde fonksiyonel olarak bağımsızdır. İç denetim faaliyetinin yürütülmesinde arzulanan temel amaç, iç denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilerin, görevlerini tarafsız olarak yürütmeleri ve diğer bölümlerden fonksiyonel olarak bağımsız olmalarıdır (Güredin, 1994: 176).

İç denetim faaliyetinin yürütülmesi esnasında, denetimin içeriğine ve uygulamalarına müdahale edilemez. İç denetim birimi/başkanlığının fonksiyonel olarak bağımsız olması, doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak faaliyetlerini yürütmesine engel değildir. İç denetim birimi/başkanlığınca, tanzim edilen raporlar doğrudan üst yöneticiye sunulur, neticede söz konusu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra, raporda öngörülen hususların ifası için, malî hizmetler

birimine ve raporda bahsi geçen diğer birimlere gönderilir. İç denetim birimi/başkanlığınca tanzim edilen raporlar ve raporlar gereği yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmek zorundadır.

İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığından bahsedebilmek için, bu bağımsızlığın aşağıdaki unsurları içermesi gerekir (İDKK, 2013: 25):

\* Fonksiyonel bağımsızlık için zorunlu unsur, iç denetim birimi/başkanlığının vasıtasız olarak üst yöneticiye bağlı olmasıdır. Bu durum idarenin organizasyon şemasında açıkça gösterilmelidir.

\* İç denetim birimi/başkanlığının tanzim edeceği, iç denetim yönergelerinde; iç denetimin faaliyetinin fonksiyonel olarak bağımsız olduğu hususuna yer verilmelidir.

\*Üst yönetici aynı görüşte olmasa bile, iç denetim birimi/başkanlığının herhangi bir alanı (birim/faaliyet/süreç/proje/program gibi) riskli olarak belirleyip denetlemesinin önünde hiçbir engel bulunmamalıdır.

\*Denetlenen birimlerin amirleri ile iç denetim birimi/başkanlığı veya iç denetçiler arasında üst yönetici tarafından denge oluşturulması zorunludur.

\* İç denetim birimi/başkanlığının denetim faaliyeti esnasında, iç denetçilerin denetim konusuna ilişkin bilgi ve kaynaklara ulaşılmasına engel olan bir durumla karşılaşıldığında, iç denetim birim başkanı veya iç denetçi, ivedi olarak ilgili birim amiri ile görüşmeli ve söz konusu durumun yasal mevzuata aykırı olduğunu ihtaren kendisine yazılı veya sözlü olarak bildirmelidir. Buna rağmen durumun çözüme kavuşturulamaması halinde, konu iç denetim birimi başkanı veya iç denetçi tarafından, idarenin üst yöneticisine bildirilmelidir.

\* İç denetim birimi/başkanlığının iç denetim faaliyetinin yürütülmesine yönelik yaptığı iç denetçi görevlendirmelerinde, görevlendirilen iç denetçilerin önceden idareye sunmuş oldukları danışmanlık faaliyetleri dikkate alınmalı ve bu alanda bir yıllık süre dolmadan yeni bir denetim görevi verilmemelidir. Aynı şekilde; bir yıllık süre dolmadan iç denetçilerin daha önce idare içerisinde görev yaptıkları birimlerde denetim görevi ile görevlendirilmemesi denetim faaliyetinin tarafsızlığının sağlanabilmesi için zorunludur. Böylelikle denetim görevine atanan iç

denetçinin, görevlendirildiği denetim alanıyla ilgili herhangi bir menfaat çatışması yaşamaması sağlanır veya böyle bir görüntünün oluşmasına engel olunmuş olur.

İç denetimin bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olmasında ifade edilen bağımsızlık, idari bir bağımsızlık olmayıp, fonksiyonel bir bağımsızlıktır. İç denetim birimi hiyerarşik olarak üst yöneticiye bağlıdır. İç denetimin fonksiyonel olarak bağımsızlığından söz edebilmek için, planlanma, yürütülme, raporlama ve izleme süreçlerinin yukarıda bahsedilen unsurları kapsamaması gerekir.

#### **1.4.3.2 Makul Güvence ve Danışmanlık Sağlaması Ögesi**

İç denetçi tarafından belirlenen makul güvence ögesinin nitelik ve kapsamı; idarede yürütülen faaliyetlerin hukuk mevzuatına uygun bir biçimde yürütüldüğü, kaynakların kazanımı ve kullanımında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine riayet edildiği, kurumun risk yönetiminin, idarede üretilen bilgilerin doğru ve tam olduğu, iç kontrol ve işlem süreçlerinin verimli ve etkin bir şekilde yürütüldüğü, idare içinde etkin bir iç denetim organizasyonunun var olduğu, toplanan bilgilerin doğruluğu, idareye ait varlıklarının korunduğu hususlarında; idare içine ve dışına makul bir güvence verilmesi anlamına gelmektedir (Aslan, 2010: 74).

İç denetimin temel unsurlarından olan güvence sağlama unsuru ise; idarenin kontrol ve yönetim süreçleri ve risk idaresine ilişkin nesnel bir analiz gerçekleştirebilmek amacıyla, incelemeler neticesinde elde edilen sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesidir. Bu değerlendirmelere örnek olarak, mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine yönelik yapılan incelemeler verebilir. İç denetim, idarenin faaliyetleri hakkında verdiği güvence mutlak değil, makul bir güvencedir. İç denetçi güvence sağlama faaliyetinin nitelik ve içeriğini kendisi belirler. İç denetimin idarenin faaliyetleri hakkında yüzde yüz güvence verebilmesi mümkün olmayıp, ancak makul oranda bir güvence verebilir (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 25).

İç denetim biriminin vereceği güvencenin mutlak anlamda olmayıp, makul seviyede olmasının nedeni; idarenin tüm faaliyetlerine nüfuz edilmesinin mümkün olmaması ve geleceğin pek çok belirsizlikler içermesi olup, ayrıca iç denetimin amaçlarını, faaliyetlerini veya kaynaklarını etkileyebilecek önemli risklere karşı dikkatli olmak zorunda olan iç denetçilerin, tek başlarına bütün önemli riskleri belirleme imkânlarının olmamasıdır (İDKK,2011: 3). Bu nedenlerle mutlak bir güvencenin verilmesi mümkün değildir. İç denetim faaliyetinin makul bir güvence

verdiğinin kabul edilebilmesi, iç denetim faaliyetinin iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirilmesi ve faaliyeti gerçekleştiren denetçiler de mesleki ahlak kurallarına uygun davranmış olmalarına bağlıdır.

Danışmanlık hizmetleri, genel olarak anlaşıldığı şekilde belirli bir iş veya işlemle ilgili olarak yahut bunların yürütülmesi esnasında görüş verilmesi anlamına gelmez. Danışmanlık hizmetinden anlaşılması gereken; herhangi bir idarî sorumluluk üstlenmeden, bir idarenin işlemlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve içeriği denetlenenle birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Bu türdeki faaliyetlere; usul ve yol gösterme, tavsiyede bulunma, eğitim verme, örnek olarak verilebilir (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 26). Denetim faaliyeti neticesinde tanzim edilen denetim raporlarında bulunduğu gibi, danışmanlık faaliyeti kapsamında düzenlenen raporlarda da, iç denetim tarafından yapılan önerilere rapor içeriğinde yer verilmektedir.

#### **1.4.3.3 Standartlara Uygun Olarak Yapılması Ögesi**

İç denetimin yürütülmesine yönelik temel prensipleri belirlemek, işlemlerin yürütülmesine ilişkin bir çerçeve oluşturmak, iç denetimin kalite ve verimliliğinin analizi için gereken temel nitelikleri belirlemek, iş ve işlemlerin gelişimini sağlayarak iç denetime katma değer sağlamak, iç denetim standartlarının temel amacıdır. Standartlar; denetim sürecinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi aşamalarında, bir başka deyişle denetim faaliyetini yürütmesi sırasında, iç denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan, uyulması zorunlu bir ilkeler ve kurallar bütünü olarak tanımlanabilir (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 29).

Standartların ana çerçevesini, “Nitelik Standartları”, “Performans Standartları” ve “Uygulama Standartları” oluşturur. Nitelik ve Performans Standartları tüm iç denetim türlerine uygulanırken, Uygulama Standartları ise özel iç denetim görev türlerine uygulanır. Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetini gerçekleştiren taraflara ilişkin kıstaslar içerir. Performans Standartları ise iç denetim hizmetinin performansını değerlendirmekte kullanılan ölçütleri içerir. Güvence ve danışmanlık faaliyetleri için ise Uygulama Standartları tesis edilmiştir. Gerçekleştirilen iç denetim çalışmalarında, mevcut belirlenmiş standartlara uyulmaması halinde, söz konusu durumun, uluslararası iç denetim standartlarına göre denetim raporunda açıkça belirtilmesi zorunludur (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 125).



#### **1.4.3.4 Kurum Faaliyetlerini Geliştirmesi ve Değer Katması Ögesi**

İç denetimin temel amacı; denetlenen birimlerde hata bulmaya çalışmak ve hata yapan sorumluları cezalandırmak değildir; aksine güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, idarenin amaçlarını gerçekleştirmesine katkı sağlamak ve işlemlerin geliştirilme olanaklarını belirleyerek, idarenin riskle karşılaşma olasılığını azaltmaktır. İdarenin faaliyetlerinin geliştirilmesi ve faaliyetlerine değer katılmasının amaçlanması iç denetimin en önemli özelliğidir. İç denetim faaliyetinin, faaliyetin idareye değer katmasını sağlayacak tarzda yönetmesi, iç denetim birim yöneticisinin sorumluluğudur (İDKK, 2011: 4). İdare içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından, iç denetim, üst yöneticinin elindeki en önemli ve etkin araçtır (Güredin, 1994: 176). İç denetimin temel işlevi; yalnızca meri yasal mevzuata uygunluk ya da geçmişe yönelik hata, suiistimal ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması olmayıp, bunun yanında idarenin bütün iş ve işlemlerinin daha etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesinin sağlanmasıdır.

İdarenin daha fonksiyonel olması durumu, sunulan hizmetin kalitesinin artırılması amacı etrafında, ortak gaye için faaliyet gösteren idareyle bütünleşen bir iç denetçi ve bir iç denetim kültürü meydana getirir. Yönetime engel olmayan, aksine ona değer katıp destek olan bir denetim düşüncesi kesinlikle olumludur ve bunun doğal neticesi idareye katma değer oluşturmasıdır. İdarenin faaliyetlerini geliştirmesi ve değer katması, iç denetimin güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, idarenin amaçlarını gerçekleştirmesine katkı sağlamak ve işlemlerin geliştirilme olanaklarını saptayarak, idarenin riske maruz kalma olasılığını azaltmasıyla mümkün olabilir (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 127).

İç denetimin fonksiyonel olarak en önemli özelliği idarenin faaliyetlerinin geliştirilmesinin ve idareye değer katılmasının amaçlanmasıdır ki bu amaç iç denetimi klasik teftiştten en önemli farklarından birisidir.

#### **1.4.3.5 Risk Odaklı ve Sistemik Disiplinli Bir Yaklaşım Olması Ögesi**

İç denetim, kurum içerisinde risk yönetim süreçlerinin oluşturulması ve yürütülmesine ve neticede yönetim sürecinin etkinliğine katkı sağlayarak, idareye katkıda bulunmaktadır. İç denetim, idarelerin önceden saptadıkları hedeflere ulaşmada gösterdikleri çabaların ve faaliyet süreçlerinin, sistemik ve düzenli bir

şekilde analiz edilmesi ve geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunmak suretiyle, risklerin istenen düzeyde yönetildiği ve risk yönetiminin iyi ve etkin olarak çalıştığı konusunda, idareye güvence sunmuş olmaktadır (Arcagök ve Erüz 2006: 193).

Etki ve olasılık cinsinden hesaplanmakta olan riskin, yönetimi; idarenin gayelerini gerçekleştirilmesini temin etmek üzere, makul seviyede bir güvence sağlamak amacıyla, potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme süreci olarak tanımlanabilir (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 29).

İdarenin amaçlarını gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durum, risk olarak adlandırılabilir. Bir başka deyişle risk yönetimi, çeşitli risklerin belirlenmesi, ölçülmesi ve ortadan kaldırılmasını içeren düzenli bir yönetim uygulamasıdır. Denetim işlevinin temel bakış açısının, geçmiş faaliyetlerden ziyade geleceğe rehberlik etmesi günümüzde risk odaklılık olarak tanımlanmaktadır. Riskler, tekrarlanma durumlarına ve verecekleri zarara göre belirlenir ve kendilerine uygun iç kontrol tedbirleriyle ortadan kaldırılır veya minimize edilirler. İç denetimi planı hazırlanmadan önce, idarenin iş ve işlemleri ve bunun yanında karşılaştığı risklerin kapsamlı bir analizi yapılır ve daha sonra iç denetim planı hazırlanır. Riski yüksek olarak belirlenen birimlerin, düşük riskli birimlere oranla daha önce ve daha kısa aralıklarla denetime tâbi tutulması gerekir. Ayrıca, risk yönetim süreçlerinin, etkili ve verimli olduğu hususunda üst yöneticiye nesnel güvence sağlamak, iç denetimin temel sorumluluklarından (Gönülaçar, 2007: 7).

#### **1.4.3.6 Meslek Ahlak Kurallarına Uygun Olarak Yapılması Ögesi**

Etik kurallar olarak da adlandırılmakta olan, meslek ahlak kuralları; iç denetim mesleğine ve iç denetimin yürütülmesine ilişkin “Temel Prensipler” ve denetçilerden sergilemeleri istenen “Davranış Biçimleri”nden oluşur. İç denetçiler tarafından mesleğe ilk girişte okunup imza altına alınan ve sonrasında iç denetim birim başkanlığı ve üst yöneticiye sunulan meslek ahlak kuralları belgesi, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları temel alınarak ve benzer uluslararası mesleki kuruluşların belge metinlerinden de faydalanarak düzenlenmiştir. Söz konusu kurallarla, kamu iç denetim uygulamalarında mesleki ahlak kültürüne katkıda bulunulması gayesi güdülmüştür (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 33).

İç denetimi gerçekleştiren iç denetim birimi başkanlığı ve iç denetçileri bağlayıcı konumda olan meslek ahlâk kurallarının, sertifikalı kamu iç denetçileri veya iç denetçi adayları tarafından ihlal edilmesi halinde, bu durum mevcut yönetmelik ve idari düzenlemelere göre İç Denetim Koordinasyon Kurulunca değerlendirilir ve neticelendirilir.

#### **1.4.4 İç Denetçi**

İç denetçi, çalıştığı idarenin amaçlarını gerçekleştirmesinde ve idarenin sahip olduğu kaynakların etkili, iktisadi ve verimli kullanılmasında, yönetime güvence ve danışmanlık hizmetleri sağlayan, iç denetçi sertifikasına sahip denetim elemanıdır. İç denetim sertifikası almış iç denetçiler tarafından yürütülmekte olan iç denetimde, iç denetçilerin, görevlerinde fonksiyonel olarak bağımsız olması, istemleri dışında asli görevleri dışında kendilerine hiçbir görev verilememesi esastır. Ayrıca denetim faaliyetinin içeriğine ve yürütülmesine müdahale edilemez (TİDE, 2016: <https://www.tide.org.tr>).

İç denetçinin fonksiyonel bağımsızlığından anlaşılması gereken, idari yönden doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak faaliyetlerini yürütmesi ve tanzim ettikleri raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunmalarındır. Söz konusu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra içeriğinde belirtilen hususların gerçekleştirilmesi için ilgili olduğu denetlenen birim ile malî hizmetler birimine verilir. Söz konusu raporlar ile bu rapora istinaden gerçekleştirilen işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki aylık bir süre zarfında Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi zorunludur.

Özel sektörde; iç denetçi olmak için belirli bir fakülte ve bölümden mezun olmak mecburiyeti yoktur. İç denetçinin çalıştığı kurumun sektörüne göre denetim alanları değişecektir. Kamu sektörü içinse durum biraz daha farklıdır. Kamuda iç denetçi olabilmek için, Maliye Bakanlığının tarafından düzenlenen iç denetçi adayı eğitimine katılmak (Bu eğitime katılabilmek de sınav şartına bağlanmıştır.) bu eğitim akabinde yapılan yazılı sınav da başarılı olmak gerekir, başarılı olan iç denetçi adayları Kamu İç Denetçisi sertifikası alma hakkı kazanır. Bu sertifikayı alan denetçiler İç Denetim Koordinasyon Kurulu bünyesinde atandıkları kamu idarelerinin iç denetimlerini yaparlar. Kamuda genelde iç denetçiler, İİBF (İktisadi

ve İdarî Bilimler Fakültesi) veya Mühendislik Fakülteleri mezunları arasından seçilir. İç denetçilerin, görevlerini üst yöneticinin önerileri dikkate alınarak hazırlayacakları yıllık programlar dâhilinde yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

#### **1.4.4.1 İç Denetçinin Görevleri**

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15. Madde hükmü, iç denetçiler hazırladıkları program çerçevesinde aşağıda belirtilen görevleri yerine getirmesini öngörmüştür, klasik teftiştten farklı ve benzeyen yönleriyle bu görevler aşağıdaki gibidir:

*a) Objektif Risk Değerlemesi Yaparak İdarelerin Yönetim ve Kontrol Sistemlerini Analiz Etmek:*

Danışmanlık hizmetleri kategorisinde değerlendirilebilecek bir görevdir. İç denetimin gayesi, sadece mevzuata uygunluk ya da geçmişe yönelik hata, suiistimal ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması değil bunun yanında idarenin tüm faaliyet ve işlemlerinin daha etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesine katkıda bulunmaktır. Fonksiyonel olarak en önemli özelliği idarenin faaliyetlerinin geliştirilmesinin ve idareye değer katılmasının amaçlanmasıdır ki bu amaç iç denetimi klasik teftiştten en önemli farklarından birisidir.

*b) Kaynakların Etkili, Ekonomik ve Verimli Kullanılması Bakımından İncelemeler Yapmak ve Önerilerde Bulunmak:*

Danışmanlık hizmetleri kategorisinde değerlendirilebilecek bir görevdir. Klasik teftiştten farklı olarak, iç denetim bu göreviyle kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesini amaçlamakta, böylelikle sadece mevzuata uygunluk ya da geçmişe yönelik hata, suiistimal ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasına değil, bunun yanında idarenin tüm faaliyet ve işlemlerinin daha etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesine katkıda bulunmaktadır.

*c) Harcama Sonrasında Yasal Uygunluk Denetimi Yapmak:*

Temel gaye, harcamalar gerçekleştirildikten sonra, bunların finansal yönden doğru olup olmadığının, hukuki yönden mevzuata uygun olup olmadığının belirlenmesi olup, performans yönünden ise, ortaya konulan hedeflere ulaşılabilirliğinin denetlenmesidir (Sivrekli, 2014: 69). Klasik teftiştten farklı

olmayan, her iki denetim biriminin de görev alanı kapsamında bulunan, ortak bir denetim görevi türüdür. Yapılan işlemlerin, sadece mevzuata uygunluk yönünden değerlendirildiği, önceden gerçekleştirilen suiistimal, hata ve yolsuzlukların tespit edilmesinin temel amaç olduğu, denetim görevidir.

*ç) İdarenin Finansal İşlemlere İlişkin Karar ve Tasarruflarının, Yaptığı Harcamalarının, İdarenin Amaç ve Politikalarına, Kalkınma Planı, Program, Stratejik Plan ve Performans Programına Yeknesaklığını Denetlemek ve Analiz Etmek:*

Kurumun faaliyetlerin geliştirilmesinin ve kuruma değer katılmasının amaçlanması yönüyle klasik teftiştten farklı olan, iç denetim biriminin görev sahası içerisinde yer alan, iç denetim birimi tarafından gerçekleştirilen bir tür uygunluk denetimidir.

*d) Kontrol Sistemi ve Finansal Yönetim Süreçlerinin Sistem Denetimini Yapmak ve Bu Konularda Tavsiyeler Yapmak:*

Klasik teftişin görev alanının dışında, idarenin işlemlerinin geliştirilmesi ve idareye değer katılmasının hedeflendiği, danışmanlık ve güvence sağlama hizmetleri türünde değerlendirilebilecek, iç denetim birimi tarafından gerçekleştirilen bir görevdir.

*e) Denetim Neticesinde İdarenin Faaliyetlerinin İyileştirilmesine Yönelik Tavsiyelerde Bulunmak ve Bunların İzlenmesi:*

Klasik teftiştten farklı olarak, iç denetim bu göreviyle kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesini ve kuruma değer katılmasını amaçlamaktadır. Danışmanlık hizmetleri kategorisinde değerlendirilebilecek bir görevdir.

*f) Denetim Esnasında veya Neticesinde Soruşturma Açılmasını Gerektiren Bir Suçla Karşılaşılması Durumunda, Durumu İlgili İdarenin En Üst Amirine (Üst Yöneticiye) Bildirmek:*

Denetim esnasında veya neticesinde soruşturma açılmasını gerektiren bir suçla karşılaşılması durumunda, klasik teftişi gerçekleştiren denetim elemanları, bahse konu durumu doğrudan adli makamlara bildirme yetkisine sahipken, klasik teftiştten farklı olarak iç denetimde, iç denetçinin bu yetkisi, konuya ilişkin mevzuat

hükümlerine ve normlar hiyerarşisine aykırı biçimde sınırlandırılmak istenmiş, ilgili yönetmelikle iç denetçinin mevcut durumu ilgili idarenin üst yöneticisine bildirmesi yeterli görülmüştür.

*g) Kamu İdaresince Üretilen Bilgilerin Doğruluğunu Denetlemek:*

Klasik teftiştten farklı olmayan, her iki denetim biriminin de görev alanı kapsamında bulunan, ortak bir denetim görevi türüdür. Yapılan işlemlerin geçmişe yönelik olarak, denetlenmesini öngören, sıradan bir uygunluk denetimidir.

*ğ) Üst Yöneticinin Talep Ettiği Durumlarda Performans Göstergelerinin Belirlenmesinde İdareye Yardımcı Olmak ve Belirlenen Performans Göstergelerinin Uygulanabilirliğini Analiz Etmek:*

Klasik teftiştten farklı olarak, iç denetim bu göreviyle kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesini ve kuruma değer katılmasını amaçlamaktadır. Danışmanlık hizmetleri kategorisinde değerlendirilebilecek bir görevdir.

*h) Karşılaştığı Suç Niteliğine Haiz İşlemlere İlişkin Bulgularını Üst Yöneticiye Bildirmek:*

Denetim esnasında veya neticesinde soruşturma açılmasını gerektiren bir suçla karşılaşılması durumunda olduğu gibi, klasik teftişi gerçekleştiren denetim elemanları, bahse konu durumu doğrudan adli makamlara bildirme yetkisine sahipken, klasik teftiştten farklı olarak, iç denetçinin bu yetkisi konuya ilişkin mevzuat hükümlerine ve normlar hiyerarşisine aykırı biçimde sınırlandırılmak istenmiş, mevcut durumu ilgili idarenin üst yöneticisine bildirmesi yeterli görülmüştür.

#### **1.4.4.2 İç Denetçinin Yetkileri**

Birçok kurumda klasik teftiş gerçekleştiren denetim elemanları ile iç denetimi gerçekleştiren iç denetçiler birlikte görev yapmakta olup, bu durum teftiş kurulu başkanlığı ve iç denetim birim başkanlığı birimlerinin yetkili oldukları alanların belirlenmesinde bir takım çatışmaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Üniversitelerde üst yöneticiye bağlı ayrı bir teftiş kurulu başkanlığı (klasik teftiş gerçekleştiren denetim elemanları) bulunmadığından, bu tür bir sorun ortaya

çıkılmamaktadır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesine göre iç denetçinin yetkileri belirlenmiş olup, aşağıda iç denetçilerin yetkileri açıklanırken, her iki denetim biriminin yetki alanlarındaki çatışan yönler de belirtilmiştir. Buna göre;

*a) Denetim Yaptığı Birime İlişkin Elektronik Ortamdakiler de Dâhil Olmak Üzere Tüm Bilgi, Belge ve Dokümanlar ile Nakit, Kıymetli Evrak ve Diğer Varlıkların Gösterilmesini ve Verilmesini Talep Etme Yetkisi;*

Bu yetki, hem teftiş kurulu başkanlığı hem de iç denetim birim başkanlığı birimlerinin uhdesi altındadır. Üniversitelerde üst yöneticiye bağlı ayrı bir teftiş kurulu başkanlığı bulunmadığından, bu tür bir sorun ortaya çıkması mümkün olmamakla birlikte, klasik teftiş gerçekleştiren denetim elemanları ile iç denetçilerin birlikte görev yaptıkları kurumlarda, denetim programlarının çakışması halinde, sorun çıkarması muhtemel bir yetkidir. Bu nedenle hem teftiş kurulu başkanlığı ve iç denetim birim başkanlığı birimlerinin bulunduğu kurumlarda, birimlerin denetim programları arasında bir koordinasyon sağlanması bu yetki çatışmasını önleyecektir.

*b) Denetlenen Birimin Personelinden, İç Denetim Faaliyetlerinin Gereği Olarak Yardım Talep Etmek, Yazılı veya Sözlü Bilgi İsteme Yetkisi;*

Yine iki birim arasında yetki çatışması yaşanması muhtemel olan konulardan bir diğeri de bu konudur. Hem teftiş kurulu başkanlığı ve iç denetim birim başkanlığı birimlerinin bulunduğu kurumlarda, birimlerin denetim programları arasında bir koordinasyon sağlanması bu yetki çatışmasını önleyecektir.

*c) Denetime İlişkin Olarak Gerekli Araç, Gereç ve Diğer İmkânlardan Faydalanmayı Talep Etme Yetkisi;*

Denetimin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkânların kısıtlı olduğu kurumlarda, iki birim arasında yetki çatışması yaşanması muhtemel olan bir konudur. Hem teftiş kurulu başkanlığı ve iç denetim birim başkanlığı birimlerinin bulunduğu kurumlarda, birimlerin denetim programları arasında bir koordinasyon sağlanması bu yetki çatışmasını önleyecektir.

*ç) Denetim Faaliyetine Karşı Olumsuz Tutum, Davranış ve Hareketleri Üst Yöneticiye Bildirme Yetkisi;*

Her iki denetim birimi için ortak bir konudur. Üst yöneticiler denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri önlemekle mükelleftirler.

Bu açıklamalardan hareketle; iç denetimin temel gayesini, içinde bulunduğu organizasyonun sorumluluklarını etkin bir biçimde gerçekleştirmesinde, organizasyonu oluşturan diğer parçalara yardım etmek olarak tanımlayabiliriz. İç denetçilerin, görevlerinde fonksiyonel olarak bağımsız olması, istemleri dışında asli görevleri dışında kendilerine hiçbir görev verilememesi olup, ayrıca denetim faaliyetinin içeriğine ve yürütülmesine dışardan müdahale edilememesidir. İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığından anlaşılması gereken, idari yönden hiyerarşik olarak doğrudan üst yöneticiye (Rektör) bağlı olarak faaliyetlerini yürütmesi ve tanzim ettikleri raporlarını yine doğrudan üst yöneticiye (Rektör) sunmalarındır. Tüm bu görev ve yetkileri ışığında iç denetim; idarenin faaliyetlerine katma değer sağlama ve sürekli olarak gelişimini sağlama amacıyla, mevcut kaynakların ekonomik, etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını analiz ve danışmanlık yapmak amacıyla yapılan otonom, makul nesnel güvence sağlama ve rehberlik faaliyeti olarak tanımlanabilir.



## İKİNCİ BÖLÜM

### ULUSLARARASI İÇ DENETİM MESLEKİ UYGULAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE ÜNİVERSİTELERDE İÇ DENETİM UYGULAMALARI

5018 sayılı KMYKK'yla iç denetim kavramı tanımlanarak, uluslararası kabul görmüş yaklaşım ve standartlar çerçevesinde bir iç denetim sistemi oluşturulmak istenmiştir. Bu amaçla kamu kurumlarında, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasına yönelik çalışmalarla paralel biçimde, iç denetim birimleri kurulmuş ve bu birimlerde iç denetçilerin istihdamına başlanılmıştır. 5018 sayılı Kanun'un 64 üncü maddesinde, iç denetçilerin sorumluluklarını uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından önceden belirlenen kontrol ve denetim ilkelerine uygun şekilde yerine getireceği amir hükmü yer almaktadır. İç denetim sistemine ilişkin uygulama ve mevzuat ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Ancak denetimin ve denetçinin rolünün ve sorumluluklarının belirlenmesinde uyulması gereken objektif kurallar vardır, bunlar genel biçimde denetim ilkeleri olarak adlandırılmaktadır.

İç denetim, uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak tasarlanır ve yürütülür. Dünyada kabul görmüş standartlar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenip geliştirilmektedir. Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi; iç denetimin faaliyet sahası ve performansının değerlendirilmesinde kullanılacak kıstasları belirleyen ve Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları Kurulu tarafından oluşturulmuş mesleki bir düzenlemedir. Bu kıstasların geliştirilmesi ve yayınlanması devamlı bir süreçtir ve bu kıstaslar Meslekî Uygulama Çerçevesinin bir parçasıdır. Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları Kurulu, standartları geniş katılımlı bir danışma ve tartışma sürecinden geçirdikten sonra yayınlamaktadır. Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının ana çerçevesini; Nitelik Standartları, Performans Standartları ve Uygulama Standartları oluşturur. Nitelik ve Performans

Standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, özel nitelikli iç denetim görev türlerine Uygulama Standartları tatbik edilir. Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetini gerçekleştiren taraflara ilişkin kıstaslar içerir. Performans Standartları, iç denetim hizmetinin performansını değerlendirmekte kullanılan kıstasları içerir, güvence ve danışmanlık faaliyetleri için ise Uygulama Standartları oluşturulmuştur (TİDEUIDSMUÇ, 2009: 4).

Kamu İç Denetim Standartları ise İç denetim Koordinasyon Kurulu tarafından oluşturulmuştur, bu standartlar nitelik ve çalışma standartlarından oluşmuş olup, bu standartların belirlenmesinde Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Standartları" temel alınmıştır. İç denetimin katma değerinin artırılmasını amaçlayan standartlar, iç denetimin yürütülmesine ilişkin temel prensipleri ve iç denetimin kalite değerlemesi için gereken temel kıstasları belirler, uygulamaya yönelik genel bir çatı oluşturur ve idarenin iş ve işlemlerinin gelişimini destekler. Standartların iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve yapılan denetim sırasında söz konusu standartlara bağlı kalınması, iç denetimin kalite ve yeterliliğinin, idarenin içinde ve dışında kabul görebilmesi için büyük önem taşımaktadır. Standartlarda geçen üst düzey yönetici ifadesinden, idarelerin teşkilat kanunlarında gösterilen birimlerin (ana hizmet, yardımcı hizmet, danışma ve denetim gibi) üst yöneticisinin anlaşılması gerekmektedir. Kamu İç Denetim Standartlarında yer verilmemiş olayların ortaya çıkması durumunda, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) belirlemiş olduğu uygulama önerilerine başvurulması tavsiye edilmektedir (İDKK, 2011:1).

Bu bölümde; Türkiye'de üniversitelerin yapısı yönetimi ve finansmanı, iç denetim sisteminin üniversitelere sağladığı faydalar ve iç denetim süreci, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ve ülkemiz üniversitelerindeki iç denetim sistemi ve uygulamalarının, uluslararası iç denetim standartları ile karşılaştırılması, uygulamada karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri çerçevesinde incelenecektir.

## **2.1 Üniversite Kavramı**

Üniversiteler Yüksek Öğretim Kanunu'nun üçüncü maddesinde aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır; "Bir yükseköğretim kurumu olarak; bilimsel özerklik ve kamu tüzelkişiliğine sahip, yüksek düzeyde eğitim – öğretim veren, bilimsel

araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri fonksiyonlardan teşekkül eder.”

Üniversiteler T.C. Anayasasının 130. Maddesinde ise “Kamu Tüzel Kişiliğine Haiz” ve “Bilimsel Özerkliğe Sahip” kurumlar olarak tarif edilmiştir (Gözler, 2009: 234). Üniversitelere ve üniversitelere bağlı fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri fonksiyonlar devletin denetimi altındadır (Gözler, 2009: 234). T.C. Anayasasına göre üniversitelere ilişkin olarak yapılan denetim, gözetim, atama ve görevden alma gibi konulara ilişkin tasarruf yetkisi Yüksek Öğretim Kuruluna verilmiştir, aradaki ilişki vesayet denetimidir, çünkü hem üniversitelerin hem de Yüksek Öğretim Kurulunun ayrı kamu tüzel kişilikleri bulunmaktadır (Gözler, 2009: 235). T.C. Anayasasının 131. Maddesinde Yüksek Öğretim Kurulunun görevleri; “Üniversitelerin kanuna uygun olarak kurulmalarını, geliştirilmelerini ve kendilerine verilen kaynakların etkin bir biçimde kullanılmasını sağlayarak, öğretim elemanlarının yetiştirilmesi için planlama yapmak ve öğretimini planlamak, düzenlemek, yönetmek, denetlemek, bunların verdikleri eğitim-öğretim ve bilimsel araştırma faaliyetlerini yönlendirmek” şeklinde tarif edilmiştir (Gözler, 2009: 235).

## **2.2 Üniversitelerin Yönetimi**

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’na göre, üniversitelerin yönetimi, rektör, senato ve yönetim kurulu olarak adlandırılan organlar marifetiyle gerçekleştirilmekte olup; bu organların oluşumu ve görevleri aşağıda kısaca açıklanmıştır:

\*Rektör; 5018 sayılı kanun uyarınca üst yönetici vasfına sahip olan rektör; Üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsünün tüzel kişiliğini temsil etmekte olup, strateji, politika ve hedef belirlemek suretiyle yönlendirici bir işlev görmekte, ayrıca sistemin işleyişi konusunda gözetim görev ve sorumluluğu yüklenmektedir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 13’üncü maddesinin (a) fıkrasının birinci paragrafı, 676 sayılı KHK ile değiştirilerek, üniversitelerde rektör seçimleri kaldırılmıştır. Buna göre, “Devlet üniversitelerinde rektörlerin atanma usulü, profesör olarak en az üç yıl görev yapmış üç istekli arasından, Yükseköğretim Kurulu tarafından önerilecek bir adayın Cumhurbaşkanınca atanmasıdır. Cumhurbaşkanınca bir aylık süre içerisinde Yükseköğretim Kurulu tarafından önerilen adaylardan birisinin atanmaması ve iki hafta içinde Yükseköğretim Kurulu tarafından yeni adaylar sunulmaması halinde, boş bulunan rektörlük makamına Cumhurbaşkanınca doğrudan atama gerçekleştirilir. Rektörlerin görev süresi dört

sene olup, bu süreyi tamamlayanların aynı usulle yeniden atanmaları mümkündür. Ancak aynı üniversitede aynı kişinin iki dönemden fazla rektörlük yapması mümkün değildir. Vakıflarca kurulmuş olan üniversitelerde rektörlerin atanma usulü; söz konu vakfın müteveli heyetinin, Yükseköğretim Kuruluna teklifte bulunması ve Yükseköğretim Kurulunun olumlu görüşü üzerine Cumhurbaşkanı tarafından atama yapılması şeklindedir. Rektör yardımcılarının atanma usulü ise, rektör tarafından kendisine yardım etmelerini sağlamak üzere, bulunduğu üniversitenin aylıklı profesörleri arasından doğrudan seçeceği azami üç profesörü rektör yardımcısı olarak belirlemesi şeklindedir. Rektör yardımcılarının görev süreleri beş yıldır.

Rektörlük makamı; üniversitesinde eğitim gören öğrencilere gerekli sosyal yardım ve hizmetlerin sağlanmasından, üniversitenin merkezi ve bağlı birimlerinin, eğitim ve öğretim kapasitesinin geliştirilmesi ve verimli kullanılmasından, gerekli güvenlik tedbirlerinin alınmasından, eğitim ve öğretim, bilimsel araştırma ve yayın faaliyetlerinin devlet kalkınma prensip ve amaçları doğrultusunda programlanıp yürütülmesinden, bilimsel ve idari gözetim ve denetimin yapılmasından ve bu sorumlulukların alt birimlere aktarılmasından, bunların takip ve kontrol edilmesinden ve neticelerinin alınmasından sorumlu ve yetkilidir. Rektörlük makamının ayrıca;

- Üniversite bünyesinde oluşturulan kurullara başkanlık etmek, yükseköğretim kurulunun almış olduğu kararları uygulamak, üniversite kurullarının almış olduğu tavsiye kararlarını inceleyerek karara bağlamak ve üniversiteye bağlı birimler arasında eşgüdüm sağlamak;

- Dönemsel olarak eğitim - öğretim yılı sonlarında ve gerektiği durumlarda üniversitenin eğitim öğretim, bilimsel araştırma ve yayın faaliyetleriyle ilgili olarak, Üniversitelerarası Kurula bilgi vermek;

- Üniversiteye bağlı birimlerin ve üniversite yönetim kurulu ile senatonun görüş ve önerilerini aldıktan sonra, üniversitenin bütçesini, yatırım planlarını, ve personel ihtiyaçlarını belirlemek ve Yükseköğretim Kuruluna iletmek;

- Üniversitede görevli öğretim elemanlarının ve diğer personelin görev yerlerini gerekli gördüğü hallerde değiştirmek veya bunlara yeni görevler vermek;

- Genel denetim ve gözetim sorumluluğunu üniversitenin tüm birimleri ve her seviyedeki personeli üzerinde gerçekleştirmek;

- Bunların dışında 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu tarafından kendisine tevdi edilen diğer görevleri yapmak; gibi sorumlulukları vardır.

\*Senato; dönemsel olarak eğitim - öğretim yılı baş ve sonlarında yılda asgari iki defa toplanan senatonun başkanlığını rektör yapar. Senatoda ayrıca rektör yardımcıları, dekanlar ve her fakülteyi temsilen fakülte kurullarınca üç yıllık bir süre için seçilmiş birer öğretim üyesi ile rektörlüğe bağlı enstitü ve yüksekokul müdürleri bulunmaktadır. Rektör gerekli gördüğü durumlarda senatoyu toplantıya çağırma yetkisine sahiptir.

Bulunduğu üniversitenin akademik organı olarak tanımlayabileceğimiz senato aşağıdaki görevleri ifa eder:

- Bulunduğu üniversitenin, eğitim - öğretim, bilimsel araştırma ve yayın faaliyetlerinin esasları hakkında karar almak,
- Kanun ve yönetmelik taslaklarını, üniversitenin bütününe ilgilendirmesi halinde hazırlamak veya tavsiyede bulunmak,
- Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girecek olan üniversite veya üniversiteye bağlı birimlerle ilgili yönetmelikleri hazırlayarak Rektörün onayına sunmak,
- Bulunduğu üniversitenin, dönemsel yıllık eğitim öğretim plan ve programını incelemek ve neticesinde karara bağlamak,
- Fakülte kurullarının sınav şartı taşımayan fahri akademik unvanlar verme konusundaki önerilerini karara bağlamak,
- Bulunduğu üniversitenin enstitü, yüksekokul ve fakülte kurullarının almış olduğu kararlarına yapılacak itirazları incelemek ve neticesinde karara bağlamak,
- Yönetim kuruluna üye seçmek,
- Bunların dışında 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu tarafından kendisine tevdi edilen diğer görevleri de yapmakla sorumludur.

\*Yönetim Kurulu; başkanlığını rektörün yaptığı üniversite yönetim kurulu fakülte dekanlarından ve üniversiteye bağlı farklı öğretim birim ve alanları temsil edecek şekilde senatoca seçilen üç profesörden oluşur, bu profesörlerin görev süreleri dört yıldır. Yönetim kurulunun toplantı zamanları rektör tarafından belirlenir. Oy hakları bulunmaksızın rektör yardımcılarının yönetim kurulu toplantılarına katılma hakları bulunmaktadır.

Rektöre yardımcı bir organ olan üniversite yönetim kurulu aşağıdaki görevleri ifa eder:

- Senato kararlarının yürütülmesi ve Yükseköğretim üst kuruluşları kararlarının uygulanması hususunda rektörlük makamına yardımcı olmak,
- Bulunduğu üniversitenin faaliyet plan ve programlarının yürütülmesini temin etmek; üniversiteye bağlı birimlerin tavsiyelerini de dikkate alarak yatırım programı ve bütçe tasarısı taslağını incelemek ve kendi tavsiyeleri ile birlikte rektörlük makamına, vakıf üniversitelerinde ise mütevelli heyetine sunmak,
- Rektörlük makamının öngördüğü konularda üniversite yönetimi ile ilgili karar almak,
- Bulunduğu üniversitenin enstitü, yüksekokul ve fakülte kurullarının almış olduğu kararlarına yapılacak itirazları incelemek ve neticesinde kesin karara bağlamak,
- Bunların dışında 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu tarafından kendisine tevdi edilen diğer görevleri yapmakla sorumludur.

### **2.3 Üniversitelerin Yapısı**

Yüksek düzeyde eğitim öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan üniversiteler, kamu tüzel kişiliğine sahip özerk yapılardır. Üniversitelerin özerklikleri denince akla, bilimsel, idari ve mali özerklik şeklinde üçayaklı bir yapı gelmektedir.

#### **2.3.1 Bilimsel Özerklik**

Bilimsel Özerklik; üniversitelerin, öğretimini yapacağı konuyu ve bu öğretimin nasıl yapılacağını belirlemesi konusunda sahip olduğu muhtariyettir. Üniversitelerin bilimsel olarak özerkliğinden bahsedebilmek için, söz konusu tüzel kişiliklerin öğretilen konuyu belirlemede ve bu konunun nasıl öğretileceğinin seçilmesi konusunda bağımsız olmaları gerekir (Gür, 2011: 48). Üretilen bilginin, bağımsız bir şekilde bilgiyi üretenlerce kendi programlarına uygun olarak takip edebilmesi, söz konusu bilginin, bilgiyi üretenin sadece meslektaşları ya da kendilerine denk kişiler tarafından değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir (Küçükcan ve Gür, 2009: 48).

Üniversite öğretim üyeleri ve yardımcılarının özgürce her türlü bilimsel araştırma ve yayında bulunabilecekleri hususu anayasa teminatı altına alınmış olup, 1982 Anayasasının 130. Maddesinde hüküm altına alınmıştır. Devletin varlığı ve bağımsızlığı ve milletin ve ülkenin bütünlüğü ve bölünmezliği aleyhinde faaliyette bulunulması halinde, bilimsel özerkliğin sınırı aşılmış olacaktır. Tüm bu

tanımlamalar ışığında, bugün evrensel anlamda üniversitelerde bilimsel özerklik; öğretim üyeleri ve görevlilerinin politik koşullardan etkilenmemesini sağlayacak gerekli önlemlerin alınması, özgürce bilimsel araştırma yapma olanağının öğretim üyeleri ve yardımcılara tanınması, üniversite içerisinde yer alan fakültelerin kendi sınav ve öğretim plan ve programlarını belirleme serbestisi olarak tanımlanabilir.

### **2.3.2 İdari Özerklik**

Bu özerklik türü, yönetim organlarının seçiminde ve bu organların serbest bir biçimde karar almasında, üniversitelerin dışardan bir etki olmadan hareket edebilme muhtariyeti olarak tanımlanabilir. Üniversite dâhilindeki tüm ilgililerin yönetime katılması, yönetim organlarının göreve başlama ve görevlerine son verilme şekilleri, yönetim organlarının hiçbir etki altında kalmadan karar alma ve bunu yürütme yetkisini kapsamaktadır (Öztürk, 2006:4).

Bir başka deyişle üniversitelerin idari özerkliği; üniversitelerin yönetiminin öğretim üyeleri tarafından demokratik bir biçimde oluşturulmuş organlar marifetiyle denetlenmesi, hukuki bir dayanak olmaksızın öğretim üyeleri ve yardımcılarının görevlerine üniversite dışından hiçbir makam tarafından son verilememesi olarak tanımlanabilir.

### **2.3.3 Mali Özerklik**

Mali özerklik genel olarak, bir hizmet yerinden yönetim kuruluşu olan üniversitelerin, kendisine verilen kaynakları ve bütçesini serbestçe yönetmesi ve yeni kaynaklar da elde edebilmesini ifade etmektedir. Mali özerkliğe sahip olan üniversitelerin, bu muhtariyeti T.C. Anayasasının 130. Maddesi ile teminat altına alınmıştır. Üniversitelerin kendilerine verilmiş görevlerini yerine getirebilmeleri açısından mali ve idari açıdan yeterli kaynaklarla desteklenmesinin zaruri olduğu yine bir anayasa hükmü olarak karşımıza çıkmaktadır (Gür, 2011: 48).

2003 yılında yayınlanan “Education Policy Analysis” adlı raporda OECD, bir üniversitede mali özerkliğin varlığından söz edebilmek için gerekli sekiz ölçüt öngörmüş olup, bu ölçütler (Ceran, 2013: 5):

-Mülkiyet sahipliği; Gayrimenkul ve diğer donanımların mülkiyetinin bir tüzel kişilik olarak üniversiteye ait olmasıdır.

-Fon yaratabilme yetisi; Üniversitelerin bir tüzel kişilik olarak borç alma olanağına sahip olmasıdır.

-Kaynakları bağımsızca kullanabilme yetisi; Üniversitelerin bir tüzel kişilik olarak mevcutta sahip olduğu veya daha sonra çabaları neticesinde elde ettiği kaynakları, kendi amaçları doğrultusunda kullanabilme muhtariyetine sahip olmasıdır.

-Ücret belirleme yetkisi; Üniversitelerin bir tüzel kişilik olarak, istihdam ettiği personelin ücretlerini belirleyebilme serbestisine sahip olmasıdır.

-Harç belirleme yetkisi; Üniversitelerin bir tüzel kişilik olarak, bünyesine kabul edeceği öğrencilerden, vereceği eğitim hizmeti karşılığı tahsil edeceği harç ücretini belirleyebilme serbestisine sahip olmasıdır.

Tüm bu ölçütlerden hareketle; üniversitelerin mali özerkliği; mevcut kaynaklarından özgürce istifade ederek, kendi giderlerini karşılama yetisine sahip kamu tüzel kişiliği olarak tanımlanabilir. Mali özerklik üç temel esasa dayanmaktadır; buna göre bir kamu tüzel kişisi olarak, kendine ait bütçe ve mali kaynakları tesis etme ve oluşturduğu bu mali kaynakları serbestçe kullanmalarıdır.

#### **2.4 Üniversitelerin Finansmanı**

Üniversiteler, özel bütçeli idareler kapsamında yer almaktadır. Mevcut 2547 sayılı Yükseköğretim (YÖK) Kanunu'nun 55. maddesinde, yükseköğretimin finansmanı düzenlenmiş olup, buna göre üniversiteler, sunmuş oldukları hizmetlerinin karşılığında harçlar ve resimler, işletmekte oldukları lokanta, kantin, atölye ile muayene, tahlil ve uzman incelemesi ücretlerinden sağlanan gelirler, taşınır ve taşınmaz mallarından elde ettikleri gelirler ile döner sermaye gelirleri, bağışlar vb. çeşitli gelirler elde etmektedirler. Ancak üniversitelerin gelirleri ile giderleri karşılaştırıldığında, öz gelirlerinin çok küçük bir kısmının giderlerini karşıladığı ve bütçelerinin çok önemli bir kısmını, hazine yardımının oluşturduğu görülmektedir. "Hazine Yardımı" üniversitelerin bütçe açıklarının karşılanması için, Maliye Bakanlığı (Hazine) tarafından karşılıksız olarak gönderilen miktardır (BUMKO, 2017 : 193)

Yükseköğretim kurumlarının öz gelirlerinin büyük bir kısmını öğrenci harçları oluşturmaktadır. Ancak 2016/9377 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca (22 Ekim 2016 tarihli 29865 sayılı Resmi Gazete), normal süresinde öğrenim gören birinci öğretim ve açık öğretim öğrencilerinin katkı payının, Hazine tarafından karşılanması hükme bağlanmıştır. Bu doğrultuda Maliye Bakanlığı her yıl düzenli olarak üniversitelerden, bünyelerindeki öğrenci sayılarını istemekte ve öğrenci sayısı



karşılığı olarak üniversitelere harç gelirlerinden meydana gelen kaybı kapatacak düzeyde öğrenci katkı payı telafi gelirleri adı altında geliri üniversitelere göndermektedir. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından gönderilen kaynak, üniversitelerin elde etmesi muhtemel harç gelirininde altında kalabilmektedir.

Cari, sermaye ve transfer giderleri olarak üzere üniversitelerin harcamalarını üç ana bölüme ayırmak mümkündür. Bunlardan birincisi olan “Cari” giderleri, birkaç kullanımda tükenen ve kamu hizmetinin ifası sırasında meydana gelen harcamalar olarak, diğer bir deyişle mal ve hizmetler alımına yönelik harcamalar olarak tanımlamak mümkündür (Oruç v.d., 2011: 21). Personel ve sosyal güvenlik kurumlarına ödenen devlet primi giderleri, cari giderler kapsamında yer almaktadır. Bu kapsamda yer alan diğer giderler bütçe hazırlama rehberi ve merkezi yönetim bütçe kanunları ile belirlenen üst sınırları aşmayan ve normal şartlar altında azami süresi bir yıl ve daha az olan mal ve hizmet giderleri ile faiz giderleridir. Cari harcamalar içerisinde en önemli kalem personel giderleridir. Bu giderlerin kapsamına kadrolu ve geçici personele ödenen aylıklar, sözleşmeli personel giderleri, işçi ücretleri, kadrolu personel ve işçilere ödenen sosyal yardımlar, fazla mesai ödemeleri, tazminatlar ve ödüller, ödenekler, tedavi yardımı ve cenaze giderleri ile diğer personel giderleri girmektedir. Üniversitelerin harcamalarında ikinci önemli kalem “Sermaye” giderleridir. Sermaye giderlerinin kapsamına normal kullanım süresi bir yıldan fazla olan mal ve hizmet alımları ve sabit sermaye ve gayri maddi aktiflerin alımı için sarf edilen ve bütçe kanunu ile belirlenen üst sınırları aşan giderler girmektedir. Üniversitelerin harcamalarında üçüncü önemli kalem “Transfer” giderleridir. Bu giderlerin kapsamı, belli bir bedel alınmaksızın yapılan cari veya sermaye nitelikli mal ve hizmet alımlarını mali açıdan finanse etmek gayesiyle gerçekleştirilen karşılıksız hizmetleri içermektedir.

## **2.5 İç Denetim Sisteminin Üniversitelere Sağlayabileceği Faydalar**

İç denetim, güvence ve danışmanlık faaliyetleri vasıtasıyla üniversitelere katkıda bulunması amaçlanmış ve bu amaçla tanzim edilmiş bir birimdir. 2006 tarihli İç Denetçilere İlişkin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te belirtildiği üzere, uyguladığı beş iç denetim türü vasıtasıyla bu amacını gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Söz konusu iç denetim türlerini; mali iç denetim, uygunluk iç denetimi, performans iç denetimi, sistem iç denetimi ve bilgi teknolojileri iç denetimi olarak adlandırmak mümkündür.

### **2.5.1 Mali İç Denetimin Faydaları**

Üniversitelerde mali iç denetim işlemi; üniversitelerin mali kaynakları ve kendisine tahsis edilen bütçe ödenekleri ile gelir ve giderlerinin, yine üniversitenin mali tablolarındaki bilgi, varlık, hesap ve işlemlerinin gerçek değerleriyle uyumlu olup olmadığının denetlenmesidir. Etkin karar alınmasında ve denetlenebilirliğin sağlanabilmesinde sağlıklı bir mali yönetimin önemi büyüktür. Sağlıklı bir mali yönetim ve bu sayede sağlanan denetlenebilirlik hesap verme faaliyetinin, bu faaliyette kamu yönetiminin temel unsurlarıdır (Sivrekli, 2014: 62).

İç denetimin tesis edilmesinden önce üniversitelerin mali işlemlerinin ana denetiminin Sayıştay Denetçileri tarafından gerçekleştirilmekte olduğu bilinen bir olgudur. Bugün iç denetimin faaliyete geçtiği üniversitelerde, iç denetçiler tarafından yapılan mali denetim faaliyeti; söz konusu kamu tüzel kişiliğinin hesaplarında kayıtlı olan işlemlerin gerçekte var olup olmadığı ya da bu işlemlerin hesaplara doğru bir biçimde aktarılıp aktarılmadığına ilişkindir. Ayrıca hesaplara aktarılan işlemlerin finansal tablolara aktarılıp aktarılmadığı, aktarıldı ise doğru olarak aktarılıp aktarılmadığı ve bu işlemlerin tek düzen muhasebe sisteminin genel ilkelerinden olan dönemsellik prensibine uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmesini kapsamaktadır. Hâlihazırda iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliğini ve uyumu sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmamış da olsa, iç denetimin faaliyete geçtiği üniversitelere sağladığı en büyük fayda, üniversitelerin mali işlemlerinin daha etkin bir biçimde tetkik edilmesini sağlamasıdır.

### **2.5.2 Uygunluk İç Denetiminin Faydaları**

Üniversitelerde uygunluk iç denetim işlemi; üniversitenin belirlediği amaç ve politikaları, yıllık program ve stratejik ve kalkınma planları ve performans programları ile yine üniversitelerde gerçekleştirilen giderlerin ve finansal işlemlerin uyum derecesinin denetlenmesidir. Üniversitelerde yapılan uygunluk denetim faaliyeti; idarece gerçekleştirilen giderlerin ve yapılan diğer mali faaliyetlerin meri yasal mevzuata ve yönetim tarafından kendi iç düzeninin işleyişine yönelik çıkarılan yönetmelik, yönerge gibi düzenleyici işlemlere ve idarece akdedilen sözleşme ve taahhütlere aykırı olup olmadığının belirlenmesi, aykırılık durumunda ise bunun sebepleri ve doğurduğu neticelerinin, iç denetçi tarafından tespit edilmesini içermektedir (Ceyhan, 2010: 10-11).

Üniversite tüzel kişiliklerinin tabii olduğu başlıca meri mevzuat; Personelin atama, nakil, disiplin ve özlük işlemlerine yönelik olarak; 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu, 6245 Sayılı Harcırah Kanunu, 5502 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu mevzuatı olup; mal ve hizmet alımları ile idarenin genel nitelikli mali işlemlerine yönelik olarak tabii olduğu mevzuat ise 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 5018 Sayılı KMYKK ve 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'ndan oluşmaktadır.

Bugün iç denetimin faaliyete geçtiği üniversitelerde iç denetçiler tarafından yapılan uygunluk denetimi faaliyeti; üniversitede yapılan iş ve işlemlerin, mevcut meri yasal mevzuata uygun olup olmadığı tespit edilmesidir. Üniversitelerde gerçekleştirilen “Uygunluk iç denetiminin üniversitelere sağladığı en büyük katkı, mevcut işlemlerin meri yasal mevzuata uygunluğunun sağlanması ve iç denetçilerin, denetim neticesinde sonuçları değerlendirilip, ilgili personelin mevzuat bilgisi gereksinimleri hakkında gerekli eğitim ve takip programları düzenlenmesini ilgili idareden talep etmesi, bu sayede yapılan denetimin ilgili personelin mevzuat bilgisine yönelik olarak hem noksanlıkları ortaya koyması hem de bunların telafi edilmesini sağlamasıdır.

### **2.5.3 Performans İç Denetiminin Faydaları**

Üniversitelerde performans iç denetim işlemi; bir kamu tüzel kişisi olarak üniversitelerin iş ve işlemlerinin yürütülme sürecinde planlanma, uygulanma ve kontrol evrelerinin ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ilkelerine uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin analizi olarak tanımlanabilir. Söz konusu ilkeler kamu maliyesinde performans yönetiminin gerçekleştirilmesinde temel öğelerdir (Siverekli Demircan, 2006: 50).

Üniversite içerisinde yer alan birimlerin, önceden belirlenen hedeflere yönelik olarak sarf ettikleri kaynaklarının, denetime alınan birimin amaç ve hedeflerine uygun bir şekilde ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde sarf edilip edilmediğinin ve neticede elde edilen sonuçların söz konusu birimin hedeflerine uyup uymadığının denetlenmesi, performans denetiminin temel amacıdır. Bugün iç denetimin faaliyet gösterdiği üniversitelerde iç denetçiler tarafından yapılan performans denetimi faaliyeti; hem üniversitenin mali denetimini, diğer bir deyişle, söz konusu kamu tüzel kişiliğinin hesaplarında kayıtlı olan işlemlerin gerçekte var olup olmadığı ya da bu

işlemlerin hesaplara doğru bir biçimde aktarılıp aktarılmadığının denetlenmesini, hem de uygunluk denetimini, diğer bir deyişle, üniversitenin işlemlerinin, yasa, mevzuat ve kurallara uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin denetlenmesi, denetimlerini kapsamaktadır (İDKKKİDR, 2013: 34).

Uygulandığı üniversitelere sağladığı başlıca faydalar; ilgili üniversitenin mali işlemlerinin daha etkin bir biçimde tetkik edilmesi, mevcut işlemlerin meri yasal mevzuata uygun hale getirilmesi ve ilgili personelin mevzuat bilgi eksikliklerine yönelik olarak eğitim ve takip programları düzenlenmesinin sağlanmasıdır.

#### **2.5.4 Sistem İç Denetiminin Faydaları**

Üniversitelerde sistem iç denetimi; üniversitenin iş ve işlemleriyle, iç kontrol sisteminde ne tür eksiklikler bulunmakta olduğu, bunların üniversiteye ne derece katkı sağladığı ve uygulanan yöntemlerin denetlenmesi faaliyeti olarak tanımlanabilir. Sistem denetiminde esas olan; bir kamu tüzel kişisi olarak üniversitelerin sahip olduğu varlık ve yükümlülüklerin, performans denetiminin temel hedefleri olan etkin, etkili ve verimlilik ilkelerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi olup; ayrıca üniversitenin gerçekleştirdiği iş ve işlemlerin, uygunluk denetimi temel gayesi olan yasa, mevzuat ve kurallara uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin teftiş edilmesidir. Bir bütün olarak sistem denetimi; üniversite kamu tüzel kişiliği adına doğru kararlar alabilmek için, muhasebe sisteminde güvenilir ve doğru raporlar üretilip üretilmediğinin, gerçekleştirilen işlemlerde yolsuzluk, usulsüzlük ve hata olup olmadığının gözden geçirilmesidir (İDKKKİDR, 2013: 182).

Diğer bir deyişle bugün iç denetimin faaliyet gösterdiği üniversitelerde iç denetçiler tarafından yapılan sistem iç denetimi ile üniversiteye sağlanan en önemli fayda; üniversitenin iç kontrol süreçleri bir bütün olarak değerlendirilmesi ve denetlenmesi ve bu sayede üniversiteye ait varlıkların ekonomik kullanılması hususunda katkı sağlama potansiyeline sahip olmasıdır.

#### **2.5.5 Bilgi Teknolojileri İç Denetiminin Faydaları**

Üniversitelerde Bilgi Teknolojileri İç Denetimi; üniversitenin bilgi teknolojisi içeriğine dâhil olan iş ve işlemlerin; alt yapı, uygulama ve veri yönetimine ilişkin iç kontrol sistemlerinin analiz edildiği denetim türü olarak tanımlanabilir (İDKK, 2013: 168).

Bugün iç denetimin faaliyet gösterdiği üniversitelerde iç denetçiler tarafından yapılan “Bilgi Teknolojileri” iç denetiminin üniversiteye sağlamış olduğu en önemli fayda; üniversitelerin sahip olduğu ve kullandığı yazılım ve donanım teknolojilerinin denetlenmesi ve bu sayede üniversitelerin sahip olduğu ve kullandığı bilgi teknolojilerinin, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında hata yapma olasılığını artırıp artırmadığının analiz edilmesi ve analiz neticesinde hata yapılma olasılığının azaltılmasında katkı sağlama potansiyelidir.

## **2.6 Üniversitelerde İç Denetim Süreci**

İç denetim, tanımında yer alan söz konusu güvence ve danışmanlık faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için, planlama, yürütülme, raporlama, izleme ve değerlendirme, süreçlerini içermektedir. Bu denetim sürecinin bahse konu aşamaları sırasıyla incelenecektir.

### **2.6.1 İç Denetimin Planlama Süreci**

İç Denetimin Planlanma süreci, ülke içerisinde faaliyet gösteren tüm iç denetim birimleri arasında eş güdüm sağlamakla görevli İDKK tarafından, 5018 sayılı KMYKK'nun 67. Maddesinde yer alan amir hüküm ve iç denetçilerin çalışma usul ve esaslarını belirlemek üzere tanzim edilmiş yönetmeliğin ilgili maddelerine dayanılarak hazırlanan, kamu iç denetçilerine yönelik iç denetim planı ve programı hazırlama rehberi uyarınca; denetim evreninin belirlenmesi, denetim alanlarının belirlenmesi ve öncelik sırasına koyulması, risk kıstaslarının tanımlanması ve risk derecelerinin belirlenmesi, denetim biriminin sahip olduğu kaynakların denetim sürecine tahsis edilmesi, nihayetinde denetim planının hazırlanması ve üst yönetici tarafından onaylanması, iç denetim planına uygun olarak iç denetim programının hazırlanması ve bunun üst yönetici tarafından onaylanması, iç denetim birim başkanlığı tarafından denetçi ve denetlenecek birimlere ilgili bildirim yapılması aşamalarından meydana gelmektedir.

İç denetimin planlama süreci, kamu denetçilerine yönelik hazırlanan İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberine uygun bir şekilde, üç yıllık bir süreye ilişkin olarak iç denetim planının hazırlanması ve bu plana uygun olarak ve yıllık olarak hazırlanan programın tanzimi ile başlar. Bu plan ve program, rektörlük makamı (üst yönetici) tarafından onaylandıktan sonra ise, iç denetim birim başkanlığı tarafından, her iç denetçiye görevi yazı ile tevdi edilir ve nihayetinde görevlendirilen

iç denetçi tarafından denetlenecek olan birime denetim bildirimini yapılması ile iç denetim süreci başlar.

### **2.6.2 İç Denetimin Yürütülme Süreci**

İç denetimin yürütülme süreci, gerçekleştirilecek denetim faaliyetinin hedeflerinin belirlenmesi için kamu denetçilerine yönelik hazırlanan İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi'ne uygun bir şekilde öncelikle ön çalışma gerçekleştirilmesiyle başlar. İç denetçiye gerçekleştireceği denetim faaliyeti sırasında ihtiyacı olacak bilgilerin temin edilmesini sağlamak, bu ön çalışmanın temel gayesidir.

Denetimin hedeflerinin belirlenmesi, bilgi toplama evrelerinden oluşmakta olan ön çalışma safhası ile denetçi; denetim ile ne öngördüğünü ve denetim neticesinde ulaşmak istediği hedefleri belirler. Denetçi daha sonra ön araştırma evresinde, denetlenecek alanın içeriğini, büyüklüğünü, denetlenecek alan ile ilgili kural ve süreçleri, mevcut olan iç kontrolleri, iş akış süreçlerini ve organizasyon ve yönetim yapısı ile ilgili diğer hususları belirleyebilmek amacıyla daha önce tanzim edilen çalışma kâğıtlarından ya da faaliyet raporlarından faydalanarak yapılan denetim çalışmalarını analiz eder.

Denetime hazırlık safhasında, risk ve kontrol değerlendirmeleri ile gerçekleştirilen testlerde ve elde edilen bilgi, bulgu, kanıt, sonuç ve raporlarda izleme faaliyetlerini belgelendirmek amacıyla kullanılmakta olan çalışma kâğıtları, denetim bitirildikten sonra, denetim raporuyla birlikte iç denetim birim başkanlığına teslim edilmek zorundadır.

İç Denetimin Yürütülme Süreci'nin ikinci safhasını, saha çalışması oluşturmaktadır. Riskli alanları; denetçi ön çalışmada elde ettiği bulgular ile tespit etmektedir. Gerçekleştirilecek denetim hakkında bir açılış toplantısı düzenlenmesi zorunlu olup, bu toplantıda denetlenecek birimin yöneticileri ile denetime yardımcı olacak personel bulunur. Denetçi belirlediği potansiyel riskli alanlarla ilgili mevcut kontrolleri inceler sonrasında elde ettiği bilgi ve bulguları "Süreç İşleyiş Formu"na aktarır. Tüm bunlardan sonra denetçi görevinin kapsamını belirlemiş olur. Bundan sonraki aşama denetçinin görev kapsamı içerisinde yer alan alanlara yönelik denetim testleri uygulamasıdır. Denetçi uygulayacağı denetim testlerini belirlerken en uygun maliyetli olanı seçmesi uygundur, ancak yeni ve daha etkili teknikler varsa bunları kullanabilir. Mevcut verilen hizmetlerden bir vatandaş gibi faydalanmayı talep etme,

gözleme, doğrulama, görüşme, yayımlanmış rapor veya çalışmalardan faydalanma, yeniden hesaplama, anket yapma, analitik inceleme denetçinin kullanabileceği bazı araştırma teknikleridir.

Sonraki aşamada ise iç denetçi bulgularını oluşturmakta, elde ettiği bulguları kanıtlarıyla destekleyerek idareye katma değer sağlayacak öneriler geliştirmektedir. Son aşamada iç denetçi ile denetlenen birim, iç denetçinin belirlediği bulgular üzerinde, kapanış toplantısında müzakere gerçekleştirmekte, denetlenen birimin itiraz ettiği bulgular, üst yönetici hakemliğinde karara bağlanmaktadır.

### **2.6.3 İç Denetimin Raporlama Süreci**

İç denetimin raporlama süreci ise bir takım evreleri kapsayan ögelere ibarettir; öncelikle denetçi, kamu denetçilerine yönelik hazırlanan İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberine uygun bir şekilde, denetim sonunda tespit ettiği bulgulara ilişkin olarak, denetimin hukuki dayanağı ve kapsamının da içerisinde bulunduğu, denetimin gayesinin ve denetimde hangi yöntemlerin kullanıldığının belirtildiği, denetlenen birim ve denetleme süreciyle ilgili bilgilerin yer aldığı raporunu tanzim eder. Bu rapora denetime tabi tutulan birim yöneticisinin rapora ilişkin hazırlanmış olduğu cevap ve eylem planını ekleyerek, rapora son halini verir. Söz konusu rapor ekleriyle beraber İç denetim Birimi Başkanlığı'na, üst yöneticiye sunulmaktadır. Üst yönetici kendisine gönderilen raporu inceleyip değerlendirdikten sonra, bir örneğini denetlenen birime ve bir örneğini ise strateji geliştirme birimine göndermektedir. Denetlenen birimin itiraz ettiği bulgular, üst yönetici hakemliğinde karara bağlanmaktadır.

### **2.6.4 İç Denetimin İzleme ve Değerlendirme Süreci**

Denetimin İzleme ve Değerlendirme Süreci; ülke içerisinde faaliyet gösteren tüm iç denetim birimleri arasında eş güdüm sağlamakla görevli İDKK tarafından, 5018 sayılı KMYKK'nun 67. Maddesinde yer alan amir hüküm ve iç denetçilerin çalışma usul ve esaslarını belirlemek üzere tanzim edilmiş yönetmeliğin ilgili maddelerine dayanılarak hazırlanan, kamu iç denetçilerine yönelik iç denetim planı ve programı hazırlama rehberi uyarınca; izleme ve değerlendirme aşamalarından oluşmaktadır.

İzleme aşamasında; iç denetçi tarafından gerçekleştirilen denetim sonrasında rapora alınan düzeltilmesi önerilen bulgular, üst yönetici aracılığıyla denetimi yapılan birime bildirilmekte, denetlenen birim tarafından söz konusu bulgularla ilgili

düzeltilici işlemin yerine getirilmesi geciktirilecekse, bu durum, denetlenen birim tarafından denetim raporuna verilen cevapta, düzeltilici işlemin gerçekleştirileceği tarih de verilmek şartıyla belirtilmektedir. Denetlenen birim, düzeltilici işlem tesis ederken periyodik gelişmeler ile ilgili iç denetim birim başkanlığına bilgi vermektedir. Raporda yer verilen ve denetlenen birimin (bulgu konusunda mutabık kalınması halinde) düzeltilici işlemin gerçekleştirileceği tarihi de belirttiği düzeltme önerilerinin, ilgili birim tarafından yerine getirilip getirilmediği üst yönetici ve/veya iç denetim birim başkanlığı tarafından izlenmektedir.

Değerleme aşaması; bir anket ile gerçekleştirilmekte olup, bu anket yapılan denetime ilişkin durum ve tutumu belirlemek için düzenlenmiş ayrıntılı ve kapsamlı bir soru dizisi olarak tanımlanabilir. Anket başarılı bir şekilde düzenlendiği takdirde verilen hizmetin etkinliği ve başarısı gibi konular hakkında yararlı ve yeterli bilgiler sağlamaktadır. Söz konusu anket iç denetim birim başkanlığı tarafından, denetim gerçekleştirilen birime denetim sonrasında tatbik edilmektedir.

### **2.7 İç Denetimin Nitelik Standartları**

İç denetim biriminin ve iç denetçilerin sahip olması gereken özellikleri, idari örgütlenme şekillerini, amaç yetki ve sorumluluklarını, bağımsızlık ve mesleki yeterliliklerini düzenleyen nitelik standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten “İç denetçi ve denetim birimine” taraf ve idarelere yöneliktir (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 7-12).

TİDEUİDSMUÇ’nde yer alan “Nitelik Standartları” iç denetim faaliyetini gerçekleştiren taraflara ilişkin (Denetimi gerçekleştiren iç denetçi ve denetim hizmetinin verildiği örgüttür.) bir takım temel kıstaslar içermektedir. Bu kıstaslara kısaca değinilecek olursa; öncelikle iç denetim yönetmeliğinde, danışmanlık hizmetlerinin niteliği tarif edilmelidir. Sonrasında danışmanlık görevinin yürütülmesi esnasında denetçinin, elde edilen bulguların niteliği ve raporlanması da içeren, denetlenen birimlerin ihtiyaç ve beklentileri de dâhil olmak üzere, danışmanlık faaliyetinin potansiyel faydalarının maliyetini de göz önüne alarak, azamî meslekî özen ve dikkati göstermelidir. Başka bir deyişle iç denetim mekanizmasını işleten iç denetçilerin bir takım temel yetkinliklere sahip olması gerekir. Bunlar genel yetkinlikler, davranışsal ve teknik beceriler şeklinde belirtilebilir (Yurtsever, 2014: 138-139).



Nitelik Standartları dört ana standarttan oluşmaktadır. Bunlar; Bağımsızlık ve Objektiflik; Amaç Yetki ve Sorumluluklar; Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Azami Özen ve Dikkat; Kalite Güvence ve Geliştirme Standartlarıdır (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 7-12).

### **2.7.1 Bağımsızlık ve Objektiflik Standartı**

İç denetimin bağımsızlığı standartından anlaşılması gereken, herhangi bir kurumda bulunan iç denetçilerin yahut iç denetim birim başkanlıklarının (Mevzuat gereği; kamu idarelerinde, iç denetçilerin birim başkanlığı oluşturabilecek sayıya ulaşabilmesi için, kurumda en az üç denetçinin bulunması gerekmektedir.), görev ve sorumluluklarını herhangi bir etki altında kalmadan ifa edebilmesine imkân verecek bir yönetim seviyesiyle irtibatlı olmalarıdır (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 7).

İç denetimin objektifliği standardı ise, iç denetçilerin görevlerini ifa ederken tarafsız ve ön yargısız bir şekilde hareket etmesini ifade etmektedir. İç denetçiler daha önce aynı örgütte idareci olarak görev yapmış iseler, daha önce kendi yaptıkları faaliyetlere ilişkin değerlendirme yapmaktan kaçınmalıdırlar, ancak bu durum önceden sorumlu oldukları faaliyetlere ilişkin danışmanlık hizmeti vermelerini engellemez (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 8).

### **2.7.2 Amaç Yetki ve Sorumluluk Standartı**

İç denetimin amaç yetki ve sorumluluk standardı, iç denetçilerin amaç yetki ve sorumluluklarının bir idari işlemle belirlenmesini ifade etmektedir. İç denetimin, amaç, yetki ve sorumluluklarının, iç denetim gerçekleştirilen örgütün, bu örgüt özel sektörde ise denetim komitesi ve yönetim kurulu tarafından onaylanan bir yönetmelik ile bu örgüt kamuda ise, kurumun 5018 sayılı KMYKK'nda tanımlanmış bulunan üst yönetici tarafından onaylanan yönerge ile tanımlanması gerekir (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 7).

İç denetim birim başkanı, iç denetim birim başkanlığı kurulamamış idarelerde iç denetçiler, birimlerine yönelik hazırlayacakları yönergelerinde, iç denetim birim faaliyetlerinin arzulan amaçlara ulaşması ve iç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak üzere, yetki, amaç ve sorumluluklarını belirlemeli, söz konusu denetim yönergesini dönemsel olarak gözden geçirerek, değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığını değerlendirmelidir. Değişiklik yapılma ihtiyacı hissedilmesi halinde üst yöneticiyi bilgilendirerek yapılması gereken değişiklikler hakkında üst yöneticiye tavsiyelerde bulunmalıdır.

### **2.7.3 Mesleki Yeterlilik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat Standartı**

Mesleki yeterlilik standartından kasıt, bir iç denetçinin, mesleğini ifa edebilmek için gerekli donanıma, başka bir ifadeyle gerekli bilgi, beceriye sahip olması halidir. Bir örgütte yer alan iç denetim birimini oluşturan iç denetçilerin, gerekli donanıma sahip olmaması halinde, iç denetim birimi yöneticisi, birimi dışındaki uzman nitelikli personelden tavsiye ve yardım talebinde bulunmalıdır (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 77). İç Denetim Birim Yöneticisi, iç denetim birim personeli olan iç denetçilerin, görevlerini yeterli bir biçimde yapmalarını sağlayacak seviyede gerekli bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmadıklarını tespit etmeleri halinde, ya danışmanlık görevini reddetmeli ya da birimi dışındaki uzman nitelikli personelden tavsiye ve yardım talebinde bulunmalıdır. İç denetçiler sahip oldukları bilgi, beceri ve diğer vasıflarına ilişkin seviyelerini sürekli olarak meslekî gelişimle güncellemeli ve güçlendirmelidirler (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 77). Mevzuatta bu söz konusu yeterlilik kıstaslarına yer verilmekle birlikte, bu yeterliliğin nasıl ve kim tarafından denetleneceğine ilişkin bir düzenleme söz konusu olmamıştır.

Azami mesleki özen ve dikkat standartı; iç denetçilerin hata yapmayacağı anlamına gelmemekle birlikte, iç denetçiden, ortalama bir iç denetçiden beklenen özen ve dikkati göstermesinin beklenmesi anlamına gelmektedir. Denetim faaliyetinin yürütülmesi esnasında iç denetçi, makul sınırlar içinde tedbirli ve ortalama bir iç denetçiden beklenen azami mesleki özen ve dikkati göstermelidir. İç denetçi denetimin uygun bir şekilde yapılmasını sağlayacak şekilde yeterli bilgi ve beceriye sahip olmalı, bilgisayar destekli denetim ve diğer veri analiz tekniklerini ehil oranda kullanmalı, azamî meslekî özen ve dikkati göstermeli, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı dikkatli olmalıdır. Ancak her ne kadar iç denetçi kendisinden beklenen asgari özen ve dikkati gösterse bile, iç denetim, bütün önemli risklerin belirlenmesini garanti etmez.

### **2.7.4 Kalite Güvence ve Geliştirme Standartı**

Kalite güvence ve geliştirme standartı, iç denetim birimin başkanlığı ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından, ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim sürecinin bütün yönleriyle analiz edilmesi, mesleki standartlara ve ahlak kurallarına aykırı işlemler gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlenmesi ve geliştirilmesini hedefleyen standarttır (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 10-11).

İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirdikleri takdirde ve bu durum örgütün kalite geliştirme programına ilişkin değerlendirmelerde de belirtilmiş olmak kaydıyla, yapılan iç denetim işinin “ Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygun Olarak Yapıldığını” belirten bir ifade kullanmaları, Uluslararası İç Denetim Standartlarında teşvik edilen bir durumdur (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 12).

İç denetim birim başkanı, iç denetim birim başkanlığı kurulamamış idarelerde iç denetçiler, iç denetimin tüm iş ve işlemlerini kapsayan ve etkililiğini sürekli olarak izleyen, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözlem faaliyetini içeren bir kalite güvence ve geliştirme programı düzenlemeli ve bu programı sürekli olarak işletmelidir. Program her bir fonksiyonu ile iç denetimin idareye değer katmasına, faaliyetlerinin geliştirmesine ve stratejik hedeflere ulaşılmasına yardımcı olmalıdır (Sezer ve Yıldırım, 2014: 259). Ayrıca program bir bütün olarak iç denetimin, etik kurallara ve standartlara uyması konusunda güvence vermelidir.

### **2.8 İç Denetimin Performans Standartları**

Performans standartları; iç denetim hizmetinin performansının değerlendirilmesinde kullanılan ölçütler olarak adlandırılabilir. İç denetçi / denetim birimi tarafından yapılan “görev”le alakalı olan performans standartları; yapılan işlemlerin planlanması, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik işlemleri ve denetim bulgularının raporlanması ve izlenmesi işlemlerini içerir.

Performans Standartları; iç denetimin performansını değerlendirmekte kullanılan kıstasları içerir. Bu kıstaslar (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 13):

\*İç denetimin, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyeli iç denetim yöneticisi tarafından değerlendirilerek, birime gelen danışmanlık talepleri incelenmeli, nihayetinde kabul edilenler önceden yapılan plana dâhil edilmelidir.

\*Yapılan danışmanlık sırasında, görevin riski amaçlarıyla uyumlu şekilde değerlendirilmeli ve önemli diğer risklere karşı tetikte olunmalıdır.

\*Kurumun karşı karşıya kaldığı önemli risklerin belirlenmesi ve değerlendirmesinde, iç denetçiler danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini kullanmalıdır.

\*İç denetçiler, danışmanlık hizmeti verdikleri sırada görevin amaçlarıyla uyumlu bir şekilde kontrolleri ele almalı ve herhangi bir kontrol zafiyetine karşı tetikte olmalıdır.

\*İdarenin maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde, iç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini kullanmalıdırlar.

\*İdarenin genel değerleri ve hedefleriyle uyumlu olarak danışmanlık görevinin gayesi belirlenmelidir.

\*Danışmanlık istemi bir güvence görevi sırasında gelirse, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı sorumluluklar ve diğer beklentilerle ilgili yazılı bir anlaşma metni tanzim edilmeli nihayetinde danışmanlık hizmetinin sonuçları, danışmanlık standartlarına uygun olarak rapor haline getirilmelidir.

\*Danışmanlık hizmetinin ifası sırasında, iç denetçiler danışmanlığın kapsamının, üzerinde anlaşılan hedeflere uyumlu olduğundan emin olmalıdır. Eğer görev sırasında içeriğe ilişkin ihtirazı kayıtlar meydana gelirse, söz konusu danışmanlık işine devam edip edemeyeceği hususunda bunları talep sahibi ile istişare etmelidir.

\*İş programlarının şekli ve içeriği, danışmanlık hizmeti için hazırlanan göreve paralel olarak değiştirilmelidir.

\*Risk yönetimi, kontrol ve yönetim gibi problemlerin tespit edilmesi halinde bu problemler idare için tehlike arz etmeye başladığı noktada, üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna, danışmanlık hizmetine ilişkin bildirimde bulunulmalıdır.

İç denetim birim başkanı veya iç denetçiler, bireysel olarak, yapılan iç denetim faaliyetinin kuruma faydalı olmasını sağlamalı, diğer bir deyişle kuruma değer katmasını sağlamalıdır. Öncelikle iç denetim faaliyetinin önceliklerini ortaya koyan, dönemsel olarak yıllık temelde en az bir kez tekrarlanan risk değerlendirmesine dayanan, risk esaslı denetim planları yapılmalıdır. Bu planlar için gerekli olan kaynaklar ve bu kaynaklardan kasıt, gerekli iç denetçi sayısı ve zamandır, bunlar uygun ve yeterli olmalı ve etkin bir biçimde kullanılmalıdır. İç

denetim faaliyetinin yürütülmesi sırasında, iç denetim birim başkanı, gerekli politika ve süreçleri belirlemeli, kaynak israfını önlemek için, güvence ve danışmanlık faaliyetini ifa eden iç ve dış denetim mensuplarına, mevcut bilgileri vermeli ve faaliyetlerin bunlarla koordinasyon içinde sürdürülmesini sağlamalıdır.

## **2.9 İç Denetimin Uygulama Standartları**

Uygulama standartları, danışmanlık ve/veya güvence hizmetlerinin ifası sırasında yürütülmesi gerekli zorunlulukları belirtmek ve ayrıca nitelik ve performans standartlarını geliştirmek üzere tanzim edilmiş ölçütlerdir. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetini gerçekleştiren taraflara ilişkin kıstaslar içerirken, performans standartları ise iç denetim hizmetinin performansını değerlendirmekte kullanılan ölçütleri içermektedir. Buna göre uygulama standartları; tüm iç denetim faaliyetlerine uygulanan nitelik ve performans standartlarını geliştirmek üzere, güvence ve danışmanlık faaliyetleri için tesis edilmiştir (TİDEUİDSMUÇ, 2009: 4).

Özel bir iç denetim görevi olan “Güvence Sağlama Hizmeti”; idare içerisinde etkin bir kontrol düzeninin var olup olmadığı, risk yönetim süreci, iç kontrol sistem ve süreçlerinin etkin bir biçimde işleyip işlemediği, elde edilen bilgilerin tam ve doğru olup olmadığı, idarenin iş ve işlemlerinin meri mevzuata uygun bir biçimde, etkili, ekonomik ve verimli bir biçimde tesis edilip edilmediğine dair, idare içine ve dışına makul seviyede bir güvencenin verilmesi olarak tanımlanabilir. Normal şartlar altında belirli bir denetim hizmetine ilişkin olarak, yeterli ve gerekli tüm nitelikler ile teknik bilgi ve tecrübeye asgari oranda sahip bir denetim elemanının, bahse konu işin gerektirdiği bütün özen ve dikkati göstererek, gerekli tüm denetim evrelerini izleyerek, güvenilir ve yeterli denetim bulgularına dayandırdığı kanaatlerini oluşturarak verdiği güvence, makul güvence olarak adlandırılmakta olup kesin bir doğruluk taşımaz (Özbek, 2012: 385). Bir başka deyişle güvence sağlama faaliyeti; denetime alınan konular üzerine inceleme ve değerlendirme yapılması ve varılan sonuç ve kanaatin, iç denetim birim başkanı ve ilgili üst yöneticiye sunulmasıdır.

Özel bir iç denetim görevi olan “Danışmanlık Hizmeti” ise; idare tarafından belirtilen konularda, idari bir sorumluluk üstlenilmeksizin gerçekleştirilen, yürütülmesi gereken nitelikteki tavsiye, eğitim, analiz, değerlendirme, performans gibi hususlar ilgili, idari faaliyetlere değer katmak, kolaylaştırmak, geliştirmek ve yol göstermek gayesi güden faaliyetlerdir. İvedi ve özel durumları da içeren, yazılı veya yazılı olmayan şekillerde gerçekleştirilebilir. Danışmanlık ve benzeri faaliyetlerle

ilgili olarak iç denetçinin herhangi bir icrai sorumluluğu yoktur. Uygulamanın sorumluluğu yönetime aittir.

## **2.10 Ülkemizde İç Denetim Alanında Yer Alan Kuruluşlar**

Türkiye’de, uluslararası standartlarda bir iç denetim sisteminin kurulmasını, değişimini ve gelişimini sağlamak üzere tesis edilen temel kuruluşlar, Türkiye İç Denetim Enstitüsü ile İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu’dur. Bundan sonraki kısımda bu kuruluşlar sırasıyla incelenecektir.

### **2.10.1 Türkiye İç Denetim Enstitüsü**

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), iç denetime yönelik olarak kurulmuş, üye olma ve faaliyetlerine katılma zorunluluğu rızaya dayanan, kamu kesiminde çalışan iç denetçilerin de üye olup faaliyetlerine katılabildiği, bir meslek örgütüdür. Bu örgütün temel gayeleri; Türkiye’de uluslararası standartlarda, iç denetçilik mesleğinin gelişim ve paylaşımına ilişkin bir platformu oluşturmak, iç denetçilik mesleğinin değişimini ve geleceğini yönetmek için iç denetçilerin ulusal ve uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmesini sağlamak olup, Türkiye’deki iç denetçilik mesleğinin gelişimine çok önemli bir katkıları olmuştur. 19 Eylül 1995 tarihinde Ali Kamil Uzun’un başkanlığında, 47 kurucu üyenin bir araya gelmesi ile kurulmuş olan TİDE, bir meslek örgütü olarak 1998 yılında “Dünya çapında en hızlı gelişen ve üye sayısını en kısa sürede büyük oranda artıran enstitü” unvanını alarak büyük başarı kazanmıştır. TİDE, bugün 400’ü aşan üyesi ile ülkemizde çeşitli alanlarda faaliyet gösteren 150’den fazla şirketi temsil etmektedir (TİDE, 2016: <https://www.tide.org.tr>).

TİDE, kurulduğu tarihten bu yana, iç denetçilik mesleğin tanınması, öneminin vurgulanması, mesleğin gelişmesi ve iç denetçilerin uluslararası standartlar seviyesine çıkarılması hususlarında, seminerler, eğitim ve sertifika programları düzenlemektedir. TİDE tarafından 2000 yılının Mayıs ayından başlayarak, uluslararası geçerliliği olan CIA (Certified Internal Auditor – Sertifikalı İç Denetçi) sertifikasına yönelik sınavlar yapılmaya başlanmış olup, bunun yanında 2004 yılından itibaren CFSA (Certified Financial Services Auditor-Sertifikalı Finansal Hizmetler Denetçisi) ve CCSA (Certification in Control Self-Assessment - Kontrol Öz Değerlendirme Sertifikası) sınavları da yine bu enstitü aracılığı ile yapılmaktadır. TİDE, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün (IIA) üyesi bir kuruluş olarak iç

denetim ile ilgili olarak dünyada değişen koşullara göre yapılan düzenlemeleri birebir tercüme ederek ülkemizde yayınlamaktadır. İç denetim standartları ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yapma gayesi de olan bu enstitü, ülkemizde iç denetim faaliyetlerinin gelişim ve büyümesine büyük bir ivme kazandırmıştır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan “İç Denetimde Etik Kurallar ve İç Denetim Standartları”, TİDE tarafından dilimize tercüme edilerek, iç denetçilerimizin hizmetine sunulmuştur (TİDE, 2016 : <https://www.tide.org.tr>).

### **2.10.2 İç Denetim Koordinasyon Kurulu**

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetim sisteminin sağlıklı bir şekilde hayata geçirilmesi için gerekli düzenlemeleri yapmak ve bu alandaki güncel gelişmeleri sisteme dâhil etmek üzere, bir organın varlığına ihtiyaç duyulması üzerine, merkezi eşgüdüm fonksiyonunu tesis etmek amacıyla, bağımsız, tarafsız bir yapı olarak, 2004 yılında kurulmuştur (İDKK, 2016 : <https://www.idkk.gov.tr>).

Kamuda bulunan idarelerde iç denetimin faaliyetinin uluslararası standartlara uygun olarak kurulması, yürütülmesi, geliştirilmesi ve izlenmesi amacıyla kendisine verilen görevleri yerine getirmekte olan İDKK, oluşturulduğu günden bu yana birçok düzenleme yaparak iç denetim mesleğinin temel çerçevesini oluşturmuş ve bu mesleğe işlerlik kazandırmıştır. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle Kurulun çalışmasına ilişkin usul, esaslar ve diğer hususlar düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı'na bağlı olacak şekilde İDKK'nun kurulması, 5018 sayılı Kanunun 66 ncı maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 5018 sayılı Kanun'un anılan maddesinde ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te aynı zamanda kurulun yapısı belirlenmiş olup; bu yapı yedi üyeden oluşmaktadır. Kurul üyeleri; kurul başkanı da dâhil olmak üzere toplamda üç üye Maliye Bakanı'nın, biri Başbakan'ın, biri Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakan'ın, biri Kalkınma Bakanı'nın, biri İçişleri Bakanı'nın, önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek üç adaydan birinin, ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyesi olması gerekir. Kurul üyelerinin seçildikleri süreyi doldurduktan sonra yeniden atanmaları mümkündür. Teknik konularda ve danışmanlık amacıyla, İDKK'nun yapacağı toplantılara oy hakkı olmaksızın uzman kişileri davet etmesi mümkündür.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte aynı zamanda kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar düzenlenmiş olup, kurula üye olarak seçilen görevlilerin asli görevleri de devam etmektedir. Bir ay içerisinde dört defadan fazla olmamak üzere, her toplantı günü için üç bin gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu hesaplanacak meblağ üzerinden toplantı ücreti, Kurul başkan ve üyelerine ödenmektedir. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ndeki bir daire başkanlığı, Kurulun sekretarya hizmetlerini yürütülmek üzere görevlendirilmektedir. İDKK, 5018 sayılı Kanununun 67 nci maddesi uyarınca;

- a) İç denetimle alakalı denetim rehberini hazırlamak ve geliştirmek ve iç denetime ilişkin rapor hazırlama kriterlerini tesis etmek,
- b) Risk değerlendirme yöntemlerini uluslararası uygulamalar ve denetim kriterleriyle tutarlı hale getirmek,
- c) Kamu idarelerinin bünyesinde bulunan diğer denetim birimleri ile koordinasyon tesis etmek,
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin engellenmesi için gerekli tedbirlerin alınması hususunda tavsiyeler vermek,
- e) Kamu idarelerine risk içeren hususlar ile ilgili, iç denetçiler vasıtasıyla plan ve programlarında yer almasa bile hususi denetim yaptırılması için tavsiyelerde bulunmak,
- f) İç denetçilerin eğitimine yönelik çeşitli konularda eğitim programları düzenlemek,
- g) Üst yöneticiler ile iç denetim birimleri arasında iç denetime ilişkin meydana gelebilecek anlaşmazlıklarda, görüş ayrılığının giderilmesi hususunda yardımda bulunmak,
- h) Maliye Bakanına sunulmak ve kamuoyuna açıklanmak üzere, idarelerin iç denetim birimlerinden toplanan raporları analiz etmek, rapor sonuçlarını birleştirmek suretiyle yıllık faaliyet raporu oluşturmak,
- i) Çeşitli idarelerin işlem hacimlerini ve personel sayılarını analiz ederek, söz konusu idarelerin iç denetçi ataması yapıp yapamayacağına karar vermek,
- j) İç denetçilerin atanma usullerine ilişkin hususlar ile ilgili karar almak,
- k) İç denetçilerin uymaları gerekli etik kuralların belirlenmesi hususunda karar almak,



1) İç denetim birimlerini değerlendirmek üzere kalite güvence ve geliştirme programı tanzim etmek; görevlerini yapmaktadır.

### **2.11 İç Denetim Alanındaki Uluslararası Kuruluşlar**

İç denetimin önem kazanma süreci, 19. yüzyılın başlarında Amerika Birleşik Devletleri'nde mevzuata uygunluk denetimi şeklinde yapılan klasik denetim anlayışının yolsuzlukları ve hataları engelleyememesi, bunun neticesinde hataların neredeyse dörtte üçünün sistemden kaynaklandığının belirlenmesi üzerine, sistem, risk, performans ve bilgi teknolojisi gibi denetim tekniklerinin uygulanmaya başlanmasıyla başlamıştır (<https://www.icdenetimmerkezi.com>).

İç denetimin şimdiki çağdaş yönetim felsefesine uygun profesyonel bir meslek haline gelmesinde bazı önemli tarihler aşağıda belirtilmiştir;

\*Amerika'da Menkul Kıymetler Borsası (SEC - Security Exchange Commission) 'un 1933 yılında kurulması,

\*Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors)'nun 1941 yılında kurulması,

\*Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) tarafından "Statement of Responsibilities of the Internal Auditors"ın 1956 yılında yayınlanması,

\* Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Committe)'nin 1985 yılında kurulması,

\*Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) tarafından "İç Denetim Standartları"nın 1989 yılında yayınlanması,

\*Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) tarafından iç denetim için ilk resmi tanımın 1990 yılında yapılması,

\*Denetim Standartları Beyannamesi'nin (SAS - Statement of Auditing Standards) No: 65 "The Auditors Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statement" 1991 yılında yayınlanması,

\* Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Committe) tarafından "İç Kontrol Çerçevesi"nin 1992 yılında yayınlanması,

\*Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors)'in Türkiye şubesi olarak, TİDE'nin 1995 yılında kurulması,

\*Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) Yönetim Kurulu tarafından "İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi"nin 1999 yılında kabul edilmesi,

\* Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Committe) tarafından "Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi"nin 2006 yılında yayınlanması,

\*Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) Yönetim Kurulu tarafından "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi"nin 2007 yılında kabul edilmesi.

Özellikle son çeyrek yüzyılda yüksek oranda önem kazanan modern iç denetim anlayışı; idarelerin artan ve gittikçe daha karmaşık hale gelen işlemleri, çok farklı ülkelerde faaliyet gösterilmesi, faaliyetlerde ekonomiklik, etkinlik ve verimliliğin ön plana çıkması gibi nedenler, kapsam, yöntem ve içerik olarak iç denetim hizmetlerinin hızla gelişmesine yol açmıştır. Yönetim adına denetim nitelendirilmesinden, bulunduğu idarenin işlemlerine yönelik idare dışına tarafsız bir analiz sunan yönetimin denetimi olarak adlandırılabilir bir faaliyete dönüşmüştür. İç denetim, iç kontrol süreçlerinin ve risk yönetiminin değerlendirilmesi, operasyonel denetim, işlem süreçlerinin analiz edilmesi sayesinde idarenin iş ve işlemlerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması gibi modern denetim tekniklerini zaman içerisinde içine almış bulunmaktadır (<https://www.icdenetimmerkezi.com>).

Başlangıçta iç denetimin önündeki en büyük engeller, iç denetimi gerçekleştiren denetçilerin düşük bilgi ve yeteneğe sahip olmaları, yeterli yetkiye sahip bulunmamaları ve en önemlisi denetçilerin elde ettikleri bulguları alt düzeydeki yönetim kademelerine raporlamalarıydı. 17 Kasım 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde New York'ta Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) kurulması ile iç denetimin bahsedilen modern denetim tekniklerini bünyesine almasıyla, GKGMİ ve standartları ile şimdiki çağdaş yönetim felsefesine uygun profesyonel bir meslek haline gelmesi gerçekleşmiş ve kurumsal bir kimlik kazanmıştır (TİDE, 2016: <https://www.tide.org.tr>).

17 Kasım 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde New York 'ta Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü (IIA)'nün kurulması ile iç denetim dünyada profesyonel bir mesleki örgütlenme haline gelmiş, çağdaş iç denetim anlayışının oluşmasında önemli bir dayanak noktası oluşturulmuştur. Mesleki standartlar ve etik

kurallar Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü (IIA)'nın kurulması ile oluşturulmuş, mesleki sertifika sınavları düzenlenmeye başlanmış olup, enstitü tarafından sınav neticesinde verilen İç Denetçi Sertifikası tüm dünyada geçerli bir belge niteliğindedir. Başlangıçta 24 üye ile ilk toplantısını gerçekleştiren Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetime ilişkin standart ve etik kuralların belirlenmesi ve geliştirilmesi konusunda katkılarda bulunmanın yanında, şuanda yüz altmış farklı ülkede faaliyet göstermekte; iç denetim, risk yönetimi, yönetim, iç kontrol, bilgi teknolojileri denetimi, eğitim ve güvenlik gibi konularda dünya genelinde yüz yetmiş bini aşkın üyesine hizmet vermektedir. Modern anlamda iç denetimin önem kazanmaya başlaması ve kurumsallaşmasında milat İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıdır (TIDE, 2016: <https://www.tide.org.tr>).

### **2.12 Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar**

Ülkemizde iç denetim; Avrupa Birliği Müktesebatı ve uluslararası kıstaslar ile uyumlu olarak hazırlanan 5018 sayılı KMYKK'na dayanmaktadır. Üniversitelerde iç denetim özelinde, kamuda yer alan iç denetim sistemini uluslararası standartlar açısından incelemek, aradaki uyum ve farklılıkları tespit etmek amacıyla bunlar arasında bir karşılaştırma yapmak zorunluluğu doğmuştur. Harran Üniversitesi örneğinde Türkiye'de üniversitelerdeki iç denetim sistemi ve uygulamalarının, uluslararası standartlar ile karşılaştırılmasına yer verilmiş ayrıca uygulamada ne gibi sorunlar yaşandığına değinilmiştir, buna göre;

\*İç Denetim Tanımına İlişkin Olarak;

5018 Sayılı Kanuna göre iç denetim; kamu idarelerinin faaliyetlerine katma değer oluşturmak ve bunları geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik prensiplerine göre yönetilip yönetilmediğini analiz etmek ve tavsiyelerde bulunmak gayesiyle yapılan tarafsız, objektif makul güvence sağlama ve rehberlik hizmeti olarak tarif edilmiştir. Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü (IIA)'nın İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ise iç denetimi; bir idarenin iş ve işlemlerini geliştirerek bunlarda katma değer yaratma gayesi güden, tarafsız, nesnel bir makul güvence ve rehberlik hizmeti olarak tarif edilmiştir. Ayrıca, iç denetimin, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini geliştirme ve analiz etme gayesi güden,

düzenli bir süreç geliştirerek, idarenin hedeflerine ulaşmasına rehberlik edeceği, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarında belirtilmiştir.

Söz konusu tanımları karşılaştırdığımızda; 5018 sayılı KMYKK'nda verilen iç denetim tanımında iç denetimin daha çok danışmanlık faaliyeti yönünün ön plana çıkarıldığı görülmekte, ayrıca kanunda bahsi geçen "İç denetim faaliyetinin genel kabul görmüş kıstaslara uygun olarak gerçekleştirileceği" ifadesinden Uluslararası İç denetçiler Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının mı kastedildiği açık ve net değildir.

\*İç Denetimin Kurum İçi Bağımsızlığına İlişkin Olarak;

İç Denetim'de kurum içi bağımsızlık, 5018 Sayılı Kanunda; "İç denetçi, görevinde fonksiyonel olarak bağımsızdır ve istemi dışında kendisine asli göreviyle ilgili olmayan başka bir görev verilemez ve yaptırılmaz. İç denetçiler, tanzim ettikleri raporlarını doğrudan kurumdaki en yüksek yönetim kademesi olan üst yöneticiye sunarlar, söz konusu raporlar üst yönetici tarafından analiz edildikten sonra içeriğinde belirtilen hususların ifası için denetimin gerçekleştirildiği ilgili birimler ile malî hizmetler birimine gönderilir. İç denetim biriminin düzenlediği raporları ile bu rapor neticesinde yapılan işlemler, ilgili idarenin üst yöneticisi tarafından, en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir." şeklinde tanımlanmıştır. Kurum içi bağımsızlık; Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarında; "İç denetim birim yöneticisi, dönemsel olarak asgari yılda bir defa içinde bulunduğu organizasyonun yönetim kuruluna, yürütmekte olduğu iç denetim hizmetinin organizasyon içi bağımsız olarak hareket ettiğini doğrulamak zorunluluğundadır. Ayrıca iç denetim birim yöneticisinin bulunduğu organizasyon içinde, iç denetim biriminin görevlerini gereği gibi yapmasına engel olmayacak bir yönetim seviyesine fonksiyonel olarak bağlı olması gerekir." şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu tanımları karşılaştırdığımızda; Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)'nın İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının, iç denetim faaliyetinin bağımsızlık ve tarafsızlığına büyük önem verdiği; iç denetim faaliyetinin bağımsızlık ve

tarafsızlığının sağlanabilmesi için, iç denetim birimlerinin, buldukları idare içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine engel olmayacak bir yönetim kademesi ile ilişkilendirilmesi gereği vurgulandığı halde; 5018 sayılı KMYKK'nda, iç denetçilere görev yaptıkları kurumda Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartlarına uygun olarak üst yöneticiye bağlı olma dışında, başka bir güvenceye ve güvence mekanizmasına yer verilmediği; üst yöneticinin iç denetçi üzerinde, göreve atama, görevden alma, kademe ve derece ilerlemesi türünden terfiler, denetim plan ve programlarının hazırlanmasında müdahale etme, onaylama ve onaylamama gibi çok önemli yetkilere sahip olduğu; üst yönetici ve iç denetçi arasında meydana gelebilecek sorunlarda, 5018 sayılı Kanunun, iç denetçiyi ve iç denetim sistemini koruyucu güvence mekanizmalarına yer vermediği görülmektedir.

\*İç Denetçilerin Atanmaları ve Dolayısıyla İdarelerde İç Denetim Birimlerinin Kurulmasına İlişkin Olarak;

Üniversiteler dâhil olmak üzere, Türkiye genelinde kamu kurumlarına dokuz yüz civarında iç denetçi ataması yapılarak Kamu İç Denetim Birimlerinin / Başkanlıklarının kurulması sağlanmış olmasına rağmen, halen iç denetçilere tahsis edilen kadroların yaklaşık yarısı boş durumda olmasının, idarelerin üst yöneticilerinin iç kontrol sistemi ve iç denetim sisteminin önemini gereğince anlamamış olmaları, iç denetçi atamalarının kamudaki üst yöneticilerin yetkisine terk edilmiş olması, gibi çeşitli nedenlerle bu kadroların doldurulamadığı; görülmektedir.

\*İç Denetimin Teşkilatlanması ve Yürütülme Açısından Uygulamada Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Olarak;

-İç denetimin birimlerinin teşkilat şemalarında örgütsel statü olarak rektör yardımcılarının altında konumlandırıldığı;

-İç denetime yönelik mevzuatta iç denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulgusu, risk düzeylerinin belirlenmesi gibi hususlarda meydana çıkabilecek görüş ayrılıklarının hakem sıfatı ile üst yönetici rektör tarafından çözüme kavuşturulacağı belirtilmekle birlikte bu sürece ilişkin, yani üst yöneticinin hakemlik rolünü tamamlamasına ilişkin sınırlayıcı bir süre öngörülmediği;

-İç denetime yönelik mevzuatta, iç denetim birimi tarafından, denetim ve danışmanlık faaliyetleri sonucunda tanzim edilen raporların üst yönetici tarafından en geç iki ay içerisinde İDKK'na gönderilmesi gerektiği belirtilmekle birlikte, bu yükümlülüğünün yerine getirmemesi halinde, bu durumun mevzuatta herhangi bir yaptırıma bağlanmamış olduğu;

-İç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliğini ve uyumu sağlayacak yasal düzenlemelerin yapılmamış olduğu;

-İç denetim birimi başkanlıklarına, kurum içi hiyerarşi içindeki konumunu gösterecek şekilde idarelerin teşkilat kanunlarında yer verilmemiş olduğu;

-İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun görev ve fonksiyonlarını yerine getirebilecek güçlü kurumsal yapıya bir türlü kavuşturulamamış olması, bağımsız bir üst kurul olarak yapılandırılması gerekirken, Maliye Bakanlığı içerisinde bağımlı bir kurul olarak oluşturulmuş olduğu;

-İç denetimin bir plan ve programa dayanarak yapılması gerekirken, özellikle iç denetimin kurumsallaşmadığı üniversitelerde, üst yöneticilerin isteği doğrultusunda yapılan görevlendirmelere istinaden denetim yapılması; ayrıca üst yöneticilerin, iç denetim mevzuatına uygun şekilde hazırlanmış olsalar dahi, amiri bulunduğu iç denetim biriminin üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programlarını, onaylamamaları halinde, meri mevzuatta kendilerine karşı herhangi bir cezai yaptırım öngörülmediği;

-Bir örgütte yer alan iç denetim birimini oluşturan iç denetçilerin, mesleğini ifa edebilmek için gerekli donanımına, başka bir ifadeyle gerekli bilgi, beceriye sahip olması sahip olmaması halinde, iç denetim birimi yöneticisi, ya danışmanlık görevini reddetmeli ya da birimi dışındaki uzman nitelikli personelden tavsiye ve yardım talebinde bulunmalıdır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesine uygun olarak iç denetçiler sahip oldukları bilgi, beceri ve diğer vasıflarına ilişkin seviyelerini sürekli olarak meslekî gelişimle güncellemeli ve güçlendirmelidirler, iç denetçilere yönelik mevzuatta söz konusu yeterlilik kıstaslarına yer verilmekle birlikte, bu yeterliliğin nasıl ve kim tarafından denetleneceğine ilişkin bir düzenleme yapılmadığı;

-Denetim esnasında veya neticesinde soruşturma açılmasını gerektiren bir suçla karşılaşılması durumunda, klasik teftişi gerçekleştiren denetim elemanları, bahse konu durumu doğrudan adli makamlara bildirme yetkisine sahipken, klasik teftiştten farklı olarak, iç denetimde (İlgili yönetmelikle iç denetçinin mevcut durumu ilgili idarenin üst yöneticisine bildirmesi yeterli görülmüştür), iç denetçinin bu yetkisinin, konuya ilişkin mevzuat hükümlerine ve normlar hiyerarşisine aykırı biçimde sınırlandırıldığı; görülmektedir.

### **2.13 Uygulamada Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Önerileri**

Elde edilen bulgu ve uygulamada ortaya çıkan sorunlara yönelik olarak, 5018 sayılı KMYKK ve iç denetime yönelik diğer mevzuatta aşağıda belirtilen hususlarda gerekli düzenlemelerin yapılması önerilmektedir, buna göre;

\*İç Denetim Tanımına İlişkin Olarak;

5018 Sayılı Kanuna Göre İç Denetim; kamu idarelerinin faaliyetlerine katma değer oluşturmak ve bunları geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik prensiplerine göre yönetilip yönetilmediğini analiz etmek ve tavsiyelerde bulunmak gayesiyle yapılan tarafsız, objektif makul güvence sağlama ve rehberlik hizmeti olarak tarif edilmiştir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi ise iç denetimi; bir idarenin iş ve işlemlerini geliştirerek bunlarda katma değer yaratma gayesi güden, tarafsız, nesnel bir makul güvence ve rehberlik hizmeti olarak tarif edilmiş olup, ayrıca, iç denetimin, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini geliştirme ve analiz etme gayesi güden, düzenli bir süreç geliştirerek, idarenin hedeflerine ulaşmasına rehberlik edeceği belirtilmiştir.

Buna göre; 5018 sayılı KMYKK’nda her ne kadar takip eden maddelerde “İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.” şeklinde hüküm bulunsa da; iç denetim tanımının yeniden gözden geçirilerek “İç denetim faaliyetinin genel kabul görmüş kriterlere uygun olarak gerçekleştirileceği” ifadesinin yeniden gözden geçirilerek hangi standartların kastedildiğinin açık ve net bir şekilde ortaya konulmalıdır.

\*İç Denetimin Kurum İçi Bağımsızlığına İlişkin Olarak;

5018 Sayılı Kanunda; kurum içi bağımsızlık, “İç denetçi, görevinde fonksiyonel olarak bağımsızdır ve istemi dışında kendisine asli göreviyle ilgili olmayan başka bir görev verilemez ve yaptırılmaz. İç denetçiler, tanzim ettikleri raporlarını doğrudan kurumdaki en yüksek yönetim kademesi olan üst yöneticiye sunarlar, söz konusu raporlar üst yönetici tarafından analiz edildikten sonra içeriğinde belirtilen hususların ifası için denetimin gerçekleştirildiği ilgili birimler ile malî hizmetler birimine gönderilir. İç denetim biriminin düzenlediği raporları ile bu rapor neticesinde yapılan işlemler, ilgili idarenin üst yöneticisi tarafından, en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.” şeklinde tanımlanmıştır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesinde; kurum içi bağımsızlık; “İç denetim birim yöneticisi, dönemsel olarak asgari yılda bir defa içinde bulunduğu organizasyonun yönetim kuruluna, yürütmekte olduğu iç denetim hizmetinin organizasyon içi bağımsız olarak hareket ettiğini doğrulamak zorunluluğundadır. Ayrıca iç denetim birim yöneticisinin bulunduğu organizasyon içinde, iç denetim biriminin görevlerini gereği gibi yapmasına engel olmayacak bir yönetim seviyesine fonksiyonel olarak bağlı olması gerekir.” şeklinde tanımlamıştır.

5018 Sayılı Kanunda iç denetçilere üst yöneticiye bağlı olma dışında bir güvence mekanizmasına yer verilmeyerek, iç denetimin üniversitelerde fonksiyonel bağımsızlığının tam olarak sağlanamadığından, üst yöneticilerin iç denetçilere yönelik sahip olduğu denetimi sınırlayıcı yetkilerinin ıslah edildiği bir sistemin oluşturulmalıdır.

Buna ilaveten, nitelikli insan kaynağının bu mesleği tercih etmesini özendirerek yeni önlemler alınması ve üniversitelerdeki iç denetçi atamalarının üst yönetici inisiyatifine terk edilmemesi, idarelere önceden belirlenen kıstaslara göre belirlenen sayıda iç denetçi atanmasının yasal bir zorunluluk haline getirilmelidir.

\*İç Denetimin Teşkilatlanması ve Yürütülme Açısından Uygulamada Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Olarak;

-Üniversitelerin teşkilat şemalarında iç denetimin birimlerinin örgütsel statü olarak rektör yardımcılarının altında konumlandırılmasının önüne geçilmesi, iç denetim birimlerinin hiyerarşik olarak doğrudan üst yönetici konumuna sahip rektör ile ilişkilendirilmesi, bu durumun düzeltilmesi için ilgili üst yönetici ve iç denetim



birimlerinin İç Denetim Koordinasyon Kurulunca dikkatinin çekilmesi ve bu zorunluluğun yerine getirilmemesi hususu cezai bir yaptırıma bağlanmalıdır.

-İç denetime ilişkin mevzuatta bugüne kadar öngörülmemiş olan, yapılacak denetimlerde iç denetim ile denetlenen birimler arasında doğması muhtemel denetim bulgusu ve bulgunun önemine ilişkin uyuşmazlıkların, hakem sıfatı ile üst yönetici olan rektör tarafından çözüme kavuşturulması hususunda, üst yöneticilerin keyfi hareket etmesini engellemeye yönelik olarak, üst yöneticilerin sınırlı bir zaman içerisinde işlem tesis etmesini sağlayıcı bir süre öngörülmesi ve bu sorumluluğun yerine getirilmemesi durumu cezai bir yaptırıma bağlanmalıdır.

-Yine iç denetime ilişkin mevzuatta bugüne kadar öngörülmemiş olan, iç denetim birimi tarafından, denetim ve danışmanlık faaliyetleri sonucunda tanzim edilen raporların, üst yönetici tarafından en geç iki ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilme yükümlülüğünün yerine getirmesini sağlamaya yönelik olarak, bu sorumluluğun yerine getirilmemesi durumunu cezai bir yaptırıma bağlanmalıdır.

-İç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliğini ve uyumu sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

-İç denetim birim başkanlıklarına kurum içi hiyerarşi içindeki konumunu gösterecek şekilde, idarelerin teşkilat kanunlarında yer verilmesine yönelik yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

-Üniversitelerde, uluslararası standartlara uygun, etkili bir iç denetimden sistemi kurulabilmesinin, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun güçlü bir kurumsal yapıya kavuşturulması ile sağlanabileceği, bunun içinde Maliye Bakanlığında bağımsız bir üst kurul olarak yapılandırılmasına yönelik yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

-İç denetimin bir plan ve program dahilinde yapılması gerekirken, özellikle iç denetimin kurumsallaşmadığı üniversitelerde üst yöneticilerin isteği doğrultusunda yapılan görevlendirmelere istinaden denetim yapılması, ayrıca üst yöneticilerin, iç denetim mevzuatına uygun şekilde hazırlanmış olsalar dahi, amiri bulunduğu iç denetim biriminin üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programlarını,

onaylamamaları halinde, meri mevzuatta kendilerine karşı herhangi bir cezai yaptırım öngörülmemiş olması nedenleriyle, söz konusu durum karşısında Kamu İç Denetim Genel Tebliği'nin 5. Maddesinde her ne kadar; “Mevzuatına uygun şekilde iç denetim birimi tarafından tanzim edilen üç yıllık olarak hazırlanan iç denetim planı ve yıllık olarak hazırlanan denetim programının, Aralık ayı başında üst yöneticiye yazılı olarak sunulacağı ve üst yönetici tarafından söz konusu plan ve programın Aralık ayı sonuna kadar onaylamak zorunda olduğu belirtilmiş olup”, iç denetim plan ve programının Aralık ayı sonuna kadar üst yönetici tarafından onaylanmaması halinde onaylanmış kabul edileceği ve uygulamaya konulacağı hüküm altına alınmış olsa da, uygulamada üst yönetici yapılmasını istemediği bir denetimi, hiyerarşik olarak amiri olduğu iç denetim birimine, çeşitli sebepler öne sürmek hatta disiplin cezası uygulamak tehdidiyle yaptırmayabileceği, bunu önlemek için de, iç denetçiyi, amiri konumunda bulunan üst yöneticiye karşı koruyacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

-İç denetim birimini oluşturan iç denetçilerin, mesleğini ifa edebilmek için gerekli donanıma, başka bir ifadeyle gerekli bilgi, beceriye sahip olmaması halinde, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesine uygun olarak, sahip oldukları bilgi, beceri ve diğer vasıflarına ilişkin seviyelerini sürekli olarak meslekî gelişimle güncellemeli ve güçlendirmelidirler, söz konusu yeterlilik kıstaslarına ilişkin olarak, bu yeterliliğin nasıl ve kim tarafından denetleneceğine ilişkin bir düzenleme bulunmadığından, bu hususta gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

-Denetim esnasında veya neticesinde soruşturma açılmasını gerektiren bir suçla karşılaşılması durumunda, tıpkı klasik teftişi gerçekleştiren denetim elemanlarının yaptığı gibi, iç denetçilerin de durumu doğrudan adli makamlara bildirmesi, üst yöneticiye ise konu hakkında bilgi vermesi şeklinde bir yasal düzenleme yapılmalıdır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE HARRAN ÜNİVERSİTESİNDE İÇ DENETİM

Geleneksel denetim sistemi ile etkin bir performans denetimi yapılamaması, sadece evrak üzerinde yapılan uygunluk denetimine odaklanması, denetimin belirli faaliyetlerle sınırlı tutulması, kurumların tüm faaliyetlerinin denetlenmemesi, merkez birimlerinin iş ve işlemlerinin denetim dışında bırakılması gibi başlıca nedenlerden dolayı köklü bir yaklaşımla denetim sistemin yeniden kurgulanması, sistemin dayandığı esasların geliştirilerek yeni gelişmeler ışığında belirlenmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaçtan yola çıkılarak Türk Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminin, uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi çalışmaları kapsamında, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu mülga edilmek suretiyle, 5018 sayılı KMYKK uygulamaya konulmuştur. Çeşitli nedenlerden kaynaklanan birçok erteleme neticesinde 2006 takvim yılı başı itibariyle yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç tutularak, iç denetim tesis edilmesini öngörmüştür, bu kanuna istinaden ülkemizdeki üniversitelerin birçoğunda iç denetim birimleri kurularak, iç denetim hizmeti sunulmaya başlanmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde; Türkiye’ de üniversitelerde iç denetim uygulaması Harran Üniversitesi özelinde sırasıyla üniversitenin idari ve örgütsel yapısı, iç denetimle ilgili birimler iç denetimin planlama ve uygulama süreci ortaya konulacaktır.

#### **3.1 Harran Üniversitesi İdari ve Örgütsel Yapı**

İç denetimin kamuda özellikle üniversitelerde sağlıklı bir şekilde uygulanması kuşkusuz uygulamanın konu olduğu kurumların yapısının da bilinmesini gerektirir. Bu çerçevede, uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde Harran üniversitesi özelinde iç denetimi gerek uygulama, gerekse ortaya çıkabilecek sorunlar ve çözümler açısından daha sağlıklı bir şekilde değerlendirmek için bu kısımda Harran Üniversitesinin idari ve örgütsel yapısına ilişkin bilgiler verilecektir.

### 3.1.1 Harran Üniversitesi Hakkında Genel Bilgiler

Harran Üniversitesi 1992 yılında kurulmuştur. Üniversite dünyanın bilinen en eski üniversitelerinden birinin kurulduğu yerleşim yeri olan Harran'ın ismini almıştır. Aslında üniversitenin temelleri 1970'lerde kurulan bir meslek yüksekokul ile atılmıştır. Ardından bölgedeki diğer büyük üniversiteler Dicle Üniversitesi ve Gaziantep Üniversitesi, Şanlıurfa'da Ziraat Fakültesi, Mühendislik Fakültesi ve İlahiyat Fakültesi kurmuşlardır. 1992'de Harran Üniversitesi'nin kurulmasıyla önceden açılan fakültelere, yenileri de eklenerek üniversite büyümüştür. Harran Üniversitesi; 13 Fakülte, 4 Yüksekokul, 1 Konservatuar, 11 Meslek Yüksekokulu, 3 Enstitü, 11 Uygulama ve Araştırma Merkezi ile yaklaşık 25.000 öğrenciye eğitim-öğretim hizmeti sunmaktadır. Harran Üniversitesi Fakülteleri; Ziraat Fakültesi, Mühendislik Fakültesi, İlahiyat Fakültesi, Fen Edebiyat Fakültesi, Eğitim Fakültesi, Tıp Fakültesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Güzel Sanatlar Fakültesi, Mühendislik ve Doğa Bilimleri Fakültesi ve Veteriner Fakültesi'dir. Bu fakülteelerde aynı zamanda yabancı uyruklu öğrenciler de eğitim görmektedir.

### 3.1.2 Harran Üniversitesi Örgütsel Yapı

Harran Üniversitesi'nde 2016 takvim yılı itibariyle görev yapan akademik personelin kadro sayılarına ve bunların unvanlarına aşağıda tanzim edilen Tablo 1 de yer verilmiştir.

**Tablo 1: Harran Üniversitesi Akademik Personel Sayısı**

<b>Kadro</b>	<b>Dolu Kadro</b>	<b>Boş Kadro</b>	<b>Toplam Kadro</b>
Profesör	100	50	150
Doçent	80	101	181
Yrd. Doçent	269	113	382
Öğretim Görevlisi	155	87	242
Okutman	51	22	73
Çevirici	0	1	1
Eğitim- Öğretim Planlamacısı	0	2	2

Araştırma Görevlisi	318	108	426
Uzman	16	8	24
TOPLAM	989	492	1481

Kaynak: Harran Üniversitesi İdari Faaliyet Raporu, 2016

Harran Üniversitesi'nde 2016 takvim yılı itibariyle görev yapan idari personelin kadro sayılarına ve bunların memuriyet sınıflarına ise aşağıda tanzim edilen Tablo 2 de yer verilmiştir.

**Tablo 2: Harran Üniversitesi İdari Personel Sayısı**

Sınıf	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro
Genel İdari Hizmetler	401	309	710
Sağlık Hizmetleri	207	170	377
Teknik Hizmetleri	118	27	145
Eğitim ve Öğretim Hizmetleri	0	4	4
Avukatlık Hizmetleri	2	2	4
Din Hizmetleri	0	1	1
Yardımcı Hizmetler	136	61	197
TOPLAM	864	574	1438

Kaynak: Harran Üniversitesi İdari Faaliyet Raporu, 2016

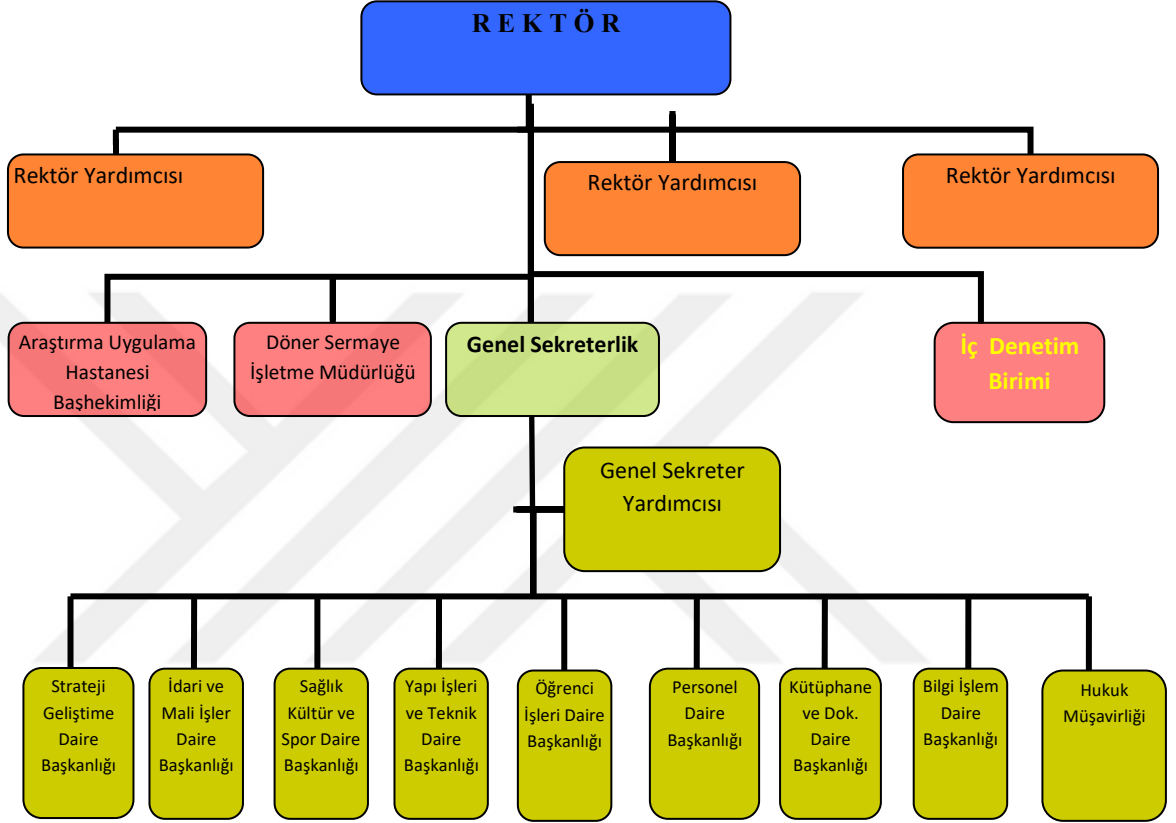
İç denetçiler, Genel İdare Hizmetleri Sınıfı içerisinde yer almakta olup, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 18.Maddesine göre Harran Üniversitesine üç (3) adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Harran Üniversitesinde halen bir (1) adet iç denetçi bulunmakta olup, iki (2) adet iç denetçi kadrosu boştur.

### 3.1.3 Harran Üniversitesinde Örgütsel Statü

İç Denetim Biriminin / Birim Başkanlığı'nın faaliyetlerini gerektiği şekilde yerine getirebilmesi, söz konusu birimin örgüt içindeki fonksiyonel bağımsızlığının sağlanmış olmasına bağlıdır. Bu aynı zamanda yasal mevzuatın öngördüğü bir zorunluluktur. İç denetim birimi, denetlediği birimden bağımsız olmadığı takdirde üniversite içerisinde denetlediği birimlerin eksikliklerini tespit etmesi ve raporlaması

mümkün olmaz. Aşağıda tanzim edilen Tablo 3' de Harran Üniversitesi örgüt semasında iç denetim biriminin doğrudan üst yöneticiye bağlı olması gerekirken rektör yardımcılarının altında konumlandırıldığı görülmektedir.

**Tablo 3: Harran Üniversitesi İdari Teşkilat Şeması**



Kaynak: Harran Üniversitesi İdari Faaliyet Raporu, 2016

Gerek Tablo 3 de yer alan Harran Üniversitesinin teşkilat şeması, gerek diğer üniversitelerin internet ortamında yer alan teşkilat şemaları incelendiğinde, bu teşkilat şemalarının birçoğunda, iç denetim biriminin doğrudan üst yöneticiye değil rektör yardımcılara bağlı olarak konumlandırıldığı görülmektedir. Mevzuatta, iç denetçiler / iç denetim birimleri, doğrudan üst yönetici ile ilişkilendirilmiş olup, üst yöneticinin yardımcıları veya daha alt kademede ki yönetim kademeleri ile bağlılık ilişkisi kurulması mümkün değildir.

### 3.2 Harran Üniversitesinde İç Denetimin Uygulanması

Harran üniversitesinde iç denetim Harran Üniversitesinin bir kamu birimi olması itibarıyla kamu organizasyonlarında iç denetime ilişkin usul ve esaslar

çerçevesinde ve iç denetimle ilgili birimler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu çerçevede bu kısımda ilk önce kamu organizasyonlarında iç denetim ve iç denetim birimleri genel olarak sunulacak, daha sonra ise sırasıyla Harran Üniversitesinde iç denetim birimleri ve iç denetim, iç denetim planlama süreci, yürütülme süreci, raporlama süreci ve izleme ve değerlendirme süreci incelenecektir.

### **3.2.1 Kamu Organizasyonlarında İç Denetim ve İç Denetim Birimleri**

2003 yılında yayımlanıp, çeşitli ertelemeler sonucu 2006 takvim yılı başında yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK ile üniversiteler, “İç Denetim” kavramı ile tanışmışlardır. Söz konusu kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte Türk kamu sektöründe iç denetim kavramı, esas itibariyle Türkiye'nin Avrupa Birliğine (AB) aday ülke olmasıyla ve Avrupa Birliği'nin üye ülkelerden istemiş olduğu şartları yerine getirebilmek amacıyla, kamu mali yönetiminde yer bulmuştur.

Kaynağını 5018 sayılı Kanundan alan iç denetim, aynı Kanunun 63. Maddesinde; kamu idaresinin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için sahip olduğu mevcut kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik ilkelerine göre idare edilip edilmediğini analiz etmek ve bu konuda yol göstericilik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, objektif bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak adlandırılmış olup (Kesik, 2005: 114), aynı maddenin devamında; İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüş vermesi üzerine, kamu idarelerinin mevcut yapısı ve çalıştırdığı personel sayısı dikkate alınarak, iç denetim birim başkanlıkları kurulabileceği, söz konusu başkanlıkların doğrudan bulunduğu idarenin üst yöneticisine bağlı olması ve iç denetim faaliyetinin yalnızca iç denetçiler tarafından yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm iç denetim birim başkanlıklarının kurulmasının temel dayanağını oluşturmaktadır. İç denetim birim başkanlığı kurulabilmesi için gerekli iç denetçi sayısı 19.04.2013 / 28623 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin 8. maddesinin 1. fıkrası ile en az üç denetçi bulunmasına bağlanmış ve birim kurulması İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşüne bağlanmıştır.

İdarenin performansı hakkında yönetime bilgi akışı sunan iç denetim, ortaya çıkabilecek aksaklıklar için önceden önlem alınabilmesini sağlar (Kesik, 2005: 7). Mevzuatımızda iç denetçiler / iç denetim birimleri doğrudan üst yönetici ile ilişkilendirilmiş olup, üst yöneticinin yardımcıları veya daha alt kademedeki yönetim

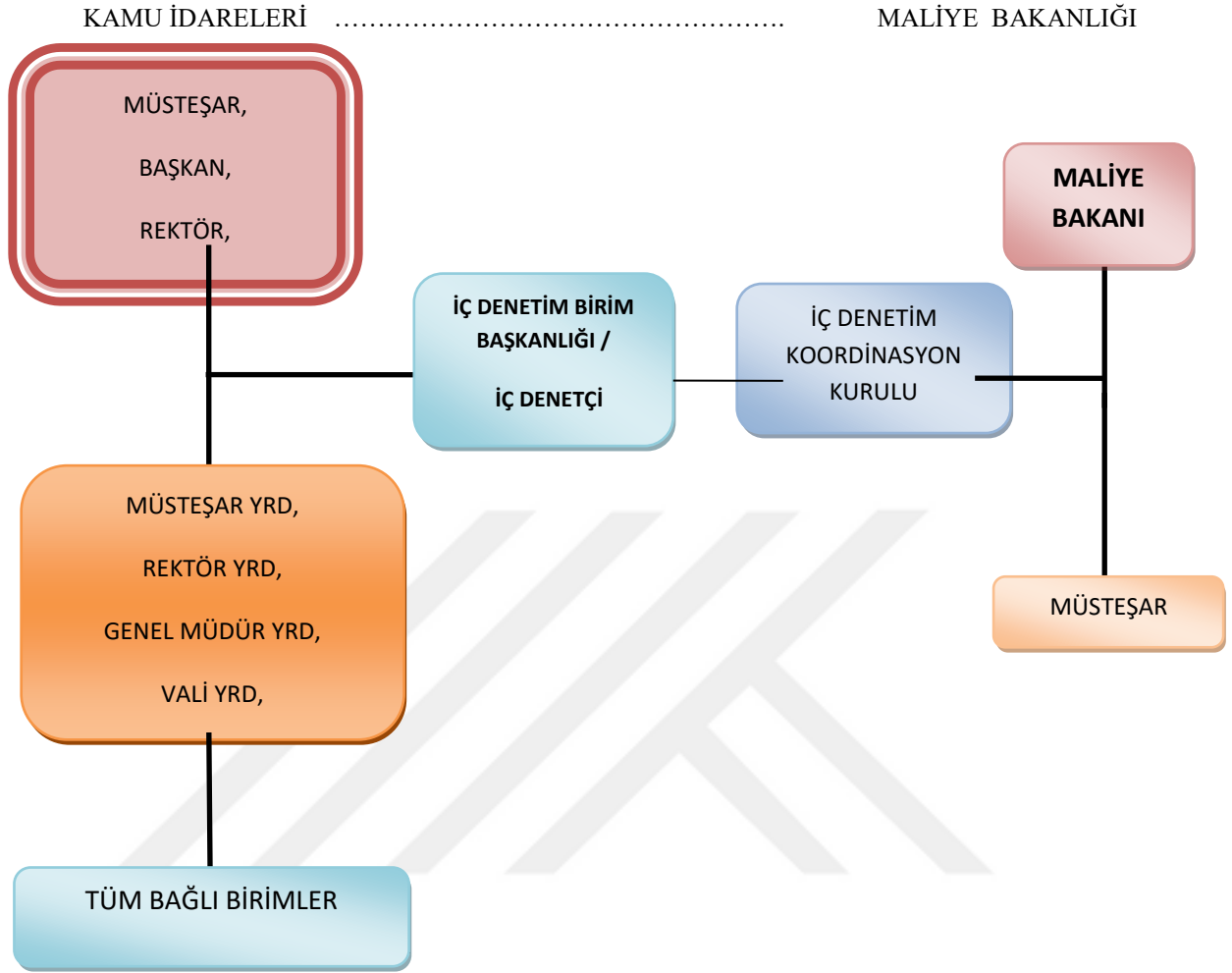
kademeleri ile bağıllık ilişkisi kurulması mümkün değildir. 5018 sayılı kanuna göre üst yönetici sıfatına, bakanlıklarda müsteşar (Milli Savunma Bakanlığında ise Bakan), belediyelerde belediye başkanı, il özel idarelerinde vali, genel müdürlüklerde genel müdür, üniversitelerde rektör ve diğer idarelerde kurumun en üst amiri sahiptir. İç Denetim Genel Tebliğinin 8. maddesinin 4. fıkrası; üst yönetici dışında başka birim ve yöneticilerin iç denetim birim başkanlığı ile ilişkilendirilemeyeceğini ve üst yöneticilerin iç denetim hizmetine ilişkin sorumluluk ve yetkilerini başka birim ve yöneticilere devredemeyeceklerini hüküm altına almıştır. Söz konusu hüküm ile iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı sağlanmaya çalışılmıştır. Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin 8. maddesinin 7. fıkrasında buldukları idarelerin teşkilat şemalarında, iç denetim birimlerine yer verilir hükmü yer almıştır. Aynı tebliğin 6. maddesinde de; büro hizmetlerini yürütmek üzere iç denetim birimlerine yeterli sayıda personel görevlendirilmesi gerektiği hükmü yer almaktadır.

5018 sayılı Kanun, teftiş ve denetim sistemine yönelik olarak çok önemli değişiklikler (yenilikler) getirilmiştir. Bu yeni anlayışla Türkiye genelinde dokuz yüz civarında iç denetçi ataması yapılarak, Kamu İç Denetim Birimlerinin / Başkanlıklarının kurulması sağlanmıştır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu; tüm Türkiye genelinde çeşitli kurumlarda görev ifa eden iç denetimi koordine etmek üzere 2004 yılında kurulmuştur. Söz konusu kurul Maliye Bakanlığına bağılı olup, kurulun sekretarya hizmetleri Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ndeki bir daire başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Üniversitelere atanan iç denetçilerin büyük bir kısmı Maliye Bakanlığı kökenli denetim elemanı olup, yoğun mesleki eğitimlerden geçirilmişlerdir. İDKK, iç denetçilere mesleki eğitimlerin verilmesi, iç denetçilerin iç denetim alanında hazırlanan mevzuata uyumlarının sağlanması ve iç denetçiler tarafından tanzim edilen iç denetim raporlarının kurul bünyesinde toplanması hususlarında, tüm kamu iç denetçileri ile iletişim halindedir. Aşağıda şematik olarak iç denetim birimlerinin kamu idarelerinin organizasyon yapısı içerisindeki konumu ve İDKK ile ilişkisi gösterilmiştir.



**Tablo 4: İç Denetim Birimlerinin Kamu Organizasyon Yapısındaki Yeri**



Kaynak: İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2015: 27

Tablo 4’de görüldüğü üzere, iç denetçiler / iç denetim birimleri doğrudan üst yönetici ile ilişkilendirilmiş olup, üst yöneticinin yardımcıları veya daha alt kademedeki yönetim kademeleri ile bağıllık ilişkisi kurulması mümkün değildir.

Kaynağını 5018 sayılı Kanundan alan iç denetim, aynı Kanunun 63 üncü maddesinde tanımlanmış, aynı maddenin devamında, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüş vermesi üzerine, kamu idarelerinin mevcut yapısı ve çalıştırdığı personel sayısı dikkate alınarak, iç denetim birim başkanlıkları kurulabileceği, söz konusu başkanlıkların doğrudan bulunduğu idarenin üst yöneticisine bağlı olması ve iç denetim faaliyetinin yalnızca iç denetçiler tarafından yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

### 3.2.2 Harran Üniversitesinde İç Denetim Birimi ve İç Denetim

İç denetim, tanımında yer alan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte belirtildiği üzere, uyguladığı beş iç denetim türü vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Bunlar; mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimi şeklinde adlandırılmaktadır. Harran Üniversitesinde uygulanan iç denetim sürecine ilişkin İç Denetim İş Akış Şemasına Tablo 5 de yer verilmiştir.

**Tablo 5: Harran Üniversitesi İç Denetim Birimi İç Denetim İş Akış Şeması**

HARRAN ÜNİVERSİTESİ İÇ DENETİM BİRİMİ İÇ DENETİM İŞ AKIŞ ŞEMASI					
Üst Yönetici	İç Denetim Birim Başkanlığı	İç Denetçiler	Denetlenen Birim	Strateji Daire Başkanlığı	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
	Denetim Evreninin Belirlenmesi	Denetim Süre Planı ve Denetim Kontrol Listelerinin Hazırlanması, Denetim Amaçlarının Belirlenmesi	Denetlenme Hazırlıklarına Başlanması		
		Bilgilendirme Yazısının Denetlenecek Birime Gönderilmesi		▶	
	↓	↑	↓		
	Denetim Alanlarının (Konularının) Belirlenmesi	↑	Bilgi Toplama ve Ön Araştırma	↓	
	↓	↑	↓	↓	
	Risk Kriterlerinin Belirlenmesi, Tanımlanması, Derecelendirilmesi	↑	Açılış Toplantısı	↓	
	↓	↑	↓	↓	

	Denetim Alanlarının Öncelik Sırasına Konulması (Makro Risk Analizi)	↑	Risk Değerlendirmesi	↓		
	↓	↑	↓	↓		
▶	Denetim Planının Oluşturulması	↑	Denetim Kapsamının Belirlenmesi	↓		
ONAY	◀	↑	↓	↓		
▶	Yıllık Programın Oluşturulması	↑	Denetim Testlerinin Belirlenmesi	↓		
ONAY	◀	↑	↓	↓		
▶	Görevlendirme Yazısının Tebliği	↑	Denetim Testlerinin Uygulanması	←	İstenebilir Bilgi ve Belgelerin Verilmesi	
	↓	↑				
	Bilgilendirme Yazısının Denetlenecek Birime Gönderilmesi	↓				
			Bulguların Oluşturulması, Önerilerin Geliştirilmesi			

Raporun Değerlendirilmesi ve Cumhuriyet Savcılığına Suç Duyurusunda Bulunulması			↓				
	▶	Raporun Üst Yöneticiye Sunulması	←	(Eğer Varsa) Usulsüzlük ve Yolsuzluk Bulgusuna İlişkin İnceleme Raporu Düzenlenmesi			
				Bulguların Denetlenen Birime Gönderilmesi	▶	Kapanış Toplantısında Görüşülmek Üzere Bulguların İncelenmesi	
			↓				
				Kapanış Toplantısı	←	Denetlenen Birim Yöneticilerinin Kapanış Toplantısına Katılmaları	
			↓				
Raporun Üst Yönetici Tarafından Değerlendirilmesi	▶	Denetim Raporunun Üst Yöneticiye Sunulması	←	Denetim Raporunun Hazırlanması			
	▶	Üst Yöneticinin Değerlendirmesi Sonucunda Gereği İçin İlgili Birimlere Gönderilmesi	▶	Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi	▶	Raporda Belirtilen Hususların Uygulanması ve Sonuçların Bildirilmesi, Eylem Planıyla İlgili Nihai Sonucun Bildirilmesi	İç Kontrol Sistemi Kapsamında Rapor Sonuçlarının Değerlendirilmesi
Uygulama ve İzleme Bilgilerinin Değerlendirilmesi	▶	Uygulama ve İzleme Sonuçlarına İlişkin Bilgi Verilmesi, İç Denetim Koordinasyon Kuruluna Gönderilmesi	▶	Uygulama ve İzleme Sonuçlarının Değerlendirilmesi	▶		Sonuçların Değerlendirilerek Denetim Raporlarının Konsolide Edilmesi

Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 5 de yer alan Harran Üniversitesi İç Denetim Birimi İş Akış Şemasına göre, iç denetim, ilk olarak plan ve program hazırlanması, sonrasında iç denetimin yürütülmesi, izleyen aşamada denetim veya danışmanlık, sonrasında izleme ve değerlendirme, takip eden aşamada ise iç denetim raporlarının İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi süreçlerinden teşekkül etmektedir. Bundan sonraki kısımlarda Harran Üniversitesi İç Denetim Birimince gerçekleştirilen her bir süreç ayrıntılı olarak açıklanmıştır:

### 3.2.3 Harran Üniversitesinde İç Denetimin Planlaması Süreci

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından, 5018 sayılı Kanununun 67. Madde hükmü ve kamu iç denetçilerine yönelik düzenlenen İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin ilgili maddelerine dayanılarak hazırlanan, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi uyarınca, planlama süreci; denetim evreninin belirlenmesi, denetim alanlarının belirlenmesi, risklerin tanımlanması ve risk derecelerinin tespiti ve riskli alanların öncelik sırasının belirlenmesi, denetim kaynaklarının denetim alanlarına tahsis edilmesi, denetim planının hazırlanması ve üst yönetici tarafından onaylanması, iç denetim planına uygun olarak iç denetim programının hazırlanması ve üst yönetici tarafından onaylanması ve nihayet iç denetim birim başkanlığındaki denetçi ve idaredeki denetlenecek birimlere tebliği aşamalarından meydana gelmektedir.

**Tablo 6: Harran Üniversitesi Plan ve Program Süreci**

Süreç Adı:	Plan ve Program Süreci
Süreç Sahibi	İç Denetim Birimi Başkanlığı
Süreçte Yer Alan Birimler:	İç Denetim Birimi Başkanlığı
Süreci Başlatan Olaylar / Kriterler:	Plan için 3 yılda bir, Program için her yılsonu hazırlama döneminin gelmesi.
Sürecin Amacı:	İç Denetim kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasının sağlanması, iş ve işlemlerin düzen içerisinde yürütülerek tamamlanması.

Sürecin Tanımı ve Kapsamı:	İç denetim hizmetlerine ilişkin denetim, danışmanlık ve eğitim faaliyetlerinin 3 yıllık dönemler itibariyle planlanması ve bu plana bağlı kalmak şartıyla her yıl için programlanması işlemlerini kapsamaktadır.
Sürecin Dayandığı Mevzuat Adı Ve Numarası:	-5018 sayılı KMYKK'nun 63, 64, 65, 66 ve 67 inci maddeleri, -5018 Sayılı Kanunun ikincil ve üçüncül düzey mevzuatı, -Üniversite İç Denetim Yönergesi

Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 6 da Harran üniversitesi plan ve program sürecine ilişkin olarak, süreç sahibi ve süreçte yer alan birimler, sürece ilişkin kıstaslar, sürecin tanımı kapsamı ve amacı, dayandığı mevzuata yer verilmek suretiyle, süreç hakkında genel bir bilgi verilmiştir.

### 3.2.3.1 Denetim Evreninin ve Denetim Alanlarının Belirlenmesi

Denetim evrenin belirlenmesi ile ifade edilmek istenen iç denetimin faaliyet göstereceği alanın genel bir fotoğrafının ortaya konulmasıdır. Başka bir deyişle, denetim yapılacak organizasyonun hangi parçalardan oluştuğu ve bunların hangi iş ve işlemleri yaptığının, ayrıntılı bir biçimde, bir bütün olarak ortaya konulmasıdır. Denetim evreni unsurlarının belirlenmesi ve denetim alanlarının tespiti İç Denetim Koordinasyon Kurulunca çıkarılan iç denetim planı ve programı hazırlama rehberine uygun olarak yapılır. Harran üniversitesinde denetim evreninin (denetim alanları) bir örneği aşağıda Tablo 7' de gösterilmektedir.

**Tablo 7: Harran Üniversitesi Denetim Evreni**

<b>DENETİM EVRENİ (DENETİM ALANLARI)</b>
1.Evrak İşlemleri Alanı
1.1.Gelen Evrak ( Kuruma Gelen Evrakların Kayıt ve Dağıtımı) Alanı
1.2.Giden Evrak ( Kurumdan Giden Evrakların Kayıt ve Dağıtımı) Alanı
1.3.Belgelerin Dosyalanması Alanı
1.4. Belgelerin Arşivlemesi Alanı (Resmi Evrak ve Bilimsel Yayının arşivlemesi)
1.5. Belgelerin Tebligat ve Zimmet işlemleri Alanı
2.Öğrenci ve Personel Değişim Programları Alanı

2.1.Farabi Öğrenci ve Öğretim Elemanı Değişim Programı Alanı
2.2.Erasmus Öğrenci ve Personel Hareketliliği Alanı
2.3.Mevlana Öğrenci ve Öğretim Elemanı Değişim Programı Alanı
2.4 Öğretim Elemanı Yetiştirme Programı Alanı
3.Proje İşlemleri Alanı
3.1.İç Kaynaklı Bilimsel Projeler Alanı
3.2.Dış Kaynaklı Bilimsel Projeler Alanı
4.Basın Yayın ve Halkla İlişkiler İşlemleri Alanı
4.1.Bilgi Edinme İşlemleri Alanı
4.2.Süresiz Yayın İşlemleri Alanı
4.3.Sürelili Yayın İşlemleri Alanı
4.4.Haber ve Duyuru Yayıma İşlemleri Alanı
4.5.Haber Toplama İşlemleri Alanı
4.6.Matbaa İşlemleri (Öğrenci Sınav Kâğıtları ve Eğitim Materyalleri) Alanı
4.7.Web Sayfası İşlemleri Alanı
4.8.Tanıtım İşlemleri Alanı
4.9.Etkinlik ve Organizasyon İşlemleri Alanı
5.Bilgi İşlem Hizmetleri Alanı
5.1.Teknik ve Yazılım Destek İşlemleri Alanı
5.2.Ağ Yönetimi ve Güvenliği İşlemleri Alanı
5.3.Yazılım İşlemleri Alanı
5.4.Otomasyon Programları Yönetimi İşlemleri Alanı
5.5.Sunucu (Server) Hizmetleri Alanı
6.Burs İşlemleri Alanı
6.1.Öğrenci Yemek Bursu İşlemleri Alanı
6.2.KYK Kredi ve Burs İşlemleri Alanı
6.3.Diğer Burs İşlemleri Alanı
7.Yargı, Soruşturma ve Hukuki Müşavirlik Hizmetleri Alanı
7.1.Adli Dava İşlemleri Alanı
7.2.İdari Dava İşlemleri Alanı
7.3.İcra ve Alacak Takip İşlemleri Alanı
7.4.Öğrenci Soruşturma İşlemleri Alanı

7.5.Akademik Personel Soruşturma İşlemleri Alanı
7.6.İdari Personel Soruşturma İşlemleri Alanı
7.7.Müşavirlik İşlemleri Alanı
7.8.Mevzuat Hazırlama Alanı
8.Personel Ödeme İşlemleri Alanı
8.1.Maaş Ödemeleri Alanı
8.2.Ek Ders Ödemeleri Alanı
8.3.Fazla Mesai Ücreti Ödemeleri Alanı
8.4.Döner Sermaye Ek Ödeme İşlemleri Alanı
8.5.İkramiye Ödeme İşlemleri ve Ayni Yardım Alanı
8.6.Yolluk Ödeme İşlemleri Alanı
8.7.Kıdem Tazminatı İşlemleri (İş Kanunu'na Tabii) Alanı
8.8.Ön Ödeme İşlemleri Alanı
8.9.Diğer Ödemeler Alanı
9.Personel Özlük İşlemleri Alanı
9.1.Öğretim Üyesi Atama İşlemleri Alanı
9.2.Öğretim Görevlisi ve Okutman Atama İşlemleri Alanı
9.3.Öğretim Yardımcıları Atama İşlemleri Alanı
9.4.657 sayılı Kanuna Göre Çalıştırılan Personel Atama Alanı
9.5.Kadro İşlemleri Alanı
9.6.İntibak süreçleri Alanı
9.7.Terfi süreçleri Alanı
9.8.İzin İşlemleri Alanı
9.9.Görevde Yükselme İşlemleri Alanı
9.10.Görevden Ayrılma İşlemleri (Emeklilik-İstifa-Nakil-Ölüm) Alanı
9.11.Mal Beyanı İşlemleri Alanı
9.12.Pasaport Başvuru İşlemleri Alanı
9.13.Mecburi Hizmet Yükümlülükleri İşlemleri Alanı
9.14.Hizmet içi Eğitim İşlemleri Alanı
10.Öğrenci İşlemleri Alanı
10.1.Önlisans ve Lisans Öğrenci Kayıt ve Kabul İşlemleri Alanı
10.2.Özel Yetenek Sınavı ile Gelen Öğrenciler Alanı



10.3.YÖS ile Gelen Öğrenciler Alanı
10.4.Yatay Geçiş ile Gelen Öğrenciler Alanı
10.5.Dikey Geçiş Sınavı ile Gelen Öğrenciler Alanı
10.6.Değişim Programları veya Hareketlilikleri ile Gelen Öğrenciler Alanı
10.7.Yüksek Lisans ve Doktora Öğrencileri Kayıt ve Kabul İşlemleri Alanı
10.8.Özel Öğrenciler ve Diğer Öğrenciler Alanı
10.9.Ders Kaydı İşlemleri Alanı
10.10.Öğrenci Kimlik Kartı İşlemleri Alanı
10.11.Öğrenci Belge İşlemleri Alanı
10.12.Öğrenci Askerlik İşlemleri Alanı
10.13.Öğrenci Temsilci Seçimi İşlemleri Alanı
10.14.Kayıt Dondurma İşlemleri Alanı
10.15.Mezuniyet İşlemleri Alanı
10.16.Kısmi Zamanlı Öğrenci Çalıştırılması Alanı
10.17.Öğrenci Toplulukları İşlemleri Alanı
11. Eğitim ve Öğretim ile İlgili İşlemler Alanı
11.1.Ders Programlarının ve Dağılımlarının Hazırlanması ve Duyurulması İşlemleri Alanı
11.2.Ders Puantajlarının Hazırlanması İşlemleri Alanı
11.3.Ders Muafiyeti ve İntibak İşlemleri Alanı
11.4.Öğrenci Danışmanının Belirlenmesi ve Bildirilmesi Alanı
11.5.Sınav Programlarının İlanı Alanı
11.6.Gözetmenlik Görevlerinin Belirlenmesi ve İlanı Alanı
11.7.Sınav Sonuçlarının Öğrenci Otomasyon Sistemine Girişi ve Sınav Kâğıtlarının Muhafazası Alanı
11.8. Sınav Sonuçlarına Yapılacak İtirazlar ve Değerlendirilmesi Alanı
11.9.Öğrenci Staj İşlemleri Alanı
12.Gelir İşlemleri Alanı
12.1.Örgün Eğitim Katkı Payı Alanı
12.2.İkinci Öğretim Öğrenim Ücreti Alanı
12.3.Tezli Yüksek Lisans Katkı Payı Alanı
12.4.Tezsiz Yüksek Lisans Öğrenim Ücreti Alanı
12.5.Doktora Öğrenim Ücreti Alanı

12.6.Mal Satış Gelirleri Alanı
12.7.Sağlık Hizmetleri Satış Geliri Alanı
12.8.Hayvan Sağlığı Hizmetleri Satış Geliri Alanı
12.9.Konaklama Gelirleri Alanı
12.10.Personel Yemekhanesi Gelirleri Alanı
12.11.Öğrenci Yemekhanesi Gelirleri Alanı
12.12.Lokanta ve Kantin Gelirleri Alanı
12.13.Sahne ve Salon Gelirleri Alanı
12.14.Yüzme Havuzu, Spor Saha ve Salon Gelirleri Alanı
12.15.Akademik Danışmanlık Hizmet Gelirleri Alanı
12.16.Kurs, Seminer Hizmetleri Alanı
12.17.Formasyon Eğitimi Hizmetleri Alanı
12.18.Lojman Kira Gelirleri Alanı
12.19.Diğer Taşınmaz Kira Gelirleri (Baz İstasyonu, Kantin, Bankamatik vb.) Alanı
12.20.Avukatlık Vekâlet Ücreti Gelirleri Alanı
12.21.Şartname ve Basılı Evrak Gelirleri Alanı
12.22.Bağış ve Yardım Gelirleri Alanı
12.23.Ceza, Tazminat vb. Gelirleri Alanı
12.24.Diğer Gelirler Alanı
13. Satın Alma İşlemleri Alanı
13.1.Mal Alımı İhale İşlemleri Alanı (Açık İhale, B.İ.A.İ.,Pazarlık Usulü İhale)
13.2.Hizmet Alımı İhale İşlemleri Alanı (Açık İhale, B.İ.A.İ.,Pazarlık Usulü İhale)
13.3.Yapım İşleri-Bakım Onarım İhale İşlemleri Alanı (Açık İhale, B.İ.A.İ.,Pazarlık Usulü İhale)
13.4.Doğrudan Temin Alanı
13.5.Diğer İhale ve Satın Alma Alanı (Danışmanlık, 4734'e tabi olmayan alımlar)
14.Taşınır Mal İşlemleri Alanı
14.1.Ambar Giriş- Çıkış İşlemleri Alanı
14.2.Zimmet İşlemleri Alanı
14.3.Kayıtlardan Düşüm İşlemleri Alanı
14.4.Hurdaya Ayırma İşlemleri Alanı

Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 7 de yer alan denetim evreni kurumdan kuruma değişmekle birlikte, benzer kurumlarda bile farklı muhteva içerebilir. Örneğin; her üniversitenin veya benzer idarelerin denetim evreni aynı olmayabilir, üniversitenin veya idarenin büyüklüğü, örgütlenme biçimi bunda başlıca etkendir.

### **3.2.3.2 İdarelerin Risk Kıstaslarının ve Risk Derecelerinin Belirlenmesi**

Denetim alanlarının önceliğinin belirlenmesinde temel alınan faktör risk kıstaslarıdır. Risk; bir olay veya faaliyetin bir idareyi negatif yönde etkileme olasılığı olarak tanımlanabilir. Risk kıstaslarının (unsurlarının) belirlenmesi ve riskin ölçülmesi, idarelerin risk düzeylerinin belirlenmesinin temel esaslarıdır (İDKK, 2013: 8).

Kamu iç denetçilerine yönelik hazırlanan, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik' te de belirtildiği şekilde, risk odaklı olarak yürütölme iç denetim faaliyetlerinin ifası sırasında gözetilmesi gereken temel esastır. İç denetim planı ve programı, idarelerinin maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle risk odaklı olarak hazırlanır. Bu plan ve programa uygun biçimde denetim yürütölmalıdır. Denetim programı, idarelerinin en riskli alanları belirlenerek ve iç denetim biriminin kaynakları dikkate alınmak suretiyle hazırlanır. Denetim evreninde yer alan bir veya birkaç alanın birlikte programa alınması mümkündür. İdare için yüksek risk teşkil eden alanlar, gerçekleştirilen risk değerlendirmeleri sonucunda tespit edilir. Üst yöneticinin önerileri de gözeterek, iç denetim birimince, idarenin yüksek riskli alanları denetim programına alınır ve bu program üst yöneticiye sunularak onaylatılır. Bu şekilde alınacak bir onay üst yöneticinin, iç denetimin denetim programını risk odaklı olarak hazırlamasına, hangi alanların yüksek hangilerinin düşük riskli olduğuna karar vermesine müdahale etmesi anlamına gelmez. Denetim programı onaylandıktan ve yürütölmeye başlandıktan sonra, önemli risk taşıyan alanların bulunduğunun tespit edilmesi veya Kurulca risk taşıyan alanların önerilmesi halinde program dışı olmak üzere programa ek özel iç denetim gerçekleştirilebilir. Kurul tarafından denetim rehberi, risk odaklı olarak hazırlanır, geliştirilir ve güncellenir. Kurul, risk değerlendirme yöntemleri ile risk değerlendirmesine ilişkin usul ve esasları uluslararası uygulamaları da dikkate alarak belirlemektedir (İDKK, 2013: 48).

Harran üniversitesinde risk düzeyinin belirlenmesinde kullanılan örnek risk kriterleri modeli Tablo 8’de yer almaktadır.

**Tablo 8: Harran Üniversitesi Örnek Risk Kriterleri Modeli**

RİSK FAKTÖRÜ	FAKTÖR	TANIM	AÇIKLAMA
Karmaşıklık	Olasılık	İdarenin faaliyetlerinin veya bu alandaki mevzuatın karmaşıklığının, kontrollerin uygulanmasını zorlaştırarak hata yapılma olasılığını artırıp artırmadığını değerlendirmek için kullanılır.	<p>* Kontrol ve yetkilendirme limitlerine yakın seviyede fazla sayıda işlem bulunmaktadır.</p> <p>* Konu, kişi ve birimler itibariyle uygun görev dağılımı yapmayan ve görevler ayrılığı ilkesini ihlal eden organizasyon yapısı bulunmaktadır.</p> <p>* Sık sık hatalar ortaya çıkmakta ve bunların düzeltilmesine yönelik yoğun çalışmalar yapılmaktadır.</p> <p>* Denetlenen alanın veya birimin iş/görev sahasının başka birim ya da kuruluşlarla ilişkileri nedeniyle koordinasyon eksikliği bulunmaktadır.</p> <p>* Çok sayıda yasal düzenlemenin olması nedeniyle mevzuat doğru bir şekilde anlaşılamamaktadır.</p>
Yapısal Değişiklikler	Olasılık	Yeni birim ve faaliyetler, yeniden yapılandırma projeleri, organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler nedeniyle hataların yaşanması olasılığını değerlendirmek için kullanılır.	<p>* Olağandışı faaliyet ve işlemler ortaya çıkmıştır.</p> <p>* Organizasyon ve insan kaynaklarında önemli değişiklikler yaşanmıştır.</p> <p>* Yeni birim ve faaliyetler ile yeniden yapılandırma projeleri vardır.</p>
Mali Etkiler	Etki	Faaliyette bir hata ile karşılaşıldığında ortaya çıkabilecek mali kayıpların büyüklüğünü değerlendirmek için kullanılır.	<p>*Büyük tutarlı harcama, tahsilat ve alacaklar bulunmaktadır.</p> <p>* Büyük bir bütçe kullanılmaktadır.</p> <p>*Resmi olarak uygulanması öngörülen ancak etkisiz veya maliyeti sağlayacağı faydadan yüksek olan süreçler bulunmaktadır.</p> <p>*Yetki dağılımı; varlıklar, yükümlülükler, alacaklar, ödemeler ve harcamalar üzerinde etkili bir kontrol oluşturulmasında yetersizdir.</p>

Sosyal Etkiler	Etki	Faaliyette bir hata ile karşılaşıldığında ortaya çıkabilecek sosyal etkilerin (maddi manevi kayıplar, huzursuzluklar vb.) büyüklüğünü değerlendirmek için kullanılır.	<p><i>*Faaliyette aksamalar nedeniyle bakıma muhtaç kimselerin temel hizmetlere erişiminde sıkıntılar yaşanmaktadır.</i></p> <p><i>*Sosyal patlamaların yaşanması ihtimali bulunmaktadır.</i></p>
Yönetimin Hassasiyeti	Olasılık	Üst yönetici veya üst düzey yöneticilerin belli bir faaliyet ile ilgili olarak özellikle denetim talepleri olması halinde bu durum bir risk unsuru olarak değerlendirilebilir.	<p><i>*Gelişime açık alanlar bulunmaktadır.</i></p> <p><i>*Üst yönetici bu faaliyetle ilgili ciddi sorunlar yaşandığını belirtmiştir.</i></p> <p><i>*Plansızlık ya da planlamadaki yetersizlikler bulunmaktadır.</i></p> <p><i>*Politika ve faaliyetleri etkileyecek konumda bulunan personelin, kendi aralarında veya idare ile aralarında çıkar çatışmaları bulunmaktadır.</i></p> <p><i>*Yöneticileri, birim faaliyetlerinden haberdar edecek geribildirim mekanizmalarının yokluğu veya yetersizliği söz konusudur.</i></p>
Önceki Denetim Sonuçları	Olasılık	Aynı denetim alanında bir önceki dönemde yapılan denetimlerde elde edilen bulgular ve söz konusu bulgulara yönelik gerekli önlemlerin alınma düzeyi, risklerin devam etme olasılığını değerlendirmek için kullanılır. Örneğin bulgularla ilgili gerekli önlemler alınmış ve açık bir bulgu bırakılmamışsa, olasılık düzeyi düşük olarak değerlendirilir.	<p><i>*Bir önceki denetim sonuçlarında kontrol yetersizlikleri veya önemli bir aksaklığa rastlanmamıştır.</i></p> <p><i>*Kısmen uzun zamandır devam eden kontrol yetersizlikleri bulunmaktadır.</i></p> <p><i>*Denetimlerde tespit edilen bulguların önemli bir kısmında ilgili birim yöneticileriyle mutabakat sağlanamamıştır.</i></p> <p><i>*Denetimlerde kritik düzeyde kontrol yetersizlikleri saptanmıştır.</i></p>
Usulsüzlük ve Yolsuzluk	Etki	Kurumun usulsüzlük veya yolsuzluk gibi olaylarla zarara uğraması durumunu değerlendirmek için kullanılır.	<p><i>*İşlem sürecinde maddi veya maddi olmayan menfaat temin etme imkânı yüksektir.</i></p> <p><i>*Maddi değerler üzerinde yüksek oranda yetki kullanımı söz konusudur.</i></p> <p><i>*Sürecin yürütülmesinde özel şahıs veya kuruluşlarla yoğun bir ilişki söz konusudur.</i></p>
Bilgi Teknolojileri Kullanımı	Olasılık	Faaliyet veya sürecin yürütülmesinde bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyinin, hata yapma olasılığını artırıp artırmadığının değerlendirilmesi için kullanılır.	<p><i>*Sürecin işleyişinde bilgi teknolojileri hiç kullanılmamaktadır.</i></p> <p><i>*Sürecin işleyişi ağırlıklı olarak manuel olarak yapılmakta, bilgi teknolojilerinin kullanımı sınırlı düzeyde kalmaktadır.</i></p>

			<i>*Sürecin çok büyük bir bölümü otomasyona dayalı olarak işletilmektedir. Bilgi teknolojileri kullanımı çok yoğunudur.</i>
İşlem Hacmi	Olasılık	İşlem hacminin büyüklüğü karşısında personel sayısı yetersizliğinin, hata yapma olasılığını artırıp artırmadığının değerlendirilmesi için kullanılır.	<i>*Personel sayısına göre işlem hacmi çok fazladır. *Yeterli tecrübeye sahip olmayan personel yüksek işlem hacmine sahip alanlarda istihdam edilmektedir. *İşlemlerin/projelerin başlama ve bitiş tarihleri arasında geçen süreler kabul edilebilir düzeyin üzerindedir.</i>

Kaynak: İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 89

Tablo 8 de yer alan risk modeli sadece Harran Üniversitesine özgü olmayıp, diğer kamu tüzel kişiliklerine uygulanması mümkün olan örnek bir modeldir. Tablo 8 de yer aldığı şekilde, risk kıstasları belirlenirken kullanılacak model mümkün olduğunca basit tanzim edilmeli ve kullanılan risk kıstaslarının tanımlarını içermelidir. Riskli alanların belirlenmesinde, üst yönetici ile iç denetim biriminin risk kıstasları üzerinde görüş birliği içinde olması önemlidir. İdareler risk kıstasları modelini oluştururken, söz konusu modelin kendi faaliyet alanlarına uygun olmasına özen göstermelidir. Ancak, oluşturulacak modelde, karmaşaya dolayısıyla başarısızlığa yol açmamak için, risk kıstaslarının sayısının fazla olmamasına özen gösterilmelidir.

Risk değerlendirmesinde son evre, denetim evreni içerisinde bulunan süreçlere ait risklerin birbirleriyle karşılaştırılarak, denetim evreni içerisinde bulunan denetim alanlarının denetime alınmadaki öncelik sırasının belirlenmesidir. Denetim evreni içerisinde bulunan süreçlerin her biri risk kıstasları esas alınarak derecelendirilir. Derecelendirme neticesinde elde edilen sonuçlara göre, denetim evreni içerisinde yer alan süreçler, yüksek riskli, orta riskli ve düşük riskli alan olarak belirlenir.

### **3.2.3.3 Denetim Alanlarının Denetlenmedeki Öncelik Sırasının Belirlenmesi**

Denetim alanlarının önceliklendirilmesi; denetim evreni (alanı) içerisinde yer alan süreçlerden hangisinin öncelikli olarak inceleneceğine karar verilmesidir, bu da

risk değerlendirmesi yolu ile m¼mk¼n olur. Her idarenin kendisine has denetim evreni içerisinde yer alan denetim alanlarından, yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda idare için y¼ksek risk teşkil ettiği tespit edilmiş olanlar, hazırlanacak iç denetimin denetim plan ve programına ¼ncelikli olarak alınır. Bu kapsamda Harran ¼niversitesinde yer alan denetim alanlarının ¼nceliklendirilmesine ilişkin bir ¼rnek aşağıda Tablo 9’da yer almaktadır.

**Tablo 9: Harran ¼niversitesi Denetim Alanlarının ¼nceliklendirilmesi Uygulaması**

<b>HARRAN ¼NİVERSİTESİ DENETİM ALANLARININ ¼NCELİKLENDİRİLMESİ</b>						
<b>Denetim Evreni (Denetim Alanları)</b>	<b>Risk Puanı</b>	<b>Risk D¼zeyi</b>	<b>Ağırlığı</b>	<b>Ağırlıklı Risk Puanı</b>	<b>S¼re Risk D¼zeyi</b>	<b>¼ncelik Sırası</b>
1.Evrak İŞlemleri S¼reci			1,00	6,80	<b>D¼Ő¼K</b>	2
1.1.Gelen Evrak Kayıt ve Dağıtım	8,00	<b>D¼Ő¼K</b>	0,20	1,60		
1.2.Giden Evrak Hazırlama, Kayıt ve Dağıtım	8,00	<b>D¼Ő¼K</b>	0,20	1,60		
1.3.Dosyalama	6,00	<b>D¼Ő¼K</b>	0,20	1,20		
1.4.ArŐivleme (Resmi Evrak ve Bilimsel Yayın ArŐivleme)	6,00	<b>D¼Ő¼K</b>	0,20	1,20		
1.5.Tebliğat ve Zimmet İŞlemleri	6,00	<b>D¼Ő¼K</b>	0,20	1,20		
2.¼ęrenci ve Personel Değişim Programları S¼reci			1,00	10,50	<b>ORTA</b>	1

2.1.Farabi Öğrenci ve Öğretim Elemanı Değişim Programı Süreci	12,00	<b>ORTA</b>	0,25	3,00		
2.2.Erasmus Öğrenci ve Personel Hareketliliği Süreci	12,00	<b>ORTA</b>	0,25	3,00		
2.3.Mevlana Öğrenci ve Öğretim Elemanı Değişim Prg. Süreci	6,00	<b>DÜŞÜK</b>	0,25	1,50		
2.4 Öğretim Elemanı Yetiştirme Programı Süreci	12,00	<b>ORTA</b>	0,25	3,00		

Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.

#### **3.2.3.4 Denetim Kaynaklarının Denetim Sürecine Tahsisi**

İç denetim biriminin denetim için sahip olduğu temel kaynaklar iki ana unsurdan oluşur, bunlar iç denetim biriminde görev yapan iç denetçiler (İnsan kaynağı), diğeri ise denetim için sahip olunan zamandır (Süre). Zaman (Denetim süresi) denetim personelinin danışmanlık, eğitim gibi faaliyetler için vakit ayrıldıktan sonra sadece denetim işi için kullanacağı müstakil zaman dilimini ifade eder.

İç denetim birimleri yapacağı denetime ilişkin üç yıllık denetim planı ve buna uygun olarak hazırlayacağı yıllık denetim programını hazırlanırken, yapılacak denetimlerin sayısı ve kapsamını, iç denetim birimin sahip olduğu iç denetçi sayısı (insan kaynağı) ve sahip olunan zamanı (Denetim süresini) dikkate alınarak belirlemelidir.

#### **3.2.3.5 Denetim Plan ve Programlarının Hazırlanması, Üst Yöneticiye Onaylatılması ve Denetlenecek Birimlere Bildirim Yapılması**

Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi uyarınca, iç denetim planı üç yıllık olarak hazırlanır ve üst yöneticinin onayına sunulur, buna uygun olarak yıllık denetim programları hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylandıktan sonra, en az üç denetçinin bulunduğu örgütlerde, her iç denetçiye birim başkanlığınca



görevi yazı ile tevdi edilir ve nihayetinde görevlendirilen iç denetçi tarafından denetlenecek olan birime denetim bildirimini yapılması ile iç denetim süreci başlar. Denetim evreninde yer alan ve risk teşkil eden bir veya birkaç alanın birlikte programa alınması mümkündür. İç denetim birimince idarenin yüksek riskli alanları denetim programına alınırken üst yöneticinin talep ve önerileri de gözetilir. Hazırlanan plan ve program üst yöneticiye sunulur ve onaylatılır. Bu şekilde alınacak bir onay üst yöneticinin, iç denetimin denetim programını risk odaklı olarak hazırlamasına, hangi alanların yüksek riskli hangilerinin düşük riskli olduğuna karar vermesine müdahale etmesi anlamına gelmez. Denetim programı onaylandıktan ve yürütülmeye başlandıktan sonra, denetçi tarafından önemli risk taşıyan alanların bulunduğu tespit edilmesi veya İDKK'ca risk taşıyan alanların önerilmesi halinde, program dışı olmak üzere programa ek özel iç denetim gerçekleştirilebilir.

Uygulamada en az üç denetçi ataması yapılmamış, başka bir ifadeyle iç denetimin kurumsallaşmasının başarısız olduğu idarelerde, iç denetimin bir plan ve program dâhilinde yapılmadığı, bunun yerine iç denetçilerin, üst yöneticinin isteği doğrultusunda yaptığı görevlendirmelere istinaden, iç denetim faaliyetlerini yürüttüğü bilinen bir olgudur. Ayrıca üst yöneticilerin, amiri bulunduğu iç denetim biriminin üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programlarını, iç denetim mevzuatına uygun şekilde hazırlanmış olsalar bile onaylanmaması halinde, meri mevzuatta kendilerine karşı herhangi bir idari yaptırım öngörülmemiş olup, bu durum karşısında, 19 Nisan 2013 tarihli ve 28623 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliği'nin 5. maddesinde; mevzuatına uygun şekilde iç denetim birimi tarafından tanzim edilen üç yıllık olarak hazırlanan iç denetim planı ve yıllık olarak hazırlanan denetim programının, Aralık ayı başında üst yöneticiye yazılı olarak sunulacağı ve üst yönetici tarafından söz konusu plan ve programın Aralık ayı sonuna kadar onaylamak zorunda olduğu belirtilmiş olup, iç denetim plan ve programının Aralık ayı sonuna kadar üst yönetici tarafından onaylanmaması halinde onaylanmış kabul edileceği ve uygulamaya konulacağı hüküm altına alınmış durumdadır. Söz konusu hükümlerle, üst yöneticinin Aralık ayı sonuna kadar onaylamadığı, mevzuatına uygun şekilde iç denetim birimince hazırlanan plan ve programların; kendiliğinden onaylanmış sayılacağı belirtilmiştir. Ancak bu düzenlemenin yetersiz olduğu görülmektedir, çünkü üst yönetici yapılmasını

istememediği bir denetimi, hiyerarşik olarak amiri olduğu iç denetim birimine, çeşitli sebepler öne sürmek hatta iç denetçilere farklı nedenlerden disiplin cezası uygulamak tehdidiyle yaptırmayabilir, bu takdirde, iç denetçiyi, amiri konumunda bulunan üst yöneticiye karşı koruyacak herhangi bir düzenleme mevcut değildir.

### **3.2.4 Harran Üniversitesinde İç Denetimin Yürütülme Süreci**

5018 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte kamu mali yönetim sistemimiz yeniden inşa edilerek, uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği Standartlarına uyumlu, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması hedeflenmiştir (Sivrekli, 2014: 67). Uygulamada; iç denetimin başlayabilmesi için üniversite kamu tüzel kişiliği içerisinde mevcut bir iç kontrol sistemi ve iç kontrol sisteminin unsurlarının bulunması gerekir. Ancak uygulamada birçok üniversitede iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin bir arada kurulmamış olduğu görülmektedir. İç kontrol ve iç denetim temelde birbirinden farklı iki kavram olup ancak bu iki kavram arasında kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. İç denetimin temel görevi iç kontrol sistemiyle ilgili olarak idareye bilgi sağlamak, değerlendirme yapmak ve tavsiyelerde bulunmaktır. İç denetimi iç kontrolün farklı bir boyutu olarak adlandırmak mümkün olup, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, işletilmesi ve izlenmesi iç denetimin değil asıl olarak idarenin görevidir. İdareler iç kontrol sistemi hakkında temel bilgiyi, iç denetim birimlerinin sisteminin gereği gibi çalışıp çalışmadığını, denetim görevinin ifası neticesinde tanzim edilen iç denetçi raporlarından sağlamaktadır. İç denetim birimleri tanzim ettikleri raporları üst yöneticiye sunmaktadırlar. İç denetim, gereği gibi yürütülemeyen, finansal yönetim, iç kontrol sistemi ve yönetiminin etkinliğinden sorumlu değildir. Ancak iç denetim, iç kontrol sisteminin kontrollerinin etkinlik ve verimliliklerini değerlendirerek ve devamlı olarak gelişimine yardımcı olarak, idarenin iç kontrol sisteminin etkin kontrollere sahip olmasına destek sağlamaktadır. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumlu olup, iç kontrol sisteminin başarısından ise idareciler sorumludur bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı iki kavram olup, birbirlerinin ikamesi değildirler. İç denetçiler iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken denetim rehberlerinden faydalanmakta olup, risk ve kontrol değerlendirmelerinde tespit edilen hususlarla ilgili olarak yıllık denetim programında ve bireysel denetim planında belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için gerekli çabayı gösterirler.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından, 5018 sayılı Kanunun 67 inci madde hükmü ve kamu iç denetçilerine yönelik çıkarılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin ilgili madde hükümlerine dayanılarak hazırlanan Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi uyarınca, Harran Üniversitesi'nde iç denetimin yürütülme süreci; yapılacak olan denetimin amaçlarının belirlenmesi için öncelikle “Ön Çalışma” yapılmasıyla başlamakta olup, bu aşama denetimin amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ ön araştırmadan safhalarından oluşmaktadır. İç denetçiye yürüteceği denetim hizmeti esnasında destek sağlayacak bilgilerin temin edilmesi, ön çalışmanın temel hedefidir.

Harran Üniversitesi'nde İç Denetimin Yürütülme Süreci'nin ikinci safhasını “Saha Çalışması” oluşturmaktadır. Bu aşamada iç denetçi gerçekleştireceği denetim hakkında bir açılış toplantısı düzenleyecek olup, söz konusu toplantıya denetlenecek birimin yöneticileri ve denetime yardımcı olacak personelin katılması sağlanacaktır. Sonrasında riskli alanlar denetçinin ön çalışmada elde ettiği bilgiler doğrultusunda belirlenecektir.

Harran Üniversitesi'nde İç Denetimin Yürütülme Süreci'nin üçüncü safhası, “Denetim Testleri Uygulanması”dır. Bu test iç denetçinin görev kapsamı içerisinde yer alanlara yönelik olarak uygulanır. İç denetçi tarafından en az maliyetli olanların seçilmesi uygundur. Bu testlere; görüşme, anket yapma, yayınlanmış rapor ve çalışmalardan faydalanma gibi yöntemler örnek olarak verilebilir. İç denetçi, yaptığı denetim esnasında en riskli alanlara öncelik vermeli, uygulayacağı testleri, iç kontrol uygulamalarının yeterliliğine dair değerlendirme yapılabilmesine de olanak verecek şekilde tasarlamalı, uyguladığı testlerin tamamını; “Çalışma Kâğıtları” ile belgelendirilmeli, çalışma kâğıtlarında; izlenen usuller, yapılan gözlemler, analiz edilen belge, görüşme ve diğer adımlar belirtilmelidir.

Harran Üniversitesi'nde İç Denetimin Yürütülme Süreci'nin dördüncü safhası, “Bulguların Oluşturulması”dır. Bu safhada iç denetçi, yaptığı denetim neticesinde elde ettiği bulguları, kanıtlarıyla destekleyerek, mevzuata aykırı olmayan, idareye katma değer sağlayacak öneriler geliştirmektedir.

Harran Üniversitesi'nde İç Denetimin Yürütülme Süreci'nin beşinci ve son safhasında “Kapanış Toplantısı” gerçekleştirilir. Bu toplantıda iç denetçi ile

denetlenen birim, iç denetçinin belirlediği bulgular üzerinde müzakere ederler, denetlenen birimin itiraz ettiği bulgular, iç denetçi tarafından kabul edilmezse, konu üst yönetici hakemliğinde karara bağlanmaktadır.

### **3.2.5 Harran Üniversitesinde İç Denetimin Raporlama Süreci**

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından, 5018 sayılı Kanunun 67 inci madde hükmü ve kamu iç denetçilerine yönelik çıkarılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin ilgili madde hükümlerine dayanılarak hazırlanan Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi uyarınca, iç denetimin raporlama süreci; iç denetçinin denetim sürecinde tespit ettiği bulgulara ilişkin olarak ve denetime tabi tutulan birimin yöneticisinin cevap ve eylem planını içerecek şekilde hazırlanan iç denetim raporunun düzenlenmesidir.

Harran Üniversitesi'nde İDKK tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde, iç denetçi tarafından tanzim edilen denetim raporları, idareye sunulan öneri ve denetimi yapılan idari birimlerce alınacak düzeltici işlemleri de içerecek şekilde, hazırlanmakta olup, raporun içeriğinde; yapılan denetimin amacı, içeriği ve denetim neticesinde ulaşılan sonuçlar ile denetçinin kanaati bulunmaktadır. İç denetçi, bulgu paylaşım formu tanzim ederek denetim neticesinde ulaştığı bulguları, belirli bir süre tayin ederek ve bu süre içerisinde ilgili birim tarafından cevaplandırılmasını şart koşarak, denetimin gerçekleştirildiği birimin yöneticisine gönderir. Tanzim edilen rapordaki ifadelerin; açık, doğru, anlaşılır olmasına dikkat edilir. Denetlenen birim yöneticisi, bulgu paylaşım formunu gerekli gördüğü takdirde personelinden ve ilgili uzmanlardan bilgi ve tavsiye alarak, iç denetçi tarafından belirlenen süre içerisinde, tanzim ettiği eylem planı ile cevaplandırarak tekrar iç denetçiye gönderir. Bulgu paylaşım formunda yer alan risklerin önem ve düzeyinin belirlenmesi konusunda iç denetçi ile denetlenen birim yöneticisi arasında anlaşmazlık söz konusu ise, iç denetçi bu durumu raporuna dâhil eder. Bulgu paylaşım formunda yer alan risklerin önem ve düzeyi hususunda iç denetçi ile denetlenen birim yöneticisi arasında anlaşmazlık söz konusu değilse, makul bir sürede önlem alınması konusunda her iki taraf anlaşır ve denetlenen birim tanzim ettiği eylem planında tedbirin veya düzeltici işlemin gerçekleştirileceği tarihi belirtir. Tüm bu süreç sonunda, iç denetçi denetlenen birimin cevapları ve rapor özetini de ekleyerek, nihai raporunu üst yönetici sıfatına sahip rektöre sunar. Rektörlük makamı raporu değerlendirildikten

sonra raporda belirtilen işlemlerin yürütülmesi için söz konusu raporu strateji geliştirme başkanlığı ve denetlenen birime gönderir. Bu süreçte iç denetçi ile denetlenen birim arasında denetim raporunda yer alan bulgular ve raporda yer alan risklerin önem ve düzeyi vb. hususlarda oluşacak görüş ayrılıklarını çözme görev ve yetkisi hakem sıfatıyla üst yönetici olan rektöre verilmiştir.

**Tablo 10: Harran Üniversitesi İç Denetim Birimi İle Denetlenen Birim Arasında Oluşacak Görüş Ayrılıklarının Çözümlemesi**

<b>Denetlenen Birimin Kararı</b>	<b>İç Denetim Biriminin Kararı</b>	<b>Üst Yöneticinin Kararı</b>	<b>Bulguya Raporda Yer Verilip Verilmeyeceği</b>
Tespit edilen bulguya katılıyor ise;	----	---	Tespit edilen bulguya raporda yer verilir.
Tespit edilen bulguya katılmıyor ise;	Denetlenen birimin itirazını kabul ediyor ise;	---	Tespit edilen bulguya raporda yer verilmez.
Tespit edilen bulguya katılmıyor ise;	Denetlenen birimin itirazını kabul etmiyor ise;	Üst yönetici her iki tarafın ortaya koyduğu görüşü inceler. Denetlenen birimin itirazını haklı görür ise;	Tespit edilen bulguya raporda yer verilmez.
Tespit edilen bulguya katılmıyor ise;	Denetlenen birimin itirazını kabul etmiyor ise;	Üst yönetici her iki tarafın ortaya koyduğu görüşü inceler. İç denetim biriminin itirazını haklı görür ise;	Tespit edilen bulguya raporda yer verilir.

Kaynak: İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 75

Tablo 10 da yer aldığı şekilde, konuya ilişkin mevzuatta, iç denetçi ile denetlenen birim arasında denetim raporunda yer alan bulgular ve raporda yer alan risklerin önem ve düzeyi vb. hususlarda oluşacak görüş ayrılıklarını çözme görev ve yetkisi hakem sıfatıyla üst yönetici olan rektöre verilmiş olduğu belirtilmekle birlikte bu sürece ilişkin, yani üst yöneticinin hakemlik rolünü tamamlamasına ilişkin sınırlayıcı bir süre öngörülmemiştir. Eğer iç denetçi ve denetlenen birim arasında bir anlaşmazlık söz konusu değil ise, iç denetçi tarafından denetim faaliyeti sonucu tanzim edilen raporda belirtilen düzeltici işlem ve tavsiyeler, ilgili raporda tayin edilen süre içerisinde gerçekleştirilmesi gerekir. Raporda belirtilen düzeltici işlem ve tavsiyelerin gerçekleştirilmesi belli bir süreyi gerektiriyor ise bu durum denetlenen birim tarafından tanzim edilecek olan eylem planında belirtilir ve iç denetim birimine bildirilir. İç denetçi tarafından denetim süresince yapılan tüm çalışmalar çalışma kâğıtları ile belgelendirilir. Çalışma kâğıtlarında denetime hazırlık, risk ve kontrol değerlendirmeleri, denetim esnasında gerçekleştirilen testler, bunların sonucunda elde edilen bilgi ve kanıtlar ile raporlama ve izleme faaliyetleri gibi hususlar yer alır.

**Tablo 11: Harran Üniversitesi Denetim Süreci**

<b>Süreç Adı:</b>	Denetim Süreci
<b>Süreç Sahibi</b>	İç Denetim Birimi Başkanlığı
<b>Süreçte Yer Alan Birimler:</b>	Tüm Birimler
<b>Süreci Başlatan Olaylar / Kriterler:</b>	Plan ve Program Hazırlama Süreci ile başlar.
<b>Sürecin Amacı:</b>	Üniversitenin çalışmalarına değer katıp geliştirilmesi yönünde mevcut varlıkların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğinin değerlendirilmesi, iç kontrol çerçevesinde işlemlerin yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi ve güvence verilmesi.
<b>Sürecin Tanımı ve Kapsamı:</b>	Denetim plan ve programı çerçevesinde yıl içerisinde gerçekleştirilecek risk esaslı denetim faaliyetlerini kapsamaktadır.
<b>Sürecin Dayandığı Mevzuat Adı Ve Numarası:</b>	-5018 sayılı KMYKK, -5018 ikincil ve üçüncül düzey mevzuatı, -Üniversite İç Denetim Yönergesi.

Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 11 de Harran üniversitesi denetim sürecine ilişkin olarak, süreç sahibi ve süreçte yer alan birimler, sürece ilişkin kıstaslar, sürecin tanımı kapsamı ve amacı, sürecin dayandığı mevzuata yer verilmek suretiyle, süreç hakkında genel bir bilgi verilmiştir.

Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarına göre, denetim sonuçlarının rapor haline getirilmesi gerekir. Bu raporların şekli ve içeriği göreve göre farklılık arz etmektedir. Harran Üniversitesi'nde denetim raporunda bulunması gereken temel nitelikler şu şekilde belirlenmiştir:

- Denetimin Gayesi; denetime neden ihtiyaç duyulduğu ve arzulanan gayeye kısaca yer verilmesidir.

- Denetimin Kapsamı; denetleme dönemi, denetlenen birimin belirtilmesidir. Ancak denetim alanı içerisinde yer almasına rağmen kapsam dışı bırakılan birim ve faaliyetlerde belirtilir.

- Denetim Yöntemi; denetim sırasında kullanılan usullerin ortaya konulmasıdır.

- Tespitler; denetim sonrasında tespit edilen ve denetlenen birimle üzerinde anlaşmaya varılan yahut üst yöneticinin hakemliği neticesinde raporda yer verilmesi öngörülen bulgulardır.

- Uygulanabilir Öneriler; uygulanabilir öneriler geliştirilmesidir.

- Eylem Planı; düzeltici işlemin yerine getirilmesi denetlenen birim tarafından geciktirilecekse, bu durum, denetlenen birim tarafından denetim raporuna verilecek cevapta belirtilmektedir.

- Bulgunun Önem Düzeyi; Bulgunun yüksek, orta ve düşük olarak nitelendirilmesi suretiyle sınıflandırılmasıdır.

- İyi Uygulamalar ve Başarılı Performans; iyi uygulamalar ve başarılı performans örneklerine yer verilmesidir.

Harran üniversitesi iç denetim birimi, raporlamaya ilişkin hususları, belirtilen standartlara uygun olarak kendi iç denetim birim yönergesinde düzenlemiştir. İç denetim birim yönergesine göre Harran Üniversitesi iç denetim birimince tanzim edilecek iç denetim raporunun içeriği aşağıdaki unsurları içermelidir:

- Rapor Kapağı: Kapağın tanzimi esnasında, raporun tarih ve numarasına, iç denetim biriminin adına, gerçekleştirilen denetimin adına, gerçekleştirilen denetim türüne, denetimi gerçekleştiren i denetçilere yer verilmesi gerekir.

- Yönetici zeti: Gerçekleştirilen denetim konusunda, st yöneticiyi ve denetlenen birim yöneticisini kısaca bilgilendirmeye yönelik olarak yönetici zeti hazırlanır. Yönetici zeti bölümünde; kısaca denetimin amacı ve kapsamına, kritik tespit ve önerilere, başarılı performans ve iyi uygulama örneklerine ve denetim görüşüne yer verilir.

- Rapor Metni: “Giriş”, “Amaç ve Kapsam”, “Denetim Yöntemi”, “Mevcut Durum ve öneriler” bölümlerini içermelidir. Bu bölümlerden, “Giriş” bölümü; görevin dayanağı denetim plan ve programı ile denetlenen birim ya da süreç hakkında kısa bilgilerin açıklandığı bölümdür. “Amaç ve Kapsam” bölümü; denetimin hedefleri ile denetime tabi tutulan dönem, faaliyet ve işlemler ile denetlenen birimleri vb. bilgileri içeren bölümdür. “Denetim Yöntemi” bölümü; denetimde uygulanan teknik ve yöntemlerin açıklandığı rapora alınmasına lüzum görülen her bir tespit ve öneriyi içeren bölümdür. “Mevcut Durum ve öneriler” bölümü ile bölüm altında aşağıdaki alt bölümlerden oluşur; bunlardan “Mevcut Durum” bölümü; önem derecesine göre sınıflandırılmış şekilde denetim amacı karşısında mevcut durumun ortaya konulduğu bölümdür. “neriler” bölümü ise; mevcut durumu olması gereken duruma getirmek için alınması gereken tedbir ve eylemleri içeren bölümdür. “Eylem Planı” bölümü; denetlenen birimin verdiği cevaplar ile eylem planını içeren bölümdür. “Denetim Görüşü” bölümü; i denetçinin denetlenen süreçle ilgili iç kontrollerin yeterlilik ve etkinliğine ilişkin değerlendirmesini içeren bölümdür. “Başarılı Performans ve İyi Uygulama rnekleri” bölümü; denetlenen faaliyet ve süreçle ilgili yaygınlaştırılmasında fayda görülen hususların yer aldığı bölümdür. Denetim raporu düzenlenirken, Kamu İç Denetim Rehberinde yer alan ve yukarda belirttiğimiz asgari şartları taşıyan denetim raporu şablonun kullanılması gerekir.

st yönetici tarafından değerlendirilen rapor, sonrasında gereği için denetlenen birim ve strateji geliştirme birimine gönderilmektedir.



### 3.2.6 Harran Üniversitesinde İç Denetimin İzleme ve Değerlendirme Süreci

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından, 5018 sayılı Kanununun 67 inci madde hükmü ve kamu iç denetçilerine yönelik çıkarılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin ilgili madde hükümlerine dayanılarak hazırlanan Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi uyarınca, iç denetimin izleme ve değerlendirme süreci; izleme ve değerlendirme aşamalarından oluşmaktadır. İç denetçi tarafından yapılan denetim faaliyeti sonrasında düzeltilmesi tavsiye edilen iş ve işlemler denetlenen birime bildirilmekte, denetlenen birim tarafından düzeltici işlemin yerine getirilmesi geciktirilecekse, bu durum, denetlenen birim tarafından denetim raporuna verilecek eylem planı içerisinde belirtilecektir. İç denetim raporunda yer verilen düzeltici işlem ve tavsiyelerin yerine getirilip getirilmediği üst yönetici ya da iç denetim birimi tarafından izlenecektir. Denetim faaliyetinden sonra değerlendirme aşaması ise iç denetim birim başkanlığınca denetlenen birime uygulanacak bir anket ile gerçekleştirilmektedir.

**Tablo 12: Harran Üniversitesi İzleme ve Değerlendirme Süreci**

<b>Süreç Adı:</b>	İzleme Süreci
<b>Süreç Sahibi</b>	İç Denetim Birimi Başkanlığı
<b>Süreçte Yer Alan Birimler:</b>	Tüm Birimler
<b>Süreci Başlatan Olaylar / Kriterler:</b>	Denetim ve Danışmanlık Sürecinin sona ermesi ile başlar.
<b>Sürecin Amacı:</b>	Denetim sonucunda mutabakata varılan bulgularla ilgili önerilerin yerine getirilip getirilmediğinin etkin olarak izlenmesi.
<b>Sürecin Tanımı ve Kapsamı:</b>	Gerçekleştirilen denetim ve danışmanlık faaliyetleri neticesinde ortaya konulan ve eylem planlarında yer verilen aksiyonların dairesince gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlenmesi ve değerlendirilmesi yönündeki işlemlerini kapsamaktadır.
<b>Sürecin Dayandığı Mevzuat Adı ve Numarası:</b>	-5018 sayılı KMYKK, -5018 sayılı kanunun ikincil, üçüncül düzey mevzuatı, -Üniversite İç Denetim Yönergesi.

Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 12 de Harran üniversitesi izleme ve değerlendirme sürecine ilişkin olarak, süreç sahibi ve süreçte yer alan birimler, sürece ilişkin kriterler, sürecin tanımı kapsamı ve amacı, sürecin dayandığı mevzuata yer verilmek suretiyle, süreç hakkında genel bir bilgi verilmiştir.

Bulgunun izlenmesi sürecinde, denetlenen birim tarafından ortaya konulan eylem planında belirtilen sürede işlemlerin yapılmamış olduğu tespit edildiği takdirde, denetlenen birimin ek süre talebi de yoksa ki burada verilecek ek süre bulgunun önem düzeyi ve mahiyeti ne bağlı olarak belirlenmektedir, bekleme süresi hiçbir surette yirmi dört ayı geçemez, bulgu bir sonraki izleme periyodunda da izlemeye alınır, bu ikinci izleme periyodunda da herhangi bir ilerleme gözlenmemesi halinde, ilgili birimin riski üstlenildiği kabul edilerek bulgu, “Risk Üstlenildi” olarak kapatılır ve durum üst yönetici bildirilir.

### **3.2.7 Harran Üniversitesinde İç Denetim Sonuçlarının İç Denetim Koordinasyon Kuruluna Gönderilmesi Süreci**

5018 sayılı KMYKK'nun 64 üncü maddesinin son fıkrasında; iç denetçilerce tanzim edilecek iç denetim raporları ile denetlenen birimlerce rapor üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu hüküm uyarınca, Harran Üniversitesi İç Denetim Birimi tarafından, denetim ve danışmanlık faaliyetleri neticesinde tanzim edilen raporlar ile bu raporlardaki tavsiye ve bulgular ile denetlenen birimler tarafından bulgu paylaşım formuna istinaden oluşturulan eylem planlarının, iç denetimin bulgulara ilişkin izleme sonuçlarının kesinleştiği tarihten itibaren, üst yönetici tarafından en geç iki ay içerisinde, İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi gerekmektedir. Ancak üst yöneticinin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmemesi halinde, bu durumun mevzuatta herhangi bir yaptırıma bağlanmamış olması, önemli ve öngörülemediği bir eksikliklerdir.

## SONUÇ

Bu tez çalışmasında, kamu kesiminin denetim anlayışına esaslı değişiklikler getirmiş olan 5018 sayılı KMYKK ile ihdas edilen iç denetim sisteminin, uluslararası standartlara uygun şekilde oluşturulması, yürütülmesi ve sonuçlandırılması çabalarına katkıda bulunulması amaçlanmıştır.

Üniversitelerde üst yöneticiler; mali yönetim ve iç kontrol sisteminin işleyişinden; iç kontrolün bir unsuru olan ve fonksiyonel bağımsızlığa sahip iç denetçiler ise; iç denetim faaliyetlerinden sorumludurlar. Üniversitelerde, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun, üniversitenin sahip olduğu mevcut kaynakların ekonomik, etkin ve verimli kullanılmasına hizmet eden bir iç denetim sisteminin oluşturulmasına engel olan nedenlerin ortaya konularak, bunların ıslahına zemin hazırlanması bu araştırmanın temel hedefidir.

Söz konusu çalışmada konuya ilişkin literatür taramasına ek olarak, sistemin işleyişi gözlemlenmiş, Harran Üniversitesi örneğinde Türkiye’de üniversitelerdeki iç denetim sistemi ve uygulamalarının, uluslararası standartlar ile karşılaştırılmasına yer verilerek, uygulamada karşılaşılan sorunlarla alakalı çıkarımlar oluşturulmuş, sonrasında bunlara aşağıda bulunan çözüm önerileri tavsiye edilmiştir. Buna göre;

- 5018 sayılı KMYKK’nda her ne kadar “İç denetçi görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve Uluslararası Kabul Görmüş Kontrol Ve Denetim Standartlarına uygun şekilde yerine getirir.” şeklinde hüküm bulunsa da; iç denetim tanımının yeniden gözden geçirilerek “İç denetim faaliyetinin genel kabul görmüş kıstaslara uygun olarak gerçekleştirileceği” ifadesinde hangi standartların kastedildiğinin açık ve net bir şekilde ortaya konulması gerekir.

-5018 sayılı KMYKK’nda, iç denetçilere, üst yöneticiye bağlı olma dışında bir güvence mekanizmasına yer verilmeyerek, iç denetimin üniversitelerde fonksiyonel bağımsızlığı tam olarak sağlanamadığından, gerekli düzenlemelerin yapılarak, üst yöneticilerin iç denetçilere yönelik sahip olduğu denetimi sınırlayıcı yetkilerinin ıslah edildiği bir sistemin oluşturulması gerekir. -Nitelikli insan

kaynağının bu mesleği tercih etmesini özendirerek yeni önlemler alınması ve üniversitelerdeki iç denetçi atamalarının üst yönetici inisiyatifine terk edilmemesi, üniversite ve diğer kamu idarelerinin, önceden belirlenen kıstaslara göre belirlenen sayıda iç denetçi atanması yapmalarının bir zorunluluk haline getirilmesi gerekir.

-Üniversitelerin teşkilat şemalarında iç denetimin birimlerinin örgütsel statü olarak rektör yardımcılarının altında konumlandırılmasının önüne geçilmesi, iç denetim birimlerinin hiyerarşik olarak doğrudan üst yönetici konumuna sahip rektör ile ilişkilendirilmesi, bu durumun düzeltilmesi için ilgili üst yönetici ve iç denetim birimlerinin, İDKK'ca dikkatinin çekilmesi ve bu zorunluluğun yerine getirilmemesi hususu, cezai bir yaptırıma bağlanmalıdır.

-İç denetime ilişkin mevzuatta bugüne kadar öngörülmemiş olan, yapılacak denetimlerde iç denetim ile denetlenen birimler arasında doğması muhtemel denetim bulgusu ve bulgunun önemine ilişkin uyuşmazlıkların, hakem sıfatı ile üst yönetici olan rektör tarafından çözüme kavuşturulması hususunda, üst yöneticilerin keyfi hareket etmesini engellemeye yönelik olarak, üst yöneticilerin sınırlı bir zaman içerisinde işlem tesis etmesini sağlayıcı bir süre öngörülmesi ve bu sorumluluğun yerine getirilmemesi durumu, cezai bir yaptırıma bağlanmalıdır.

-Yine iç denetime ilişkin mevzuatta bugüne kadar öngörülmemiş olan, iç denetim birimi tarafından denetim ve danışmanlık faaliyetleri sonucunda tanzim edilen raporların, üst yönetici tarafından en geç iki ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilme yükümlülüğünün yerine getirmemesini sağlamaya yönelik olarak, bu sorumluluğun yerine getirilmemesi durumu, cezai bir yaptırıma bağlanmalıdır.

-İç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliğini ve uyumu sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

-İç denetim birimi başkanlıklarının, kurum içindeki hiyerarşik konumunu gösterecek şekilde, idarelerin teşkilat kanunlarında gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

-Üniversitelerde, uluslararası standartlara uygun, etkili bir iç denetimden sistemi kurulabilmesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun güçlü bir kurumsal

yapıya kavuşturulmasıyla sağlanabileceği olup, bunun için Maliye Bakanlığında bağımsız bir üst kurul olarak yapılandırılmasına yönelik yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

-İç denetimin bir plan ve program dahilinde yapılması gerekirken, özellikle iç denetimin kurumsallaşmadığı üniversitelerde üst yöneticilerin isteği doğrultusunda yapılan görevlendirmelere istinaden denetim yapılması, ayrıca üst yöneticilerin, iç denetim mevzuatına uygun şekilde hazırlanmış olsalar dahi, amiri bulunduğu iç denetim biriminin üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programlarını, onaylamamaları halinde, meri mevzuatta kendilerine karşı herhangi bir cezai yaptırım öngörülmemiş olması nedenleriyle, söz konusu durum karşısında Kamu İç Denetim Genel Tebliği'nin 5. Maddesinde her ne kadar; “Mevzuatına uygun şekilde iç denetim birimi tarafından tanzim edilen üç yıllık olarak hazırlanan iç denetim planı ve yıllık olarak hazırlanan denetim programının, Aralık ayı başında üst yöneticiye yazılı olarak sunulacağı ve üst yönetici tarafından söz konusu plan ve programın Aralık ayı sonuna kadar onaylamak zorunda olduğu belirtilmiş olup”, iç denetim plan ve programının Aralık ayı sonuna kadar üst yönetici tarafından onaylanmaması halinde onaylanmış kabul edileceği ve uygulamaya konulacağı hüküm altına alınmış olsa da, uygulamada üst yönetici yapılmasını istemediği bir denetimi, hiyerarşik olarak amiri olduğu iç denetim birimine, çeşitli sebepler öne sürmek hatta disiplin cezası uygulamak tehdidiyle yaptırmayabileceği, bunu önlemek için de, iç denetçilerin, amiri konumunda bulunan üst yöneticiye karşı korunması amacıyla yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

-İç denetim birimini oluşturan iç denetçilerin, mesleğini ifa edebilmek için gerekli donanıma, başka bir ifadeyle gerekli bilgi, beceriye sahip olmaması halinde, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesine uygun olarak, sahip oldukları bilgi, beceri ve diğer vasıflarına ilişkin seviyelerini sürekli olarak meslekî gelişimle güncellemeli ve güçlendirmelidirler, söz konusu yeterlilik kıstaslarına ilişkin olarak, bu yeterliliğin nasıl ve kim tarafından denetleneceğine ilişkin bir düzenleme bulunmadığından, bu hususta gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

-Denetim esnasında veya neticesinde soruşturma açılmasını gerektiren bir suçla karşılaşılması durumunda, tıpkı klasik teftişi gerçekleştiren denetim elemanlarının

yaptığı gibi, iç denetçilerin de durumu doğrudan adli makamlara bildirmesi, üst yöneticiye ise konu hakkında bilgi vermesi şeklinde bir yasal düzenleme yapılmalıdır.

Bu çalışma, kamuda özellikle üniversitelerde iç denetim sistemi ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek sorunların tespiti ve çözümünde ilgili tüm paydaşlara önemli katkı sağlayabilecektir. Diğer bir ifadeyle, bu çalışma ve bu konuda yapılacak benzeri araştırma ve çalışmalar, uygulayıcılara sorunların daha sağlıklı tespit edilmesi ve çözümlenmesi noktasında yol gösterecek, böylece bütün kamudaki iç denetim sistemini mükemmele yöneltecek, neticede daha iyi işleyen, daha güçlü ve daha güvenilir bir iç denetim sistemine ulaşılması mümkün olacaktır.

## KAYNAKLAR

- Akdoğan, A. (2003). *Kamu Maliyesi*, Ankara.
- Akgül, B. A. (2000). *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitabevi, Beta Yayınları, İstanbul.
- Aksoy, T. (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Hukuk Yayınları.
- Arcagök, M. S. ve Erüz, E. (2006). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi”, *HUD Maliye Hesap Uzmanları Derneği*.
- Arslan, M. C. (2015). “İç Denetim”, *Marmara Belediyeler Birliği Yayını*, No 82, İstanbul.
- Aslan, B. (2010). “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim” *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 77.
- Atay, C. (1999) *Devlet Yönetimi ve Denetimi*, Alfa Yayınları, 2.Baskı, İstanbul.
- Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, 2.Baskı, İstanbul.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (2017)., “2017 - 2019 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehber”, <https://www.bumko.gov.tr> ( İndirilmeTarihi:10.09.2017)
- Ceran, Y. (2013). “Kamu İç Denetimi Açısından Üniversitelerde İç Denetim” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, Cilt:16, Sayı:1.
- Ceyhan İ. Fatih (2010). “İç Denetim Ve Kurumsallaşma”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Kırıkkale Üniversitesi, S.B.E.
- Çaldağ,Y. (2002). *Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, Gözlem Yayıncılık.
- Çalgan, E., Mentеше E., Işıloğlu F., Toroslu M.V., Özcan M., Kanpak N.G., Savaş Ş. Onur Z.J. ve Ağca Z. (2008). “Muhasebe Denetimi”, *İSMMMÖ*, Yayın No: 113, İstanbul.
- Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Firmalarının Sorumluluğu*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Duman, Ö. (2008). “Muhasebe Denetimi Ve Raporlama”, *Tesmer Yayınları*, Yayın No:78, Ankara.

- Elitaş, C. (2003-2004). “Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı 8.
- Fidan, N., Şen Ü. Y., (2014). *Bilgi Teknolojileri Denetimi: Gelişimi, Temel Kavramlar ve Denetim Alanları*, Ed. Halis Kıral, İç Denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını, No 1, Ankara.
- Gönülaçar, Ş. (2007). “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 130–131, Ankara.
- Gözler, K. (2009). *İdare Hukuku*, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, Bursa.
- Günel, Namık. (1995). “2000’li Yılların Eşiğinde Yönetimsel Denetim Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı 409.
- Gür, B. S. (2011). “Türkiye’de Yükseköğretimin ve Yükseköğretim Kurulu’nun Tarihi Üzerine” *Yükseköğretim ve Bilim Dergisi*, Cilt:1, Sayı:1.
- Güredin, E. (1982). *Denetim İlkeleri ve Teknikleri*, Formül Matbaası, İstanbul.
- Güredin, E. (1994). *Denetim*, Beta Yayınları.
- Güredin, E. (1998). *Denetim*, Beta Yayınları, 8. Baskı.
- Harran Üniversitesi İdari Faaliyet Raporu. (2016).
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2006). “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”, *İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını*, Ankara.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2011). “Kamu İç Denetim Standartları”, *İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını*, Ankara.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2013). “Kamu İç Denetim Rehberi”, *İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını*, Ankara.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2014). “Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi”, *İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını*, Ankara.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2015). “Kamu İç Denetim Genel Raporu”, *İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını*, Ankara.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2016)., <https://www.idkk.gov.tr> (İndirilme Tarihi: 02.02.2016).
- İç Denetim Merkezi. (2017)., <https://www.icdenetimmerkezi.com> (İndirilme Tarihi: 06.06.2017).
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.



- Kavut, L., Taş O., Şavlı T. (2009) “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim”, *İSMMM*, Yayın No: 130, İstanbul.
- Kenger, E. (2001). *Denetim*, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu.
- Kepekçi, C. (1982). “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü”, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları*, No: 251/171, Eskişehir.
- Kesik, A. (2005). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 9/1.
- Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, (İkinci Baskı), T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- Köse, H. Ö. (2014). *Performans Denetimi*, Ed. Halis Kıral, İç Denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını, No 1, Ankara.
- Küçükcan, T. ve Gür, B. S. (2009). *Türkiye’de Yükseköğretim: Karşılaştırmalı Bir Analiz*, Seta Yayınları, 1. Baskı, Ankara.
- Mutluer, M. K., Öner, E., ve Kesik, A. (2005) *Bütçe Hukuku*, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim-Kurumsal Yönetim-Risk Yönetimi- İç Kontrol*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Cilt: 1, İstanbul.
- Özmen, H. İ., Oruç, K. O., Çekin, E., Tenderis, A. E. (2011). “Yükseköğretimde Kaynak Dağılımı Üzerine Bir Değerlendirme: Türkiye’deki Devlet Üniversitelerinin Cari Hizmet Ödenekleri” *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Cilt:3, Sayı:4.
- Özoğlu, B., Mercan C., Çakıroğlu, Sb. (2010). *İç Denetim*, İstanbul Büyükşehir Belediyesi Yayını, No 1, İstanbul.
- Öztekin, A. (2002). *Yönetim Bilimi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Öztürk, S. (2006). “Üniversitelerin Yapısal ve İşlevsel Değişiminde Üniversite Özerkliğinin Yeniden Tanımlanması Veya Özerklik Kavramı ve Üniversite Özerkliği” *Bilim, Eğitim ve Düşünce Dergisi*, Cilt:6, Sayı: 4.
- Sezer, E., Yıldırım, M., (2014). *İç Denetimde Kalite Güvence Değerlendirmesi*, Ed. Halis Kıral, İç Denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını, No 1, Ankara.

- Sivrekli Demircan, E. (2006). “ Yeni Ekonomik Düzende Bütçe Sistemindeki Değişim Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu ” *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:13, Sayı:2.
- Sivrekli, E. (2014). “Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetiminde Bütçenin Rolü: 2006 – 2013 Dönemi Analizi” *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:1, Sayı:2.
- Tortop, N. (1999). *Mahalli İdareler*, Yargı Yayınları, Ankara.
- Türk Dil Kurumu. (2017)., <https://www.tdk.gov.tr> (İndirilme Tarihi: 06.01.2016).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2009). Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Kırmızı Kitap, <https://www.tide.org.tr> ( İndirilme Tarihi: 06.01.2016).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2016)., <https://www.tide.org.tr> (İndirilme Tarihi: 02.02.2016).
- Uzay, Ş. (2007). *Faaliyet Denetimine Genel Bir Bakış*, II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya.
- Yılancı, M. (2006). *İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Yurtsever, G. (2014). *Günümüzde İç Denetçilerin Sahip Olması Gereken Temel Yetkinlikler ve Bilgiler*, Ed. Halis Kırıl, İç Denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayını, No 1, Ankara.
- 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazetede Yayımlanma Tarihi ve Sayısı: 24.12.2003 – 25326.