

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BELEDİYELERDE İÇ KONTROL VE İÇ
DENETİM: “Z” BELEDİYESİNDE BİR
ARAŞTIRMA

Havva Hidayet GÜRER

2501180611

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. Evren Dilek ŞENGÜR

İSTANBUL – 2022

ÖZ

BELEDİYELERDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM: “Z” BELEDİYESİNDE BİR ARAŞTIRMA

HAVVA HİDAYET GÜRER

Küreselleşen dünya; yönetim faaliyetlerini arttırmış, kontrol ve denetim uygulamalarının gelişimini zorunlu hale getirmiştir. Bu sebeple, iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri modernize edilmiş ve kullanım alanları arttırılmıştır.

Dünyadaki iç kontrol ve iç denetim uygulamalarındaki gelişmeler, belediyelerde her geçen gün artan yerel yönetim ihtiyaçlarında da kullanım alanı bulmuş ve önemlilik arz etmiştir.

Bu çalışmanın amacı; “Z” Belediyesindeki iç kontrol sistemi ile iç denetim uygulamalarının incelenmesi, iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri arasındaki ilişkinin ortaya konmasıdır. Çalışmada; iç denetim ve iç kontrol kavramları tanımlanmış, belediyelerde iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının önemi açıklanmıştır. Çalışmanın araştırma bölümünde Z belediyesinde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin uygulanmasına yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Anket sonuçlarının analizinde; Bağımsız örneklem T- Testi, Tek Yönlü Anova Analizi ve Pearson Korelasyon Testi kullanılmıştır. Yapılan analizler neticesinde, iç denetim farkındalığı arttıkça, iç kontrol etkinliğinin arttığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Belediye, İç Kontrol, İç Denetim

ABSTRACT

INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT IN MUNICIPALITIES: A RESEARCH IN “Z” MUNICIPALITY

HAVVA HİDAYET GÜRER

Globalizing world; increased its management activities and made the development of control and audit practices compulsory. For this reason, internal control and internal audit activities have been modernized and their usage areas have been increased.

The developments in internal control and internal audit practices in the world have also found an area of use in the increasing local government needs in municipalities and have become important.

The aim of this study; Examining the internal control system and internal audit practices in “Z” Municipality, revealing the relationship between internal control and internal audit activities. In the study; The concepts of internal audit and internal control are defined and the importance of internal control and internal audit practices in municipalities is explained. In the research part of the study, a survey study was conducted for the implementation of internal control and internal audit activities in the Z municipality. In the analysis of the survey results; Independent sample T-Test, One-Way Anova Analysis and Pearson Correlation Test were used. As a result of the analyzes made, it was concluded that as the awareness of internal audit increases, the effectiveness of internal control increases.

Keywords: Municipality, Internal Control, Audit

ÖNSÖZ

Tarihsel olarak incelendiğinde iç denetim ve iç kontrolün benzer şekilde geliştiği görülmektedir. Fakat nihai amaç aynı olsa da, iç denetim ve iç kontrol fonksiyonel düzey bakımından da farklılıklar göstermektedir. “iç denetim bir fonksiyon, iç kontrol ise bir sistemdir” yani iç denetim riskleri azaltmak için uygulamaya konan kontrollerin etkinliğini değerlendirir.

Belediyelerde de İç denetimler; risk analizleri ile risklerin önceden belirlenmesi ve ileriye yönelik risklerin önlenmesi açısından gelişme gösterirken, iç kontrol ise; sistemlerin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve belediyeye değer katmaya odaklı bir yaklaşımla gelişme göstermiştir.

Çalışma kapsamında belediyelerde uygulamaya konulan; iç kontrol sistemi ve iç denetim uygulamalarının varlığı tespit edilmeye çalışılarak “Z belediyesi çalışanlarının belediyede iç kontrol sisteminin etkinliği hakkındaki görüşleri” ile Z belediyesi çalışanlarının iç denetim farkındalığı arasındaki ilişkiyi belirlemek amaçlanmıştır.

Tez konusu seçiminden tamamlanmasına kadar eleştirilerini, bilgilerini ve yönlendirmelerini benden esirgemeyen bilgi birikimiyle bu araştırmaya yön veren ve bana yol gösteren değerli danışman hocam Prof. Dr Evren Dilek ŞENGÜR’e ve anket çalışması süresince yardımcı olan tüm belediye çalışanlarına teşekkürü bir borç bilirim.

Hayatımda attığım her adımda varlıklarını hissettiren ve beni destekleyen, her koşulda yardımlarını ve sevgilerini eksik etmeyen Annem Hülya Gürer, Babam Bayram Gürer ve kardeşlerime sonsuz sevgi ve teşekkürlerimi sunarım.

Havva Hidayet GÜRER

İSTANBUL, 2022

İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
TABLolar LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
GRAFİKLER LİSTESİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM DENETİM

1.1 Denetim Kavramı	4
1.2 Denetimin Fayda ve Amacı	6
1.3 Denetimin Tarihsel Gelişimi	8
1.3.1. Denetimin Dünyadaki Gelişimi	8
1.3.2. Denetimin Türkiye’deki Gelişimi	12
1.4 Denetim Faaliyetlerinin Çeşitli Kullanım Alanları	15
1.4.1. Finansal Tabloların Denetimi	15
1.4.2. Uygunluk Denetimi	16
1.4.3. Faaliyet Denetimi	18

İKİNCİ BÖLÜM İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

2.1. İç Kontrol	20
2.1.1. İç Kontrolün Tarihsel Gelişimi	22
2.1.2. İç Kontrolün Temel Unsurları	25
2.1.2.1. Kontrol Ortamı	27
2.1.2.2. Risk Değerlendirme	27
2.1.2.3. Kontrol Faaliyetleri	29

2.1.2.4. Bilgi ve İletişim.....	31
2.1.2.5. İzleme.....	32
2.1.3. COSO (Sponsor Olan Kurumlar Birliği)	34
2.1.4. Etkin Bir İç Kontrol Sistemi İçin Gerekli Temel İlkeler	42
2.1.5. İç Kontrol Sistemi Kurulurken Dikkat Edilecekler	44
2.1.5.1. Risk Faktörü	45
2.1.5.2. Maliyet Faktörü	45
2.2. İç Denetim	46
2.2.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	49
2.2.2. İç Denetimin Fayda ve Önemi	52
2.2.3. İç Denetim Faaliyetlerinin Çeşitli Kullanım Alanları.....	54
2.2.3.1. Finansal Denetimler	54
2.2.3.2. Sistem Denetimi	55
2.2.3.3. Mevzuata Uygunluk Denetimi	55
2.2.3.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi	55
2.2.3.5. Operasyonel Denetimler.....	56
2.2.4. İç Denetim Süreci	56
2.2.4.1. Planlama.....	57
2.2.4.2. Yürütülme	58
2.2.4.3. Raporlama	58
2.2.4.4. Sonuçların İzlenmesi.....	60
2.2.5. İç Denetim Alanındaki Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar	60
2.2.5.1. Türkiye’de İç Denetim Alanındaki Kuruluşlar	60
2.2.5.2. Dünyada İç Denetimle İlgili Önemli Kuruluşlar.....	65
2.2.6. İç Denetim Mesleği.....	68
2.2.7. İç Denetim Standartları.....	72
2.3. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BELEDİYELERDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

3.1. Belediyeler.....	91
-----------------------	----

3.2. Belediyelerin Tarihsel Gelişimi.....	95
3.3. Türkiye’de Belediyeler.....	105
3.4. Belediyelerin Örgüt Yapısı.....	107
3.5. Belediyelerde İç Denetim Sistemi.....	109
3.5.1. Yasal Mevzuatlar	111
3.5.2. Performans Denetimi	114
3.5.3. Mali Denetim	116
3.6. Belediyelerde İç Kontrol Sistemi	117
3.6.1. Yasal Mevzuatlar	117
3.6.2. Yetki ve Sorumluluk.....	120
3.6.3. Eylem Planı ve Ön Mali Kontrol	121
3.7. Belediyelerde İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi.....	126

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM128

Z BELEDİYESİNDE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı	128
4.2. Araştırmanın Önemi	128
4.3. Araştırmanın Sınırları.....	129
4.4. Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama Araçları.....	129
4.5. Araştırmanın Anakütlesi ve Örneklemi.....	130
4.6. Araştırmanın Modeli	131
4.7. Araştırmanın Hipotezleri	131
4.8. Araştırmanın Veri Analiz Tekniği.....	132
4.9. Araştırmanın Bulguları.....	133
4.9.1. Demografik Özellikler	133
4.9.2. Kontrol Değişkenlerine Dair Bulgular.....	135
4.9.2.1. Etkin ve Etkili İç Denetim Uygulamalarının Varlığı	136
4.9.2.2. İç Denetim Yönergesinin Varlığı	137
4.9.2.3. İç Denetçilerin Raporlarını Sunduğu Makam	137
4.9.3. Çapraz Tablolar.....	138
4.9.4. Güvenilirlik Testi.....	146

4.9.5. Normallik Testi	147
4.9.6. Hipotez Testleri.....	148
4.10 Araştırmanın Sonucu	157
4.11 Araştırmanın Önerileri	159
SONUÇ.....	160
KAYNAKÇA	163
EKLER.....	180



TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1: Finansal Tablolar Denetimi	16
Tablo 1.2: Uygunluk Denetimi	17
Tablo 1.3: Faaliyet Denetimi.....	19
Tablo 2.1: İç kontrol Temel İlkeleri ile İç Kontrol Amaçları Arasındaki İlişki.....	43
Tablo 2.2: İç Denetimin Tarihsel Değişimi.....	52
Tablo 3.1: Türkiye’de Belediye Sayısındaki Değişim	96
Tablo 4.1: Demografik Değişkenlerin Dağılımları	135
Tablo 4.2: Kontrol Değişkeni 1 ve Çalışılan Departman Sorularına Dair Bulgular	140
Tablo 4.3: Kontrol Değişkeni 2 ve Çalışılan Departman Sorularına Dair Bulgular	141
Tablo 4.4: Kontrol Değişkeni 3 ve Çalışılan Departman Sorularına Dair Bulgular	143
Tablo 4.5: Kontrol Değişkeni 1 ve Kıdem Yılı Sorularına Dair Bulgular	143
Tablo 4.6: Kontrol Değişkeni 2 ve Kıdem Yılı Sorularına Dair Bulgular	144
Tablo 4.7: Kontrol Değişkeni 3 ve Kıdem Yılı Sorularına Dair Bulgular	144
Tablo 4.8: Kontrol Değişkeni 1 ve Öğrenim Durumu Sorularına Dair Bulgular....	145
Tablo 4.9: Kontrol Değişkeni 2 ve Öğrenim Durumu Sorularına Dair Bulgular....	145
Tablo 4.10: Kontrol Değişkeni 3 ve Öğrenim Durumu Sorularına Dair Bulgular..	146
Tablo 4.11: İç Denetim Farkındalığı Güvenilirlik Skoru.....	146
Tablo 4.12: İç Kontrol Etkililiği Güvenilirlik Skoru.....	147
Tablo 4.13: Araştırma Ölçeklerinin Çarpıklık ve Basıklık Değerleri	148
Tablo 4.14: Araştırma Ölçekleri ve Cinsiyet Değişkeni Bağımsız Örneklem T-Testi	149
Tablo 4.15: Araştırma Ölçekleri ve Yaş Değişkeni Tek Yönlü Anova Analizi Bulguları.....	150
Tablo 4.16: Araştırma Ölçekleri ve Çalışılan Departman Tek Yönlü Anova Analizi	152
Tablo 4.17: Araştırma Ölçekleri ve Öğrenim Durumu Tek Yönlü Anova Analizi	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Tablo 4.18: Araştırma Ölçekleri ve Kıdem Yılı Tek Yönlü Anova Analizi	154
Tablo 4.19: Araştırma Ölçekleri Korelasyon Analizi	155
Tablo 4.20: Hipotezler.....	156

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Denetim Akışı	6
Şekil 2.1: 1992-2013 COSO Küpü	37
Şekil 2.2: COSO 2004 Kurumsal Risk Yönetimi Bileşenleri.....	40
Şekil 2.3: COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Bileşenleri.....	42
Şekil 2.4: İç Denetim Standartları ve Kapsamı	74
Şekil 2.5: Kontrol Stratejisi ve Başarı Arasındaki İlişki.....	81
Şekil 4.1: Araştırma Modeli	131



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 4.1: Etkin ve Etkili İç Denetim Varlığı.....	136
Grafik 4.2: İç Denetim Yönergesinin Varlığı	137
Grafik 4.3: İç Denetçinin Raporlarını Sunduğu Makam.....	138





GİRİŞ

Denetim ve kontrol kavramları birbirleri ile oldukça karıştırılan ancak benzer kavramlardır. Her ikisinin de köklü ve eski bir geçmişi vardır. Tarih sahnesinde insanoğlunun yerleşik hayata geçmesiyle denetim ve kontrol kavramları yaşamın vazgeçilmez unsurları arasında yerini almıştır. Zaman ilerleyip devlet sistemlerinin de gelişmesiyle iç denetim ve iç kontrolün uygulama alanı genişlemiştir.

Küreselleşen dünya ile birlikte iktisadi faaliyetlerde ve piyasalarda ki gelişen ve değişen durumlar kurumların büyüme sürecini karmaşıklaştırmış ve kurum yöneticilerine ek sorumluluklar getirmiştir. Bu ek sorumluluklar ile birlikte güvenilir bir bilgi sistemi ve bu sistemin doğru şekilde kullanılması ihtiyacı meydana gelmiştir. Kurumsallaşmayı tehdit eden riskleri bertaraf edebilmek amacıyla da güvenilir bilgi sistemi olan iç kontrol ve bu kontrollerin gözlenmesine yönelik iç denetim düzenlemeleri yapılmıştır.

Kontrol, kurumların amaçlanan hedeflerine ulaşması için oluşturulmuş bir dizi politika ve prosedürdür. Bu nedenle kurumların kaynakları, sistemleri, süreçleri, kültürel özellikleri, yapıları ve sorumlulukları dahil edilerek kurumların hedeflerine ulaşmasını destekleyen faaliyetlerde bulunulur. İç kontrol sistemi, bu faaliyetlerin bir bütünü olarak tanımlanmaktadır. İç denetim ise, iç kontrol sisteminin etkinliğini analiz eden ve sistemdeki zayıflıkları ortaya çıkaran faaliyetler bütünüdür ve iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. Bir başka deyişle iç denetim, bir kuruluşun operasyonel değerini iyileştirmek ve artırmak için tasarlanmış bağımsız ve nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayarak bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.

İç kontrol sistemi yeterliliğinin değerlendirilmesinde, iç denetim faaliyetlerinin etkinliği önem arz etmektedir. Bu nedenle iç denetim ve iç kontrol sistemi birbirinden farklı ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir.

Türk kamu yönetiminde dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak ve AB ile başlayan müzakereler çerçevesinde, 2000’li yıllardan itibaren stratejik yönetim anlayışını esas alan çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başlamaktadır. Türk Kamu Yönetiminin hali hazırda bir parçası olan teftiş sistemi de bu kanunla yerini “iç denetim” olarak tanımlanan yeni bir sisteme bırakmıştır. 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesini takiben kamu ve özel sektörde hayata geçirilen ilave düzenlemeler, bu kanunun stratejik yönetim anlayışı ve denetim yapısı dikkate alınarak yapılmıştır. Böylece bu yeni sistem kapsamında iç denetim faaliyetlerinin üst yönetim tarafından atanan iç denetçiler tarafından yürütülmesine karar verilmiştir. Ayrıca bu yeni sistem yönetime değer katma çabası, güvence vermesi, danışmanlık hizmeti vermesi, amaçları, kapsamı, ilkeleri ve evrensel geçerliliğe sahip standartlara sahip olmasıyla geleneksel teftiş sisteminden ayrılmıştır. Buna göre, kurumlarda etkin bir stratejik yönetim için, etkin iç denetim ve iç kontrol sistemleri kurulması ve işletilmesi zorunlu hale gelmiş ve böylece Türk kamu yönetiminde modern anlamda iç denetim ve iç kontrol uygulamaları başlamıştır.

Ayrıca ilgili kanunla beraber kamu kurum ve kuruluşlarında dış denetimin Sayıştay tarafından; iç denetimin de kurum ya da kuruluş içerisinde örgütlenecek iç denetim birimleri tarafından yapılması kararı alınmıştır. Bu durum kamu kurumlarından biri olan belediyelerde de iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin uygulamaya alınmasına katkı sağlamıştır. Bu kapsamda belediye başkanı üst yönetici olarak belirlenmiş ve belediyede belediye başkanının liderliğinde çalışacak bir iç denetim birimi kurulması planlanmıştır. Ayrıca iç denetçilerin atanması ve gerekli çalışma ortamının hazırlanması görevi de yine bu kanun kapsamında belediye başkanına verilmiştir.

Çalışmada belediyelerde uygulamaya konulan iç kontrol sistemi ve iç denetim uygulamalarının varlığı tespit edilmeye çalışılarak “Z belediyesi çalışanlarının belediyede iç kontrol sisteminin etkinliği hakkındaki görüşleri” ile " Z belediyesi çalışanlarının iç denetim farkındalığı" arasındaki ilişkiyi belirlemek amaçlanmıştır.

Ayrıca belediye çalışanlarının iç kontrol sisteminin etkinliği ve iç denetim uygulamaları hakkındaki farkındalık düzeylerini belirlemek ve bu düzeyi demografik değişkenlerin ne şekilde etkilediğini ortaya koymak amacıyla çalışmanın kapsamı genişletilmiştir.

Bu doğrultuda çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramından, denetimin fayda ve amaçlarından, denetimin tarihsel gelişiminden ve denetim türlerinden bahsedilmiştir. İkinci bölümde ise; iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine yer verilerek, bu kavramların birbirleri ile olan ilişkisine değinilmiştir. Üçüncü bölümde; iç kontrol ve iç denetimin belediyelerdeki uygulanış sistemi yer almıştır. Dördüncü ve çalışmanın özgün olan bölümünde; Z Belediyesinde, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin uygulanmasına yönelik bir anket çalışması yapılarak, bu anketin değerlendirilmesinde Bağımsız Örneklendirme T- Testi, Tek Yönlü Anova Analizi ve Pearson Korelasyon Testi yöntemleri kullanılmış ve sonuçları değerlendirilmiştir. Çalışmadan iç denetim farkındalığının artması ile iç kontrolün etkinliği artacağı sonucuna ulaşılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM

Bu bölümde denetim konusu incelenecektir. Öncelikle denetim kavramı açıklanacak, daha sonra denetimin fayda ve amacı, denetimin tarihsel gelişimi ve son olarak denetim türleri ele alınacaktır.

1.1 Denetim Kavramı

Denetim, hayatın her alanında yer almaktadır. Planlanan bir sürecin istenildiği şekilde ve amaçlar doğrultusunda gerçekleşmesi için süreçlerin incelenmesi, denetlemeyi çok geniş anlamda ifade etmektedir. Patronun çalışanına verdiği sorumlulukları denetlemesinden, bir annenin çocuklarının ödevlerini doğru yapıp yapmamasına kadar çeşitli örnekler verilebilir.

Günlük hayatımızda bireylerin faaliyet gösterdiği her alanda ortaya koyduğu iddialar, başka bağımsız bir birey tarafından genel geçer kurallara göre onaylandığında kabul görür. Bu minvalde denetim kavramı, bireyin yapmış olduğu her yönlü eylem ve davranışın, toplumsal veya bireysel kurallara göre doğruluğunun değerlendirilmesidir.¹

Denetim, Batı dillerinde “işitsel” kelimesinden türetilerek günümüze kadar; işitmek, dikkatlice dinlemek gibi anlamlara gelmiştir. Sözcüğün İngilizce’deki kullanımı; “audit” iken, denetim eyleminin karşılığı ise; “auditing” olarak kullanılmaktadır. Denetleme kavramını Türk Dil Kurumu ise, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmek” olarak tanımlamaktadır.²

Denetleme kavramına hukuki perspektiften bakmak gerekirse “gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin

¹ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Kocaeli, Umuttepe Kitabevi, 2010, s.11.

² Türk Dil Kurumu, (çevrimiçi), <http://tdk.gov.tr/>, 18 Nisan 2020.

kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir.”³

Bir başka tanımlama ise Avrupa Komisyonu tarafından yapılmıştır. Denetim, komisyon tarafından daha genel ifadelerle şöyle açıklanmıştır; bir işlem veya raporun teyit edilmesi için, daha sonradan yapılan ayrıntılı değerlendirmelerdir.

Muhasebe denetimi kavramının açıklamalarından birini Denetim Kavramları Komitesi yapmıştır. Komiteye göre, “Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”⁴

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma usul ve esaslarını belirlemek amacıyla oluşturulan yönetmelikte denetime yer verilmiştir. Bu yönetmeliğin 48. maddesine göre; “Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir. Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır.”⁵

Bütün bu tanımlardan yola çıkarak genel bir yargıya varmak gerekirse, denetim yapabilmek için;

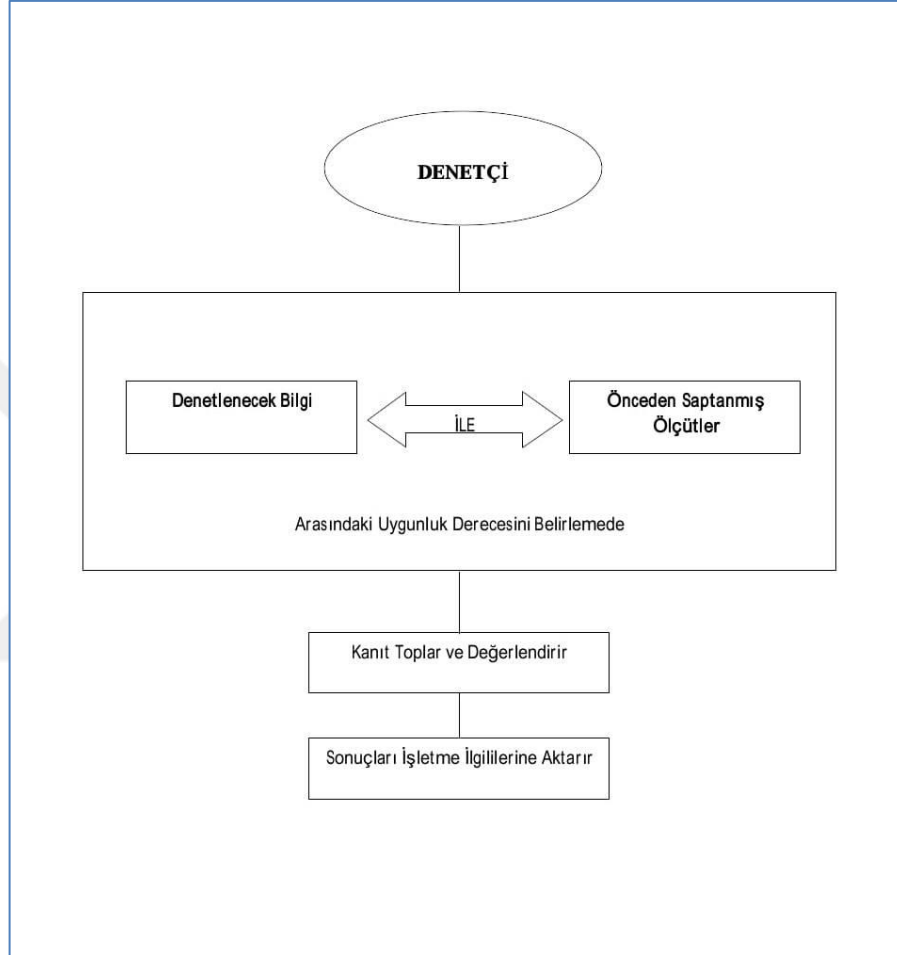
- İktisadi bir olayın var olması,
- Bu iktisadi olayı raporlamak için daha önce belirlenen ölçütlerin kullanılması,
- Denetimi yapan kişinin bağımsız olması,
- Belirli bir sürecin izlenmesi,

³ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.11.

⁴ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014, s. 11.

⁵ Mevzuat Bilgi Sistemi, (çevrimiçi), <https://www.mevzuat.gov.tr/>, 18 Nisan 2020.

- Son olarak raporlanan bu bilgilerin işletme ilgililerine sunulması gerekmektedir.⁶



Şekil 1.1: Denetim Akışı

Kaynak: Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2018, s.31

1.2 Denetimin Fayda ve Amacı

Denetim, aşağıdaki farklı sosyal gruplara fayda sağlar ve ekonomik hayatı düzenler.

- Yönetim,
- Ortaklar,

⁶ Güredin, 2014, s. 11-12.

- Yatırımcılar,
- Yabancı kaynak sağlayanlar,
- Çalışanlar,
- Ticari ilişkide olanlar,
- Kamu kurumları,
- Danışmanlık kuruluşları,
- Kamuoyu

Yukarıda sayılan kişi ve kuruluşlara, kendi çıkarları doğrultusunda işletmelerle ilgili karar alan “işletme ilgilileri” denir. Bu ilgililer, işletmelerden doğru ve güvenilir bilgi almak istemektedirler. Ancak;

- Muhasebe birimlerinin üzerindeki iş yükünün artmasıyla oluşabilecek hatalar,
- İşletme ilgililerine bilgi verecek olan yönetimin kasıtlı ya da kasıtsız nedenlerle yanıltıcı bilgi verme olasılığı,
- İlgililerin genellikle işletmeden uzak olması ve dolayısıyla gerekli incelemeyi kendilerinin yapamaması gibi sebeplerden, işletmenin vereceği bilgilere güven azalmaktadır.

Bu durumda ilgililerin karar almasını güvenilir kılacak çözüm; denetlenmiş mali tablolar olacaktır.⁷

Denetlenmiş finansal tablolar sayesinde, güvenilirliği artan işletmeler geniş kredi imkanına sahip olacak, ayrıca işletme yönetiminin ve çalışanlarının hile, görevini kötüye kullanma gibi olumsuz eğilimleri de engellenmiş olacaktır.⁸

Denetimin yönetim alanındaki faydalarını incelediğimizde ise, yönetimin vazgeçilmez bir unsuru olduğu gözlenmektedir. Açıklamak gerekirse; yönetimin sahip olması gereken öncelik, yönetilen birimin durumunu her haliyle algılaması ve gerekli kararları almasıdır. Denetimin asıl hedefi ise, örgüt içindeki gelişmelerin örgütün amaçlarıyla örtüşüp örtüşmediğini belirlemek ve gerekli durumlarda geliştirici

⁷ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2018, s.25-27.

⁸ Güredin, 2014, s. 25.

uygulamalar yapmasıdır. Böylece denetim, yöneticinin hedeflerine ulaşmasında yardımcı olacaktır. Bu bağlamda denetimin yönetime yardımcı olduğu ve iyi bir yönetimin, öncelikle iyi bir denetimle mümkün olacağı anlaşılmaktadır.⁹ Aynı zamanda yönetici; örgütün amaçlarını denetim faaliyetlerinden yararlanarak gerçekleştirirse, daha az zaman ve maliyet harcayıp daha yüksek başarıya ulaşacaktır.¹⁰

Özetleyecek olursak denetim sayesinde;

- Ticari riskler azalacak,
- Finansal tablolara güven artacak,
- İşletmeler hedeflerini gerçekleştirirken maliyetlerini azaltacak,
- Yönetici ya da çalışanların hata veya hilesi en aza inecek,
- İşletme ilgililerinin finansal karar alması kolaylaşacak,
- Bütün bunların sonucunda işletmeler tarafsız bir değerlendirmeye sahip olacaktır.

1.3 Denetimin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe denetimi uygulamaları çok eski zamanlardan beri yapılmasına rağmen asıl gelişimini sanayi devrimiyle gerçekleştirmiştir.¹¹ Bu dönemle birlikte gerçekleşen dünyadaki ve Türkiye’deki gelişmeler aşağıda açıklanacaktır.

1.3.1. Denetimin Dünyadaki Gelişimi

Dünyada denetim mesleğiyle ilgili ilk örgütlenme İngiltere’de gerçekleşmiştir. 1880 yılında beş yerel muhasebe topluluğu birleşerek İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü’nü (Institute of Chartered Accountants of England) kurmuştur. 1900 yılında çıkarılan bir yasa ile vergi danışmanlığı, mali danışmanlık ve yönetim danışmanlığına hizmet sağlanarak sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirmişlerdir. İngiltere böylece kamu muhasebeciliği ve Yeminli Mali

⁹ Oğuz Almış, “Bürokratik Fanteziler; İçimizdeki Otoriteriyenizm”, **Denetim Dergisi**, Sayı: 6, 2011, s.51.

¹⁰ Yücel Ertekin, “Çağdaş Yönetim ve Denetim”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 421, 1998

¹¹ Güredin, 2014, s. 14.

Müşavirlik mesleğinin ilk ortaya çıktığı ülke olmuştur. Mesleğin yasallaşması 1896 yılında ABD’de gerçekleşmiştir. 1976 senesinde ise, bir kararnameyle uzman muhasebeciler “bağımsız olarak bir işletmeyi denetleme ve değerlendirme yetkisi taşıyan kişi” olarak ifade edilmiştir.¹²

Modern denetim yapılan ilk dönemlerde işlemler %100’ lük incelemeye tabi tutulmuş ve bu yıllardaki amaç hizmet verenlerin, işletme sahiplerine dürüstlüklerini kanıtlamaları üzerinden gerçekleşmiştir. Bu denetime “Belge Denetimi” adı verilmiştir.¹³ 1900’lere gelene kadar denetimin yöntemi ve amaçlarında pek bir değişikliğe rastlanmamaktadır. Zaman ilerleyip 1900’lere gelindiğinde ise sermayenin artması, teknolojinin gelişmiş olması ve üretim kapasitelerinin artması gibi sebeplerden dolayı büyük organizasyonlara ihtiyaç duyulmuş ve böylece ekonomik yaşamda köklü değişimler yaşanmıştır. Bu köklü değişimler, işlemlerin artmasına neden olmuş ve muhasebe kayıtlarının %100’lük incelenmesini zor ve imkansız bir hale getirmiştir. Durum böyle olunca bütün kayıtlar tek tek incelenemeyip, yapılan işlemler arasından örnek alınarak incelemeler yapılmıştır.¹⁴

1930’lara kadar denetimin amacı; hata ve hileleri ortaya çıkarmaktan ziyade, finansal tabloların uzman bir kişi (denetçi) tarafından onaylanması olmuştur. Bu şekilde onaylanan finansal tablolar, güvenilirliğinin artmasıyla birlikte işletmelerin değerini de arttırmıştır.¹⁵

1932 yılında ise finans ve yönetim literatüründe yer alan, iç denetimin ihtiyacını ortaya koyan “Vekalet Teorisi” Berle ve Means tarafından çıkarılmıştır. Bu teoriye göre, modernleşen şirketlerde vekalet veren (şirket sahibi) ile vekil (yönetim) farklı kişi veya gruplardan oluşmaktadır. Taraflar farklı çıkarlar doğrultusunda iş birliği yapmaktadırlar. Bu iş birliği, bir tarafın daha fazla bilgi sahibi olmasıyla çıkar çatışmasına dönüşebilmektedir. Vekilin, vekalet verenden daha çok bilgiye sahip

¹² Peyami Çarıkçıoğlu, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, I. **Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu**, İSMMMO Yayın 16, 1995.

¹³ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Basım, 2001, s.16.

¹⁴ Güredin, 2014, s. 14.

¹⁵ Güredin, 2014, s. 15-16.

olması bilgi asimetrisi sorununu oluşturmaktadır. Finans literatüründe “Vekalet Maliyeti” olarak da adlandırılan bu durum, şirket değerini düşüren maliyetler olarak açıklanır. Vekalet verenin bilgi asimetrisinden kaynaklanan şüphelerini bertaraf etmek ve ortaya çıkabilecek maliyetleri ölçümlemek ancak bağımsız bir denetimle mümkün olacaktır.¹⁶

1950’lerde önemli yeni bir gelişme ise, iç kontrol sisteminin kurulmasıdır. Artık denetimi yapan denetçinin incelediği alanlardaki öncelik değişmiştir. Mesleği icra eden kişi, muhasebe işlemlerini değil, iç kontrol sisteminin yeterliliğini ön planda tutacaktır.¹⁷ Günümüzde hala başarı ile uygulanan bu plana “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” denilmiştir.¹⁸

1950’lerden sonra denetim alanında çeşitli gelişmeler gerçekleşmiştir. Bunlar;

- Denetim yaparken çeşitli bilgisayar programlarından faydalanılmıştır.
- İstatistik ve matematik denetim çalışmalarında önemli bir yere sahip olmuştur.
- Analitik inceleme prosedürlerinden faydalanılmıştır.
- Zamanla denetimin kullanıldığı alan genişleyerek yönetimin de faydalandığı bir hizmet haline gelmiştir.
- Risk odaklı denetim yaklaşımı kullanılmıştır.¹⁹

1960’larda “Faaliyet Denetimi Yaklaşımı” gelişme göstermiştir. 1997 yılında ise denetçilerin sorumluluk alanları genişleyerek, hile denetimi alanında da çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.²⁰

Denetim sürecindeki teknolojik gelişmelerin patlamasına ek olarak, 21. yüzyılda sadece 20 yıl içinde bazı önemli yeni gelişmeler yaşanmıştır.

¹⁶ Abdülmecit Karataş, Selim Aren, “Vekalet Teorisi ve Bilgi Asimetrisi Problemi” **Güncel Yönetim ve Organizasyon Yaklaşımları**, Ed. Adnan Özyılmaz, Ferit Ölçer, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, s. 184-185.

¹⁷ Güredin, 2014, s. 16.

¹⁸ Ataman, Hacırüstemoğlu, Bozkurt, **a.g.e.**, s.16.

¹⁹ Güredin, 2014, s. s. 14.

²⁰ Ataman, Hacırüstemoğlu, Bozkurt, **a.g.e.**, s.16.

Bir başka büyük denetim skandalı (Enron), içinde bulunduğumuz yüzyılın başlarında ortaya çıkmıştır. Bu, FASB'nin belirli değişken hisseli kuruluşların konsolidasyonunu gerektiren yeni bir muhasebe standardı yayınlamasına yol açmış ve en büyük denetim şirketlerinden birinin ölümünü ve denetim dünyasını sarsan başka bir önemli federal mevzuatın imzalanmasını hızlandırmıştır. Diğer şeylerin yanı sıra, SOX birkaç yeni denetçi bağımsızlığı kuralı getirmiş ve Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu'nu (PCAOB) kurdu. Aynı zamanda, en büyük SEC ihraççılarının denetçilerini, mali raporlama üzerindeki iç kontrollerinin etkinliğini denetlemek ve raporlamak için görevlendirmesini gerektirdi, böylece büyük denetim firmalarına, ek yoğun düzenlemelerin acısını kısmen dengelemek için önemli bir yeni gelir kaynağı sağlamıştır.²¹

PCAOB, büyük ölçüde denetçi olmayanlardan oluşan ve SEC tarafından kontrol edilen kar amacı gütmeyen bir kuruluştur. Yeni, daha sağlam bir denetim seti ve yalnızca SEC nezdinde çalışan denetçiler için geçerli olan diğer profesyonel standartlar ve kurallar haline gelenleri geliştirerek, SEC ihraççıları veya menkul kıymet komisyoncuları için de denetimler gerçekleştirerek yasal görevine neredeyse hemen başlamıştır. 2011 yılında, AICPA'nın Denetim Standartları Kurulu, o zamanki standart denetim raporunu yeniden revize eden ve genişleten “açıklık standartlarını” (o zamandan beri yalnızca SEC dışı ihraççılar için geçerlidir, SEC ihraççıları için PCAOB kontrollü denetim raporlaması) yayınlamıştır.²²

Önümüzdeki yıldan başlayarak, 15 Aralık 2021'de veya sonrasında sona eren dönemler için, erken uygulama isteğe bağlı olarak SAS 134, SEC dışı ihraççıların denetim raporlarının kullanıcılar için alaka düzeyini ve şeffaflığı artırmak üzere tasarlanmış başka bir yeni format kullanmasını gerektirecektir. En önemli değişiklikleri arasında, koşulların veya olayların önemli ölçüde artırıp artırmadığını değerlendirmek için yeni bir “Görüş Dayanağı” bölümünün yanı sıra denetçinin sorumluluklarına ilişkin gelişmiş bir açıklama ve yönetimin sorumlulukları hakkında

²¹ Güredin, 2014, s. 5

²² Güredin, 2014, s. 6

(kullanımdaki finansal raporlama çerçevesi tarafından öngörüldüğünde) daha fazla bilgi yer almaktadır.²³

2020'de denetim mesleği, COVID-19 olarak bilinen küresel pandemi tarafından denetçilere ve müşterilerine sunulan pratik lojistik sorunların yanı sıra yeni ve zorlu sağlık, denetim ve finansal raporlama risklerine yanıt verme ihtiyacıyla sarsılmıştır.²⁴

1.3.2. Denetimin Türkiye'deki Gelişimi

Türk muhasebe sisteminde ilk denetim uygulamalarına cumhuriyet öncesi dönemde rastlanmaktadır. 1838 yılında Maliye Nezareti kurulmasıyla kadıların denetleme görevine son verilmiş, denetleme görevi; bağımsız bir birim tarafından, uzman müfettişlerce yapılmıştır.²⁵

1987 yılına kadar Türk hukukunda denetim, kamu gelirlerini korumak için Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatlarınca, kamu denetçileri tarafından yapılmıştır. 1987'den sonra ise yapılan denetimlerde, kamu denetçileriyle birlikte bağımsız denetçiler de görevlendirilmiştir²⁶.

Bağımsız denetimin zorunlu olması ilk defa banka denetimiyle 1987 yılında gerçekleşmiştir. Ancak denetleme ilke ve kurallarının ilk kez yasal nitelik kazanması 1988 yılında Sermaye Piyasası Kurulunun tebliğleriyle mümkün olmuştur.²⁷

Haziran 1989' da denetim için önemli bir gelişme olan, işletme faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuatla denetleyip değerlendirerek tarafsız bir şekilde ilgililere ve

²³ <https://www.cpajournal.com/2019/09/12/icymi-the-audit-report-returns-to-its-roots/>, 22.01.2022

²⁴ <https://www.cpajournal.com/2019/09/12/icymi-the-audit-report-returns-to-its-roots/>, 22.01.2022

²⁵ Muhammet Bezirci, ve Fehmi Karasioğlu, "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 21, 2011, s.574

²⁶ Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s.411.

²⁷ Doğan Kutukız, M. Akif Öncü, "Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi" **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, C. XLI, 2009, s.133.

resmi mercilere sunmayı amaçlayan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu kabul edilmiştir.²⁸

26 Aralık 1992 tarihinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Tebliğde, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması konusunda açıklamalar yapılmıştır. Ancak yapılan bu düzenlemeler 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren uygulanmıştır.²⁹

3568 sayılı kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için “Ulusal Denetim Standartları’nın saptanması belirlenmesi ve yayımlanması ve güncelliğini korumak amacıyla Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 9 Şubat 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir.³⁰

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’ de de AB yasalarına uyum çalışmaları gündeme gelmiştir. Bu çerçevede Türkiye’ de ticari hayata yön veren, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkelerini gözetten Türk Ticaret Kanunu 1 Temmuz 2012’ de yürürlüğe girmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile “murakıplık” sistemi son bulmuş, bağımsız denetime tabi sermaye şirketleri uzman bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca kanundaki nitelikli ve özellikli denetime ulaşabilmek amacıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.³¹

Bakanlar Kurulu tarafından 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanarak, 26.09.2011 tarihinde kabul edilen 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

²⁸ Şaban Uzay, Saliha Büşra Bayat, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.XXI, No.5, 2016, s. 1505

²⁹ Çarıkçıoğlu, **a.g.e.**, s.4.

³⁰ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış” **Maliye Dergisi**, Cilt: 148, 2005, s. 44-45.

³¹ Abitler Özulucan, Dursun Keleş, Seçkin Arslan “Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Yer Alan Bağımsız Denetim İle İlgili Hususlar Hakkındaki Görüşlerine Yönelik Ordu İlinde Bir Araştırma” **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: IX, No:1, 2016, s. 26-30

oluşturulmuş ve bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir. Bu çalışma KGK'nın kuruluş süreci ile faaliyetlerini, düzenleyici kuruluşa duyulan ihtiyacı ve meslek üyelerinin beklentilerini karşılayıp belirlemek amacıyla yapılmıştır.³²

Türkiye'de 02.11.2011 tarih 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) oluşturulmuştur. Bu oluşum her ne kadar 6102 sayılı TTK'nın kabulü ile muhasebe ve denetim standartlarının oluşumu ve gözetimine duyulan bir ihtiyaç olarak görülse de aslında ABD ve AB'deki gelişmelerin ışığında şekillenen bir oluşum olarak kabul görmektedir. Şöyle ki, ABD'de 2002 yılında finansal skandallara tepki olarak çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası ile muhasebe ve denetim mesleğini önemli ölçüde etkileyecek düzenlemeler yapılmış ve Kamu Gözetim Kurulu oluşturulmuştur.³³ Sarbanes Oxley Yasasının 101-109 nolu bölümleri kamuya açık şirketlerin muhasebe gözetimine ayrılmıştır. Bu gelişmeler Avrupa'daki denetim firmalarını da etkilemiş ve PCAOB ile Avrupa birliği (AB) yetkililerinin 2003 ve 2004 yıllarında gerçekleştirdikleri görüşmeler ve Avrupa'da yaşanan finansal skandalların da etkisi ile AB Komisyonu yeniden düzenlenen 8. Yönerge Taslağı'nda PCAOB benzeri bir modele yer vermiştir. Söz konusu kamu gözetim kurumu denetim firmasının kayda alınmasından, denetim firması ve denetçilerin kalite kontrolünden, denetçilere sağlanacak sürekli eğitimden, denetim firmaları ile ilgili disiplinler faaliyetlerin takibinden sorumlu tutulmaktadır.³⁴

AB'ye üye olmayı bekleyen Türkiye'de kamu gözetimine duyulan ihtiyaç ABD ve AB'deki gelişmelere paralel olarak oluşmuş ancak, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte zorunluluk haline gelmiştir. Özellikle Türkiye Muhasebe Standartlarına göre finansal tablo hazırlanmasının ve bu finansal tabloların bağımsız denetimden geçirilmesinin zorunlu olmasını içeren hükümler kamu gözetiminin oluşma sürecini hızlandırmıştır. Türk Ticaret Kanununun kabul edildiği yılın sonunda

³² 6223 sayılı Kanun

³³ Durmuş Acar ve Serpil Senal, Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, yıl 11, 35, 2011, s.35.

³⁴ Acar ve Senal, **a.g.e.**, s.37

02.11.2011 tarih 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) oluşturulmuş ve bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir.

1.4 Denetim Faaliyetlerinin Çeşitli Kullanım Alanları

1.4.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetimi, literatürde karşımıza “bağımsız denetim” veya “dış denetim” ifadesiyle de çıkmaktadır.

Bağımsız denetim süreci; bağımsız bir denetçinin, işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul güvence veren görüşüdür. Bu süreç; sistematik olarak kanıt toplama, inceleme ve hazırlanan raporların ilgililere iletilmesi ile gerçekleşir.³⁵

Finansal tabloların denetiminde amaç; bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tablolarının, bütün yönleriyle uygun ve doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını, finansal raporlama standartları doğrultusunda bağımsız bir denetçi ile bildirmesini sağlamaktır.³⁶

Bağımsız denetçilerin en çok yaptığı denetim türü, finansal tablo denetimidir. İşletmeler finansal tablo denetimi yaptırarak, finansal tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirlemek ve hatalarını tespit ederek finansal tabloların kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi vermeyi amaçlamaktadır.³⁷

Genel olarak finansal tabloların denetiminin özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir;³⁸

- Bu denetimin amacı, finansal tablolara olan güvenin artmasıdır.
- Bağımsız denetimi yapacak denetçi, işletme dışından bağımsız bir kişiliğe sahip olmalıdır,

³⁵ Güredin, 2014, s.37.

³⁶ Güredin, 2014, s.16.

³⁷ Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2000, s. 8.

³⁸ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2015, s. 34.

- Amaç, finansal tablolardaki yanlışlıkların belirlenip sunulmasıdır,
- Denetçi, finansal tabloların her birine tek tek görüş bildirmek yerine, finansal tabloları bir bütün halinde değerlendirir ve görüşlerini bildirir,
- Görüşünü bildiren denetçi görüşlerini mantıklı bir temele oturturken, %100'lük bir güvence değil makul bir güvence sunar.

AMAÇ	Finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması
KAPSAM	Finansal tablolar ve ekleri
ÖLÇÜT	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve finansal bilgileri etkileyen diğer düzenlemeler

Tablo 1.1: Finansal Tablolar Denetimi

Kaynak: <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-49/--2212>, 09.12.2021

1.4.2. Uygunluk Denetimi

İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi için kendi özelinde uymak zorunda olduğu bazı kural ve prosedürleri vardır. Ayrıca işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için uyulması gereken yasa ve düzenlemeler de bulunmaktadır. Yetkili üst bir makam, örgütün bu kurallar bütününe uyup uymadığını belirlemek için denetleme yapılmasını isteyebilir. Denetçi tarafından örgütün bu kurallara uyma ve uygulama derecesinin belirlenmesi, uygunluk denetimidir.³⁹

Amaç, işletmede çalışanların yetkili üst makamca belirlenmiş kurallara uyup uymadığının araştırılmasıdır.⁴⁰ Uygunluk denetimini, işletme yöneticisi ya da kamu kurumları yaptırabilir. Uygunluk denetimini genellikle işletme içinden iç denetçiler yapar. Bu durumun nedeni, bilgi verilen kesimin daha küçük ölçekli olmasıdır. Kamu

³⁹ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.14.

⁴⁰ Güredin, 2014, s. 17.

kurumları ya da bağımsız denetçiler tarafından yapılan uygunluk denetimlerinde; yasalarla konulan düzenlemelere, işletmenin uyup uymadığı araştırılır. ⁴¹

Uygunluk denetiminde etkinliğin artması için bazı koşullar gereklidir. Bunlar;⁴²

- Denetimi yapacak olan denetçinin bu konularda yetenekli olması
- İşletmenin iyi düzeyde belge dosyalama sistemine sahip olması
- Yapılan uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasında sistemli olunması gerekmektedir.

Uygunluk denetimine örnek vermek gerekirse, bir işletmedeki işlemlerin yönetmeliklere uygun olup olmadığını kontrol etmek, iç denetçinin uygunluk denetimi çerçevesindeki görevine örnek iken; bir vergi memurunun işletmenin görevlerini vergi kanununa göre yapılıp yapılmadığını kontrol etmesi de vergi mevzuatına uygunluğun denetimine örnek olarak gösterilebilir.

AMAÇ	İşletme faaliyetlerinin, yetkili kişi ve kurumlarca önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk durumlarının araştırılması
KAPSAM	Tüm işletme faaliyetleri
ÖLÇÜT	Kanun, yönetmelik, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları, işletme içine yönelik yönetmelik ve sirküler, işletme yönetiminin belirlediği iç kontrol protokol ve prosedürleri

Tablo 1.2: Uygunluk Denetimi

Kaynak: <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-49/--2212>, 09.12.2021

⁴¹ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002, s. 55-58.

⁴² Güredin, 2014, s. 17

1.4.3. Faaliyet Denetimi

İşletmenin etkenliği ve etkinliğini ölçümleyen denetim, faaliyet denetimi olarak tanımlanır. Etkenlik, bir işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ne kadar başarılı şekilde ulaştığını ölçerken etkinlik ise, bir işletmenin amaçlarına ulaşmak için kaynaklarını ne kadar iyi kullandığını ölçer.⁴³

İşletmelerin genellikle kendi iç denetçileriyle yürüttüğü, gerek duyduğu takdirde bağımsız denetçilerden yardım aldığı bu denetim türünde amaç; işletmedeki geliştirilecek ve düzenlenecek alanları belirleyip, önerilerde bulunmaktır.⁴⁴

1960'lı yıllardan itibaren gelişme gösteren, başarımlı (performans) veya yönetim denetimi olarak da ifade edilen faaliyet denetimi, finansal tablo ve uygunluk denetimine göre daha zorlayıcı bir denetim türüdür.⁴⁵ Çünkü faaliyet denetiminde sadece muhasebe işlemleriyle sınırlı bir denetim yapılmamaktadır. Faaliyet denetiminin sınırlarına; örgüt yapısı, bilgi işlem faaliyetleri, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları gibi çeşitli alanlar girmektedir. Ayrıca faaliyet denetiminin işletme yönetimine öneride bulunma görevi de vardır. Faaliyet denetimi, bu yönüyle danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir.⁴⁶

Uluslararası Yüksek denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) 1977 yılındaki Lima Kongresinde, performans denetimini yeni bir denetim türü olarak nitelendirmiştir. Örgüt faaliyet denetimini; “yeni denetim türü, kamu yönetiminin performans, etkinliği, tutumluluğu ve verimliliğine yönelmektedir. Bu denetim, yönetimin sadece spesifik yönlerini değil, aynı zamanda, örgüt ve yönetim sistemlerini de içeren yönetim faaliyetlerini kapsamaktadır.” şeklinde ifade etmiştir.⁴⁷

Bu denetim türü incelendiğinde öncekilerden farklı olarak daha geniş bir alanı kapsadığı görülmektedir. Örgüt içindeki her türlü faaliyet alanını denetlemekle

⁴³ Bozkurt, 2015, s. 35.

⁴⁴ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.15.

⁴⁵ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.15.

⁴⁶ Bozkurt, 2015, s. 35.

⁴⁷ Derya Kubalı, “Performans Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 32, Sayı: 1, Mart 1999, s. 32.

sorumlu olduğu gibi faydalı önerilerde de bulunur.

AMAÇ	Faaliyetlerin verimliliği ve etkinliğinin ölçülmesi
KAPSAM	İşletmenin tüm faaliyetleri
ÖLÇÜT	Bütçeler, performans ölçütleri, verimlilik oranları vb.

Tablo 1.3: Faaliyet Denetimi

Kaynak: <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-49/--2212>, 09.12.2021

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

2.1. İç Kontrol

İç kontrol kavramını daha iyi anlayabilmek için öncelikle kontrol kavramına değinmek gerekmektedir. Kontrol kavramı, Fransızca kökenli olup Türk Dil Kurumu'nun sözlüğünde, “*Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma*” olarak tanımlanmaktadır.⁴⁸

Kontrol kavramını yönetimin temel ilkelerinde de yer almaktadır.⁴⁹ Yönetimde kontrol iki farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. İlk olarak işletmeler; yapmış oldukları faaliyetlerle, amaçlarının örtüşmesini incelemek için kontrol fonksiyonunu kullanmaktadırlar. Bu inceleme süreci, faaliyetler gerçekleştiği anda olmaktadır. İkinci olarak ise, süreç sonunda geriye dönük yapılan kontrollerdir. Burada kontrole amaçlanan, faaliyetlerin verimliliği ve etkinliğinin araştırılmasıdır. Dolayısıyla böyle bir durum için kontrol kavramı kullanılsa da aslında yapılan işlem denetim hizmetidir.⁵⁰

Kontrol faaliyetlerini gerçekleştiren yapıların, bazen yönetimden farklı hatta yönetimi de inceleyen yapılar olduğu görülmektedir. İşletmelerdeki kontrollerden yola çıkarak, inceleme sürecinde kontrol görevini üstlenenlerin bazen de faaliyetleri gerçekleştiren kişi ya da yapılar olduğu anlaşılmaktadır.

İç kontrol, birçok kuruluş veya araştırmacı tarafından tanımlanmıştır. 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun 55. maddesinde; “*Kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir.*” şeklinde ifade

⁴⁸ Türk Dil Kurumu, (çevrimiçi), <http://tdk.gov.tr/>, 30 Nisan 2020.

⁴⁹ Turgay Sakin, **İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim**, İstanbul, Çağlayan Kitabevi, 2017, s. 2-3

⁵⁰ Sakin, **a.g.e.**, s. 3.

edilmektedir.⁵¹

İç kontrole, işletmenin hedeflerine pozitif yönde etki edecek kurallar ve süreçler bütünü denilebilmektedir. Bu bakış açısıyla, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) iç kontrol sistemini tanımlamıştır. Komiteye göre iç kontrol; işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen; faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini, finansal raporların güvenilirliğini, yasalara ve diğer düzenlemelere olan uyumunu sağlamak amacıyla makul bir güvence veren süreçler bütünüdür.⁵² Burada makul güvence ile ifade edilmek istenen, 100%lük olmasa da oldukça yüksek düzeyde bir güvencedir.

Geleneksel ifadeyle iç kontrol sistemi; işletmenin planları ve muhasebe yetkinlikleri ile alakalı amaçlarını gerçekleştirmek için yapılan tüm yöntem ve ölçütler olarak tanımlanmaktadır.⁵³

İç kontrol sistemini işletme faaliyetlerinde bir bütün olarak ele almak gerekmektedir. İç kontrol sistemi, risk faktörlerini önceden belirleyerek olası risklere karşı önlem almayı hedeflemektedir. İç kontrol sistemi denilince öncelikle akıllara muhasebeyle alakalı kontroller, incelemeler gelmektedir. Oysaki iç kontrol, sadece muhasebeye ilişkin kontrolleri barındırmamakta, yönetsel kontrolleri de içermektedir. Muhasebe kontrolleriyle; varlıkların korunması ve finansal verilerin güvenilirliğinin ölçülmesi yapılırken, yönetsel kontrollerle de; işletme faaliyetlerinin etkinliği, verimliliği ve diğer yasal düzenlemelere karşın işletmenin uyumluluğu kontrol edilmektedir.⁵⁴

Tanımlardan da anlaşılabileceği üzere, iç kontrol sistemi; işletmeler için oldukça önemli sistemler bütünüdür. İşletmelerin büyümesi ve yapılan faaliyetlerin karmaşıklaşmasıyla, yönetimin işletme faaliyetlerini direkt kontrol etme olasılığı

⁵¹ T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, (çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/>, 30 Nisan 2020.

⁵² Münevver Yılancı, **İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir, Orhangazi Üniversitesi Yayınları, 2003, s.39.

⁵³ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.36.

⁵⁴ Sakin, **a.g.e.**, s. 3.

azalmaktadır. Bu olumsuz durumu gidermek ancak etkin bir iç kontrol sistemiyle mümkün olmaktadır. Hatta son yıllarda bağımsız denetim çalışmalarında da iç kontrol sisteminden faydalanılmaktadır. Bağımsız denetçiler iç kontrol sistemini inceleyerek, işletmenin muhasebe sistemindeki hesap ve raporlarının güvenilirliğini belirlemektedir. Ayrıca sene sonu yapılacak denetimin türünü, kapsamını, ayrıntılarını ve zamanını belirlemek için de iç kontrol sisteminden faydalanmaktadır.⁵⁵

İç kontrol; yönetim ya da yönetim kurulunun, işletmedeki faaliyetlerin etkili çalışması için kullandığı bir araç olmaktadır. Ancak, buradan iç kontrolün yönetimin yerine geçtiği anlamı çıkarılmamalıdır. İç kontrolün işletmelerde gerekliliğinin sebebi, çalışanların kurum çıkarlarından ziyade kendi çıkarlarını ön planda tutabileceği düşüncesidir. Böyle bir durumda işletmelerde; suiistimaller, yönetimin yanlış karar alması, varlıkların kaybı gibi sonuçlar meydana gelebilmektedir. İç kontrol sayesinde, olumsuz durumlar en aza indirildiği gibi yöneticilere de; karar verme, performans ölçümleme, faaliyetleri inceleme faydaları sağlamaktadır.⁵⁶

İç kontrol ile işletmelerin amaçladığı faydaları genel olarak sıralayacak olursak;⁵⁷

- İşletmenin varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek,
- İşletmenin finansal bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletmedeki faaliyetlerin etkinliğini sağlamaktır.

2.1.1. İç Kontrolün Tarihsel Gelişimi

Dünyada iç kontrol kavramının ortaya çıkışını ve gelişmesini sırasıyla inceleyecek olursak;⁵⁸

⁵⁵ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.36-37.

⁵⁶ Ali Alagöz, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü” **Güncel İşletmecilik Konuları**, Ed. Zeki Doğan, M. Emin İnal, Konya, Tablet Yayınları, 2011, s. 98.

⁵⁷ Bozkurt, 2015, s. 126.

⁵⁸ T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, “İç Kontrol El Kitabı”, **Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın 3, 2013, s. 3-4.

- Tarihte ilk kez iç kontrol kavramı 1940'larda ABD'de yayınlanan bir raporda tanımlanmıştır. Rapor, kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşlarınca hazırlanmıştır.
- 1949 yılına gelindiğinde ise, iç kontrol kavramı ilk kez Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından yayımlanan bir çalışmada profesyonel olarak tanımlanmıştır.
- 1970'li yıllarda ortaya çıkan Watergate skandalında çalışan savcı, iç kontrol konusuna önem vermiştir. Bu skandalın incelenmesi sonucunda 1977 yılında iç kontrole temellendirilmiş “Yabancı Yolsuzluk Kanunu” uygulamaya konulmuştur. Bu kanun daha sonraki iç kontrol ile ilgili gelişmelere ışık tutmuştur.
- 1980'lere gelindiğinde artık dünya genelinde; iktisadi krizler, iflaslar, hatalı ve hileli finansal raporlamalar gibi maddi sorunlar ortaya çıkmıştır. Böyle güvensiz bir ortam; piyasaları fazlasıyla etkilemiş, kaynakların kullanımını verimsizleştirmiştir. Dolayısıyla iç kontrole olan ihtiyaç günden güne daha da artmıştır.
- 1985 yılında *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) kurulmuştur. Komisyon 1987 yılında, kamu ve özel sektör kuruluşları için oluşturulan iç kontrole ilişkin tavsiye ve değerlendirmelerin bulunduğu bir rapor yayımlanmıştır. Yayımlanan metin, hileli finansal raporlamayı içermektedir.

Hileli finansal raporlamaya yol açabilecek nedensel faktörleri inceleyen bağımsız bir özel sektör girişimi olan COSO, yıllar içinde yeni raporlar ve güncellemeler yayınlamıştır. Bunlar;⁵⁹

- İç kontrol ile ilgili olarak, 1992 yılında İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve raporu yayınlamıştır. Bu rapor, Mayıs 2013'te gözden geçirilmiş ve tekrar yayımlanmıştır. 15 Aralık 2014'ten itibaren, 1992 yılında yayınlanan rapor yürürlükten kaldırılmıştır.

⁵⁹ COSO, (çevrimiçi), <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>, 4 Mayıs 2020.

- 2004 yılında COSO, Kurumsal Risk Yönetimi - Entegre Çerçeve raporunu yayınlamıştır. Bu çerçeve, revize edilerek 2017 yılında, “Kurumsal Risk Yönetimi-Risk’in Strateji ve Performansla Entegrasyonu” ifadesiyle tekrar yayınlanmıştır.

İç kontrolün Türkiye açısından tarihine baktığımızda ise, ilk olarak 2000’li yıllarda bankacılık sektöründeki düzenleme çalışmaları dikkat çekmektedir. 2001’ de “Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik” iç kontrol alanında uygulamaya konulan ilk çalışma olmuştur. Avrupa Birliği’ne uyum sebebiyle daha sonraki zamanlarda kamu kurumlarında bu çalışma zorunlu hale gelmiştir. 2004 yılında Avrupa Birliği ülkelerince Lüksemburg’da yapılan Hükümetler Arası Konferans (HAK)’a 2005 yılında Türkiye’nin de katılma müzakerelerinin başlatılması ile Türkiye açısından büyük bir gelişme yaşanmıştır. Avrupa Birliği mevzuatına uyumu içeren ve 35 bölümün yer aldığı ve bunların arasından Mali Kontrol başlığını taşıyan 32. bölümde iç kontrole yer verilmiştir. Bu bölümde Türkiye’nin bütün kamu sektörlerinde uluslararası standartta kabul edilmiş ve Avrupa Birliği’ne uyumlu kamu iç mali kontrol prensiplerinin, standartlarının ve yöntemlerinin kabul edilmesi, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin uygulanması gerekliliği belirtilmiştir. Bu gelişmeler sonucunda Kamu sektörünün tamamını kapsayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, yürürlüğe girmiştir. İç kontrole ilişkin dünyaca kabul görmüş düzenlemeler COSO tarafından yapıldığı için, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, COSO bütünleşik iç kontrol çerçevesi temel alınarak hazırlanmıştır.⁶⁰

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İkinci Bölümünde yer alan 366. maddesinde: “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir” ibaresi yer almaktadır. Bu madde ile zorunluluktan ziyade sektörler için isteğe bağlı bir süreci ifade eden iç kontrol kavramının, sektörler için olası riskleri de beraberinde getireceği

⁶⁰ Hakan Bakkal, İlknur Tunç, Alper Kasımoğlu, **İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi**, İstanbul, İdeal Kültür ve Yayıncılık, 2016, s.31

açıktır.⁶¹

2000’li yılların başında kurumlarda yapılan yolsuzluk ve hileli işlemler dolayısıyla yönetim açıklarının varlığı düşünülmüştür. Raporlama süreçlerinde kamuya şeffaf şekilde bilgi verilmesi ve iç kontrol süreçlerini daha sıkı tutulması bu gibi sorunların yaşanmasını engelleyebilmektedir. İç kontrol sisteminin özel sektörlerin yanı sıra kamu kurumlarında da yaygınlaştırılması istenmiştir. Bu amaçla 2003 yılında 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” yayımlanmıştır. Böylece kamu kesiminde de şeffaf, hesap verilebilir çalışmalar önem kazanarak iç kontrolün etkinleştirilmesi sağlanacaktır.⁶²

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı tarafından yayımlanmış olan “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” da COSO modeline dayalıdır ve 2000 mali yılının başından itibaren uygulamaya geçmiştir. Avrupa Birliği de mali kontrol ile ilgili çalışmalar yapmış ve bu çalışmaların neticesinde COSO modeline dayalı bir iç kontrol sistemini 31.12.2003 tarihinde benimsemiştir. Aynı şekilde Uluslararası Sayıştaylar Birliği’nin (INTOSAI) 2004 yılında yayımlanmış olduğu “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu” COSO modelini esas almaktadır. 2013 yılında COSO gelişen teknoloji, yasaların değişmesi vb. birçok etkenden dolayı güncellenmiştir.⁶³

2.1.2. İç Kontrolün Temel Unsurları

İç kontrolün unsurlarını incelemeden önce, iç kontrolün iki ana ölçütünü belirlemek gerekmektedir. Bunlardan ilki; yönetimin sorumluluğu iken, ikincisi; yeterli ölçüde güvencedir. Yönetimin sorumluluğuyla ifade edilmek istenen; yönetimin iç kontrolü; tasarlaması, yerleştirmesi ve işleyiş sürecinde gözetlemesidir. Ayrıca, kontrol için özel sorumluluklar belirlemeli ve belirlenen bu sorumluluklar için görevlendirmeler yapmalıdır. Son aşamada sorumluluklar yine yöneticide olacaktır. İç

⁶¹ TTK, 2011, 11055

⁶² Y. Çalışkan ve Y. Çiftçi, 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi, *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(3), 2017, 107

⁶³ M.V. Toroslu, *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014, s.49

denetçiler ve bağımsız denetçiler, işletmenin iç kontrolünden direkt ilgili olsalar da yönetimin temel sorumluluğunu ortadan kaldıramamaktadırlar.⁶⁴

İç kontrol sisteminin işletmenin ihtiyaçlarına yönelik, yeterli ve en ucuz maliyetli olarak geliştirilmesi ve yürütülmesi bütünüyle işletme tepe yönetiminin görevleri arasındadır. Bu bazen kendisinin üstlendiği görevin gereği, bazen de yasal yükümlülükleri nedeniyle ortaya çıkmaktadır. İç kontrol sisteminin işletmenin ihtiyaçlarına yönelik olması, aşağıda belirtilecek iç kontrol sisteminin unsurlarıyla mümkün olacaktır.⁶⁵

26/12/2007 tarihli 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ve BDS (Bağımsız Denetim Standardı)’lerin amaçları doğrultusunda iç kontrol beş unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar denetçilere, iç kontrolün farklı yönlerinin denetimi nasıl etkileyebileceğini dikkate almaları açısından rehberlik etmektedir.⁶⁶

İç Kontrolün Unsurları;⁶⁷

- Kontrol çevresi,
- İşletmenin risk değerlendirme süreci,
- Finansal raporlamaya ilişkin ilgili iş süreçleri dâhil, bilgi sistemi ve iletişim,
- Kontrol faaliyetleri,
- Kontrollerin izlenmesidir.

Daha önce de söz edildiği üzere iç kontrolle amaçlananlardan biri de işletmenin etkinliği ve verimliliğinin kontrol edilmesidir. Bu nedenle iç kontrolün etkinliğini sağlamak, bu beş unsurun kuvvetli bir şekilde işlemesiyle mümkün olacaktır. Fakat burada bütün unsurların aynı düzeyde etkinlik göstermesi beklenmemektedir. Hatta

⁶⁴ Melih Erdoğan, **Denetim**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s. 92.

⁶⁵ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 90, 91.

⁶⁶ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (çevrimiçi), <https://www.kgk.gov.tr/>, 11 Mayıs 2020.

⁶⁷ Kamu iç Kontrol stanadardı

kontroller risklerin önemlilik ölçütlerine göre de farklılık gösterebilmektedirler. Dolayısıyla kontrol unsurları kuvvetli bir şekilde işlemesi, bütün unsurların aynı veya farklı ölçütlerle birbirlerini tamamlamasıyla gerçekleşecektir.⁶⁸

2.1.2.1. Kontrol Ortamı

Dar anlamda kontrol ortamı; tepe yöneticinin, işletme ve işletme çalışanları üzerindeki kontrol bilinci şeklinde algılanabilmektedir. Yönetimin; işine duyduğu bağlılık, önem, işiyle bir bütün olması, kontrol faaliyetlerini ne sıklıkla yaptığı, görevinde sahip olduğu yetkinlikler kontrol ortamına verdiği önemi göstermektedir. Yönetimin kontrol ortamına gösterdiği özen arttıkça, işletme çalışanları da; daha kontrollü, tasarruf ve verim bilincine sahip bireyler olacaktır. Yöneticinin kontrol ortamına gösterdiği özen sadece çalışanları değil, iç kontrol sisteminin de daha etkin olmasında rol oynayacaktır.⁶⁹ Kontrol ortamı; iç kontrolün en temel unsuru olmakla birlikte, bir örgütteki tepe yönetimin iç kontrole verdiği özen ve ilgisine ilişkin duruşunu da göstermektedir.⁷⁰

2.1.2.2. Risk Değerlendirme

İşletmeler hedeflerini gerçekleştirirken bazı risklerle karşılaşmaktadırlar. Bu riskleri ortaya çıkarıp analizini yapma sürecine risk değerlendirme denmektedir. Sistemde ortaya çıkabilecek riskleri önceden belirleyip, etki edecek alanları tespit etmek kontrol süreci için çok önemlidir. Böylece sistemin etkili ve etkisiz alanları belirlenerek gerekli görülen durumlarda müdahale etmeyi kolaylaştırmaktadır. Risk, her zaman ve her durumda karşılaşılabilecek bir olgu olduğundan, risk değerlendirme süreklilik göstermelidir. Ancak riskler tamamen ortadan kaldırılamayacağı için, iç kontrole riskleri yönetebilmekte yardımcı olacaktır.⁷¹

⁶⁸ Yılancı, **a.g.e.**, S.52.

⁶⁹ Kaval, **a.g.e.**, s. 91-92.

⁷⁰ Mehmet Bozkurt, “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, **Dış Denetim Dergisi**, 2010, s.133.

⁷¹ Burcu Adiloğlu, **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2011, s.106.

İşletmenin tepe yöneticileri, işletmenin yakın ya da uzak bir zamanda karşılaşılabileceği riskleri belirleyip, risklere karşı önlemler almalıdır. İşletmelerde oluşabilecek riskler iki gruptan oluşmaktadır. Bunlardan biri işletme riskleri iken diğeri, muhasebe ile ilgili iç kontrol riskleridir. İşletme riskleri; işletmenin karlılığını, büyümesini, hedeflerini, gelişmesini ve işletmenin devamlılığını etkileyen risklerdir. İşletme yönetimi bu gibi riskleri iyi tanıyabilmeli ve gerekli önlemleri geliştirebilmelidir. İkinci risk grubu olan, muhasebe ile ilgili iç kontrol riskleri; iç kontrolün yetersizliği ya da olmaması durumlarında ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir durumda finansal tablolarda hata veya yanlışlar olabileceği gibi finansal tablolar aracılığıyla görüş bildiren denetçilerin de yanlış görüş bildirme riskini oluşturabilmektedir. Ayrıca, iç kontrol eksikliği ya da yetersizliği; kaçak, hile, kayıp gibi risklere de neden olacaktır. İşte bu gibi risklere karşı işletmeler hazırlıklı olmalı, kurumsallaşarak işletmede oluşabilecek risklere karşı erken uyarı sistemleri geliştirmelidir. Bu sistemler işletmenin bütün birimlerine entegre edilebileceği gibi ayrı bir birim olarak da oluşturulabilir.⁷²

İşletmelerde oluşan risklerin derecesini etkileyen üç tane faktör vardır. Bunların birincisi sıklık faktörüdür. Sıklık ile ifade edilen faktörü bir örnekle açıklamak gerekirse; çok sayıda işlem yapan işletmelerde yinelenen işlemler olacak ve bu durum da hata riskini arttıracaktır. İkinci faktör ise yaralanabilirlik (bir varlığın zarar görmeye açık olması) faktörüdür. Para gibi kolayca saklanıp, başka bir şeye dönüştürülebilen yani yaralanabilirlik etkisi yüksek varlıklar risk derecesini arttırabilmektedir. Son faktör ise; potansiyel bir riskin boyutudur.⁷³

⁷² Kaval, **a.g.e.**, s. 92

⁷³ Erdoğan, **a.g.e.**, s. 99-100.

2.1.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleriyle amaçlanan, tepe yönetim talimatlarının uygulanmasını kolaylaştırmaktır. Bu faaliyetler çeşitli politika ve prosedürlerle gerçekleşmektedir. Kontrol faaliyetleri örgütün bütün bölümlerini kapsamaktadır.⁷⁴

Kontrol faaliyetlerine öncelikle ne yapılması gerektiğiyle ilgili politikalarla başlanmaktadır. Bu politikalar oluşturulacak prosedürlerin temelini sağlamaktadır. Daha sonra belirlenen politikaları gerçekleştirmek için prosedürler oluşturulmaktadır. Örneğin; sigorta şirketi yöneticisinin, herhangi bir müşterisini ticari faaliyetleriyle ilgili görüşmek amacıyla telefon açması işletme politikası olabilmektedir. Prosedürler ise böyle bir görüşmenin zamanında ve dikkat edilmesi gereken noktalar itibarıyla gerçekleştirilmesiyle ilgili olacaktır.⁷⁵

Literatürde kontrol faaliyetleri birçok açıdan sınıflandırılmıştır. Burada genel olarak aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz;⁷⁶

- Önleyici kontroller
- Saptayıcı kontroller
- Yönlendirici kontroller
- Telafi edici kontrollerdir.

Önleyici kontroller; bir hatanın veya tespit edilmemiş bir olayın gerçekleşmesini önlemek amacıyla sisteme dahil edilmektedir. Belirli fonksiyonlarda görev ayrımı sağlayan politika ve prosedürler bir önleyici kontroldür.⁷⁷ Önleyici kontrolleri daha iyi açıklamak amacıyla örnek vermek gerekirse;⁷⁸

- İşlemlerin doğuşundan kayıtlara geçirilmesine kadar olan süreci, tek kişinin sorumluluğuna verilmemesi (Görevler Ayrımı)

⁷⁴ Ayşe Pamukçu, **Küçük ve Orta İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2019, s.18.

⁷⁵ Yılcı, **a.g.e.**, s. 69.

⁷⁶ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, S. 128.

⁷⁷ Ahmet Uğur Cebeci, “İç Kontrol: Temel Gelişmeler ve COSO Çerçevesi-1”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, Sayı:33, 2008, s. 4.

⁷⁸ Yılcı, **a.g.e.**, s.23.

- Etkin personel uygulamaları,
- Politika ve prosedürlerin yazılı hale getirilmesi,
- Varlıkların fiziksel korumasının yapılması,
- Belge ve dökümanların özenli bir şekilde düzenlenmesi,
- Gözetimdir.

Saptayıcı kontroller; yapılan hata veya hilenin, nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca belirlemeye yönelik kontrollerdir. Örneğin;⁷⁹

- Ambarlarda giriş/çıkış ve stok kartları, veznede tahsil ve tediye fişleri kullanmak,
- Demirbaşları personellere zimmetlemek,
- Banka mevcutlarının veya depodaki malların kayıtlarla karşılaştırılması,
- Düzenli sayım yapmak,
- Bütçe ile gerçekleşenleri karşılaştırmaktır.

Yönlendirici kontroller; üst yönetimin emirlerini alt kademelere yönlendiren, güdüleyici önlemlerdir. Örneğin;⁸⁰

- İşletmede bütçe sisteminin uygulanması,
- Hedefleri gerçekleştiren çalışanlara ödül verilmesi,
- Kutlama, iş gezileri gibi motive edici etkinliklerin düzenlenmesi,
- Sürekli tekrarlanan işlerin, yönetmeliklerle kurallaştırılmasıdır.

Telafi edici faaliyetler ise, saptayıcı kontrollerle bağlantılı kullanılmaktadırlar. İstenmeyen durumların sonuçlarını telafi etmek amacıyla uygulanan kontrollerdir.⁸¹ Örneğin;⁸²

- Bankalardaki gibi aktif ve pasif yönetim komitesinin kurulması,
- Risk yönetim komitesi kurulması,

⁷⁹ Kaval, 2005, s. 129.

⁸⁰ Kaval, 2005, s.129.

⁸¹ Cebeci, **a.g.e.**, s.4.

⁸² Kaval, 2005, s.129.

- Yönetim kurulu üyelerinin bazı fonksiyonlarda bizzat kendilerinin sürekli çalışması,
- Personellerin eğitim programlarına gönderilmesi,

Bütün kontrol faaliyetlerinin bazı özelliklere sahip olması beklenmektedir. Bunlar;⁸³

- Belirlenen prosedürün tüm kullanıcılar tarafından tam olarak tanımlanmış ve anlaşılmış olması gerekmektedir. Personel tarafından tam olarak anlaşılmayan prosedürlerde uyum sorunları yaşanabilmektedir. Bu nedenle olabildiğince açık ve basit olmalıdır.
- Kontrol faaliyetlerinin pratikte ne kadar uygulandığına dair mekanizmalar oluşturulmalıdır. Kontrol, standartların belirlenmesiyle başlayan daha sonra da ne derece başarılı olduğunun gözlendiği bir süreçtir.
- Yönetim ve personel tarafından kullanımları kabul edilmelidir. Bu faktör, yöneticilerin, iç kontrol sistemleri üzerinde etkili olan tavsiyelere “sahip olmasını” sağladığından emin olmak için, kontrolörler tarafından kullanılmalıdır.

2.1.2.4. Bilgi ve İletişim

İşletmenin karar merciinin vaktinde ve en iyi kararı alabilmesi için, güvenilir ve etkin çalışan bir bilgi sistemine ihtiyacı vardır. İşletmenin içinden ve dışından edinilen bilgileri, doğru merciye iletecek bilgi ve iletişim kanalı tepe yönetim için elzemdir. İşletmenin ihtiyaç duyduğu bilgi; doğru bir şekilde kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve bu bilgileri ilgililerine ulaştırılmalıdır. Böylece iç kontrolün bilgi ve iletişim unsuru etkin bir şekilde çalışacaktır.⁸⁴

İşletme çalışanları, üstlendikleri görevleri başarıyla yerine getirebilmeleri için işletmelerin de gerekli bilgileri; belirlemesi, tutması, uygun biçimde ve zamanda

⁸³ Spencere K. H. Pickett, **The Essential Handbook Of Internal Auditing**, John Wiley & Sons, Ltd., England, 2005, S. 97-98.

⁸⁴ Bozkurt, 2015, s.134-135.

iletmesi beklenmektedir. İşletmelerde sadece doğru bilginin üretilmesi yeterli değildir. İşletmenin yukardan aşağıya veya yatay olarak etkin bir iletişim ağının bulunması gereklidir.⁸⁵

Bilgi sistemi; açıklamak, bir araya getirmek, çözümlemek ve kayıt etmek için gerekli uygulamaların sistemli bir şekilde birleşiminden meydana gelmektedir. Etkin bir bilgi sistemi için;⁸⁶

- Doğrulanmış bütün işlemler açıklanmalı ve kaydedilmelidir.
- Finansal raporlama için kullanılacak işlemlerin doğru şekilde tasnif edilebilmesi için, ayrıntılı ve güncel şekilde tanımı yapılmalıdır.
- İşlemlerin hangi tarihte meydana geldiği tespit edilerek doğru dönem içine kaydedilmelidir.

COSO modelinde bilgi ve iletişimle alakalı ana prensipler belirlenmiştir. Bunlar;

- Verilerin kaliteli bir şekilde toplanması, işlenmesi, paylaşılması ve kullanımının sağlanması,
- İç kontrolle alakalı bilgiler kurum içinde paylaşılması,
- Kurumda paylaşılan bilgilerin dış paydaşlarla iletişimin sağlanması gerekmektedir.

Örgütlerde iç kontrolün başarılı bir şekilde işleyebilmesi için etkin bilgi ve iletişim ağına ihtiyaç vardır. Doğru bilgilerin olmadığı veya bilgilerin doğru kişilere ulaşmadığı bir örgütte, incelemeler ve kontroller yersiz olacağı gibi karar merciinin vereceği kararlar da verimli olmayacaktır.

2.1.2.5. İzleme

İzleme unsuru, iç kontrol sisteminin temel unsurlarından sonuncusudur. İzleme unsuruyla, daha önceki unsurlarda ortaya çıkan durumun ya da çerçevenin mercek

⁸⁵ Yılancı, **a.g.e.**, s.100.

⁸⁶ Pamukçu, **a.g.e.**, s.19.

altına alındığı bir süreç gerçekleşmektedir. Bir işletmeyi örnek alacak olursak; bu işletmenin var olan bir iç kontrol mekanizması olacağı gibi, zamanla kullanılan bu mekanizmada çeşitli güncellenme veya aksama durumları oluşabilmektedir. Dolayısıyla, izleme unsuruna iki nedenle ihtiyaç duyulacaktır. İlki, var olan mekanizmanın doğru çalışıp çalışmadığını kontrol etmek için yapılan izlemelerdir. İkincisi ise, zamanla gelişen yeni durum ve şartlara yönelik güncel kontrol yöntemlerini belirlemek amacıyla gerçekleştirilen izlemedir.⁸⁷

İzleme unsuru, devamlı ve ayrı ayrı değerlendirme şeklinde ya da her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde gerçekleştirilebilir. Her iki yöntemde de yönetim, oluşan değişikliklerin yapısını, bu değişikliklerin meydana getirdiği riskleri ve kontrolleri yürüten çalışanın yetenek ve deneyimini de dikkate almalıdır.⁸⁸

Sürekli izleme, faaliyetlerin normal akışında iç kontrolün etkinliğinin incelemesinde yardımcı olmaktadır. Bu değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı daha önce gerçekleşmiş olan değerlendirmelerin etkisine ve risklerin kontrol edilmiş olmasına bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Yönetim, tüm kontrol sistemini değerlendirmeyi isteyebileceği gibi belli kontrolleri değerlendirmeyi de isteyebilmektedir. Bu tür değerlendirmeler yöneticiler tarafından kendi sorumluluk alanları içinde öz değerlendirmeler şeklinde olabilir ya da bu görevi iç denetçiler veya bağımsız denetçiler de yapabilmektedir.⁸⁹

İzleme faaliyetlerini gerçekleştiren çalışanların, bağımsız bir şekilde hareket etmesiyle faaliyetler başarılı bir şekilde gerçekleşmektedir. Bu nedenle işletme içindeki esas faaliyetlerde yer alan çalışanlar, izleme ekibi içinde yer almamalıdır.⁹⁰

Etkin bir şekilde izleme faaliyetlerinin gerçekleşmesi için;⁹¹

⁸⁷ Yılancı, **a.g.e.**, s.108-109.

⁸⁸ Nuran Cömert Doyrangöl, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul, 2001, s. 55.

⁸⁹ Nuran Cömert Doyrangöl, "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2002, s. 35

⁹⁰ Pamukçu, **a.g.e.**, s.19.

⁹¹ Erdoğan, **a.g.e.**, s.104-105.

- Kontrol faaliyetleri ve tasarımının uygun bir çalışan tarafından ve uygun bir zamanda yapılması gerekir.
- Belirlenmiş alanlardaki iyileştirme ve düzeltme çalışmalarının yapılıp yapılmadığı izlenmelidir.
- Gerekli faaliyetlerin tamamlandığını belirtmek için belirli uygulamaların son aşamaya kadar yerine getirilip getirilmediği izlenmelidir.

2.1.3. COSO (Sponsor Olan Kurumlar Birliği)

Treadway Komisyonu olarak tanınan Hileli Finansal Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon'u (National Commission on Fraudulent Financial Reporting – NCFRR) 1985 yılında kurulmuş ve Amerika'da beş önemli meslek kuruluşunun desteğini almıştır. Bu kuruluşlar; Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association - AAA), Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği (Financial Executives International- FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA) ve son olarak şu anda Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants - IMA) olarak faaliyet gösteren Ulusal Muhasebeciler Birliği (National Association of Accountants) olarak sıralanabilir. Sayılan her bir destekleyici örgüt yanında Komisyon, sanayi, kamu, yatırımcı firmalar ve New York Sermaye Piyasası'ndan destek almaktadır. COSO, Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commision, (Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi) ifadesinin kısaltmasıdır.⁹²

COSO'nun misyonlarından en önemlisi; kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve hilenin belirlenmesi konularında bütünsel bir çerçeve geliştirerek örgütsel performansı ve kurumsallığı arttırıp, örgütlerdeki hileli finansal raporlamanın meydana gelmesini en aza indirmektir.⁹³

Son zamanlarda dünyada birçok ülke; merkezi kontrol yaklaşımından

⁹² COSO, (çevrimiçi), <http://www.coso.org>, 18 Kasım 2020

⁹³ Ganite Kurt, Tuğba Uçma, "COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri." **World of Accounting Science**, 2013, s.80.

uzaklaşarak, iç kontrol yaklaşımına yönelmeye başlamıştır ve böylece iç kontrol kavramının dünyadaki önemi artmıştır. Önceleri, özel sektörde kullanılan daha sonra ise, kamu sektörlerinde de yönetim aracı olarak uygulaması yapılan COSO, iç kontrol yaklaşımını zamanla geliştirmiştir. Sonraki zamanlarda teknoloji ve diğer etkenlerin gelişimiyle birlikte bilgi teknolojilerinin önemini artmasına yardımcı olmuştur.⁹⁴

İç kontrol yaklaşımının gelişmesinde büyük payı olan COSO, iki adet çerçeve yayınlamıştır. Bunlardan biri olan **İç Kontrol - Bütünleşik Çerçevesi**, (Internal Control-Integrated Framework) 1992 yılında yayınlanmış ve daha sonra 2013 yılında düzenlenmiştir. Diğeri ise; **Kurumsal Risk Yönetimi - Bütünleşik Çerçevesi**, (Enterprise Risk Management - Integrated Framework) 2004 yılında yayınlanmıştır ancak, daha sonra 2017 yılında tekrar düzenlenerek **Kurumsal Risk Yönetimi - Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması** (Enterprise Risk Management - Aligning Risk with Strategy and Performance) adıyla yenilenerek yayınlanmıştır.⁹⁵

1. COSO İç Kontrol – Bütünleşik Çerçevesi

1992 yılında ilk defa yayınlanan “COSO iç kontrol- bütünleşik çerçeve”, gelişen teknoloji kullanımı ve çevresel faktörlerin etkisiyle düzenlemeler yapılarak 2013 “COSO iç kontrol modeli” şeklinde tekrar yayınlanmıştır. COSO’nun değişmesinde çevresel faktörlere ek olarak; yönetmelikler, karmaşık yasalar, kurallar ve standartlar, hilenin tespiti ve önlenmesi için değişen beklentiler de düzenleme yapılmasında önemli etkilere neden olmuştur.⁹⁶

COSO 1992 yılında yayınlanan çerçevede iç kontrol, kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personellerince belirlenen ve işletmenin faaliyetlerle, raporlama ve uyum hedeflerine ulaşmasında makul bir güvence sağlamayı amaçlayan bir süreç olarak ifade edilmektedir. İç kontrolün; Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol

⁹⁴ Eda Köse ve İsmail Bekçi, “1992-2013 COSO Modeli: İç Kontrol-Entegre Çerçevesi”, **Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi**, 2017, s.14.

⁹⁵ COSO, (çevrimiçi), <http://www.coso.org>, 18 Kasım 2020.

⁹⁶ Köse ve Bekçi. **a.g.e.**, s.14

Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ve İzleme Faaliyetleri olarak beş bileşeni belirtilmiştir.⁹⁷

2013 yılında yayınlanan güncellemede ise; iç kontrolün tanımı, temel kavramları ve bileşenleri aynen korunmuştur. Yani iç kontrolün temel yapısında bir değişiklik olmamıştır. Bununla birlikte, yeni düzenlemede kullanımı ve uygulaması kolaylaşması amacıyla aşağıdaki güncellemeler yapılmıştır. ⁹⁸

- İç kontrol tanımı aynen kalırken, iç kontrolün beş bileşeni ilkeler olarak tekrar tanımlanmıştır.
- Beş bileşen, iş dünyası, faaliyetler ve düzenleyici çevredeki değişimler dikkate alınarak tekrar ifade edilmiştir.
- Finansal raporlamanın amacı genişletilip, finansal olmayan raporlamaları da kapsayacak şekilde ifade edilmiştir.
- Yenilenen çerçevede; faaliyetler, uygulamalar ve finansal olmayan raporlama amaçları ile alakalı ek yaklaşımlar ve örneklerle yer verilmiştir.

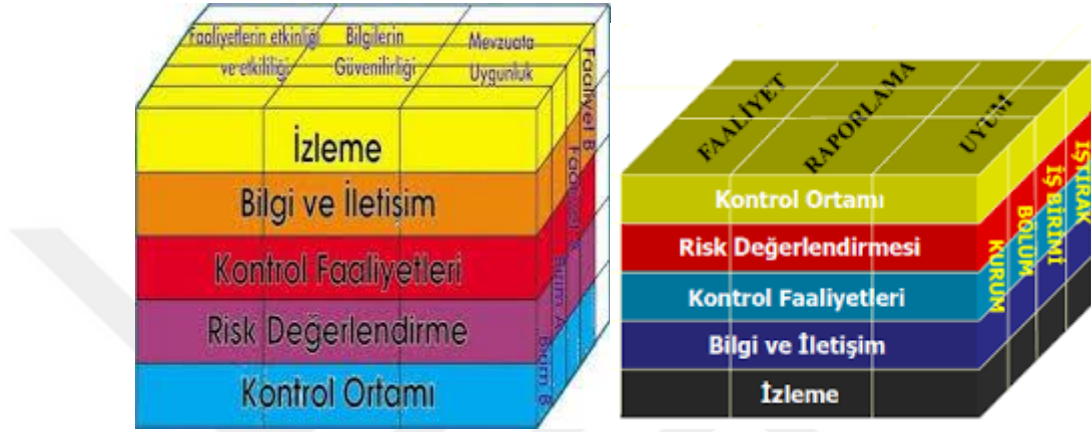
1992 ve 2013 yıllarında yayımlanan COSO İç Kontrol küplerinin karşılaştırıldığı Şekil 2’ye göre; soldaki şekil 1992 yılına ait COSO küpünü, sağdaki şekil ise 2013 yılına ait COSO küpünü ifade etmektedir. 1992 yılında yayımlanan COSO raporunda “Kontrol Ortamı” bileşeni en alttaki iç kontrol bileşenini ifade etmekteydi; fakat zamanla değişen zamana uyum sağlayabilmek ve olası risklerin önüne geçebilmek adına 2013 yılında en temel iç kontrol bileşeni olarak ifade edilmiştir. Genel itibarıyla iç kontrol bileşenlerinde önem sırasının dışında büyük değişiklikler yapılmamıştır. Sadece “İzleme” bileşeni, “İzleme Faaliyetleri”ne dönüştürülmüştür. Sebebi ise, bileşenlere ait izlemenin ayrı ayrı değil tek bir işlem şeklinde yürütüldüğünü ele almaktır.

2013 yılındaki COSO küpü ile 1992 yılındaki COSO küpü arasında da pek bir değişiklik olmamıştır. 1992 COSO iç kontrol çerçevesinin temeli korunmuş, sadece bileşenlerin ilkeleri değiştirilmiştir. Aşağıda gösterildiği gibi, COSO küpünün

⁹⁷ COSO, (çevrimiçi), <http://www.coso.org>, 18 Kasım 2020

⁹⁸ Kurt ve Uçma, **a.g.e.**, s.83.

görünümü birkaç özel değişiklikler dışında eski şekline benzer biçimde güncellenmiştir.⁹⁹



Şekil 2.1: 1992-2013 COSO Küpü

Kaynak: COSO, (çevrimiçi), <http://www.coso.org>, 18 Kasım 2020.

Şekil 2.1’de görüldüğü üzere değişiklikler,¹⁰⁰

- 2013 COSO’ da izleme bölümü, izleme faaliyetleri olarak değiştirilmiştir. Burada amaç, ayrı ayrı yürütülen faaliyetlerin bir bütün olarak izlenmesi algısını genişletmek için tasarlanmıştır ve dört bileşenden her bir parçasından ziyade tek bir işlem olarak ifade edilmiştir.
- COSO 1992’de finansal raporlama olarak sınıflandırılan bölüm, 2013 COSO küpünde raporlar olarak güncellenmiştir. Bu güncelleme ile dış finansal raporlama uygulandığı gibi 1992 COSO iç kontrol çerçevesi uygulamasını genişletmek için tasarlanmıştır, aynı zamanda iç raporlamanın yanı sıra finansal olmayan önlemleri dış raporlamaya dâhil etmektedir.
- 1992’deki COSO küpünün en alt kısımda yer alan kontrol ortamı, 2013 COSO küpünde tam tersi olarak en üst kısma yerleştirilmiştir. Burada amaçlanan,

⁹⁹ Köse ve Bekçi. **a.g.e.**, s.21.

¹⁰⁰ Köse ve Bekçi. **a.g.e.**, s.21-22.

gelişen iç kontrol faaliyetleri ve yapılacak hataları önlemek amacıyla kontrol ortamı küpün ilk sıralamasında konumlandırılmıştır. İşletmeyle ilgili uygulama faaliyetlerine geçilmeden oluşacak risk ve hatalarla ilgili önlem almak için öncelikli sırada yer almaktadır.

- Küpün sağ tarafında bulunan, organizasyon yapısı COSO Kurumsal Risk Yönetimi-Entegre Çerçeve uyum için güncellenmiştir ve ayrıca daha etkin bir iç kontrol yapısı, bağımsız ve birbiri tüm işlevsel düzeyde tüm organizasyona nüfuz olduğunu göstermektedir. İç kontrol kurumsal risk yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır, ancak kurumsal risk yönetimi, bir işletmenin yönetim yapısını desteklemekte birlikte iç kontrol daha geniş bir alanı kapsamaktadır.

2. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi

COSO'nun bileşenleri arasındaki entegrasyon sağlanırken risk unsurunun önemli bir faktör olduğu doğrultusunda; COSO, risk yönetimi kapsamında yeni çerçeve belgesi yayımlamıştır. COSO'nun, 2004 yılında Kurumsal Risk Yönetimi-Entegre Çerçeve yayınlamasının amacı, kuruluşların paydaş değerini daha iyi korumalarına ve geliştirmelerine yardımcı olmaktır. Çoğu sektör ve birim çerçeveyi pratikte uygulamış olsa da, daha kapsamlı bir şekilde kullanılma potansiyeline sahiptir. Belirli yönleri daha derinlemesine ve net bir şekilde incelemekten ve strateji, risk ve performans arasındaki bağlantılara daha fazla içgörü sağlamaktan fayda sağlayacaktır. Bunu karşılamak üzere; 2017'de Çerçeve güncellenmiştir.¹⁰¹

- Kurumsal risk yönetimini çok sayıda paydaş beklentisiyle daha net bir şekilde birbirine bağlamaktadır.
- Pozisyon riskinin, izole bir uygulamanın konusu olmaktan ziyade bir kuruluşun performansı bağlamında ele alınmasını sağlamaktadır.
- Değişimin sadece kriz potansiyeli değil fırsatlar da yarattığı anlayışıyla, kuruluşların riski daha iyi tahmin etmelerini ve böylece riskin önüne

¹⁰¹ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance, 2017, s.1

geçmelerini sağlamaktadır.

Bu güncelleme aynı zamanda kurumsal risk yönetiminin stratejiyi ve onun performansını nasıl bilgilendirdiğine daha fazla vurgu yapılması çağrısına da cevap vermektedir.

COSO KRY 2017 çerçevesinde yapılan yeni gösterime göre; kurumsal risk yönetimi; strateji geliştirme, iş hedeflerinin oluşturulması, uygulanması ve performansla entegre edildiğinde, bunun kurumun değerini arttıracak ifade edilmektedir. Kurumsal risk yönetiminin statik olmadığı, günlük alınan kararlar vasıtasıyla; strateji geliştirme, iş hedeflerinin oluşturulması ve bu hedeflerin uygulanmasına entegre olduğu belirtilmiştir. Yeni tanımda risk yönetiminin temel amacının değer oluşturmak, korumak ve realize etmek olduğu, stratejinin belirlenmesi ve yürütülmesine entegre edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Kurumsal risk yönetiminin sadece değer düşmesini önlemeye ve risklerin kabul edilebilir seviyeye indirilmesine odaklanmadığı, strateji belirleme ve entegre olarak, değer artırılması ve sürdürülmesi için fırsatların oluşturulmasına da yardımcı olacağı belirtilmektedir. Kurumsal risk yönetiminin, bir fonksiyon, birim veya risklerin listelenmesinden ibaret olmadığı, yönetimin, riskleri aktif bir şekilde yönetmek için kullandıkları uygulamaları kapsadığı ifade edilmiştir. 2004 KRY'ye göre; iç kontrol sistemi; birbiriyle ilişkili (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim ile izleme) olmak üzere beş bileşenden oluşmuştur.¹⁰²

Kurumsal risk yönetimi, bir kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlayan, risk alma istekliliği sınırları içinde yöneten ve kurum hedeflerinin başarılması konusunda makul derecede güvence sağlayan, kurum genelinde yapılandırılmış ve kurum yönetim kurulundan, yönetimden ve diğer çalışanlardan etkilenen bir süreçtir. Kurumsal risk yönetiminin başlıca öğeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹⁰³

¹⁰² H. Aydın, **Bölüm 11: Risk Yönetimi Düzenlemeleri ve Kurumlar, Finansal Risk Yönetimi**, (edit.: M. Akkaya), İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2021, s.377

¹⁰³ COSO, (çevrimiçi), <http://www.coso.org>, 18 Kasım 2020.

- Sürekli ve durağan olmayan bir süreçtir. Kurumsal risk yönetimi bir olay veya durumdan oluşan bir etkinlik değil kurum faaliyetlerinin içinde yer alan bir olaylar dizisidir.
- Örgütün her seviyesindeki çalışanlardan etkilenir. Yönetim kurulu, kurumsal risk yönetiminin en önemli unsurlarındandır. Ayrıca stratejileri, işlemleri ve politikaları onaylayan yöneticilerin de kurumsal risk yönetimi üzerinde etkinlikleri fazladır.
- Örgütün her seviyesinde uygulanmaktadır. Kurumsal risk yönetimi örgüt genelindeki faaliyetlerle alakalıdır. Bu faaliyetler örgüt üst yönetimi faaliyetleri, stratejik planlama ve kaynak tahsisi olabileceği gibi bölüm temelli faaliyetler de, pazarlama ve insan kaynakları da olabilir.
- Risklerin tamamıyla giderilmesine gerekmemektedir. Riskler risk alma arzusu sınırları içinde yönetilir. Risk alma arzusu, basit olarak, niteliksel (yüksek, orta ve düşük sınıflandırması şeklinde) veya niceliksel (büyüme ile ilgili hedeflerin yansıtılması) olarak düşünülebilir.



Şekil 2.2: COSO 2004 Kurumsal Risk Yönetimi Bileşenleri

Kaynak: COSO, (çevrimiçi), <http://www.coso.org>, 18 Kasım 2020.

2004 COSO Kurumsal Risk Yönetimi Entegre Çerçevesi'nde sekiz adet (İç Ortam, Hedef Oluşturma, Olay Belirleme, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme) bileşeni mevcuttur. Yukarıda görüldüğü gibi, kurumsal

yönetimin bileşenleri, kurumun amaçları ve kurumsal yapı arasındaki ilişki küp şekliyle gösterilmiştir.¹⁰⁴ COSO 2004 küpünde iç kontrol ortamındaki süreçlerden bahsedilmektedir.

2017 yılında yapılan güncellemenin bazı gerekçeleri; 2004 yılındaki güncellenmemiş çerçevenin ilk yayınlandığı dönemden bu yana, yeni risklerin ortaya çıkması, risklerin daha da karmaşıklaşması, ortakların risk yönetimi farkındalığının gelişmesi, daha iyi risk raporlaması beklentileri ve kurumsal risk yönetimindeki gelişmelerin çerçeveye yansıtılmasıdır. Bu gerekçeler, mevcut çerçeveyi güncelleme gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.¹⁰⁵

Güncel çerçevede, kurumsal risk yönetiminin tanımı değişmiştir. Güncellenen çerçevede kurumsal risk yönetimi; “Organizasyonun değer yaratma, koruma ve realize etmede, riski yönetmek için güvенеbilecekleri, stratejinin belirlenmesi ve yürütülmesine entegre edilen, kültür, imkan ve uygulamalardır.” ifadeleriyle tanımlanmıştır.¹⁰⁶

Güncellenen çerçevede dikkati çeken ilk farkındalık modelin simgesinin 2004 Çerçevesinden farklı olmasıdır. Güncel çerçeve, beş bileşen ve yirmi ilkeden oluşmaktadır. Eski 2004 Kurumsal Risk Yönetimi küpünün aksine yeni modelin ana simgesi sarmal (helezon) formdadır. Aşağıda Şekil 3’te gösterildiği gibi yeni Kurumsal Risk Yönetiminin simgesi çeşitli renkli şeritlerin kesişimleri arasında konumlandırılmış beş terimi (Misyon, Vizyon ve Temel Değerler, Strateji Geliştirme, İş Hedefinin Oluşturulması, Uygulama ve Performans, Geliştirilmiş Değer) barındırmaktadır.¹⁰⁷

¹⁰⁴ COSO, (çevrimiçi), <http://www.coso.org>, 18 Kasım 2020.

¹⁰⁵ Alptuğ Güler, Ali Kasım Arkin, “Coso 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesine Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımıyla Bakış Ve Bir Kurum Uygulaması-I”, **Denetişim**, Sayı: 18, 2018, s.48

¹⁰⁶ COSO, (çevrimiçi), <http://www.coso.org>, 18 Kasım 2020.

¹⁰⁷ K. Prewett, A. Terry, “COSO’s Updated Enterprise Risk Management Framework-A Quest for Depth and Clarity”, **Journal of Corporate Accounting & Finance**, 29(3), 2018, S. 17-19.



Şekil 2.3: COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Bileşenleri

2017 güncellenen çerçeve, her çeşit örgütte risk yönetiminin rolünün anlaşılmasında teknolojik değişimlerini ve büyümeyi yansıtacak şekilde yenilenmiştir. 2017 çerçevesinde en dikkat çeken ilk iki ilke; yönetim, kültürdür. Bu ilk iki ilke, kurumsal risk yönetimi sorumluluğunu en üst düzeydeki yönetim seviyesine taşıyarak ve kurumsal risk yönetimi tarafından yerleşik ve bilgilendirilmiş örgüt çapında bir kültür oluşturarak, kurumsal risk yönetimi kavramını teşvik etmektedir.¹⁰⁸

2.1.4. Etkin Bir İç Kontrol Sistemi İçin Gerekli Temel İlkeler

İşletmelerde iç kontrol sistemi oluşturulurken iç kontrol sisteminin ilkelerine uygun hareket edilmelidir. Günümüzde işletmeler kurum içinde bağımsız bir iç kontrol sistemi servisi oluşturmaktadırlar. Böylece amaçlanan işin doğruluğu başından itibaren sağlanmış olmaktadır. Aynı durum işletmenin muhasebe sistemi için de geçerlidir. Doğruluğu tespit edilen işlemler sayesinde denetçiler işletmenin hesaplarını daha kolay denetleyebilmektedir.¹⁰⁹

Etkin bir iç kontrol sisteminde, iç kontrol sisteminin sahip olması gereken ilkeleri özetleyecek olan tablo aşağıda bulunmaktadır.

¹⁰⁸ Prewett & Terry, **a.g.e.**, s.20.

¹⁰⁹ Tuğrul Dirimtekin, **Muhasebede İç Kontrol İlkeleri**, Bursa, Bursa İ.T.İ.A. Yayınları, 1981, s. 6.

TEMEL İLKE	İÇ KONTROLÜN AMAÇLARI
Görev ayrımı	Tüm amaçlar için geçerlidir
Yetkilendirme	Kıymet hareketlerinin gerçekleşmesi ve varlıkları koruması
Belgelendirme ve muhasebe kayıt düzeni	Kıymet hareketlerinin gerçekleşmesi ve kıymet hareketlerinin kaydedilmesi
Fiziksel kontroller	Kıymet hareketlerinin gerçekleşmesi, kaydedilmesi ve varlıkları koruma
Bağımsız mutabakat	Kıymet hareketlerinin gerçekleşmesi, kaydedilmesi, kayıt ve varlıklar arasında mutabık olunması

Tablo 2.1: İç kontrol Temel İlkeleri ile İç Kontrol Amaçları Arasındaki İlişki

Kaynak: Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014, S. 329.

Bu tabloyu ayrıntılı olarak açıklamak gerekirse,¹¹⁰

- Bilinçli ya da bilinçsizce yapılan hatalar olabildiğince erken ortaya çıkarılmalı ve en kısa zamanda önlenmelidir.
- Muhasebe kayıtlarını yapan kişilere, varlıkları korumakla ilgili sorumluluk verilmemelidir.
- Kıymet hareketlerinin gerçekleşmesini onaylayan kişi ile varlıkları koruyan kişilerin farklı olması gerekir.
- Kıymet hareketinin başından sonuna kadar geçen sürecin tek bir kişi tarafından gerçekleştirilmemesi gerekir.
- Kayıt tutma sorumluluğu olan kişilerin, faaliyetleri gerçekleştirme sorumluluğu olmamalıdır.
- Kayıttan sorumlu olan bölüm, muhasebe olmalıdır.
- Örgüt içindeki her işlem mutlaka yetki verilen kişilerce ve yetkileri ölçüsünde gerçekleşmelidir.
- Etkin bir iç kontrol için mutlaka etkin muhasebe sistemine ihtiyaç vardır.

¹¹⁰ Güredin, 2014, s.329-332.

- Örgütün sahip olduğu varlık ve kayıtların fiziki olarak korunmasına önemle dikkat edilmesi gerekmektedir.
- Ayrıca iç kontrolün doğru çalışıp çalışmadığını kontrol eden bağımsız iç mutabakatlar zorunlu tutulmalıdır.

İç kontrol, örgütün bütün departmanlarını kapsayan bir süreçtir. Dolayısıyla aşağıdaki açıklamaların da dikkate alınması gerekmektedir.¹¹¹

- İç kontrolün etkinliğini arttıracak olanlar çalışanlardır. Çalışanların davranış ve tutumları iç kontrol sürecini etkilemektedir. Bu bağlamda, çalışanların örgüt içindeki hatalı ya da kusurlu tutumları en aza indirgenmelidir.
- İç kontrolü ani gelişen bir durum üzerinden değil, örgütün bütün süreçlerine dahil olan bir süreç olarak değerlendirmek gerekmektedir.
- İç kontrolü örgütün sadece muhasebe bölümüne ait bir süreç olarak düşünmek yanlıştır. Bütün bölümler bu sürece dahil edilmelidir.

Etkin bir iç kontrol sistemi sayesinde işletme içinde oluşabilecek çeşitli aksaklıklar en aza indirilmektedir.

2.1.5. İç Kontrol Sistemi Kurulurken Dikkat Edilecekler

İşletmelerde oluşturulacak olan iç kontrol sisteminin güçlü ve etkin olması, yönetimin faydasına olduğu kadar iç denetim çalışanlarının da iş yükünü azaltmaktadır. İç denetim departmanının daha önemli konularla ilgilenmesine yardımcı olmaktadır.¹¹² İç kontrol sistemi kurulurken dikkat edilmesi gereken faktörler;

- Risk Faktörü
- Maliyet Faktörüdür

¹¹¹ Bakkal, Tunç, Kasımoğlu, **a.g.e.**, s.27-28.

¹¹² Ali Kayım, “İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi”, **Mali Pusula**, Sayı: 19, 2006, s. 119.

2.1.5.1. Risk Faktörü

Risk, işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığı olarak ifade edilmektedir. Bütün işletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken ve amaçlarına ulaşmada birçok riskle karşı karşıya kalmaktadırlar. İşletme yönetimi karşılaşılan risklerin çeşitlerini ve önemlilik derecesini belirlemeli ve bunlarla ilgili meydana gelebilecek zararları en aza indirmeye yönelik iç kontrol sistemini oluşturmalıdır.¹¹³ İç kontrol sistemi tarafından gerçekleştirilen etkin bir risk değerlemesi faaliyeti sonucunda riskleri belirlemek ve riskleri asgari düzeye indirmek için etkili ve güçlü olan işletme yönetimi tarafından muhasebe ve işletme organizasyonlarına ilişkin kontrol usul ve esaslarının uygulanması gereklidir.¹¹⁴

2.1.5.2. Maliyet Faktörü

İşletmeler tarafından iç kontrol sisteminin kurulmasında dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli konu ise; iç kontrol sistemi kurma maliyetinin, iç kontrol sisteminin işletmeye sağlayacağı faydadan daha az olmasıdır. Maliyet faktörü, işletmedeki risk olasılıklarını makul bir düzeye indirmek için kurulacak iç kontrol sisteminin etkin bir hale getirilmesinde katlanılan maliyetlerden oluşmaktadır. İşletme tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında planlanan tüm fonksiyonların maliyetleri, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun ve uyumlu olmalıdır.¹¹⁵

İç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve yürütülmesinde, işletmenin katlandığı kayıp ve harcamalar iç kontrol sisteminin maliyetidir. İşletmede faaliyetleri sırasında uygulanan iç kontrol usul ve yöntemleri çoğaldıkça, iç kontrol sisteminin maliyeti de artış göstermektedir. İç kontrol usul ve yöntemlerinin uygulamaya konulması ile iş sürecine dâhil olacak kontrol faaliyetlerinden ötürü daha fazla belgeye, işgücüne ve zamana ihtiyaç olacaktır. Bu nedenle, işletmelerde iç kontrol

¹¹³ Kaval, 2008, s. 229.

¹¹⁴ Mahmut Demirbaş, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 7, 2005, s. 171.

¹¹⁵ Oktay Taş, Cem Niyazi Durmuş, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, Alfa yayınları, İstanbul, 2008, s. 62.

sisteminin süreç içerisinde yarattığı iş yükü ile işlerin gecikmesi ve kârlılığın azalması gibi durumlar söz konusu olabilmektedir.¹¹⁶

2.2. İç Denetim

Geçmişten günümüze kadar örgütlerde, yönetim anlayışında sürekli bir değişim ve gelişim gerçekleşmiştir. Bu değişimler örgütlerin kontrol sistemlerinde bazı farklılıkları zorunlu hale getirmiştir. Kontrol sistemlerini güvenilir tutmak isteyen yönetimler amaç ve hedeflerini yerine getirirken makul bir güvence sağlayan iç denetim uygulamalarına yönelmiştir. İç denetim, finansal veya finansal nitelikte olmayan örgüt faaliyetlerinin dikkate alınarak incelendiği bir denetim türüdür.¹¹⁷

İç denetim tanımının tüm dünyada kabul gören, uluslararası bir nitelik kazanmasında, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) öncülük etmiştir. İşletmelerin içinde bulundukları faaliyet alanı veya konusunun süreklilik arz ederek değişmesiyle iç denetim tanımında zamanla değişiklikler olmuştur. İç Denetçiler Enstitüsü 1957 yılında iç denetimin tanımını; muhasebe, kuruma ait finans ve diğer mali işlevlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir ifadeleriyle tanımlamıştır.¹¹⁸

Güncelliğini koruyan ve mesleki uygulamalarla geliştirilen, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)' nün yeni tanımı ise; “İşletme faaliyetlerinin değerlerinin geliştirilmesi amacı ile oluşturulan bağımsız bir güvence sağlamak için verilen danışmanlık hizmeti faaliyetleridir. İç denetim sistemi faaliyetleri, organizasyonlardaki risk yönetimini, kontrol ve kurumsallıkla ilgili olan süreçlerin etkinliğini, verimliliğini değerlendirip geliştirmek üzere sistematik ve düzenli işleyen bir yaklaşımla organizasyonların amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır” şeklinde ifade edilmiştir.¹¹⁹

¹¹⁶ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1998, s. 11.

¹¹⁷ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13.Baskı Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008, s.20.

¹¹⁸ Fatma Tektüfekçi, “İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak”, **Möдав Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, s.88-89.

¹¹⁹ Durmuş Gökmen, **Kamu İdarelerinde İç Denetim**, Alp Yayınevi, 2009, s. 13-14.

İç denetim asıl olarak; kurumun belirlediği hedefleri gerçekleştirirken, etkinliğini ölçmek ve değerlendirmek amacıyla risk yönetimi, yönetim ve kontrol hakkında kurumun tepe yöneticilerine bağımsız ve tarafsız görüş bildiren faaliyetlerdir.¹²⁰ İç denetimin tanımında bulunan “bağımsızlık” ve “objektiflik” kavramları birbiri ile alakalı ancak içerik olarak farklı kavramlardır. Objektiflik; kişisel bir özelliğe vurgu yaparken, bağımsızlık; iç denetim alanı ya da bu alanın faaliyetleriyle alakalıdır.¹²¹

Objektiflik; değerlendirmelerin, hükümlerin ve kararların tarafsızlığını sağlamaktadır. Bağımsızlık, tarafsızlığı tehdit eden çıkar çatışmalarından uzak durmaktır. Objektiflik ve bağımsızlık her denetçide mutlaka olması gereken özelliklerdendir.¹²²

İç denetimin tanımında bulunan “güvence” ve “danışmanlık” kavramlarını da açıklamak gerekirse;

Güvence; iç denetim içeriğinde bulunan risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçleri gibi alanların, iç denetim çerçevesinde değerlendirilerek, değerlendirme sonuçlarının organizasyonun tepe yönetim ve diğer ilgililere sunulmasıdır. İç denetçilerin bağımsız ve objektif olmaları, güvence hizmetlerine artı değer katmaktadır. Ayrıca şunu da belirtmeliyiz ki; burada bahsedilen güvence kesinlikle mutlak bir güvence olmayıp, makul seviyede olan bir güvencedir.¹²³

Danışmanlık ise; herhangi bir yönetimle ilgili sorumluluğu olmayan ancak kurumsal işlemlerin farklı departmanlarda incelenerek analiz yapılmasına olanak sağlayan iç denetçilerin, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak

¹²⁰ K.H. Spencer Pickett, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, Wiley&Sons, 2006, s.22, 23.

¹²¹ Hany B. Ahmed, Information Systems Development and the Changing Role of Internal Audit, University of Greenwich, Accounting and Finance, (çevrimiçi) http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1324159, 18 Ocak 2020, s.7

¹²² Jane F. Mutchler, “Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing”, Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling ve Sridhar Ramamoorti (Ed.), **Research Opportunities in Internal Auditing**, Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003, s.234-235.

¹²³ Çetin Özbek, **İç Denetim -1 Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi ve İç Kontrol**, İstanbul, Tide Yayınları, 2012, s.97-99.

için kapsam ve niteliğini denetledikleri kişilerle ortak olarak belirledikleri istişari faaliyetler anlamındadır.¹²⁴

İç denetimin temel özellikleri aşağıda sıralanmaktadır;¹²⁵

- Fonksiyonel bağımsızlık
- Kuruma değer katma
- Güvence sağlama
- Risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı sağlama
- Danışmanlık
- Standartlara göre yürütülmesidir.

İşletme içindeki iç denetimin rolü ise; işletme içindeki olası riskleri belirlemek ve bu risklere karşı geliştirilen kontrollerin yeterliliği ve yerindeliği ile ilgili güvence vermektir.¹²⁶

Genel olarak iç denetimin kapsamı şu şekilde ifade etmek mümkündür;¹²⁷

- İç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliğinin incelenmesi,
- Risk yönetimi sistem ve yöntemlerinin araştırılması,
- Yönetim ve finansal bilgi sistemlerinin gözlemlenmesi,
- Muhasebe veri kayıtları ile finansal tabloların doğru ve güvenilir olmasının incelenmesi,
- İşletmenin kendi sermayesini değerlendirme sisteminin incelenmesi,
- Hukuki düzenlemeler ile etik kurallara olan bağlılığın tespit edilmesi,
- Hazırlanan raporların doğruluğunun, güvenilirliğinin ve zamanlamasının kontrol edilmesidir.

¹²⁴ Özbek, **a.g.e.**, s.99-101.

¹²⁵ Bayram Aslan, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, 2010, s.72

¹²⁶ Christopher Scott, “Internal Audit In A Central Bank”, **Bank Of England**, 1996, s.5

¹²⁷ Yurtsever Gürdoğan, “Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İç Kontrol Merkezlerinin Yeri”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, 2003, s.2.

2.2.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Tarihsel gelişim sürecinin sonunda iç denetimin artık tam anlamıyla gelişmiş bir meslek olduğu söylenebilmektedir. On yıl önce bu sektörde faaliyet gösteren iç denetçiler, denetimin rolünü, sağlanan hizmet ve yöntemlere göre tanımlanamayacaklarını fark etseler de, bugüne kadar yaşanan deneyimlerin gelişmesi nedeniyle, düzenlemeler ve standartlar sayesinde temelde yaşanan sorunlar ortadan kaldırılmıştır. Bu anlamda, iç denetimin tam olarak anlaşılması ve değerlendirilmesi için iç denetimin yaşadığı bu gelişmelerin izlenmesi ve anlaşılması önemlidir.¹²⁸ İç denetimin uzun bir geçmişi vardır ve ilk olarak 13. yüzyılda Venedik, Milano ve Floransa gibi büyük İtalyan ticaret merkezlerinde bahsedilmiştir.¹²⁹

Sanayi çağında, ticari kuruluşların ve sistemlerin karmaşıklığı ve ölçeğinin hızlı gelişimi, özellikle 2. Dünya Savaşı'ndan sonra iş organizasyonları ve sistemlerindeki değişikliklerle aynı zamanda iç denetim uygulamalarında köklü değişikliklere yol açmıştır.¹³⁰ 18. yüzyılda Avrupa Sanayi Devrimi'nin bir sonucu olarak ortaya çıkan büyük holdingler bu değişimi teşvik etmiştir. Üretim teknolojisinin hızlı gelişimi, organizasyon yapısının genişlemesi ve yönetim seviyesinin sürekli iyileştirilmesi ve geliştirilmesi nedeniyle, şirket yöneticilerinin kontrol ve gözetim işlevlerini tek başına gerçekleştirememelerine neden olmuştur. Böylelikle yöneticiler, sürekli bir faaliyet olarak kontrol ve denetim işlerini yapmak için temsilcilere ihtiyaç duymuştur.¹³¹

20. yüzyılın başından itibaren karmaşık iş süreçlerinin etkisiyle iç denetimin kapsamı ve işlevleri değişmeye başlamıştır. Özellikle İngilizlerin Amerika Birleşik Devletleri'ndeki önemli yatırımları bağımsız olarak kontrol etmesi gerektiğinden, 19.

¹²⁸ K. H. Spencer Pickett, **The Essential Handbook Of Internal Auditing**, England: John Wiley & Sons Inc. 2005, s. 3-4.

¹²⁹ Yılancı, **a.g.e.**, s.8.

¹³⁰ L.B. Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing, The Practice and Modern Internal Auditing**, Florida, 2001, s.443.

¹³¹ Theofanis Karagiorgos vd., "Conceptual Framework, Development Trends and Future Prospects of Internal Audit: Theoretical Approach", http://www.drogalas.gr/uploads/publications/Conceptual_framework_development_trends_and_future_prospects_of_internal_audit_Theoretical_approach.pdf (17 Mart 2021)

yüzyılda denetim alışmaları İngiltere'den Amerika Birleşik Devletleri'ne taşınmıştır.¹³²

Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) 1934'te kuruldu ve o sırada dış denetimin hedefleri ve teknikleri değiştirilmiş, böylece i denetimi bir süreç olarak tanımlamıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde ve dünyanın diğer bölgelerinde şiddetli ekonomik bunalım karşısında SEC, düzenleyici kurumlar olarak listelenen kuruluşların bağımsız denetçiler tarafından onaylanmış mali tablolar sunmalarını şart koştu ve bu durum da şirketlerin iç denetim departmanları kurmasını zorunlu hale getirmiştir.¹³³ Bu nedenle, i denetim departmanı, muhasebe işlemlerinin ve mali tabloların güvenilirliğini değerlendirmek için kurum içinde sürekli denetim faaliyetlerini yürüten ve işletmede dış muhasebe ile birlikte denetimleri yapan bir kontrol sistemi olarak kurulmuştur.¹³⁴ Ancak, bu dönemde i denetçilerin temel amacı, muhasebe kayıtlarını kontrol etmek ve mali hataları ve düzensizlikleri keşfetmekle ilgilenen bağımsız denetçilere yardımcı olmaktır.¹³⁵

1941'lerde iç denetim esas olarak muhasebe kayıtlarını incelemeyi içermektedir. Bu süre zarfında, çoğu kayıt manuel olarak kaydedildiği için hesabın kontrol edilmesi gerekli hale gelmiştir. Bu dönemde demiryolu şirketleri tarafından ilk modern iç denetim uygulaması talep edilmiştir. İ denetçinin görevi, demiryolu şirketinin bilet acentesini ziyaret etmek ve tüm parasal işlemler için hesaba uygunluğunu belirlemektir. Geçmişteki bu i denetim kavramı, yolsuzlukları ortaya çıkarma amacına dayanmaktadır.¹³⁶

1941'de Amerika Birleşik Devletleri'nde İ Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA)

¹³² Sawyer, 2001, s.19- 44.

¹³³ Robert Moeller, **Brink's Modern Internal Auditing**, 7TH Edition. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2009, s. 18.

¹³⁴ Fikret ankaya, Engin Din ve Mümine Kara, "İç Denetim Başarısını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri zerinde Bir Uygulama", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı. 9 (Ocak-Haziran 2012), s. 49.

¹³⁵ Moeller, **a.g.e.**, s. 18.

¹³⁶ Flesher Dale, *Internal Auditing; A One Semester Course*, Florida, 1996, The Institute of Internal Auditors, s. 5-6

kurulmasıyla, iç denetimin modern uygulaması hızla gelişmiştir.¹³⁷ İç denetçilerin ilk profillerinden farklı olarak, iç denetçiler bugün risk değerlendirmesi ve denetim planlamasının stratejik, taktik ve operasyonel yönlerinde yönetim uzmanları ve profesyoneller haline gelmiştir.¹³⁸ Buna ek olarak, tüm iç denetim profesyonellerinin, faaliyetlerini IIA'nın Etik Kuralları ve iç denetim mesleki uzmanlarının uygulamalarına ilişkin uluslararası standartlara uygun olarak yürütmekten ve mesleki gelişimlerini sağlamaktan sorumludur. İç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi ve araştırılmasında bir diğer önemli kuruluş da IIA ile koordineli çalışan Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)'dur.¹³⁹

1981'den beri, IIA'nın Taahhüt Beyanı, iç denetimi “yönetime hizmet etmek” yerine “kuruma hizmet etmek” olarak tanımlamış ve kurumun tüm seviyelerinde (yönetim kurulu dahil) iç denetimin rolünü desteklemiştir. Bu durum 1960'larda ve 1970'lerin başında hala devam eden ve değişen iç denetimin rolünü ortaya çıkarmıştır.¹⁴⁰ Bununla birlikte, 21. yüzyılda, iç denetimin geçmiş faaliyetleri kontrol etmeye yönelik reaktif doğası, iç denetimdeki danışmanlık, geliştirme ve katma değer işlevleriyle proaktif hale gelmiştir.¹⁴¹ İş verimliliğini artırmak için dönün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımını günümüzün süreç odaklı stratejik fikir birliğine dönüştürmüştür.¹⁴²

Aşağıda iç denetimin 1950'lerden itibaren geçirdiği süreçler yer almaktadır.

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950'ler	Kurum varlıklarının korunması
1960'lar	Kurum bilgilerinin güvenilirliğinin sağlanması
1970' ler	Politika, prosedür, ilke ve standartlara uygunluğun denetimi

¹³⁷ Nahit Akarkarasu, “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler”, **Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü**, s.15- 16

¹³⁸ Jeffrey Ridley, **Cutting Edge Internal Auditing**, England: JohnWiley&SonsLtd., 2008, s. 20.

¹³⁸ Mehmet Ünsal Memiş, “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı. 85, Ocak-Şubat 2008, s. 4.

¹³⁹ Bülend Özoglu, Ceyhan Mercan ve Sabri Çakıroğlu, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, 1. Basım, İstanbul: İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, Ocak 2010, s.79.

¹⁴⁰ Ridley, **a.g.e.**, s. 20.

¹⁴¹ Memiş, **a.g.e.**, s. 80.

¹⁴² Ali Kamil Uzun, “Şirketlerde iç kontrollerin yeterliliğinde iç denetimin rolü”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, 62, 2009, s.1-8.

1980' ler	Kurum performansının denetlenmesi
1990' lar	Kurum amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının denetlenmesi
2000' ler	Kurum adına değer yaratmak

Tablo 2.2: İç Denetimin Tarihsel Değişimi

Kaynak: Mehmet Ünsal Memiş, “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı. 85 (Ocak-Şubat 2008), s. 80.

2.2.2. İç Denetimin Fayda ve Önemi

Modern anlamda iç denetimin gelişimi ve önemi II. Dünya Savaşı'ndan sonra ivme kazanmıştır.¹⁴³ Bunu etkileyen faktörler aşağıda sıralanmıştır;

- Küresel ekonomik aktivitenin hızlanması,
- Yatırımcı çeşitliliğinin ve sayısının artması,
- İşletmelerin artması ve karmaşık faaliyetlerin kontrol gereksinimi,
- İşletmelerin profesyoneller tarafından yönetilme gerekliliği ve profesyonel yöneticilerin denetimi,
- İşletmelerin kurumsallaşma sürecini hızlandırılması,
- Kurumsallaşma sürecinde karşılaşılabilecek riskleri önleme ihtiyacı,
- Bilgi teknolojilerinin gelişmesidir.

Büyük işletmelerde meydana gelen skandallar ve iflasları önleme amacı, riskleri yönetme ihtiyacını arttırmıştır. Tüm bu nedenler iç denetimin önemini artırmış, iç denetimin birçok alanda fayda ve gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bununla birlikte kanun ve yönetmelikler iç denetimi birçok departmanda zorunlu hale getirerek önemini arttırmıştır.¹⁴⁴

İç denetim sürecinin detaylı ve etkin bir şekilde yürütülmesi, yönetimin hedeflerine ulaşmasında güvence sağlamaktadır. Güçlü iç denetimler, şirketin kontrol prosedürlerinin doğru çalışmasını sağlayarak, risk ve hilelerin meydana gelmesini

¹⁴³ Özbek, **a.g.e.**, s. 7.

¹⁴⁴ Gürdoğan Yurtsever, “İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt. 52, Sayı. 602 (2015), s. 90.

önlemekte ve böylece işin verimliliğini ve rekabet gücünü artırmaya yardımcı olmaktadır.¹⁴⁵

Yönetimin tüm üyelerinin, gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili; objektif analiz, değerlendirme, tavsiye ve yorumlarla görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır.¹⁴⁶ İç denetim sistemi, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistematik ve düzenli yöntemler sunarak şirketin hedeflerine ulaşmasına fayda sağlarken, yeni hedefler koymaya da teşvik etmektedir.¹⁴⁷

İç denetimi başka bir açıdan incelemek gerekirse, sadece değerlendirme işleviyle değil, değer katma ve geliştirme fonksiyonlarıyla da şirkete fayda sağlamaktadır. Günümüzde artık iç denetimden beklenti; olaylar olduktan sonra riskleri belirlemek ve bu riskleri önlemek için değil, aynı zamanda fırsatları da tahmin etmede öncülük etmesi yönündedir.¹⁴⁸ İç denetimin işletmeye kattığı değerleri şu şekilde ifade edebiliriz;¹⁴⁹

- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini test etmesi ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan raporlama tekniklerini kontrol etmesi sonucunda dolandırıcılığı ve hataları önlemede etkin bir rol oynamaktadır.
- İç kontrol sisteminin tasarlandığı şekilde uygulanıp uygulanmadığının kontrol edilmesi ve iş organizasyonlarının yönetim prosedürlerine, planlarına ve kanunlarına uygunluğunun değerlendirilmesi yönünden işletmeye katkıda bulunmaktadır.
- İşletme varlıklarının uygun maliyetli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını, çalışanların verimlilik standartlarını anlayıp anlamadığını ve yöneticilere rapor edilip edilmediğini kontrol ederek maliyetlerin düşmesinde fayda

¹⁴⁵ Pamukçu, **a.g.e.**, s.29.

¹⁴⁶ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.33.

¹⁴⁷ Hayrettin Usul, **TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim**, Detay Yayıncılık, 2015, s.134.

¹⁴⁸ Kurnaz ve Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.32-33.

¹⁴⁹ Pamukçu, **a.g.e.**, s.29.

sağlamaktadır.

2.2.3. İç Denetim Faaliyetlerinin Çeşitli Kullanım Alanları

İç denetim faaliyetleri, esas olarak güvence ve danışmanlık hizmetlerine dayalı çeşitli çalışmaları kapsamaktadır. İç denetimler, iç denetimin amacına göre çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir de, temel anlamda güvence ve danışmanlık hizmetleri kapsamındaki iç denetim türleri aşağıdaki şekildedir;¹⁵⁰

- Finansal Denetim
- Sistem Denetimi
- Mevzuata Uygunluk Denetimi
- Bilgi Teknolojileri Denetimi
- Operasyonel Denetimlerdir.

2.2.3.1. Finansal Denetimler

Finansal denetimin, iç denetçiler tarafından kurumun kendi amaçları için üst yönetime sağlanan bir bağımsız denetim faaliyeti şekli olarak değerlendirilirken, amaç birliği açısından bağımsız denetimden farklıdır. İç denetçiler tarafından yürütülen finansal denetimlerin amacı daha geniştir. Amaç, kurumun gerçekleştirilen işlemlerinin finansal tablolara aktarılıp aktarılmadığını ve muhasebe prosedürlerinin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını belirlemek ve mali tabloların güvenilirliğini ve yeterliliğini değerlendirmektir. Ayrıca, yöneticilere sağlanan tüm iç bilgi ve raporların güvenilirliğini ve yeterliliğini yönetim muhasebesi yoluyla değerlendirmeyi amaçlamaktadır.¹⁵¹ Bu aşamada, iç denetçiler tarafından yapılan mali denetimler, bağımsız denetimlerden farklılık göstermektedir. Ayrıca bağımsız bir

¹⁵⁰ Aslan, s. 75.; Süleyman Yaman Koçak ve Tamer Kavakoğlu, “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı. 77, 2010, s. 125.

¹⁵¹ Özbek, **a.g.e.**, s. 150.

denetimin gerektirdiği bilgilerin önceden hazırlanmasını sağlayarak bağımsız denetimin çalışmasına yardımcı olmaktadır.¹⁵²

2.2.3.2. Sistem Denetimi

Sistem denetiminin faydası, süreç sonucunda şirket içinde tesis edilen iç kontrollerin şirketin arzu ettiği amaçlar doğrultusunda uygulanmasını ve karşılaşılan risklerin en aza indirilmesini sağlayabilmektedir.¹⁵³ Daha genel olarak, sistem denetimi, denetlenen kurum veya birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; İşletmeye katkısını değerlendirmek, eksikliklerini tespit etmek, kalitesini ve yeterliliğini incelemek, kullanılan kaynak ve yöntemlerin yeterliliğini ölçmek ve sonuç olarak detaylı bir analizle sistemin değerlendirilmesini yapmayı amaçlamaktadır.¹⁵⁴

2.2.3.3. Mevzuata Uygunluk Denetimi

İç denetçiler tarafından yapılan ve şirketin kendi içyapılarında oluşturdukları kurallara ve diğer yasalara uygunluğu inceleyen denetim türüdür.¹⁵⁵ Şirket içinde oluşturulan bir kurala örneğin, muhasebe kayıtlarının finans birimi veya finans yöneticisi tarafından yayınlanan standartlara göre denetlenip denetlenmediğinin incelenmesidir. Devlet müdahalesi koşulları altında, uygunluk denetimlerinin hedefleri genişletilmektedir.¹⁵⁶

2.2.3.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Denetlenen kurumun tüm elektronik BT sistemlerinin güvenilirliğini ve sürekliliğini değerlendirme sürecidir. Bu tür denetim, denetim bilgi sisteminde

¹⁵² Burcu Özgül ve Banu Tarhan Mengi, **Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi İç Denetim, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi' ne Tabi Şirketlerde Anket Çalışması**, 1. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2016, s. 74.

¹⁵³ Aslan, s. 75.; Süleyman Yaman Koçak ve Tamer Kavakoğlu, “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı. 77 (2010), s. 76.

¹⁵⁴ Süleyman Yaman Koçak ve Tamer Kavakoğlu, “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı. 77, 2010, s. 127.

¹⁵⁵ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2018, s.34.

¹⁵⁶ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2012, s.29.

depolanan veri ve bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için de kullanılmaktadır. Bir bilgi sisteminin güvenliği, saklanan bilginin kötüye kullanılmasının, zarar görmesinin veya yok edilmesinin önlenme derecesi olarak belirlenebilir.¹⁵⁷ Bilgi teknolojileri denetimleri sayesinde kurum içindeki finansal ya da operasyonel riskleri daha önceden tespit etme olanağına sahip olunmaktadır. Böylece kaynaklar daha verimli kullanılmaktadır. Muhasebe işlemlerinin artık bilgisayar ortamında gerçekleştiriliyor olması da bilgi teknolojileri denetimini zorunlu hale getirmiştir.¹⁵⁸

2.2.3.5. Operasyonel Denetimler

Bu denetimler, tüm işletme faaliyetlerinde etkili ve karlı olmayı hedefleyen, varlıkları potansiyel tehlikelerden veya kayıp risklerinden koruyarak verimliliği amaçlayan ve karı en üst düzeye çıkarma güvencesi sağlayan faaliyetlerdir.¹⁵⁹ Operasyonel denetimler sonucunda işletmenin toplu olarak iyileştirilmesine yönelik öneriler ortaya koyulup, bu önerilerin hayata geçirilebilmesi için işletmenin mevcut kaynakları ve varlıkları ile uygulama durumu dikkate alınarak eylem planı hazırlanmaktadır.¹⁶⁰

2.2.4. İç Denetim Süreci

İç denetim faaliyetleri için aşağıdaki süreçlerin sırayla gerçekleşmesi gerekmektedir.

1. Planlama
2. Yürütülme
3. Raporlanma
4. Sonuçların izlenmesi

¹⁵⁷ Rasim Sarıkaya, **Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü**, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2008, s.25

¹⁵⁸ Özbek, **a.g.e.**, s. 150-153.

¹⁵⁹ Özbek, **a.g.e.**, s. 150-153.

¹⁶⁰ Özbek, **a.g.e.**, s. 150-153.

2.2.4.1. Planlama

Yıllık denetim planının hazırlanması, iç denetim sürecinin ilk aşamasıdır. İç denetimin planlama aşaması; denetimin evreninin belirlenmesi, denetim alanının belirlenmesi, risk standartlarının belirlenmesi ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanının önceliklendirilmesi, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planların ve iç denetim prosedürlerinin hazırlanıp onaylanmasını içerir. İç denetim planı; etkin, ekonomik ve verimli bir iç denetimin sağlanması için gerekli iş gücü ve diğer kaynaklar dikkate alınarak, iç denetimin kapsamı ve konusu hazırlanmaktadır.¹⁶¹ Bir diğer önemli nokta, kurumun hedefleri doğrultusunda bir denetim planının hazırlanmasıdır. Bu bağlamda, iç denetim yöneticisinin, kurumun hedefleriyle tutarlı iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirlemek için risk temelli planlar oluşturması gerekmektedir.¹⁶²

Planlama süreci belgelendirilmeli ve aşağıda bulunan şartları kapsamalıdır,¹⁶³

- Denetimin yapılma amacı ve çalışmanın kapsamı belirlenmelidir.
- Denetlenecek süreçlerin arka plandaki bilgileri elde edilmelidir
- Denetimin sürekliliği için gerekli kaynaklar belirlenmelidir.
- Denetim ile ilgili bilgi sahibi olunmalı ve bütün ilgililerle iletişim halinde olunmalıdır.

• Denetimin dikkat çekici noktaları belirlenmeli, riskler için alan taraması yapılması gerekmektedir.

- Denetim programının eksiksiz hazırlanması gerekmektedir.
- Denetim sonuçlarının nasıl, ne zaman ve kimlere ulaştırılacağı belirlenmesi gerekmektedir.

¹⁶¹ Özkan Yılmaz, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler**, İstanbul, 2008, s.15

¹⁶² T. Flemming Ruud, "The Internal Audit Function: An Integral Part Of Organizational Governance", **Research Opportunities in Internal Auditing**, 2003, s. 76.

¹⁶³ Baran Özeren, İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, T.C. Sayıştay Bakanlığı, Ankara, 2000, S.23-24.

2.2.4.2. Yürütölme

Kanıtların toplanması öncelikle konu belirlemesi ve denetim birimlerine ayrılması şeklindedir. Daha sonra her bir denetim birimine ayrı denetim metodları kullanılarak denetim kanıtları toplanmaktadır.¹⁶⁴ Belirlenen kanıtlar “test etme” yöntemiyle uygunluğu araştırılmaktadır.¹⁶⁵ Bütün bilgi ve belgelerin incelenmesi zaman alacağı ve maliyeti arttıracığı için örneklem üzerinden incelemeler yapılmaktadır. Denetçi özgür iradesiyle örneklem belirlerse, “iradi örneklem” olarak adlandırılırken, istatistiksel yöntemlerle örneklem belirlerse, “istatistiksel örneklem” olarak ifade edilmektedir. Belirlenen örneklem üzerinden çeşitli testler yapılarak yürütölmektedir. Bu testler;¹⁶⁶

- İç kontrol sisteminin etkinliğine dair testler,
- İç kontrol sisteminin yeterliliğine dair testler,
- Rakamsal yanlışlıkları kontrol eden, maddi doğrulama testleridir.

Bütün bu incelemeler ve testler sonucunda, uygun kanıtlarla desteklenerek yönetime raporlanmaktadır.

2.2.4.3. Raporlama

İç denetim raporları, yönetimi ve iç denetim birimini en etkin şekilde ölçen çalışmalardan biridir.¹⁶⁷ İç denetçi elde ettiğı bilgileri, raporlama sayesinde yönetime iletebilmektedir.¹⁶⁸

Denetim raporları ayrıca işletme ilgililerine de fayda sağlamakta, aynı zamanda işletmenin iç kontrol sisteminin doğru çalışmasına yardımcı olmaktadır.¹⁶⁹ Bu faydalar

¹⁶⁴ Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul, Beta Yayınları, 1994, s. 85.

¹⁶⁵ Semih Bilge ve Murat Kiracı, **Kamu sektöründe iç denetim ve iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörler**, Gazi Kitabevi, 2010, s.20.

¹⁶⁶ Pamukçu, **a.g.e.**, s.35.

¹⁶⁷ Lawrence R. Schmidt, “Internal Audit Report”, **New York Certified Public Accountant (pre-1986); New York**, Vol. 14, Iss. 000013 (Oct 1944), s. 620.

¹⁶⁸ Adiloğlu, s. 84.

¹⁶⁹ Lawrence R. Schmidt, “Internal Audit Report”, **New York Certified Public Accountant (pre-1986); New York**, Vol. 14, Iss. 000013 (Oct 1944), s. 620.

göz önünde bulundurulduğunda, hazırlanan raporlar da faydalanan grupların anlayacağı şekil ve şartlarda olmalıdır.¹⁷⁰ Bu şekil ve şartlar Uluslararası İç Denetim Standartları'nda yer almaktadır.¹⁷¹ Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre denetim raporu; tarafsız, doğru, açık, özlü, yapıcı, tam ve zamanında sunulacak şekilde olmalıdır.¹⁷²

Sunulacak denetim raporunda, “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygunur” ifadesi kullanılmaktadır. Ancak bu ifadeye yer verebilmek, Kalite Güvence ve Geliştirme Programının sonuçları desteklenirse mümkün olabilmektedir.¹⁷³ Görüşmeler sonucunda kapanış toplantısında iç denetçi ve denetlenen birim yöneticileri, elde edilen bulgularla taslak rapor hazırlamaktadır.¹⁷⁴ Hazırlanan taslak rapor, nihai denetim raporu hazırlamadan, kapanış toplantısını takip eden 10 iş günü öncesinde cevaplanmak üzere ilgili birimlere gönderilmekte ve 10 gün içinde cevaplanması beklenmektedir.¹⁷⁵

İlgili birimlerin yöneticilerinden, daha önce gönderilmiş olan taslak rapora dair cevaplar alınır ve bu cevapları da dikkate alacak şekilde nihai denetim raporu hazırlanmaktadır.¹⁷⁶ Nihai raporda; temel bilgiler, özetler, raporun amacı, raporun kapsamı ve görev sonuçları gibi başlıklar bulunabilmektedir.¹⁷⁷ İç denetçi nihai sonucu ilgili birimin yöneticilerine ve düzeltici eylemleri yerine getirecek kurum çalışanlarına iletmektedir. Gerekli durumlarda daha üst yöneticilere de iletebilmektedir.¹⁷⁸

¹⁷⁰ M. Vefa Toroslu, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014, s.156.

¹⁷¹ Ali Rıza Eşkazan, “İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı. 8 (Yaz 2002004), s. 32.

¹⁷² IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 20-21.

¹⁷³ IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, s. 21-22.

¹⁷⁴ Adiloğlu, s.

¹⁷⁵ Özbek, **a.g.e.**, s. 1008.

¹⁷⁶ Pickett, “The Essential Handbook Of Internal Auditing”, s. 252

¹⁷⁷ IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2410–Raporlama Kıstasları**, (Ocak 2009), s. 1.

¹⁷⁸ IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2440-1: Sonuçların Dağıtımı** (Ocak 2009), s. 1.

2.2.4.4. Sonuçların İzlenmesi

İç denetim raporu sonucunda denetçinin önerileri ve düzeltmek için olan tavsiyeleri, belirlenen süre içerisinde yerine getirilmektedir. Düzeltici işlemler için verilen süreyi aşan durumlarda, denetim raporuna verilen cevapla iç denetim birimine iletilir.¹⁷⁹ Raporda belirtilen dikkat edilecek hususların yerine getirilip getirilmediği üst yöneticiler tarafından izlenmektedir. Bu değerlendirmeler sonucunda alınacak önlemler faaliyet raporuna yansıtılmaktadır. Böylece denetçinin tarafsızlığı ve bağımsızlığı sağlanmaktadır.¹⁸⁰

2.2.5. İç Denetim Alanındaki Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar

Bu kısımda ulusal ve uluslararası kuruluşlar incelenecektir.

2.2.5.1. Türkiye’de İç Denetim Alanındaki Kuruluşlar

Bu bölümde Türkiye’de iç denetimle ilgili, çalışmalarıyla öne çıkan kurum ve kuruluşlardan bahsedilecektir.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

Ülkemizde Aralık 1994’te İç Denetim Enstitüsü’nün (TİDE) kurulması için ilk adımlar atılmıştır. 1995 yılında 47 kurucu üyenin çabalarıyla sivil toplum kuruluşu olarak “İç Denetim Enstitüsü” adı altında bir meslek örgütüne dönüştürülmüştür. 1996’da enstitünün, IIA (The Institute of Internal Auditors) ve ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) üyeliği kabul edilmiştir. Enstitü “Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)” adıyla onaylanarak enstitü tarafından Uluslararası İç Denetim Standartları’nın Türkçeye çevirisi yapılmıştır.¹⁸¹ 2000 yılında TİDE’nin de katkılarıyla Türkiye’de Uluslararası İç Denetçi (CIA, Sertifikalı İç Denetçi) sınavı yapılmaya başlanmış, böylece ülkemizin ilk uluslararası iç denetçileri

¹⁷⁹ Yılmaz, **a.g.e.**, s.16

¹⁸⁰ Yılmaz, **a.g.e.**, s.17

¹⁸¹ Birsal Sabuncu, “İç Denetim Anlayışındaki Değişiklikler ve Gelişmeler”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 20, 2018, s.784.

ve meslekte uluslararası unvan belgelendirme dönemi başlamıştır.¹⁸² 2005 yılında sınavlar Türkçe olarak yapılmaya başlanmış ve TİDE'nin IIA öncesi statüsü “Şube”den 'Ulusal Enstitü'ye değiştirilmiştir.¹⁸³

1982 yılında kurulan, en büyük bölgesel iç denetim konfederasyonu olan Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu’nda Türkiye'yi temsil eden kurum TİDE'dir. Türkiye dahil 32 Avrupa ülkesinin iç denetim enstitüleri ECIIA üyesidir. Konfederasyona bireysel üyelik yoktur ve sadece ulusal iç denetim kurumları üye olabilir.¹⁸⁴

ECIIA, 1982 yılında 8 Avrupa ülkesinin iç denetim enstitüleri tarafından kurulmuş ve 1989 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu, ECIIA'yı iç denetim mesleğinin Avrupa'daki temsilcisi olarak kabul etmiştir. ECIIA, IIA dışında, geliştirilmeyen standartlar, kılavuzlar vb. de vardır. Yalnızca Pozisyon Belgesi adı verilen mesleğin uygulanmasına yardımcı olacak kılavuz yayınlar yayınlamaktadır.¹⁸⁵

Türkiye İç Denetim Enstitüsü bir dernektir ve derneğin merkezi İstanbul'dadır. Enstitü üyesi olarak; çeşitli sektörlerde aktif olarak görev yapan üniversite mezunu iç denetçiler, denetim mesleğini kendi isteğiyle bırakan veya emekli olan meslek mensupları ile denetim bölümünde görev yapan üniversite öğretim görevlileri ile lisans ve lisansüstü eğitim almış öğrenciler kabul edilmektedir.¹⁸⁶

TİDE' nin hedefi; ülkemizde uluslararası standartlarda bir iç denetim mesleki gelişim ve paylaşım platformu oluşturmak ve iç denetçilerin hem ulusal hem de uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmesini sağlamaktır. TİDE mesleki toplantılar, eğitim seminerleri, kongreler, uluslararası meslek standartlarının Türkçe'ye çevrilmesi ve sertifikalı iç denetçi sınavı vb. etkinlikler düzenlemektedir. Bu faaliyetleri ile

¹⁸² Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.446

¹⁸³ Süleyman Uyar, **İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.92

¹⁸⁴ Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA). About The ECIIA- Governance Structure, <https://www.eciia.eu/>, 01.11.2021

¹⁸⁵ Özbek, **a.g.e.**, s.35-36

¹⁸⁶ Seval Kardeş Selimoğlu ve Mustafa Hakan Saldı, “Küresel Bir Bakış Açısıyla Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi”, **Business & Management Studies: An International Journal (BMIJ)**. 6(4), 2018, s.1406

mesleki farkındalık ve etik oluşturulması yönünden birçok önemli rol üstlenmiştir. İç denetçileri bir meslek kuruluşu olarak aynı çatı altında toplayan TİDE, ülkemizde iç denetimin gelişimini hızlandırmış ve uluslararası iç denetim standartlarının Türkiye'ye uyarlanması için önemli girişimlerde bulunmuştur.¹⁸⁷

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu'nun 66. maddesi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur.¹⁸⁸ Kurul, kamu iç denetim sistemlerini geliştirmek, koordinasyon ve rehberlik sağlamak, uluslararası kabul görmüş standartlara uyumu sağlamak ve denetim alanındaki gelişmeleri en kısa sürede sisteme uyarlamak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir kuruluş olarak 2004 yılında göreve başlamıştır.¹⁸⁹

Kurulun yapısı 5018 sayılı Kanun'un 66. Maddesi ile İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte belirlenmiştir. 5018 sayılı Kanun çerçevesinde iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma birimi İç Denetim Koordinasyon Kurulu'dur.¹⁹⁰ Kurul, iç denetim sistemini düzenlemek ve geliştirmek amacıyla çok sayıda genelge, tebliğ ve program yayınlamıştır. İDKK tarafından yürütülen iç denetim faaliyetlerinin tüm aşamalarının usul ve esaslarının belirlenmesi amacıyla Kamu İç Denetim Rehberi 10.09.2013 tarih ve 7 sayılı Kararı ile kabul edilerek yürürlüğe girmiştir.¹⁹¹

5018 sayılı kanunun 67'nci maddesine göre İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yürüteceği görevler aşağıda sıralanmaktadır¹⁹²;

¹⁸⁷ Uyar, **a.g.e.**, s.92

¹⁸⁸ KMYKK, 24.12.2003/ 25326

¹⁸⁹ Keziban Nilgün Yakar, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Ve Kamu İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Bir Araştırma**, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2021, s.37

¹⁹⁰ Ramazan Aktaş, "İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)", **Mali Hukuk Dergisi**, (132), 2007, s.2

¹⁹¹ Serdar Erbaş, **Kamu Kurumları ve Kalkınma Ajanslarında İç Kontrol Sistemi ve Akreditasyon**, Çizgi Kitapevi Yayınları, İstanbul, 2015, s.183-184

¹⁹² KMYK, RG: 24.12.2003/ 25326

- İç denetim ile ilgili denetim ve raporlama standartlarının belirlenmesi, denetim rehberlerinin hazırlanması ve geliştirilmesi,
- Uluslararası uygulamalara ve denetim standartlarına uygun risk değerlendirme yöntemleri geliştirmek,
- Kamu idarelerinde denetim birimleri ile işbirliğinin sağlanması,
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli tedbirlerin alınması konusunda tavsiyeler,
- Riskli alanlarda iç denetçiler için özel program dışı denetimler yapmaları için kamu idarelerine tavsiyeler,
- İç denetçiler için eğitim programları düzenlemek,
- Üst düzey yöneticiler ve iç denetçiler arasında anlaşmazlık olduğu durumlarda anlaşmazlıkların çözülmesine yardımcı olmak,
- İdarelerin iç denetim raporlarının sonuçlarını konsolide ederek yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna sunmak,
- İşlem hacimleri ve personel sayısı dikkate alınarak idareler, ilçe ve belde belediyelerine iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,
- İç denetçi atamaları için diğer prosedürleri belirlemek,
- İç denetçilerin uyması gereken etik kuralları belirlemek,
- Kalite güvence geliştirme programları düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmektir.

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER)

“Kamu İç Denetçileri Derneği” (KİDDER), farklı kamu idarelerindeki (bankalar, belediyeler ve üniversiteler) iç denetçiler ile diğer bazı genel ve özel bütçeli idarelerin iç denetçilerinden oluşan kurucu komite tarafından 8 Mart 2007 tarihinde Ankara'da kurulmuştur.¹⁹³ Kamu İç Denetçileri Derneği, “Kamu sektöründe iç denetim faaliyetinin etkin, etkili ve verimli biçimde yürütülmesine yardımcı olmak, iç denetim alanında uluslararası gelişmeleri izlemek, eğitim faaliyetleri yürüterek üyelerinin

¹⁹³ Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, s.446

mesleki gelişimlerine katkıda bulunmak, kamuda gerçekleştirilen iç denetim faaliyetinin daha nitelikli olmasına dönük gerek mevzuat gerekse teknik konularda çalışmalar yapmak amacıyla faaliyetlerini sürdürmektedir.”¹⁹⁴

Kamu İç Denetçileri Derneği' ne; Kamu idarelerinde iç denetçi olarak görev yapanlar, uluslararası iç denetçi sertifikası veya kamu iç denetçi sertifikasına sahip olanlar, kamu işletmelerinde iç denetim görevine devam edenler veya devam edenler üye olabilmektedir. Dernek, amaçlarını gerçekleştirmek için üyelerine eğitim, konferans, panel, yayın vb. çeşitli hizmetler sunmaktadır.¹⁹⁵

Dernek Tüzüğüne göre KİDDER'in temel amaçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür.¹⁹⁶

- Üyelerinin hak ve menfaatlerini korumak, geliştirmek ve desteklemek, mesleki sorunlarının çözümüne yardımcı olmak,
- Kamuda iç denetim faaliyetini yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde yürütmek ve iç denetim mesleğinin gelişmesini sağlamak için ortak bir platform oluşturmak, üyelerini bu konularda desteklemek ve yardımcı olmak,
- Üyelerinin mesleki bilgi ve becerilerini geliştirmelerine yardımcı olmak için gerekli çalışmaları yapmak,
- Denetim alanında uluslararası uygulamaları ve gelişmeleri takip etmek, Türkiye'deki iç denetim sistemi ve uygulamalarına ilişkin sorun, eksiklik ve yetersizliklerin giderilmesine yönelik çalışmalar yapmak ve kamu denetim sisteminin geliştirilmesine yardımcı olmak,
- Türkiye'deki iç denetim düzenlemelerini ve uygulamalarını denetimdeki gelişmeler, iyi uygulama örnekleri doğrultusunda izlemek ve değerlendirmek, üyelerini, yetkililerini ve kamuoyunu bu konularda bilgilendirmek, iç denetim

¹⁹⁴ KİDDER, www.kidder.org.tr, 01.11.2021

¹⁹⁵ İdris Koloğlu, **Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Türkiye'de Kalkınma Ajanslarının İç Denetim Sistemi Ve Uygulamaları**, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Siyaset Bilimi Ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2019, s.53

¹⁹⁶ KİDDER, www.kidder.org.tr, 01.11.2021

mevzuatının ve denetim uygulamalarının geliştirilmesine yönelik öneriler geliştirmek, bilimsel organizasyonlar düzenlemek veya yaptırmaktır.

2.2.5.2. Dünyada İç Denetimle İlgili Önemli Kuruluşlar

Bu bölümde dünyada iç denetimle ilgili bulunan ve çalışmalarıyla öne çıkan kurum ve kuruluşlardan bahsedilecektir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

1941 yılında ABD’de kurulmuş olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-The Institute of Internal Auditors) iç denetim mesleğinin dünya çapında faaliyet gösteren en büyük meslek örgütü olarak kabul edilmektedir.¹⁹⁷ Enstitü ayrıca Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi'nin (COSO) bir üyesidir. Modern iç denetim anlayışının oluşmasında önemli bir yapı taşı olarak kabul edilen Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıyla birlikte “iç denetim” dünyada profesyonel bir meslek haline gelmiştir. IIA, ABD dışındaki ilk birliğini 1944'te Toronto'da, Avrupa'daki ilk birliğini 1948'de Londra'da kurmuştur. Bugün 165 ülkede faaliyet göstermektedir; dünya çapında 170.000'den fazla üyesine iç denetim, risk yönetimi, yönetişim, iç kontrol, bilgi teknolojileri denetimi ve eğitim gibi konularda hizmet vermektedir. Ayrıca Enstitü, iç denetim standartlarının ve etik kuralların belirlenmesine ve geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır. Enstitü tarafından verilen iç denetçi sertifikaları, tüm dünyada geçerliliği olan mesleki belgelerdir. IIA, iç denetim mesleği için bir Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi (IPPF) yayınlamıştır. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin amacı, IIA'nın küresel olarak iç denetim mesleğinde bir standart belirleyici olarak konumunu güçlendirmek ve resmi iç denetim kılavuzunu düzenlemektir.¹⁹⁸

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi kapsamında IIA tarafından iç denetim uygulamaları için iki tür kılavuz geliştirilmiştir. Bunlardan biri de iç denetimin tanımını, temel ilkelerini, etik kural ve standartlarını içeren Zorunlu

¹⁹⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/307/UMUC>, 01.11.2021

¹⁹⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/307/UMUC>, 01.11.2021

Kılavuz'dur. Diğer Şiddetle Tavsiye Edilen Kılavuz olup, bu Kılavuzun içeriğinde “Uygulama Kılavuzu” ve “Ek Kılavuz” yer almaktadır.¹⁹⁹ Zorunlu Kılavuz'da belirtilen kavramlara uyum, iç denetçilerin sorumluluklarını yerine getirebilmeleri ve iç denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için elzem kabul edilmektedir. Etik kurallarda da belirtildiği gibi iç denetçiler, iç denetim hizmetini standartlara uygun olarak yürütmekle yükümlüdürler. Bu kapsamda iç denetçiler; IIA üyeleri, IIA mesleki sertifikalarına sahip adaylar veya bunları almaya hak kazanan adaylar ile iç denetim tanımı çerçevesinde iç denetim hizmeti veren profesyonellerdir. Zorunlu Kılavuz, iç denetim hizmeti veren kişi ve kurumlar için de geçerlidir. Şiddetle Tavsiye Edilen Kılavuz İlkeler zorunlu değildir, ancak Zorunlu Kılavuz'un gereksinimlerini karşılamak için uygulanabilir çözümler üretmek üzere geliştirilmiştir.²⁰⁰

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)

Avrupa'da ilk olarak 1948 yılında Londra'da kurulan iç denetim meslek birlikleri, daha sonra Avrupa'daki tüm ülkelerde yaygınlaşmıştır. İç denetim, 1982 yılında ECIIA'nın kurulmasıyla AB'de statü kazanmıştır.²⁰¹ Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA), Büyük Avrupa Ekonomik Alanı içindeki ülkelerde bulunan ulusal iç denetim birliklerinin bir konfederasyonudur. Bu bölge tüm AB üyelerini, İsviçre, Doğu Avrupa, İskandinavya ve Akdeniz havzasını içermektedir. 1982 yılında kurulan ECIIA, şu anda Avrupa'da 33 ülkede faaliyet göstermektedir ve merkezi Brüksel'dedir. Konfederasyona sadece iç denetim kurumları üye olabilir. Konfederasyonun amacı, üye ülkelerde iç denetim mesleğini, standartlarını ve niteliklerini tanıtmak, uluslararası iç denetim standartlarının ve mesleki etik kurallarının özel ve kamu sektöründe uygulanmasını sağlamaktır. Konfederasyon bu kapsamda araştırmalar yapmakta, raporlar yayınlamakta ve konferanslar düzenleyerek danışmanlık sağlamaktadır. ECIIA, aynı zamanda iç denetimle ilgili hizmetlerde

¹⁹⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/25/Ana-Prensipler>, 01.11.2021

²⁰⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/25/Ana-Prensipler>, 01.11.2021

²⁰¹ Kültür Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı. “Uluslararası Mesleki Kuruluşlar, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu”. <http://icdenetim.kultur.gov.tr/TR,46902/mesleki-kuruluslar.html>, 01.11.2021

Avrupa Komisyonu'nun daimi danışmanıdır.²⁰²

Destekleyici Kurumlar Komitesi (COSO)

ABD'de, Treadway Komisyonu olarak da bilinen Hileli Finansal Raporlama Komisyonu 1985 yılında kurulmuş ve Komisyon tarafından hileli finansal raporlamaya ilişkin bir rapor yayınlanmıştır. Bu raporda, destekleyici kurumlara “iç kontrol” kavramına yönelik ortak bir anlayış ve kapsamlı bir çerçeve oluşturmaları çağrısında bulunulmuştur. Komisyonun bu çağrısı üzerine Destekleyici Kurumlar Komitesi (COSO) kurulmuştur. COSO içerisinde, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association - AAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives Institute - FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants - IMA) destekleyici kuruluşlar olarak yer almıştır. Destekleyici Kurumlar Komitesi (COSO) iç kontrol ile ilgili eğilimleri birleştirerek geniş kapsamlı ve pratik kriterler geliştirmiştir. COSO tarafından 1992’de yayımlanan “İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve Raporu” özel sektör ve kamu sektöründe “COSO İç Kontrol Modeli” ismiyle yaygın olarak kullanılmıştır. Daha sonra 2004 yılında beklenti ve ihtiyaçlara göre İç Kontrol Modeli güncellenerek yerine COSO-ERM Kurumsal Risk Yönetimi Modeli geliştirilmiştir.²⁰³

Bilişim Teknolojileri Yönetim ve Denetim Enstitüsü (ISACA)

ISACA, 1969 yılında ABD'de bilgisayar sistemlerinin kontrolü ve denetimi ile ilgilenen bir grup meslektaş tarafından kurulmuştur. 1976 yılında örgütün faaliyetlerine bilgi teknolojileri yönetişimi ve örgütün değerini artırmaya yönelik araştırma çalışmaları eklenmiştir. ISACA, bu süreçte IT Governance Institute (ITGI) ile birleşmiştir. Kuruluşun şu anda dünya çapında 200'den fazla şubesi ve 110.000'den fazla üyesi bulunmaktadır. ISACA, Bilgi Sistemleri Denetimi (CISA), Bilgi Güvenliği

²⁰² ECIIA, <http://www.eciia.eu/>, 01.11.2021

²⁰³ COSO, <http://www.coso.org/default.htm>, 01.11.2021.

Yönetimi (CISM), Kurumsal Bilgi Teknolojisi Yönetimi (CGEIT), Bilgi Sistemleri Risk Yönetimi (CRISC) alanlarında norm ve ilkeleri tanımlamakta ve hem iç denetim uzmanlarına sertifika programları hem de profesyonel hizmetler sunmaktadır.²⁰⁴

Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)

Dünyanın gelişmiş ülkelerinde yaşanan demokratikleşme süreci, devletlerin seçmenlerini bilgilendirme yükümlülüğünü ortaya çıkarmıştır. Yüksek denetim kurumları olan yüksek denetim kurulları vatandaşlar ve dolayısıyla parlamentolar adına denetim yaparak kamuya güvence sağlamaktadır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI), 1953 yılında Küba'da kurulan uluslararası kamu denetim kuruluşlarının işbirliği örgütü olarak ortaya çıkmıştır. INTOSAI, uluslararası denetim standartlarını geliştirmek ve ülkelerin denetim kültürlerini ve deneyimlerini paylaşmak amacıyla kurulmuştur. Şu anda, kurumun merkezi Avusturya'nın başkenti Viyana'dadır. Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay da INTOSAI üyesidir.²⁰⁵

2.2.6. İç Denetim Mesleği

1940'lı yıllardan sonra önemi artmaya başlayan iç denetim mesleği, işletme yöneticilerinin en yakın yardımcıları olarak hızla gelişmiş ve iç denetçiler, dünyanın her yerinde işlerin yürütülme biçiminde önemli değişikliklere tanık olmuştur. 20. yüzyılın ortalarına kadar, iç denetçiler esas olarak muhasebe kayıtlarını kontrol etmek, mali hataları ve usulsüzlükleri tespit etmekle ilgilenmektedir. Yani iç denetçi, bir polis memuruna veya dedektife benzer bir işlevi yerine getirmektedir.²⁰⁶ Ancak modern iç denetim kavramı, yönetimin bir dalı olarak görülürken, günümüzde iç denetçiler, yönetim sürecinin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmiş, israf ve verimsizlik kadar hile ile de uğraşmaya başlamıştır²⁰⁷. Bu gelişmenin önemli bir kısmı teknolojiye bağlıdır. Muhasebenin makineleştirilmesi ve bilgisayar ortamında kayıtların otomatik kontrol prosedürlerine tabi tutulması, her işlemi kontrol etme

²⁰⁴ ISACA, <https://www.isaca.org>, 01.11.2021.

²⁰⁵ INTOSAI, <http://www.intosai.org>, 01.11.2021

²⁰⁶ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, **a.g.e.**, s. 79.

²⁰⁷ Fundamentals of the Internal Auditing Function, <https://www.theiia.org>, 01.11.2021.

ihtiyacını azaltmıştır²⁰⁸.

İç denetçilerin farklı iş ve sektörlerde görev yapmasına rağmen, ortak bir bilgi birimine ve uygulamaların standardizasyonuna ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın ardından 1941 yılında bir grup profesyonel iç denetçi tarafından New York'ta İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıyla iç denetim bir meslek olarak ortaya çıkmıştır. Bu, bir işletme içindeki tüm faaliyetlerin bağımsız değerlendirmelerini sağlama ve yönetime tavsiye verme bağlamında ayrı bir meslek olarak iç denetim için bir kimlik kazanma sürecinin başlangıcı olmuştur²⁰⁹. Bu anlamda IIA tarafından yayınlanan standartlar, farklı yasal, kültürel ortamlarda ve farklı amaç, büyüklük ve özellikteki işletmelerde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin yöneticisi olarak iç denetçilerin hayati derecede uyması gereken düzenlemelerdir. Tüm iç denetçilerin, bireysel tarafsızlık, yeterlilik, gerekli mesleki özen ve görevlerinin ve iş sorumluluklarının yerine getirilmesiyle ilgili standartlara uyum konusunda sorumlulukları vardır²¹⁰.

İç denetçi, iş hedeflerine etkin ve verimli bir şekilde ulaşılmasında iş yönetimine sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olmak amacıyla, işletmenin iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde yer alan kişidir²¹¹. İç denetçiler, finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü ve bu bilgileri belirlemek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan araçları gözden geçirmektedir. Kuruma değer katma rolünü de üstlenen iç denetçiler, şirketin hedeflerine ulaşmasının önündeki olası riskler ve bunlara karşı alınabilecek önlemler konusunda yönetime tavsiyelerde bulunarak şirketin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır²¹².

Günümüzde işletmelerin iç denetçilerden beklentileri yaşanan gelişmelere ve

²⁰⁸ Fundamentals of the Internal Auditing Function, <https://www.theiia.org>, 01.11.2021.

²⁰⁹ Thomas Asare, "Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement", **International Journal on Governmental Financial Management**, 9(1), 2009, s. 17.

²¹⁰ IIA, **Uluslararası İç Denetim Standartları, "Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları (Standartlar)"**, The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance, USA, 2016, s.1-2.

²¹¹ Toroslu, **a.g.e.**, s. 107.

²¹² Rüveyda Kızılboga, "İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi", **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 1(1), 2013, s. 111.

iç denetimin genişleyen kapsamına bağlı olarak değişmiş ve işletmeler, iç denetçilerden bilgi teknolojisinin güvenilirliği, yerli ve yabancı işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, örgütsel stratejinin yeterliliği ve uygulanması, işletmenin süreç ve operasyonlarının iyileştirilmesine yardımcı olmak ve müşteri memnuniyetini izlemek konularında analizler ve değerlendirmeler yapmalarını istemişlerdir. Diğer bir deyişle, günümüzde birçok iç denetçi, işletmelere finansal kontrol ortamının geleneksel kontrolörleri olmanın ötesinde daha geniş çeşitlilikte kontrol bilgileri ve rehberlik sağlamaktadır²¹³. Ayrıca, kuruma değer katmaya odaklanan iç denetçilerin işlevi, geleneksel güvence hizmetleriyle sınırlı kalmamakta, iç denetçilerden ayrıca satın almalar, birleşmeler ve stratejik ittifaklar gibi işletmelerin çeşitli faaliyetlerine ilişkin tavsiyelerde bulunmaları istenmektedir²¹⁴.

Kuruluşlardan gelen değişim talebini karşılamak için iç denetçilerin geleneksel olanlardan farklı bilgi ve becerilere sahip olması gerekmektedir²¹⁵. Ramamoorti de iç denetçilerin artan sorumluluklarını üstlenmelerini sağlamak için yeni beceriler ve yetkinlikler kazanmaları gerektiğini ve gelişmiş bir organizasyonel statüye sahip olduklarını savunmaktadır²¹⁶. Bu anlamda iç denetçiler, rasyonel düşünebilen, sağduyulu, dürüst, yetkin, bağımsız ve objektif hareket edebilen, mesleki yeterliliğe sahip, azami mesleki özen ve dikkati gösterebilen basiretli denetçiler olarak hareket etmelidir. Zorlu ekonomik koşullar ve rekabet ortamının bir sonucu olarak iç denetçilerden beklentiler artma eğilimindeyken, iç denetçilerin asgari düzeyde sahip olması gereken nitelikler yüksek düzeyde farkındalık, hareketlilik, esneklik ve proje odaklılıktır²¹⁷.

Bağımsız bir meslek olarak görülmesi gereken iç denetim mesleği, kendi

²¹³ Sally K. Widener and Frank H. Selto, "Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why do Firms Outsource Internal Auditing Activities?", **Journal of Management Accounting Research**, 11, 1999, s. 47.

²¹⁴ Richard G. Brody and D. Jordan Lowe, "The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity", **International Journal of Auditing**, 4, 2000, s. 169.

²¹⁵ Widener and Selto, s. 47.

²¹⁶ Sridhar Ramamoorti, **Internal Auditing: History, Evolution and Prospects**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, 2003, s. 9-10.

²¹⁷ Jale Sağlar ve Koray Tuan, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri", **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 18(1), 2009, s. 349.

bilimsel bilgisi, nitelikleri, davranış kuralları, prosedürleri ve standartları ile mesleki gereklilikleri kapsamalı ve meslek, iç denetçiler tarafından bu gerekliliklere uygun olarak yerine getirilmelidir²¹⁸. Ayrıca, organizasyon yapısı ve iç denetçinin kurum içindeki konumu, iç denetçinin bağımsız bir inceleme ve değerlendirme yapmasına olanak sağlamalıdır²¹⁹. Ayrıca, yeni iç denetim tanımında da açıkça belirtildiği gibi, iç denetçiler çalışmalarında objektif olmalı ve kararları, koşulların objektif bir değerlendirmesini yansıtmalıdır²²⁰.

Bu onların beklentilerini profesyonel olarak karşılamada ne kadar yetkin olduklarını göstermektedir. Bu anlamda IIA tarafından yayınlanan Standartların Kalite Standartları başlığı altında 1200 - Yeterlilik ve Maksimum Mesleki Özen ve Dikkat Standardı ile gerekli düzenleme yapılmıştır. Standarda göre, iç denetçiler görevlerini yetkinlikle ve azami mesleki özen ve dikkatle yerine getirmelidir. Bununla birlikte standartlara göre *“bir iç denetçi makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak, azamî özen ve dikkati göstermek; sürekli mesleki gelişimle mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını artırmak ve güçlendirmek zorundadır”*²²¹.

Uluslararası İç Denetçi (CIA) unvanı ve İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve diğer ilgili meslek kuruluşları tarafından verilen diğer unvanlar gibi uygun mesleki unvan belgesi ve niteliklerin alınmasıyla iç denetçinin yeterliliğinin kanıtlanması mümkündür²²². 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulması, profesyonel iç denetim mesleği için bir dönüm noktası olarak ifade edilmektedir. Çünkü iç denetim, IIA'nın kurulmasından sonra bir meslek olarak görülmeye başlanmıştır.²²³

Bugün iç denetim mesleğinin uluslararası temsilcisi olan IIA, 170 ülkede 190.000'den fazla üyesi olan ve kuruluşundan bu yana aktif olarak iç denetçilerin ve

²¹⁸ Özoğlu, Mercan ve Çakıroğlu, s. 118.

²¹⁹ Memiş, **a.g.e.**, s. 81.

²²⁰ Brody and Lowe, s. 170-171.

²²¹ IIA, **Uluslararası İç Denetim Standartları**, s.8.

²²² IIA, **Uluslararası İç Denetim Standartları**, s.7.

²²³ Cai Chun, “On The Functions and Objectives of Internal Audit And Their Underlying Conditions”, **Managerial Auditing Journal**, 12(4/5), 1997, s.247.

iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin iyileştirilmesine odaklanmış küresel bir meslek kuruluşudur²²⁴. İç denetçiler, bireysel mesleki faaliyetlerini yerine getirmek için gerekli bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmalıdır. İç denetim faaliyetinin bir bütün olarak faaliyetlerini sürdürebilmesi için iç denetçilerin gerekli sayı ve niteliklere sahip olması gerekmektedir. Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları Kalite Standartlarında, iç denetim faaliyetini yürütecek kişinin işin tamamını veya bir kısmını yürütebilecek bilgi ve becerilere sahip olması gerektiği belirtilmektedir.²²⁵

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Araştırma Birimi, yaklaşık 5 yılda bir Ortak Bilgi Grubu (CBOK) şeklinde tüm ülkeleri kapsayan araştırmalar yürütmekte olup, iç denetim mesleğinin gelişimine katkı sağlanması amaçlanmaktadır. İç denetçilerin sahip olması gereken yetenek ve beceriler üç başlık altında toplanabilir:²²⁶

- Genel Yetenekler
- Davranışsal Beceriler
- Teknik Beceriler

2.2.7. İç Denetim Standartları

Yetkin bir iç denetim işlevi, iyi yönetişimin temel bir unsurudur. Bu yaklaşımla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-Inc) tarafından güncellenen Uluslararası Mesleki Uygulama Standartları 01.01.2002 tarihinden itibaren yürürlükte. Eski versiyonda Bağımsızlık, Mesleki Yeterlilik, Denetimin Kapsamı, Denetim Faaliyetleri ve İç Denetim Müdürlüğü'nün Yönetimi başlıkları altında toplanan standartlar, yeni yapısında “Nitelik Standartları” ve “Performans Standartları” olmak üzere iki başlık

²²⁴ M. Marais, “Quality Assurance In Internal Auditing: An Analysis Of The Standards And Guidelines Implemented By The Institute Of Internal Auditors (IIA)”, **Meditari Accountancy Research**, 12(2), 2004, s.86.

²²⁵ Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2014, s.18

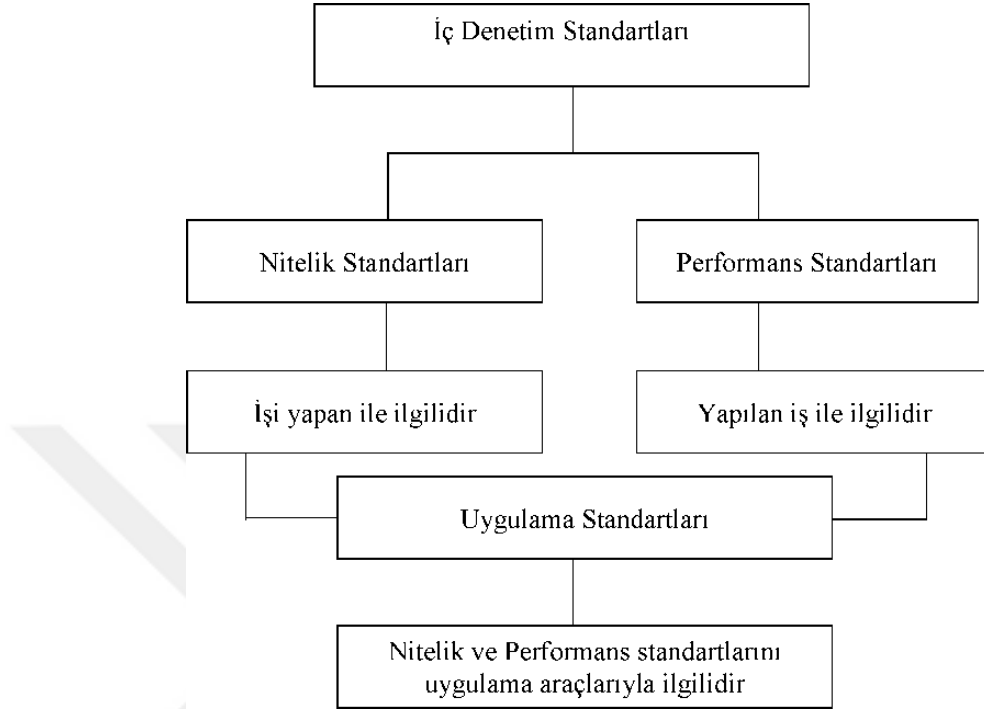
²²⁶ M. Cemil Arslan, **İç Denetim**, (2.Baskı), Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, İstanbul, 2015, s.5-7

altında toplanmıştır.²²⁷ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün iç denetim ile ilgili bazı ilke ve standartlar geliştirmeye yönelik çalışmaları ve araştırmaları sonucunda ortaya çıkan genel ve en önemli iç denetim standartları aşağıdaki gibidir.²²⁸

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

²²⁷ R.E. Ali, “İyi Yönetişim İçin İç Denetim ve Kalite Güvence Değerlemesi”, **İç Denetim Dergisi**, 30, 2002, s.25

²²⁸ Gürdoğan Yurtsever, Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İç Kontrol Merkezlerinin Yeri, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, 33, 2003, s.62.



Şekil 2.4: İç Denetim Standartları ve Kapsamı

Kaynak: Gürdoğan Yurtsever, (2003), “Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İç Kontrol Merkezlerinin Yeri”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, 33, s.63

İç denetçi şirketin ücretli çalışanı olduğu için dış denetçiler gibi bağımsız olamamaktadırlar. Bu nedenle iç denetçinin şirket içindeki konumu iyi ölçülmelidir. İç denetçilerin şirketteki konumu, kendilerine verilen sorumlulukların yerine getirilmesi açısından önemlidir. İç denetçinin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için bağımsız olması ve doğrudan işletme içindeki yönetim kuruluna veya denetim komitesine rapor vermesi gerekmektedir.²²⁹ Böylece iç denetçinin bağımsızlığı güçlenerek korunabilir. Bunu yaparken iç denetçilerin görev ve sorumluluklarının işletmenin iş yapısına ve faaliyetlerine göre farklılık göstermesi olasıdır. İç denetçiler, bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını destekleyen ve standartlara uygun olarak gerekli yetkileri sağlayan yazılı bir düzenleme ile iş ve işlemlerini daha kolay yürütebilmektedir.²³⁰

²²⁹ Yurtsever, **a.g.e.**, s.63

²³⁰ Jale Sağlar ve Koray Tuan, “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 2004, s.11.

İç Denetim Departmanı: İç denetim birimi, iç denetim araçlarının teknik niteliklerinin ve eğitim geçmişinin yapılacak denetimlere uygun olmasını sağlamalıdır. İç denetim personelinin denetim işinin gerektirdiği bilgi ve becerilerdeki yetkinliği ve iç denetim standartlarına, prosedürlerine ve tekniklerine uygunlukları araştırılmalıdır. Ayrıca iç denetim departmanı, iç denetim çalışmalarının verimli ve eksiksiz bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini kontrol etmelidir.²³¹

İç Denetçi: İç denetçiler, görevlerini mesleki uygulama standartlarına uygun olarak yerine getirmelidir. İç Denetim Enstitüsü tarafından açıklanan etik kurallar, uygulama standartlarını ve uygulamalarını oluşturmaktadır. Denetçilerin, özellikle mali kayıtlar ve raporlarla uğraşanların, muhasebe ilke ve teknikleri konusunda tam yetkinliğe sahip olmaları gerekmektedir. Ayrıca iç denetçilerin mali, ekonomik ve yasal düzenlemeler konusunda temel bilgilere sahip olması tercih edilmektedir.²³²

İç denetçiler, insanlarla bağlantı kurma ve etkili iletişim kurma konusunda eğitilmelidir. İç denetçiler, denetlenen kurumlarla yeterli ilişkiler kurmalı ve denetim hedefleri, değerlendirmeler, sonuçlar ve tavsiyeler gibi konuları insanlara iletebilmeleri için hem sözlü hem de yazılı iletişim konusunda eğitim almış olmalıdır.²³³ İç denetçi yanlış bir işlem yapıldığından şüphelenirse işletmedeki ilgili mercilere bildirmelidir. İç denetçi, hangi durumda hangi soruşturmanın gerekli olduğu konusunda bir tavsiyede bulunabilir. Ayrıca denetçi, iç denetim departmanının sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini görmek için sonraki adımları izlemelidir. Mesleki dikkat ve özen, uygulama standartlarının değerlendirilmesini ve standartların kabul edilebilirliğinin belirlenmesini de içermektedir. Standartlar net değilse, yol gösterici prospektüslere başvurulmalıdır. Ayrıca iç denetçilerden uygulama standartlarını yorumlamaları istenirse, iç denetçilerin denetlenen kurumla fikir alışverişinde bulunmasının uygulamada oluşabilecek eksiklik ve hataları en aza

²³¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi. Deloitte, İstanbul, 2004, s.13.

²³² Sağlar ve Tuan, **İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi**, s.12

²³³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **a.g.e.**, s.22.

indirebileceği düşünülmektedir.²³⁴

Uluslararası İç Denetim Standartları (UIDS) IIA tarafından belirlenmiş olup, en son versiyonu Ekim 2016 tarihli dir. Ulusal Kamu İç Denetim Standartları (KİDS), Uluslararası İç Denetim Standartları esas alınarak İDKK tarafından hazırlanmış olup, en son versiyonu 29.12.2018 tarihli dir.²³⁵

Uluslararası İç Denetim Standartları (UIDS)

IIA'ya göre, iç denetim, çeşitli yasal ve kültürel ortamlarda amaç, büyüklük, karmaşıklık ve yapı bakımından farklılık gösteren kuruluşlarda gerçekleştirilmektedir. Bu farklılıklar iç denetimi etkiler, ancak ISA'lara uyum, iç denetçilerin ve iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmede hayati önem taşımaktadır. İç denetçilerin ve iç denetim faaliyetinin standartlara kısmen uyum sağlayabilmesi durumunda, standartların diğer bölümlerine uyum devam etmeli ve uygulanmayan kısımlara ilişkin özel durum açıklamaları yapılmalıdır. IIA standartları ile diğer kuruluşların standartları arasında çelişki veya tutarsızlık olması durumunda, iç denetçiler IIA standartlarına uymak zorundadır. Ancak, diğer standartlar daha güçlü kısıtlayıcı hükümler içeriyorsa, diğer standartlara uyulabileceği belirtilmektedir. IIA'ya göre UIDS'nin amaçları şunlardır:²³⁶

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmek ve uygulamak için bir çerçeve sağlamak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesi için uygun bir temel oluşturmak,

²³⁴ Ayşe Akça, **Bankalarda İç Denetim Sistemi ve Türkiye'deki Uygulamalar**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s. 28.

²³⁵ Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, 01.11.2021

²³⁶ Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, 01.11.2021

- Gelişmiş kurumsal süreçleri ve faaliyetleri canlandırmaktır.

UIDS ilke odaklı standartlardır ve standart metinde; kurum ve birey düzeyinde uluslararası uygulanabilirliği olan “temel ifadeler” ile bu temel ifadelerde yer alan terim ve kavramları netleştiren “yorumlar”, iç denetim mesleğinin uygulanması ve uygulamanın etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla bulunmaktadır. UIDS’de Standartların ekinde yer alan “Terimler Sözlüğü”nde özel anlamları verilen terimler kullanılmaktadır. Standartlarda “zorunlu” kelimesi koşulsuz uyulması gereken hususları belirtmek için, “gerekli” kelimesi ise beklenen diğer gereksinimleri tanımlamak için kullanılmaktadır. Bu nedenle standartları doğru anlamak ve uygulamak için standartların ifadeleri, bunlara getirilen yorumlar ve “Terimler Sözlüğü”nde belirtilen özel anlamları dikkate almak gerekmektedir.²³⁷

Standartlarda belirtilen güvence faaliyetleri kavramı ise, “bir organizasyon, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya diğer unsur hakkında bağımsız bir görüş veya görüş oluşturmak amacıyla iç denetçinin mevcut kanıtları objektif olarak değerlendirmesi” anlamına gelmektedir. Bu faaliyetlerin niteliği ve içeriği iç denetçiler tarafından belirlenmektedir. Güvence hizmetlerinin genellikle üç tarafı vardır. Bunlar; (1) bir kuruluş, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya diğer unsur (süreç sahibi) ile doğrudan ilgili kişi veya grup, (2) değerlendirmeyi yapan kişi veya grup (iç denetçi) ve (3) kişi değerlendirmeyi (kullanıcı) veya gruplardır.²³⁸

Standartlarda belirtilen danışmanlık faaliyetleri tavsiye niteliğinde olup, genellikle görevlendirme talebinde bulunanların özel talebi üzerine yürütülmektedir. Danışmanlık faaliyetlerinin niteliği ve kapsamı, değerlendirme talebinde bulunan ile iç denetçi arasındaki sözleşme ile netleştirilmektedir. Danışmanlık hizmetlerinde genellikle iki taraf vardır. Bunlar; (1) tavsiyeyi veren kişi veya grup (iç denetçi), (2) tavsiyeyi talep eden ve alan kişi veya gruptur. Bu görevler kapsamında iç denetçi

²³⁷ Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, 01.11.2021

²³⁸ Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, 01.11.2021

tarafsızlığını korurken yönetsel sorumluluk altına girmemektedir.²³⁹

Ulusal Kamu İç Denetim Standartları (KİDS)

Türkiye’de Ulusal Kamu İç Denetim Standartları İDKK tarafından belirlenmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 64’üncü maddesinde, “İç denetçi bu görevlerini, İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir...” hükmüne yer verildiğinden, İDKK, 08.07.2011 tarih ve 14 sayılı kararıyla, Kamu İç Denetim Standartları (KİDS)’nı yürürlüğe koymuştur. Bu standartlar daha sonra İDKK’nın 29.12.2016 tarih ve 10 sayılı Kararı ile güncellenmiştir. KİDS’in belirlenmesinde IIA’nın Uluslararası İç Denetim Standartları (UIDS) esas alınmış ve diğer meslek kuruluşlarının metinlerinden de yararlanılmıştır. 5018 sayılı Kanun ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca, kamu iç denetim yöneticileri ve kamu iç denetçilerinin bu standartlara uymaları zorunludur.²⁴⁰

KİDS temel olarak iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirler. KİDS’in amacı, “iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkelerin tanımlanması, uygulama çerçevesinin oluşturulması, iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesine yönelik kriterlerin belirlenmesi, kurumsal süreçlerin ve kurumsal süreçlerin geliştirilmesinin desteklenmesi yoluyla iç denetimin katma değerini artırmaktır. KİDS’de öngörülmeyen durumlarda da IIA tarafından belirlenen "Uygulama Önerileri"ne uyulması KİDS tarafından da tavsiye edilmektedir.²⁴¹

KİDS, “Kalite Standartları” ve “Çalışma Standartları”ndan oluşmakta olup, Yeterlilik ve Çalışma Standartları bir kamu idaresindeki tüm denetim ve danışmanlık faaliyetlerine uygulanacak şekilde tasarlanmıştır. “Kalite Standartları”, iç denetim faaliyetini ve iç denetçilerin sahip olması gereken özellikleri içerirken, “Çalışma

²³⁹ Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, 01.11.2021

²⁴⁰ İDKK. (2017). Kamu İç Denetim Standartları.

²⁴¹ İDKK. (2017). Kamu İç Denetim Standartları.

Standartları”, iç denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve sonuçlarının izlenmesi süreçlerini kapsamaktadır.²⁴²

2.3. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç denetim faaliyetinin iç kontrol sistemindeki rolü doğrudan olmaktan çok, iç kontrol sistemine müdahale eden bir yönetim sorumluluğundan ziyade iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren bağımsız bir gözdür.²⁴³ Bu nedenle, konuşma dilinde sıklıkla karıştırılan iç denetim ve iç kontrol, birbiriyle ilişkili ancak farklı işlevlerdir. İç kontrol, bir organizasyonun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlayan bir sistem ve süreç iken, iç denetim bu sistemin yeterli ve etkili olup olmadığına odaklanmaktadır. İç denetim, iç kontrol sisteminin günün koşullarına uygun olarak gelişip gelişmediğini değerlendiren bir inceleme mekanizmasıdır.²⁴⁴

İç denetçiler, şirket yöneticilerine iç kontrol sisteminin yapısı, etkinliği ve oluşturduğu riskler hakkında güvence veren bir sorumluluk üstlenmektedirler.²⁴⁵ COSO'nun İç Kontrol Entegre Çerçeve Raporu'nda yer alan modele göre; iç kontrol beş temel bileşen etrafında yapılandırılmıştır ve bu 5 unsur olan “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme” birbiriyle ilişkilidir ve “izleme” unsuru diğer tüm unsurların denetlenmesi için tasarlanmıştır.²⁴⁶

İç kontrol ve iç denetim kavramları birbirleri ile yakından ilişkili ancak ayrı iki kavramdır. 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, iç kontrolü “... idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını,

²⁴² İDKK. (2017). Kamu İç Denetim Standartları.

²⁴³ Özbek, a.g.e., s.552

²⁴⁴ Bertan Kaya, **İç Denetçilerin İç Kontrolle İlişkin Rol ve Sorumlulukları**, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Ankara, 2014, s.295

²⁴⁵ Bülent Hasaneffendioğlu ve Murat Uzel, COSO Alaaddin'in Sihirli Lambası mı? (Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi), **Mali Çözüm Dergisi**, 141, 2017, 209-226.

²⁴⁶ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal Control-Integrated Framework: Executive Summary, 2013, s.1

muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yönetim ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.” şeklinde oldukça geniş tanımlamıştır. Tanımda iç denetim, iç kontrol araçlarından biri olarak sayılmış ve iç kontrol sisteminin mali kontroller yanında diğer kontrolleri de içermesi gerektiği açıkça hüküm altına alınmıştır.²⁴⁷

Türkiye Denetim Standartları 610 no’lu standartta göre iç denetimin iç kontrol sistemini aşağıdaki koşullara göre değerlendirmesi gereklidir.²⁴⁸

- İç kontrolün değerlendirilmesi. İç denetim fonksiyonuna; kontrollerin gözden geçirilmesine, işleyişinin değerlendirilmesine ve kontrollerde iyileştirmeler için önerilerde bulunulmasına özel sorumluluk verilebilir.
- Türkiye Denetim Standartları 610'a göre finansal bilgi ve faaliyetlerin incelenmesi, iç denetim fonksiyonunun bir gereğidir. İç denetim, mali bilgi ve faaliyetleri analiz etmeye, yorumlamaya ve raporlamaya yetkilidir.
- Türk Denetim Standartları 610'a göre iç denetim, ticari faaliyetlerin gözden geçirilmesi ve gerekli yasal düzenlemelere uygunluğunun kontrolü ile görevlendirilmiştir.

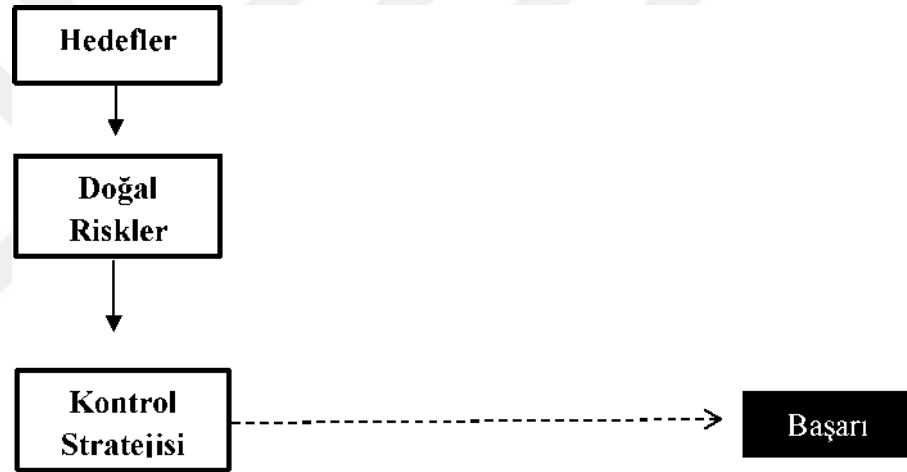
İç kontrol, kurumların kendi yapıları içerisinde tasarlanarak, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşmak için yürütülen faaliyet ve süreçlerin bütünü olarak tanımlanabilir.²⁴⁹ İç kontrol, işletmelerin veya kurumların muhasebe bilgi sistemleri tarafından üretilen bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmak, varlıkları korumak, yönetim tarafından belirlenen politikalara uyumu sağlamak ve organizasyonel faaliyetlerin etkinliğini artırmak amacıyla geliştirilmiş bir dizi yöntemdir. İç kontrol, yönetim

²⁴⁷ Simay Erdoğan, **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara, 2009, s.16.

²⁴⁸ Türkiye Denetim Standartları, İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması, Bağımsız Denetim Standardı 610 (Taslak), s.14-15.

²⁴⁹ Mahmut Akpınar, “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 7(14), 2011, s.298

faaliyetleriyle bütünleşik faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu nedenle kurum içinde ayrı bir sistem olarak düşünülmemelidir.²⁵⁰ İşletmelerin veya kurumların ulaşmak istedikleri hedefleri belirledikten sonra bu hedeflere ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri değerlendirmeleri gerekmektedir. Hedeflere ulaşamamak yerine uyguladıkları bir kontrol stratejisi ile hedeflerine ulaşabilmektedirler. Kontrol stratejisi, geniş bir risk yönetimi stratejisi doğrultusunda oluşturulmuş etkin bir iç kontrol sistemi olarak değerlendirilmektedir. Etkin kontroller, kaynakların korunması ve operasyonların başarısı için makul bir olasılık ölçüsünden oluşmaktadır.²⁵¹



Şekil 2.5: Kontrol Stratejisi ve Başarı Arasındaki İlişki

Kaynak: Pickett, 2010, s.247

Ulusal Hileli Finansal Raporlama Komisyonu yaptığı çalışmalar sonucunda, hile ve usulsüzlüklerin tespitin sadece bağımsız denetçilerin değil, işletme yöneticilerinin, denetim komitesinin ve iç denetim biriminin sorumluluğunda olduğunu belirtmiştir. Yapılan çalışmalar sonucunda iç kontrol sisteminin önemi anlaşılmış ve iç kontrolün nasıl olması gerektiği konusunda genel bir kanaat oluşturulmuştur.²⁵² Bu nedenle Treadway Komisyonuna bağlı kuruluşların

²⁵⁰ Alper Karavardar, “İç Denetim Fonksiyonunun Dış Denetçiler Tarafından Değerlendirilmesi: Türkiye’de Bir Kanaat Fonksiyon Yaklaşımı Uygulaması”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, 43(1), 2014, s.174

²⁵¹ K.H. Spencer Pickett, **The Internal Auditing Handbook**, (Third Edition), John Wiley & Sons Ltd., United Kingdom, 2010, s.247

²⁵² Hernan Murdock, **Operational Auditing**, CRC Press, Boca Raton, 2017, s.101-102

öncülüğünde kısa adı COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) olarak bilinen bir komisyon kurulmuş ve İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi (Internal Control Integrated Framework)'ni 1992 yılında yayınlamışlardır.²⁵³

İç kontrol, bir kurumun politikalarını, görevlerini, süreçlerini, davranışlarını ve diğer yönlerini hep birlikte kapsamaktadır. İç kontrol:²⁵⁴

- Kuruluşun hedeflerine ulaşması için önemli iş, operasyonel, finansal, uyum ve diğer risklere karşı gerekli önlemleri alarak faaliyetlerin etkin ve verimli çalışmasını sağlar. Böylece varlıkların hata ve hile kaynaklı uygunsuz kullanımdan korunmasını, yükümlülüklerin tanımlanmasını ve yönetilmesini sağlar,
- İç ve dış raporlamanın kalitesini artırarak, kurum içinde ve dışında zamanında, ilgili ve güvenilir bilgi akışını sağlayan uygun kayıt ve süreçlerin oluşturulmasını sağlar,
- Yürürlükteki yasa ve yönetmeliklerin yanı sıra faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin iç politikalara uyumu sağlamaktadır.

Örgütlerin varlığını sürdürmek, amaç ve hedeflerine ulaşmak, mali tabloların güvenilirliğini artırmak, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırmak için örgütlerde iç kontrol sistemlerinin kurulması yeterli değildir. Kurulan iç kontrol sistemini sürekli inceleyen ve değerlendiren iç denetim faaliyetleri de uygulanmalıdır.²⁵⁵ İlk bakışta iç denetim ve iç kontrol benzer görünebilmektedir. Her iki departman da süreçleri iyileştirmek ve kurumun amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek için çalışmaktadır. İç denetim, risklerin yönetilmesine yardımcı

²⁵³ Tolga Demirbaş ve Özhan Çetinkaya, **Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s.124

²⁵⁴ Demirbaş ve Çetinkaya, **a.g.e.**, s.125

²⁵⁵ Recep Güneş ve Günay Deniz Dursun, “İç Kontrol Sisteminin İncelenmesinde SWOT Analizi”, **Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 9(18), 2019, s.297

olmakta ve iç kontrol denetimleri gerçekleştirmektedir. Her ikisi de iş ortamını belirlemek ve değerlendirmek için denetim tekniklerini ve analitik araçları kullanmaktadır. Denetim ve kontrol kavramsal olarak birbirine yakın görünse de iç denetim, iç kontrol anlamına gelmemektedir. İç kontrol, organizasyonel faaliyetlere entegre edilmiş ve faaliyetlerin bir parçası olan kontrollerden oluşmaktadır. İç denetim ise, iç kontrol sisteminin bir alt unsuru olarak kurum içinde iç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışmasını sağlayan bir sigorta görevi görmektedir.²⁵⁶

Nihai hedef aynı olmasına rağmen, iç denetim ve iç kontrol, işlevsellik seviyelerinde farklılık göstermektedir. Ayrıca organizasyon yapısındaki bağımsızlık, sorumluluk ve raporlama seviyelerinde farklılık göstermektedirler. İç kontrol ve iç denetimin raporlama sıklığında farklılıklar vardır. İç denetim bir fonksiyon, iç kontrol ise bir sistemdir. İç denetim, riskleri azaltmak için uygulanan kontrollerin etkinliğini değerlendirmektedir. Bu nedenle, iç denetim, risklerin belirlenmesinden veya kontrollerin uygulanmasından sorumlu değildir. Ancak, iç denetim bu süreçte danışmanlık faaliyetlerine yardımcı olabilmektedir. İç denetim, iç kontrol tarafından geliştirilen çözümlerin ve süreçlerin uygulanabilirliğini değerlendirmektedir. Operasyonel riskleri belirlemek ve güvenilir kontroller geliştirmek iç kontrolün görevidir.²⁵⁷

İç kontrol uygulamaları, yalnızca bir kuruluşun kontrol faaliyetlerinin uygunluğunu belirlemek ve değerlendirmek için değil, aynı zamanda iç kontrol fonksiyonunu tanımlama, belgeleme, iletişim kurma, eğitim, test etme ve destekleme süreçlerinde proaktif bir katılımcı olması gerektiği için iç denetimden farklıdır. Şirketin operasyonel, finansal amaç ve hedeflerinin proaktif bir katılımcısı olmak durumundadır.²⁵⁸ Bu iki kavram arasındaki en önemli ve en büyük farklardan biri

²⁵⁶ Birsal Sabuncu “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 18(2), 2017, s.162

²⁵⁷ Jean-Grégoire Manoukian, What’s the Difference Between Internal Audit & Internal Control?, <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/whats-the-difference-between-internal-audit-internal-control>, 01.11.2021

²⁵⁸ Rose Hightower, **Internal Controls Policies and Procedures**, John Wiley & Sons, Incorporated, England, 2008, s.27

organizasyon yapısında ortaya çıkmaktadır. İç denetim, kuruluşun yönetiminden bağımsızdır ve genellikle yönetim kuruluna veya denetim komitesine rapor verir. İç denetim de iç denetçinin sorumluluğundadır. İç kontrol, operasyonel yönetim ile işbirliği içinde geliştirilmektedir. Bu nedenle, kontrollerin günlük kullanımından ve uygulanmasından operasyonel yönetim sorumludur. Diğer bir fark ise uygulama sıklığındadır. İç kontroller tüm departmanlarda günlük olarak kullanılmak üzere geliştirilmiştir. İç denetim, farklı departmanlarda çeşitli tarih ve saatlerde yapılmaktadır.²⁵⁹ İç kontrol, örgütün faaliyetleri sürdürülürken uygulanmakta, iç denetim ise bu faaliyetler tamamlandıktan sonraya devreye girmektedir.²⁶⁰

İç denetim ve iç kontrol arasında farklılıklar olsa da bu iki faaliyet belli bir noktada birbiriyle ilişkilidir. Uluslararası İç Denetim Standartları, iç denetim faaliyetlerinin, kurumların yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini tehdit eden risklere karşı yürütülen kontrol faaliyetlerinin yeterli olup olmadığını ve etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini aşağıdaki hususlar açısından değerlendirmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu konular:²⁶¹

- Kurumların belirledikleri stratejik hedeflerine ulaşılması,
- Operasyonel ve finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği,
- Programların ve faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,
- Politika, prosedür, yasa ve sözleşmelere uyumdur.

Ayrıca iç denetçilerin yürüttükleri denetim faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kontrollere ilişkin bilgilere bağlı olarak verecekleri danışmanlık faaliyetlerini, kontrol süreçlerini değerlendirmek için kullanmaları gerekmektedir. İç denetim, kurum

²⁵⁹ Jean-Grégoire Manoukian, What's the Difference Between Internal Audit & Internal Control?, <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/whats-the-difference-between-internal-audit-internal-control>, 01.11.2021

²⁶⁰ Erdal Bayrakçı ve Abdullah Demirel, "İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunlarının Türkiye'deki Üniversiteler Bağlamında Analizi", **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 19 (33), 2017, s.55

²⁶¹ Bayrakçı ve Demirel, **a.g.e.**, s.56

bünyesinde finans, uyum, sistem, performans ve bilgi teknolojilerinin denetim faaliyetlerini yerine getirmektedir. Bu denetim faaliyetlerinden uygunluk ve sistem denetimi, doğrudan iç kontrol sistemine yönelik denetimlerdir.²⁶² İç kontrol sistemlerinin izlenmesinde iç denetimin rolü hayati önem taşımaktadır. İç denetçiler, iç kontrol sistemlerini sürekli olarak değerlendirir ve aşağıdaki konularda ilgili faaliyetleri gerçekleştirerek yönetime yardımcı olmaktadır. Bunlar:²⁶³

- Kontrol faaliyetlerinin en önemli amaçlarından biri olan en riskli alanların değerlendirilmesi,
- Risk düzeyi yüksek faaliyetler için bir denetim programı oluşturmak ve sürekli uygulamak,
- Denetim faaliyetlerine dayalı olarak iç kontrol hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek ve değerlendirmek,
- İç kontrol sisteminin etkinliğini ve hedeflere ulaşma başarısını artırmak için gerekli iyileştirmeleri önermek,
- Yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda yönetime sunulan önerilerin yönetim tarafından yerine getirilip getirilmediğini belirlemektir.

İç kontrol, makul güvence sağladığı ölçüde yönetimin sorumluluğundadır. İşletmelerde veya kurumlarda mevcut iç kontrol sisteminin etkinliğini ve uygunluğunu belirlemek için iç denetim ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.²⁶⁴ Şirket yönetim kurulu ve üst yönetimi, kurum bünyesinde oluşturulan ve yürütülen kontrol faaliyetlerinin etkin, uygun ve yeterli olup olmadığını öğrenmek istediklerinden, iç denetim birimi yöneticisinin iç denetim faaliyetlerini yürüterek bilgi toplamasını beklemektedirler. İç denetim yöneticisi, yönetim kuruluna veya üst yönetime organizasyondaki mevcut

²⁶² Ruveyda Kızılböğâ ve Filiz Özşahin, “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, 6(2), 2013, s.229

²⁶³ Pickett, **a.g.e.**, s.250

²⁶⁴ Ali Kamil Uzun, “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, **Denetim Dergisi**, (3), 2009, s.92

kontrol sistemlerinin durumu hakkında bilgi ve öneriler sunmalıdır. İç denetim, kurumun iç kontrol sisteminin bir parçası olmakla birlikte, iç kontrolün etkinliğini ve verimliliğini inceleme ve değerlendirme faaliyetlerine bağlı olarak üst düzey yöneticilere makul güvence sağlamak iç denetimin en önemli faaliyetlerinden biridir. Bu açıdan iç denetim ve iç kontrol faaliyetleri birbirinden farklılık gösterse de birbirini tamamlayan iki faaliyettir.²⁶⁵

İç denetim faaliyetleri, işletme veya kurumlarda yürütülen faaliyet ve işlemlerin bağımsız ve tarafsız bir şekilde incelenmesi ve değerlendirilmesine dayanmaktadır. Bu faaliyetler, organizasyondaki riskli faaliyetlerin belirlenmesi, tanımlanması ve risklerin yönetilmesi için kurulan iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğine odaklanmaktadır. İç denetim, organizasyonel faaliyetleri incelemekte, kurumsal risk yönetimi ve kontrol faaliyetlerine destek sağlamakta, tavsiyelerde bulunmakta ve kontrol faaliyetlerinin uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirmektedir.²⁶⁶ İç denetim, COSO'nun beş temel bileşeninden biri olan izleme bileşeninin faaliyetlerini gerçekleştiren organizasyon içindeki yapıdır. Bu açıdan iç denetim faaliyetleri, iç kontrol sistemini oluşturan tüm bileşenleri sürekli izleyen ve değerlendiren iç faaliyetlerdir. İç denetim, iç kontrol sistemini sürekli olarak değerlendirir ve iç kontrolün etkinliğine ilişkin bilgileri kurum içindeki karar vericilere raporlamaktadır. Bu özelliğine bağlı olarak iç denetim, “kontrol üzerinde kontrol” olarak açıklanabilir.²⁶⁷

İç kontrol ve iç denetim birbirleriyle sürekli etkileşim halindedir. İç kontrol, güvenilir finansal raporlamayı, işletme faaliyetlerinin daha etkin ve verimli yürütülmesini, faaliyetlerin kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütülmesini sağlamaktadır. İç denetim ise tüm bu süreci izler, değerlendirir ve eksikliklerini gidermektedir.²⁶⁸ İç denetim, iç kontrol sistemini kontrol ederken işletmenin hedeflerine ne düzeyde ulaştığını, sistemin eksik yönlerini, etkin çalışıp çalışmadığını

²⁶⁵ Adiloğlu, **a.g.e.**, s.109

²⁶⁶ Arslan, **a.g.e.**, s.65-66

²⁶⁷ Bilge ve Kiracı, **a.g.e.**, s.15

²⁶⁸ Sabuncu, **a.g.e.**, s.161

incelemektedir.²⁶⁹

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulması ve işletilmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ancak hiçbir iç kontrol sistemi, ne kadar titizlikle ve özenle tasarlanmış olursa olsun, hataları tespit etme ve önleme konusunda yüzde yüz kesinlik sağlamamaktadır. Bu nedenle yönetim, iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli olarak izlemeli ve gözden geçirmelidir. Üst düzey yöneticiler, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim birimlerinin raporları aracılığıyla iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgi edinmektedirler.²⁷⁰ İç kontrol sistemini bir bütün olarak ele alarak değerlendirme yapmayan bir iç denetim çalışması genel kabul gören denetim standartlarına uygun değildir.²⁷¹

İç denetim, kurumlarda iç kontrol sisteminin etkinliği, yeterliliği ve uygunluğu hakkında değerlendirmeler yaparak, tespit edilen eksiklikleri raporlayarak ve bu eksikliklerin giderilmesini sağlayarak yönetime bilgi ve güvence sağlayan bir faaliyettir. Kurumdaki hata, hile ve suistimallerin önlenmesinde, varlık ve gelir kayıplarının ortadan kaldırılmasında iç kontrol sisteminin ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli bir yere sahiptir. İç denetim faaliyeti sonucunda etkin bir iç kontrol sistemi, organizasyonun ulaşmak istediği noktaya ulaşmasını sağlamakta, yoldaki engellerin ve kötü sürprizlerin önüne geçilmesine yardımcı olmaktadır.²⁷²

İç kontrol sisteminin kurulmasından ve işletilmesinden kurum yönetimi sorumludur. İç denetçiler ise sadece bu sistemin uygunluğunu, işleyişini ve etkinliğini araştırmaktadır. İç denetçiler, zayıf mali yönetimden, iç kontrol ortamının ve yönetimin verimliliği ve etkinliğinden sorumlu değildir. Bu noktada en basit haliyle; iç denetimin başarısından iç denetçi, iç kontrolün başarısından ise yöneticiler

²⁶⁹ Evren Dilek Şengür, **İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama**, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul, 2005, s.30-31

²⁷⁰ Duygu Anıl Keskin, **İç Kontrol Sistemi - Kontrol Öz Değerlendirme**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s.14

²⁷¹ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s.318.

²⁷² Özgür Çatıktaş, **Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği**, Marmara Üniversitesi Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul, 2005, s.37

sorumludur.²⁷³ İşletmelerde iç denetimin varlığı, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında en önemli etkenlerden biridir. İşletme varlıklarının her türlü zarardan korunup korunmadığını ve faaliyetlerin belirlenen politikalara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini araştırmayı amaçlayan iç denetim faaliyeti, işletmelerdeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi amaçlamaktadır.²⁷⁴

İç kontrol ve iç denetim arasında güçlü ve karşılıklı bir ilişki vardır. İç denetim, iç kontrolün önemli bir parçası olarak kabul edilmektedir. 1978 yılında İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” başlıklı raporda iç kontrol konusu ayrıntılı olarak açıklanmış ve ilgili raporda iç denetimin faaliyet alanının değerlendirme ve değerlendirmeden oluştuğu belirtilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Sayıştayı tarafından yayınlanan İç Kontrol Standartlarına göre iç kontrol, tek bir olay değil, kurumsal faaliyetlerde ve sürekli olarak gerçekleşen bir dizi eylem ve faaliyettir. İç kontrol, organizasyon içinde ayrı bir varlık olmaktan ziyade, yönetimin faaliyetleri düzenlemek ve yönlendirmek için kullandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda iç kontrol, yöneticilerin kurumsal amaç ve faaliyetlerine sürekli olarak ulaşmalarına yardımcı olmak için altyapının bir parçası olarak oluşturulmuş bir yönetim kontrolüdür.²⁷⁵ İç denetim, iç kontrolden farklı olarak; İşletmenin faaliyetlerini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık hizmeti veren bir faaliyettir. İç denetim faaliyeti, hem doğru olanı yapmayı hem de doğru olanı yapmayı öneren, işlem ve hata odaklı bir yaklaşımdan süreç odaklı bir yaklaşımı bütünleştirirken, kurum için geliştirici ve ihtiyati tedbirler sağlayan stratejik bir akıl ortağı rolünü üstlenmektedir.²⁷⁶

İç denetim, iç kontrolün yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirerek iç kontrolü iyileştirmeyi amaçlamaktadır. Yeterlilik ve etkinlik kavramlarının iç denetçi için ne

²⁷³ Keskin, **a.g.e.**, s.14

²⁷⁴ Güredin, **a.g.e.**, s.326

²⁷⁵ Keskin, **a.g.e.**, s.13

²⁷⁶ Cemal İbiş ve Özgür Çatıkkaş, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, **Sayıştay Dergisi**, 85, 2012, s.99-100

anlama geldiği çok önemlidir. İç kontrolün yeterliliği; risklere karşı iç kontrol tarafından geliştirilen kontrol önlemleri sistemlerinin nicel ve nitel varlığıdır. Burada iç denetçi, işletme standartlarının yönetim tarafından verimliliği ölçmek amacıyla belirlenip belirlenmediğini, belirlenen standartların anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlardan sapmaların tespit edilip edilmediğini ve düzeltici önlemler almakla sorumlu kişilere iletilip bildirilmediğini belirlemekle sorumludur. İç kontrolün yeterliliğinin incelenmesinin nedeni, kuruluşun amaçlarına ulaşmada makul güvence sağlayıp sağlamadığını araştırmaktır. İç denetçiler, iç kontrolün yeterlilik açısından değerlendirilmesinde operasyonel veya sistem denetimine başvururlar. İç kontrolün etkinliğinden, kurumun faaliyetleri; yönetim politikasına, planına, programına ve mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. İç kontrolün etkinliğini ölçme ve değerlendirme süreci, iç denetçilerin bir uygunluk denetimi yapmasını gerektirmektedir.²⁷⁷ Böylece iç kontrol bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamakta, iç denetim ise bilginin doğruluk ve güvenilirliğini sınavıp yönetime bilgi vermektedir. Mevzuata, plan ve programlara uygunluk iç kontrol ile sağlanırken uygunluğun kontrolü iç denetçilerce yapılmaktadır. Etkinlik ve verimlilik iç kontrol aracılığıyla sağlanmaktayken etkinlik ve verimliliği teşvik ederek kuruma değer kazandırmak iç denetim sorumluluğundadır.²⁷⁸

İç kontrolün sağlıklı yürütülmesinde iç denetçilerin önemli bir rolü vardır. Ancak sağlıklı ve güçlü bir iç kontrolün varlığı için sağlıklı ve güçlü bir iç denetim faaliyet süreci oluşturulmalıdır. Kısacası, etkin bir iç kontrol için uygun bir iç denetim ortamı ve etkin bir iç denetim faaliyeti gereklidir.²⁷⁹ Burada vurgulanması gereken nokta, iç kontrolün bir yönetim fonksiyonu olduğu için, etkinliğinden yönetimin sorumlu olduğudur. İç denetçiler ise, kurumun iç kontrolünün etkinliği ve yeterliliği, iş süreçlerinin uygunluğu ve performansın kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlama sorumluluğuna sahiptir. Bu sorumluluklarını, iç kontrolü düzenli olarak

²⁷⁷ Keskin, **a.g.e.**, s.15

²⁷⁸ M. Fahrettin Önder, **Türk Hukukunda İç Denetim Ve Uluslararası Standartlara Uyum**. Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2008, s.29

²⁷⁹ Kadir Dabbağoğlu, “İç Kontrol Sistemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 82, 2007, s.164

gözlemleyerek ve değerlendirerek yerine getirmektedir.²⁸⁰

İç denetim ve iç kontrol, amaç, kapsam, özellikler ve roller açısından birbirinden farklılık göstermektedir. Ortak noktaları birbirlerini tamamlamaları ve kurumun içyapısı ile ilgili olmalarıdır. İç denetim, iç kontrol kapsamındadır; ancak iç kontrolü değerlendiren, diğer bir deyişle kontrol sürecinin aynasıdır.²⁸¹ Ayrıca iç kontrol, denetlenen kurumun organizasyon ve işleyişi ile süreklilik esasına göre entegre edilmiştir. İç denetçiler, iç kontrolün uygunluğunu denetlemektedir. İç kontrol ve iç denetim ilişkisi aynı zamanda yönetim ve denetim ilişkisi arasında bir köprü görevi görmektedir. Yapısal olarak değerlendirildiğinde iç kontrol, iç denetim faaliyetini de içermektedir. Bir süreç olarak iç denetim, iç kontrol süreçlerini değerlendirme işlevi görmektedir. İç kontrolün niteliğine ilişkin bilgiler, iç denetim fonksiyonu tarafından hazırlanan raporlardan elde edilebilir. İç denetçiler, iç kontrol hakkında yönetime bilgi, değerlendirme ve tavsiyelerde bulunmaktadır.²⁸²

²⁸⁰ Rıdvan Aras, “İç Denetim ve Türk Kamu Yönetimindeki Gelişim”, **Birlik Dergisi**, 8, 2007, s. 19.

²⁸¹ Önder, **a.g.e.**, s.28

²⁸² Umut Korkmaz, “Kamuda İç Denetim (I)”, **Bütçe Dünyası**, 2(25), 2007, s. 9

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BELEDİYELERDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

3.1. Belediyeler

Belediye, idari ve mali özerklikten oluşan kamu tüzel kişiliğini ifade etmektedir. Belediye, bir beldede yaşayanların ortak yerel ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulur ve karar organı seçmenler tarafından seçilmektedir. Belediyenin karar organı, vatandaşlar tarafından da seçilen belediye meclisi olarak adlandırılmaktadır. Cumhuriyetin temel yasalarından biri de Belediyeler Yasası olmaktadır. Belediye teşkilatı, Cumhuriyet inkılaplarını hayata geçirmiş ve uygulamıştır. 1580 sayılı Belediyeler Kanunu, belediyeleri, kentin sadece altyapı ve temizlik sorunlarına çözüm getiren bir kuruluştan ziyade, kent yaşamının her alanında faaliyet göstermesi gereken bir kamu tüzel kişiliği olarak tanımlamıştır. Belediye Kanunu'nun I. Maddesi belediyeyi “beldenin ve sakinlerinin mahalli ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik hizmetlerin düzenlenmesi ve sunulmasından sorumlu tüzel kişilik” olarak tanımlamaktadır. Bu nedenle belediyelere standart belediye hizmetlerine ek olarak kültür, sanat ve sosyal yardımla ilgili hizmetler de yüklenmiştir. 1580 sayılı Belediyeler Kanunu'nun ardından kent yaşamının düzenlenmesine ilişkin pek çok yasa çıkarılmıştır.²⁸³

Özerk yerel yönetim birimleri olan belediyeler, kentlerde yaşayan nüfusun artması ve kentlerin büyümesi, yerel demokrasinin ilerlemesi ve yerinden yönetimin güçlenmesine paralel olarak güçlenmiş ve bu etki yerel yönetim birimlerine de yansımıştır. Yerel ihtiyaçların karşılanmasından sorumlu olan belediyelerin görevi; kentsel sorunların çözümüne yönelik katılımcı, etkin, verimli, koordineli ve adil hizmetler sunmak ve bölge halkının hizmet taleplerini karşılamaktır. İdari gerekliliklerin yanı sıra, halka en yakın birimler olan belediyeler, politikaların

²⁸³ Fikret Tokgöz, **Good Governance: Improving Quality of Life**, TESEV Publications, İstanbul, 2008, s. 40

uygulanmasına ve halkın yönetime, yerel ve kentsel politika üretim süreçlerine katılmasını sağlayan yapılardır.²⁸⁴

Belediyeler, yerel ortak ihtiyaçları karşılamak üzere kurulan yerel yönetim birimleridir. Türkiye'de belediyeçilik sistemi görev, yetki ve sorumluluk açısından farklı süreçlerin etkisiyle oluşturulmuştur. Değişim ve bunun yönetim mekanizması üzerindeki etkisi, belediyeler bir dizi önemli yapısal ve işlevsel dönüşüm geçirmiştir. Belediyeler için en son anayasal düzenleme 1982 Anayasasıdır.²⁸⁵ Öte yandan bir büyükşehir belediyesi, belediyelere göre daha fazla sorumluluk ve görevle donatılmıştır. Büyükşehir belediyesi, sınırları içinde en az üç ilçe belediyesinden oluşan bir kamu tüzel kişiliğidir. Bunun nedeni ilçe belediyeleri arasında koordinasyonu sağlayan iki önemli sosyal işlevi olmasıdır. Bu sosyal işlevler; görev ve sorumlulukları yerine getirmek ve kanunun sınırları içinde kendisine verilen yetkileri kullanmaktır.²⁸⁶

Belediyeler tarafından verilen hizmetlerin vatandaşların günlük yaşamıyla yakından ilgili olması nedeniyle ülkemizde ve diğer ülkelerde halka en yakın yerel yönetim kuruluşlarıdır. Halkın devleti tanınması büyük ölçüde halka en yakın kurumlar olan belediye hizmetlerine bağlıdır. Bu hizmetler gereği gibi yerine getirildiğinde halkın refahı artmakta ve yönetim ile halk arasında olumlu bir iletişim oluşmaktadır.²⁸⁷ İlk akla gelen yerel yönetim kuruluşları olan belediyeler, halka yakınlıkları nedeniyle vatandaşların istek ve beklentilerini daha doğru tespit ederek sundukları hizmetlerle günlük hayatta etkili olmaktadır.²⁸⁸

²⁸⁴ Tokgöz, a.g.e., s.41

²⁸⁵ B. H. Agun ve M. Güler, "Büyükşehir Belediyelerinin Gelir Yapılarının Değerlendirilmesi: 2006-2015", **Yüzüncü Yıl Üniversitesi SBE Dergisi**, 1(4), 2017, s. 887-903.

²⁸⁶ Çiğdem Akman, **Türkiye'de Mali Yerelleşme: Büyükşehir Belediyeleri Üzerinden Teorik, Yasal ve Algı Ölçümüne Dayalı Bir İnceleme**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta, 2015, s.5-6

²⁸⁷ Ahmet Ulusoy, ve M. Tekdere, "Türkiye'deki Belediyelerin Mali Sorunları ve Muhtemel Etkileri", **Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi**, 4(2), 2019, 167-182.

²⁸⁸ Bayram Topal, Hasan Şahin ve Beyza Topal, "Belediye Hizmetlerinden Memnuniyetin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma: Simav Belediyesi Örneği", **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, 8(15), 2019, s.5.

Yürürlükte olan 5393 sayılı Belediye Kanununun 3. maddesinde belediye tanımı şu şekilde yapılmıştır. “*Belediye: Belde halkının mahalli ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulmuş, karar organı seçmenler tarafından seçilen, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliğini ifade etmektedir*”.

Yerel kamu hizmetlerinin yürütülmesini, yönetim organları tarafından seçimle belirlenen yerel yönetim kurumları yapmaktadır. Yerel kamu hizmetlerinin çok çeşitli olması; coğrafi konum, sosyo-kültürel, çevresel ve ekonomik faktörlere göre değişiklik göstermesidir.²⁸⁹ Belediyelerin zaman içinde daha fazla önem kazanması fikri ve kamu hizmetlerinin sunumunda vatandaş odaklı bir yaklaşımın benimsenmesi, belediyelerin oluşturdukları politikaların ve uygulayacakları hizmetlerin belediyelerin beklentilerini karşılayacak şekilde tasarlanmasını gerektirmektedir.²⁹⁰ Kamusal hizmetler sunulurken kamu kurumlarını müşteri/vatandaş odaklı olmaya zorlayan sebepler arasında taahhütler ve siyasi baskılar bulunmaktadır. Bu zaman zarfında müşteri kavramına yüklenilen anlam genişletilmiştir. Artık müşteri yalnızca hizmet karşılığında para ödeyen kişi değil; hastanelerdeki hastalar, toplu taşıma araçlarıyla seyahat eden vatandaşlar, bankalardaki hesap sahipleri, okulda eğitim alan öğrenciler gibi kurumların yerine getirdiği hizmetlerden faydalanan herkesi kapsayacak şekilde tanımlanmaktadır.²⁹¹

Vatandaşların memnun olmasını sağlayan etmenler şu şekilde sıralanabilir:²⁹²

- Yönetimin ortaya koyduğu faaliyetler üzerinde bilgilendirilmesi,
- Belediye bünyesinde görev yapan yöneticilere ulaşılabilirlik kolaylığı,
- Gelişen, kararlı, şeffaf yönetim anlayışı,
- İlçeler hakkında alınan kararlarda vatandaşların katılımlarının sağlanmasıdır.

²⁸⁹ Levent Memiş, “Katılımcı Belediye Yönetimi: Görele (Giresun) Halk Meclisi Örneği”, **Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 19(1), 2019, s.157-203.

²⁹⁰ Topal, Şahin ve Topal, **a.g.e.**, s.5-6

²⁹¹ F. Akyıldız, “Belediye hizmetleri ve vatandaş memnuniyeti: Uşak Belediyesi örneği”, **Journal of Yasar University**, 7(26), 2012, s.4421

²⁹² Topal, Şahin ve Topal, **a.g.e.**, s.6

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi sürecinde, merkezi yönetimin bazı yetersizliklerinin giderilmesi açısından önemli bir dengeleme işlevi üstlenen belediyelere verilen görev ve sorumluluklar arttıkça, merkezi yönetimin kamu hizmeti sunumu sürecinde daha az rol oynadığı görülmektedir. Ayrıca yerel düzeyde piyasa ekonomisi benzeri bir rekabet ortamının ortaya çıkması, kamu hizmet sunumunda daha yenilikçi yöntemlerin denenmesi gibi birçok gelişmenin altyapısı belediyeler aracılığıyla oluşturmaktadır.²⁹³

Belediyeler, sahip oldukları bazı özellikler dolayısıyla, kurumsal ve yönetsel açıdan özgün yapıda olan yönetim birimleridir. Belediyeyi, kurumsal-yönetsel özellikleri şöyle sıralanabilir:²⁹⁴

- i. Belediye bir kamu tüzel kişiliğidir: Belediye kamu hukukuna tabidir ve faaliyetlerini ilgili kanunlar çerçevesinde yürütmektedir. Bu nedenle Türk Kamu Yönetimi Sisteminin bir parçasını oluşturmaktadır. Genel olarak tüm sistemde görülen özelliklere sahiptir. Bu durum belediye personelinin çalışma ve davranışlarında, hizmetlerin yürütülme biçiminde, belediye politika ve stratejilerinin geliştirilmesinde görülebilmektedir.
- ii. Belediye kar amacı gütmeyen bir hizmet kurumudur: Belediye, yerel ortak hizmetler üreten bir kamu kurumudur. Belediye tarafından yürütülen hizmetin bir kamu hizmeti olması, kamu yararı ilkesinin ön planda tutulmasını gerektirmektedir. Sonuç olarak belediye hizmetlerinden kar elde etmek asıl amaç değildir. Hizmetlerin finansmanı, merkezi yönetimden aktarılan paylar ile vergi, resim ve harçlar gibi mahalli gelirlerden sağlanmaktadır.
- iii. Belediye siyasi yönü olan bir kurumdur: Belediyelerin varlık nedeni yerel tercihtir. Bunun doğal bir sonucu olarak evrensel anlamda karar organları, Türkiye'de ise yerel düzeyde yapılan seçimler sonucunda başkan, meclis üyeleri ve meclisin bir kısmı görev almaktadır. Bu bağlamda belediyeler, yerel

²⁹³ Ulusoy ve Tekdere, **a.g.e.**, s.169

²⁹⁴ Akbaş vd., 2018, s.174

ihtiyaçları belirlemek, amaç ve hedefleri belirlemek, hizmet sunma yol ve yöntemlerini belirlemek için siyasi tercihlerle belirlenmektedir.

- iv. Belediye dikey örgütlenmeye sahip bir kurumdur: Geleneksel belediyelerde (belediyenin büyüklüğüne göre değişmekle birlikte), başkan, başkan yardımcısı, müdür ve memur olmak üzere, dört (4) kademeli bir hiyerarşik yapı vardır (5393: Md. 49) Büyükşehir (anakent) belediyelerinde ise, hiyerarşik kademelerin sayısı altı (6) dır. Bu belediyelerde yukarıdan aşağıya sırasıyla başkan, genel sekreter, genel sekreter yardımcıları, daire başkanları, müdürler ve memurlar vardır (5216: Md. 21).
- v. Belediye hiyerarşik bir kurumdur: belediye hizmetlerinin yerine getirilmesine ilişkin resmi işlemlerin nasıl yürütüleceği kanunla düzenlenmektedir. Belediye personeli belirli bir amirin (amirinin) altında çalışmaktadır. Bu nedenle çalışanların asli görevi, yasal kuralları ve üstleri tarafından verilen emir ve talimatları uygulamaktır. Üst yönetici, astlarının eylemlerinden sorumludur. Sistemin tepesinde belediye başkanı var. Ayrıca, astlar da eylem ve eylemlerinden üstlerine karşı sorumludur. Belediye çalışanları görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmakla yükümlüdür. Belediye faaliyetleri yazılı belgelerle yürütülmekte ve bu belgeler gerektiğinde kullanılmak üzere arşivlenmektedir. Belediye birimleri arasında iş bölümü ve kendi alanlarında uzmanlaşma vardır.

3.2. Belediyelerin Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de belediyeler 1930 yılında Belediye Kanununun 1580'inci maddesi ile gelişmeye başlamıştır. Bu maddeye göre idari kararlar, nüfusu ne olursa olsun, nüfusu fazla olan il merkezlerinde ve ilçelerde belediye kurulacaktır. Ayrıca popülist politikalar nedeniyle belediye sayısı çok hızlı artmıştır. Aşağıdaki Tablo Türkiye'de belediye sayılarının yıllar itibarıyla artış oranını göstermektedir;

Yıllar	Belediye Sayıları	Artış oranı
1984	1704	-
1989	1984	16.4
1994	2710	36.5
1999	3215	18.6
1984-19999		88.6

Tablo 3.1: Türkiye’de Belediye Sayısındaki Değişim

Kaynak: Erol Tuncer ve Coşkun Özkasap, İl Genel Meclisi ve Belediye Seçimleri, Sayısal ve Siyasal Değerlendirme, Ankara, TESEV, 2004, s. 26.

Tablo 6’da verilenler, Türkiye'deki belediye sayılarının yıllar itibariyle artış oranını göstermektedir. Bu tabloya göre belediye sayısındaki en büyük değişim 1989-1994 yılları arasında meydana gelmiştir.

Türkiye'de belediye sayısında fiili büyüme 1984-1999 yılları arasında gözlemlenmiştir. 1984-1999 yılları arasında yüzde 88 artışla toplam 1511 belediye kurulmuştur. 2005 yılında 3215 belediye vardır.²⁹⁵

Osmanlı Dönemi

Tanzimat öncesi Osmanlı Devleti'nde belediye öncesi kurum ve otoritelerden oluşan bir sistem etkili olmuştur. Bu belediye öncesi kurumlar ve yetkililer arasında dini kurumlar, loncalar ve birkaç imparatorluk üst düzey yetkilisinin (zabıta şefi, imam, baş mimar) yardım ettiği Kadı vardı. Bu belediye öncesi sistemde, Kadı, baş yargı makamı olarak üstün rolünü korumuş ve kendisine ayrıca imparatorluk hükümetinin temsilcisi olarak bir bölge üzerinde idari kontrol verilmiştir.²⁹⁶ Sanayi Devrimi'nin bir sonucu olarak, geleneksel yerel yönetim sistemi, mevcut üretim

²⁹⁵ Akman, **a.g.e.**, s.7

²⁹⁶ İ. F. Aksu, **On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, TASAV, Ankara, 2012, s.15

uygulamalarını değiştirirken, daha iyi ve daha sofistike bir yerel yönetimin ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelmiştir. Yepyeni yerel yönetime “şehremaneti” adı verildi (16 Ağustos 1855). Bu yeni yapı, atanmış genel mdrlr tarafından yönetilen “şehremini” (Osmanlı Türkçesi “Belediye Başkanı” anlamına gelir) ve “şehir Meclisi” olmak üzere iki organdan oluşuyordu.²⁹⁷

Tanzimat Dönemi ve Meşrutiyet Dönemi

1876 yılında yeni kabul edilen Osmanlı Anayasası (Kanun-i Esasi) ile Meclis-i Mebusan (İmparatorluk Genel Meclisi) kurulmuş ve ilk yaptıkları işlerden biri, İstanbul ve diğer bölgelerin idaresi için kapsamlı kamu kanunları çıkarmak olmuştur. İstanbul için yapılan yeni mevzuatta 20 belediye dairesinden oluşacak şehremaneti ve Cemiyet-i Umumiye-i Belediye (Genel Belediye Meclisi) yer almıştır. Bu kanun belediyelerin tüzel kişilik kazanmasını sağlamıştır. Buna ek olarak, belediye meclis üyelerinin seçimini düzenlemek için bir karar alınmış, ancak bu karar, 1877-1878'de Ruslara karşı savaş nedeniyle o sırada hükümetin yaptığı baskı nedeniyle hiçbir zaman uygulanmamıştır.²⁹⁸

Rus Savaşı'nın etkisiyle 1877 Belediye Kanunu ile çıkarılan yeni idari yapılanma ancak 1908'de hayata geçirilebilmiştir. 1908'de şehremaneti'nin yeniden yapılandırılması için yerel seçimler yapılmış ve Genel Belediye Meclisi (GMA) toplanmıştır. Ancak, bu yeni yapının baştan verimsiz olması nedeniyle 1912'de “İstanbul Belediye Teşkilatı Geçici Kanunu” adlı yeni bir kanun çıkarılmıştır. Bu kanunla şehremaneti merkezi bir yapı olarak yeniden düzenlenmiştir. Belediye daire modeli kaldırılmış ve şehremaneti, dokuz bürodan oluşan tek bir belediye dairesine dnştrlmştir. GMA bir Yürütme Konseyi tarafından değiştirilmiştir. Her büroya bir müdür atanmış, GMA yelerinin belediyelerle olan organik bağları kaldırılmış ve GMA yeliği seçim temsili yoluyla sivil toplumun her üyesine yaygınlaştırılmıştır. Meşrutiyet'in ilanından (meşrutiyetin restorasyonu) sonra İstanbul, belediye

²⁹⁷ Adalet Alada, **Türkiye’de Belediye’nin Yetmiş Yıllık Tarihine Kronolojik Bir Yaklaşım: 1930-2000**, Mülkiyeliler Birliği Yayınları, Ankara, 2001, s.129

²⁹⁸ Aksu, **a.g.e.**, s.16

hizmetlerindeki tüm sorumluluklarının yanı sıra valinin yetkilerinin de Şehremini'ye (Belediye Başkanı) devredildiği bir il haline getirilmiştir.²⁹⁹

Türkiye Cumhuriyeti Dönemi

Türkiye Cumhuriyeti dönemi, 18 Mart 1924'te Cumhuriyet hükümetinin köylerle ilgili bir kanun çıkarması ile başlamıştır. Köy Kanununun bu yasalaşması, Cumhuriyet hükümetinin ilk başarılarından biri olmuştur. O dönemde nüfusun %80'i köylerde yaşadığı için köyleri yönetmek ve geliştirmek bir öncelik olmaktadır. Bu amaçla Köyler Kanunu çıkarılmıştır. Köylerde demokratik bir yönetim hayal edilmiştir. Örneğin 18 yaşını doldurmuş her vatandaş, görüşlerini ifade edebildikleri Köy Derneklerinin doğal üyesiydi. Köy düzeyinde modern Kent Konseylerine model olan Köy Dernekleri, demokratik bir yapıya geçişte önemli rol oynamıştır.³⁰⁰ Cumhuriyetin ilk yıllarında İstanbul'daki yerel yönetim yapısı 1877 ve 1912'de çıkarılan kanunlara göre yürütülmüştür. Örneğin Şehremaneti “belediye”, şehremini ise “belediye reisi” olarak değiştirilmiştir. Bu yapı ile İstanbul on ilçe belediyesine bölünmüştür. 1930'da yeni bir Yerel Yönetim Yasası kabul edilmiştir. Mahalli İdareler Kanunu belediyeleri ve il özel idarelerini birleştirdi ve il başkanını hem İstanbul Valisi hem de Belediye Başkanı olarak atamıştır. 1954 yılında 6349 sayılı Kanun ile Belediye ve Valilik birbirinden ayrılmış, o zamana kadar hem vali hem de belediye başkanı olarak il başkanı yetkiyi elinde tutuyordu.³⁰¹ 1924 Anayasası ile Ankara yeni sorunlar yaratan başkent olmuştur. Bu sorunlara çözüm getirmek için Ankara'ya özgü bazı yasalar çıkarılmıştır. Ankara, 1930'dan sonra ortaya çıkan belediyecilik anlayışı için bir laboratuvar işlevi görmüş ve Ankara'dan elde edilen tecrübelerle göre yeni mevzuat hazırlanmıştır.³⁰²

²⁹⁹ Alada, **a.g.e.**, s.19

³⁰⁰ Akman, **a.g.e.**, s.8

³⁰¹ Orhan Veli Alıcı, **Büyükşehir Belediyesi ile İlçe Belediyeleri Arasındaki İlişkiler: İstanbul Örneği**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2012, s.25

³⁰² Alıcı, **a.g.e.**, s.26

1930'dan 2013'e kadar olan dönemi kapsayan Cumhuriyet Dönemi, altı dönemde tam olarak incelenebilir. Birinci dönem 1930-1946 yıllarını kapsar ve “Cumhuriyet Döneminde Belediye Yönetiminin Gelişimi” olarak adlandırılır. İkinci dönem ise 1946-1961 yılları arasını kapsayan “Demokrasiye Geçiş” dönemidir. “Kentlerin Siyasette Önem Kazanması” adlı sonraki dönem ise 1961-1973 yılları arasını kapsar. 1973-1980 yılları arasında “Yerel ve Merkezi Yönetimler Arası Çatışma” dönemi yaşanmıştır. 1982-2000 yılları arasında “Büyükşehirlerin Ortaya Çıkışı ve Dengesiz Gelişme” dönemi yaşanmıştır. Son dönemde ise 2000 yılında başlayan “Kamu Yönetimi Reformu Girişimi” dönemi halen devam etmektedir.³⁰³

Bu yeni tür yerel yönetim örgütlenmesi, “büyükşehir belediyesi”, 1980'lerin başında, belediye sınırları içinde birden fazla ilçeyi barındıran şehirlerde oluşturulmuştur.³⁰⁴ Bu dönemde, belirli bir nüfusa sahip şehirlerin içinde ve yakınında bulunan belediyelerin tüzel kişiliklerinin kaldırılması ve bunların bir belediye şubesine dönüştürülmesiydi. Bu kapsamda İstanbul'da on üç, İzmir'de on iki belediye şubesi kurulmuş, diğer illerde de benzer uygulamalar yapılmıştır. Bunu takiben 1981 yılında 2561 sayılı Metropollerin Yakın Çevresindeki Yerleşim Yerlerinin Ana Belediyelere Dahil Edilmesine Dair Kanun çıkarılmıştır. Bu kanun, nüfusu 300.000'i geçen belediye ve köylerin bu yeni büyükşehir belediyelerine katılmasını sağlamıştır. Bakanlar Kurulu kararı ile. Bu çerçevede ve 8 Mart 1984 tarihli ve 195 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında 1984 yılında yapılan yerel seçimlerle İstanbul, Ankara ve İzmir'de büyükşehir belediyeleri kurulmuştur.³⁰⁵ Aynı yıl, büyükşehir belediyelerini ilgilendiren temel mevzuat olan Büyükşehir Belediyeleri İdaresi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına ve Kabulüne Dair 3030 Sayılı Kanun çıkarılmış ve bu Kanun yürürlüğe girene kadar yürürlükte kalmıştır. 2004

³⁰³ Eray Arıkboğa, “Geçmişten Geleceğe Büyükşehir Belediye Modeli”, **Yerel Politikalar Dergisi**, 3, 2013, s. 48-96.

³⁰⁴ Akman, **a.g.e.**, s.9

³⁰⁵ Arıkboğa, **a.g.e.**, s.50

yılında Büyükşehir Belediyesi'ne 5216. 2010 yılına kadar ülke nüfusunun yaklaşık yarısı büyükşehir belediyelerinde yaşıyordu.³⁰⁶

4 Aralık 1981 tarihinde askeri hükümet 2591 sayılı “Büyükşehirlerin çevresindeki yerleşim birimlerinin Büyükşehir Belediyelerine Aglomerasyonu” konulu Kamu Yasasını çıkarmıştır. Nüfusu 300.000'in üzerinde olan büyükşehirlerin çevresindeki belediyeler ve köyler, banliyö veya mahalle haline getirilerek büyükşehir belediyeleriyle birleştirilmiştir. 1980 ve 1984 yılları arasında askeri hükümet İstanbul belediye başkanlarını atamıştır. 1982 Anayasası'nın 127. maddesi, geniş yerleşim alanları için özel olarak hazırlanmış yerel yönetim yapılarına izin verecek şekilde değiştirilmiştir. 3030 sayılı “Büyükşehir Belediyelerinin İdaresine Dair Kanun Hükmünde Kararname” 27 Haziran 1984 tarihinde yürürlüğe girmiştir.³⁰⁷

İstanbul, Ankara ve İzmir gibi büyükşehirlerde iki kademeli belediye yapıları oluşturulmuştur. Zaman içerisinde bu mevzuata istinaden daha fazla ilin büyükşehir olarak eklenmesiyle büyükşehir sayısı 16'ya yükselmiştir. Mevzuat yirmi yıl yürürlükte kalmış ve daha sonra yerini 5216 sayılı Kamu Kanunu almıştır. Yerel yönetim sisteminde yapılan köklü reformlar sırasında hazırlanan 5216 sayılı Kamu Kanunu 10 Temmuz 2004'te kabul edilmiştir. Bu kanun, İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nin yetki alanının il sınırları içindeki tüm alanları kapsayacak şekilde genişletilmesini içeriyordu. İlçe belediyelerinin sayısının 32'ye, Birinci Kademe Belediyelerin sayısının 41'e çıkarılmasını da içeriyordu. 6 Mart 2008 tarih ve 5747 sayılı Kamu Kanunu ile daha fazla mahalle ilçe, ilçe belediyesi ise ilçe olarak belirlenmiştir. Eminönü, Fatih İlçesi'nin yetki alanına girmiştir.³⁰⁸

Cumhuriyet Dönemi Belediye Yönetimi

³⁰⁶ Alada, a.g.e., s.20

³⁰⁷ Arıkoğlu, a.g.e., s.51

³⁰⁸ Recep Arslan, **Süreç Analizi Çerçevesinde Türkiye’de Büyükşehir Belediyesi Kurma ve Genişletme Politikası**, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Denizli, 2016, s.25

Cumhuriyet dönemi yerel yönetim anlayışı Osmanlı yönetiminde ki yerel yönetim geleneğini sürdürmeye devam etmiştir. Ankara'nın başkent olmasından sonra tıpkı İstanbul'da olduğu gibi Ankara belediyesine özel ve farklı bir statü kazandırmak için 417 sayılı kanun ile Ankara Şehremaneti kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun ile İçişleri Bakanlığı tarafından atanan bir şehremini ve 24 üyeli Cemiyeti Umumiye Belediye'den oluşacaktır. Böylelikle Cumhuriyet yönetiminde de başkent diğer belediyelerden ayrı tutulması, ayrıcalıklı haklar tanınması esas alınmıştır. Bir takım kentsel politikalara ve yeniliklere öncülük eden Ankara deneyimi kentleşmeye önemli katkı sağlamıştır. Fakat başarılı olamamış ve bir süre sonra yürürlükten kaldırılmıştır.³⁰⁹ Genel olarak yerel yönetim sistemimizde Fransa'nın komün idarelerinden esinlendiğini söylemek mümkündür.³¹⁰

2000 Sonrası Dönem

2004 yılında “5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu” yürürlüğe girmiş olup 1984 tarihli “3030 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun” yürürlükten kaldırılmıştır. 2005 yılında “5393 Sayılı Belediye Kanunu” yürürlüğe girmesiyle 1930 tarihli “1580 sayılı Belediye Kanunu” yürürlükten kaldırılmıştır. Buna ek olarak ise 2005 yılında yürürlüğe giren “5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu” ile 1913 tarihli “İdare-i Umumiye-i Vilayet Kanunu Muvakkati” kaldırılmış böylece bu kanunlar ile yerel yönetimlerin sosyal politika alanlarındaki yetki, görev ve sorumlulukları genişletilip sosyal nitelikteki hizmetlerin daha geniş bir şekilde düzenlemesi sağlanmıştır.³¹¹

Yerel yönetimlerde gerçekleşen reform sürecinde yaşanan bir başka gelişme ise 6 Aralık 2012 tarihinde 28489 sayılı Resmi Gazete' de “6360 Sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” yayımlanması

³⁰⁹ Fuat Yörükoğlu, “Türk Belediyeciliğinin Gelişim Süreci”, **Mevzuat Dergisi**, 136, 2009, s.8

³¹⁰ Yeter Çiçek, “Geçmişten Günümüze Türkiye'de Yerel Yönetimler”, **KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 1, 2014, s.59

³¹¹ Esin Şengün ve Çiğdem Akman, **Türkiye’de Sosyal Belediyecilik**. Nobel Yayın, 2020, s.65

olmuştur.³¹² 6360 sayılı Kanun’la yapılan değişikliklerle birlikte büyükşehir belediyesi sayısı 30’a çıkarılmış, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan belde ve köylerin tüzel kişiliği kaldırılmış, büyükşehir kurulan illerde mahalli idare birlikleri kaldırılmış, genel bütçe vergi gelirlerinden belediyelere ayrılan paylar yeniden düzenlenmiş, nüfusu 100.000 üzerinde olan belediyeler ve büyükşehir belediyeleri için kadınlar ve çocuklara yönelik konuk evi açması zorunluluk kapsamına girmiştir.³¹³

Sosyal belediyeciliğe hukuksal altyapı oluşturabilecek hükümler, “5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu”nun pek çok maddesinde bulunmaktadır. Bu kanun, yerelde yapılması gerekli sosyal politikaların belediyelerce gerçekleştirileceğini belirtmiş ve 7. maddesinde; “Gezici sağlık üniteleri ile yetişkinler, yaşlılar, engelliler, kadınlar, gençler ve çocuklara yönelik her türlü sosyal ve kültürel hizmetleri yürütmek, geliştirmek ve bu amaçla sosyal tesisler kurmak, meslek ve beceri kazandırma kursları açmak” sorumluluğunu büyükşehir belediyelerine yüklemiştir.³¹⁴ Bunun yanı sıra yine bu kanunun 18. maddesinin (m) bendinde büyükşehir belediye başkanlarına önemli görevler ve imkânlar verilmiştir. Buna göre; “bütçede yoksul ve muhtaçlar için ayrılan ödeneği kullanmak, özürllülerle ilgili faaliyetlere destek olmak üzere özürllü merkezleri oluşturmak” gibi konularda faaliyetler için yetki verilmiştir. Ayrıca gelir seviyesi düşük, yoksul, muhtaç ve kimsesizler için yapılan yardımların belediye harcamaları olarak bütçeye işletilebilme imkânı getirilmiştir. Tüm bu gelişmelerle birlikte yerel yönetimler, hizmetlerinde halka yakınlık ve idari yerindenlik ilkeleriyle ön plana çıkmış, böylece halka yakından hizmet verme anlayışı çok daha önemli bir konuma gelmiştir. Bu durumun sonucunda belediyeler projelerini bu çerçevede artırmış ve sosyal yardım ile sosyal hizmetler alanında bu projeleri uygulamaya başlamışlardır.³¹⁵

³¹² Ferit İzci ve Abdülmenaf Turan, “Türkiye’de Büyükşehir Belediyesi Sistemi ve 6360 Sayılı Yasa İle Büyükşehir Belediyesi Sisteminde Meydana Gelen Değişimler: Van Örneği”. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2013, 18(1), s.119

³¹³ Mustafa Lamba, **6360 Sayılı Kanun Sonrası Büyükşehir Belediyesi İlişkileri: Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Der Yayınevi, 2017, s.60

³¹⁴ Bilgehan Mermer, Ceyda Şataf ve Nilüfer Negiz, “Türkiye’de Sosyal Belediyecilik Anlayışı: Denizli Büyükşehir Belediyesi Örneği”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2016, 21(4), s.1305-1306

³¹⁵ Şengün ve Akman, **a.g.e.**, s.65

Hem halka hizmet etmek için hem de yoksul kesimden daha fazla oy alabilmek için sosyal transferlere ağırlık veren belediyeler, bunu daha çok “sosyal yardım” ve “sosyal hizmet” gibi belediyelere çok yük yüklemeyen alanlarda yapmışlardır. Belediyelerin yoksul kesime yapmış olduğu yardımlar kimi zaman yaptığı popülist uygulamaların sonucunda seçimleri kazanmasını kolaylaştırmıştır. Bu çerçevede verilebilecek örnek, belediyelerin eğitim, sağlık ve sosyal güvenlikten çok, daha kolay bir alan olan sosyal yardımlara yönelmesi olarak söylenmektedir. Sosyal transferin çeşitleri, belediyenin ekonomik gelişmişliğine ve belediye başkanının görüşüne göre değişim göstermektedir.³¹⁶

Hayatımızın temel bir parçası haline gelen internetle birlikte, elektronik devlet (e-devlet) ile başlayan kamu hizmetlerinin sanal ortama aktarımı, ardından elektronik belediyeçilik (e-belediyeçilik) uygulamaları, belediyelerin kendi operasyonlarını sanal ortam ile bütünleştirmelerini sağladığı bir süreç olmuştur.³¹⁷ Yerel halk ile belediye ilişkilerinde e-belediyeçilik etkileşimli bir ortam bulmuştur. Halka daha kolay ve etkin bir biçimde ulaşımını sağlayan teknolojik gelişmelerin bir meyvesi konumunda olan e-belediyeçilik uygulamalarıyla hizmette zaman ve mekân sınırlılığı aşılmıştır. Sosyal yardımların elektronik ortama taşındığı bu süreç içinde yapılan yardımların ihtiyaç sahiplerine, muhtaçlara sunulmasında hem maliyetin azaltılarak hem de zamandan tasarruf edilerek ve gerçek ihtiyaç sahiplerine ulaşımı sağlanarak etkin bir sosyal yardımlaşma sistemi kurulmuştur.³¹⁸

2017 yılında belediyelerle ortak “Sosyal Yardım Bilgileri” adında bir portal oluşturularak muhtaç ve yoksul bireylerin sosyal yardım başvuruları internet üzerinden alınıp sosyoekonomik ve kişisel bilgilerin girilerek hane kayıtlarının oluşturulması sağlanmıştır. Böylece hane halkının sosyoekonomik durumuyla ilgili raporların tutulması, muhtaçlık kriterine uygunluğunun sonuçlandırılması, yardım ödemelerine

³¹⁶ Harun Uslu, **Sosyal Politika Açısından Belediyeler ve Sosyal Belediyeçilik**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014, s.110-111

³¹⁷ İ. Yolbaş, **Altyapı Belediyeçiliğinden Sosyal Belediyeçiliğe Geçiş-Türkiye’de Sosyal Belediyeçilik**, Kutlu Yayınevi, İstanbul, 2019, s.48

³¹⁸ U. Ünlü, “Sosyal Belediyeçilik Anlayışının e-belediyeçilik Uygulamalarına Entegre Edilmesi”. **Sayıştay Dergisi**, 102(Temmuz-Eylül), 2016, s.83

yönelik banka talimatlarının verilmesiyle yoksul durumdaki bireye sunulan yardımların parasal kayıtlarının tutulması sağlanmıştır.³¹⁹

2019 yılının son çeyreğinde Çin'in Wuhan kentinde ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkisi altına alan "COVID-19" virüsü, kısa sürede 160'tan fazla ülkeye yayılmış ve DSÖ tarafından Mart 2020'de küresel salgın acil durumu olarak tanımlanmıştır. DSÖ tarafından pandemi olarak tanımlandıktan sonra tüm dünya ülkeleri alarma geçerek sosyal izolasyon, sınırların kapatılması gibi bulaşıcılığın azalmasına yönelik bir takım tedbirler almıştır.³²⁰

Pandemiyle mücadele kapsamında Türkiye'de okullar kapatılarak örgün eğitime ara verilmiş yerini uzaktan eğitim uygulamaları almıştır. Kontrollü sosyal hayat uygulamalarıyla birlikte resmi tatillerde ve hafta sonu tatillerde ve hafta içi belirli saatler arasında sokağa çıkma yasağı uygulanmış, 20 yaş altı ve 65 yaş üstü bireyler için hafta içi de sokağa çıkma kısıtlaması uygulanmıştır. Kamu kurumlarında ve bazı özel sektörlerde uzaktan çalışma uygulanmış ve mesai düzenlemesi getirilmiştir. Ayrıca toplu taşıma araçlarının kullanımında, alışveriş merkezlerinde, tüm toplu alanların girişlerinde HES kodu zorunluluğu getirilmiştir.³²¹

Pandemi sürecinde yapılan çalışmalar, küresel salgının psiko-sosyal etkilerini ortaya çıkarmıştır. Aile ve toplum üzerinde bir takım etkileri ise; panik, damgalanma ve yabancı düşmanlığı, hastalığın öngörülemez bir geleceğinin olması, sosyal ağlara erişimde yetersizlik, işsizlik ve sonucunda yaşanan mali sıkıntı ve kaygı, sevilen birinin kaybedilme korkusu, bilgi kirliliği ve belirsizlik seviyesinde artış ve sosyal izolasyonun getirdiği bir takım psikolojik problemler olarak sıralanmaktadır.³²²

³¹⁹ Şengül ve Akman, **a.g.e.**, s.66

³²⁰ A. Baggiani, S. Briani, G. Luchini, M. Giraldi, (2020). "Management of Healthcare Areas For The Prevention of COVID-19 Emergency in an Italian Teaching Hospital in Pisa, Tuscany: A Hospital Renovation Plan". **Infection Control and Hospital Epidemiology**, 41(11), s.1

³²¹ G. Urhan ve S. Arslankoç, COVID-19 Pandemi Sürecinde Sosyal Politika ve Yerel Yönetimler: İstanbul İlçe Belediyeleri Örneği. **Çalışma ve Toplum**, 69, 2021, s.10

³²² A. K. Bilgiç, "COVID-19 ile Mücadele Sürecinde Yerel Yönetimlerin Genel Görünümü". **İdealkent**, 11(31), 2020, s.2085

Bu süreçte merkezi hükümetler büyük ölçekte genel politikalar üretmek zorunda kalırken belediyelerin küresel anlamda yaşanan sorunlara karşı yerel düzeyde çözümler sunmasının önemi ön plana çıkmıştır. Çünkü yaşanan pandemi sürecinde yerel yönetimler, salgının yayılmasını yavaşlatmak adına hijyen tedbirlerinin alınması, salgın sürecinin daha yakın bir şekilde gözlenmesi, pandeminin toplum üzerinde oluşturduğu etkileri ve bunlara karşı çözüm üretme anlamında daha etkili ve hızlı olmuştur.³²³

Belediyeler pandemi süreciyle birlikte elektronik altyapı hizmetlerini test etmişler ayrıca acil öncelikli temel hizmetlerden başlayarak programlar geliştirip uygulamaya başlamıştır.³²⁴ Bu süreçte belediyeler özellikle gıda ve erzak yardımlarına ağırlık vererek ekonomik güçlüklerden kaynaklı sorunları ve tedarik zincirinde yaşanan sıkıntıları gidermeye odaklanmıştır. Bunların yanı sıra belediyelerin vermiş olduğu diğer bir yardım türü ise; maske, dezenfektan ve eldiven gibi hijyen malzemelerinin dağıtımı olmuştur. Okullarda yüz yüze eğitime ara verilmesi ve sokağa çıkma kısıtlamalarının uygulanması üzerine belediyeler sürdürdükleri bir takım uygulamalarını internet ortamına taşımış, hemşehrilerin takip edebileceği spor, müzik, eğlence gibi sosyal içerikleri internet üzerinden sunmuşlar ve öğrencilere yönelik online dersler yapmışlardır.³²⁵

3.3. Türkiye’de Belediyeler

Tanzimat Dönemi’nde Türkiye’de modern belediyeler kurma girişimleri söz konusu olmuştur. Osmanlı İmparatorluğu’nun büyüyüp genişlediği 14. ve 16. yüzyıllar arasında gerçekleşen ve 19. yüzyıla kadar devam eden döneme "klasik dönem" denir. Klasik dönem olarak adlandırılan Tanzimat’tan önce Osmanlı İmparatorluğu’nda batı tarzı bir belediye kurumunun varlığı yoktu. Osmanlı şehir yönetiminde 19. yüzyıla kadar geleneksel yapı korunmuştur. Bu tarihe kadar şehirlerde padişahı temsil eden

³²³ Bilgiç, **a.g.e.**, s.2086

³²⁴ F. Çam, “Yerel Yönetimlerde Pandemi Döneminde Dijital Kültür Sanat Hizmetleri”, **Akademik Hassasiyetler**, 8(16), 2021, 373-395.

³²⁵ U. Bayraktar, **Pandemi ve Sonrasında Yerel Yönetimler İçin Politika Önerileri**. İstanbul Politik Araştırmalar Enstitüsü, 2020, s.5

görevliler görev yapmıştır.³²⁶ Osmanlı İmparatorluğu'nda yerel yönetim faaliyetleri klasik dönemde özellikle kadılar ve başmimarlar, muhtesip, esnaf birlikleri (loncalar) ve vakıflar gibi kişiler tarafından "meşveret" olarak bilinen meclislerin danışmanlığında yürütülmüştür. Bu klasik kurumlar, merkezi hükümetten ayrı bir özerkliğe sahip değildi. Yerel hizmetlerin yerine getirilecek kişi veya kurumların belirlenmesinde yerel halkın hiçbir etkisi olmamıştır.³²⁷

Tanzimat öncesi dönemde göreve atanarak göreve gelen kadılar, padişahın temsilcisi olarak görev yapmış ve Osmanlı şehirlerinin başlıca idarecileri olmuş, aynı zamanda adli, sivil ve belediyenin tüm yetkilerine sahip olmuşlardır.³²⁸ Günümüzde modern belediyeler tarafından üstlenilen birçok mahalli kamu hizmeti, Osmanlı Devleti'nde vakıflar tarafından yürütülmüştür. Vakıf, belirli bir malın, hizmetin veya hizmetlerin kamu yararına uygun olarak kalıcı olarak tahsis edilmesidir. Selçuklu ve Osmanlı dönemlerinde varlıklı kişilerin vakıf işleri yapması beklenirdi. Bu kişiler imaret, çeşme, han, köprü, cami, medrese, kütüphane ve misafirhane gibi vakıf eserlerini cemiyetin istifadesi için yapmışlardır.³²⁹

Lonca, esnaflar arasında dayanışma amacıyla devlet kontrolündeki örgütlerin kurulduğu alana verilen isimdir. Kurdukları teşkilatlanma ile su ihtiyacının karşılanması, aydınlatma, inşaat, çarşı yollarının temizlenmesi, personelin eğitimi, hizmetlerde belirli bir standardın sağlanması, malın kalitesi gibi faaliyetleri yürütmüşlerdir.³³⁰ Faaliyetlerine Bakıcılar Çarşısı, Demirciler Çarşısı gibi değişik

³²⁶ Sedat Ulugöl, **Belediye Hizmetlerinde Vatandaş Odaklı Yönetim Anlayışı Çerçevesinde Katılımcı Bütçe: Nilüfer Belediyesi Örneği**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2018, s.4

³²⁷ M. Söztutar, **Yerel Yönetim Kavramı ve Yerel Yönetimlerin Tarihsel Gelişimi**, Atatürk Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını, Erzurum, 2019, s.13-14

³²⁸ Ulugöl, **a.g.e.**, s.4

³²⁹ Söztutar, **a.g.e.**, s.14

³³⁰ Bekir Parlak ve Zahid Sobacı, **Ulusal ve Küresel Perspektifte Kamu Yönetimi Teori ve Pratik**, MKM Yayınları, Bursa, 2012, s.140

çarşılarda devam eden esnafların bağlı oldukları loncalar da kendi adlarıyla anılmaktadır.³³¹

3.4. Belediyelerin Örgüt Yapısı

5393 sayılı Belediye Kanununun 48 inci maddesinde belirtilen kadro yönetmeliğine göre; sicil müdürlüğü, mali hizmetler müdürlüğü, fen müdürlüğü ve zabıta müdürlüğünden oluşmaktadır. Nahiye'nin; yer şekilleri, konumu, nüfus yapısı, ekonomik, sosyal, fiziki açıdan ve kültüre ilişkin nitelikleriyle kalkınması baz alınarak; önceden belirlenmiş kadro nizamnamesine ve ölçütlerine göre gereksinim olması durumunda; aile sağlığı, bayındırlık, beşeri kaynaklar, devletin yaptırım gücünü belirleyen yasalar, veri işlem, strateji geliştirme, veterinerlik gibi çevresel, kültürel ve sosyal anlamda kentin ihtiyacına göre gereksinim duyulan, farklı birimler kurulabilir. Birimlerin oluşturulması, mevcut birimin kaldırılması veya birleştirilmesiyle ilgili karar belediye meclisine aittir.³³²

Büyükşehir belediyelerinin teşkilat yapısı 5216 sayılı Kanunla “büyükşehir belediye teşkilatı” başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre büyükşehir belediye teşkilatı; Norm kadro esaslarına göre genel sekreterlik, daire başkanlığı ve müdürlüklerden oluşur. Birimlerin kurulması, kaldırılması veya birleştirilmesi büyükşehir belediye meclisi kararı ile yapılır. Büyükşehir belediye teşkilatı, belediye başkanına bağlı genel sekreter, genel sekreter yardımcıları, daire başkanları, yöneticiler ve memurlardan oluşur.³³³ 5393 sayılı Belediye Kanununun “norm kadro ve personel istihdamı” başlıklı 49. maddesi dikkate alındığında 6 kademeli dikey hiyerarşik bir yapı bulunmaktadır. Hem büyükşehir belediyelerinde hem de klasik belediyelerde hiyerarşik yapı oluşturulurken çalışan sayısı dikkate alınmamıştır. Bu durumda, “kontrol bölgesi” ilkesi göz ardı edilmiştir. Bilindiği üzere “kontrol alanı”

³³¹ Halil Emre Akbaş, Serdar Bozkurt ve Kübra Yazıcı, “Osmanlı Devletinde Lonca Teşkilatı Yapısı ve Yönetim Düşüncesi ile Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, 9, 2018, s.173

³³² 5393 sayılı Belediye Kanununun 48 inci maddesi

³³³ 5216 sayılı Kanun

ilkesi, bir yöneticinin etkin ve verimli bir şekilde yöneteceği ve kontrol edeceği birim veya kişi sayısını ifade etmektedir.³³⁴

5393 sayılı Belediye Kanununa göre belediye teşkilatı, norm kadroya göre katip, mali hizmetler, fen ve zabıta birimlerinden oluşmaktadır. Beldenin nüfusu, fiziki ve coğrafi yapısı, ekonomik, sosyal ve kültürel özellikleri ile gelişme potansiyeli dikkate alınarak, norm kadro ilkelerine uygun olarak gerektiğinde sağlık, itfaiye, bayındırlık, insan kaynakları, hukuk işleri ve diğer birimler oluşturulabilir. Bu birimlerin kurulması, kaldırılması veya birleştirilmesi belediye meclisi kararı ile yapılmaktadır.³³⁵

Belediyelerin teşkilat yapılarını belirleyen en temel unsurlardan biri de merkezi yönetimin yerel yönetim üzerindeki idari vesayetidir. Vesayet denetimi kapsamında, belediyelerin teşkilat yapısının belirlenmesinde bürokratik yaklaşımın önemli etkileri olduğu söylenebilir. Max Weber'in ortaya koyduğu bu yaklaşım, günümüz kamu kurumlarının örgütlenmesinde oldukça etkili olmuştur. Weber'in bürokrasi yaklaşımının dayandığı temel ilkeler şunlardır:³³⁶

- i. Yargı yetkilerinin kanunla düzenlenmesi: Bürokratik yapılarda amaçların gerçekleştirilmesi için gerekli işler resmi görev olarak belli bir şekilde dağıtılır. Bu görevlerin yerine getirilmesi için de gerekli yaptırımlar uygulanmaktadır.
- ii. Görev Hiyerarşisi ve Yetki Derecelendirmesi: Bürokratik organizasyonda hiyerarşik bir düzen vardır ve bu sistemde alt birimler üstlerin denetim ve gözetiminde çalışır. Dolayısıyla bürokratik yapıların en temel özelliklerinden biri hiyerarşidir.
- iii. Yönetimin yazılı belgelere dayandırılması: Bürokratik organizasyonlarda tüm işlem ve işlemlerin yazılı belgelere dayandırılması esastır. Yazma ilkesi, işlem ve eylemlerin geriye dönük denetiminde yönetime büyük kolaylık sağlar.

³³⁴ 5393 sayılı Belediye Kanunu

³³⁵ 5393, md. 48

³³⁶ Bilal Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul, 2002, s.198-202

- iv. Yetki ve görevlerde uzmanlaşma: Bürokratik örgütlenme, çağımızdaki gelişmelere bağlı olarak belirli görev ve yetki alanlarında uzmanlaşmış kamu görevlilerini gerektirmektedir.
- v. Kurallara ve formaliteye bağlılık: Bürokrasi genellikle yazılı ve resmi kurallara göre çalışır. Bu kurallar, bürokratik süreçte görev yapan görevlilerin sorumluluklarını, karşılıklı ilişkilerini, yetki ve görevlerini içerir. Dolayısıyla bu kurallar, görevlilerin keyfi davranışlarının önüne geçilmesini ve faaliyetlerin önceden belirlenmiş ilkeler çerçevesinde yürütülmesini amaçlamaktadır.
- vi. Kişisizlik (ideal subay): İdeal bir subay, görev ve yetki alanına giren bir işi yaparken tüm duygularından arındırılmalıdır. Bu nedenle hizmet sunum süreci rasyonel bir yönetim yaklaşımı gerektirir.
- vii. Kamu ve özel hayatın ayrılması: Bürokraside memurların resmi faaliyetleri ile özel yaşam alanları birbirinden ayrılmıştır. Bürokratik örgütlenme, personelin kişiliğinden farklı bir yapı olduğundan, kamu kaynakları ile kamu görevlisinin örgütteki özel serveti arasında hiçbir bağlantı olmamalıdır.

Türkiye'de bazı kurumsal-örgütsel sorunların kaynağı olarak bürokratik yapılanma görülmektedir. Yönetimde merkeziyetçilik, örgütsel büyüme, gizlilik ve gizlilik, yönetimde muhafazakarlık bürokrasinin temel sorunları olarak kabul edilmektedir. Ayrıca yönetimde kural koyma ve sorumluluktan kaçınma, adam kayırma, yolsuzluk, rüşvet ve siyasallaşma bürokrasinin operasyonel sorunları olarak belirtilebilmektedir.³³⁷

3.5. Belediyelerde İç Denetim Sistemi

İç denetim, yerel yönetim yapılarında mali ve yönetsel konuların nasıl çalıştığının incelenmesi, güçlü ve zayıf yönlerinin ortaya çıkarılması ve bir rapor halinde üst yönetime sunulmasıdır. Denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri genellikle belediyelerde yönetim süreçlerinin sürekli iyileştirilmesini

³³⁷ Eryılmaz, a.g.e., s.198-202

desteklemektedir. Ayrıca iç denetim, belediyenin karar alma süreçlerinde dürüstlüğün korunması ve tarafsızlığın artırılması açısından da önemlidir. İç denetim, varlık yönetimi, satın alma, nakit yönetimi vb. gibi yüksek riskli alanlarda ihlalleri tespit etmek için özellikle yararlı bir araçtır.³³⁸

Belediye Kanunu denetimin amacını: “Faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilâtının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor hâline getirerek ilgililere duyurmak” olarak açıklamıştır.³³⁹ Belediye Kanunu denetimin kapsamı konusunda kesin bir tanımlama yapmış belediyelerde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’na göre “iç denetim” ve “dış denetim” yapılacağını ve denetimin iş ve işlemlerin hukuka uygunluğu, mali denetimi ve performans denetimini kapsadığını açıklamıştır.³⁴⁰ Belediye Kanununun getirdiği önemli yeniliklerden biri de; denetim sonuçlarının kamuoyuna açıklanması ve meclisin bilgisine sunulması zorunluluğunu getirmiş olmasıdır. Bu zorunluluğun belirtildiği Belediye Kanunu'nun 55. maddesinde iç ve dış denetim ayrımı yapılmamaktadır. Dolayısıyla her iki denetim biçiminde de "kamuyu aydınlatma" ve "meclis bilgisine sunma" işlevlerinin yerine getirilmesi gerekmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile diğer kanunların ilgili hükümlerinin uygulanacağını belirten Belediye Kanununun 58 inci maddesi, Belediye Kanununda denetim fonksiyonuna ilişkin hüküm bulunmayan hallerde bunu teyit etmektedir.³⁴¹

³³⁸ Guide to Corruption-Free Local Government, Internal Audit, <https://corruptionfreecities.org/internal-audit/>, 17.11.2021

³³⁹ 5393 sayılı Belediye Kanunu, Md.54

³⁴⁰ 5393 sayılı Belediye Kanunu, Md.55

³⁴¹ 5393 sayılı Belediye Kanunu, Md.58

3.5.1. Yasal Mevzuatlar

Belediyelerde kaliteyi etkileyen bir diğer önemli unsur olarak, teşkilat yapısı içerisinde yürürlükte olan kanun, yönetmelik ve mevzuatlar, kurumun kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirmesinde önemli bir yere sahiptir. Denetim faaliyetlerinin belirlenen kanun ve standartlara uygun olarak yürütülmesi, iç kontrollerin de etkin olduğunu göstermektedir. Kamu yönetimindeki değişim, iyileştirme ve modernizasyon çalışmalarında önemli gelişmelerden biri olan yerel yönetimlere ilişkin mevzuatta 2004 yılından itibaren bazı değişiklikler yapılmıştır. “Belediye Kanunu”, “Büyükşehir Belediyesi Kanunu”, “İl Özel İdaresi Kanunu” ve “Mali İdare Birlikleri Kanunu” aynı yapı içerisinde yenilenen kanunlardır. “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” konuyla ilgili şu kararı aldı:³⁴²

“5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre atanan ve doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak denetim faaliyetlerinde bulunan iç denetçilerin denetim faaliyetlerine ilişkin her türlü giderlerinin iç denetim birimi kurulup kurulmadığına bakılmaksızın, üst yöneticinin giderlerinin yapıldığı tertiplerden yapılması gerekmektedir.”³⁴³

“İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetçilerin sicil amirleri konusunda yaşanan tartışmalar sonucu aşağıdaki kararı vermiştir;³⁴⁴

“1- İç denetim birimi kurulup kurulmadığına bakılmaksızın idarelerin sicil ve disiplin amirlerini düzenleyen yönetmelikleri ekinde yer alacak cetvellere iç denetçilerin 1. sicil amirinin ve disiplin amirinin idarenin 5018 sayılı Kanunda tanımlanan üst yöneticisi olarak belirlenmesi, söz konusu cetvellerin 2. ve 3. sicil amiri kısmı ile üst disiplin amiri kısımlarının boş bırakılması ve idarelerin sicil ve disiplin amirlerini gösteren diğer düzenlemelerde bu çerçevede gerekli değişikliklerin yapılması”, “2- Aynı şekilde iç denetim birimi kurulan idarelerde, iç denetim birimi

³⁴² Sayı: B.07.0. BMK.0.06.012.390

³⁴³ <http://www.idkk.gov.tr/>, 15.11.2021

³⁴⁴ Sayı: B.07.0.BMK.0.30

yöneticilerinin (başkanlarının) sicil ve disiplin amirlerinin de yukarıdaki şekliyle üst yönetici olarak belirlenmesi”, “3- Kurulumuzun uygun görüşü üzerine doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak iç denetim birimi kurulmuş olsa bile iç denetim birimi yöneticilerinin (başkanlarının) iç denetçilerin sicil ve disiplin amiri olarak belirlenmemesinin uygun olacağı düşünülmektedir. İdarelerce iç denetçilerin sicil ve disiplin işlemlerine yönelik olarak daha önce yapılan düzenlemelerin bu doğrultuda gözden geçirilerek gerekli düzeltmelerin yapılması ve bundan sonra çıkarılacak yönetmeliklerde bu hususlara riayet edilmesi uygun olacaktır.” Her ne kadar bu değişikliklerin temel çerçevesini belirlemek üzere çıkarılan “Kamu Yönetimi Temel Kanunu”, Anayasa Mahkemesi’nce iptal edilmiş olsa da, yerel yönetim mevzuatlarında öngörülen sistemin önemli oranda “Kamu Yönetimi Temel Kanunu” nun kurgusuna uygundur. 13.07.2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “5393 sayılı Belediye Kanunu”nun belediyenin denetimi konusunda yaptığı değişikliklerden en önemli iki tanesi belediye meclislerinde denetim komisyonlarının kurulması ve iç denetim sisteminin getirilmesidir. Kanun’un 25. maddesine göre “İl ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000’in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi, her ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. Komisyon, her siyasî parti grubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur.”

Meclis üyelerinden oluşan Denetim Komisyonu, sadece belediye birimlerinden değil, bağlı kuruluşlarından da her türlü bilgi ve belgeyi talep edebileceği gibi, çalışmalarında kamu personelinden ve diğer uzmanlardan da faydalanabilir. Denetleme Kurulu kırkbeş gün içinde çalışmalarını tamamlayıp, raporunu Mart ayı sonuna kadar Meclis Başkanına sunmak zorundadır. Denetim komisyonu raporunun önemli sonuçlarından biri de, meclisin suç oluşturan hususlarla ilgili olarak yetkili

mercilere suç duyurusunda bulunmasına olanak sağlamasıdır.³⁴⁵ Belediye Kanununun denetiminin amacı: “İşlem ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilatının gelişimine rehberlik etmek, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı olmasını sağlamak; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans kriterlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız bir şekilde analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıta dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları raporlamak ve ilgililere duyurmak” olarak açıklamıştır.³⁴⁶

Belediye Kanunu, denetimin kapsamını net bir şekilde tanımlamıştır. Buna göre; Belediyelerde "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu"na göre "iç denetim" ve "dış denetim" yapılacağı, denetimin iş ve işlemlerin kanuna uygunluğu, mali ve performansı kapsadığı belirtilmiştir. İçişleri Bakanlığı ile belediyeler arasındaki denetim ilişkisini de dikkate alan Kanuna göre; “İçişleri Bakanlığı, belediyenin mali işlemler dışındaki diğer idari işlemlerini hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından denetleyebilir”. Böylece mali denetimin İçişleri Bakanlığı'nın görev alanına girmediği özellikle vurgulanmıştır. Belediye Kanununun getirdiği bir diğer yenilik ise; denetim sonuçlarının kamuya açıklanmasını ve meclisin bilgisine sunulmasını zorunlu kılmaktadır. Belediye Kanunu'nun 55. Maddesinde, açıklama zorunluluğu ile ilgili olarak iç ve dış denetim arasında bir ayrım yapılmamaktadır. Bu nedenle her iki denetimde de “kamuya açıklama” ve “topluluğun bilgisine sunma” işlevlerinin yerine getirilmesi gerekmektedir. Denetim işlevi hususunda Belediye Kanunu'nda hüküm verilmediği hallerde “5018 sayılı Belediye Kanunu, Md.54”. “5393 sayılı Belediye Kanunu, Md.55.,” “Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları” 178 sayılı “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu” ile diğer kanunların ilgili hükümlerinin uygulanacağını belirten Belediye Kanunu'nun 58. maddesi de bunu doğrulamaktadır. Zira buna göre denetime ilişkin

³⁴⁵ Yücel Aytekin, **Belediyelerde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun Kapsamında İç Denetim Uygulamaları Ve Edirne Belediyesi Örneği**, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2017, s.62

³⁴⁶ Aytekin, **a.g.e.**, s.63

hüküm bulunan hususlarda öncelikle Belediye Kanununa bakmak gerekir. 23.07.2004 tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda denetime ilişkin özel bir ifadeye yer verilmemiştir.

3.5.2. Performans Denetimi

Bu tür denetim, operasyonel denetim olarak da bilinir. Bu denetim türünün temel amacı, kurumda yürütülen faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmektir. Bu tür kontrol ile faaliyetler yürütülürken karşılaşılan sorunlar karşısında daha etkin ve verimli olmanın yolları aranmaktadır. Bu denetim sırasında kurumda daha önce belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı tespit edilmektedir. Burada başarı ölçüsü olarak; başarı ölçütleri, bütçeler, oranlar ve sektör ortalamaları kullanılmaktadır. Performans denetimi, kurumda sadece muhasebe denetimi anlamında değil yürütülen tüm faaliyetleri kapsadığı için kurumun tüm faaliyetlerini de inceleyebilir ve kuruma her anlamda değer katabilmektedir.³⁴⁷

Belediye Kanunu, denetimin kapsamı hakkında kesin bir tanım yapmış ve “iç denetim” ve “dış denetim”in 6698 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa uygun olarak yürütüleceğini beyan etmiştir.³⁴⁸ Faaliyet denetimi ile aynı anlama gelen performans denetimi, kaynakların uygun, zamanında, ekonomik ve etkin kullanımının dikkate alınması ve varsa olumsuz durumların giderilmesi amacıyla yapılan denetimdir. Bu kontrolün içeriğinde; harcamaların ihtiyaçlara göre yapılıp yapılmadığı, planlanan faaliyetlerin istenilen zamanda tamamlanıp tamamlanmadığı, belirlenen hedeflere ulaşmak için organizasyon yapısının ve işleyişinin nasıl daha etkin olabileceği değerlendirilmektedir.³⁴⁹

Başpınar (2005)'a göre ise; belediyelerin faaliyetlerini artırma, kar etme ve geliştirme gibi imkânlarını değerlendirmek veya buna dayalı olarak belirlenen

³⁴⁷ Ataman, Hacıüstemoğlu, Bozkurt, **a.g.e.**, s.20

³⁴⁸ 5393 sayılı Belediye Kanunu, Md.55.

³⁴⁹ B. T. Ataoğlu, **Performans Denetiminde Bütçe Kurgusunun Kamuda Kurumsal Kültüre Etkisi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2010, s.5

belediye hedeflerinin uygulanabilirliğini ve performansını ölçmek, zorlukları ve olumsuzlukları tespit ederek yönetimi desteklemek amacıyla yapılan sistematik bir inceleme ve araştırmadır.³⁵⁰ Belediyelerde performans denetimi ile ilgili faaliyetler giderek yaygınlaşmakta ve önümüzdeki yıllarda da devamlılıklarını sürdürecekleri anlaşılmaktadır. Öyle ki organizasyonun tamamı veya bir kısmı (üretim, finans ve pazarlama gibi) denetim gerektirebilir. Ayrıca performans denetiminde kullanılan kriterlerin belirlenmesi sübjektif bir konu olması bakımından yönetim danışmanlığına benzemektedir.³⁵¹

Performans denetiminde, tahsis edilen kamu kaynaklarına karşı elde edilen sonuçlar değerlendirilerek aralarında ilişki kurulur ve bu kaynakların kullanımında belirtilen ilkelere uyulup uyulmadığı gözlemlenmektedir. Bu denetim ile faaliyetlerin sistematik ve tarafsız bir yaklaşımla yürütülmesinde etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik ilkelerine uyulup uyulmadığı konusunda bağımsız güvence sağlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca, yönetimin iyileştirilmesi ve hata ve eksikliklerin giderilmesi konusunda tavsiyelerde bulunularak yönetime yardımcı olunmaktadır.³⁵²

Performans denetimi, uygunluk denetiminden farklı olarak, faaliyetlerin ve belediyelerin ilgili kurallara ve yasal düzenlemelere uygunluğu ve doğruluğu yerine, faaliyet ve işlemlerin sonuçlarına odaklanmakta ve verimlilik, etkinlik ve ekonomi ilkelerine uyulup uyulmadığını incelemektedir. Ayrıca yönetici ve görevlilerin hukuka aykırı davranışlarının tespiti yerine, faaliyetler ve sistem denetlenmekte ve iyileştirilmesi hedeflenmektedir.³⁵³ Performans denetimi kısaca; denetlenen özel veya kamu kurumu kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarına uygun olarak nasıl yönetildiğini ortaya çıkarmak için faaliyetlerin bağımsız olarak

³⁵⁰ Başpınar, **a.g.e.**, s.35-62.

³⁵¹ Y. Ulusoy, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları Ve Denetçi Bağımsızlığı”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 7(2), 2005, s.265-300.

³⁵² Ahmet Apan, “Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi”, **Türk İdare Dergisi**, 460, 2008, s.79-81

³⁵³ Hüseyin Özer, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Sayıştay’ın 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s.72-73.

değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir.³⁵⁴ Diğer bir deyişle performans denetimi, geniş anlamda bir kurumun faaliyetlerinin ve yönetim performansının incelenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması için yapılan denetim çalışmasıdır. Denetim, sadece hedeflere ulaşma başarısını değil, etkinlik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerine uygunluk açısından yapılan incelemeleri de içermektedir.³⁵⁵

3.5.2. Mali Denetim

Belediyede yürütülen mali ve operasyonel iş ve işlemlerin önceden belirlenmiş politika, yöntem, kanun ve standartlara uygun olarak uygulanıp uygulanmadığını değerlendiren denetimdir. Burada çalışanların üst yönetim veya düzenleyici otoriteler tarafından hazırlanan kurallara ne derece uyduğu belirlenmeye çalışılmaktadır.³⁵⁶ Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğu ile finansal sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Ülkemizde uzun süredir yapılmakta olan bir muayene türüdür.³⁵⁷

Mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen belediyelerdek birim veya süreç için oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, iç kontrollerin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, finansal sistem ve tabloların güvenilirliğini sağlamadaki başarısı gösterilmektedir. Kamu idarelerinin bütçe uygulamasına ilişkin gelir, gider ve borç ilişkileri ile her türlü mal ve varlığa ilişkin mali karar ve işlemlerinin denetimidir.³⁵⁸ Mali denetimde öncelikle muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun sistematik bir kayıt sisteminin olup olmadığı, nitelikli muhasebeci ve

³⁵⁴ Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, 2002, s.1.

³⁵⁵ M. Akram Khan, “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, Faruk Eroğlu (çev.), **Sayıştay Dergisi**, 19, Ekim-Aralık 1995, s.19.

³⁵⁶ Pınar Tok, **Türkiye’de İç Denetim ve İç Denetçilik**, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010, s.25

³⁵⁷ Erkan Karaaslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim”, **Mali Hukuk**, 21(121), 2006, s.24.

³⁵⁸ Uğur Yiğit, “5018 Sayılı Kanunla Getirilen İç Denetim ve İç Denetçilere İlişkin Hükümlerin Anayasanın Hâkim ve Savcılar Denetimine İlişkin Hükümü Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, 27(317), 2008, s.13.

kontrol personelinin varlığı, sistemin etkin ve uyumlu bir şekilde işleyip işlemediği belirlenmektedir. Ardından tüm finansal işlemlerin kayıt altına alınıp alınmadığı, muhasebe kaydının belgelenip belgelenmediği ve bu işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı incelenmektedir. Son olarak kurum tarafından hazırlanan mali tabloların, raporların ve istatistiklerin mevcut muhasebe sisteminde yer alan belge, bilgi ve diğer verilere dayanılarak ve bunlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, güvenilirlik, şeffaflık ve samimiyet derecesi belirlenmektedir.³⁵⁹

Bu nedenle mali denetim; kamu kaynaklarının elde edilmesi, korunması ve kullanılmasının mevzuata, belirlenen önceliklere ve düzenlilik ve uygunluk denetimlerine ilişkin diğer ilke ve esaslara uygunluğunun denetimidir.³⁶⁰

3.6. Belediyelerde İç Kontrol Sistemi

3.6.1. Yasal Mevzuatlar

Türkiye'de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile harcama sürecinin daha rasyonel ve disiplinli hale getirilerek usulsüz işlemlerin oluşmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. “Mali kontrol” ibaresinin Kanun adına olması, Kanun'un haksız işlemlerin meydana gelmeden önlenmesi için gerekli kontrol mekanizmalarını kurmayı amaçladığını göstermektedir.³⁶¹ Mali kontrol ise geniş veya dar anlamda kullanılmaktadır. Geniş anlamda mali kontrol, iç kontrol anlamına gelmektedir. Dar anlamda ön mali kontrol; ödenekler, taahhütler, ihale süreçleri, sözleşmeler ve ilgili ödemelere ilişkin mali kararların yerine getirilmesinden ve uygunsuz ödenen tutarların geri alınmasından önce gerçekleştirilen kontrol

³⁵⁹ Doğan Bayar, “Mali Denetim Nedir”, **Maliye Dergisi**, 155, 2008, s.3-5

³⁶⁰ Ahmet Kesik, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 9, 2005, s.94-114.

³⁶¹ Arslan, a.g.e., s.2

faaliyetlerini ifade etmektedir. İşlemlerin düzenlemelere ve prosedürlere uygunluğuna ilişkin özel inceleme faaliyetleridir.³⁶²

Bu çerçevede 5018 sayılı Kanun, kamu kurumlarında iç kontrol sistemlerinin kurulmasını ve bunlara ilişkin faaliyet ve süreçlerin yönetim sorumluluğu ilkesi çerçevesinde işlerliğini düzenlemektedir. Kamu kurumlarının stratejik planlarında belirledikleri amaç ve hedeflere ulaşabilmeleri için iyi işleyen bir iç kontrol sistemine ihtiyaçları vardır. Bu açıdan iç kontrol sistemi, kurumsal süreçlerle ilgili tüm faaliyetleri kapsamalıdır.³⁶³ 5018 Sayılı Kanunun 55. maddesinde iç kontrol: “kurumun amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü” olarak tanımlanmıştır. Bu tanım; Finansal işlem ve işlemlerle sınırlı kalmaksızın, genel kabul görmüş uluslararası standartlara uygun ve idari kontrolleri içerecek şekilde tasarlanmıştır. Diğer bir deyişle, finansal ve finansal olmayan tüm süreç ve işlemlere ilişkin kontroller, iç kontrol sistemi kapsamındadır.³⁶⁴

5018 Sayılı Kanunun 56. maddesinde uluslararası standartlarla uyumlu olarak iç kontrolün amaçları;³⁶⁵

- “Kamu kurumlarının kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun faaliyet göstermesi,
- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi,

³⁶² Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi, Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, 2018, s.1

³⁶³ Süleyman Ağmaz, **Kamu İç Kontrol Standartlarına Göre Belediyelerde İç Kontrol Sistemi Ve Etkinliği: Türkiye’deki Büyükşehir Belediyelerinde Bir Araştırma**, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Karaman, 2018, s.20

³⁶⁴ 5018 Sayılı Kanunun 55. maddesi

³⁶⁵ 5018 Sayılı Kanunun 56. maddesi

- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,
- Karar oluşturmak ve izlemek için zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesi ve
- Varlıkların kötüye kullanılmasının ve israfının önlenmesi ile bunların kayıplara karşı korunması" şeklinde sayılmıştır. Bu madde ile iç kontrolün amaçları, tanımına uygun bir şekilde düzenlenmiştir.

5018 Sayılı Kanunun “kontrolün yapısı ve işleyişi” başlıklı 57. maddesinde "kamu kurumlarının mali yönetim ve kontrol sistemleri harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler, ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur" denilmektedir. Ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçlerin belirlenmesi amacıyla İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar hazırlanmıştır. Usul ve Esaslar'ın 6. maddesinde iç kontrolün temel ilkeleri yer almaktadır. Aşağıdaki gibi düzenlenmektedir:³⁶⁶

- “İç kontrol faaliyetleri kurumun yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol mali ve mali olmayan bütün işlemleri kapsar.
- İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır”.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesine göre İç kontrolün unsurları ve genel koşulları şunlardır:

“a) Kontrol ortamı: İdarenin yönetici ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bakmaları, etik değerlere sahip olmaları ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip

³⁶⁶ 5018 Sayılı Kanunun 57. maddesi

olmaları esastır. Performansa dayalı yönetim anlayışı çerçevesinde uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yetkin kişilere görev, yetki ve sorumlulukların verilmesi sağlanır ve personelin performansı değerlendirilir. İdarenin organizasyon yapısı ve personelin görev, yetki ve sorumlulukları net bir şekilde belirlenmektedir.

b) Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, mevcut koşullardaki değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen sürekli bir faaliyettir. İdare, stratejik plan ve performans programında belirlediği amaç ve hedeflere ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirmektedir.

c) Kontrol faaliyetleri: Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.

d) Bilgi ve iletişim: İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.

e) Gözetim: İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir.”

3.6.2. Yetki ve Sorumluluk

İkincil mevzuatın 8.maddesinde iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar belirlenmiştir. Bu maddeye göre üst idareciler, harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve muhasebe yetkilileri iç kontrolün işleyişinden sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluklar aşağıda açıklanmıştır.

- Üst düzey yöneticiler: İç kontrol standartlarına uygun çalışma mekanizmasının kurulmasından ve izlenmesinden sorumludurlar.
- Harcama görevlileri: Görev ve yetkileri kapsamında yönetim ve parasal karar ve işlemlere ilişkin kontrol sisteminin uygulanmasından sorumludurlar.

- Mali hizmetler birimi: Gerekli mevzuatta iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik çalışmalara başlanması, standartların oluşturulması, geliştirilmesi ve uygulanması ile ön mali kontrol çalışmalarını yürütmek olarak belirlenmiştir.

Ayrıca üst düzey yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, etik ve adil yönetim sistemine hakim olunmasını sağlamalıdır. Hakim yönetici ve çalışanlarının parasal yetki ve sorumluluklara atanması, kurumun benimsediği kriterlere uygunluğun sağlanması, yasa dışı faaliyetlerin önlenmesi, bir çalışma sistemi oluşturulması ve şeffaflık gibi konularda görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar.³⁶⁷ Her cari yıl için bütçeden ödenek verilen kurum üst düzey yöneticileri ve harcama yetkilileri, cari yıllardaki çalışmalarının kurumun amaçlarına, parasal yönetime aykırı olmayacak şekilde yürütüldüğünü belirtmişlerdir. nitelikleri, kontrol süreçlerinin düzenlenmesi ve kanun; iç kontrolün tamamlanması için üst yönetici, harcama yetkilileri ve muhasebe yetkilisinin güvence beyanı belgesini düzenleyerek birim ve idarenin faaliyetlerini içeren rapora ekleyerek işlemi sonuçlandırmaktadır. İç kontrolün oluşum ve sistemin uygulanma aşamaları, yöneticilerin görüşleri, kişi veya kurumun istek ve şikayetleri ile iç ve dış denetimler sonucunda hazırlanan raporlar, kurum incelenmekte, periyodik olarak değerlendirilmekte ve gerekli tedbirler alınmaktadır.³⁶⁸

3.6.3. Eylem Planı ve Ön Mali Kontrol

Kamu İç Kontrol Standartlarına İlişkin Tebliğ 26/12/2007-26738 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Tebliğ'e göre; Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum sağlanması için Eylem Planı hazırlanacağı ve bu çalışmaların etkin ve zamanında yürütülebilmesi için kurumların üst yöneticilerinin gerekli önlemleri alması gerektiği belirtilmiştir.³⁶⁹

İç Kontrol Eylem Planının hazırlanmasına ilişkin olarak gerek 5018 sayılı Kanunda gerekse diğer mevzuatta; kamu yönetimi yönetiminin sorumluluğunda

³⁶⁷ Gülten, **a.g.e.**, s.73

³⁶⁸ Gülten, **a.g.e.**, s.73-74

³⁶⁹ Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği

olduğunu belirtmiştir. İç kontrol sisteminin kurulmasından sonra uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesinden sorumludurlar. Kamu idarelerinde ve yönlendirici kurumlarda iç kontrolün oluşturulması aşamasında merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi ilgili bakanlık tarafından hazırlanmıştır. Eylem planı hazırlanırken kurum yöneticilerinin Maliye Bakanlığı'nın iç kontrol konusunda yayınladığı kılavuzlar çerçevesinde hareket etmeleri gerekmektedir.³⁷⁰

Hem 5018 sayılı KMYK, hem kontrol standartları tebliği hem de eylem planı kılavuzu sonucunda İç Kontrol Eylem Planının hazırlanması için aşağıdaki süreçler izlenmelidir. Öncelikle kurumun mevcut durumunu analiz etmek gerekmektedir. Kurumun misyon, vizyon, personel durumu, aktif durumu, sorumluluk durumu, ilişkileri, ürettiği hizmetler, faydalanıcılar, organizasyon yapısı, süreç aşamaları vb. analizler kaldırılır. İç kontrol sistemi, üst düzey yönetici ve strateji biriminin koordinasyonunda ve birim harcama sorumlularının katılımıyla oluşturulmalıdır. Üst yönetici gerektiğinde iç denetim biriminden destek alabilir. Kamu İç Kontrol Standartları Rehberi esas alınmalıdır. Bu rehberde izlenecek yol ve yöntemler belirlenmiş olup, Eylem Planlarının hazırlanma ve revize edilme aşamaları hakkında genel bilgiler yer almaktadır.³⁷¹ Üst yönetim, iç kontrol sistemini kurarken ilk adım olarak Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Grubu ve İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Komitesi oluşturmalıdır. Kurumlarda iç kontrol sürecinin hazırlanması, gerçekleştirilmesi, izlenmesi ve iyileştirilmesi sorumluluğu üst yöneticiye aittir. Üst yöneticiler bu görevin bilincinde olmalı ve görevi yerine getirmek için gerekli önlemleri almalıdır. İç kontrol çalışma grubu oluşturulurken üst yöneticinin onayı ile başlamalıdır. Zira söz konusu üst yönetici ile başlayan çalışmalar, üst yöneticiyi de kapsadığı için; yöneticinin sistemi sahiplenmesi ve gözetmesi ve yöneticinin sistem üzerindeki olumlu iradesi açısından önemlidir. Üst yöneticinin onayı ile başlayan hazırlık grubu; idarenin harcama birimleri hiyerarşik olarak

³⁷⁰ 04.02.2009 tarih ve 1205 sayılı Maliye Bakanlığı-Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü yazısı./ <http://www.malihizmetler.org.tr/dosyalar/ickontrol2.pdf>, 17.11.2021

³⁷¹ Gülten, **a.g.e.**, s.78-79

yöneticilerden veya harcama birimlerine en yakın kişilerden oluşmalıdır. İç kontrol izleme ve yönlendirme grubu ise üst düzey yönetici yardımcıları veya harcama görevlilerinin atanmasıyla oluşturulmalıdır.³⁷² Kamu idarelerinde etkin ve etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumlu üst yöneticidir; Bu sistemin işleyişinden sorumlu olanlar üst yönetici ve diğer yardımcılara aittir. Önceliklerin oluşturulan hazırlık grubu tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Öncelikle birincil mevzuatta ve ilgili tüm mevzuatta belirtilen iç kontrol sistemine ilişkin kurumsal bir analiz yapılmalıdır. Ayrıca boşlukları tespit ederek, karşılaştırarak ve ortaya çıkararak bir rapor hazırlamak gerekmektedir.³⁷³

Taslak Eylem Planı'ndaki faaliyetler üst yönetici tarafından gözden geçirilir; Gerekirse üst yönetici değişiklikleri yapar ve böylece işlemler sonuçlandırılır. Bu aşamada sonuçlandırılan Eylem Planı, üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe girmektedir. Eylem Planı'nda belirlenen faaliyetlerin uygulanması sırasında ihtiyaçlar doğrultusunda Eylem Planı üst yönetici tarafından gerekirse yenilenebilir. Eylem Planında belirlenen eylem ve hazırlıkların uygulama sonuçları, kurumun strateji geliştirme birimleri ile iç kontrol izleme ve yönlendirme komitesi periyodik olarak izlenmekte, incelenmekte ve mevzuatta belirtilen sistemler doğrultusunda üst yöneticiye sunulmaktadır. Yönetim; iç kontrol eylem planını ikincil mevzuatın 27 nci maddesi uyarınca üst yöneticinin onayını müteakip on (10) iş günü içinde Bakanlığa gönderir.³⁷⁴

Ön Mali Kontrol

Birincil mevzuatın 57. maddesinde, kurumların parasal idare ve kontrol süreçlerinin; harcama müdürlükleri, muhasebe hizmetleri, malî hizmetler müdürlüğü, ön malî kontrol birimi ve iç denetim biriminden oluşacağı belirtilmiştir. İkincil mevzuatta, ön mali kontrol ile ilgi tanımlar, görevleri, sorumluluk alanları ve süreçleri hakkında bilgiler verilmiştir. Ön mali kontrol; kurumların her türlü parasal, varlık ve

³⁷² Gülten, **a.g.e.**, s.79

³⁷³ Haşim Güney, **İdarenin İç Denetimi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1994, s. 129.

³⁷⁴ S. Mustafa Önen, Bedrettin Özmen, “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 2011, sayı 81, s.91-110.

faaliyetleriyle alakalı parasal iş ve aşamalarında; kurumun bütçesi, bütçe tertipleri, mevcut harcanabilir ödenek bakiyesi, gider ve ayrıntılı finansman programları, merkezi yönetim bütçe yasası ve diğer parasal yasaların maddelerine uyumunu ve kaynakların etkin, hesaplı ve verimli bir biçimde kullanılması yönlerinde gerçekleştirilen kontroller bütünü olarak tanımlanmaktadır.³⁷⁵

5018 sayılı kanunun 58. maddesi; Ön mali kontrolün, bütçenin tahsis edildiği birimlerde iş ve işlemler gerçekleştiği anda yapılması gereken kontroller ile ön mali kontrol ofisi tarafından yapılacak kontrollerden oluşacağı belirtilmiştir. Ön mali kontrol süreci, parasal kararlar ve işlemler, yüklemeye teşebbüs, iş ve işlemlerin oluşturulması ve belgelenmesi; yönetimlerde ise yönetimin sorumluluk alanında yürütülmesi olarak açıklanmaktadır. İdarenin birimlerinde faaliyetlerin yürütülmesi sırasında yapılan kontrol, malî hizmetler müdürlüğü ile malî karar ve işlemler, usul ve esaslar ile ön malî kontrole ilişkin standart ve usuller Bakanlıkça belirlenmek kaydıyla, kurum bu konularda standart ve yöntemlere aykırı hareket etmemektedir.³⁷⁶ Ön mali kontrole tabi işlem sonucunda; istişare ve önleme mahiyetinde olan olumsuz görüş verilmesi, parasal karar ve işlemlere ilişkin nihai kararı harcama mercii tarafından verileceğinden bağlayıcı değildir.³⁷⁷

Kamu idarelerinde süreç kontrolü, ön mali kontrolün ilk aşaması olan harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Proses kontrolünde yapılacak tüm işlemler, önceki iş ve işlemlerin kontrolünü de kapsayacak şekilde hazırlanır ve yürütülmektedir. Parasal iş ve işlemlerin uygulanmasından sorumlu olanlar, mevcut iş ve işlemlerden önceki işlemleri de kontrol eder. Süreç kontrolünün yapılabilmesi için parasal süreçlerin iş akış programı hazırlanır ve üst yöneticinin onayına sunulur. Onaylı iş akışı süreçleri devreye girmektedir.³⁷⁸ Harcama görevlileri, konum itibarıyla kendilerine en yakın kişi veya kişilerden ödeme emri çıkarmak üzere bir icra memuru

³⁷⁵ Önen ve Özmen, **a.g.e.**, s.92

³⁷⁶ Ön Mali Kontrol, <http://www.kontder.org.tr/on-mali-kontrol.html>, 17.11.2021

³⁷⁷ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve esaslar/ 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (3. Mükerrer)

³⁷⁸ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve esaslar/ 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (3. Mükerrer)

tayin eder. İcradan sorumlu olanlar, ödeme emri ve ek belgeleri üzerinde ön mali kontrol yapar ve kontrol sonucunda ödeme emri belgesine "kontrol edildi ve onaylandı" notunu yazıp imzalamaktadır.³⁷⁹

Mali hizmetler müdürlüğünde ön mali kontrol yetkisi mali hizmetler birim yöneticisine aittir. Mali hizmetler birimi yöneticisi, ön mali kontrol yetkisini, hiyerarşik olarak kendisine yakın olan müdürlük bünyesindeki iç kontrol birimi asistanına veya şefine açıkça tanımlamak kaydıyla devredebilir. Ön mali kontrol süreci sonucunda hazırlanan belgeler ve üzerindeki şerhler kontrol edilerek; mali hizmetler birimi yöneticisi veya mali hizmetler birimi yöneticisi tarafından görevlendirilen kişi tarafından imzalanmaktadır. Mali hizmetler yöneticisi mali hizmetler biriminin harcama yetkilisi ise, ön mali kontrol görevi iç kontrol alt birimi başkanına devredilmektedir.³⁸⁰

Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından ön mali kontrol aşağıdaki gibi bir süreç izlenmektedir.³⁸¹

- Kurumun mali hizmetler müdürlüğünde yapılması gereken ön mali kontrol, parasal kararlar ve harcama birimleri tarafından ön mali kontrol için gönderilen işlemler bu birimde işlenir.
- Mali hizmetler ön mali kontrol biriminde kontrol edilecek mali karar ve işlemlere ilişkin ayrıntılı, açık ve gerekçeli görüş yazısı hazırlanarak ilgili birime gönderilir.
- Mali hizmetler ön mali kontrol birimi tarafından verilen görüş yazısı, söz konusu ödeme emri belgesinin dosyasına, bir nüshası ise ön mali kontrol biriminin işlem dosyasına konulur.
- Mali hizmetler ön mali kontrol birimi tarafından yapılan kontrol sonucunda parasal karar ve işlemler hakkında olumlu görüş alınması halinde ödeme emri belgesine "Kontrollü ve Onaylı" ibaresi eklenir veya yazılı olarak bildirilir.

³⁷⁹ İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin U sul ve esaslar/ 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (3. Mükerrer)

³⁸⁰ Gülten, **a.g.e.**, s.81-82

³⁸¹ Önen ve Özmen, **a.g.e.**, s.94

İkincil mevzuatta; kurumların mali verilerinde gelir azalmasına veya harcama artışına neden olan olumsuz faaliyet sonuçlarını azaltmak için; kuruma parasal yükümlülük getiren yasa tasarılarının parasal yüklerin hesaplanması için mali hizmetler müdürlüğüne gönderileceği belirtilmiştir. Söz konusu kanun tasarıları, orta vadeli müfredat ve ortam kapsamında en az 3 yıllık hesaplamaları, kurumun stratejik planı, performans programı ve cari yıl bütçeleri üzerindeki etkileşimleri açısından incelenmektedir.³⁸² Ön mali kontrole ilişkin sözleşme belgeleri ve sözleşme taslakları ile bu belgelere ilişkin tüm bilgi ve belgeleri kapsayacak şekilde hazırlanan mükerrer işlem belgeleri harcama yetkilisi sözleşmeyi onaylamadan önce ön mali kontrol için mali hizmetler müdürlüğüne gönderilmektedir.³⁸³

3.7. Belediyelerde İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasların Hakkında Yönetmeliğinin 11'nci maddesinde iç denetim ile iç kontrol ilişkisinden aşağıdaki şekilde bahsedilmektedir.

- İç denetçi, iç kontrol unsurunun işleyişi, etkinliği, yeterliliği ve eksiklikleri hakkında üst yöneticiyi bilgilendirir, değerlendirmelerde bulunur ve konu hakkında görüş bildirmektedir.
- İç kontrol sisteminin hazırlanması veya uygulanması sırasında iç kontrol önlemlerinin seçimine iç denetim dahil değildir.
- İdarelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve sürdürülmesinden sadece kurumun üst yöneticisi sorumludur.
- İç kontrol; Sürekli bir çalışma olmakla birlikte belirli zamanlarda iç denetim yapılır.
- İç kontrol; İşler zamanında yapılırken iç denetim geriye dönük olarak yapılır.
- İç kontrolde mekanik araçlar kullanılabilirken, iç kontrol insanlar tarafından gerçekleştirilir.
- İç kontrolün başarısından sorumlu kişi üst yönetici iken, iç denetimin

³⁸² Önen ve Özmen, **a.g.e.**, s.95

³⁸³ Gülten, **a.g.e.**, s.83.

başarısından iç denetçi sorumludur.

İç kontrol, istenen sonuçları elde etmek için bir idarenin stratejilerinin ve hükümetin prosedürlerinin uygulanmasıdır; bu müfredatlar için belirlenen kaynakları kullanmak ve mevcut amaç ve hedeflerle uyumlu olmak; ders programlarının israfından, hatalarından ve olumsuz yönetiminden kaçınmak; bilgilerin zamanında ve güvenilir kaynaklardan sağlanması, gerektiğinde koruma, raporlama ve karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla hazırlanan çalışmaların bütünüdür.³⁸⁴ İdarenin sorumluluğunda olan iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği için idarenin bu sistemi sağlıklı bir şekilde işlemesi ve izlemesi gerekmektedir. İç denetçi, bu konularda yönetime yardımcı olmakta, iç kontrole ilişkin bilgileri paylaşmakta, değerlendirmeler yapmakta ve gerektiğinde fikir vermektedir. Yani iç denetim, iç kontrolün yeterliliğini kontrol etmektedir. İç kontrol, masraf oluşmadan önce; İç denetim birimi gerekli kontrolleri yaparak beklenen risklere karşı güvenlik sistemlerini oluştururken harcama sonrası uyum, performans ve mali denetimleri gerçekleştirir. İç denetim, idari yönetim ve iç kontrol sisteminden bağımsız olarak gerçekleştirilir.³⁸⁵

İç denetçi, değerlendireceği iç yönetim ve kontrol faaliyetlerinin dışında olmalıdır. İç denetim, iç kontrol faaliyetleri sürecinde sürekli olmamalıdır. İç denetim ve iç kontrol mesafeli olmalıdır. Özellikle belediye başkanının politikacı kişiliğinden dolayı belediyelerde önemlidir. İdare, iç kontrol sorumluluğunun bilincinde olmak ve iç kontrolün etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak için girişimlerde bulunmaktadır.³⁸⁶

³⁸⁴ Zuhale Tek, Mert Egemen Çetinkaya, “İç Denetim”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, 20, 2004, s.20-21.

³⁸⁵ Korkmaz, **a.g.e.**, s.4-15.

³⁸⁶ Orhan Veli Alıcı, “Belediyelerin İç denetimi”, **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Sayı 147, 2013, s.50.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Z BELEDİYESİNDE BİR ARAŞTIRMA

Tez çalışmasının bu bölümünde, daha önce teorik olarak anlatılan iç kontrol ve iç denetim kavramları ile ilgili Z Belediyesi çalışanları üzerine yapılan araştırmanın; amacı, önemi, sınırları, yöntemi ve veri toplama araçları, ana kütle ve örnekleme, modeli, hipotezleri, veri analiz tekniği, bulgular, araştırmanın sonucu ve öneriler bulunmaktadır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın temel amacı iç kontrol sisteminin ve iç denetim uygulamalarının belediyelerdeki varlığını tespit etmektir. Bu çalışmada ayrıca “Z belediyesi çalışanlarının belediyede iç kontrol sisteminin etkinliği hakkındaki görüşleri” ile “Z belediyesi çalışanlarının iç denetim farkındalığı” arasındaki ilişkiyi belirlemek amaçlanmıştır. Çalışmanın diğer bir amacı ise, belediye çalışanlarının iç kontrol sisteminin etkinliği ve iç denetim uygulamaları hakkındaki farkındalık düzeylerini belirlemek ve bu düzeyi demografik değişkenlerin ne şekilde etkilediğini ortaya koymaktır.

4.2. Araştırmanın Önemi

Gelişip büyüyen örgütlerde işlemlerin artması ve karmaşıklaşması sonucunda örgüt yöneticilerinin yönetim faaliyetlerini gerçekleştirirken örgütün bütününe hakim olmasında sorunlar çıkarabilmektedir. İç kontrol ve iç denetimin yönetime sağladığı yararlar neticesinde, son yıllarda örgütlerde iç kontrol ve iç denetim faaliyetleriyle ilgili çalışmalar artmıştır. Bu çalışma, bu alanlara verilen önemin artması ve daha önce Z Belediyesi’nde bu konuda bir araştırma yapılmaması itibarıyla önem arz etmektedir. Çalışmanın bir diğer önemi de, bu araştırmanın belediyelerdeki iç denetim farkındalığı ve iç kontrol etkinliği hakkında yapılacak olan, alan uygulamaları ve düzenleme çalışmalarına kaynak teşkil edecek olmasıdır.

4.3. Araştırmanın Sınırları

Araştırma öncelikle cevap verenlerin algısına dayanması ve verilen yanıtların doğru olduğuna dair varsayımda bulunulması nedeniyle sınırlara sahiptir. Ayrıca bu çalışma, Z Belediyesi çalışanları ile sınırlı tutulmuştur. Bu açıdan bulgular sadece sınırlar çerçevesince genellenebilir.

4.4. Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama Araçları

Belediyelerde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin araştırılmasına yönelik hazırlanan bu çalışmada, araştırmanın verileri yüz yüze anket yöntemiyle toplanmıştır. Anket çalışması yapıldığı sırada, araştırma örneklemine dahil edilen bireyler ile doğrudan iletişim kurulmuştur. Böylece, anketlerin sağlıklı bir şekilde toplanması sağlanmış ve gerekli görülen durumlarda bilgilendirme yapılmıştır.

Katılımcıların iç kontrol etkinliği ve iç denetim farkındalığı düzeylerini ölçmek için kullanılan anket formu üç bölüm olarak oluşturulmuştur. Birinci bölüm, katılımcıların bazı demografik özelliklerinin araştırıldığı beş sorudan oluşmaktadır. Demografik özellikleri belirlemeye yönelik olan kişisel bilgiler bölümünde; cinsiyet, yaş, departman, öğrenim durumu, ve kıdem soruları yer almaktadır. İkinci bölümde, belediyelerde iç denetimin varlığını ve farkındalığını ölçümleyen on dört soru ve önerme bulunmaktadır. Birinci, ikinci ve üçüncü ifadeler dışında, her bir önerme için “Kesinlikle Katılıyorum”, “Katılıyorum”, “Kararsızım”, “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” ifadelerini içeren 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Son bölüm olan üçüncü bölümde ise, belediyelerde iç kontrolün etkinliğini ölçen ve iç kontrol sisteminin beş unsurunu kapsayan (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol, bilgi ve iletişim, izleme) önermeler bulunmaktadır. Bu bölümde de 5’li Likert ölçeğinden faydalanılmıştır.

Anket sorularının hazırlanmasında, Semih Bilge ve Nurten Daşkaya’nın “Mahalli İdarelerde İç Denetimin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği” , Mehri Tufan’nın “Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye’deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma”,

Kübra Kaya'nın "Kamu Kurumlarında İç Denetim ve Bir Anket Uygulaması", M. Cemil Arslan'nın "İç Denetim ve Türkiye'de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma", Selim Cengiz'in "İhracatçı Firmaların Muhasebe ve İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Analizi: Ankara Örneği", Emre Akbulut'un "Trakya Bölgesinde Ayçiçek Yağı Sektöründe İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi, Pınar Savlı'nın "Muhasebe Denetiminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi: Antalya İlinde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama" çalışmalarından faydalanılmıştır. Ayrıca James Roth ve Donald Espersen tarafından hazırlanan Internal Audit's Role in Corporate Governance: Sarbanes-Oxley Compliance kitabındaki örnek anketlerden yararlanılmıştır.

4.5. Araştırmanın Anakütlesi ve Örneklemi

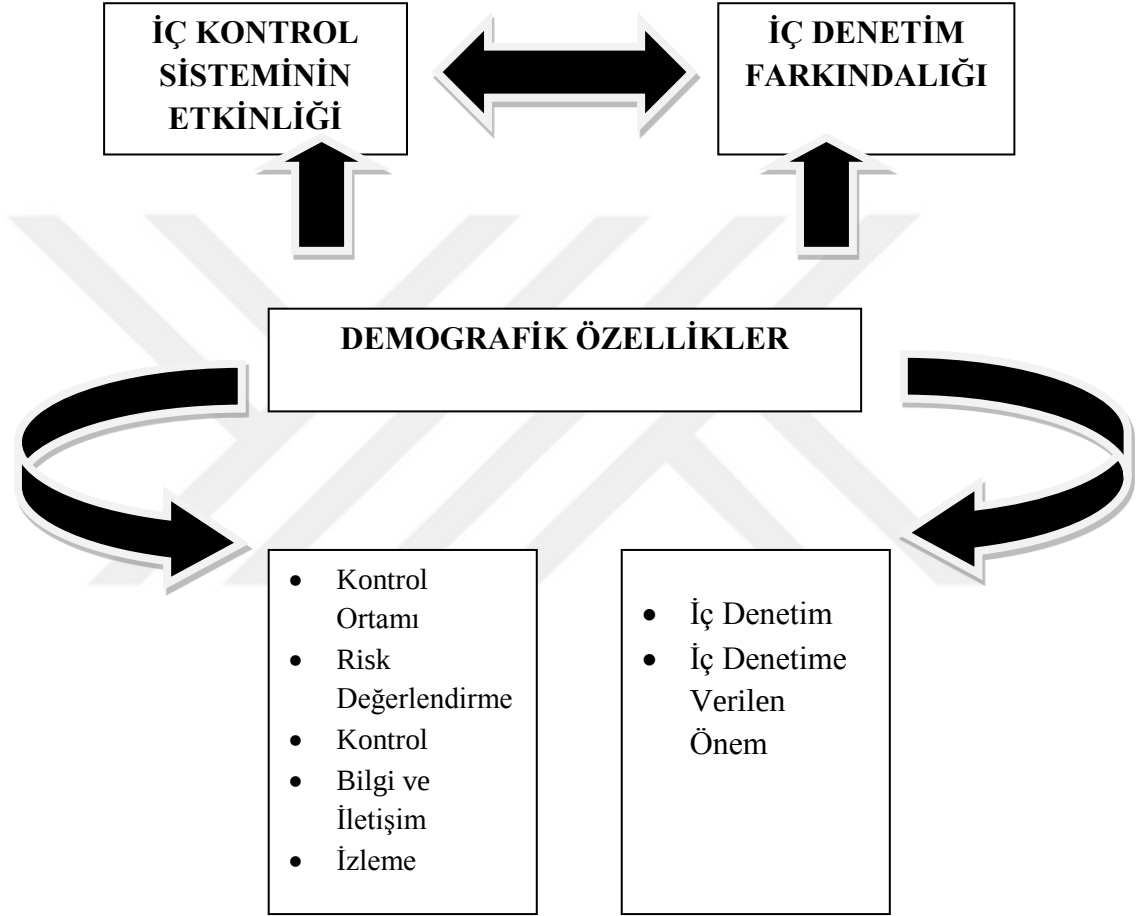
Araştırmanın ana kütlesini Z Belediyesi çalışanları oluşturmaktadır. Belediye çalışanları 3000 kişiden oluşmaktadır. Ana kütleyi oluşturan çalışanların tamamına ulaşmanın araştırmanın kapsamında mümkün olmaması, örneklem üzerinde çalışmayı zorunlu hale getirmiştir. Yapılan araştırmada anketlerin belediye çalışanlarının tamamına verilmesi hedeflenmiş ancak bütün belediye çalışanlarına ulaşılması mümkün olmaması sebebiyle 71 kişiye anket uygulanabilmektedir.

Örneklem seçiminde "Amaçsal Örneklem Seçim" tekniği kullanılmıştır. Bu örnekleme yönteminde ana kütlenin özelliklerine dair elde edilen bilgilere dayanarak ana kütleyi en yüksek veya araştırma amaçlarına en uygun şekilde temsil ettiği düşünülen alt grup örneklem olarak seçilir. Bu örnekleme yöntemine evrene, evrenin belirli alt gruplarına ulaşmanın zor olduğu durumlarda örneklem çerçevesinin belirli olmadığı durumlarda başvurulur. Amaçsal Örneklem Seçim Tekniğine örnek olarak Türkiye'de kırsal kesimin ortalama özelliklerini yansıtan bir köy, Türkiye'deki kırsal kesim köylerini inceleyen araştırmalara örneklem olarak dahil edilebilir.³⁸⁷

³⁸⁷ Lin, 1976; Sancar, 1978

4.6. Araştırmanın Modeli

Araştırmanın modeli aşağıda Şekil 4.1’de bulunmaktadır.



Şekil 4.1: Araştırma Modeli

4.7. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma amaçları doğrultusunda oluşturulan araştırma hipotezleri aşağıda sunulmuştur:

H1: Z belediyesi çalışanlarının belediyede iç kontrol sisteminin etkinliği hakkındaki görüşleri ile Z belediyesi çalışanlarının iç denetim farkındalığı arasında ilişki bulunmaktadır

H2a: Demografik değişkenler ile i denetim farkındalığı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır

H3a: Demografik değişkenler ile iç kontrol sistemi etkinliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır

H4a: Demografik değişkenler ile belediyelerde iç denetim uygulamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H5a: Demografik değişkenler ile belediyelerde iç denetime verilen önem arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H6a: Demografik değişkenler ile kontrol ortamının etkinliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H7a: Demografik değişkenler ile risk değerlendirme etkinliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H8a: Demografik değişkenler ile kontrol etkinliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H9a: Demografik değişkenler ile bilgi ve iletişim etkinliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H10a: Demografik değişkenler ile izlenme etkinliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

4.8. Araştırmanın Veri Analiz Tekniği

Araştırmanın verilerin değerlendirilmesinde istatistiksel yöntemler kullanılmış ve bu amaçla SPSS 26 paket programından yararlanılmıştır. Bulgular bölümünden de görüleceği üzere ilk bölümde araştırma verilerinin frekans ve yüzde değerleri bakımından incelenmiş sonrasında araştırma leklerinin güvenilirlik ve normallik testleri gerçekleştirilmiştir. Hipotez testlerinde ise parametrik test yöntemleri olan

Bağımsız Örneklem T-Testi, Tek Yönlü Anova Analizi ve Pearson Korelasyon testi gerçekleştirilmiştir.

4.9. Araştırmanın Bulguları

Bu bölümde konusu; Z Belediyesindeki iç denetim ve iç kontrolün analizi olan çalışmanın, amacını gerçekleştirmek için anket yolu ile toplanan verilerin betimsel ve istatistiksel analizlerine yer verilmiş ve elde edilen bulgular çalışmanın amaçları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda öncelikle betimsel bulgulara sonrasında ise istatistiksel bulgulara yer verilmiştir.

4.9.1. Demografik Özellikler

Çalışmanın bu bölümünde araştırma, katılımcılarından toplanan veriler tanımlayıcı istatistik bakımından betimsel bir çerçevede değerlendirilmiştir. Aşağıda yer alan Tablo 4.1’de araştırmanın demografik değişkenlerine dair bulgulara yer verilmiştir. Bu doğrultuda katılımcıların cinsiyet dağılımı değerlendirildiğinde katılımcıların %28’ine denk gelen 20 bireyin kadın, %72’sine denk gelen 51 katılımcının ise erkek olduğu görülmektedir.

Katılımcıların yaş değişkeni değerlendirildiğinde örneklemin %10’una denk gelen 7 kişinin 20-30 yaş arasında, %55’ine denk gelen 39 katılımcının 31-40 yaş aralığında, %28’ine denk gelen 20 katılımcının 41-50 yaş aralığında ve son olarak da örneklemin %7’sine denk gelen 5 katılımcının ise 51 yaş ve üzerinde olduğu görülmüştür.

Katılımcıların çalıştıkları departman dağılımı değerlendirildiğinde ise örneklemin %3’üne denk gelen 2 kişinin Teftiş Kurulu departmanında çalıştığı, %27’sine denk gelen 19 katılımcının İnsan Kaynakları ve Eğitim departmanında, %3’üne denk gelen 2 kişinin Mali Hizmetler departmanında, %13’e denk gelen 9 kişinin Destek Hizmetleri departmanında, %14’e denk gelen 10 kişinin Fen İşleri departmanında, %8’e denk gelen 6 kişinin Zabıta departmanında, %3’e denk gelen 2 kişinin Bilgi İşlem departmanında, %4’e denk gelen 3 kişinin Yazı İşleri ve Kararlar

departmanında, %10'a denk gelen 7 kişinin Ulaşım Hizmetleri departmanında, %10'a denk gelen 7 kişinin İmar ve Şehircilik departmanında, %1'e denk gelen 1 kişinin Yol Bakım ve Altyapı Koordinasyon departmanında, %1'e denk gelen 1 kişinin Tarımsal Hizmetler departmanında ve son olarak %3'e denk gelen 2 kişinin ise Hukuk Müşavirliği departmanında çalıştığı görülmektedir.

Örneklemin öğrenim durumuna dair bulgular değerlendirildiğinde ise örneklemin; %10'una denk gelen 7 kişinin lise düzeyinde, %21'ine denk gelen 15 kişinin önlisans düzeyinde, %58'ine denk gelen 41 kişinin lisans düzeyinde ve son olarak da örneklemin %10'una denk gelen 7 kişinin ise lisansüstü düzeyinde öğrenim durumuna sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca 1 katılımcı öğrenim durumunu diğer olarak belirtmiş ve açıklama olarak “ortaokul” ifadesini kullanmıştır.

Katılımcıların belediye'deki Kıdem yılının sorgulandığı sorunun cevapları ise şu şekilde dağılım göstermiştir; katılımcıların %14'üne denk gelen 10 katılımcı 1-5 yıl arası, %22'sine denk gelen 16 katılımcı 6-10 yıl arası, %41'ine denk gelen 29 katılımcı 11-15 yıl arası ve son olarak da katılımcıların %23'üne denk gelen 16 kişinin ise 16 yıl ve üzerinde kıdeme sahip olduğu görülmektedir.

Demografik Özellikler		FREKANS	YÜZDE (%)
Cinsiyet	Kadın	20	28
	Erkek	51	72
Yaş	20-30	7	10
	31-40	39	55
	41-50	20	28
	51+	5	7
Departman	Teftiş Kurulu	2	3
	İnsan Kaynakları	19	27
	Mali Hizmetler	2	3
	Destek Hizmetleri	9	13
	Fen İşleri	10	14
	Zabıta	6	8
	Bilgi İşlem	2	3
	Yazı İşleri ve Kararlar	3	4
	Ulaşım Hizmetleri	7	10
	İmar ve Şehircilik	7	10
	Yol Bakım ve Altyapı	1	1
	Tarımsal Hizmetler	1	1
	Hukuk Müşavirliği	2	3
Öğrenim Durumu	Lise	7	10
	Önlisans	15	21
	Lisans	41	58
	Lisansüstü	7	10
	Diğer (ortaokul)	1	1
Kıdem	1-5 yıl	10	14
	6-10 yıl	16	22
	11-15 yıl	29	41
	16 + yıl	16	23

Tablo 4.1: Demografik Değişkenlerin Dağılımları

4.9.2. Kontrol Değişkenlerine Dair Bulgular

Kontrol değişkenleri; ele alınan bağımsız değişkenlerden farklı, ancak bağımsız değişkenler gibi, bağımlı değişkeni şu veya bu şekilde etkileme olasılığı kuvvetli olan “şaşırtıcı” değişkenlerdir.³⁸⁸ Anket içinde bulunan ve 5’li likert ölçeğine

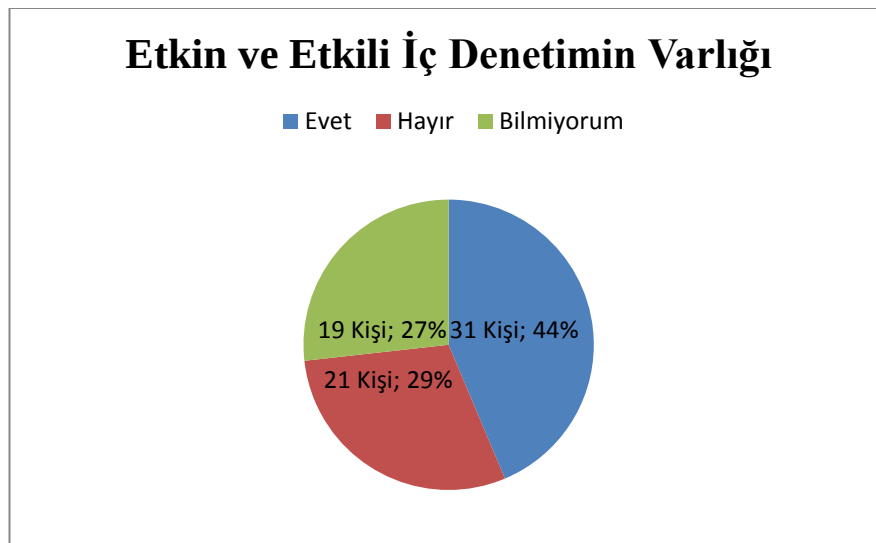
³⁸⁸ Sevimece Karadoğan Doruk, “Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri”, (çevrimiçi) <http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/sbayontemleri.pdf>, 20 Aralık 2020.

göre hazırlanmış olmayan 3 adet önerme, diğer sorulardan ayrı bir şekilde incelemek amacıyla kontrol değişkeni olarak belirlenmiştir.

Aşağıda yer alan grafiklerde, araştırmanın kontrol değişkenleri olarak belirlenen ve belediyede etkin ve etkili bir iç denetimin varlığını, iç denetim yönergesinin varlığını ve iç denetçinin raporlarını sunduğu makamı sorgulayan ifadeler bulunmaktadır. Bu ifadeler sırasıyla “Belediyede etkin ve etkili bir iç denetim yapılmaktadır”, “Belediyede iç denetim yönergesi var mı?”, “Belediyelerde iç denetçiler kime raporlarını sunmalıdır?” şeklinde yer almaktadır.

4.9.2.1. Etkin ve Etkili İç Denetim Uygulamalarının Varlığı

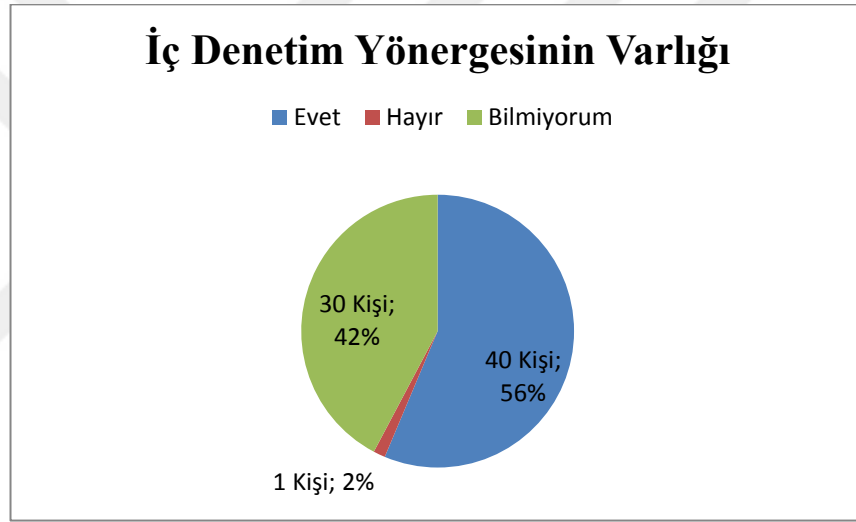
Etkin ve etkili iç denetim uygulamasının varlığı ile ifade edilen “Belediyede etkin ve etkili bir iç denetim yapılmaktadır” önermesine verilen cevaplar incelendiğinde katılımcıların %44’üne denk gelen 31 kişinin “Evet”, %29’una denk gelen 21 kişinin “Hayır” ve %27’sine denk gelen 19 kişinin ise “Bilmiyorum” olarak görüş belirttiği görülmüştür. Grafikten de anlaşılabacağı üzere, Z Belediyesi çalışanlarının çoğunluğu, belediyelerinde yapılan iç denetimin varlığından haberdardır.



Grafik 4.1: Etkin ve Etkili İç Denetim Varlığı

4.9.2.2. İç Denetim Yönergesinin Varlığı

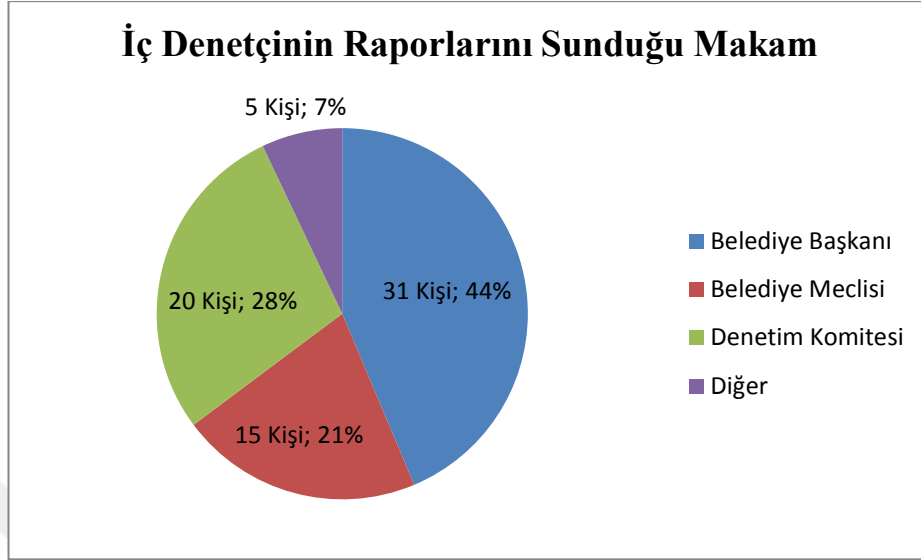
Bir diğer kontrol değişkeni olan ve İç Denetim Yönergesinin Varlığına verilen cevaplar ise şu şekilde gerçekleşmiştir; katılımcıların %56'sına denk gelen 40 katılımcının “Evet” cevabını, %1'ine denk gelen 1 katılımcının “Hayır” cevabını ve %43'üne denk gelen 30 katılımcının ise “Bilmiyorum” cevabını verdiği tespit edilmiştir. Oranlardan da anlaşılabacağı üzere belediye çalışanlarının büyük bir çoğunluğu iç denetim yönergesinin varlığından haberdardır.



Grafik 4.2: İç Denetim Yönergesinin Varlığı

4.9.2.3. İç Denetçilerin Raporlarını Sunduğu Makam

Araştırmanın son kontrol değişkeni olan ve “Belediyelerde iç denetçiler kime raporlarını sunmalıdır ?” sorusu ile ifade edilen İç Denetçilerin Raporlarını Sunduğu Makama verilen cevaplar ise şu şekilde gerçekleşmiştir; katılımcıların %44'üne denk gelen 31 katılımcı “Belediye Başkanı”, %21'ine denk gelen 15 katılımcı “Belediye Meclisi”, %28'ine denk gelen 20 katılımcı ise “Denetim Komitesi” ve son olarak da %7'ye denk gelen 5 katılımcı ise “Diğer” olarak cevap vermiştir. Grafikten de anlaşılabacağı üzere, %44 oranında katılımcı bu soruya doğru cevap vermiş olup, geriye kalan diğer belediye çalışanları iç denetçilerin raporlarını kime sunduğu konusunda yanlış cevap vermiştir.



Grafik 4.3: İç Denetçinin Raporlarını Sunduğu Makam

4.9.3. Çapraz Tablolar

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın kontrol değişkenleri olan belediyede etkin ve etkili iç denetim uygulamalarının varlığını, iç denetim yönergesinin varlığını ve iç denetçilerin raporlarını sunduğu makamı sorgulayan ve sırasıyla şu şekilde ifade edilen “Belediyede etkin ve etkili bir iç denetim yapılmaktadır”, “Belediyede iç denetim yönergesi var mı?”, “Belediyelerde iç denetçiler kime raporlarını sunmalıdır?” soruları ile nitelendirilen değişkenler ile araştırma amaçları için önemi olan Çalışılan Departman, Öğrenim Durumu ve Kıdem çapraz tablolar yöntemi ile incelenmiş ve katılımcıların verdikleri cevaplar bu demografik değişkenler çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Aşağıda yer alan Tablo 4.2’de araştırmanın 1. Kontrol değişkeni ile çalışılan departman sorusuna verilen cevapların çapraz tablo bulguları yer almaktadır. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde, Yazı İşleri ve Kararlar departmanında çalışan katılımcılardan % 66,7’ si “Evet” cevabı vermiştir. Böylece, Yazı İşleri ve Kararlar departmanı “Evet” cevabının en çok rastlandığı departman olmuştur. Mali Hizmetler, Zabıta ve Bilgi İşlem departmanlarında çalışan katılımcıların % 50’ si ise “Hayır” cevabını vererek, departmanlar içinde en çok “Hayır” cevabını veren departmanlar

olmuştur. Tarımsal Hizmetler departmanında çalışan katılımcıların tamamı “Bilmiyorum” cevabını vererek, departmanlar içinde en çok “Bilmiyorum” cevabını veren departman olmuştur. Sonuçlardan da anlaşılacağı üzere katılımın en fazla olduğu departman, 19 kişiyle İnsan Kaynakları ve Eğitim departmanıdır. Bu departman incelendiğinde, çoğunluk olan 8 kişinin “Evet” cevabını verdiği görülmektedir. 10 kişi ile yoğun katılım sağlayan Fen İşleri departmanında, 4 kişi “Bilmiyorum” cevabını vererek, çoğunluk olarak belediyede etkin ve etkili bir iç denetim uygulamasının yapıldığını bilmediklerini belirtmişlerdir. Bir diğer yüksek oranda katılım sağlamış olan departman, Destek Hizmetleri ise; 9 kişi ile katılım sağlamış olup, katılımcılar içinden en büyük orana sahip 4 kişinin “Hayır” cevabına rastlanmıştır. Destek Hizmetlerinde çalışan katılımcıların İç Denetim uygulamasının yapılmadığı yönünde baskın bir görüş vardır.

Belediyede Etkin ve Etkili Bir İç Denetim Yapılmaktadır						
			Kontrol Değişkeni 1			Toplam
			Evet	Hayır	Bilmiyorum	
Departman	Teftiş Kurulu	N	1	0	1	2
		%	50,0%	0,0%	50,0%	100,0%
	İnsan Kaynakları Ve Eğitim	N	8	6	5	19
		%	42,1%	31,6%	26,3%	100,0%
	Mali Hizmetler	N	1	1	0	2
		%	50,0%	50,0%	0,0%	100,0%
	Destek Hizmetleri	N	2	4	3	9
		%	22,2%	44,4%	33,3%	100,0%
	Fen İşleri	N	3	3	4	10
		%	30,0%	30,0%	40,0%	100,0%
	Zabıta	N	3	3	0	6
		%	50,0%	50,0%	0,0%	100,0%
	Bilgi İşlem	N	1	1	0	2
		%	50,0%	50,0%	0,0%	100,0%
	Yazı İşleri Ve Kararlar	N	2	0	1	3
		%	66,7%	0,0%	33,3%	100,0%
	Ulaşım Hizmetleri	N	4	2	1	7
		%	57,1%	28,6%	14,3%	100,0%
	İmar Ve Şehircilik	N	3	1	3	7
		%	42,9%	14,3%	42,9%	100,0%
Toplam	Yol Bakım Ve Altyapı Koordinasyon	N	1	0	0	1
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Tarımsal Hizmetler	N	0	0	1	1
		%	0,0%	0,0%	100,0%	100,0%
	Hukuk Müşavirliği	N	2	0	0	2
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%

Tablo 4.2: Kontrol Değişkeni 1 ve Çalışılan Departman Sorularına Dair Bulgular

Tablo 4.3'te araştırmanın 2. Kontrol Değişkeni olan ve Belediyedeki iç denetim yönergesinin sorgulandığı soru ile çalışılan departman arasındaki bulguların çapraz tablosu yer almaktadır, Bulgular değerlendirildiğinde katılımcıların dengeli bir şekilde ya yönergenin varlığından haberdar oldukları ya da bilmedikleri görülmektedir. Teftiş Kurulu, Mali Hizmetler, Yol Bakım ve Altyapı Koordinasyon, Hukuk Müşavirliği departmanlarındaki katılımcıların tamamı “Belediyede iç denetim yönergesi var mı ?” Sorusuna “Evet” diyerek cevap vermişlerdir. “Hayır” cevabı ise,

sadece Fen İşleri departmanında çalışmakta olan 1 katılımcı tarafından verilmiştir. Hem katılımcı oranı yüksek hem de “Bilmiyorum” cevabını yüksek oranda işaretleyen, Destek Hizmetleri departmanından da 7 kişi “Bilmiyorum” cevabını vermiştir.

Belediyede İç Denetim Yönergesi Var mı ?						
			Kontrol Değişkeni 2			Toplam
			Evet	Hayır	Bilmiyorum	
Departman	Teftiş Kurulu	N	2	0	0	2
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	İnsan Kaynakları Ve Eğitim	N	10	0	9	19
		%	52,6%	0,0%	47,4%	100,0%
	Mali Hizmetler	N	2	0	0	2
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Destek Hizmetleri	N	2	0	7	9
		%	22,2%	0,0%	77,8%	100,0%
	Fen İşleri	N	3	1	6	10
		%	30,0%	10,0%	60,0%	100,0%
	Zabıta	N	5	0	1	6
		%	83,3%	0,0%	16,7%	100,0%
	Bilgi İşlem	N	1	0	1	2
		%	50,0%	0,0%	50,0%	100,0%
	Yazı İşleri Ve Kararlar	N	2	0	1	3
		%	66,7%	0,0%	33,3%	100,0%
	Ulaşım Hizmetleri	N	5	0	2	7
		%	71,4%	0,0%	28,6%	100,0%
	İmar Ve Şehircilik	N	5	0	2	7
		%	71,4%	0,0%	28,6%	100,0%
	Yol Bakım Ve Altyapı Koordinasyon	N	1	0	0	1
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Tarımsal Hizmetler	N	0	0	1	1
		%	0,0%	0,0%	100,0%	100,0%
	Hukuk Müşavirliği	N	2	0	0	2
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
Toplam		N	40	1	30	71
		%	56,3%	1,4%	42,3%	100,0%

Tablo 4.3: Kontrol Değişkeni 2 ve Çalışılan Departman Sorularına Dair Bulgular

Aşağıda yer alan Tablo 4.4’te ise araştırmanın 3. kontrol değişkeni olan “Belediyelerde iç denetçiler kime raporlarını sunmalıdır?” sorusuna verilen cevaplar ile katılımcıların çalıştıkları departmanlar arasındaki bulguların çapraz tablo sunumları yer almaktadır. Elde edilen bulgulara göre doğru cevap olan “Belediye Başkanı”

katılımcıların yarısından azı tarafından bilinmekte ve dağılım olarak hemen hemen her departmanda rastlanılmaktadır. İnsan Kaynakları ve Eğitim departmanında çalışan katılımcılardan hem kişi sayısı olarak (10 kişi) hem de oran olarak (% 52.6) yüksek düzeyde doğru cevap gelmiştir.

Belediyelerde İç Denetçiler Kime Raporlarını Sunmalıdır?							
			Kontrol Değişkeni 3				Toplam
			Belediye Başkanı	Belediye Meclisi	Denetim Komitesi	Diğer	
Departman	Teftiş Kurulu	N	1	0	1	0	2
		%	50,0%	0,0%	50,0%	0,0%	100,0%
	İnsan Kaynakları Ve Eğitim	N	10	5	2	2	19
		%	52,6%	26,3%	10,5%	10,5%	100,0%
	Mali Hizmetler	N	1	0	1	0	2
		%	50,0%	0,0%	50,0%	0,0%	100,0%
	Destek Hizmetleri	N	4	2	3	0	9
		%	44,4%	22,2%	33,3%	0,0%	100,0%
	Fen İşleri	N	2	1	5	2	10
		%	20,0%	10,0%	50,0%	20,0%	100,0%
	Zabıta	N	3	1	2	0	6
		%	50,0%	16,7%	33,3%	0,0%	100,0%
	Bilgi İşlem	N	1	1	0	0	2
		%	50,0%	50,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Yazı İşleri Ve Kararlar	N	3	0	0	0	3
		%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Ulaşım Hizmetleri	N	3	1	2	1	7
		%	42,9%	14,3%	28,6%	14,3%	100,0%
	İmar Ve Şehircilik	N	2	2	3	0	7
		%	28,6%	28,6%	42,9%	0,0%	100,0%
	Yol Bakım Ve Altyapı Koordinasyon	N	1	0	0	0	1
		%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Tarımsal Hizmetler	N	0	0	1	0	1
		%	0,0%	0,0%	100,0%	0,0%	100,0%
	Hukuk Müşavirliği	N	0	2	0	0	2
		%	0,0%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
Toplam		N	31	15	20	5	71
		%	43,7%	21,1%	28,2%	7,0%	100,0%

Tablo 4.4: Kontrol Değişkeni 3 ve Çalışılan Departman Sorularına Dair Bulgular

Aşağıda yer alan Tablo 4.5'te “Belediyede etkin ve etkili bir iç denetim yapılmaktadır.” Sorusu ile örneklemin kıdem yılı arasındaki çapraz tablonun bulguları yer almaktadır. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde katılımcılarının çoğunluğunun Etkin ve etkili bir iç denetim yapıldığını düşündükleri ve 6-10 yıl arasında kıdeme sahip olan katılımcıların bu görüşe daha çok katıldığı görülmektedir. Diğer bir taraftan bu görüşe katılmayan ve fikri olmayan katılımcıların toplam sayısı ve oranlarının birbirine oldukça yakın olduğu görülmektedir.

			Kontrol Değişkeni 1			Toplam
			Evet	Hayır	Bilmiyorum	
Kıdem Yılı	1-5	N	3	2	5	10
		%	30,0%	20,0%	50,0%	100,0%
	6-10	N	9	6	1	16
		%	56,2%	37,5%	6,2%	100,0%
	11-15	N	11	7	11	29
		%	37,9%	24,1%	37,9%	100,0%
	16+	N	8	6	2	16
		%	50,0%	37,5%	12,5%	100,0%
Toplam		N	31	21	19	71
		%	43,7%	29,6%	26,8%	100,0%

Tablo 4.5: Kontrol Değişkeni 1 ve Kıdem Yılı Sorularına Dair Bulgular

Tablo 4.6'da araştırmanın 2. Kontrol değişkeni olan “Belediyede iç denetim yönergesi var mı?” sorusu ile kıdem yılı sorularının çapraz tablo sunumlarına yer verilmiştir. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde, yönergenin varlığını bilenler içinde 16 yıl ve üzeri kıdeme sahip katılımcıların oranı daha fazla durumdadır.

			Kontrol Değişkeni 2			Toplam
			Evet	Hayır	Bilmiyorum	
Kıdem Yılı	1-5	N	7	0	3	10
		%	70,0%	0,0%	30,0%	100,0%
	6-10	N	6	1	9	16
		%	37,5%	6,2%	56,2%	100,0%
	11-15	N	14	0	15	29
		%	48,3%	0,0%	51,7%	100,0%
	16+	N	13	0	3	16
		%	81,2%	0,0%	18,8%	100,0%
Toplam		N	40	1	30	71

	%	56,3%	1,4%	42,3%	100,0%
--	---	-------	------	-------	--------

Tablo 4.6: Kontrol Değişkeni 2 ve Kıdem Yılı Sorularına Dair Bulgular

Aşağıda yer alan Tablo 4.7’de araştırmanın üçüncü kontrol değişkeni olan “Belediyelerde iç denetçiler kime raporlarını sunmalıdır?” sorusu ile kıdem yılı sorusu bulgularının çapraz tablo sunumları yer almaktadır. Elde edilen bulgulara göre soruya verilen doğru cevaplar oransal olarak 16 yıl ve üzeri kıdeme sahip katılımcılar olarak görülmüştür.

			Kontrol Değişkeni 3				Toplam
			Belediye Başkanı	Belediye Meclisi	Denetim Komitesi	Diğer	
Kıdem Yılı	1-5	N	4	1	5	0	10
		%	40,0%	10,0%	50,0%	0,0%	100,0%
	6-10	N	4	7	4	1	16
		%	25,0%	43,8%	25,0%	6,2%	100,0%
	11-15	N	14	5	9	1	29
		%	48,3%	17,2%	31,0%	3,4%	100,0%
	16+	N	9	2	2	3	16
		%	56,2%	12,5%	12,5%	18,8%	100,0%
Toplam		N	31	15	20	5	71
		%	43,7%	21,1%	28,2%	7,0%	100,0%

Tablo 4.7: Kontrol Değişkeni 3 ve Kıdem Yılı Sorularına Dair Bulgular

Tablo 4.8’de araştırmanın birinci kontrol değişkeni ile öğrenim durumu sorularına verilen cevapların çapraz tablo bulguları yer almaktadır. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde, belediyede etkin ve etkili bir iç denetim yapıldığını düşünenler içinde, katılımcıların azınlığını oluşturan lise grubunun oransal olarak daha fazla olduğu görülmektedir.

			Kontrol Değişkeni 1			Toplam
			Evet	Hayır	Bilmiyorum	
Öğrenim Durumu	Lise	N	4	2	1	7
		%	57,1%	28,6%	14,3%	100,0%
	Önlisans	N	6	5	4	15
		%	40,0%	33,3%	26,7%	100,0%
	Lisans	N	19	12	10	41
		%	46,3%	29,3%	24,4%	100,0%
	Lisansüstü	N	2	2	3	7
		%	28,6%	28,6%	42,9%	100,0%

	Diğer	N	0	0	1	1
		%	0,0%	0,0%	100,0%	100,0%
Toplam		N	31	21	19	71
		%	43,7%	29,6%	26,8%	100,0%

Tablo 4.8: Kontrol Değişkeni 1 ve Öğrenim Durumu Sorularına Dair Bulgular

Tablo 4.9’da araştırmanın 2. kontrol değişkeni olan “Belediyede iç denetim yönergesi var mı?” sorusu ile öğrenim durumu sorularının çapraz tablo sunumlarına yer verilmiştir. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde, “Evet” cevabını verenler içinde, lise eğitimine sahip olan grup, oransal olarak daha fazladır.

			Kontrol Değişkeni 2			Toplam
			Evet	Hayır	Bilmiyorum	
Öğrenim Durumu	Lise	N	6	0	1	7
		%	85,7%	0,0%	14,3%	100,0%
	Önlisans	N	9	1	5	15
		%	60,0%	6,7%	33,3%	100,0%
	Lisans	N	22	0	19	41
		%	53,7%	0,0%	46,3%	100,0%
	Lisansüstü	N	3	0	4	7
		%	42,9%	0,0%	57,1%	100,0%
	Diğer	N	0	0	1	1
		%	0,0%	0,0%	100,0%	100,0%
Toplam		N	40	1	30	71
		%	56,3%	1,4%	42,3%	100,0%

Tablo 4.9: Kontrol Değişkeni 2 ve Öğrenim Durumu Sorularına Dair Bulgular

Aşağıda yer alan Tablo 4.10’da araştırmanın üçüncü kontrol değişkeni olan “Belediyelerde iç denetçiler kime raporlarını sunmalıdır?” sorusu ile Öğrenim Durumu sorusu bulgularının çapraz tablo sunumları yer almaktadır. Elde edilen bulgulara göre soruya verilen doğru cevaplar oran bakımından en yüksek olarak Lisansüstü eğitimi grubunda görülmektedir.

	Kontrol Değişkeni 3				Toplam
	Belediye Başkanı	Belediye Meclisi	Denetim Komitesi	Diğer	

Öğrenim Durumu	Lise	N	2	0	3	2	7
		%	28,6%	0,0%	42,9%	28,6%	100,0%
	Önlisans	N	8	2	5	0	15
		%	53,3%	13,3%	33,3%	0,0%	100,0%
	Lisans	N	16	11	12	2	41
		%	39,0%	26,8%	29,3%	4,9%	100,0%
	Lisansüstü	N	5	2	0	0	7
		%	71,4%	28,6%	0,0%	0,0%	100,0%
	Diğer	N	0	0	0	1	1
		%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	100,0%
Toplam		N	31	15	20	5	71
		%	43,7%	21,1%	28,2%	7,0%	100,0%

Tablo 4.10: Kontrol Değişkeni 3 ve Öğrenim Durumu Sorularına Dair Bulgular

4.9.4. Güvenilirlik Testi

Çalışmanın bu bölümünde ise araştırma ölçekleri olan İç Denetim Farkındalığı ile İç Kontrol Etkililiğinin istatistiksel güvenilirlik testlerinin sonuçları yer almaktadır. Bu testler ile araştırma ölçeklerinin hipotez testlerde kullanılabilirliği sınanmış ve testler Cronbach's Alpha yöntemi ile gerçekleştirilmiştir.

Cronbach's Alpha güvenilirlik testi ilgili ölçeğin bütün soruları gözetilerek gerçekleştirilmekte ve ölçekten alınan puanın 0.70 ve üzerinde olması ölçeğin güvenilir olduğunu ifade etmektedir. Diğer bir taraftan elde edilen skor 1'e yaklaştıkça ölçeğin güvenilirliğinin arttığını ifade etmektedir.

Bu çerçevede bu çalışmada kullanılan ilk ölçek olan İç Denetim Farkındalığı ölçeğinin 11 sorusu gözetilerek gerçekleştirilen Cronbach's Alpha testinin güvenilirlik skoru 0,921 gibi oldukça yüksek ve mükemmele yakın bir değer olarak tespit edilmiş ve ölçeğin hipotez testlerinde kullanılmasına engel bir durum ile karşılaşılmamıştır.

Cronbach's Alpha	Madde Sayısı
0,921	11

Tablo 4.11: İç Denetim Farkındalığı Güvenilirlik Skoru

Tablo 4.12’de ise araştırmanın ikinci ölçeği olan İç Kontrol Etkililiğinin 27 sorusu gözetilerek gerçekleştirilen Cronbach’s Alpha testinin sonuçları yer almaktadır. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde ölçeğin güvenilirlik skoru 0,964 gibi oldukça yüksek ve mükemmel yakın bir değer olarak tespit edilmiş ve ölçeğin hipotez testlerinde kullanılmasına engel bir durum ile karşılaşılmamıştır.

Cronbach’s Alpha	Madde Sayısı
0,964	27

Tablo 4.12: İç Kontrol Etkililiği Güvenilirlik Skoru

Sonuç olarak araştırmanın her iki ölçeği de oldukça yüksek güvenilirlik skoruna sahip olmakta ve hipotez testlerinde kullanılmalarına istatistiksel güvenilirlik anlamında engel bir durum bulunmamaktadır.

4.9.5. Normallik Testi

Araştırmanın hipotez testlerinde kullanılacak test yöntemlerinin belirlenmesi amacıyla normallik testi gerçekleştirilmiştir, keşfedici bir şekilde gerçekleştirilen bu testlerde araştırma ölçekleri olan İç Denetim Farkındalığı ile İç Kontrol Etkililiğinin basıklık ve çarpıklık değerlerine bakılmış ve eğer bu değerler -2 ile +2 arasındaysa parametrik testlerin, değil ise parametrik olmayan testlerin kullanılması kararlaştırılmıştır.

Aşağıda yer alan Tablo 4.13’te araştırma ölçeklerinin çarpıklık ve basıklık değerleri yer almaktadır. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde her iki ölçeğinde çarpıklık ve basıklık değerleri -2 ile +2 arasında gerçekleşerek normal dağılıma işaret etmektedir ve böylece araştırmanın hipotez testlerinde parametrik testlerin kullanılması kararlaştırılmıştır.

İç Denetim Farkındalığı	Çarpıklık	-1,165
	Basıklık	1,187
İç Kontrol Etkililiği	Çarpıklık	-0,449
	Basıklık	-0,028

Tablo 4.13: Araştırma Ölçeklerinin Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

4.9.6. Hipotez Testleri

Araştırmanın bu bölümünde araştırma amaçları doğrultusunda oluşturulan hipotezlerin uygun istatistiksel yöntemler ile gerçekleştirilen testlerin sonuçlarına yer verilmiştir. Araştırma hipotezlerinin testlerinde Bağımsız Örneklem T-Testi, Tek Yönlü Anova Analizi, Pearson Korelasyon Testi ve Tek Yönlü Regresyon Analizinden yararlanılmıştır.

Aşağıda yer alan Tablo 4.14'te araştırma ölçekleri ile araştırmanın ilk demografik değişkeni olan Cinsiyet değişkeni arasındaki istatistiksel anlamlı ilişkilerin tespiti amacıyla gerçekleştirilen Bağımsız Örneklem T-Testinin sonuçları yer almaktadır. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde araştırma ölçeklerinden yalnızca İç Kontrol Etkililiği alt boyutu olan Bilgi ve İletişim alt boyutu ile Cinsiyet değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ortalama farklılığı tespit edilmiştir ($\text{sig} < 0,05$) ve bu farklılığın kaynağı incelendiğinde Kadın ($41,6 \pm 6,5$) katılımcıların Erkek ($39,1 \pm 9,3$) katılımcılara oranla daha yüksek Bilgi ve İletişim ortalama değerine sahip olduğu görülmektedir.

		M	SS	t	Sig
İç Denetim Farkındalığı	Kadın	26,1	4,8	1,086	0,131
	Erkek	24,2	6,3		
İç Denetim	Kadın	15,6	3,5	1,213	0,229
	Erkek	15,0	3,9		
İç Denetime Verilen Önem	Kadın	28,1	6,4	0,569	0,571
	Erkek	25,2	7,3		
İç Kontrol Etkililiği	Kadın	15,5	4,4	1,529	0,131
	Erkek	14,0	4,8		
Kontrol Ortamı	Kadın	25,5	5,2	1,526	0,132
	Erkek	24,0	5,8		
Risk Değerlendirme	Kadın	10,4	2,8	1,133	0,261
	Erkek	8,6	3,2		
Kontrol	Kadın	13,5	3,2	1,021	0,311
	Erkek	12,4	3,7		
Bilgi ve İletişim	Kadın	41,6	6,5	2,141	0,036
	Erkek	39,1	9,3		
İzleme	Kadın	92,9	19,5	1,211	0,231
	Erkek	84,2	22,2		

Tablo 4.14: Araştırma Ölçekleri ve Cinsiyet Değişkeni Bağımsız Örneklem T-Testi

Bu analiz ile;

H_{9a} hipotezi kabul edilmiştir.

Aşağıda yer alan Tablo 4.15'te ise araştırma ölçekleri ve bu ölçeklerin alt boyutları ile yaş değişkeni arasındaki istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin tespiti amacıyla gerçekleştirilen Tek Yönlü Anova analizinin bulguları yer almaktadır. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde yaş değişkeni ile araştırma ölçekleri ve bu ölçeklerin alt boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir (sig>0,05).

		M	SS	F	Sig
İç Denetim Farkındalığı	20-30	38,9	9,8	0,588	0,625
	31-40	40,2	8,0		
	41-50	38,5	9,6		
	51+	44,0	8,4		
İç Denetim	20-30	24,6	7,1	0,513	0,675
	31-40	24,9	5,7		
	41-50	23,7	6,1		
	51 +	27,2	6,2		
İç Denetime Verilen Önem	20-30	14,3	3,6	0,478	0,699
	31-40	15,2	3,3		
	41-50	14,9	4,8		
	51 +	16,8	3,0		
İç Kontrol Etkililiği	20-30	104,1	13,0	1,905	0,137
	31-40	86,1	19,4		
	41-50	83,4	24,3		
	51 +	80,0	31,2		
Kontrol Ortamı	20-30	30,0	3,7	1,406	0,249
	31-40	26,5	6,7		
	41-50	24,4	7,8		
	51 +	23,4	9,4		
Risk Değerlendirme	20-30	18,6	3,5	2,074	0,112
	31-40	14,0	4,3		
	41-50	14,0	5,3		
	51 +	13,8	5,5		
Kontrol	20-30	28,0	4,2	1,449	0,236
	31-40	24,4	5,1		
	41-50	23,9	6,1		
	51 +	21,6	8,5		
Bilgi ve İletişim	20-30	11,9	1,6	1,991	0,124
	31-40	8,8	2,7		
	41-50	8,8	4,0		
	51 +	9,2	3,7		
İzleme	20-30	15,7	2,4	1,939	0,132
	31-40	12,3	3,5		
	41-50	12,5	3,7		
	51 +	12,0	4,7		

Tablo 4.15: Araştırma Ölçekleri ve Yaş Değişkeni Tek Yönlü Anova Analizi Bulguları

Aşağıda yer alan Tablo 4.16’da ise araştırma ölçekleri ve bu ölçeklerin alt boyutları ile Çalışılan Departman değişkeni arasındaki istatistiksel anlamlı farklılıkların tespiti amacıyla gerçekleştirilen Tek Yönlü Anova Analizinin sonuçları

yer almaktadır. İç Kontrol Etkililiği alt boyutlarından, Risk Değerlendirme ve İzleme alt boyutları ile Departman değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ortalama farklılığı tespit edilmiştir (sig<0,05)

		M	SS	F	Sig
İç Denetim Farkındalığı	Toplam	39,8	8,6	0,831	0,619
İç Denetim	Toplam	24,7	5,9	0,824	0,625
İç Denetime Verilen Önem	Toplam	15,1	3,8	0,589	0,842
İç Kontrol Etkililiği	Toplam	86,7	21,7	1,609	0,114
Kontrol Ortamı	Toplam	26	7,1	1,229	0,286
Risk Değerlendirme	Teftiş Kurulu	26,5	2,1	2,004	0,041
	İnsan Kaynakları ve Eğitim	23,4	5,7		
	Mali Hizmetler	18,5	14,8		
	Destek Hizmetleri	22,9	5,5		
	Fen İşleri	24,9	5,3		
	Zabıta	27,3	4,7		
	Bilgi İşlem	27,5	7,8		
	Yazı İşleri ve Kararlar	26,7	8		
	Ulaşım Hizmetleri	22,6	7,8		
	İmar ve Şehircilik	27,4	4,6		
	Yol Bakım ve Altyapı Koordinasyon	27			
	Tarımsal Hizmetler	28			
	Hukuk Müşavirliği	29,5	2,1		
Kontrol	Toplam	24,4	5,6	1,137	0,352
Bilgi ve İletişim	Toplam	9,1	3,2	1,561	0,129
İzleme	Teftiş Kurulu	15	0	1,978	0,043
	İnsan Kaynakları ve Eğitim	13,3	3,4		

Mali Hizmetler	8,5	6,4		
Destek Hizmetleri	9,8	3,6		
Fen İşleri	11,7	3,6		
Zabıta	13,2	2,6		
Bilgi İşlem	18	0		
Yazı İşleri ve Kararlar	15,7	4		
Ulaşım Hizmetleri	11,9	3,3		
İmar ve Şehircilik	12,9	2,5		
Yol Bakım ve Altyapı Koordinasyon	15			
Tarımsal Hizmetler	12			
Hukuk Müşavirliği	16,5	0,7		

Tablo 4.16: Araştırma Ölçekleri ve Çalışılan Departman Tek Yönlü Anova Analizi

Bu analiz ile;

H_{7a} hipotezi kabul edilmiştir.

H_{10a} hipotezi kabul edilmiştir.

Aşağıda yer alan Tablo 4.17’de araştırma ölçekleri ve ölçeklerin alt boyutları ile Öğrenim Durumu değişkeni arasındaki istatistiksel anlamlı ilişkilerin tespiti amacıyla gerçekleştirilen Tek Yönlü Anova analizinin sonuçları yer almaktadır. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde araştırma ölçekleri ve ölçeklerin alt boyutları ile Öğrenim Durumu değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (sig<0,05).

		M	SS	F	Sig
İç Denetim Farkındalığı	Lise	35,1	13,4	0,85	0,499
	Önlisans	39,6	6,3		
	Lisans	41,0	8,7		
	Lisansüstü	39,4	6,9		
İç Denetim	Lise	22,0	9,0	0,59	0,671

	Önlisans	24,4	4,1		
	Lisans	25,1	6,4		
	Lisansüstü	26,0	2,2		
İç Denetime Verilen Önem	Lise	13,1	4,7	1,397	0,245
	Önlisans	15,2	3,1		
	Lisans	15,8	3,5		
	Lisansüstü	13,4	5,2		
İç Kontrol Etkililiği	Lise	91,3	22,5	2,197	0,079
	Önlisans	87,8	19,8		
	Lisans	87,8	21,6		
	Lisansüstü	81,3	17,3		
Kontrol Ortamı	Lise	27,4	8,6	2,216	0,077
	Önlisans	24,9	7,3		
	Lisans	27,0	6,7		
	Lisansüstü	24,1	4,7		
Risk Değerlendirme	Lise	16,6	4,6	1,804	0,139
	Önlisans	15,4	4,0		
	Lisans	14,2	5,0		
	Lisansüstü	12,9	3,5		
Kontrol	Lise	24,7	7,0	2,358	0,063
	Önlisans	25,1	6,0		
	Lisans	24,6	5,1		
	Lisansüstü	24,0	4,6		
Bilgi ve İletişim	Lise	9,7	2,4	1,284	0,285
	Önlisans	9,7	3,2		
	Lisans	9,2	3,1		
	Lisansüstü	8,1	3,8		
İzleme	Lise	12,9	3,5	1,591	0,197
	Önlisans	12,8	3,0		
	Lisans	12,9	3,9		
	Lisansüstü	12,1	2,5		

Tablo 4.17: Araştırma Ölçekleri ve Öğrenim Durumu Tek Yönlü Anova Analizi

Aşağıda yer alan Tablo 4.18’de araştırma ölçekleri ve ölçeklerin alt boyutları ile Kıdem Yılı değişkeni arasındaki istatistiksel anlamlı ilişkilerin tespiti amacıyla gerçekleştirilen Tek Yönlü Anova analizinin sonuçları yer almaktadır. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde araştırma ölçekleri ve ölçeklerin alt boyutları ile Kıdem Yılı değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($\text{sig}<0,05$).

		M	SS	F	Sig
İç Denetim Farkındalığı	1-5	41,0	5,7	0,155	0,926
	6-10	39,4	10,1		
	11-15	40,2	7,3		
	15 +	38,9	11,0		
İç Denetim	1-5	25,3	4,8	0,128	0,943
	6-10	24,7	6,8		
	11-15	24,9	5,2		
	15 +	23,9	7,2		
İç Denetime Verilen Önem	1-5	15,7	2,5	0,17	0,911
	6-10	14,7	4,0		
	11-15	15,3	3,7		
	15 +	14,9	4,6		
İç Kontrol Etkililiği	1-5	15,7	2,5	0,611	0,611
	6-10	14,7	4,0		
	11-15	15,3	3,7		
	15 +	14,9	4,6		
Kontrol Ortamı	1-5	28,0	6,4	1,194	0,319
	6-10	26,1	5,3		
	11-15	26,8	7,0		
	15 +	23,3	8,9		
Risk Değerlendirme	1-5	14,6	5,9	0,084	0,968
	6-10	14,1	4,5		
	11-15	14,7	4,4		
	15 +	14,2	5,2		
Kontrol	1-5	26,7	5,2	1,656	0,185
	6-10	23,8	5,6		
	11-15	25,2	4,5		
	15 +	22,2	7,3		
Bilgi ve İletişim	1-5	9,8	2,6	0,195	0,901
	6-10	9,0	3,4		
	11-15	8,9	3,2		
	15 +	9,3	3,5		
İzleme	1-5	13,1	3,9	0,083	0,969
	6-10	12,6	3,8		
	11-15	12,7	3,7		
	15 +	12,4	3,3		

Tablo 4.18: Araştırma Ölçekleri ve Kıdem Yılı Tek Yönlü Anova Analizi

Aşağıda yer alan Tablo 4.19’da araştırmanın ana ölçekleri olan Denetim Farkındalığı ve İç Kontrol Etkililiği arasındaki doğrusal ilişkilerin keşfi ve bu ilişkilerin yönünün tespiti amacıyla gerçekleştirilen Pearson Korelasyon analizinin

sonuçları yer almaktadır. Elde edilen bulgular değerlendirildiğinde araştırma ölçekleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmekte ($\text{sig} < 0,001$) ve bu ilişkinin yönü değerlendirildiğinde ise araştırma ölçekleri arasında orta şiddette ($r=0,453$) bir doğru orantılı bir korelasyon ilişkisi bulunmakta buna göre araştırma ölçekleri artış veya azalış yönünde aynı şekilde hareket etmekte örnek olarak; araştırma örnekleminin Denetim Farkındalığı ölçeğinden aldıkları puanlar arttıkça İç Kontrol Etkililiği ölçeğinden de alınan puanlar artmaktadır.

		İç Kontrol Etkililiği
Denetim Farkındalığı	R	,453**
	Sig	0,000
	N	71

** = $\text{sig} < 0,001$

Tablo 4.19: Araştırma Ölçekleri Korelasyon Analizi

Bu analiz ile;

H₁ hipotezi kabul edilmiştir.

HİPOTEZ	DURUM
H1: "Z belediyesi çalışanlarının belediyede iç kontrol sisteminin etkinliği hakkındaki görüşleri" ile " Z belediyesi çalışanlarının iç denetim farkındalığı" arasında ilişki bulunmaktadır	KABUL
H2a: Demografik değişkenler ile İç Denetim Farkındalığı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır	RET
H2b: Demografik değişkenler ile İç Denetim Farkındalığı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır	KABUL
H3a: Demografik değişkenler ile İç Kontrol Sistemi Etkililiği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır	RET
H3b: Demografik değişkenler ile İç Kontrol Sistemi Etkililiği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.	KABUL
H4a: Demografik değişkenler ile Belediyelerde İç Denetim arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.	RET
H4b: Demografik değişkenler ile Belediyelerde İç Denetim arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır	KABUL
H5a: Demografik değişkenler ile Belediyelerde İç Denetime Verilen Önem arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.	RET
H5b: Demografik değişkenler ile Belediyelerde İç Denetime Verilen Önem arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.	KABUL
H6a: Demografik değişkenler ile Kontrol Ortamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.	RET
H6b: Demografik değişkenler ile Kontrol Ortamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.	KABUL
H7a: Demografik değişkenler ile Risk Değerlendirme arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.	KABUL
H7b: Demografik değişkenler ile Risk Değerlendirme arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.	RET
H8a: Demografik değişkenler ile Kontrol arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.	RET
H8b: Demografik değişkenler ile Kontrol arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.	KABUL
H9a: Demografik değişkenler ile Bilgi ve İletişim arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.	KABUL
H9b: Demografik değişkenler ile Bilgi ve İletişim arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.	RET
H10a: Demografik değişkenler ile İzlenme arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.	KABUL
H10b: Demografik değişkenler ile İzlenme arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.	RET

Tablo 4.20: Hipotezler

4.10 Araştırmanın Sonucu

Yapılan bu çalışmada, öncelikle üç adet kontrol değişkeni belirlenmiş ve belirlenen değişkenlere verilen cevaplar incelenmiştir. Daha sonra Z Belediyesi çalışanlarının belediyede iç kontrol sisteminin etkinliği hakkındaki görüşleri ile Z Belediyesi çalışanlarının iç denetim farkındalığı düzeyleri arasında bir ilişki olup olmadığı ve demografik özelliklerle değişip değişmediği incelenmiştir. Ayrıca demografik özelliklerle; iç kontrol sisteminin beş unsuru olan; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol, bilgi ve iletişim, izleme boyutları ve iç denetimle alakalı, iç denetim uygulamaları ve iç denetime verilen önem arasındaki ilişkiler incelenmiştir.

Kontrol değişkenlerinin incelenmesi ile elde edilen bulgulardan, Z Belediyesi çalışanlarının büyük bir kısmının iç denetim uygulamalarının ve iç denetim yönergesinin varlığı hakkında bilgisi olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte iç denetçilerin raporlarını sunduğu makam hakkındaki görüşleri çoğunlukla doğru olduğu görülmektedir. Her ne kadar çoğunluk olumlu ve doğru cevap verse bile, belediyedeki iç denetim çalışması hakkında bilgi sahibi olmayan büyük bir kesimin de olduğu anlaşılmaktadır. Belediye çalışanlarına iç denetim ile ilgili farkındalıklarının gelişmesi için bazı eğitimler verilmesi faydalı olacaktır.

Kontrol değişkenleri ilk olarak demografik değişkenlerle incelenmiştir. Demografik değişkenlerden “Çalışılan Departman” ile ilk iki kontrol değişkeni karşılaştırıldığında, Hem oransal hem de sayısal olarak “İnsan Kaynakları ve Eğitim” departmanının “Evet” cevabı verdiği, aynı zamanda İç denetçilerin kime raporlarını sunmaları gerektiği sorusuna da büyük oranda “İnsan Kaynakları ve Eğitim” departmanının doğru cevap verdiği anlaşılmaktadır. Söz konusu departmanın belediyedeki iç denetim süreçlerine daha ilgili olduğu anlaşılmaktadır.

Kontrol değişkeninin ikinci olarak incelendiği demografik değişken, kıdem yılıdır. Bu demografik özelliğe göre kontrol değişkenleri karşılaştırıldığında büyük oranda 16 yıl ve üzeri sürede çalışanların çoğunlukla “evet” cevabını verdiği gözlenmiştir. Buradan da anlaşılabileceği üzere, çalışma süresi arttıkça çalışılan ortama

ait prosedürlerin anlaşılması gözlenmektedir.

Kontrol değişkenleri ile üçüncü ve son kez “öğrenim durumu” demografik değişkeni karşılaştırılmıştır. Oransal ve sayısal olarak genel bir çerçevede incelendiğinde, lisans ve üzeri eğitim durumuna sahip olan çalışanların, “evet” seçeneğini ve üçüncü kontrol değişkenine verilen seçeneklerden doğru olanı seçtiği anlaşılmaktadır. Verilen yanıtlardan da anlaşılabacağı üzere, eğitim durumunun farkındalık düzeyi ile yakından ilgili olduğu anlaşılmaktadır.

Araştırmanın ilerleyen bölümlerinde anketin; iç denetimin farkındalığı ve iç kontrolün etkinliği kısımları için güvenilirlik ve normallik testleri yapılmıştır. Güvenirlik anlamında herhangi aksi bir durumla karşılaşmadığı gibi, testlerin normal dağıldığı görülmüştür. Araştırmanın hipotezleri için; demografik değişkenler ile araştırmanın ölçekleri arasında bağımsız örneklem T testi ve tek yönlü anova analizleri yapılmıştır.

Cinsiyet, yaş, çalışılan departman, öğrenim durumu ve kıdem yılı sırasıyla araştırmanın ölçekleriyle ilişkilendirilmiştir.

İlk demografik değişken olan cinsiyet ile yapılan test sonucunda, iç kontrol etkinliğinin alt boyutu olan Bilgi ve İletişim ile anlamlı bir fark tespit edilmiştir. Kadın katılımcıların erkek katılımcılardan daha çok bilgi ve iletişime önem verdikleri anlaşılmakta ve belediyelerde yeterli düzeyde bilgi ve iletişim kanalları olduğu kadınlar tarafından düşünülmektedir. Ayrıca yapılan bu test ile, H9a hipotezi kabul edilerek, demografik değişkenler ile bilgi ve iletişim arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir. İkinci olarak araştırma ölçekleri ile departmanlar arası yapılan test sonucunda, iç kontrol etkinliğinin alt başlıkları olan “Risk değerlendirme” ve “İzleme” arasında anlamlı bir fark tespit edilmiştir ve öylece; H7a “Demografik değişkenler ile Risk Değerlendirme arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.” ve H10a “Demografik değişkenler ile İzlenme arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.” Hipotezleri kabul edilmiştir.

Son olarak araştırmanın ana ölçekleri arasında yapılan Pearson Korelasyon analizi sonucunda; iç denetim farkındalığı ile iç kontrol etkinliği arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Bu bağlamda iç denetim farkındalığı ile iç kontrol etkinliği belediye çalışanlarında birbiri üzerinde etkilidir sonucuna ulaşılmıştır.

4.11 Araştırmanın Önerileri

Anket çalışması yapılırken katılımcıların tedirginliklerini önlemek için, toplanan verilerin gizli kalacağı ve rahatlıkla sorulara cevap verilmesinin sorun teşkil etmeyeceği katılımcılara izah edilmelidir. Katılımcıların anket yapılmasındaki amacı iyice anlamasından emin olunmalıdır. Ayrıca zamanın doğru ayarlanmış olması gerekmektedir. Hafta başına veya sonuna ya da işteki erken veya geç saatlere dikkat edilmeli, her katılımcının soruları anlayabileceğinden emin olunmalıdır.

SONUÇ

İç denetim ve iç kontrol, bir kurumun hedeflerine ulaşırken karşılaşılabileceği sorunları önlemek açısından oldukça önemlidir. Bu doğrultuda iç denetim faaliyetlerinin arttırılması, iç kontrol mekanizmalarının daha doğru ve yerinde kullanılmasına yol açacak ve kurum çalışanlarının iç kontrole verdiği önemi arttıracaktır.

Belediyelerin iç denetim işlevleri; denetim komitesi, yönetim ve dış denetçilerin yanı sıra birleşik güvence modelinin önemli bileşenlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Birleşik güvence modeli, risk, yönetim, gözetim ve kontrol verimliliklerini en üst düzeye çıkarmak amacı ile kuruluşlarda entegre ve uyumlu güvenceye sahip olmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda iç denetim; belediyelerin risk, yönetim ve kontrol faaliyetleri ile ilgili güvence ve danışmanlık hizmeti sunarak, işletme amaçlarına ulaşılmasında çok önemli bir rol oynamaktadır.

Belediye mali yönetiminde, iç kontrol sistemleri, farklı geniş hedeflere yönelik bir dizi yönetim aracını ifade etmektedir. Bu araçlardan birincisi, bir kurumun yasa ve yönetmeliklere uyumunu sağlamak, ikincisi, mali verilerinin ve raporlarının güvenilirliğini sağlamak ve üçüncüsü, operasyonlarının verimliliğini ve etkililiğini kolaylaştırmaktır.

Bu tez çalışmasında; “Z belediyesi çalışanlarının belediyede iç kontrol sisteminin etkinliği hakkındaki görüşleri” ile " Z belediyesi çalışanlarının iç denetim farkındalığı" arasındaki ilişkiyi belirlemek amaçlanmıştır. Tezin bir diğer amacı ise; belediye çalışanlarının iç kontrol sisteminin etkinliği ve iç denetim uygulamaları hakkındaki farkındalık düzeylerini belirlemek ve bu düzeyi demografik değişkenlerin ne şekilde etkilediğini ortaya koymaktır. Bu amaçla, Z belediyesi çalışanlarına anket uygulanmıştır. Yapılan analiz sonucunda Z belediyesi çalışanlarının iç denetim uygulamaları konusundaki farkındalıklarının arttırılmasıyla iç kontrol sistemi mekanizmasının işlerliğinin ve etkinliğinin artacağı sonucuna ulaşılmıştır. Yapılan araştırmada Z Belediyesi çalışanlarında belediyedeki iç denetim uygulamaları

hakkında belli bir farkındalığın geliştiği ancak henüz üst düzeye gelmediği gözlenmektedir. Z Belediyesinin iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmak amacıyla çalışanlara eğitim verilerek personelin Z Belediyesi iç denetim uygulamaları konusundaki farkındalık seviyesinin yükseltilmesi önerilmektedir.

Z Belediyesi çalışanlarında uygulanan anket verilerinin analizi sonucunda iç denetimin varlığı ve uygulanması ile ilgili farkındalığın en fazla İnsan Kaynakları ve Eğitim Departmanındaki çalışanlarda olduğu tespit edilmiştir. Bu departmanda farkındalık düzeyinin yüksek olmasının sebebinin de kurum içi eğitim ve bilgilendirmenin bu departmanın sorumluluğunda olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Kıdem yılının artmasının da iç denetimin varlığı ve uygulanması ile ilgili farkındalığın artmasında önemli bir unsur olduğu, yeni başlayan çalışanların farkındalık düzeylerinin düşük olduğu gözlenmiştir. Çalışma sonucunda ayrıca, Z Belediyesi çalışanlarının eğitim düzeyinin yükselmesinin, belediyedeki iç denetim varlık ve uygulamaları konusundaki farkındalıklarının artmasında etkili olduğu gözlenmektedir.

Araştırmada iç kontrol sisteminin bileşenleri ile demografik özellikler arasındaki ilişkiler de analiz edilmiştir. İç kontrol sisteminin unsurlarından olan “Risk Değerlendirme” ve “İzleme” ile ilgili çalışanların farkındalık düzeyi incelendiğinde, “Hukuk Müşavirliği” departmanı ile diğer departmanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Böylece, Z Belediyesi Hukuk Müşavirliği departmanında çalışan personelin risk değerlendirme ve izleme faaliyetleri hakkındaki farkındalık düzeyinin diğer departmanlardan daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca, iç kontrol sistemi unsurlarından olan “Bilgi ve İletişim” ile “Cinsiyet” arasında anlamlı bir fark tespit edilmiş, Z Belediyesinde kadınların bilgi ve iletişime daha fazla önem verdiği gözlenmiştir.

Literatürde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerini konu alan çok sayıda çalışma bulunsa dahi, bu tez çalışması Z Belediyesi özelinde yapılmasından dolayı diğer çalışmalardan farklılık göstermektedir ve literatüre katkı sağlamaktadır. Ancak bu

araştırmanın kısıtlarından bir tanesi anket uygulamasının Z Belediyesi alışanları ile sınırlı tutulmasıdır. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda birden fazla belediyede çalışma yapmak hatta farklı şehirlerde yapmak, farklı kültürlerin belediyelerdeki iç kontrol ve iç denetim kavramları üzerindeki etkiyi incelemek açısından katkı sağlayacaktır. Bunun yanı sıra özel bir şirket ile belediyeleri de karşılaştırılarak kurum kültürlerinin bu kavramlar üzerindeki etkisi incelenebilir.



KAYNAKÇA

- Adiloğlu, Burcu, **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2011.
- Agun, B. H. ve Güler, M. “Büyükşehir Belediyelerinin Gelir Yapılarının Değerlendirilmesi: 2006-2015”, **Yüzüncü Yıl Üniversitesi SBE Dergisi**, 1(4), 2017, s. 887-903.
- Ağmaz, Süleyman, **Kamu İç Kontrol Standartlarına Göre Belediyelerde İç Kontrol Sistemi Ve Etkinliği: Türkiye’deki Büyükşehir Belediyelerinde Bir Araştırma**, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Karaman, 2018.
- Ahmed, Hany B., Information Systems Development and the Chancing Role of Internal Audit, University of Greenwich, Accounting and Finance, (çevrimiçi) http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1324159, 18 Ocak 2020.
- Akarkarasu, Nahit, “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler”, **Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü**, 2000.
- Akbaş, Halil Emre, Bozkurt, Serdar ve Yazıcı, Kübra, “Osmanlı Devletinde Lonca Teşkilatı Yapısı ve Yönetim Düşüncesi ile Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, 9, 2018, 170-180.
- Akça, Ayşe, **Bankalarda İç Denetim Sistemi ve Türkiye’deki Uygulamalar**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.
- Akgül, Başak Ataman, **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2000.
- Akman, Çiğdem, **Türkiye’de Mali Yerelleşme: Büyükşehir Belediyeleri Üzerinden Teorik, Yasal ve Algı Ölçümüne Dayalı Bir İnceleme**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Isparta, 2015.

- Akpınar, Mahmut, “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 7(14), 2011, 290-300.
- Aksoy, Tamer, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002.
- Aksu, İ. F., **On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, TASAV, Ankara, 2012.
- Aktaş, Ramazan, “İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 132, 2007.
- Akyıldız, F., “Belediye hizmetleri ve vatandaş memnuniyeti: Uşak Belediyesi örneği”, **Journal of Yasar University**, 7(26), 2012.
- Alada, Adalet, **Türkiye’de Belediye’nin Yetmiş Yıllık Tarihine Kronolojik Bir Yaklaşım: 1930-2000**, Mülkiyeliler Birliği Yayınları, Ankara, 2001.
- Alagöz, Ali, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü” **Güncel İşletmecilik Konuları**, Ed. Zeki Doğan, M. Emin İnal, Konya, Tablet Yayınları, 2011.
- Alıcı, Orhan Veli, “Belediyelerin İç denetimi”, **Beklenen Mahalli İdareler Dergisi**, Sayı 147, 2013, 50-60.
- Alıcı, Orhan Veli, **Büyükşehir Belediyesi ile İlçe Belediyeleri Arasındaki İlişkiler: İstanbul Örneği**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2012.
- Ali, R.E., “İyi Yönetişim İçin İç Denetim ve Kalite Güvence Değerlemesi”, **İç Denetim Dergisi**, 30, 2002, 20-30.
- Almış, Oğuz, “Bürokratik Fanteziler; İçimizdeki Otoriteriyenizm”, **Denetışim Dergisi**, Sayı: 6, 2011, 50-65.

- Alptürk, Ercan, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- Apan, Ahmet, “Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi”, **Türk İdare Dergisi**, 460, 2008, 79-81
- Aras, Rıdvan, “İç Denetim ve Türk Kamu Yönetimindeki Gelişim”, **Birlik Dergisi**, 8, 2007, 19-25.
- Arıkboğa, Eray, “Geçmişten Geleceğe Büyükşehir Belediye Modeli”, **Yerel Politikalar Dergisi**, 3, 2013, 12-24.
- Arslan, M. Cemil, **İç Denetim**, (2.Baskı), Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, İstanbul, 2015.
- Arslan, Recep, **Süreç Analizi Çerçevesinde Türkiye’de Büyükşehir Belediyesi Kurma ve Genişletme Politikası**, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Denizli, 2016.
- Asare, Thomas, “Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement”, **International Journal on Governmental Financial Management**, 9(1), 2009, 15-25.
- Aslan, Bayram, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, 2010.
- Ataman, Ümit, Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001.
- Ataoğlu, B.T., **Performans Denetiminde Bütçe Kurgusunun Kamuda Kurumsal Kültüre Etkisi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2010.
- Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA). About The ECIIA-Governance Structure, <https://www.eciia.eu/>, 01.11.2021
- Aytekin, Yücel, **Belediyelerde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun Kapsamında İç Denetim Uygulamaları Ve Edirne Belediyesi Örneği**,

- Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2017.
- Bakkal, Hakan, Tunç, İlknur, Kasımoğlu, Alper, **İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi**, İstanbul, İdeal Kültür ve Yayıncılık, 2016.
- Başpınar, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış” **Maliye Dergisi**, 148, 2005, 44-55.
- Bayar, Doğan, “Mali Denetim Nedir”, **Maliye Dergisi**, 155, 2008.
- Bayrakçı, Erdal ve Demirel, Abdullah, “İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunlarının Türkiye’deki Üniversiteler Bağlamında Analizi”, **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 19 (33), 2017, 50-60.
- Bezirci, Muhammet ve Karasioğlu, Fehmi, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 21, 2011, 574-580.
- Bilge, Semih ve Kiracı, Murat, **Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010.
- Bozkurt, Mehmet, “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, **Dış Denetim Dergisi**, Sayı: 2, 2010, 133-156.
- Bozkurt, Nejat **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2015.
- Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2018.
- Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2012.
- Brody, Richard G. & Lowe, D. Jordan, “The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity”, **International Journal of Auditing**, 4, 2000, 150- 169.
- Cebeci, Ahmet Uğur, “İç Kontrol: Temel Gelişmeler ve COSO Çerçevesi-1”, **Güncel Mevzuat Dergisi**, Sayı:33, 2008, s. 4-10.

- Chun, Cai, “On The Functions and Objectives of Internal Audit And Their Underlying Conditions”, **Managerial Auditing Journal**, 12(4/5), 1997, 240-247.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Teadway Commission (COSO), Internal Control-Integrated Framework: Executive Summary, 2013.
- COSO, (çevrimiçi), <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>, 4 Mayıs 2020.
- Çankaya, Fikret, Dinç, Engin ve Kara, Mümine, “İç Denetim Başarısını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı. 9 (Ocak-Haziran 2012), 49-55.
- Çarıkçioğlu, Peyami, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, **I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu**, İSMMMO Yayın 16, 1995.
- Çatıkkaş, Özgür, **Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği**. Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi. İstanbul, 2005.
- Çelik, Aytekin, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.
- Çiçek, Yeter, “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Yerel Yönetimler”, **KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 1, 2014, 55-65.
- Dabbağoglu, Kadir, “İç Kontrol Sistemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 82, 2007.
- Demirbaş, Mahmut, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 7, 2005.
- Demirbaş, Tolga ve Çetinkaya, Özhan, **Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2018.
- Dinçer, Ömer, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1998.

Dirimtekin, Tuğrul, **Muhasebede İç Kontrol İlkeleri**, Bursa, Bursa İ.T.İ.A. Yayınları, 1981.

Doruk, Sevimece Karadoğan, “Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri”, (çevrimiçi) <http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/sbayontemleri.pdf>, 10 Aralık 2021.

Doyrangöl, Nuran Cömert, “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2002.

Doyrangöl, Nuran Cömert, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul, 2001.

ECIIA, <http://www.eciia.eu/>, 01.11.2021

Erbaş, Serdar, **Kamu Kurumları Ve Kalkınma Ajanslarında İç Kontrol Sistemi Ve Akreditasyon**, Çizgi Kitapevi Yayınları, 2015.

Erdoğan, Melih, **Denetim**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

Erdoğan, Simay, **İç Konrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara, 2009.

Eren, Erol, **Yönetim ve Organizasyon**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1996.

Ertekin, Yücel, “Çağdaş Yönetim ve Denetim”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 421, 1998, 10-20.

Eryılmaz, Bilal, **Kamu Yönetimi**, Erkam Matbaası, İstanbul, 2002.

Eşkazan, Ali Rıza, “İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı. 8, 2002, 32-38.

Fundamentals of the Internal Auditing Function, <https://www.theiia.org>, 01.11.2021.

Gökmen, Durmuş, **Kamu İdarelerinde İç Denetim**, Alp Yayınevi, 2009.

Guide to Corruption-Free Local Government, Internal Audit, <https://corruptionfreecities.org/internal-audit/>, 17.11.2021

Güler, Alptuğ ve Arkın, Ali Kasım, “Coso 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesine Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımıyla Bakış Ve Bir Kurum Uygulaması-I”, **Denetışim**, Sayı: 18, 2018.

Gülten, Gülşen, **Belediyelerde İç Kontrol Sisteminin 5018 Sayılı Kanuna Göre Değerlendirilmesi**, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014.

Güneş, Recep ve Dursun, Günay Deniz, “İç Kontrol Sisteminin İncelenmesinde SWOT Analizi”, **Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 9(18), 2019, 290-300.

Güney, Haşim, **İdarenin İç Denetimi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1994.

Gürdoğan, Yurtsever, “Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İç Kontrol Merkezlerinin Yeri”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, 2003.

Güredin, Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13.Baskı Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008.

Güredin, Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014.

Güredin, Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

Güredin, Ersin, **Denetim**, Beta Yayınları, Ankara, 1994.

Hasanefendioğlu, Bülent ve Uzel, Murat, COSO Alaaddin’in Sihirli Lambası mı? (Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi), **Mali Çözüm Dergisi**, 141, 2017, 209-226.

Hightower, Rose, **Internal Controls Policies and Procedures**, John Wiley & Sons, Incorporated, England, 2008.

IIA, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, Uygulama Önerisi 2410–Raporlama Kıstasları**, Ocak 2009

IIA, **Uluslararası İç Denetim Standartları**, “Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları (Standartlar)”, The

Institute of Internal Auditors Standards and Guidance, USA, 2016.

INTOSAI, <http://www.intosai.org>, 01.11.2021

ISACA, <https://www.isaca.org>, 01.11.2021.

İbiş, Cemal ve Çatıkkaş, Özgür, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”,
Sayıştay Dergisi, 85, 2012, 99-110

İDKK. (2017). Kamu İç Denetim Standartları.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (çevrimiçi),
<https://www.kgk.gov.tr/>, 11 Mayıs 2020.

Karaaslan, Erkan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim”, **Mali Hukuk**, 21(121), 2006, 20-30.

Karagiorgos, Theofanis vd., “Conceptual Framework, Development Trends and Future Prospects of Internal Audit: Theoretical Approach”,
http://www.drogalas.gr/uploads/publications/Conceptual_framework_development_trends_and_future_prospects_of_internal_audit_Theoretical_approach.pdf (17 Mart 2021)

Karataş, Abdülmecit ve Aren, Selim, “Vekalet Teorisi ve Bilgi Asimetrisi Problemi”
Güncel Yönetim ve Organizasyon Yaklaşımları, Ed. Adnan Özyılmaz, Ferit Ölçer, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004.

Karavardar, Alper, “İç Denetim Fonksiyonunun Dış Denetçiler Tarafından Değerlendirilmesi: Türkiye’de Bir Kanaat Fonksiyon Yaklaşımı Uygulaması”,
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, 43(1), 2014, 174-185

Kaval, Hasan, **Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005

Kaval, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003.

Kaya, Bertan, **İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumlulukları**, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Ankara, 2014.

- Kayım, Ali, “İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi”, **Mali Pusula**, Sayı: 19, 2006.
- Kepekçi, Celal, **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 1998.
- Kesik, Ahmet, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 9, 2005, 94-114.
- Keskin, Duygu Anıl, **İç Kontrol Sistemi - Kontrol Öz Değerlendirme**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.
- Khan, M. Akram, “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, Faruk Eroğlu (çev.), **Sayıştay Dergisi**, 19, Ekim-Aralık 1995.
- Kızılboğa, Ruveyda ve Özşahin, Filiz, “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, 6(2), 2013, 220-230.
- Kızılboğa, Rüveyda, “İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 1(1), 2013, 110-111.
- Koçak, Süleyman Yaman ve Kavakoğlu, Tamer, “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı. 77, 2010, 125-145.
- Koloğlu, İdris, **Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Türkiye’de Kalkınma Ajanslarının İç Denetim Sistemi ve Uygulamaları**, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Siyaset Bilimi Ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2019.
- Korkmaz, Umut, “Kamuda İç Denetim”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı 25, 2007, 4-15.
- Köse, Eda ve Bekçi, İsmail, “1992-2013 COSO Modeli: İç Kontrol-Entegre Çerçevesi”, **Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri**

Dergisi, Sayı: 2, 2017.

Kubalı, Derya, “Performans Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 32, Sayı: 1, Mart 1999, 32-45.

Kurnaz, Niyazi ve Çetinoğlu, Tansel, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Kocaeli, Umuttepe Kitabevi, 2010.

Kurt, Ganite ve Uçma, Tuğba, “COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri.” **World of Accounting Science**, 2013.

Kutukız, Doğan ve Öncü, M. Akif, “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, C. XLI, 2009, 133-145.

Kültür Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı. “Uluslararası Mesleki Kuruluşlar, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu”.
<http://icdenetim.kultur.gov.tr/TR,46902/mesleki-kuruluslar.html>, 01.11.2021

Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi, Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, 2018.

Manoukian, Jean-Grégoire, What’s the Difference Between Internal Audit & Internal Control?, <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/whats-the-difference-between-internal-audit-internal-control>, 01.11.2021

Manoukian, Jean-Grégoire, What’s the Difference Between Internal Audit & Internal Control?, <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/whats-the-difference-between-internal-audit-internal-control>, 01.11.2021

Marais, M., “Quality Assurance In Internal Auditing: An Analysis Of The Standards And Guidelines Implemented By The Institute Of Internal Auditors (IIA)”, **Meditari Accountancy Research**, 12(2), 2004, 75-89.

Memiş, Levent, “Katılımcı Belediye Yönetimi: Görele (Giresun) Halk Meclisi Örneği”, **Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 19(1), 2019, 157-203.

- Memiş, Mehmet Ünsal, “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı. 85, Ocak-Şubat 2008, 4-10.
- Mevzuat Bilgi Sistemi, (çevrimiçi), <https://www.mevzuat.gov.tr/>, 18 Nisan 2020.
- Moeller, Robert, **Brink’s Modern Internal Auditing**, 7TH Edition. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2009.
- Murdock, Hernan, **Operational Auditing**, CRC Press, Boca Raton, 2017.
- Mutchler, Jane F., “Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing”, Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling ve Sridhar Ramamoorti (Ed.), **Research Opportunities in Internal Auditing**, Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003.
- Önder, M. Fahrettin, **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2008.
- Önen, S. Mustafa ve Özmen, Bedrettin, “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 2011, Sayı 81, 91-110.
- Özbek, Çetin, **İç Denetim -1 Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi ve İç Kontrol**, İstanbul, Tide Yayınları, 2012.
- Özer, Hüseyin, “Performans Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**, 7, 1992, 30-45
- Özer, Hüseyin, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Sayıştay’ın 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.
- Özeren, Baran, **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Ankara, T.C. Sayıştay Bakanlığı, 2000.
- Özgül, Burcu ve Mengi, Banu Tarhan, **Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi İç Denetim, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi’ ne Tabi Şirketlerde Anket Çalışması**, 1. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2016.

- Özoğlu, Bülend, Mercan, Ceyhan ve Çakıroğlu, Sabri, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**, 1. Basım, İstanbul, İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, 2010.
- Özulucan, Abitter, Keleş, Dursun, Arslan, Seçkin, “Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Yer Alan Bağımsız Denetim İle İlgili Hususlar Hakkındaki Görüşlerine Yönelik Ordu İlinde Bir Araştırma” **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 9, No:1, 2016, 26-30
- Pamukçu, Ayşe, **Küçük ve Orta İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2019.
- Parlak, Bekir ve Sobacı, Zahid, **Ulusal ve Küresel Perspektifte Kamu Yönetimi Teori ve Pratik**, MKM Yayınları, Bursa, 2012.
- Pehlivanlı, Davut, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.
- Pickett, K. H. Spencer, **The Essential Handbook Of Internal Auditing**, England: John Wiley & Sons Inc. 2005.
- Pickett, K.H. Spencer, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, Wiley&Sons, 2006.
- Pickett, K.H. Spencer, **The Internal Auditing Handbook**, (Third Edition), John Wiley & Sons Ltd., United Kingdom, 2010.
- Pickett, Spencere K. H., **The Essential Handbook Of Internal Auditing**, John Wiley & Sons, Ltd., England, 2005.
- Pirler, Orhan, Gürsoy, A. Zihni ve Başsoy, Ahmet, **Belediyelerde Teşkilatlanma, Kadro İhdası, Personel İstihdamı ve Eğitimi**, Türk Belediyecilik Derneği ve Konrad Adenauer Vakfı Yayını, Ankara, 1999.
- Prewett, K. ve Terry, A. “COSO’s Updated Enterprise Risk Management Framework- A Quest for Depth and Clarity”, **Journal of Corporate Accounting & Finance**, 29(3), 2018, 17-19.

- Ramamoorti, Sridhar, **Internal Auditing: History, Evolution and Prospects**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, 2003.
- Ridley, Jeffrey, **Cutting Edge Internal Auditing**, England: JohnWiley&SonsLtd., 2008.
- Ruud, T. Flemming, “The Internal Audit Function: An Integral Part Of Organizational Governance”, **Research Opportunities in Internal Auditing**, 2003, 76-85.
- Sabuncu, Birsal, “İç Denetim Anlayışındaki Değişiklikler ve Gelişmeler”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 20, 2018.
- Sabuncu, Birsal, “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 18(2), 2017, 150-165
- Sağlar, Jale ve Tuan, Koray, “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 1, 2004, 10-25.
- Sağlar, Jale ve Tuan, Koray, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 18(1), 2009, 340- 349.
- Sakin, Turgay, **İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim**, İstanbul, Çağlayan Kitabevi, 2017..
- Sarıkaya, Rasim, **Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.
- Sawyer, L.B., **Sawyer’s Internal Auditing, The Practice and Modern Internal Auditing**, Florida, 2001.
- Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, 2002.
- Schmidt, Lawrence R. “Internal Audit Report”, **New York Certified Public Accountant (pre-1986), New York**, Vol. 14, 1944.
- Scott, Christopher, “Internal Audit In A Central Bank”, **Bank Of England**, 1996.

- Selimoğlu, Seval Kardeş ve Saldı, Mustafa Hakan, “Küresel Bir Bakış Açısıyla Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi”, **Business & Management Studies: An International Journal (BMIJ)**. 6(4), 2018, 1406-1412
- Söztutar, M., **Yerel Yönetim Kavramı ve Yerel Yönetimlerin Tarihsel Gelişimi**, Atatürk Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını, Erzurum, 2019.
- Şengür, Evren Dilek, **İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005.
- Taş, Oktay ve Durmuş, Cem Niyazi, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, Alfa yayınları, İstanbul, 2008.
- TC Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, (çevrimiçi), <https://www.resmigazete.gov.tr/>, 30 Nisan 2020.
- TC Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, “İç Kontrol El Kitabı”, **Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın 3, 2013.
- Tek, Zuhale ve Çetinkaya, Mert Egemen, “İç Denetim”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, 20, 2004, 20-28.
- Tektüfekçi, Fatma, “İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak”, **Möдав Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, 88-95.
- Tok, Pınar, **Türkiye’de İç Denetim ve İç Denetçilik**, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010.
- Tokgöz, Fikret, **Good Governance: Improving Quality of Life**, TESEV Publications, İstanbul, 2008.
- Topal, Bayram, Şahin, Hasan ve Topal, Beyza, “Belediye Hizmetlerinden Memnuniyetin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma: Simav Belediyesi Örneği”, **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, 8(15), 2019, 2-10.
- Toroslu, M. Vefa, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2014.

Türk Dil Kurumu, (çevrimiçi), <http://tdk.gov.tr/>, 10 Aralık 2021.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/307/UMUC>, 01.11.2021

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Deloitte, İstanbul, 2004.

Ulugöl, Sedat, **Belediye Hizmetlerinde Vatandaş Odaklı Yönetim Anlayışı Çerçevesinde Katılımcı Bütçe: Nilüfer Belediyesi Örneği**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2018.

Uluslararası İç Denetim Standartları, <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>, 01.11.2021

Ulusoy, Ahmet ve Tekdere, M. “Türkiye’deki Belediyelerin Mali Sorunları ve Muhtemel Etkileri”, **Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi**, 4(2), 2019, 167-182.

Ulusoy, Y., “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları Ve Denetçi Bağımsızlığı”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 7(2), 2005, 265-300.

Usul, Hayrettin, **TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim**, İstanbul, Detay Yayıncılık, 2015.

Uyar, Süleyman, **İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2009.

Uzay, Şaban ve Bayat, Saliha Büşra, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular” **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.XXI, No.5, 2016, 1505-1525.

Uzun, Ali Kamil, “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, **Denetim Dergisi**, (3), 2009, 90-99.

- Uzun, Ali Kamil, “Şirketlerde iç kontrollerin yeterliliğinde iç denetimin rolü”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, 62, 2009, 1-8.
- Widener, Sally K. & Selto, Frank H., “Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why do Firms Outsource Internal Auditing Activities?”, **Journal of Management Accounting Research**, 11, 1999, 35- 47.
- Yakar, Keziban Nilgün, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Ve Kamu İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Bir Araştırma**, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2021.
- Yılancı, Münevver, **İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir, Orhangazi Üniversitesi Yayınları, 2003.
- Yılmaz, Özkan, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler**, İstanbul, 2008.
- Yiğit, Uğur, “5018 Sayılı Kanunla Getirilen İç Denetim ve İç Denetçilere İlişkin Hükümlerin Anayasanın Hâkim ve Savcılarının Denetimine İlişkin Hükümü Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, 27(317), 2008, 13-25.
- Yörükoğlu, Fuat, “Türk Belediyeciliğinin Gelişim Süreci”, **Mevzuat Dergisi**, 136, 2009, 5-12.
- Yurtsever, Gürdoğan, “İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt. 52, Sayı. 602, 2015, 90-100.
- Yurtsever, Gürdoğan, Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İç Kontrol Merkezlerinin Yeri, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, 33, 2003, 50-65.
- Şengün, E. ve Akman, Ç. (2020). Türkiye’de Sosyal Belediyecilik (1.). Nobel Yayın Dağıtım.
- İzci, F. ve Turan, M. (2013). Türkiye’de Büyükşehir Belediyesi Sistemi ve 6360 Sayılı Yasa İle Büyükşehir Belediyesi Sisteminde Meydana Gelen Değişimler: Van

Örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 18(1), 117-152.

Lamba, M. (2017). 6360 Sayılı Kanun Sonrası Büyükşehir Belediyesi İlişkileri: Sorunlar ve Çözüm Önerileri. H. Ateş ve M. Bıykoğlu (Ed.), Belediye Yönetimi ve Kamusal İlişkiler içinde bölüm 2. Der Yayınevi.

Mermer, B., Şataf, C. ve Negiz, N. (2016). Türkiye’de Sosyal Belediyecilik Anlayışı: Denizli Büyükşehir Belediyesi Örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21(4), 1299-1322.

Uslu, H. (2014). Sosyal Politika Açısından Belediyeler ve Sosyal Belediyecilik. K. Özden (Ed.), Yerel Yönetimlerde Güncel Sorunlar ve Tartışmalar içinde (2.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

EKLER

Ek 1. Anket Formu

ANKET SORULARI

Sayın Katılımcı,

Bu anket Prof. Dr. Evren Dilek Şengür danışmanlığında yürütülen yüksek lisans tezi uygulaması için hazırlanmıştır. Araştırmanın amacı belediyelerde iç kontrol ve iç denetimin etkinliğini analiz etmektir. Anket, yalnızca tezin amacına yönelik genel değerlendirmeler için kullanılacak olup, vereceğiniz cevaplardan elde edilen bilgiler hiçbir kurum ya da kişiyle paylaşılmayacaktır. Değerlendirmeler topluca yapılacağından forma adınızı yazmanız beklenmemektedir.

Cevaplarınız ne kadar özenli olursa araştırmanın geçerliliği ve güvenilirliği o doğrultuda artacaktır. Bu çalışmaya zaman ayırarak bilimsel araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dilerim.

Havva Hidayet GÜNER

İstanbul Üniversitesi

Muhasebe Yüksek Lisans Öğrencisi

KİŞİSEL BİLGİ FORMU

1- Cinsiyetiniz

KADIN	ERKEK
-------	-------

2- Yaşınız

20-30	31-40	41-50	51 +
-------	-------	-------	------

3- Çalıştığınız departman

İç Denetim Birimi	Çevre Koruma ve Kontrol
Teftiş Kurulu	Emlak ve İstimlak
İnsan Kaynakları ve Eğitim	Mali Hizmetler
Kültür ve Sosyal İşleri	Destek Hizmetleri
Sağlık ve Sosyal Hizmetler	Fen İşleri
Zabıta	Ulaşım Hizmetleri
Bilgi İşlem	İmar ve Şehircilik
İtfaiye Hizmetleri	Park ve Bahçeler
Yazı İşleri ve Kararlar	Yol Bakım ve Altyapı Koordinasyon
Basın Yayın ve Halkla İlişkiler	Tarımsal Hizmetler
Hukuk Müşavirliği	

4- Öğrenim durumunuz

LİSE	ÖNLİSANS	LİSANS	LİSANSÜSTÜ	DİĞER (lütfen belirtiniz)
------	----------	--------	------------	----------------------------

5- Belediyede kaç yıldır çalışmaktasınız?

1-5	6-10	11-15	16 +
-----	------	-------	------

BELEDİYEDE İÇ DENETİME YÖNELİK İFADELER

1- Belediyede etkin ve etkili bir iç denetim yapılmaktadır.

EVET	HAYIR	BİLMİYORUM
------	-------	------------

2- Belediyede iç denetim yönergesi var mı?

EVET	HAYIR	BİLMİYORUM
------	-------	------------

3- Belediyelerde iç denetçiler kime raporlarını sunmalıdır?

Belediye Başkanı	Belediye Meclisi	Denetim komitesi	Diğer (lütfen belirtiniz)
------------------	------------------	------------------	---------------------------

<i>BELEDİYELERDE İÇ DENETİM</i>					
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
4- İç denetim, belediyeye güvence ve danışmanlık sağlayan bir faaliyettir.					
5- Belediyelerde iç denetimin, suiistimalleri ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi vardır.					
6- Belediyelerde iç denetim, iç kontrol sürecinin etkinliğini değerlendiren bağımsız bir süreçtir.					
7- Belediyelerde iç denetim yönetsel faaliyetlerin etkinliğini değerlendiren ve geliştiren bir süreçtir.					
8- Belediyelerde iç denetim, faaliyetlerin performans kriterlerine uygunluğunu ölçen bir araçtır.					
9- Belediyelerde iç denetim finansal tabloların doğruluğunu ve yeterliğini ölçen bir araçtır.					
10- Belediyelerde iç denetim, kurumsal yönetim sürecinin etkinliğini değerlendiren ve geliştiren bir süreçtir.					
<i>BELEDİYEDE İÇ DENETİME VERİLEN ÖNEMİN ARTMASI İÇİN</i>					
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

11- Belediyede tüm çalışanlara iç denetim mesleğiyle ilgili seminerler verilmelidir.					
12- Belediye içi düzenlemelerde iç denetim özendirilmelidir.					
13- Belediyelerde iç denetim birimlerin oluşturulması yönünde yasal zorunluluklar getirilmelidir.					
14- İç denetimin öneminin anlaşılması için belediye içi eğitimler yaygınlaştırılmalıdır.					

BELEDİYELERDE İÇ KONTROL

<i>KONTROL ORTAMI</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1-Belediyede iş tanımları yazılı hale getirilmiş ve belediye çalışanlarına verilmiştir.					
2- Belediyenin bir örgüt şeması bulunmaktadır.					
3-Belediyenin örgüt şeması günün şartlarına göre güncellenerek değiştirilmektedir.					
4- İç kontrol sistemi belediyenin amaçlarıyla uyum içindedir.					

5-İnsan kaynakları politikaları ve uygulamalarıyla belediyede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personel istihdam edilmiştir.					
6-Belediye yönetimi, iç kontrol sistemi için çalışanlar tarafından getirilen önerileri dikkate almaktadır.					
7-Belediye yönetimi, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını desteklemektedir.					
8-Belediye, dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptir.					

<i>RİSK DEĞERLENDİRME</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsız	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
9-Belediyede olası riskleri yönetmek ve azaltmak için yeterli ve sürekli güncellenen bir plan bulunmaktadır.					
10-Belediyede faaliyetlerin ve iç kontrolün etkinliğini azaltan riskler için önlemler alınmaktadır.					
11-Belediye çalışanları işlere yönelik risk noktalarını saptayıp, geliştirmek amacıyla öneriler sunabilmektedir.					
12-Belediye çalışanlarının risklere yönelik önerileri sistematik şekilde değerlendirilmektedir.					
13-Belediyedeki çalışanlar işlerini kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmektedir.					

<i>KONTROL</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
14-Belediye yönetimi ihtiyaçları karşılamak için gerektiğinde değişiklik yapar.					
15-Belediyede gerçekleşen faaliyetlerle ilgili belgelerin zamanında kaydedilmesi önemlidir.					
16-Belediyede gerçekleşen faaliyetlerle ilgili belgeler her an ulaşılabilir ve güvenli bir ortamda muhafaza edilmektedir.					
17-Belediyede yapılan işlemlerin kaydı, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanmaktadır.					
18-Belediye politika ve prosedürlerinde belirlenen kontroller, pratikte de aynı şekilde yapılmaktadır.					
19-Belediye yönetimi yasal düzenlemelerdeki değişikliklerle ilgili bilgiyi çalışanlara vermektedir.					
20-Belediye çalışanları rotasyona tabi tutulmaktadır.					

<i>BİLGİ VE İLETİŞİM</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
21- Belediyede çalışanlara, görevlerini yerine getirebilmeleri için zamanında ve yeterli bilgi verilir.					
22- Belediyede şüpheli ve uygun olmayan durumların bildirilmesi için etkili bir iletişim kanalı mevcuttur.					
23- Belediye yönetiminin süreç iyileştirmeleri için önerilerde bulunma mekanizmaları ve teşvikleri mevcuttur.					

<i>İZLEME</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
24-Belediyedeki iç kontrol prosedürleri periyodik olarak revize edilip güncel koşullara uygun hale getirilmektedir.					
25-Belediyede mevcut ve muhtemel eksiklikler var ise bunlar belirlenerek üst yönetim tarafından değerlendirilmektedir.					
26-Belediyede iç kontrol faaliyetlerinin izlenmesi için iç kontrol elemanı istihdam edilmiştir.					
27-Belediyede iç kontrol sistemi sayesinde, olası hata ve usulsüzlük anında belirlenmektedir.					

Konu ile ilgili belirtmek istediğiniz herhangi bir şey varsa lütfen yazınız.

.....

.....

.....

.....

.....

.....