

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM SİSTEMİNİN
YAPISI VE
MALİ DENETİM: BİR ÖRNEK UYGULAMA**

Hüseyin SARIBUĞDAY

Danışman

Doç.Dr. Kudret Şevket SAYIN

İZMİR - 2013

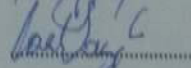
YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2009800016

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Hüseyin Sanbuğday
Tez Başlığı : Kamu Kurumlarında İç Denetim Sisteminin Yapısı ve Mali Denetim : Bir Örnek Uygulama

Savunma Tarihi : 06.08.2013
Danışmanı : Doç.Dr.Kudret Şevket SAYIN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Doç.Dr.Kudret Şevket SAYIN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr.E.Yaşemin YEGINBOY	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Tarik Arıkan SAYGILI	İZMİR EKONOMİ ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği (X)

Oy Çokluğu ()

Hüseyin Sanbuğday tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Kamu Kurumlarında İç Denetim Sisteminin Yapısı ve Mali Denetim : Bir Örnek Uygulama " başlıklı Tezi () / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Kamu Kurumlarında İç Denetim Sisteminin Yapısı ve Mali Denetim: Bir Örnek Uygulama**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

15.08.2013

Hüseyin SARIBUĞDAY

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Kamu Kurumlarında İç Denetim Sisteminin Yapısı ve Mali Denetim:
Bir Örnek Uygulama
Hüseyin SARIBUĞDAY

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

İç denetim, kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlayan makul güvence verme ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim aynı zamanda iç kontrol sisteminin de bir parçası olarak, iç kontrol sisteminin yeterliğini ve etkinliğini değerlendirmektedir. Tarih boyunca denetimin gelişimine ve değişimine paralel olarak, iç denetim ilk önce özel sektörde uygulanmaya başlamış, kamu kurumlarına sıçraması daha sonra olmuştur.

Türk Kamu Yönetimi'nde kökenleri çok eski olan teftiş sistemi, uygulamada çoğunlukla çeşitli soruşturmaların yapıldığı, özünde soruşturmacı birimler olarak varlığını sürdüren bir sistemdir. Avrupa Birliği ile müzakereler neticesinde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile iç denetimin kamu kurumlarına girmesinden sonra; mevcut teftiş sisteminin yanında, tamamen kendine özgü uluslararası standartları olan bir denetim sistemiyle de kamu kurumları tanışmış oldular.

İç denetimin yanında 5018 Sayılı KMYKK ile getirilen, iç kontrol sistemi, stratejik yönetim, faaliyet raporu gibi bir takım yeni kavramlar da bulunmaktadır. Bunların kamu kurumlarında özümsemesi şüphesiz zaman alacaktır. Nitekim iç kontrol sistemi kamu kurumlarında daha iyi tesis edilebilirse, iç denetimin gerçekleştireceği sistem denetimlerinin kalitesi daha iyi olacaktır. Mevcut sorunlarının yanında kamu kurumlarındaki iç denetim sistemi, istenen düzeyde olmasa da, geçen 5-6 yıl içerisinde ciddi bir mesafe katetmiştir.

Çalışmanın amacı, Türk Kamu Yönetimi'nde iç denetim sisteminin yapısının ve gelişiminin ortaya konularak, bu süreçte yaşanan sorunların ve çözüm önerilerinin dile getirilmesidir. Uygulama örneği olarak, kamu kurumlarında çok önemli bir işlev üstlenen muhasebe ve raporlama işlemlerinin mali denetimi ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Denetim, Teftiş, İç Kontrol, İç Denetçi, Mali Denetim, Uluslararası İç Denetim Standartları, Kamu İç Denetim Standartları

ABSTRACT
Master's Thesis

**The Structure and Financial Audit of Internal Control System in Public
Institutions: Related An Example Application**

Hüseyin SARIBUĞDAY

Dokuz Eylül Üniversitesi
Graduate School of Social Sciences
Department of Business Administration
Accounting Program

Internal audit is the giving reaonable assurance and consulting activity which achieve the objectives of the organization. In the same time as a part of the internal control system, internal audit is assessing the adequacy and effectiveness of the internal control system. Throughout history, with in parallel of the development and change of control, internal audit had been implemented first in the private sector and then had been skipped the public institutions.

The Inspection system, which is is a very old origins of the Turkish Public Management; in practice, often made of various investigations, in essence, is a system that continues to exist as investigative units. As a result of negotiations with the European Union, after the introduction of internal audit in public institutions with 5018 Public Fiscal Management and Control Code (PFMCC); besides the current inspection system, a control system that is completely unique in the public institutions of international standards are met.

Besides internal audit, enacted by the 5018 PFMCC such as a number of new concepts, the internal control system, strategic management and annual report are also available. Certainly these public institutions will take time to assimilate. In fact, better internal control system can be installed in public institutions, the quality of the internal control system controls will be better realized. In addition to the existing problems of the internal audit system in public institutions, but not at the desired level, in the last 5-6 years has made a significant distance.

The purpose of the study is to express the problems and propose solutions in this process with put forth the structure and the development of the internal audit system of the Turkish Public Management. As an example of application, financial audits of accounting and reporting procedures, which is a very important function of public institutions, are considered.

Keywords: Audit, Internal Audit, Inspection, Internal Control, Internal Auditor, Financial Audit, International Internal Audit Standards, Public Internal Audit Standards

KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI VE MALİ DENETİM: BİR ÖRNEK UYGULAMA

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iv
ÖZET	vi
ABSTRACT	viii
İÇİNDEKİLER	x
KISALTMALAR	xvi
TABLolar LİSTESİ	xviii
EKLER LİSTESİ	xxi
 GİRİŞ	 1

BİRİNCİ BÖLÜM DENETİM VE İÇ DENETİM

1.1.DENETİM	3
1.1.1.Denetim Kavramı ve Unsurları	3
1.1.2. Denetim Kavramıyla İlişkili Diğer Kavramlar	5
1.1.3.Denetimin Tarihsel Gelişimi	7
1.1.4. Denetim Türleri	10
1.2. İÇ DENETİM	11
1.2.1. İç Denetimin Tanımı	11
1.2.2. İç Denetimin Unsurları	13
1.2.2.1. Bağımsız Bir Faaliyet Olması	14
1.2.2.2. Tarafsız (Objektif) Bir Faaliyet Olması	16
1.2.2.3. Güvence Faaliyeti Olması	16
1.2.2.4. Danışmanlık Faaliyeti Olması	17
1.2.2.5. Değer Katma Faaliyeti Olması	17
1.2.2.6. Sistemli ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması	18
1.2.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Uluslararası Kuruluşlar	18
1.2.4. İç Denetime İhtiyaç Duyulma Nedenleri	25

1.2.4.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme	26
1.2.4.2. Vekalet Sözleşmesi	26
1.2.4.3. Danışmanlık ve Eğitim	26
1.2.4.4. Tasarruf İhtiyacı	26
1.2.4.5. Hatalı ve Hileli İşlemlerin Ortaya Çıkarılması	27
1.2.5. İç Denetim Türleri	27
1.2.6. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi	31
1.2.7. İç Denetim ile Dış Denetim Arasındaki İlişki	33
1.2.7.1. Özel Sektör Uygulamalarında İç Denetim ile Dış Denetim İlişkisi	34
1.2.7.2. Kamu Sektöründe İç Denetim ile Dış Denetim İlişkisi	36
1.2.8. İç Denetim Alanında Uluslararası Düzenlemeler	37
1.2.8.1. Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act):	37
1.2.8.2. Kurumsal Yönetimin Finansal Yönü Raporu (Cadbury Komitesi Raporu):	38
1.2.8.3. İç Kontrol, Birleştirilmiş Kurallar Üzerine Yönetim Kurulu Üyeleri İçin Rehber (Turnbull Raporu)	39
1.2.8.4. COSO Raporu	39
1.2.8.5. Basel Düzenlemeleri	41
1.2.8.5.1. Basel I Düzenlemesi	42
1.2.8.5.2. Basel II Düzenlemesi	42
1.2.8.5.3. Basel III Düzenlemesi	44
1.2.8.6. Sarbanes Oxley (SOX) Yasası	44
1.2.8.7. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)	47
1.2.8.7.1. Etik Kuralları	48
1.2.8.7.2. Uluslararası İç Denetim Uygulama Standartları	51
1.2.8.7.2.1. Nitelik Standartları	52
1.2.8.7.2.2. Performans Standartları	53
1.2.9. Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi	54
1.2.9.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)	55
1.2.9.2. Sermaye Piyasası Mevzuatı	56
1.2.9.3. Bankacılık Mevzuatı	59

1.2.9.4. Sigortacılık Mevzuatı	60
1.2.9.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu	61
1.2.9.6. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	63
1.2.10. İç Denetim Süreci	63
1.2.10.1. Planlama	64
1.2.10.3. Raporlama	68
1.2.11.4. İzleme	69

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM SİSTEMİ

2.1. KAMUDA İÇ DENETİM ve ULUSLARARASI UYGULAMALAR	71
2.1.1. Kamu Kesiminde Denetim Anlayışında Yaşanan Değişiklikler	71
2.1.2. Uluslararası Uygulamalar	73
2.1.2.1. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Kamu İç Denetim Uygulaması	73
2.1.2.1.1. İngiltere’de Kamu Kurumlarında İç Denetim (Anglo Sakson Modeli)	77
2.1.2.1.2. Fransa’da Kamu Kurumlarında İç Denetim (Kıta Avrupası Modeli)	78
2.1.2.1.3. Almanya’da Kamu Kurumlarında İç Denetim (Karma Model)	79
2.1.2.2. ABD’de Kamu Kurumlarında İç Denetim	80
2.1.2.3. Kanada’da Kamu Kurumlarında İç Denetim	81
2.1.2.4. Japonya’da Kamu Kurumlarında İç Denetim	83
2.2. TÜRKİYE’DEKİ KAMU İÇ DENETİM SİSTEMİ	83
2.2.1. Türk Kamu Yönetimine İç Denetimin Girişi	84
2.2.2. Türk Kamu Yönetiminde İç Denetime İlişkin Yasal Kriterler	86
2.2.2.1. Birinci Düzey Mevzuat: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	87
2.2.2.2. İkinci Düzey Mevzuat	89
2.2.2.3. Üçüncü Düzey Mevzuat	90
2.2.3. Kamu İç Denetim Standartları ve Mesleki Ahlak Kuralları	94
2.2.3.1. Kamu İç Denetim Standartları	95
2.2.3.2. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları	98

2.2.4. Yasal Mevzuat Kapsamında İç Denetim Kavramı	99
2.2.4.1. İç Denetim Tanımı	99
2.2.4.2. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı	100
2.2.5. Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Temel Aktörleri	101
2.2.5.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)	103
2.2.5.1.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun Yapısı	103
2.2.5.1.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun Görevleri	105
2.2.5.1.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun Çalışma Usul ve Esasları	106
2.2.5.2. Üst Yöneticiler	107
2.2.5.3. İç Denetçiler	109
2.2.5.3.1. İç Denetçilerin Nitelikleri ve Atanması	109
2.2.5.3.2. İç Denetçilerin Görevleri	114
2.2.5.3.3. İç Denetçilerin Yetkileri	115
2.2.5.3.4. İç Denetçilerin Sorumlulukları	115
2.2.6. Kamu İç Denetim Uygulamaları (Türleri)	116
2.2.6.1. Sistem Denetimi	118
2.2.6.2. Uygunluk Denetimi	120
2.2.6.3. Mali Denetim	122
2.2.6.3.1. Mali Denetime İlişkin Metodolojide Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar	124
2.2.6.3.1.1. Ön Çalışma	124
2.2.6.3.1.1.1. Mali Tabloların Anlaşılması	124
2.2.6.3.1.1.2. Hesap Alanlarına Ayırma	125
2.2.6.3.1.1.3. Önemlilik Seviyesinin Tespiti	125
2.2.6.3.1.1.4. Risklerin Belirlenmesi	125
2.2.6.3.2.2. Saha Çalışması	126
2.2.6.3.2.2.1. Kanıtların Toplanması	126
2.2.6.3.2.2.2. Muhasebe Verilerinin Doğruluğunun Değerlendirilmesi	127
2.2.6.3.2.3. İç Kontrolün Değerlendirilmesi	127
2.2.6.4. Performans Denetimi	127

2.2.6.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi	131
2.2.7. Türkiye’de Kamu Kesiminde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi	132
2.2.8. Türkiye’de Kamu Kesiminde İç Denetim ve Teftiş İlişkisi	137
2.2.8.1. İç Denetim ve Teftiş Arasındaki Temel Farklar	138
2.2.8.2. Denetimin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında İç Denetim ve Teftişin Birleştirilmesi	145
2.2.9. Türkiye’de Kamu Kesiminde İç Denetim ve Dış Denetim İlişkisi	150
2.2.10. Türkiye’de Kamu İç Denetim Metodolojisi	153
2.2.11. Türkiye’de Kamu İç Denetim Sisteminde Yaşanan Sorunlar	160
2.2.11.1. Yasal Düzenlemelerden ve İDKK’nın Yapısından Kaynaklanan Nedenler	160
2.2.11.2. Kamu Kurumlarından ve Üst Yöneticilerden Kaynaklanan Nedenler	161
2.2.11.3. İç Denetçilerden Kaynaklanan Nedenler	164

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MALİ DENETİME İLİŞKİN BİR ÖRNEK UYGULAMA

3.1. PLANLAMA	172
3.1.1. Denetim Evreninin Tanımlanması ve Denetim Alanlarının Belirlenmesi	172
3.1.2. Risk Kriterlerinin Tanımlanması ve Risklerin Derecelendirilmesi	177
3.1.2.1. Risk Kriterlerinin Belirlenmesi	178
3.1.2.2. Risk Düzeylerinin Ölçülmesi	180
3.1.3. Denetim Alanlarının Öncelik Sırasına Konulması	184
3.1.4. Denetim Kaynaklarının Tahsis Edilmesi	185
3.1.5. Planın Hazırlanması ve Onaylanması	186
3.1.6. İç Denetim Programının Hazırlanması ve Onaylanması	188
3.1.7. Denetçi ve denetlenecek Birimlere Bildirim	191
3.1.7.1. İç Denetçiye Bildirim	192
3.1.7.1 Denetlenecek Birimlere Bildirim	194
3.2.DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ	195
3.2.1. Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı	195

3.2.1.1.Denetim Amaçlarının Belirlenmesi	198
3.2.1.2. Bilgi Toplama/Ön Araştırma	200
3.2.1.2.1. Yasal Mevzuat Araştırması	202
3.2.1.2.2. Belediyelerin Detaylı Hesap Planı	204
3.2.1.2.3.Mali Hizmetler Müdürlüğü Organizasyon Şeması	206
3.2.1.2.4.Mali Hizmetler Müdürlüğü Görev Tanımları	207
3.2.1.2.5. Görevli Personelin Belirlenmesi	208
3.2.1.2.6.Muhasebe Kaydı ve Raporlama Servisinde Görev Yapan Personelin Görev Tanımları	209
3.2.1.2.7.Bilgi Edinme Formu	211
3.2.1.2.8. İş Akış Süreçleri	213
3.2.1.3. Denetim Süre Planı ve Denetim Kontrol Listesi	215
3.2.1.3.1. Denetim Süre Planı	215
3.2.1.3.2. Denetim Kontrol Listesi	217
3.2.1.3.3. Denetim Süresi ve Kaynağı Revizyonu	220
3.2.1.4. Açılış Toplantısı	220
3.2.1.5.Potansiyel Sorunlu Alanların Belirlenmesi	222
3.2.1.5.1. İç Kontrol Sisteminin Sorgulanması	223
3.2.1.5.2. Potansiyel Sorunlu Alanların Değerlendirilmesi	228
3.2.2. Saha Çalışması	247
3.2.2.1.Denetim Testlerinin Uygulanması	247
3.2.2.2. Bulguların Elde Edilmesi ve Önerilerin Geliştirilmesi	260
3.2.2.3. Kapanış Toplantısı	272
3.3.RAPORLAMA	275
3.3.1.Taslak Denetim Raporunun Hazırlanması ve Gönderilmesi	275
3.3.2. Nihai Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunumu	278
3.4. DENETİM SONUÇLARININ İZLENMESİ	286
3.4.1. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi	286
3.4.2. Denetimin Değerlendirilmesi	287
3.4.3. Denetçinin Değerlendirilmesi	287
SONUÇ	288
KAYNAKÇA	291
EKLER	

KISALTMALAR

AAA	Amerikan Muhasebe Derneği
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği
AICPA	Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
ASOSAI	Asya Sayıştayları Birliği
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BHO	Federal Bütçe Kodu
CCSA	Uluslararası Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası
CFOA	Baş Finansal Görevliler Kanunu
CFSA	Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi Sertifikası
CGAP	Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası
CGEIT	Kamu Kuruluşu Bilgi Teknolojisi Sertifikası
CIA	Uluslararası İç Denetçilik Sertifikası
CISA	Bilgi Sistemleri Denetçisi Sertifikası
CISM	Bilgi Sistemleri Güvenliği Yönetimi Sertifikası
COSO	Treadway Komisyonu Destekçi Kuruluşlar Komitesi
ECIIA	Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
FCPA	Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu
FEI	Mali Yöneticiler Enstitüsü
FFMIA	Federal Finansal Yönetim Geliştirme Kanunu
GAO	Devlet Denetim Ofisi
GMRA	Devlet Yönetimi Reform Kanunu
GPRA	Devlet Performans ve Sonuçları Kanunu
HAİMGK	Halka Açık İşletmeler Muhasebe Gözetim Kurulu
HGrG	Bütçeleme İlkeleri Kanunu
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IGF	Genel Müfettiş

IIA	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	Muhasebe Yönetim Enstitüsü
INTOSAI	Uluslararası Yüksek Denetim Kurulları Enstitüsü
ISA	Uluslararası Denetim Standartları
ISACA	Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği
ISSAI	Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartları
IT	Bilgi Teknolojisi
İDKK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KİDDER	Kamu İç Denetçileri Derneği
KİMK	Kamu İç Mali Kontrolü
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MAEC	Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PEIR	Kamu Harcamalarının ve Kurumsal Yapının Gözden Geçirilmesi
PFA	Kamu Mali Kanun
PIFC	Kamu İç Mali Kontrolü
SAYDER	Sayıştay Denetçileri Derneği
SGB	Strateji Geliştirme Başkanlığı
SEC	ABD Sermaye Piyasası Düzenleme Kurulu
SOA	Sarbanes Oxley Yasası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESEV	Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UMUÇ	Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi	s. 9
Tablo 2: Denetim Türleri	s. 10
Tablo 3: İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı	s. 12
Tablo 4: İç Denetimin Unsurları	s. 14
Tablo 5: Geleneksel ve Risk Odaklı İç Denetimin Karşılaştırılması	s. 24
Tablo 6: İç Kontrol	s. 32
Tablo 7: İç Denetçi İle Dış Denetçinin Karşılaştırılması	s. 35
Tablo 8: Kamuda İç ve Dış Denetim Arasında Önemli Farklar	s. 36
Tablo 9: COSO Pramidi ve COSO Kübü	s. 40
Tablo 10: Basel I ve Basel II Düzenlemelerinin Karşılaştırılması	s. 43
Tablo 11: Sarbanes-Oxley 2002 Yasası Öncesinde ve Sonrasında Düzenleyici Yapının Karşılaştırılması	s. 46
Tablo 12: SOX 2002 Yasasının Etkileri	s. 47
Tablo 13: Uluslararası Meslekî Uygulama Çerçevesi	s. 48
Tablo 14: İç Denetçiler İçin Etik Kuralları	s. 49
Tablo 15: Nitelik Standartları	s. 52
Tablo 16: Performans Standartları	s. 53
Tablo 17: İç Denetim Süreci	s. 64
Tablo 18: İç Denetimde Planlama Aşamaları	s. 66
Tablo 19: İç Denetimin Yürütülmesi Aşamaları	s. 68
Tablo 20: İç Denetimin Değişen Odağı	s. 73
Tablo 21: Avrupa Birliğinde Uygulanan İç Denetim Modelleri	s. 75
Tablo 22: 5018 Sayılı Kanun'da İç Denetimin Yeri	s. 88
Tablo 23: İkinci Düzey İç Denetim Mevzuatı	s. 90
Tablo 24: Üçüncü Düzey İç Denetim Mevzuatı	s. 91
Tablo 25: Kamu İç Denetim Nitelik Standartları	s. 96
Tablo 26: Kamu İç Denetim Çalışma Standartları	s. 97
Tablo 27: Kamu İç Denetçileri Mesleki Ahlak Kuralları	s. 99
Tablo 28: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri	s. 102
Tablo 29: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Üyeleri (2004-2009)	s. 104
Tablo 30: Halen Görevde Olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu Üyeleri	s. 105

Tablo 31: Kamuda İç Denetçi Olabilme Süreci	s. 110
Tablo 32: Yıllar İtibariyle Çalışan İç Denetçi Sayısı	s. 111
Tablo 33: İç Denetçilerin Görevleri	s. 114
Tablo 34: Kamu İç Denetim Uygulamaları	s. 117
Tablo 35: İç Kontrole Ait Temel Yasal Düzenlemeler	s. 133
Tablo 36: Kamu İç Kontrol Standartları	s. 134
Tablo 37: İç Denetim ve Teftiş Arasındaki Farklar	s. 139
Tablo 38: İç Denetim ile Teftiş Sistemi Arasındaki İlişkin Temel Farklılıklar	s. 141
Tablo 39: Mahalli İdarelerde Yasal Mevzuat Kapsamında Teftiş ve İç Denetimin Karşılaştırılması	s. 142
Tablo 40: Kamudaki İç Denetim Süreci	s. 154
Tablo 41: Kamu İç Denetim Metodolojisi	s. 156
Tablo 42: Kamu İç Denetim Metodolojisine Uygun İş Akış Şeması	s. 158
Tablo 43: İç Denetimin Satışı ve Pazarlanmasında Yapılan Kötü Uygulamalar	s. 165
Tablo 44: Denetim Evreni Örneği	s. 174
Tablo 45: Risk Kriterleri ve Ağırlıkları	s. 178
Tablo 46: Bazı Denetim Alanlarına Ait Risk Düzeyleri Tablosu	s. 182
Tablo 47: Örnek Risk Puanı Hesaplamaları Tablosu	s. 184
Tablo 48: Risk Puanı Sınıflandırma Tablosu	s. 184
Tablo 49: Denetim Alanlarına Ait Öncelik Sıralaması Tablosu	s. 185
Tablo 50: 2012-2014 Dönemine Ait İç Denetim Faaliyetleri Tablosu	s. 187
Tablo 51: 2012 Yılında Yapılması Öngörülen İç Denetim Faaliyetlerine İlişkin Tablo	s. 189
Tablo 52: İç Denetçiye Görevlendirme Yazısı	s. 193
Tablo 53: Denetlenecek Birime Yapılacak Bildirim Yazısı	s. 195
Tablo 54 : İç Denetimde Kullanılan Referans Kodları ve Anlamları	s. 197
Tablo 55: Referans Kodunun Anlamına Ait Örnek	s. 198
Tablo 56: Çalışma Kağıdı Örneği	s. 198
Tablo 57: Denetim Amaçlarına Ait Çalışma Kağıdı	s. 199
Tablo 58: Bilgi Toplama Formunun İçeriği	s. 200
Tablo 59: Bilgi Toplama Formu	s. 201
Tablo 60: Yasal Mevzuat Araştırmasına Ait Çalışma Kağıdı	s. 203

Tablo 61: Belediyelerin Detaylı Hesap Planı	s. 205
Tablo 62: Mali Hizmetler Müdürlüğü Organizasyon Şemasına Ait Çalışma Kağıdı	s. 206
Tablo 63: Mali Hizmetler Müdürlüğü Görev Tanımlarına	s. 207
Tablo 64: Muhasebe ve Raporlama İşlemlerinde Görevli Personele Ait Çalışma Kağıdı	s. 209
Tablo 65: Personelin Görev Tanımlarına Ait Çalışma Kağıdı	s. 210
Tablo 66: Görüşmelerde Kullanılacak Bilgi Edinme Formu	s. 212
Tablo 67: İş Akış Süreçlerine Ait Çalışma Kağıdı	s. 214
Tablo 68: Denetim Süre Planı Formu	s. 216
Tablo 69: Denetim Kontrol Listesi	s. 218
Tablo 70: Açılış Toplantısı Tutanağı	s. 221
Tablo 71: İç Kontrol Sistemi Sorgu Formu Örneği	s. 224
Tablo 72: Potansiyel Sorunlu Alanların Değerlendirilmesine Yönelik Çalışma Kağıdı	s. 229
Tablo 73: Risk Puanı Hesaplama Tablosu	s. 231
Tablo 74: Risk Kontrol Matrisi	s. 233
Tablo 75: Bireysel Çalışma Planı	s. 237
Tablo 76: Uygulanacak Denetim Testlerine İlişkin Tablo	s. 240
Tablo 77: Denetim Testi (Hesap Bakiyesi Hatalarının Olup Olmadığı)	s. 250
Tablo 78: Denetim Testi (Amortisman İşlemlerinin Doğru Uygulanıp Uygulanmadığı)	s. 252
Tablo 79: Denetim Testi (Hiç Kullanılmayan Hesapların ve Dikkat Çekici Kayıtların Olup Olmadığı)	s. 254
Tablo 80: Denetim Testi (Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Programındaki Tutarların Doğru Muhasebeleştirilip Muhasebeleştirilmediği)	s. 255
Tablo 81: Denetim Testi (Taksimli Yevmiye Maddesi Kullanımı)	s. 256
Tablo 82: Denetim Testi (Hatalı Yevmiye Kayıtlarının Düzeltilmesi)	s. 257
Tablo 83: Denetim Testi (Mali Tablo Kalemleri Arasındaki Uyumsuzluklar)	s. 258
Tablo 84: Denetim Testi (Mali Raporlar ve Diğer Belgelerin Hazırlanması)	s. 259
Tablo 85: Bulgu Formu (Hatalı/Ters Bakiye Veren Hesaplar)	s. 262

Tablo 86: Bulgu Formu (Amortisman Uygulamaları ve Muhasebe Programının Entegrasyonu)	s. 263
Tablo 87: Bulgu Formu (Hiç Kullanılmayan veya Hatalı Kullanılan Hesaplar)	s. 265
Tablo 88: Bulgu Formu (Tahakkuk ve Tahsilat İşlemleri ile Muhasebeleştirme İşlemleri Arasındaki Uyumsuzluklar)	s. 267
Tablo 89: Bulgu Formu (Taksimli Yevmiye Maddesi Kullanımı ve Muhasebe Tekniğine Uygun Olmayan Düzeltme Kayıtları)	s. 269
Tablo 90: Bulgu Formu (Mali Tablo Kalemleri Arasındaki Uyumsuzluk, Mali Raporların Hazırlanması)	s. 271
Tablo 91: Kapanış Toplantısına Davet Yazısı	s. 273
Tablo 92: Kapanış Toplantısı Tutanağı	s. 274
Tablo 93: Taslak İç Denetim Raporu	s. 276
Tablo 94: Nihai İç Denetim Raporu	s. 279

EKLER LİSTESİ

EK 1: Risk Analizi Çalışmaları Formu	ek s.1
EK:2 Risk Kriterlerinin ve Değerlendirme Ölçeğinin Tanımlanması Formu	ek s.4
EK 3: Risk Değerlendirme Formu	ek s.6
EK 4: 2012- 2014 Dönemi İç Denetim Planı	ek s.9
EK 5: 2012 Yılı Dönemi İç Denetim Planı	ek s.17
Ek 6: Geçirme Formu Örneği	ek s.23
Ek: 7. Denetim Süresi Kaynağı Revizyon Formu Örneği	ek s.24
EK 8: Belediyelerde Kullanılan Hesap Planı	ek s.25

GİRİŞ

Önceleri denetim, farklı sektörlerde, farklı anlamlara gelebilen, zaman zaman kontrol, teftiş, revizyon gibi kavramlarla karıştırılabilen bir kavram iken, şimdilerde, şeffaflık ve hesap verebilir olmayı sağlayan, özünde katma değer yaratan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Şüphesiz özel sektörde yaşanan gelişmeler, kamu sektörünü de etkilemiş, etkilemeye de devam edecektir. Bu etkileşimin en önemli örneklerinden birisi de iç denetimdir. Bir kurumun faaliyetlerini daha da iyileştirerek ve geliştirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaya çalışan iç denetim, fonksiyonel yönden bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

Ülkemizde, özellikle Avrupa Birliği tam üyelik müzakerelerinin etkisiyle, kamu yönetimi alanında da değişim ve dönüşüm süreci yaşanmıştır. 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu yönetimine stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme sistemi, iç kontrol, iç denetim, faaliyet raporları gibi yeni kavramların girmesini sağlamıştır. Dolayısıyla Türk Kamu Yönetimi'nde teftiş, soruşturma odaklı bir denetim anlayışının yanında, makul güvence ve danışmanlık odaklı iç denetim kavramı da yerini almıştır.

Denetim alanında ikili bir yapı (Teftiş-Soruşturma ve İç Denetim) halen varlığını sürdürse de, çoğu kamu kurumu, özellikle 2007 yılından sonra, uluslararası iç denetim standartları rehberliğinde yapılan iç denetim faaliyetleriyle de tanışmış oldu. İlk zamanlarda iç denetçilerin kim olduğu ve ne iş yaptığı, kurum çalışanları tarafından pek anlaşılamayan iç denetim, şimdilerde sorunların çözümüne yönelik sürekli danışılan bir otorite olarak görülmüş, güvence faaliyetlerindeki önerileri ile kamu kurumlarına önemli katkılar sağlamış ve sağlamaya da devam etmektedir. Şüphesiz yeni kurulan bir sistemde, çeşitli sorunların, çıkar çatışmalarının ve tehditlerin olması kaçınılmazdır. Burada önemli olan, iç denetim sisteminin, Avrupa Birliği'nin dayatması olarak algılanmaması, faydalı olduğunun tüm kamu kesimince (özellikle üst yöneticiler ve diğer bürokratlar) kabul edilerek, her türlü desteğin sağlanmasıdır.

İç denetim faaliyetlerinin, iç kontrol sisteminin de ayrılmaz bir parçası olması ve sistem denetimi üzerinde yoğunlaştığı görülse de, Türkiye'deki kamu

kurumlarında; sistem denetimi yanında, uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi, bilgi teknolojileri denetimlerinin de iç denetim kapsamında yapıldığı görülmektedir.

Çalışmanın birinci bölümü; denetim ve iç denetimden oluşmaktadır. Bu bölümde, denetimin ne olduğu belirlendikten sonra, statüsüne göre denetim türlerinden biri olan iç denetim konusu ayrıntıları ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, kamuda iç denetim adı altında uluslararası bazı uygulamalar anlatılmış, daha sonra Türk Kamu Yönetimi'ndeki iç denetim sistemi yasal dayanakları ile birlikte açıklanmıştır. Burada özellikle, iç denetimin bir türü olan mali denetim konusuna da geniş bir vurgu yapılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, iç denetim türlerinden biri olan mali denetime yönelik örnek bir uygulama yapılacaktır. Örnek uygulamanın yapılacağı kurum olarak belediye, mali denetim konusu olarak da muhasebe ve raporlama işlemleri seçilmiştir. Bu uygulama yapılırken, bir taraftan yasal kriterler çerçevesinde yapılması gerekenler açıklanmış, bir taraftan da plan ve program aşamasından izleme aşamasına kadar iç denetim süreci gerçekleştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİM

Bu bölüm; iki ana başlıktan oluşmaktadır. Birinci ana başlıkta, denetim kavramı, denetimin tarihsel gelişimi ve özellikle de denetim türleri etraflıca açıklanmıştır. İkinci ana başlıkta ise, denetim türlerinden biri olan iç denetim, tüm unsurlarıyla birlikte ele alınmıştır.

1.1.DENETİM

Denetim kavramının kökenleri çok eski dönemlere dayanmakta ve özellikle insanların toplu olarak yaşamaya başlamalarından itibaren ortak ihtiyaçların karşılanmasında olmazsa olmaz bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.¹

İşlemlerin az ve basit olduğu başlangıçta günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilmiş bir kişi (ki bunlara Munshi denilirdi), bütün gün harcamada bulunan kişiye akşamları her bir işlemi miktar ve içerik itibarıyla okutur, hesaplar hakkında fikrini söylerdi. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu kişinin görevini dinleyerek yapması nedeniyle "dinleme" kavramının İngilizce (audience-audition) ve Latince (audire-audencia) olan sözcük karşılıklarından hareketle bu kişiye "auditor" (denetçi/denetleyen) denilmiştir. Böylece duymak, haber almak anlamına gelen "audit" kavramı denetim karşılığı olarak kullanılmaya başlanılmıştır. Zamanla denetçi her bir hesabı kalem kalem dinleme yerine bütün işlemleri fiziki olarak doğrulama usulüne geçmiş, varsa hataları, eksiklikleri, suistimalleri de belirtilmek suretiyle fonksiyonunu arttırmıştır.²

1.1.1.Denetim Kavramı ve Unsurları

Denetim konusunda çeşitli kaynaklarda yer alan tanımlara aşağıda yer verilmiştir;

¹ Bayram Aslan, **Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2008, s.3.

² Hüseyin Özer, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Çeviri Dizisi, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997, s.4.

- Denetim, belirli bir ekonomik birimle ilgili iktisadi faaliyet ve olaylara ait mali nitelikli işlemlerin, önceden saptanmış belirli kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve elde edilen sonuçlar hakkında ilgili kesimleri bilgilendirmek amacıyla, tarafsız kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme sürecidir.³
- Genel anlamda, denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır.⁴
- Amerikan Muhasebe Derneği (AAA) tarafından tanımlanan denetim kavramı, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini ve faaliyet sonuçları ile belirlenmiş standart ölçüler arasındaki uyum derecesini saptamak amacıyla sistematik ve objektif bir biçimde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçlarının ilgili kullanıcılara iletilmesi sürecini ifade etmektedir.⁵
- Denetim kavramı en geniş anlamıyla, **Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA)** 1973'te, Temel Denetim Komitesi aracılığıyla yapılmıştır. Buna göre denetim; ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin beyan edilen bilgilerin önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak için, bu ekonomik faaliyet ve olaylara yönelik kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgilenen taraflara raporlanmasını sağlayan sistematik bir süreçtir.⁶
- Türk Dil Kurumu'nun Büyük Türkçe Sözlüğü'nde yer alan tanıma göre denetim; Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.⁷

³ Cem Niyazi Durmuş ve Oktay Taş, **Denetim**, Alfa Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, Ekim 2008, s.3.

⁴ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, 3.Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları, 3.Baskı, Ankara, Kasım 2008, s.3.

⁵ Özer, s.14.

⁶ Semih Bilge ve Murat Kiracı, **Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)**, Gazi Kitabevi, Kasım 2010, s.3.

⁷ **Büyük Türkçe Sözlük**, BSTS/İktisat Terimleri Sözlüğü 2004, <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (17.07.2013).

Bu tanımlardan en kapsamlı ve çalışma konusunu da kavrayan denetim tanımı;

*"Denetlenen olarak adlandırılan bir kişi veya grubun soyut veya somut bir eylemi olabilen bir unsurla; denetleyen olarak adlandırılan bir kişi veya grubun koyduğu norm, değer veya standart ya da yerine getirilen veya getirilecek bir görev (rol) ve birinci unsuru ölçmeye yarayan unsur arasındaki karşılaştırma ve karşılaştırmanın işlevsel sürecidir."*⁸

şeklinde yapılmıştır.

Yukarıdaki yapılan tanımlardan hareketle denetim unsurlarını aşağıda başlıklar halinde belirleyebiliriz;

- 1- Denetimin bir süreç olması,
- 2- Önceden saptanmış kriterlerinin (Standartların) bulunması,
- 3- Tarafsızca kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme faaliyeti olması,
- 4- Ekonomik faaliyet sonuçlarının veya ekonomik olaylara ilişkin iddiaların doğruluğunun araştırılması,
- 5- Kamuoyu ve ilgili gruplara hazırlanan raporlarla bildirilmesi.

Denetim kavramının, günümüz uygulamalarında yoklama, kontrol, revizyon, inceleme, teftiş, murakabe, tahkik, muayene, araştırma, gözleme, sınama ve gözetleme gibi kavramlarla ifade edilmeye çalışılan hizmetler yerine de kullanıldığı görülmektedir. Literatürde de kullanılan bu terimler çoğu kez denetim kavramını tam olarak açıklamasa da, uygulamada pek çok kez denetim ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır.⁹

1.1.2. Denetim Kavramıyla İlişkili Diğer Kavramlar

Denetimin tanımını yaptıktan ve unsurlarını belirledikten sonra, denetim kavramına çok yakın olan, hatta denetim yerine de kullanılabilen kavramları kısaca açıklamakta fayda vardır. Her bir kavramın denetim ile ilişkisi aşağıda belirtilmiştir;

- **Kontrol:** Denetimden önce gelen faaliyettir. Amaçlanan sonuçlara (Hedeflere) uygun davranılıp davranılmadığının sonuçları ölçülür. Denetimde hedeflere ne ölçüde yaklaşıldığı, sapmaların büyüklüğü ve nedeni tespit edilmeye çalışılır.

⁸ Özer, s.13.

⁹ Aslan, s.4.

Fransızca’da denetim kelimesinin karşılığı olarak “controlé” kelimesi de kullanıldığından kontrol ve denetim kelimelerinin birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir.¹⁰

Özellikle, kontrol kapsamındaki faaliyetlerin tasarlanması ve uygulanmasının yönetimin sorumluluğunda olması ve bunların yönetim ve yönetime bağlı kişi ve birimlerce uygulanması nedeniyle denetimden ayrılmaktadır. Denetim kontrolden farklı olarak yönetime bağlı gözüke bile fonksiyonel manada yönetimden bağımsız bir faaliyet olarak ifa edilmektedir. Bir başka anlatımla, kontrol faaliyetleri, yönetim sorumluluğu kapsamında icra edilirken, denetim bağımsız bir mesleki faaliyet olarak yürütülmektedir.¹¹

Yukarıdaki tanımlama ve özellikler dikkate alındığında kontrolün, özellikle iç kontrolün denetim kavramına göre daha geniş kapsamlı olduğu ve kimi durumlarda denetimi de kapsadığı anlaşılmaktadır. Örneğin, bir kurumun iç kontrol sistemi kapsamına iç denetim faaliyeti de girmektedir.¹²

Bununla birlikte iç kontrol sisteminin bir unsuru olan iç denetimle, yönetim sorumluluğu kapsamında uygulanan kontrol faaliyetlerinin karıştırılmaması ve eş anlamlı olarak kullanılmaması gerekmektedir. Birisi idare tarafından tasarlanıp uygulanmakta, diğeri yönetimden fonksiyonel olarak bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir.¹³

Kontrol ve denetimin söz konusu farklı niteliklerine karşın, bunlar birbirinden kopuk ve ilgisiz faaliyetler değildir. Kontrol ve denetim faaliyetlerinin temel amacı hizmetlerin ve görevlerin öngörüldüğü şekilde ve hukuk kurallarına uygun bir biçimde yürütülmesinin sağlanmasıdır. Bu yönüyle kontrol ve denetimler birbirini tamamlayacak faaliyet ve fonksiyonlar olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, denetim yönetim tarafından tasarlanıp uygulanan kontrol süreç ve faaliyetlerinin yeterlilik ve etkinliğini de inceleyip değerlendirmek suretiyle bu faaliyet ve süreçlerin geliştirilmesine katkı yapmaktadır.¹⁴

¹⁰ Süleyman Uyar, **İç Kontrol ve İç Denetim, 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.4.

¹¹ Ekrem Candan, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Ankara, 2007, s.22.

¹² Candan, s.22.

¹³ Candan, s.23.

¹⁴ Candan, s.23.

- **Teftiş:** Teftiş, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme olarak tanımlanabilir. Teftiş, denetimin daha dar kapsamlı olanıdır. Denetim bir şeyin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanır.¹⁵

- **Revizyon:** Tekrar görmek, bir daha incelemek anlamında Latince "devidere" sözcüğünden gelmektedir. Bir işletmenin bünyesi ve faaliyetleri ile ilgili konuların incelenmesidir. Tekrar görmek, bir daha görmek manasını ifade etmektedir. Bu nedenle revizyon, inceleme ile sıkı sıkıya bağlı bir tanımdır.¹⁶ Revizyon daha çok finansal olayların incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır.¹⁷

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyerek raporlayan sistematik bir süreç olduğu için, bu süreçte, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin, önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesi araştırılır ve bu konuda bir rapor hazırlamak amacıyla bağımsız, objektif ve tarafsız bir uzman tarafından kanıtlar toplanır ve değerlendirilir.¹⁸

Denetimde temel amaç; istenilen amaç ile gerçekleşen durumun karşılaştırılması, yaklaştırılmasıdır. Denetim, var olanla olması gerekeni karşı karşıya getirilir, uygunluk ya da sapmadan hangisinin daha büyük olduğunu tespit eder. Bu niteliği ile denetim, standartlara uygunluk arayışı olarak tanımlanabilir. Klasik yaklaşımlarda denetimin birincil işlevi, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olarak değerlendirilir.¹⁹

1.1.3.Denetimin Tarihsel Gelişimi

Bazı denetim elemanları ve akademisyenler denetimin köklerini bulabilmek için arşivlere inmişlerdir. Bunlardan Vassilios P.Filios kamusal denetimin tarihi köklerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova (Mnevoh) kentine kadar uzandığını

¹⁵ Kaval, s.4.

¹⁶ Özer, s.10.

¹⁷ Kaval, s.5.

¹⁸ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, Mart 2006, s. 23.

¹⁹ İsmail Fatih Ceylan, **İç Denetim ve Kurumsallaşma**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2010, s.6.

saptamıştır. Arkeolojik bulgular ve halen mevcut kayıtlardan elde edilen bilgiler şimdi Irak olarak bilinen eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak, buradaki görevlileri ve sorumluları kontrol edebilmek için katiplerine görev ve sorumluluk verdiğini göstermektedir. Bu bulgular hem kamu mallarının hesaplarının ve muhasebesinin, hem de devlet yönetiminde faaliyetlerin denetiminin orijinini oluşturmaktadır.²⁰

Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamu hesaplarının kontrolüne ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar ve bu kanıtlara ilişkin benzeri ipuçları denetimin tarihinin oldukça eski dönemlere kadar gittiğini göstermektedir.²¹

İbni Haldun da ünlü eseri Mukaddime'de, Efrikiyye yani Kuzey Afrika'da hükümet eden Ebu Hafsoğullarının devletinde, hesap ve maliye işlerinin başlı başına bir memuriyet olduğunu ve “Sahibi Eşgal” adıyla anılan müdürlüğün gelir ve giderlere baktığını, sorguya çektiğini, hesap sorduğunu, devletin hak ve hukukunu, saklanmış para ve malları meydana çıkarttığını, kusurluları cezaya çarptırdığını nakleder.²²

Osmanlı Devleti'nde, Fatih Sultan Mehmet devletin tüm işlemlerini teftiş etmek, İmparatorluğun parasının, malının, mülkünün, hak ve çıkarlarının hesabını sormak üzere “Bakı Kulu” adıyla bir müessese padişah fermanıyla ihdas edilmiştir. Bakı Kulu, Osmanlı Devleti'nde en bağımsız, en özerk mesleki kurum durumundadır.²³ Ünlü tarihçi Prof. Dr. Yılmaz ÖZTUNA'nın araştırmalarına göre; padişahların ve hatta Bakı Kulu'nu ihdas eden Fatih Sultan Mehmet Han'ın bile Bakı Kulu'na karışma hak ve yetkisi yokmuş. Bunun kanıtı olarak Topkapı Müzesi arşivlerinde bulunan bir ferman dan söz eder ÖZTUNA. Fatih Sultan Mehmet'e ait bu ferman da şöyle bir ibarenin yer aldığını belirtir ÖZTUNA: “*Ben ki, karaların, havaların ve denizlerin Sultanı, ben ki yedi düvele hükmeden Fatih... Bakı Kuluma sözüm geçmez.*” Osmanlı İmparatorluğu'nda en bağımsız, en özerk meslek mensubu olan Bakı Kulu, iktidar gücü karşısında bile eğilmez, el etek öpmez. Onun yegane amacı, padişah adına hakkın ve hukukun tesis edilmesini sağlamak; devletin ve

²⁰ Özer, s.5.

²¹ M.Arkan Kahn, “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, Faruk Eroğlu (çeviri), **Sayıştay Dergisi**, Ekim-Aralık 1995, Sayı: 19, s.15.

²² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, 5.Baskı, İstanbul, 2013, s.11.

²³ Adem Yaman, **İç Denetim Modelinin Milli Eğitim Bakanlığında Benimsenme ve Uygulanabilirliğine İlişkin Yönetici ve Denetçi Görüşleri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara, Eylül 2008, s.13.

tebanın hak ve hukukunun zarar görmesini engellemektir.²⁴ Baki Kulu mesleği, günümüz yazarlarınca, Maliye Teftiş Kurulu'nun²⁵ kökenini oluşturduğu kabul edilmektedir.

Diğer denetimlerin de gelişimine ışık tutması açısından, özellikle finansal denetimin tarihsel gelişimini aşağıdaki tabloda göstermek mümkündür;

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi-1900 Yılları Arası	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900-1930	%100'lük bir inceleme ve örneklemeye başvurma	Bilançonun ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan Bugüne	Finansal verilerin örneklemeye yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlük hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar,parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Kaynak: Ersin Güredin, **Denetim**, Arıkan Yayınları, 12.Baskı, İstanbul, 2008, s.14.

Prof.Dr. Ferruh ÇÖMLEKÇİ'ye göre; sanayi devrimi ertesinde gelişen ve tekelleşme eğilimi gösteren büyük endüstri şirketlerinin varlığı, iktisadi faaliyetlerin ve ilişkilerin giderek karmaşıklaşması, halka açık şirketlerin ortaya çıkışı gibi unsurlar yeni bir toplumsal farklılaşmaya, sermayedar ve yöneticinin ayrışmasına da yol açmış, tüm bu gelişmeler denetim ihtiyacını, neredeyse toplumun tamamının ilgi alanına taşımıştır. Çok ülkeli şirketlerin oluşması ile de desteklenen bu trend, 19.yüzyılın ikinci yarısında İngiltere'nin Amerika'da yatırım yapan şirketlerinin kayıtlarını incelemeleri için gönderdiği uzmanlarla birlikte yeni dünyaya kadar ulaşmıştır.²⁶

²⁴ Ahmet Erol, "Maliye Teftiş Kurulu Kapatılmamalıdır", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 186, Haziran 2008

²⁵ Maliye Teftiş Kurulu, 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu'na dönüştürülmüş, vergi incelemesi yapan diğer 3 denetim birimi de, Vergi Denetim Kurulu çatısı altına alınmış, maliye müfettişliği, hesap uzmanlığı, gelirler kontrolörlüğü ve vergi denetmenliği unvanları vergi müfettişliği unvanı adı altında birleştirilmiştir.

²⁶ Hesap Uzmanları Derneği, s.9.

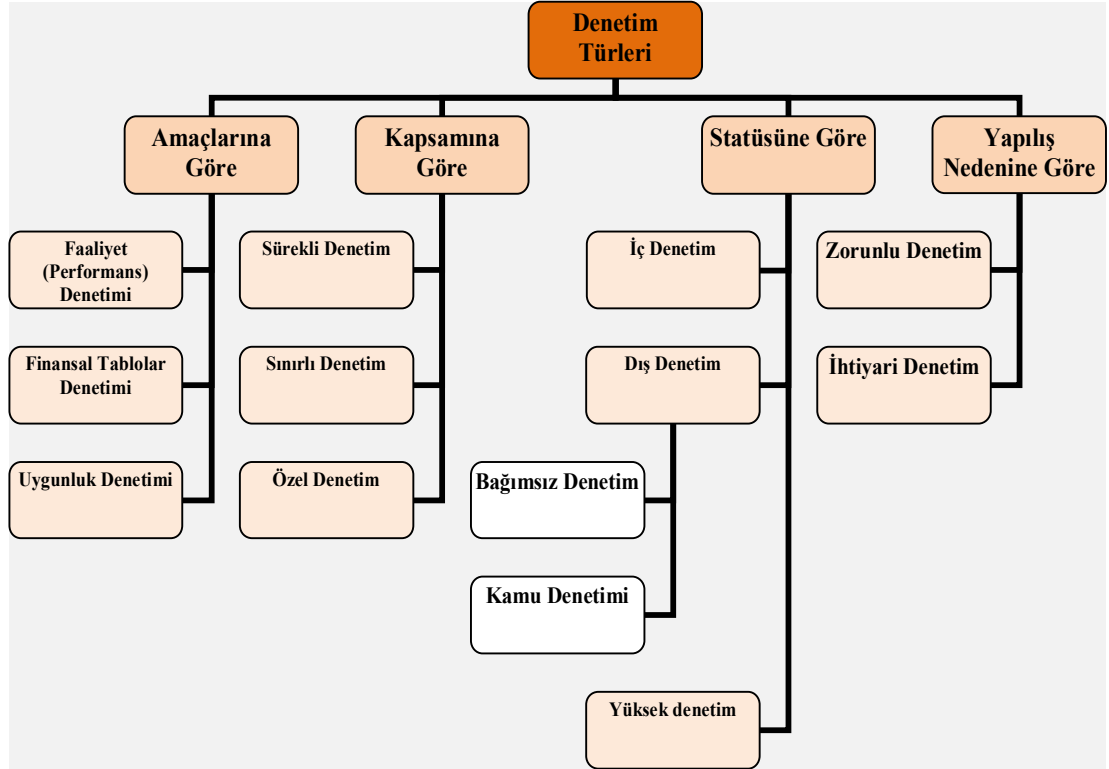
1.1.4. Denetim Türleri

Denetimi, çeşitli kriterler göre sınıflandırmak mümkündür. Yazardan yazara değişmekle birlikte, genel olarak sıralama kriterlerini, denetimin amaçları, kapsamı, statüsü ve yapılış nedeni olarak belirlemek mümkündür.

Bu kriterlere göre sınıflandırmanın yanında, çeşitli kaynaklarda sistem denetimi, bilgi teknolojileri denetimi, ara denetim, düzenleyici denetim, önleyici denetim, hukuka uygunluk, yerindelik denetimi gibi çeşitli denetim türlerinin de olduğu gösterilmektedir.

Denetim türleri, aşağıdaki tabloda gösterilebilir;

Tablo 2: Denetim Türleri



Yukarıdaki tabloda belirtilen denetim türleri, hemen hemen denetimle ilgili tüm kitaplarda ve tezlerde yer almakta olup, tanımlarıyla birlikte herkes tarafından bilinen kavramlardır. Bu nedenle, denetim türlerinin tanımlarına burada yer verilmemiş olup, sadece tabloda isimlerinin belirtilmesiyle yetinilmiştir.

1.2. İÇ DENETİM

Organik yönden bağımlı olarak çalışılan kuruma ilişkin makul güvence ve danışmanlık faaliyetlerini yürüten iç denetim, fonksiyonel yönden tamamen tarafsız ve bağımsız şekilde çalışmalarını yürütmektedir. Bu bölümde, iç denetimin tanımı yapıldıktan sonra, iç denetimin dünyada ve Türkiye’deki tarihsel değişim ve gelişimi, iç denetimin unsurları, iç denetim alanındaki uluslararası kuruluşlar ve düzenlemeler, iç denetime duyulan ihtiyacın nedenleri, iç denetim türleri, iç denetimin iç kontrol ve bağımsız denetim ile ilişkisi, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) ve iç denetim standartları, iç denetim sürecinde yer alan safhalar anlatılacaktır.

1.2.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetim konusunda dünyada en kabul gören tanım ve düzenlemeler, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü²⁷ (Institute of Internal Auditors-IIA) adı verilen kurumdan gelmektedir. İç Denetçiler Enstitüsü’nün belli zaman aralıkları içerisinde tanımladığı iç denetim kavramı, uygulayıcılar ve akademisyenler arasında büyük kabul görmektedir. IIA’nın 1957 yılında yapmış olduğu iç denetim tanımı, bu açıdan resmi olarak yapılmış ilk tanımdır. Buna göre; “İç denetim, yönetime hizmet amacıyla, örgüt içinde muhasebe, finans ve diğer kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesinin bağımsız olarak değerlendirme fonksiyonudur.”²⁸

Robert Moeller ve Witt Helbert’in yapmış olduğu iç denetim tanımı, F.Münevver Yılcı’ya göre 2000’li yıllara kadar geçerliliğini korumaktadır. Buna göre iç denetim, örgüte hizmet etmek üzere, onun faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için, örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.²⁹

İç denetim kavramı, kendisine yüklenen fonksiyonlara bağlı olarak zaman içerisinde gelişme göstermiş olup, özellikle 2000’li yılların başında yaşanan

²⁷ İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors-IIA), 1941 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde kurulmuştur.

²⁸ Bilge, Kiracı, s.4.

²⁹ F. Münevver Yılcı, **İç Denetim, Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 2.Baskı, Nobel Yayınları, Eskişehir, Eylül 2006, s.6.

muhasebe skandalları sonucunda, iç denetimin kapsamına işletme risklerinin de alınması gerekliliği ortaya çıkmıştır.³⁰

IIA'nın hazırlamış olduğu, eski tabiriyle **Kırmızı Kitap**, yeni tabiriyle **Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'ne göre**(2010 yılı versiyonu),1999 yılında yapılan ve halen geçerliliğini koruyan iç denetimin tanımı aşağıdaki gibi yapılmıştır;

*“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”*³¹

Tarihi süreçte iç denetimin yapısı değişmiş, iç denetime yönelik yapılan tanımlamalar da ona göre şekillenmiştir. Aşağıdaki tabloda, iç denetimin zaman içinde değişen yapısı görülmektedir.

Tablo 3: İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950'li yıllar	İşletme varlıklarının korunması
1960'lı yıllar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi
1970'li yıllar	Uygunluk denetiminin yapılması
1980'li yıllar	İşletme etkinliğinin denetlenmesi
1990'lı yıllar	İşletme amaçlarına ulaşılması
2000'li yıllar	İşletmeye artı değer katma

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

Yukarıdaki tablo incelendiğinde; iç denetimin, mali işlemlerden oluşan, dar kapsamlı bir denetim anlayışından, işletme amaçlarına ulaşılmasını sağlayan, işletmeye sürekli değer katan, mali ve mali olmayan tüm işlemlerin denetlendiği, danışmanlık yönü de bulunan bir denetime doğru genişlediğini söylemek mümkündür.

³⁰ Bilge ve Kiracı, s.4.

³¹ **Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)**, http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=ic_denetim, (14.05.2013).

IIA tarafından 1999 yılında güncellenen tanımın bugünkü kapsamı dikkate alındığında, iç denetim fonksiyonunun geçmişe göre önemli ölçüde değiştiği görülmektedir. Söz konusu değişimin temel noktaları şunlardır;³²

- İç denetimin temel amacı kurum faaliyetlerini geliştirmek, iyileştirmek ve onlara değer katmaktır. Gelineen noktada iç denetim, geçmişteki işlemlerin uygunluğu yanında kurumun geleceğinin şekillendirilmesine de odaklanmıştır.
- Denetlenen faaliyetler konusunda bir yandan üst yönetime güvence verilirken diğer yandan da talep edildiği takdirde Yönetime danışmanlık fonksiyonu üstlenebilmektedir.
- İç denetim çalışması, denetçilerin kişisel inisiyatiflerden mümkün olduğu kadar arındırılmış, sistemli ve standart bir hale getirilmiş olan prensip ve yaklaşımlara göre ve risk odaklı bir anlayış içerisinde gerçekleştirilmektedir.
- İç denetim, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olmaktadır. Bu amaçla kurum bünyesinde oluşturulan risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim sistem ve süreçlerinin etkinliği ve verimliliği değerlendirilmekte ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır.

Günümüzde iç denetimden, çok geniş bir faaliyet grubu üzerinde etkin rol oynaması beklenmektedir. Böylece, başlangıçta iç denetim sadece işletme sahip ve yöneticilerinin finansal olarak mevcut durumu korumalarına yardım edecek bir fonksiyon üstlenirken, daha sonraları finansal alanlarla birlikte, faaliyetler alanlara doğru genişletilmiş tüm örgüt aktivitelerine uygulanabilir bir nitelik kazanmıştır. Sadece yönetime mevcut bir durumu koruması ve devam ettirmesi için değil, nasıl daha iyi konuma gelebilir konusunda da yardımcı olması, geliştirici ve yapıcı olması beklenmiştir.³³

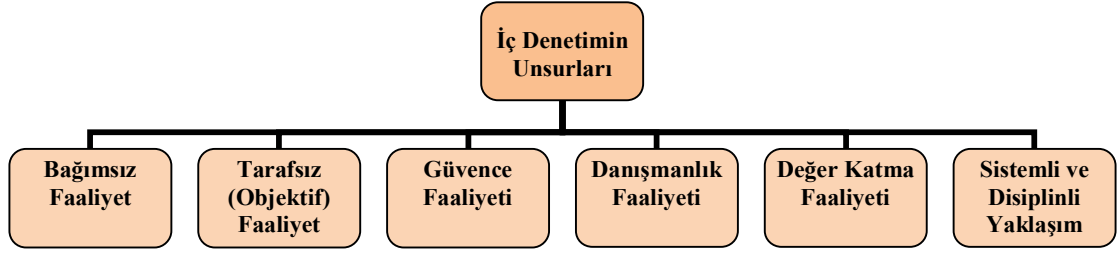
1.2.2. İç Denetimin Unsurları

Bir önceki bölümde, UMuÇ'taki iç denetim tanımından hareketle, iç denetimin unsurları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

³² Irvin N.Gleim, **CIA Review, Part I, Internal Audit Role in Governance, Risk and Control**, 11th Edition, Florida, Gleim Publications, 2004, s.23.

³³ Yılancı, s.9.

Tablo 4: İç Denetimin Unsurları



1.2.2.1. Bağımsız Bir Faaliyet Olması

IIA tarafından 2010 yılında yayımlanan ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından Türkçe'ye çevirisi yapılan, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nde (UMUÇ); bağımsızlık, Uluslararası İç Denetim Standartlarından, Nitelik Standartlarının (1100-Bağımsızlık ve Objektiflik) altında yer almaktadır.

UMUÇ'ta yer alan yoruma göre bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin ya da iç denetim yöneticisinin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirme kabiliyetini tehdit eden şartlardan uzak olmak demektir. İç denetim faaliyetinin sorumluluğunu etkili bir şekilde yerine getirmek için gerekli olan bağımsızlık mertebesine erişmek amacıyla, iç denetim yöneticisi üst seviye yönetime ve yönetim kuruluna doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkânına sahiptir. Bu durum, çifte raporlama ilişkisi vasıtasıyla elde edilebilir. Bağımsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmak zorundadır.³⁴

Buradaki iç denetimin bağımsızlığını, fonksiyonel yönden bağımsızlık şeklinde düşünmek gerekir. Zaten UMC'ta yer alan ifadelerle belirtmek istersek; "İç denetim faaliyeti (birimi), iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorundadır."³⁵

Diğer taraftan, örgütsel (idari) açıdan, işletme içinde her birim gibi, iç denetimin biriminin de bir yönetim kademesine bağlı ve bu yönetim kademesine karşı sorumlu olması gerekir. Dolayısıyla iç denetim, denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin yapıldığı kendi kurumundan, idari açıdan bağımsız düşünülemez.

³⁴ Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ), **The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance**, (Çeviri:TİDE), 2010, s.5 .

³⁵ UMC, **Uluslararası Standartlar** , s.5.

Yönetim Kurulları, hissedarlar tarafından onların haklarını korumak ve şirketi hissedarlara en fazla fayda sağlayacak biçimde yönetmelerini sağlamak amacı ile teşkil olunmuş yapılardır. Hissedarların bir kısmı bizim şirketimizde olduğu gibi aynı zamanda yönetim kurulunda da olabilir. Ancak bazı şirketler halka açılmakta veya yabancı ortak almaktadır. Bu durumda hem bu yeni hissedarların hem de eski hissedarların haklarını korumak amacı ile şirketi yöneten profesyonel yöneticiler üzerinde bir kontrol mekanizmasına ihtiyaç duyulur. İç ve dış denetim bu bağlamda önemli araçlardır. İşte bu kontrol mekanizmalarını sağlamak da Yönetim Kurulunun sorumluluğudur. Bunun haricinde şirketin hissedarlara maksimum fayda sağlayacak biçimde yönetilmesi için öncelikle kurum yönetiminin buna yönelik amaç ve hedefleri olması, sonra da bu amaçlara dönük risklerini iyi yönetmesi gerekmektedir. Burada risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin sağlıklı olması önem taşır. Bu sistemlerin sağlıklı olup olmadığına dair güvenceyi Yönetim Kuruluna iç denetçiler sağlar. Ayrıca tüm dünyada Yönetimin seçilmesi ve performansının izlenmesi elbette ki Yönetim Kurulunun sorumluluğundadır.³⁶

Ancak bazı kurumlarda Yönetim Kurullarının ağır iş yükü ve daha farklı stratejik boyutlu işlerin takipçisi olmaları nedeniyle, yukarıdaki yönetişim, risk ve iç kontrollere ilişkin izleme ve değerlendirme görevlerini kendi içlerinden veya dışarıdan uygun adaylar arasından seçtikleri, bu kişilerce oluşturulan farklı organlara delege ettikleri görülmektedir. En iyi uygulamalarda, **Denetim Komitesi** olarak bilinen bu kurullar, Yönetim Kurulları adına kurumun bazı yasal düzenlemelere uyumu ile hissedar çıkarlarına uygun hareket edildiğine dair görevler üstlenirler. İç denetim birimleri de fonksiyonel olarak bu kurullara raporlama yapar. Bu kurullar kurum yönetim kuruluna bağlı olarak, ancak kurum üst yönetiminden bağımsız görev yapmaktadır.³⁷

UMUÇ'a göre denetim komitesinin tanımı, "Terimler Sözlüğü" kısmında şu şekilde yapılmıştır;

"Denetim Komitesi (Audit Committee) Türk Ticaret Kanunu'ndaki Denetim Kurulu'ndan farklı olup yönetim kurulunun komitelerinden biridir. Asli işlevi, muhasebe, denetim, iç kontrol sistemi ve mali raporlama uygulamaları ile ilgili olarak yönetim kuruluna gözetim

³⁶Bertan Kaya, **Bir Kurumun Tepe Yöneticisinin Bakış Açısından İç Denetim**, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf, (15.05.2013), s.32.

³⁷ Kaya, s.32.

görevinde yardımcı olmaktadır. Yönetim kurulunun onayına bağlı olarak, denetim komitesi yönetim kurulunun mali ve/veya iç denetim konularında bilgili bağımsız üyelerinden oluşur.”³⁸

1.2.2.2. Tarafsız (Objektif) Bir Faaliyet Olması

UMUÇ'ta tarafsızlık, Uluslararası İç Denetim Standartlarından, Nitelik Standartlarının (1100-Bağımsızlık ve Objektiflik) altında yer almaktadır.

UMUÇ'ta yer alan yoruma göre tarafsızlık (objektiflik, nesnellik), Objektiflik (nesnellik), iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur. Objektiflik, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını başkalarınıninkilere bağlamamalarını gerektirir. Objektifliğe yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmak zorundadır.³⁹

1.2.2.3. Güvence Faaliyeti Olması

Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla delillerin objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyuma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (due diligence; ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.⁴⁰

Güvence hizmetleri, iç denetçinin, bir kurum, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya bir başka unsur hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için, eldeki delilleri objektif bir şekilde değerlendirmesini içerir. Güvence görevlerinin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenir. Güvence hizmetlerinin, genellikle, üç tarafı vardır:

- Bir kurum, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya bir başka unsurun doğrudan içinde olan kişi veya grup (süreç sahibi),
- Değerlendirmeyi yapan kişi veya grup (iç denetçi),
- Değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup (kullanıcı).⁴¹

³⁸ UMUÇ, **Uluslararası Standartlar**, s.28.

³⁹ UMUÇ, **Uluslararası Standartlar**, s.5.

⁴⁰ UMUÇ, **Uluslararası Standartlar**, s.28.

⁴¹ UMUÇ, **Uluslararası Standartlar**, s.3.

1.2.2.4. Danışmanlık Faaliyeti Olması

Herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.⁴²

Danışmanlık hizmetleri, tabiatı gereği tavsiye niteliğinde olup genellikle görevlendirmeyi talep eden müşterinin özel talebi üzerine gerçekleştirilir. Danışmanlık hizmetlerinin nitelik ve kapsamı, değerlendirmeyi talep eden müşteriyle iç denetçi arasındaki sözleşmeye tabidir. Danışmanlık hizmetlerinin genellikle iki tarafı vardır:

- Tavsiye veren kişi veya grup (iç denetçi),
- Tavsiye talep eden ve alan kişi veya grup (görevin müşterisi).

İç denetçi danışmanlık hizmeti verirken, objektifliğini muhafaza etmeli ve idarî sorumluluk almamalıdır.⁴³ Danışmanlık hizmeti, zaman zaman yanlış yorumlandığı şekilde sürecin içine girerek verilen onay kapsamında, sürecin devam etmesini içeren bir yaklaşım olarak algılanmamalıdır. Belirtilen yöndeki uygulamalar, iç denetimin günlük faaliyetlerden bağımsızlığı ilkesine aykırılık oluşturacak ve icrai nitelikte iş süreçlerine dahil olması gibi hatalı sonuçlar doğurabilecektir.⁴⁴

1.2.2.5. Değer Katma Faaliyeti Olması

Değer, güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkanlarını belirleyerek ve/veya riske maruz kalmasını azaltarak sağlanır.⁴⁵

İç denetim; işletme faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinin yanı sıra, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini de

⁴² UMuÇ, **Uluslararası Standartlar**, s.28.

⁴³ UMuÇ, **Uluslararası Standartlar**, s.3.

⁴⁴ Gündoğan Yurtsever, "İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ve Kamu İdareleri İçin Önemi", **Denetişim Dergisi**, Sayı:7, 2011, s.18.

⁴⁵ UMuÇ, **Uluslararası Standartlar**, s.28.

değerlendirerek ve geliştirerek işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu noktada iç denetimin asıl amacı, tüm işletme faaliyet ve süreçlerini dikkate alarak işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması için işletmeye katma değer sağlamaktır.⁴⁶

1.2.2.6. Sistemli ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması

İç denetim, sürekli ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışını benimsediğinden işletmede etkin bir risk yönetiminin kurulmasına yardımcı olur. Denetim sürecinde iç denetçiye, yönetime ve çalışanlara düşen birçok yükümlülük bulunmaktadır. Bu hususlar, Uluslararası İç Denetim Standartlarında detaylı olarak benimsenmiştir. İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak sistematik ve disiplinli bir şekilde yürütmekle yükümlüdürler.⁴⁷

1.2.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Uluslararası Kuruluşlar

Tarihi çok eskilere dayanan iç denetim, ilk olarak 13'ncü yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan ticaret merkezlerinde yapılan muhasebe kayıtlarının kontrol edilmesi ile ortaya çıkmıştır. Amerika'da ilk iç denetçilere demiryolu şirketlerinde rastlanmıştır. **Gezgin Denetçiler** denilen bu denetçiler, bilet acentelerine gidip bilet ve para kontrolü yapmaktaydılar. Endüstri Devrimi ile yaşanan hızlı gelişim ve büyüme sonucu, işletme faaliyetleri daha karmaşık hale gelmiş ve denetim uygulamalarındaki asıl köklü değişim başlamıştır.⁴⁸

Modern iç denetim anlayışının doğup yaygınlaşması, özellikle II.Dünya Savaşı'ndan sonra Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) gerçekleşmiştir. ABD'de 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsası Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde yoğun olarak muhasebe ve denetim konularına yer verilmiştir. İşletmeye yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesinin ve muhasebe kontrollerinin gerçekleştirilmesinin sadece bağımsız denetimle

⁴⁶ Burcu Adiloğlu, **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, Türkmen Kitabevi, 2011, s.10.

⁴⁷ Adiloğlu, s.11.

⁴⁸ Adiloğlu (Yabancı yazarların, yazılarından derlenen ve alıntı yapılan bazı ifadeler), s.16.

sınırlandırılmayacağı anlaşılmıştır. Bu sebeple işletmeler, iç denetim birimlerini kurmaya başlamışlardır. ***Bağımsız denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen, iç denetim 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır.*** Bu yılların başında, savaş ekonomisiyle birlikte, işletme yöneticileri, üretim programlaması, stok yönetimi, kurallara ve yasalara uygunluk konuları ile yakından ilgilenmeye başlamışlar ve bunun sonucu olarak da iç denetçiler yönetime bu konuda hizmet vermeye başlamışlardır. İşletme faaliyet ve yapılarında yaşanan değişim ve gelişmeler sonucu iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında ABD'de kurulan **Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors-IIA)** ile kurumsal kimlik kazanmıştır. Enstitü, ilk olarak 1947'de yayımladığı "*İç Denetçilerin Sorumlulukları Bildirgesi (Statement of Responsibilities of the Internal Auditor)*" ile iç denetim bölümlerinin yapısını, amaçlarını ve çalışma alanlarını belirlemiştir. Bildirge, 1956 yılında Enstitü tarafından revize edilerek tekrar yayımlanmış; iç denetim bölümlerinin ve iç denetçilerin faaliyetleri ve sorumlulukları ile ilgili daha kapsamlı açıklamalar yapılmıştır.⁴⁹

IIA, başlangıçta 25 ülkede kurulmuş olup, zamanla 120 ülkede örgütlenmiş ve üye sayısı 170.000'i aşmış ve dünyanın birçok yerinde şubeler açmıştır. Diğer taraftan Avrupa ülkeleri enstitülerinin oluşturduğu, **Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonunun da (European Confederation of Institutes of Internal Auditing-ECIIA)**, 33 Avrupa ülkesi ile Fas, Tunus ve İsrail temsil edilmektedir.⁵⁰

1982 yılında kurulan ECIIA (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu), iç denetim mesleğinin Avrupa kıtasında yer alan en üst meslek örgütüdür. ECIIA'nın amacı, iç denetim mesleğini, AB içinde ve ECIIA üye ülkeleri dahilinde IIA'nın küresel meslekî standartları ve etik kuralları çerçevesinde özel ve kamu sektörü için desteklemek ve benimsetmektir.⁵¹

ECIIA, IIA dışında kendi üye profilleri tarafından yönetilmektedir. Her üye ülkeyi temsil eden bir delege, çalışma programı ve bunun finansmanını onaylamak amacıyla bir araya gelip Konfederasyonun stratejik planını belirlerler. ECIIA, yönetim kurulu konfederasyonun yürütme organı olup, hedef ve amaçlara ulaşmak

⁴⁹ Adiloğlu (Yabancı yazarların, yazılarından derlenen ve alıntı yapılan bazı ifadeler), s.16,17.

⁵⁰ Adiloğlu s.17.

⁵¹ TÜSİAD, **Yönetim Kurullarında İç denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru, Mayıs 2008**, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/12_soruda_ic_denetim.pdf, (15.05.2013).

amacıyla belirlenen stratejik plana uygun politika ve programlar geliştirir. Yılda en az dört kez toplanmak durumunda olan yönetim kurulu, IIA'dan bağımsız çalışır.⁵²

İç denetim mesleğinin standartları bu iki örgüt (IIA) ve (ECIIA) tarafından belirlenerek yayınlanmakta ve iç denetimle ilgili araştırma ve geliştirme çalışmaları yapılmakta, toplantılar düzenlenmek suretiyle uluslararası bir işbirliği ile eşgüdüm sağlanmaktadır. Bütün iç denetim profesyonelleri, IIA'nın Etik Kurallarına ve İç Denetim Mesleki Uygulamalarına Dair Uluslararası Standartlarına uymakla sorumludurlar. Bu uygulama, iç denetim mesleğinin, yetkin profesyoneller, mesleki düzenlemeler ile objektiflik, gerekli mesleki özen ve dönemsel kalite değerlendirmesini gerektiren davranış kurallarına uygun yapılmasını sağlar.⁵³

IIA'nın faaliyet göstermeye başlamasıyla birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistematik uygulamaları olan bir meslek olarak gelişmeye ve önem kazanmaya başlamıştır. İlk olarak 1947 yılında yayımlanan “İç Denetim Sorumlulukları Bildirgesi” zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş ve 1978 yılında ilk “**Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları**” yayımlanmıştır. İç Denetim Standartları, tüm dünyada iç denetim mesleğinin genel standartları olarak birçok yasal düzenlemede atıf yapılan temel bir düzenleme niteliğindedir. IIA'in sistematik ve uzun çalışmalarıyla bünyesine taşıdığı iç kontrol ve risk yönetimi gibi çağdaş unsurlarla beraber iç denetim anlayışı; geçmiş faaliyetlerin denetiminden çok geleceğin belirsizliğinin yönetilmesi olarak da yorumlanan kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi ve kurum hedeflerine ulaşılmasını amaçlayan bir yapıya dönüşmüştür.⁵⁴

Kamuda iç denetimle ilgili en önemli kurumların başında, 1953 yılında kurulan **Uluslararası Yüksek Denetim Kurulları Enstitüsüdür (The International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI)**. Intosai'deki denetim standartlarında iç denetim tanımı yapılırken, denetimin özelliklerinden bahsedilmiştir. Bu özellikler; objektif olunması, güvence ve danışmanlık hizmeti verilmesi, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesi ve değer

⁵² Nazmi Zarıfı Gürkan, **Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2009, s.27.

⁵³ Gürkan, s.28.

⁵⁴ Adiloğlu (Yabancı yazarların, yazılarından derlenen ve alıntı yapılan bazı ifadeler), s.18.

kazandırılması, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetsel süreçlerin denetimi, sistematik ve disiplinli çalışma şeklinde sıralanmıştır.⁵⁵

1967 yılında başlayan örgütlenme çalışmaları 1969 yılında tamamlanarak, Amerika Birleşik Devletleri Los Angeles kentinde kurulmuş olan **Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği (Information Systems Audit and Control Association- ISACA)** dünya çapında 140 ülkede 65.000'den fazla üyeye sahip olup yaklaşık 60 ülkede 170 chapters ile örgütlenmiştir. Avrupa'daki chapters kuruluşları içinde Türkiye yer almamakla birlikte ISACA tarafından verilen CISA (The Certified Information Systems Auditor) sertifikası ülkemizde de geçerli kabul edilmektedir. 1978 yılında standartları belirlenmek suretiyle oluşturulmuş olan CISA sertifikasına 55.000 üzerinde profesyonel sahiptir. Ayrıca ISACA tarafından verilen CISM (The Certified Information Security Manager) sertifikası 2003 yılında verilmeye başlanmış olup, 7000'nin üzerinde profesyonel bu sertifikaya sahiptir. ISACA'nın 2008 yılından itibaren verilmeye başlanan diğer bir sertifika ise kamudaki IT güvenliği ile ilgili olan CGEIT™ (Certified in the Governance of Enterprise IT™) sertifikasıdır. ISACA tarafından yayınlanmış bulunan bilgi sistemleri denetimi ve bilgi sistemleri kontrolüne ilişkin standartlar, üye ülkelerin yanı sıra tüm dünyada da kabul edilmiştir.⁵⁶

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, (The International Accounting Standards Board- IASB), merkezi Londra - İngiltere'de bulunmakta, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlanma konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. IASB kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeyi, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri (yapıcıları) ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun başlangıcı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASC) dayanmaktadır. Komite; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya,

⁵⁵ Serap Şensoy, **Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.24.

⁵⁶ Gürkan, s.29.

Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD’de bulunan muhasebe örgütlerinin aralarında imzaladıkları bir anlaşma sonucunda 1973 yılında kurulmuştur.⁵⁷

Muhasebe örgütlerinin uluslararası alandaki çalışmaları, 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında organize olmuştur. 1981 yılında, IASC ve IFAC; IASC’nin uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmada ve uluslararası muhasebe sorunları üzerinde tartışma çalışmaları yayınlama konusunda tek ve tam yetkili olduğu konusunda anlaşmaya varılmıştır. Aynı dönemde, IFAC’ın tüm üyeleri IASC’nin de üyesi oldular. Bu ilişki, IASC Tüzüğü’nün -yenilenmenin bir parçası olarak- Mayıs 2000’de değişmesine kadar devam etmiştir.⁵⁸

İç kontrol ve dolayısıyla iç denetim alanında sağlanan gelişmelerde, önemli bir paya sahip, Treadway Komisyonu⁵⁹ olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonudur. **COSO**, Treadway Komisyonu Destekçi Kuruluşlar Komitesi’nin (The Committee Of Sponsoring Organizations) kısaltılmış ismidir. Sahte (Hatalı ve Hileli) Mali Raporlama Ulusal Komisyonu olarak bilinen COSO, 1985 yılında kurulmuştur.

COSO komite üyeleri aşağıdaki gibidir;

- İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors, IIA)
- Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants, AICPA),
- Amerikan Muhasebe Derneği (The American Accounting Association, AAA)
- Muhasebe Yönetim Enstitüsü (The Institute of Management Accountants, IMA)
- Mali Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives Institute, FEI)

Treadway Komisyonunun en önemli hedefi; sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Komisyonunun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görececek standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır.

⁵⁷ Gürkan, s.31.

⁵⁸ Gürkan, s.32.

⁵⁹ Kurucu başkanın adı James C.Treadway olduğundan dolayı, Treadway Komisyonu olarak da anılmaktadır.

Geleneksel denetim anlayışında denetçi, geçmiş faaliyetler üzerine yoğunlaşmakta ve gerçekleşmiş olan hatalı faaliyetleri ortaya çıkarmaya çalışmakta iken, risk odaklı iç denetimde hatalı faaliyetlerin gerçekleşmesi engellenmeye çalışılmaktadır.⁶⁰

Risk odaklı denetim, iç denetçinin denetim planlamasından yürütülmesine kadarki tüm süreçlerde, risk olasılığı yüksek alanlara öncelik verilmesine yönelik bir yaklaşımdır. İşletmelerin risk profillerinin belirlenmesi, denetim sürecinin işletmenin risk profiline göre şekillendirilmesi ve denetim kaynaklarının buna göre tahsis edilmesi esasına dayanan ve denetimin etkinliğini artırmayı amaçlayan denetim yaklaşımıdır.⁶¹

Risk odaklı iç denetimle birlikte, denetimde geçmişe yönelik bakış açısı değişmiş ve denetim artık yönünü geleceğe doğru çevirmiştir. Gerçekleştirilecek olan denetimde, iç denetçi artık geçmişte meydana gelmiş olaylarla ilgilenmek yerine gelecekte olabilecek olaylara odaklanarak, kurumların hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek her türlü ayrıntıyı dikkate alır duruma gelmiştir.⁶² Risk merkezli bir yaklaşım, iç denetçilerin denetim, risk değerlendirme ve risk yönetimi ile ilgili konularda sadece kontrollere odaklanmaktan oldukça öteye giden kavramsal bir yaklaşımı benimsemeleri anlamına gelmektedir. Bu bağlamda iç denetim birimlerinin gelecekte odaklanacağı konu başlıkları da değişmektedir.⁶³

Geleneksel ve risk odaklı iç denetim arasındaki farklılıklar, aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

⁶⁰ Görener, s.34.

⁶¹ Duygu Anıl Keskin, "İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı", **Denetışim Dergisi**, Sayı:4, Yıl:2010, s.41.

⁶² Görener, s.33, 34.

⁶³ Işıl Kırdı, Kamu Sektöründe İç Denetimin Değişen Rolü, **Denetışim Dergisi**, Sayı:8, Yıl 2011, s.10.

Tablo 5: Geleneksel ve Risk Odaklı İç Denetimin Karşılaştırılması

Özellikler	Geleneksel İç Denetim	Risk Odaklı İç Denetim
İç Denetimde Odak Nokta	İç Kontrol	Risk
İç Denetim	Reaktif olaylardan sonra harekete geçer, aralıklı gözetim	Proaktif, gerçek zamanlı, sürekli gözetim
Risk Değerleme	Risk Faktörleri	Senaryo Planlaması
İç Denetim Testleri	Kontrol Odaklı	Risk Odaklı
İç Denetim Metotları	Kontrol testlerindeki ayrıntıların eksiksiz olması önemli	İş risklerinin çerçevesinin geniş olarak belirlenmesi Önemli
İç Denetim Tavsiyeleri	İç kontrole yönelik, titiz, fayda-maliyet etkinliği sağlanmalı	Risk yönetimine yönelik, risk çeşitlendirmesi, riskten kaçınma, risk paylaşımı, riskin transfer Edilmesi
Organizasyonda İç Denetimin Rolü	Bağımsız denetim Pozisyonunda	Risk yönetimi ve üst Yönetimle bütünleştirilmiş

Kaynak: Aktaran, Görener, s.34(Yunus Kışal, Davut Pehlivanlı, Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması, Kocaeli Üniversitesi, 7'den uyarlandı.)

Modern iç denetim anlayışında ve organizasyon içerisinde üstlendiği rolde, önemli bir değişim gözlenmektedir. İç denetim artık bilgi veren değil, yorum katan durumdadır. Yeni iç denetim yaklaşımında bilgi, analiz ve sentez edilerek üst yönetime sunulmaktadır. Bu yolla yöneticiler iş ortamındaki gelişen ve değişen eğilimler, fırsatlar, tehditler ve riskler konusunda daha etkin kararlar alabilmektedir. Günümüzde yönetim kurulu üyeleri ve denetim komitesi üyeleri, artık iç denetim bölümünden sadece münferit konularda yazılmış raporlamalar yapması yerine, “gerçek zamanlı-anlık” olarak kontrol ortamı hakkında geri bildirimleri talep etmektedir. Özellikle üst yönetim, kontrol ortamının güvenilirliği konusunda bir kanaate varırken, iç denetim bölümünün görüşlerini dikkate alarak karar vermektedir. Burada üzerinde durulan en önemli nokta, iç denetimin görüşlerini oluştururken “çok yönlü ve gerçek zamanlı” yorumlar yapmasıdır. Bu yaklaşıma **“Bütünleşik Güvence Modeli”** adı verilmektedir. Bütünleşik Güvence Modeli’ni uygulayabilmek için, iç denetimin organizasyonda bulunan diğer birimlerden (örneğin yönetim, risk yönetimi, mevzuat uyum, finans ve bilgi teknolojileri gibi) topladıkları veri ve bilgileri sentez yoluyla birleştirilerek üst yönetime, yönetim kuruluna, denetim komitesine ve düzenleyici ve denetleyici otoritelere kontrol ortamı hakkında geniş bir perspektiften güvence vermeleri beklenmektedir. İç denetim ideal olarak,

organizasyonun kurumsal risk yönetimine (ERP) katkı sağlarken, iş süreçlerine ve bu süreçlerin sorumlusu konumundaki çalışanlara da danışmanlık rolünü üstlenmektedir.⁶⁴

1.2.4. İç Denetime İhtiyaç Duyulma Nedenleri

İşletmelerin amaçlara ulaşmasında yardımcı olan, işletme faaliyetlerine değer katan, kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendiren iç denetim faaliyeti, her geçen gün önem kazanmaktadır. Güçlü bir iç denetim, işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunur, verimliliği ve rekabet gücünü artırır.⁶⁵

Ali Kamil UZUN ile yapılan bir söyleşi de, “İç denetimin önemi neden kaynaklanıyor?” sorusuna şu şekilde cevap alınmıştır.

“İnsan ve teknoloji kaynaklarının yönetiminin önemi hepimizce biliniyor. Ancak bugün işletmelerin çoğunda iç denetim yeterince değerlendirilmeyen bir yönetim fonksiyonu. Süreçler tasarlanıyor ve faaliyetleriniz bu süreçlerle birlikte oluşuyor. Süreçlerimizin çeşitli düzenlemelere, mevzuata uygun ve uyum içinde yapılması sorumluluğumuz var. Yasal düzenlemeler, vergi mevzuatı ve çeşitli konularda işletmeleri ilgilendiren düzenlemeler çerçevesi var. Süreçlerinizi bunlarla uyumlu götürmek durumundasınız. Bir diğer nokta ise pazarda rakiplerinizin ve müşterilerinizin belirlediği koşullar. Süreçlerinizi müşterileri tatmin etmek ve pazardaki rekabet gücünüzü avantajlı şekilde sürdürmek açısından optimize etmek durumundasınız. Rekabetin getirdiği çerçeve bir tarafa, yasal düzenlemelere, mevzuata uyum açısından sorumluluklarımız var. İşte bu noktada işletme içinde iç denetim maliyeti önem kazanıyor.”⁶⁶

İç denetime ihtiyaç duyulma nedenleri, aşağıdaki başlıklarda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır;

⁶⁴ Sezer Bozkuş Kahyaoğlu, "Modern İç Denetim İle Değer Yaratmak", **Denetişim Dergisi**, Sayı:9, 2012,s.10.

⁶⁵ Adiloğlu, s.21.

⁶⁶ Ali Kamil Uzun, İç Denetim Verimliliğin Bekçisidir, <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4208>, (21.05.2012)

1.2.4.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme

- Yöneticilerin sahip oldukları yetki ve sorumlulukların bir kısmının astlara devredilmesi nedeniyle, astların devredilen yetki ve sorumluluklarla birlikte hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının değerlendirilmesi, iç denetim tarafından yapılabilmektedir.

-İşletme yönetim kurulunun ihtiyaç duyduğu objektif ve güvenilir bilgilerin ve raporların, iç denetim tarafından hazırlanması sağlanarak, yönetimin daha rahat hesap vermesi sağlanmış olur.

1.2.4.2. Vekalet Sözleşmesi

İşletme sahipleri ile yöneticiler arasında vekalet ilişkisi bulunmaktadır. Buna göre, işletme sahiplerinin, yöneticilere emanet ettikleri işletme kaynaklarını verimli, ekonomik ve etkili kullanıp kullanılmadığının değerlendirilmesi, iç denetim tarafından tarafsız ve bağımsız şekilde yerine getirilebilir.

1.2.4.3. Danışmanlık ve Eğitim

Bu kapsamda iç denetçiler, herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, işletme faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacıyla yönetime danışmanlık hizmetinde bulunarak yardımcı olur.⁶⁷

Diğer taraftan danışmanlık hizmetleri yanında, özellikle iç kontrol ve süreçlerde olması gereken uygulamalara ilişkin olarak iç denetimden eğitim hizmeti alınabilir.

1.2.4.4. Tasarruf İhtiyacı

Yoğun rekabet koşullarından tutunabilmek için, maliyetlerin her alanda minimize edildiği günümüzde, iç denetim birimleri de işletmeler için tasarruf sağlayabilecek alanların ortaya çıkarılmasına yardımcı olmaktadır.⁶⁸

⁶⁷ Adiloğlu, s.24.

1.2.4.5. Hatalı ve Hileli İşlemlerin Ortaya Çıkarılması

Hile, kişilerin çalıştıkları işletmelerin varlıklarını, kasıtlı uygulamalarla ele geçirerek haksız kazançlar elde etmeleri biçiminde ortaya çıkmaktadır. Bu kasıtlı uygulamalarla elde edilen kazançlar, işletmenin parasını ya da malını doğrudan elde etme şeklinde olabileceği gibi, ödüllendirme, ikramiye alma gibi dolaylı yollarla da olabilmektedir.⁶⁹ Hata ise, kasıt olmaksızın, istenmeden yapılan yanlış uygulamalardır.

Mali tabloların denetiminde hilenin göz önüne alınarak değerlendirilmesi ile ilgili olarak, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 1997 yılında yayımlanan SAS 82 standardı çıkarılmış, 2002 yılında Sarbenas Oxley Yasası ile SAS 82 standardı revize edilerek SAS 99 şekline dönüştürülmüştür. Söz konusu standart ile denetçinin hilenin ortaya çıkarılması ve önlenmesi konusundaki sorumluluklarının arttığı görülmektedir.

İç denetimin en önemli faaliyet alanlarından biri de işletme sahipleri, yöneticileri ve çalışanları tarafından yapılabilecek hilelerin ortaya çıkarılmasıdır. ABD'deki **Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği (Association of Certified Fraud Examiners- ACFE)** tarafından hazırlanan, 2010 Küresel Hile Raporu'nda; hilelerin ortaya çıkarılmasında en etkili faktörlerin içinde iç denetim departmanı olduğu belirtilmiştir.⁷⁰

1.2.5. İç Denetim Türleri

İşletmelerde iç denetim; risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder.⁷¹

İç denetim türleri genel olarak şu şekilde sıralanabilir;

- Finansal (mali) denetim,
- Uygunluk denetimi,

⁶⁸ Bilge ve Kiracı, s.10.

⁶⁹ Özgür Çatıktaş, "İşletmelerde Mali Tablo Hileleri", **Denetim Dergisi**, Sayı:8, 2011, s.29.

⁷⁰ Aktaran Bilge, Kiracı, s.10, **ACFE**, 21.05.2012,

http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/rtn-european.pdf.

⁷¹ Adiloğlu, s.18.

- Faaliyet (operasyonel - performans) denetimi,
- Hile (yolsuzluk) denetimi,
- Bilgi sistemleri (teknolojileri) denetimi,
- Sistem denetimi.

Burada özellik arz eden denetim türlerinden, hile (yolsuzluk), bilgi teknolojileri ve sistem denetimine ilişkin kısa açıklamalara aşağıda yer verilmiştir;

- **Hile (Yolsuzluk) Denetimi:** IIA tarafından hazırlanan UMuÇ'un "Terimler Sözlüğü" kısmında Suistimal (Fraud) şu şekilde tanımlanmıştır: Hile, sahtekarlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir. Bu fiiller, sadece şiddet tehdidi veya fiziki güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Suistimaller para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybindan veya ödeme yapmaktan kaçınmak veya şahsıyla veya işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli taraflar ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir.⁷² İşletme içindeki hilenin potansiyel büyüklüğü ile orantılı olarak, iç denetçiler iç kontrol sistemlerinin uygunluk ve yeterliliğinin değerlendirmesini yaparak hilenin önlenmesinde yönetime yardımcı olma sorumlulukları vardır.⁷³

- **Bilgi Sistemleri (Teknolojileri) Denetimi:** Ülkemizde de kamu kesimi ve özel sektör, teknolojiye bu gelişmelere bağlı hızlı bir dönüşüm süreci içinde bulunmakta, faaliyetlerinin büyük bir kısmını gerçekleştirirken bilgisayarlardan yararlanmaktadırlar. Bu gelişim, işlemlerin daha hızlı ve etkin bir şekilde yapılmasına imkân tanımaktadır. Ancak, teknolojiye yaşanan bu hızlı değişimin yararları yanında neden olduğu bazı olumsuzluklar da söz konusudur. Bunların başında, önceden yazılı olarak gerçekleştirilen işlemlerin sanal ortama taşındıktan sonra izlenme, kontrol altına alınma ve denetlenmesinin güçleşmesi gelmektedir. Öte yandan, sistemlerin daha karmaşık bir yapıya dönüşmesi, işletmelerin bilgi teknolojileri ile ilgili risklerinin türleri ve bunların içerikleri üzerinde olumsuz etkiler doğurmakta, yeni risk faktörleri oluşturmaktadır.⁷⁴

Bilgi teknolojilerinin denetimi, denetlenen birimin bilgi sistemlerinin güvenli olup olmadığının denetlenmesidir. Bu denetim türü ayrıca, denetlenen bilgi

⁷² UMuÇ, **Uluslararası Standartlar**, s.29.

⁷³ Practice Advisory, IIA, **1220-1:Proficiency and Due Professional Care**, <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/pages/practice-advisories.aspx>. (15.05.2013).

⁷⁴ İzzet Gökhan Özbilgin, "Bilgi Teknolojisi Denetimi ve Uluslararası Standartlar", **Sayıstay Dergisi**, Sayı:49, s.123.

sisteminde depolanan veri ve bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için kullanılır. Bilgi sistemlerinin güvenliği, depolanmış bilgilerin yanlış kullanılmasının, zarara uğratılmasının ya da yok edilmesinin önlenme derecesi olarak tanımlanabilir.⁷⁵

Uluslararası düzeyde, elektronik bilgi ortamında denetim ile ilgili temel olarak dört kuruluşun çalışmaları ön plana çıkmaktadır. Bunlar;

- IFAC “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu” (International Federation of Accountants)
- AICPA “Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü” (American Institute of Certified Public Accountant)
- ISACA “Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği” (Information System Auditing Control Association)
- IIA “Amerikan İç Denetçiler Enstitüsü” (Institute of Internal Auditor)’dır.⁷⁶

Günümüzde muhasebecilik alanında en büyük mesleki birlik olan **IFAC “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu”** (International Federation of Accountants) denetim üzerine getirdiği standartlar (ISA-International Standards on Auditing) ile ve bunların sürekli olarak geliştirilmesiyle ilgili olarak faaliyet gösteren en büyük kuruluştur. IFAC tarafından elektronik bilgi ortamlarında denetim ile ilgili 401 no.lu “Bilgi İşlem Sistemleri Ortamında Denetim (Auditing in a Computer Information System Environment)” denetim standardı yayımlanmıştır ve bu standart elektronik bilgi ortamında denetimin asli ilkelerini ve önemli prosedürlerini belirtmektedir. Bu standart Aralık 2004 tarihinde yürürlükten kaldırılmış ve yerine 315 no.lu “İşletmeyi ve çevresini tanıyarak maddi hata risklerinin değerlendirilmesi”(Understanding the entity and its environment and assesing the risks of material misstatements), 330 no.lu “Değerlenen riskler karşısında denetçinin uygulayacağı prosedürler”(The auditors procedures in response to assessed risks) ve 500 no.lu “Denetim kanıtları”(Audit evidence) standartları gelmiştir.⁷⁷

Elektronik bilgi ortamlarında denetim ile ilgili düzenlemeleri olan diğer bir kuruluştur AICPA “Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü” (American

⁷⁵ Bilge ve Kiracı, s.13.

⁷⁶Yakup Selvi ve diğerleri, **Elektronik Bilgi Ortamlarında Muhasebe Denetimi**, http://zirve.academia.edu/BoraSenyigit/Papers/1208095/ELEKTRONIK_BILGI_ORTAMLARINDA_MUHASEBE_DENETIMI_Doc._Dr._Yakup_SELVI_Ars._Grv._Ahmet_TUREL, (15.03.2013), s.9.

⁷⁷ Selvi ve diğerleri, s.10.

Institute of Certified Accountants)’dir. Jagdish Pathak ve Mary R. Lind’e göre; resmi bir meslek kuruluğu olan AICPA denetim faaliyetlerinin yurütulmesinde önemli rol oynamaktadır. AICPA içerisinde yer alan Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board) ilgili standartları yayınlamaktadır. AICPA’nın Aralık 1996 da yayımladığı 80 no.lu “Kanıt Niteliği Taşıma”(Evidential Matter) standardı elektronik kanıtların geçerliliği, tamlığı ve dürüstlüğu ile ilgili sorulara cevap verir. Ayrıca AICPA’nın bu konu ile ilgili olarak yayımlamış olduğu 94 no.lu “Finansal tabloların denetiminde bilgi teknolojisinin denetçinin iç kontrol sistemini değerlendirmesine olan etkisi” (The effect of information technology on the Auditor’s consideration of internal control in a financial statement audit) standardı denetçilere elektronik bilgi işlem sisteminin işletmenin iç kontrol sistemini nasıl etkilediğini anlatmakta ve bu ortamlardaki iç kontrol sisteminin anlaşılması ve kontrol riskinin değerlenmesini konusunda yol göstermektedir. 94 no’lu bu standart finansal tabloların denetiminde 1 Haziran 2001 tarihinden itibaren geçerli olmuştur.⁷⁸

Elektronik bilgi ortamlarında denetim ile ilgili düzenlemeleri olan diğer bir başka kuruluğu ISACA “Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği”(Information Systems Audit and Control Association)’dir. Bu kuruluğu hem elektronik bilgi ortamlarının denetimi ile ilgili standartları hem de bu konu ile ilgili mesleki standartları bulunmaktadır. Ayrıca bu kuruluğu bağlı kuruluğu olan Bilgi Teknolojileri Yönetimi Enstitüsü (IT Governance Institute)’nün elektronik bilgi ortamlarındaki denetimin uygulanmasına yönelik rehber niteliğinde COBIT 8 Control Objectives for Information and related Technology) isimli bir yayını bulunmaktadır.⁷⁹

Ayrıca IIA’in de bu konu ile ilgili rehber niteliğinde çalışmaları bulunmaktadır. IIA, iç denetim mesleği uygulamaları ile ilgili uluslararası standartlar yayınlamaktadır. İç denetçinin niteliği ile ilgili standartlarda “iç denetçilerin verilen görevi yerine getirebilmek için bilgi teknolojileri ve kontrolleriyle ilgili kilit bilgilere ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmaları gerektiği ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olması beklenmediği belirtilmektedir.”⁸⁰

⁷⁸ Aktaran Selvi ve diğerleri, s.10.

⁷⁹ Selvi ve diğerleri, s.10.

⁸⁰ Selvi ve diğerleri, s.10.

- **Sistem Denetimi:** Genel olarak, kurumların iç kontrol sistemlerinin yeterliliği ve etkinliğinin değerlendirilmesidir.

İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur... İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması, iç denetimin fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin kendisi, örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer.⁸¹

1.2.6. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç denetimin kapsamı, herhangi bir sınırlama olmaksızın kuruluşun tüm faaliyetlerini kapsar. İç denetçiler risk bazlı denetim yaparlar ve organizasyonun karşılaştığı risklere cevap verilmesinde yönetişimin, risk yönetiminin ve iç kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirir. Bu çerçevede;

- Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılması,
- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemlerin incelenmesi ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığının belirlenmesi,
- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol edilmesi,
- Harcanan kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi,
- Etik değerlerin illegal ya da usulsüz davranışları önleyip önlemediği, konuları denetimin kapsamına girer.⁸²

İç denetim sürecinde bulunan hatalar, hileler ve yolsuzluklar işletmenin karanlıkta kalan yüzünü aydınlatır. İç denetim bu işlevi yerine getirirken, iç kontrol

⁸¹ Adiloğlu, s.26.

⁸² Ali Kayım, **İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Hazine Müsteşarlığı**, (Yayınlanmamış Yeterlik Tezi), Ankara, Ekim 2005, s.62.

sisteminin neden olduğu riskleri, aksaklıkları ile birlikte saptandığından, alınacak önlemlerle iç kontrol sisteminin etkinliği artar. Buna karşılık riskleri azalır.⁸³

İç denetim fonksiyonu, COSO raporunda belirtilen iç kontrol unsurlarından izleme unsurunun görevini yapan, işletme içindeki somut bir yapıdır. Bu açıdan iç denetim, iç kontrolü oluşturan tüm unsurlardaki değişimleri sürekli takip eden ve izleyen işletme içi bir birimdir.⁸⁴

İç kontrol, bir sistemdir ve kurumun iç akışlarının içerisine yerleştirilmelidir. İç denetim bir fonksiyondur ve kurumun iç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalıştığının belli aralıklarda riskleri önceliklendirerek gözlemler.⁸⁵

Tablo 6: İç Kontrol



Kaynak: "Kamu Sektöründe İç Kontrol ve İç Denetimde Yol Haritası", Kamu Sektöründe İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü Konulu Seminer, Deloitte, Ankara, 2008

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç

⁸³ Arif Gürkan Mete, **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetim Fonksiyonunun Rolü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s.121.

⁸⁴ Bilge, Kiracı, s.15.

⁸⁵ Evren Sezer, "Kamu Sektöründe İç Kontrol ve İç Denetimde Yol Haritası", Kamu Sektöründe İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü Konulu Seminer, Deloitte, Ankara, 2008, s.48.

denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer.⁸⁶

İç denetim, gerçekleştirdiği sistem denetimleriyle, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmektedir. İç kontrol sistemi ise, bir organizasyonda tüm iş ve işlemlerin bünyesinde iç denetimi de barındıran, bir organizasyonun tüm iş ve işlemlerine makul bir güvence sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. İç kontrol sistemi yönetimin sorumluluğundadır. Nitekim INTOSAI Denetim Standartlarında;

“150.Genellikle yönetim, kanun ve düzenlemelere uyulmasını temin edecek etkili bir iç kontrol sistemi kurmakla mükelleftir. Uygunluğu test edecek veya değerlendirmesini sağlayacak denetim aşama ve prosedürlerinin tasarımılanmasında denetçiler, kurumun iç kontrolünü değerlendirmeli ve kontrol yapısının uygunsuzluğu fark edememe veya önleyememe riskleri taşıyabileceğini hesaplamalıdır.”⁸⁷

denilmektedir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.⁸⁸

1.2.7. İç Denetim ile Dış Denetim Arasındaki İlişki

İç denetim ile dış denetim arasındaki ilişkiyi iki açıdan ele almak gerekir; Özel sektör uygulamalarındaki durum, kamu sektörü uygulamalarındaki durum. Özel ve kamu sektöründeki iç ve dış denetim uygulamaları, özünde aynı kapıya çıksalar da, bazı açılardan farklılık gösterebilirler. Şimdi bu iki durumu başlıklar halinde inceleyelim;

⁸⁶Umut Korkmaz, Kamuda İç Denetim, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:25, Ankara, 2007, s.8.

⁸⁷ **Sayıstay INTOSAI Denetim Standartları**, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosai1.htm>, 16.05.2013.

⁸⁸ Korkmaz, s.8, 9.

1.2.7.1. Özel Sektör Uygulamalarında İç Denetim ile Dış Denetim İlişkisi

Denetim, sağlıklı mali yapının sürdürülmesinde, saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun yerleşmesinde olumlu katkılar sağlamakta, dolayısıyla da yolsuzlukların önlenmesinde ve tespitinde önem kazanmaktadır. İlgili kurum veya kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız yapılarla gerçekleştirilen denetime iç denetim, kurum veya kuruluşun işlevsel ve örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi bulunmayan ve onun dışında kalan kişi veya kurumlarca yapılan denetime de dış denetim adı verilmektedir.⁸⁹

Dış denetim ile iç denetim çeşitli açılardan farklılık göstermektedir. Her şeyden önce dış denetimde denetimi yapan organ denetlenen organdan farklıdır. Özel sektörde bu farklı iki şirket olurken kamu sektöründe farklı iki tüzel kişilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Buradan dış denetimin en önemli özelliğinin bağımsızlık olduğu sonucuna varılabilir. Kitaplarda özel sektördeki dış denetim için “bağımsız denetim” kavramının kullanılması bu sebeptir. Denetçiler denetim faaliyeti sırasında çeşitli baskılarla karşılaşabilmektedir. Gerçek bir bağımsızlık ise denetçilerin bu baskılardan etkilenmesini engeller. Bu denetimin etkinliğini en üst seviyeye çıkaracaktır. O yüzden, uluslararası denetim örgütleri denetçilerin bağımsızlığı konusuna çok önem vermektedirler.⁹⁰

Özel sektör uygulamaları çerçevesinde konuyu ele alacak olursak; günümüzde dış denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki uyumun önemi giderek artmaktadır. Çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim birimi bulunan yerde bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde rahatlıkla görüş belirtebilir. Bu durumda iç denetçi ve dış denetçi arasında pasif işbirliği olduğu söylenebilir. Ayrıca dış denetçinin desteği ile iç denetim programının planlanması ve iş bölümü yapılmasına dayalı aktif bir işbirliği de oluşabilir. Gerek iç denetim

⁸⁹ Tamer Kavakoğlu, **Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, Şubat 2010, s.57.

⁹⁰ Murat Turhan, **Sayıştay'ın Performans Denetim Görevi ve Performans Denetimin Uygulama Süreci**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009, s.37.

gerekse dış denetimin muhasebe kontrollerinin uygunluğunun incelenmesi ortak alanlarına girse de aralarındaki farklar benzerliklerinden daha fazladır.⁹¹

Özel sektör uygulamalarında, iç denetçi (iç denetim) ile dış denetçi (bağımsız denetim) arasındaki farklar aşağıdaki karşılaştırma tablosunda gösterilmiştir;

Tablo 7: İç Denetçi İle Dış Denetçinin Karşılaştırılması

Nitelikler	İç Denetçiler	Dış Denetçiler
Görevlendirilmesi	İşletme yönetimince atanır. İşletmenin çalışanıdır.	Şirketin yapmış olduğu sözleşme uyarınca görev yapar. Şirket elemanı değildir.
Amaç	İşletmenin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişilere hizmet eder.
Görev Kapsamı	Örgütte etkinlik, yeterlik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler.	Öncelikle bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.
Lisanslama	Lisanslama mecburi olmamakla birlikte Sertifikalı iç denetçi (CIA) lisansı alınabilmektedir.	Lisanslama zorunludur. Sertifikalı Kamu Muhasebecisi(CPA), ülkemizde ise SMMM ya da YMM olması gereklidir.
Hataların Bulunması ve Önlenmesi	İşletmenin faaliyetleri sırasındaki her türlü hatanın bulunması ve önlenmesi ile doğrudan ilgilidir.	Hatanın mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilenir.
Sorumluluk	Yönetim Kuruluna karşı sorumludurlar.	Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır.
Bağımsızlık Derecesi	Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır.	Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.
Çalışma Zamanı	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder.	Genellikle yılda bir defa ve dönem kapandıktan sonra denetim yapar.

Kaynak: Umut Korkmaz, "Kamuda İç Denetim", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:25, Ankara, 2007, s.15.

İç ve bağımsız dış denetçiler denetimden en iyi sonucu almak için işbirliği içinde çalışmak durumundadırlar. Asli görevi belirlenen muhasebe ilke ve standartlarına göre hazırlanan mali tabloların doğruluğu hakkında güvence sağlamak olan bağımsız dış denetçiler, bu işlevi yerine getirirken işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirerek yapacağı denetim çalışmasının kapsamına yön verir.

⁹¹ Korkmaz, s.9.

Dolayısıyla, iç kontrol sisteminin kalitesini teyit eden iç denetimin varlığı, dış denetimin verimliliği yanında mali tablolara olan güvenilirliği de arttırır.⁹²

1.2.7.2. Kamu Sektöründe İç Denetim ile Dış Denetim İlişkisi

Kamu sektöründe iç denetimin kapsamı; kurumun işleyişine değer katmak ve işleyişi iyileştirmek için tarafsız bir güvence ve danışmanlık sağlamaktır (uygunluk ve performans ölçümünü de içerir: ekonomiklik, etkinlik, etkililik). Dış denetimin kapsamı ise; mali raporlama, işlemlerin yasalılığı ve düzenliliğine yönelik makul güvence almaktır. INTOSAI kapsamında ekonomiklik, etkinlik ve etkililik hakkında genel bir görüş bildirilmesi gerekliliği olmasına rağmen, denetimin görevi performansa da odaklanabilir.⁹³

Kamuda iç denetim ve dış denetim arasındaki önemli farkları aşağıdaki tabloda gösterebiliriz;

Tablo 8: Kamuda İç ve Dış Denetim Arasında Önemli Farklar

İç Denetim	Dış Denetim
Kurumun bir parçasıdır.	Kurumun dışındadır.
İşlev açısından bağımsızdır.	Tamamen bağımsızdır.
Denetim alanı ve risk değerlendirmesini esas alır.	Denetim planı çoğunlukla yasal gereklilikleri esas alır.
Kurumun üst yönetimine rapor verilir.	Meclise rapor verilir.
İç denetim standartları	Dış denetim standartları
Kalite incelemesinde iç değerlendirme; gözetim, öz değerlendirme, anketler aracılığıyla düzenli olarak yapılır.	Kalite incelemesinde iç değerlendirme; gözetim, öz değerlendirme, anketler ve Yüksek Denetleme Kurumunun kendi İç Denetim fonksiyonu aracılığıyla düzenli olarak yapılır.
Kalite incelemesinde dış değerlendirme, bağımsız dış uzmanlar tarafından en az 5 yılda bir yapılır.	Kalite incelemesinde dış değerlendirmeye açık bir gereklilik yoktur.
	Dış denetim; iç denetimin işleyişini değerlendirebilir, fakat bu iç denetim için bir dış kalite incelemesi değildir.

⁹²TÜSİAD, **Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**, İstanbul, Mayıs 2008, s.12.

⁹³ Robert Gielisse, "Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü Kamu İç Mali Kontrol Daire Başkanı", **İç Denetim ve Dış Denetim:Farklı Kapsam, Aynı Amaç, Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Kamu Sektöründe İç Denetim ve Dış Denetim İşbirliği Konferansı Notları**, 13.12.2012, Ankara

Kaynak: Robert Gielisse, "Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü Kamu İç Mali Kontrol Daire Başkanı", İç Denetim ve Dış Denetim: Farklı Kapsam, Aynı Amaç, Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Kamu Sektöründe İç Denetim ve Dış Denetim İşbirliği Konferansı Notlarından uyarlanmıştır.

İç denetim ve dış denetim sağlam bir mali yönetimin korunmasında rol oynayan kilit yapılarıdır. İç denetim ve dış denetim arasındaki etkileşim, denetim alanında etkinliğin artırılması imkanını sağlar.⁹⁴

1.2.8. İç Denetim Alanında Uluslararası Düzenlemeler

Tezimizin "İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Uluslararası Kuruluşlar" bölümünde (1.2.3), iç denetimin tarihi gelişiminden ve bu alandaki uluslararası kuruluşlardan bahsedilmiştir. Burada ise, uluslararası alanda iç denetimle ilgili önemli yasal düzenlemelerden bahsedilecek olup, daha sonra IIA tarafından yayımlanan Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'ne (UMUÇ) ve Uluslararası İç Denetim Standartlarına değinilecektir.

1.2.8.1. Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act):

Robert R.MOELLER'e göre, ABD'de 1977 tarihli Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act-FCPA), halka açık şirketlerin işlemlerinin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesinde ve kayda alınmasında yeterli güvence sağlayacak tatmin edici bir iç kontrol sistemi kurmalarını, finansal faaliyetleri bütün ayrıntılarıyla ve doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıt sistemleri oluşturmalarını öngörmekteydi.⁹⁵

Ercan ALPTÜRK'e göre; söz konusu kanun ile öngörülen güvencenin sağlanmasında en kolay yollardan biri, iç denetim biriminin kurulmasıdır. Bu

⁹⁴ Robert Gielisse, "Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü Kamu İç Mali Kontrol Daire Başkanı", **İç Denetim ve Dış Denetim:Farklı Kapsam, Aynı Amaç, Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Kamu Sektöründe İç Denetim ve Dış Denetim İşbirliği Konferansı Notları**, 13.12.2012, Ankara.

⁹⁵ Aktaran Adiloğlu, s.39.

nedenle pek çok şirket, iç denetim kadrolarını oluşturmuş ya da mevcut kadrolarını geliştirmiş ve kalitelerini artırmıştır.⁹⁶

1.2.8.2. Kurumsal Yönetimin Finansal Yönü Raporu (Cadbury Komitesi Raporu):

Bugünkü anlamda kurumsal yönetim kavramı ilk olarak, yine İngiltere’de Sir Adrian Cadbury başkanlığındaki bir komite tarafından hazırlanan ve kısaca “Cadbury Raporu” olarak da adlandırılan 1992 tarihli Raporda (The Cadbury Committee Report: Financial Aspects of Corporate Governance) ele alınmıştır. Bu Raporun yayınlanmasını takiben kurumsal yönetim alanında tartışma ve çalışmalar büyük bir ivme kazanmıştır.⁹⁷

Komite aslında ilk olarak 1980’li yılların sonunda Ferranti International PLC, Colorol Group, Polypack International PLC, Bank of Credit, Commerce International (BCCI) ve Maxwell Communication Corporation gibi işletmelerde yaşanan hilelerden sonra bu işletmeleri kapsayacak şekilde oluşturulmuştur.⁹⁸

Cadbury Komitesi Raporu, işletmelerde kurumsal bir yönetim oluşturmaya yönelik öneri ve tavsiyeler içermektedir. Bu önerilerden bir tanesi de, hisseleri borsada işlem gören işletmelerde, denetim komitesi kurularak, iç denetimin denetim komitesine raporlama yapmasıdır.

İşletmelerde iç denetim bölümlerinin amacı, işletme faaliyetlerini ve kontrollerini düzenli olarak izlemek ve etkinliğini artırmaktır. Bu kapsamda iç denetim bölümleri, denetim komitesi adına çeşitli çalışmalar yaparak yolsuzluk şüphesi olan olayların takibini yapmaktadır.⁹⁹

⁹⁶ Aktaran Adiloğlu, s.39.

⁹⁷ Pelin Ataman Erdönmez, "Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma", **Bankacılar Dergisi**, Sayı 47, 2003, s.42

⁹⁸ H.Uğur ALTIN, **Sermaye Piyasalarında Kurumsal Yönetim Kavramı ve Türkiye Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006, s.50

⁹⁹ Cadbury Raporu’ndan aktaran, Adiloğlu, <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>, (22.05.2013), s.39.

1.2.8.3. İç Kontrol, Birleştirilmiş Kurallar Üzerine Yönetim Kurulu Üyeleri İçin Rehber (Turnbull Raporu)

Christina BRUNE'ye göre;İngiltere Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England-Wales) tarafından yayınlanan Turnbull Raporu, risk, risk yönetimi, iç kontrol, kurumsal yönetim, iç denetim ve bağımsız denetçiler ile ilgili açıklamalar yaparak, yönetim kuruluna sorumluluklarını yerine getirmesinde yol göstermeyi hedeflemektedir. Rapor kurumsal yönetim ve risk yönetimi konusunda iç denetimin rolünün çerçevesini çizmektedir.¹⁰⁰

Raporda; işletmelerde kurumsal yönetim ve risk yönetimi açısından iç denetim bölümünün rolüne ve gerekliliğine yer verilmiş, ayrıca yönetim kurulu tarafından risk odaklı bir iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin sürekli gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁰¹

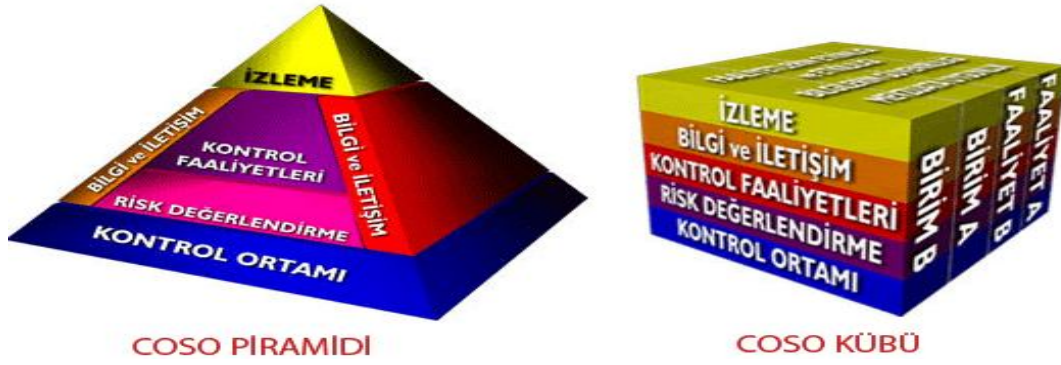
1.2.8.4. COSO Raporu

Treadway Komisyonu (Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu), 1987 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde hileli malî raporlandırmayı engellemek yollarını tavsiye niteliğinde ele alan bir rapor yayınladı. Bu rapor, **güçlü iç kontrolün önemini** vurgulamaktaydı ama COSO üyeleri, iç kontrolün anlamı ve içeriği hakkında fikir birliğine varma konusunda sorunlar yaşadılar. COSO grubu bir araya gelip üzerinde mutabakata varılmış, geçerli bir iç kontrol tanımı geliştirme kararı aldı. Bu amaçla Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi "**İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve**" raporunu 1992'de yayımlamıştır. Bu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir.

¹⁰⁰ Aktaran Evren Dilek Şengür, **İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005, s.27.

¹⁰¹ İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAEW) web sitesinden (www.icaew.com) aktaran, Adiloğlu, s.40.

Tablo 9: COSO Pramidi ve COSO Kübü



Kaynak: COSO, Internal Control- Integrated Framework, Jersey City, 1994, <http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-framework-final.pdf>, (15.05.2013), s. 17, 19.

COSO iç kontrol modelinin unsurları aşağıda kısaca açıklanmıştır;¹⁰²

1.Kontrol Ortamı: Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur, iç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı, kurumun iş görme biçimini ifade eder. İç kontrolün gerçekleştirilmesinde en önemli rolü çalışanlar oynadığı için, kurum bünyesindeki her bireyin sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırını iyi bilmesi gerekmektedir. Çalışanlar, kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri sürdürüp sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır. Yönetim ve çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır.

2.Risk Değerlendirme: Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. İç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirilmelidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir. Risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere iç kontrolde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder.

3.Kontrol Faaliyetleri: Kontrol faaliyetleri kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik risklerle başa çıkmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere

¹⁰² COSO Hakkında, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html>, (15.05.2013).

uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Kontrol faaliyetlerine örnek olarak; yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması, kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller gösterilebilir.

4.Bilgi ve İletişim: Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekmektedir.

5.İzleme: İzleme, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İç kontrol sisteminin, değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesi için yönetim tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.2.8.5. Basel Düzenlemeleri

1974 yılının Aralık ayında Bankacılık Düzenleme ve Denetim Uygulamaları Komitesi (Basel Komitesi-Committee on Banking Regulations and Supervisory Practices) adıyla oluşturulmuştur. Komite, Belçika, Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Lüksemburg, Hollanda, İsveç, İsviçre, İngiltere, ABD merkez bankalarının en üst düzey yetkilileri tarafından temsil edilmektedir.¹⁰³

Ercan ALPTÜRK, Basel Komitesi'nin kararlarına göre iç denetim faaliyetinin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamıştır;

- Faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini sağlamak,
- Mali ve idari konulara ait bilginin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanlamasını sağlamak,
- Faaliyetlerin mevcut yasalara ve düzenlemelere uygunluğunu araştırmaktır.

Yine Ercan ALPTÜRK'e göre, Basel Komitesi'nin Ağustos 2001'de yayımladığı, Bankalarda İç Denetim ve Murakıbm Denetçilerle İlişkisi (İnternal

¹⁰³Uluslararası Ödemeler Bankası'nın (Bank for International Settlements) web sitesinden (www.bis.org.) aktaran, Adiloğlu, s.40.

Audit in Banks and Supervisor's Relationship with Auditors) adlı raporda iç denetimin kapsamı; iç kontrollerin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi, risk değerlendirme yöntemlerinin etkinliğinin ölçülmesi, elektronik bilgi sistemi ile elektronik bankacılık hizmetleri dahil olmak üzere yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi ve muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesinden oluşmaktadır.¹⁰⁴

Bankacılık sistemine yönelik olarak Basel Komitesi'nin yapmış olduğu düzenlemeler, 3 ayrı başlık altında, kısaca aşağıda açıklanacaktır.

1.2.8.5.1.Basel I Düzenlemesi

Basel I Düzenlemesi, Basel Komitesi tarafından 1988 yılında sermaye yeterliliğine ilişkin (Sermaye Yeterlilik Oranı) olarak yapılan düzenlemedir. Söz konusu düzenlemenin amacı; üye ülkelere yaptırımında bulunmaksızın uluslararası finansal sistemde yaşanan değişimlere uyum sağlamalarını temin etmektir.¹⁰⁵

1.2.8.5.2.Basel II Düzenlemesi

Basel I düzenlemesi çok fazla ülkede uygulanmasına karşın, finansal piyasalarda yaşanan gelişmeler nedeniyle yetersiz kalmıştır. Basel Komitesi, yaşanan gelişmelerin ardından 26 Haziran 2004 yılında Basel II düzenlemesini yayımlamıştır. Basel II Düzenlemesi, Basel I Düzenlemesi ile hedeflenen hususların yanında bankaların sağlıklı ve etkin olarak çalışmalar için kendi iç kontrol ve yönetim sistemleri, denetim işlevi ile piyasa disiplini konularına yer vermekte olup, bankaların asgari sermaye gereklerini hesaplamada dikkate alacakları kredi ve faaliyet risklerini ölçebilmeleri için basitten gelişmişe doğru bir dizi metodolojinin kullanılmasını öngörmektedir.¹⁰⁶

Basel I ile Basel II düzenlemeleri arasındaki farklılıklar, aşağıda karşılaştırma tablosunda belirtilmiştir;

¹⁰⁴ Aktaran, Adiloğlu, s.41.

¹⁰⁵ M.Başaran Öztürk ve diğerleri, Basel II Düzenlemesinin Kobiler Üzerine Etkisini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma, Celal Bayar Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:8, Sayı:2, 2010, <http://www2.bayar.edu.tr/sosyal/dergi8/11ban.pdf>, (22.05.2013), s.116.

¹⁰⁶ Öztürk, ve diğerleri, s.117.

Tablo 10: Basel I ve Basel II Düzenlemelerinin Karşılaştırılması

Basel I Düzenlemeleri	Basel II Düzenlemeleri
Sadece kredi riski veya piyasa riski dikkate alınmaktadır.	Kredi riskinin daha kapsamlı ele alınmasının yanında, operasyonel risk de dikkate alınmaktadır. Sermaye Yeterlilik Oranı (SYO) riske daha duyarlı hale gelmektedir.
Kredi riskine ilişkin katsayıların belirlenmesinde OECD ve OECD üyesi olmayan ülke ayrımı bulunmaktadır.	Kredi riskinin ölçülmesi kredi derecelendirme kuruluşlarının ülke ve kuruluş için verdiği dereceler kullanılmaktadır.
Tek bir risk ölçüm yöntemi kullanılmaktadır.	Her bir risk kategorisi için alternatif yöntemlerin varlığının, esneklik sağlamasının yanında bankaların iç risk ölçüm yöntemlerinin kullanılması özendirilmektedir.
Tüm finansal kuruluşlara benzer yaklaşımda bulunmaktadır.	Risk yönetimin önemine vurgu yapılmakta ve banka yetkilileri risk yönetiminden sorumlu tutulmaktadır.
Sadece minimum Sermaye Yeterlilik Oranına (SYO) vurgu yapılmaktadır.	Üçlü yapı ; SYO yanında, gözetim ve denetimin önemi ile piyasa disiplininin gerekliliğine yapılan vurgu ve gerekli düzenlemeler bulunmaktadır.

Kaynak: Aktaran, Öztürk ve diğerleri, s.118

(BIS. Comparison Between the 1999 and 2006 versions of the Core Principles Methodology- Basel Committee, Basel 2006, 14)

Basel II düzenlemeleri iç denetim açısından konunun iki tarafı üzerinde etki yaratmaktadır. Birincisi, bankaların kendi risklerinin değerlemesi açısından, ikincisi ise, firmaların kredibiliteleri açısından etkisidir. ... Basel II uygulamasında kredi fiyatının firmanın taşıdığı riske göre belirlenmesi ve banka tarafından riske göre kredi fiyatı teklif edilmesi söz konusudur. Bu zorunluluk, yüksek kredi riskinin bankanın kendi taşıdığı riski de yükselterek daha fazla sermaye bulundurma ihtiyacı doğurması ve bankanın bu maliyeti kredi fiyatını belirlerken hesaba katmak durumunda olması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Firmanın katlanacağı kredi maliyetinin temeli olan kredi riskinin hesaplanmasında ise, niceliksek ve niteliksel olmak üzere iki farklı ölçüt esas alınmaktadır. Niceliksel kriterler, finansal tablolardan elde edilen firmanın finansal yeterliği ile ilgilidir. Niteliksek kriterler ise, firmanın sermaye yapısı, yönetim kalitesi, kurumsal yönetim ilkelerinin varlığı, denetim mekanizmasının işleyişi vb. açılardan değerlendirilmektedir. Dolayısıyla Basel II kredi değerlemesi ve kredi riskinin tespitinde iç denetim sisteminin varlığı

firmaların kredibilitesine doğrudan etki edecek temel belirleyicilerden birisi haline gelmiştir.¹⁰⁷

1.2.8.5.3. Basel III Düzenlemesi

Gerek Basel I düzenlemelerinin uygulanması sürecinde çok sayıda bankacılık krizinin yaşanması, gerekse Basel II sürecinde tüm dünyayı etkileyen bir bankacılık krizinin yaşanması, ekonomistleri yeni çözüm arayışlarına itmiştir. Bunun yanı sıra bazı Avrupa Birliği ülkelerinin (Yunanistan, Macaristan, İspanya gibi) yaşadığı mali bunalımlar nedeniyle borçlarını ödeyemeyecek duruma gelmesi ve bunun gelişmiş ekonomileri büyük ölçüde etkilemesi, finans çevrelerini yeni önlemler almaya yöneltmektedir.¹⁰⁸

Finansal krizin hem çok maliyetli hem de sıkıntılı geçmesi, bankacılık ve finans sisteminin gelecekte karşılaşılabilecek krizlere karşı daha dirençli olmasını sağlamak amacıyla likidite, sermaye kalitesinin artırılması, ekonomik döngünün dikkate alınması ve sermaye yükümlülüğünün artırılması gibi önemli reformların gerekliliğini gözler önüne sermiştir. Bu nedenle, Basel Komitesi tarafından hazırlanan reform takvimi Ekim 2009'da Pittsburgh'da düzenlenen G20 liderler zirvesinin en önemli konularından biri olmuştur. 12 Eylül 2010 tarihinde söz konusu reformlar, Basel Komitesi tarafından kamuoyuna bir basın açıklaması ile bildirilmiştir.¹⁰⁹ Basel III düzenlemelerinin, 2013-2019 döneminde tamamıyla uygulamaya geçirilmesi planlanmaktadır.

1.2.8.6. Sarbanes Oxley (SOX) Yasası

Robert Moeller'e göre, 2001 yılının sonlarından 2002 yılının ortalarına kadar geçen dönemde Amerika'da Enron, Worlcom ve diğer büyük şirketlerde meydana

¹⁰⁷Güler Aras, **Basel II Bankacılık Düzenlemeleri ve İç Denetim**, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/Basel_%20II%20Bankac%C4%B1%C4%B1k%20D%C3%BCzenlemeleri%20Ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim.pdf, (22.05.2013).

¹⁰⁸Eymen Gürel ve diğerleri, "BASEL III Kriterleri", **Bankacılık ve Sigortacılık Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:3-4, Ocak 2012, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/58/1639/17543.pdf>, (22.05.2013), s.18.

¹⁰⁹Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Sorularla BASEL III, Aralık 2010, http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/8742sorularla_basel_iii_29_11_2010_.pdf, (22.05.2013), s.4.

gelen muhasebe skandalları, işletme idaresinde iç denetimlere daha fazla önem verilmesi sonucunu doğurmuştur. Büyük şirketlerde yaşanan skandallardan sonra SOA (Sarbanes Oxley Act.adıyla bilinen yasa) şirketlerde iç denetimlerle ilgili çok sayıda düzenleme ve zorunluluk getirilmiştir.¹¹⁰

L. James MARIANNE'ye göre; 2002 yılında George W. Bush tarafından imzalanarak yürürlüğe sokulan SOX 2002 Yasası, finansal raporlamanın ve denetçilerin dürüstlüğünü ve kalitesini korumayı ve geliştirmeyi, aynı zamanda yatırımcı ve çıkar sahiplerinin güvenliğini yeniden inşa etmeyi amaçlamaktadır.¹¹¹

Şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve aynı zamanda etkin kurumsal yönetimi destekleyen bir çaba olarak görülen Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer adıyla Sarbanes-Oxley yasası, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002'de imzalanmıştır.¹¹²

Yasa metni 11 ana başlıktan ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır.¹¹³

1. Halka Açık İşletmeler Muhasebe Gözetim Kurulu (HAİMGK)
2. Denetçi bağımsızlığı
3. Kurumsal sorumluluk
4. Zenginleştirilmiş mali bildirimler
5. Analist çıkarlarının çatışması
6. Komisyonun kaynakları ve yetkileri
7. Çalışmalar ve raporlar
8. Kurumsal ve kriminal kötüye kullanma sorumluluğu
9. Beyaz yakalıların suç ve cezalarının arttırılması
10. Kurumsal vergi beyanı
11. Kurumsal kötüye kullanma ve sorumluluk.

Hilmi KIRLIOĞLU ve Nermin AKYEL' e göre; SOX 2002 Yasasının temelinde, yöneticilerin ve şirket çalışanlarının şirkete ilişkin görevlerinde ilkeli

¹¹⁰ Bilge ve Kiracı, s.9.

¹¹¹ Adnan Savaş Demircan, **Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, Mart 2007, s.45.

¹¹² PWC, Sarbanes-Oxley Yasası'na Uyum, <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml>, (22.05.2013).

¹¹³ Demircan, s.51.

hareket etmelerini ve buna uygun davranmalarını sağlamak, uygun davranmayanları ciddi şekilde cezalandırmak yer almaktadır. Şirket yöneticileri ve çalışanları açısından ağır para ve hapis cezaları içeren yasa şirket yöneticileri, avukatları ve denetçileri için de yeni yükümlülükler içermektedir.¹¹⁴

Sarbanes-Oxley (SOX) 2002 Yasası sonrası ne gibi değişiklikler olduğunu, aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak gösterilebilir;

Tablo 11: Sarbanes-Oxley 2002 Yasası Öncesinde ve Sonrasında Düzenleyici Yapının Karşılaştırılması

Tanımlamalar	SOX 2002 Öncesi	SOX 2002 Sonrası
Düzenleyici Gözetim	SEC	SEC
Kamu Çıkarları Gözetimi	Kamu Gözetim Kurulu	Halka Açık İşletmeler Muhasebe Gözetim Kurulu (HAİMGK)
Profesyonel organizasyonlar ve onların düzenleme ile ilişkilendirilmiş rolleri -Denetim Standartları -Profesyonel Etik -Denetim Kalite Kontrol Standartları -Denetim Firmalarının Teftişi	Amerikan CPA Enstitüsü -Denetleme Standartları Kurulu -Etik Kurulu -SEC Uygulama Bölümü yoluyla düzenleyici sorumlulukları bulunan profesyonel bir kuruluştur.	HAİMGK aşağıdaki grupların kurulmasından ve/veya izlenmesinden sorumlu yarı resmi bir kuruluştur. -Denetleme standartları -Denetçi etiği ve bağımsızlık Standartları -Denetim firması kalite kontrol standartları -Denetim firması inceleme bültenleri -Kural ihlalleri soruşturmaları *İhlal edenlere yönelik yaptırıcı önlemler
Muhasebe Standartları	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

Kaynak: Aktaran Demircan, s.58

(Giles, Jill P., E.K. Venuti ve R.C.Jones(2004): *The PCAOB and Convergence of the Global Auditing and Accounting Profession*,... *The CPA Journal*, Vol. 74 No.9 ,36-39)

SOX 2002 Yasası bir anlamda denetim konusunda devrim niteliği taşımaktadır. Bu yasanın, ABD kongresi tarafından çıkartılması konusunda bir kırılcım olan Enron, AA (Arthur and Andersen) tarafından 1985 yılından bu yana denetlenmekteydi. Bu denetleme süresi SOX 2002 Yasası hükümlerine aykırı bir durum teşkil etmekteydi. Uzun süren denetim ilişkisi, denetçinin nesnelliğini gölgeleyebilmektedir.¹¹⁵

¹¹⁴ Demircan, s.50.

¹¹⁵ Demircan, s.117.

SOX 2002 Yasası ile olumlu sonuçlar doğduğu gibi, beklenmedik şekilde olumsuz sonuçlar da doğmuştur. SOX 2002 Yasası'nın olumlu ve olumsuz etkileri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 12: SOX 2002 Yasasının Etkileri

Etkiler	Yasalaşanlar	Amaçlanan Sonuçlar	Beklenmedik Sonuçlar
Şirket birleşmeleri ve kazanımları üzerindeki etkisi			x
Denetim kurulları tarafından arttırılan Çaba	x		
Denetim piyasasının daralması			x
Denetim piyasasındaki rekabette Düşme			x
Muhasebe maliyetlerindeki artış		x	
Kayıtlı yönetim gereksinimlerindeki Artış	x		
Ücret artışı		x	
Denetim ücretlerindeki artış		x	
SEC (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) yaptırımları üzerindeki etkisi			x
Kişisel şirketler üzerindeki etki		x	x
Yabancı şirketlerin uyum sürecindeki İsteksizliği			x
Kurumsal şeffaflık düzeyindeki artış		x	
Danışmanlıktaki artış		x	
Avukatlar için daha fazla iş yükü		x	
Eğitim etkisi			x
Denetim sürecindeki değişiklik		x	
Denetçilerin denetimi	x		
Yeni ölçütler			x

Kaynak: Aktaran Demircan, s.77

(Jo Lynne Koehn; Stephen C. Del Vecchio: (2004). *Ripple Effects of the Sarbanes-Oxley Act*.The CPA Journal; February, Vol.74, No.2, 36.40).

1.2.8.7. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)

Meslekî Uygulama Çerçevesi, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Yönetim Kurulu tarafından 1999 yılının Haziran ayında kabul edildi. ‘Çerçeve’ kelimesinden genellikle anlaşılan, ilgili bilgi ile kılavuzluğun en uyumlu şekilde nasıl bir araya geleceğine dair yapısal taslaktır. Bütünlük ve uyum arz eden bir sistem

olarak bu, bir disiplin veya meslek için faydalı olan kavramların, yöntemlerin ve tekniklerin geliştirilmesi, yorumu ve uygulanmasını kolaylaştırır.¹¹⁶

Özellikle, Meslekî Uygulama Çerçevesi'nin tüm amacı, mevcut ve geliştirilmekte olan uygulama kılavuzunu bütün yönleriyle, iç denetçilerin anında ve kolayca ulaşabileceği bir tarzda düzenlemektir. Meslekî Uygulama Çerçevesi, mevcut ve gelecekteki iç denetim uygulamalarını kuşatmak suretiyle uygulayıcıların, gittikçe artan yüksek kaliteli iç denetim hizmet talebini karşılayabilmelerine yardımcı olmak amacındadır.¹¹⁷

Uluslararası Meslekî Uygulama Çerçevesi'nde yer alan bölümler ve her bölümün içeriği aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

Tablo 13: Uluslararası Meslekî Uygulama Çerçevesi

Bölüm Numarası	Bölüm Adı	Bölüm İçeriği
1	Zorunlu Kılavuz (Uyulması zorunludur.)	İç Denetimin Tanımı
		Etik Kurallar
		Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları
2	Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehber (Uyulması zorunlu değildir.)	Pozisyon Raporları
		Uygulama Önerileri
		Uygulama Kılavuzları
3	Geliştirme ve Uygulama Yardımları (Uyulması zorunlu değildir.)	Araştırma çalışmaları, kitaplar, seminerler, konferansları ve diğer ürün ve hizmetler

1.2.8.7.1. Etik Kuralları

IIA'nin Etik Kurallarının amacı, iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmektir. IIA'nin *Etik Kuralları* iki önemli hususu içine almak için yukarıdaki iç denetim tanımının ötesine uzanır:¹¹⁸

¹¹⁶Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Meslekî Uygulama Çerçevesi/Uluslararası İç Denetim Standartları, http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=k_genel_bilgi, (22.05.2013).

¹¹⁷Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Meslekî Uygulama Çerçevesi/Uluslararası İç Denetim Standartları, http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=k_genel_bilgi, (22.05.2013).

¹¹⁸Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, Etik Kuralları, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf>, (23.05.2013).

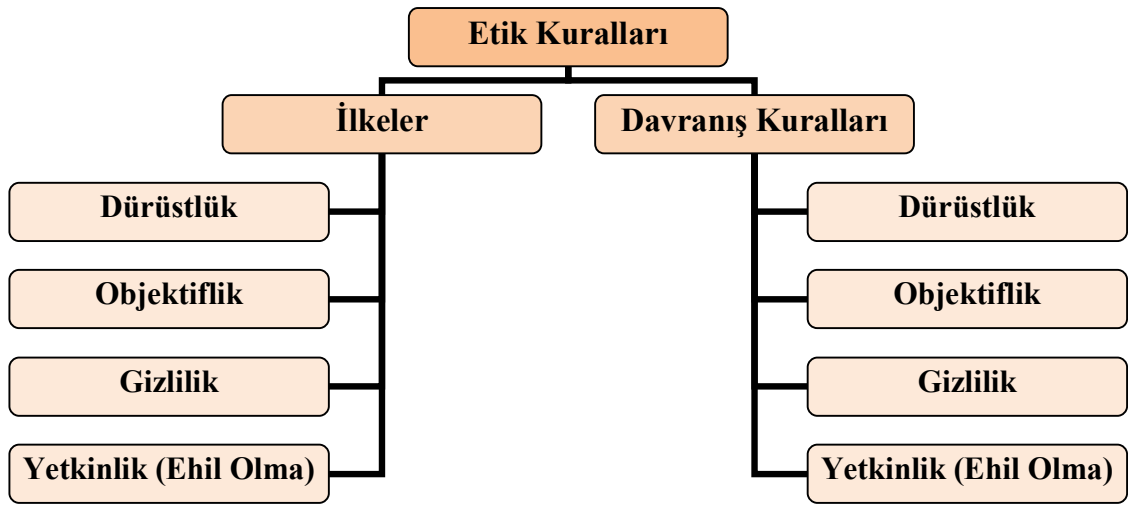
1. İç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili **ilkeler**,

2. İç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan **davranış kuralları**.

Bu kuralların amacı, İlkelerin uygulamaya dökülmesi amacıyla yorumlanmasına yardımcı olmak ve iç denetçilerin etik davranışları konusunda rehberlik etmektir.

İç denetçilerin uymak zorunda oldukları etik kurallarının çerçevesini aşağıdaki tabloda belirtmek mümkündür.

Tablo 14: İç Denetçiler İçin Etik Kuralları



A.İlkeler¹¹⁹

İç denetçilerin aşağıdaki ilkeleri uygulamaları ve desteklemeleri beklenir:

1.Dürüstlük

İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar.

2.Objektiflik

İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede meslekî objektiflik sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapar ve bir yargıya varırken kendilerinin veya diğerlerinin menfaatlerinden çok etkilenmez.

¹¹⁹Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, **Etik Kuralları**, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf>, (23.05.2013).

3.Gizlilik

İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukukî ve meslekî bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklamaz.

4.Yetkinlik (Ehil Olma)

İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.

B. Davranış Kuralları

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından belirlenen davranış kuralları aşağıdaki gibidir;¹²⁰

1. Dürüstlük

İç denetçiler,

1.1.Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar,

1.2.Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar,

1.3.Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmezler,

1.4.Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.

2. Objektiflik

İç denetçiler,

2.1. Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılacak herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir,

2.2. Meslekî muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılacak herhangi bir şeyi kabul etmezler,

2.3. Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar.

3. Gizlilik

İç denetçiler,

3.1. Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar,

¹²⁰Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, **Etik Kuralları**, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf>, (23.05.2013).

3.2. Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar.

4. Yetkinlik (Ehil Olma)

İç denetçiler,

4.1. Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler,

4.2. İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler,

4.3. Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirirler.

1.2.8.7.2. Uluslararası İç Denetim Uygulama Standartları

Standartların amaçları şunlardır:¹²¹

1.İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak.

2.Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak.

3.İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak.

4.Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

Standartlar, ilke odaklıdır ve aşağıdaki hususları içeren uyulması zorunlu gerekliliklerdir:¹²²

-İç denetim mesleğinin uygulanması ve uygulamanın etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla kurum ve fert seviyesinde uluslararası uygulanabilirliği olan **temel beyanlar**,

-Bu temel beyanlarda geçen terim ve kavramları açıklığa kavuşturan **yorumlar**.

¹²¹Uluslararası İç Denetim Standartları (01 Ocak 2011'den geçerli), **Türkiye İç Denetim Enstitüsü**, http://www.tide.org.tr/uploads/Ic_denetim%20standartlari_2011_turkce.pdf, (23.05.2013), s.1.

¹²²Uluslararası İç Denetim Standartları (01 Ocak 2011'den geçerli), **Türkiye İç Denetim Enstitüsü**, http://www.tide.org.tr/uploads/Ic_denetim%20standartlari_2011_turkce.pdf, (23.05.2013), s.1.

Standartların yapısı, **Nitelik Standartları** ve **Performans Standartları** şeklinde ikiye ayrılmıştır. Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine yöneliktir. Performans Standartları iç denetimin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar. Nitelik ve Performans Standartları tüm iç denetim hizmetlerine tatbik edilmek üzere hazırlanmıştır.¹²³

Nitelik ve performans standartlarına aşağıda yer verilmiştir.¹²⁴

1.2.8.7.2.1.Nitelik Standartları

Nitelik standartları iç denetim standartlarının en önemli kısmıdır. Bağımsız bir iç denetim biriminin kurulması ve işleyişi ancak nitelik standartlarına uyum vasıtasıyla olabilir. Başka bir deyişle nitelik standartları iç denetim birimlerinin bünyelerinde taşımaları gereken özelliklere odaklanmaktadır. Bu anlamda iç denetim faaliyeti gerçekleştirilecek alanlarda, bu faaliyeti yürütecek birimlerin en temel anlamda bazı standartları sağlaması beklenmektedir.¹²⁵

Nitelik standartlarına ait sınıflandırma aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 15: Nitelik Standartları

Standart No	Nitelik Standardının Adı
1000	Amaç, Yetki ve Sorumluluklar
1010	İç Denetim Tanımının, Etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması
1100	Bağımsızlık ve Objektiflik
1110	Kurum İçi Bağımsızlık
1111	Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim
1120	Bireysel Objektiflik
1130	Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması
1200	Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

¹²³Uluslararası İç Denetim Standartları (01 Ocak 2011'den geçerli), Türkiye İç Denetim Enstitüsü, http://www.tide.org.tr/uploads/Ic_denetim%20standartlari_2011_turkce.pdf, (23.05.2013), s.2.

¹²⁴ İç Denetim Standartlarına, Kamu İç Denetim Standartları bölümünde de detaylı olarak bahsedileceğinden dolayı, bu bölümde genel açıklamalar ve standartların neler olduğunun belirtilmesiyle yetinilmiştir.

¹²⁵ Özge Döner, **Uluslararası İç Denetim Standartlarına Göre Bankalarda Denetim ve Türkiye Uygulamaları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2009, s.64.

1210	Yeterlilik
1220	Azamî Meslekî Özen ve Dikkat
1230	Sürekli Meslekî Gelişim
1300	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
1310	Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklikleri
1311	İç Değerlendirmeler
1312	Dış Değerlendirmeler
1320	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama
1321	“Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresinin Kullanılması
1322	Aykırılıkların Açıklanması

1.2.8.7.2.2. Performans Standartları

Performans standartları, iç denetim faaliyetlerinin odaklandığı hususları anlatmakta ve yürütülen iç denetim faaliyetlerinin kalitesini ölçen sistemler oluşturmaktadır. Bir diğer deyişle, işletmede gerçekleştirilen işin kalitesini ölçen iç denetim biriminin, gerçekleştirdiği iç denetim faaliyetlerinin ne ölçüde kaliteli olduğunun üzerine eğilmektedir.¹²⁶

Performans standartlarına ait sınıflandırma aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 16: Performans Standartları

Standart No	Performans Standardının Adı
2000	İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
2010	Planlama
2020	Bildirim ve Onay
2030	Kaynak Yönetimi
2040	Politika ve Prosedürler
2050	Eşgüdüm (Koordinasyon)
2060	Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar
2070	Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk ¹²⁷
2100	İşin Niteliği
2110	Yönetişim/Kurumsal Yönetim
2120	Risk Yönetimi
2130	Kontrol
2200	Görev Planlaması
2201	Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
2210	Görev Amaçları
2220	Görev Kapsamı

¹²⁶ Döner, s.67.

¹²⁷ Standart, 01.01.2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

2230	Görev Kaynaklarının Tahsisi
2240	Görev İş Programı
2300	Görevin Yapılması
2310	Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
2320	Analiz ve Değerlendirme
2330	Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi
2340	Görevin Gözetim ve Kontrolü
2400	Sonuçların Raporlanması
2410	Raporlama Kıstasları
2420	Raporlamaların Kalitesi
2421	Hatâ ve Eksiklikler
2430	“Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması
2431	Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması
2440	Sonuçların Dağıtımı
2450	Genel Görüşler ¹²⁸
2500	İlerlemenin Gözlenmesi
2600	Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

1.2.9. Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi

Türkiye’de iç denetim alanında yaşanan bu gelişmeler doğrultusunda mesleki örgütlenmeyi sağlamak, standartları ve meslek ahlakını oluşturmak, mesleği geliştirmek amacıyla Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuş ve çeşitli kurumlar tarafından da iç denetimle ilgili düzenlemeler yapılmıştır.¹²⁹

Türkiye’de İç Denetimin gelişimi üç dönem içinde değerlendirilmektedir.¹³⁰

Birinci aşama, Cumhuriyetin ilanından sonra özel sektörün yok denecek kadar az olduğu, devletçi anlayışın egemen olduğu dönemdir. Bu dönemde Merkezi devlet, yetkilerini paylaşmak yerine gerek kamu teşebbüslerinin gerekse yerel otoriteyi yetkilerini doğrudan merkezden alan ve buraya bağlı memurlar eliyle sürekli kontrol altında tutmayı temel politika olarak benimsemiştir. Sonuç olarak bu aşamada, İç Denetim siyasi otoriteye bağlı bir görünüm içindedir.

İkinci aşamada, özel girişimin gelişmesi ve belli bir sermaye birikimini sağlamasına paralel olarak üretim ve ticaret hacminin artması sonucunda işletmelerin büyümesi organizasyon ve yönetim sorunlarını beraberinde getirmiş, şirketlerin tek

¹²⁸ Standart, 01.01.2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

¹²⁹ Adiloğlu, s.29.

¹³⁰ Ali Kamil Uzun, İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=43>, (18.06.2013).

elden yönetilmesi giderek güçleşmiştir. İşte bu dönemde iç denetim birimi büyük şirketlerin, yaygın şube ağına sahip olan bankaların yönetimlerine doğrudan bağlı olarak, iç kontrolü sağlamak amacıyla gelişmiştir. Sonuç olarak bu dönemde, gelişen İç Denetim birimi esas olarak yönetsel amaçlıdır ve kurum yönetimine bağımlıdır.

Üçüncü ve son aşamada ise, 1980 sonrası dışı açılma sürecinin bir sonucu olarak ülke ticaret hacmi artmış, yabancı sermaye yatırımlarında artış kaydedilmiş, ortaklıkların halka açılması yoluyla işletmeler aile şirketi görünümünden çıkarak çok ortaklı bir hale gelmiştir. Profesyonel yönetim anlayışının olgunlaşması şirket sahibi ile şirket yöneticisinin giderek farklılaşmasını sağlamıştır.

Bu dönemde şirketlerin daha rekabetçi ve verimliliğe önem veren bir yapıya kavuşmaları, etkinlik, verimlilik analizleri, performans değerlendirmeleri gibi kavramların oluşmasına neden olmuştur. İşte bu dönemde yukarıda yer verilen gelişmeler İç Denetim kavramının önemini arttırmış sonuç olarak İç Denetim fonksiyonu artık yönetsel kaygıların yanı sıra ekonomik gerekçelerle şekillenmeye başlamış ve şirket organizasyonlarında son derece önemli bir yere gelmiştir. ...

Öte yandan tarihsel gelişim içinde göze çarpan diğer bir nokta ise, İç Denetimin de yönetim gibi profesyonel bir nitelik kazandığı bu niteliğinden ötürü de yönetimde yaşanan yeni yaklaşımlar içinde mutlaka bir yeri ve rolü bulunduğuur.

1.2.9.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

İç denetçilerin meslek örgütü olarak 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), iç denetim mesleğinin ve profesyonellerinin uluslararası standartlar ile uyumlu, küresel seviyede yetkin uygulamaları için güvence oluşturmaktadır. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, iç denetim uygulamalarında uluslararası standartlar çerçevesinde meslektaşlar, kurumlar ve toplum için referans ve güvence kaynağı olarak katma değer yaratma misyonuyla mesleğin profesyonellerinin yetkinlikleri, finans ve reel sektör şirketleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi, düzenleyici otoritelerin düzenlemelerinin uygulamadaki uyum kalitesi, mesleğin gelişimi için sertifikasyon, uluslararası

standartlar, eğitim, ulusal kongreler, yayıncılık, araştırma, kariyer gelişimi ve rehberlik gibi çok çeşitli hizmetler sunmaktadır.¹³¹

TİDE, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün akredite edilmiş bir şubesi olarak, dernek statüsünde örgütlenmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlan Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'ni Türkiye'de yayımlanmaktadır. TİDE'nin yapmış olduğu uluslararası mesleki sertifikasyon sınavları aşağıdaki gibidir;

- Uluslararası İç Denetçilik Sertifikası (Certified Internal Auditor-CIA)
- Uluslararası Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası (Certified in Control Self-Assesment-CCSA)
- Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi Sertifikası (Certified Finansal Services Auditor-CFSA)
- Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası (Certified Government Auditing Professional-CGAP)

1.2.9.2. Sermaye Piyasası Mevzuatı

Sermaye Piyasası Kurulu, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek amacıyla 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Söz konusu Kanunu yürürlükten kaldıran 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Kurulun görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Kurul idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişisidir ve kendisine verilen görev ve yetkileri kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak yerine getirir ve kullanır. Kurulun ilgili olduğu Bakan, Başbakan tarafından görevlendirilen Bakan'dır. Kurulun merkezi İstanbul'dadır.¹³²

¹³¹ **Türkiye İç Denetim Enstitüsü**, <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=anasayfa>, (25.05.2013).

¹³² **Sermaye Piyasası Kurulu**, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0>, (15.07.2013).

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

- 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile verilen görevler ile bu Kanunun emrettiği uygulamaların yerine getirilmesini ve öngörülen neticelerin sağlanmasını teminen gerekli olan iş ve işlemleri yapmak
- Kamunun zamanında, yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak
- Kanun kapsamına giren kurum ve ortaklıkların bağımsız denetim, derecelendirme, değerlendirme ve bilgi sistemleri denetimi faaliyetine ilişkin şartları ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek
- Finansal istikrar ve ulusal veya uluslararası mevzuatın gereklerinin sağlanması amacıyla diğer finansal düzenleyici ve denetleyici kurumlarla her türlü iş birliğini yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmak.
- Sermaye piyasalarında düzenleme ve denetimle yetkili muadili yabancı kurumlar ile sermaye piyasalarıyla ilgili olarak karşılıklılık ve mesleki sırrın korunması ilkeleri çerçevesinde karşılıklı bilgi alışverişinde bulunulmasına ve belge taleplerinin karşılanmasına, yabancı ülkelerdeki sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kuruluşların Türkiye'deki merkez, şube veya ortaklığı ile yazılı bir sözleşme çerçevesinde dışarıdan hizmet aldıkları kurumlarda denetim yapılmasına ve gerekli idari tedbirlerin alınmasına, bu kapsamda yürütülecek faaliyetlere ilişkin masrafların paylaşımına yönelik ikili veya çok taraflı mutabakat zabıtları imzalamak ve sermaye piyasalarıyla ilgili her türlü iş birliğini yapmak
- Sermaye piyasalarının gelişmesini teminen yeni sermaye piyasası kurumlarına ve araçlarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek ve bunları denetlemek
- Halka açık ortaklıklarda görev alacaklar, sermaye piyasası kurumlarının yönetici ve diğer çalışanlarının mesleki eğitimi, mesleki yeterliliği ve mesleki ehliyetlerini gösterir sertifika verilmesine ilişkin esasları belirlemek, bu amaçlarla merkez veya şirket kurmak ve bunların faaliyet usul ve esaslarını belirlemek
- Sermaye piyasasında yatırımcı ve tasarruf sahiplerine yönelik olarak yatırım tavsiyesinde bulunacak kişiler ve kuruluşların uyacakları ilke ve esasları belirlemek.

- Kamuyu Aydınlatma Platformunun işletim ve çalışma esasları ile bu Kanun kapsamında Kurula yapılacak bildirim ve başvuruların usul ve esaslarını belirlemek
- Sermaye piyasası kurumlarının, halka açık şirketlerin, borsaların ve öz düzenleyici kuruluşların bilgi sistemlerinin işletimine ve bu Kanun çerçevesindeki denetimine ilişkin usul ve esasları belirlemek
- Yerli veya yabancı akademisyen veya uygulamacılardan oluşan çalışma gruplarına veya kişilere, mevcut veya gelecekteki düzenleme tercihlerinde esas teşkil etmek üzere sermaye piyasalarına ilişkin ulusal veya uluslararası nitelikli bilimsel araştırmalar yaptırmak
- Kurulun üyesi bulunduğu uluslararası kuruluşlar, mali, iktisadi ve mesleki teşekküller ile Türkiye'nin doğrudan üyesi bulunduğu uluslararası kuruluşların çalışmalarına katılmak, bu kuruluşlarla ortak projeler geliştirmek ve projelerine katkıda bulunmak
- Kurulun görev alanı ile ilgili uluslararası kuruluşlara, mali, iktisadi ve mesleki teşekküllere üye olmak.¹³³

Kurul Karar Organı, biri başkan, biri ikinci başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Kurul Başkanı, Başkanlık teşkilatının da başıdır. Üyeler, yükseköğrenim sonrası mali piyasalar, ekonomi, maliye, işletme, sermaye piyasaları, bankacılık veya finans alanında veya bu alanlarla ilgili hukuk dallarında en az on yıl deneyim sahibi olan veya yukarıda sayılan öğrenim dallarında en az on yıl öğretim üyeliği yapan kişiler arasından Bakanlar Kurulunca atanır. Üyelerden en az birinin hukuk fakültesi mezunu olması, en az birinin bu fıkrafta belirtilen on yıllık deneyimi özel sektör sermaye piyasası kurumlarında kazanmış olması, en az birinin de Kurul'da asgari on yıl çalışmış olması şarttır. Bakanlar Kurulu, üyelerden birini Başkan olarak görevlendirir. Kurul Karar Organı, Kurul Başkanının teklifi ile üyelerden birini ikinci başkan ve birini başkan vekili olarak seçer. Başkanın izin, hastalık, yurt içi ve yurt dışı görevlendirme ve görevde bulunmadığı diğer haller ile görevden alınması veya üyeliğinin düşmesi durumlarında ikinci başkan, onun da bulunmadığı hallerde

¹³³ **Sermaye Piyasası Kurulu**, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0>, (15.07.2013).

başkan vekili Başkana vekalet eder. Kurul başkan ve üyelerinin görev süresi beş yıldır. Süreleri biten Başkan ve üyeler bir defalığına tekrar atanabilir.¹³⁴

Sermaye Piyasası Kurulu'nun, sermaye piyasası mevzuatını uygulamakla yükümlü aracı kurumlar için; **“Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: V, No: 68)”** bulunmaktadır. Söz konusu tebliğin “İç Denetim Sistemi” başlıklı 4'üncü maddesinde; *“Aracı kurumlar, bünyelerinde faaliyetlerinin kapsam ve yapısıyla uyumlu, değişen koşullara cevap verebilecek nitelik, yeterlilik ve etkinlikte iç denetim sistemlerini kurmak, idame ettirmek ve geliştirmek zorundadırlar.”* denilmektedir.

Yine aynı tebliğin “İç Kontrol Sistemi” başlıklı 5'inci maddesinde; *“Aracı kurumların oluşturdukları iç kontrol sistemlerine ilişkin tüm politika ve prosedürlerini yazılı hale dönüştürmeleri zorunludur. İç kontrol sistemlerine ilişkin bu gibi yazılı prosedürlerin kabulü ve yürürlüğe konulması için aracı kurum yönetim kurulunun kararı şarttır. İç kontrol sistemi kapsamındaki faaliyetler, yönetim kurulu, aracı kurumun her seviyedeki personeli ile iç denetimden sorumlu elemanlar tarafından yürütülür. ...”* hükmü bulunmaktadır.

1.2.9.3. Bankacılık Mevzuatı

Bankaların etkin bir iç denetim sistemi ile risk kontrol ve yönetim sistemi kurma zorunluluğu getiren 4389 sayılı Bankalar Kanunu¹³⁵ yerini, 01.11.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'na¹³⁶ bırakmıştır. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun üçüncü kısmı kurumsal yönetim ile ilgilidir. Söz konusu üçüncü kısmın **“İç Sistemler”** başlıklı ikinci bölümünde;

- İç Kontrol Sistemi,
- Risk Yönetimi Sistemi,
- İç Denetim Sistemi

ile ilgili hükümler bulunmaktadır. **“İç Denetim Sistemi”** ile başlayan 32'nci madde hükmü aşağıdaki gibidir;

¹³⁴ Sermaye Piyasası Kurulu, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0>, (15.07.2013).

¹³⁵ 4389 Sayılı Bankalar Kanunu, 23.06.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁶ 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı 1.mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“İç denetim sistemi

MADDE 32. — Bankalar bütün birim, şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan bir iç denetim sistemi kurmak zorundadır. Bu çerçevede, faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye, iç düzenlemelere ve bankacılık ilkelerine uygunluğu, banka müfettişleri tarafından denetlenir.

İç denetim faaliyetleri, tarafsız ve bağımsız bir şekilde, gerekli meslekî özen gösterilerek, yeterli sayıda müfettiş tarafından yerine getirilir. Ana ortaklık niteliğindeki bankanın iç denetiminde görev alanlar konsolidasyona tâbi ortaklıklarda iç denetim görevini ifa edebilir. İç denetimle görevli birimce veya yetkili müfettişlerce bu Kanunun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında düzenlenecek iç denetim raporunun, en az üçer aylık dönemler itibarıyla ve denetim komitesi aracılığıyla yönetim kuruluna tevdi zorunludur.”

... İç denetim faaliyetinin bankanın bütün birim, şube ve konsolidasyona tabi ortaklıklarını kapsamı, denetimin niteliği, tarafsızlığı, bağımsızlığı, gerekli mesleki özen gösterilmesi, yeterli sayıda müfettiş görevlendirilmesi, iç denetim raporlarının Yönetim Kurulu’na sunulması ve asgari sunulma periyodunun belirlenmesi gibi düzenlemeler ilk defa kanun maddeleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle günümüz iç denetim uygulamalarını şekillendirdiği için bu düzenlemeler son derece önemlidir. Bankacılık Kanunu’nda belirtilen yukarıdaki düzenlemelere yönelik Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından hazırlanan “**İç Sistemler Yönetmeliği**” 01 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğin 1’inci maddesinde yönetmeliğin amaç ve kapsamının “Bankaların kuracakları iç kontrol, denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek” olduğu belirtilmiştir.¹³⁷

1.2.9.4. Sigortacılık Mevzuatı

21.12.1959 tarihli ve 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu¹³⁸ ile yürürlükten kaldırılmıştır. 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nun “Sigorta şirketleri ve reasürans şirketlerinin teşkilâtı” diye başlayan 4’ncü maddesinin sekiz numaralı fıkrasında;

¹³⁷ Adiloğlu, s.33, 34.

¹³⁸ 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu, 14.06.2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

“(8) Sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri; tüm iş ve işlemlerinin, sigortacılık mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata, şirketin iç yönergeleri ile yönetim stratejisi ve politikalarına uygunluğunun sürekli kontrol edilmesi, denetlenmesi ile hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesi amacıyla risk yönetim sistemleri de dahil olmak üzere etkin bir iç denetim sistemi kurmak zorundadır. İç denetim, dışarıdan hizmet alımı yoluyla da yapılabilir.”

denilmektedir.

Bankacılık mevzuatında olduğu gibi, sigorta ile ilgili şirketlerin iç sistemlerine ilişkin yönetmelik hazırlanmış ve **“Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik”** adıyla 21.06.2008 tarih ve 26913 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmeliğe göre, iç sistemler; iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerinden oluşmaktadır. Üçüncü bölüm; tamamıyla iç denetim sistemine ayrılmıştır. Bu bölümde; iç denetim sisteminin amacı ve kapsamı, iç denetim birimi, iç denetçilerin nitelikleri ve yetkileri, iç denetim faaliyetleri ve çalışma esasları, iç denetim planı, denetim dönemi, iç denetim raporları, iç denetim sisteminin dışarıdan hizmet yoluyla satın alınması ile ilgili hususlar yer almaktadır.

1.2.9.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu¹³⁹

Çoğu maddesi 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu’nun iç denetime bakışı önem taşımaktadır. Kanun maddeleri ışığında, iç denetime nasıl bir bakış sergilendiğini açıklamaya çalışalım.

Yeni TTK’nın “Görev Dağılımı” ile başlayan 366’ncı 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.”* denilmektedir.

Yine “Riskin erken saptanması ve yönetimi” başlıklı 378’nci maddede;

“(1) Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken tespiti, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi

¹³⁹ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.

(2) Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.”

hükmü mevcuttur.

Şirketin varlığını, gelişimini ve devamını güvence altına almayı amaçlayan bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden biri olup tasarının bu anlamda en dikkat çekici düzenlemelerinden bir tanesidir. Ancak bunun halka açık şirketlerle sınırlı tutulması çok da anlamlı değildir. Zaten Sermaye Piyasası mevzuatına tabi işletmelerde kurumsal yönetim ilkeleri geçerli olduğundan ve bankacılıkla ilgili düzenlemelerde zorunluluk bulunduğundan, buraya sınırlanmış olarak konmuş olmasının mevcut uygulamaya bir etkisi yoktur. Esasen belli büyüklükteki işletmeleri kapsayacak şekilde bu konunun denetim komitesi ile birlikte düzenlenmiş olması bu düzenlemeyi çok daha anlamlı hale getirecek, işletmelerde kurumsallaşmayı teşvik edecektir.¹⁴⁰

Ayrıca yukarıda verilen 378’nci maddenin birinci fıkrasında yer alan; diğer şirketlerde denetçinin bunun gerekli görüp yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulur hükmü bize özgü yeni bir düzenleme gibi görünmektedir. Bilindiği üzere bağımsız denetçiler daha çok finansal raporlamanın güvenilirliği ile ilgili olarak denetim yaparlar. Hiç şüphesiz işletmenin sürekliliği ve iç kontrollerin etkililiği, risk temelli denetim yaklaşımlarında bağımsız denetçinin de en önemli ilgi alanlarından bir tanesidir. Ancak her durumda ilgi alanları, tarihi maliyetle hazırlanıp sunulan finansal raporlardır. Bu anlamda işletmenin tüm alanlarında risk yönetimi gibi her an takip gerektiren bir konuya o kadar da ayak uydurabilecek bir dinamizmi yoktur. Ayrıca dış/bağımsız denetçi işletmeye dışarıdan hizmet sağlayan konumundadır. Denetçi ve denetlenen müşteri ilişkisinde, işletmeye ek mali yük getiren böyle bir yükümlülük, tartışmalı bir durum yaratabilir. Oysa bu tür bir gereklilik de en etkili karar organı, yönetim kurulu içinde yer alan ve iç kontrol, iç

¹⁴⁰ Nurhan Cömert, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/ttkicdenetimmurancomertmakale.pdf>, (28.05.2013).

denetim, risk yönetimi ve bağımsız denetim konularında muhatap bir birim olarak görev yapan denetim komitesidir.¹⁴¹

1.2.9.6. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu¹⁴²

Türk Kamu Yönetimi'nde, birçok konuda ciddi değişiklikler içeren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, iç denetim faaliyetinin kamu kurumlarında uygulanmasına da öncülük etmiştir.

KMYKK'nın "İç Denetim" başlıklı 63'ncü maddesinde;

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

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir."

hükmü mevcuttur.

Bu konu ile ilgili detaylı açıklamalar, tezimizin Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Sistemi başlıklı ikinci bölümünde yer verilecektir.

1.2.10. İç Denetim Süreci

İç denetim faaliyetinden beklenen faydaların sağlanabilmesi için, bazı temel unsur ve ilkelere uyulması gerekmektedir. Tüm dünyada kabul gören etkin bir iç denetim sisteminin oluşturulmasında dikkate alınması gereken temel ilkeler; görevler

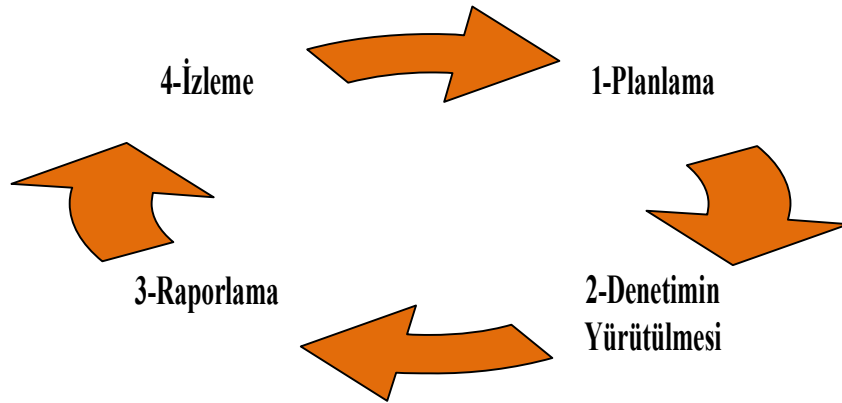
¹⁴¹ Cömert, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/tttkicdenetimmurancomertmakale.pdf>, (28.05.2013).

¹⁴² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

ayrımı, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması, belgeleme ve muhasebe kayıt düzeni, fiziki koruma ve bağımsız mutabakattır.¹⁴³

İç denetim ilkelerine uygun bir iç denetim yapısı sağlanması, hayati bir zorunluluk taşımaktadır. Genel olarak iç denetim süreci, aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir;

Tablo 17: İç Denetim Süreci



Konu hakkında ayrıntılı bilgi, tezimizin Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Sistemi başlıklı ikinci bölümünde verileceğinden dolayı, burada sadece genel bilgilerin verilmesiyle yetinilmiştir.

1.2.10.1. Planlama

Planlama geniş anlamda somut bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesidir. Denetim planlaması, planlamanın özel bir türü olarak, denetçi görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri ne şekilde yürütecekleri hususundaki davranış düzenin ifade eder.¹⁴⁴

Tüm denetim çalışmalarında olduğu gibi, iç denetim eylemleri de bir plan dahilinde yürütülmelidir. Bu gereklilik iç denetim standartlarında da belirtilmiştir. İç denetim planının hazırlanmasından, iç denetim biriminden sorumlu kişiler görev almalıdır. Bu plan hazırlanırken, kurum kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılması sağlanmalı, iç denetçilere görev dağılımı uygun bir şekilde yapılmalıdır. İç denetim

¹⁴³ Bilge ve Kiracı, s.16.

¹⁴⁴ Güredin, s.184.

planı, aynı zamanda iç denetim faaliyetlerinin performansının değerlendirilmesinde de bir temel oluşturur.¹⁴⁵

Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim sahasında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır.¹⁴⁶

“2010-Planlama” başlıklı Uluslararası İç Denetim Standardına ilişkin hükümler aşağıdaki gibidir,¹⁴⁷

“İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmak zorundadır.

Yorum:

İç Denetim Yöneticisi risk esaslı plan yapmakla sorumludur. İç Denetim Yöneticisi, kurumun farklı faaliyetleri veya bölümleri için yönetim tarafından belirlenen risk iştahı seviyelerinin kullanılması da dahil kurumun risk yönetim çerçevesini dikkate alır. Eğer bir çerçeve mevcut değilse, İç Denetim Yöneticisi, üst yönetim ve denetim komitesi ve yönetim kuruluna danıştıktan sonra kendi risk değerlendirmesini kullanır.

2010.A1 - *İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanmak zorundadır. Üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu, bu süreçte dahil edilerek göz önüne alınmak zorundadır.*

2010.C1 - *İç denetim yöneticisi, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, öne sürülen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, plana dahil edilmek zorundadır.”*

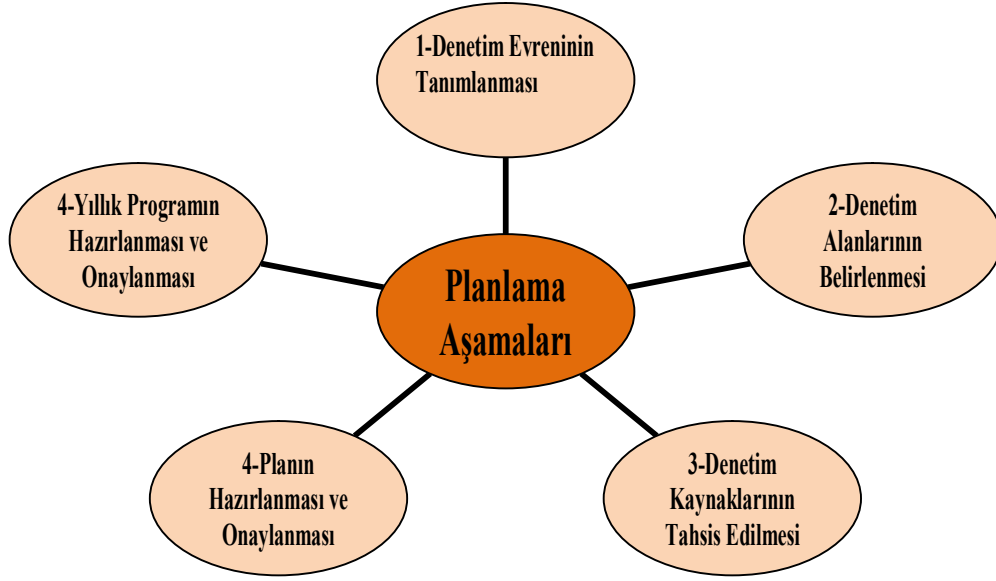
İç denetim planlama aşamasını, sırasıyla aşağıdaki tabloda belirtilen başlıklar altında incelemek mümkündür;

¹⁴⁵ Bilge ve Kiracı, s.18.

¹⁴⁶ Güredin, s.184

¹⁴⁷ TİDE,Uluslararası İç Denetim Standartları, <http://www.tide.org.tr/uploads/PerformansStandartlari.pdf> , (28.05.2012).

Tablo 18: İç Denetimde Planlama Aşamaları



- **Denetim evreninin tanımlanması aşamasında;** işletmenin tüm iş ve işlemlerinin dahil edildiği, denetlenebilecek alanların tamamının belirlenmesi gerekmektedir.
- **Denetim alanlarının belirlenmesi aşamasında;** denetim alanları, birim, faaliyet, süreç, fonksiyon, proje esaslı veya bunlardan birkaçı bir arada olmak suretiyle, risk odaklı olarak belirlenmelidir.
- **Denetim kaynaklarının tahsis edilmesi aşamasında;** kuvvetle tavsiye edilen uluslararası iç denetim standartlarına yönelik 2030-Uygulama Önerisinde de açıkça belirtildiği üzere, iç denetim kaynakları, denetim faaliyetlerinin, iç denetim yönetmeliğinde belirtildiği şekilde, yönetim kurulunun beklediği genişlik, derinlik ve zamanlamayla yerine getirilmesi için yeterli olmalıdır. Kaynak planlama düşünceleri, denetim evrenini, ilgili risk seviyelerini, yıllık denetim planını, kapsam beklentilerini, beklenmeyen faaliyetlerin tahminini içerir.
- **Planın hazırlanması ve onaylanması aşamasında;** 2020-Bildirim ve Onay Standardı'nda da belirtildiği üzere, iç denetim yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dahil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmek zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, kaynak

sınırlamalarının etkilerini de bildirmek zorundadır. 2020-Bildirim ve Onay Standardı'na ait uygulama önerisine göre, onaylanmış görev iş çizelgelerinin, personel kadro planlarının, mali bütçenin ve bunlardaki bütün önemli ara değişikliklerin, iç denetim faaliyetinin(biriminin) amaç ve planlarının kurumun ve yönetim kurulunun amaç ve planlarını destekleyip desteklemediğine ve tüm bunların iç denetim yönetmeliği ile uyumlu olup olmadığına dair üst yönetim ve yönetim kurulunun kanaat sahibi olmasını mümkün kılacak seviyede bilgi içermesi gerekir.

- **Yıllık programın hazırlanması ve onaylanması aşamasında;** iç denetim planıyla uyumlu, ayrıntılı yıllık iç denetim programı hazırlanmalıdır. Hazırlanan program, onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmelidir.

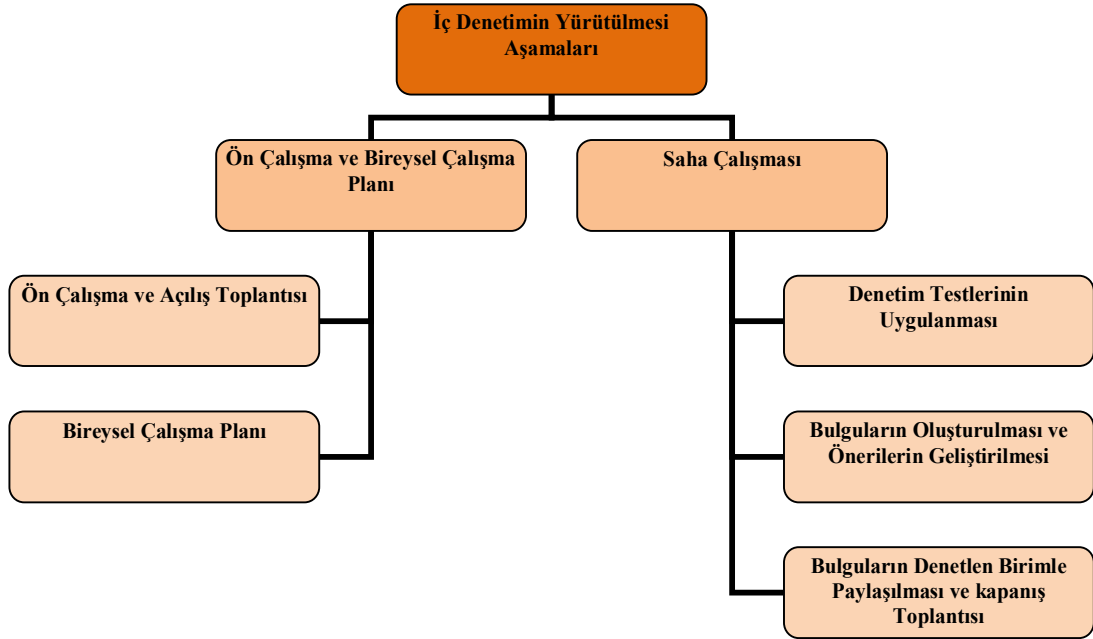
1.2.10.2. Denetimin Yürütülmesi

İç denetimin yürütülmesi aşamalarını, ön çalışma ve bireysel çalışma planının hazırlanması ve saha çalışmalarının gerçekleştirilmesi olarak ele almak mümkündür. ön çalışma ve bireysel çalışma planında denetçi, planlama (hazırlık) safhasında topladığı bilgileri değerlendirerek iç denetim çalışmasına bireysel olarak başlar. İç denetçi, bireysel çalışma planını hazırladıktan sonra ise, saha çalışmasına geçer ve denetim testlerini uygulayarak, bulguları elde eder. Elde edilen bu bulgular doğrultusunda denetçi, öneriler geliştirir ve kapanış toplantısı yaparak bulguları denetlenen birimle paylaşır. Böylelikle denetçi, iç denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasını tamamlamış olur.¹⁴⁸

İç denetimin yürütülmesi aşamasını, sırasıyla aşağıdaki tabloda belirtmek mümkündür;

¹⁴⁸ Adiloğlu, s.78.

Tablo 19: İç Denetimin Yürütülmesi Aşamaları



1.2.10.3. Raporlama

2400-Sonuçların raporlanması standardında yer alan bazı hususlara aşağıda yer verilmiştir;

“2400 – Sonuçların Raporlanması

İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır.

2410 - Raporlama Kıstasları

Raporlamalar, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorundadır.

2410.A1 - Sonuçları gösteren nihai rapor, gerektiğinde, iç denetçinin görüş ve kanaatlerini de içermek zorundadır.

2410.A2 - İç denetçiler, görev raporlamalarında başarılı performansı da göstermeye teşvik edilir.

2410.A3 - Görev sonuçları kurum dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların dağıtımı ve kullanımı konusundaki sınırlandırmaları da içermek zorundadır.

2410.C1 - İlerlemenin ve danışmanlık görevlerinin sonuçlarının raporlanmasının, şekil ve içeriği görevlendirmenin niteliğine ve müşterinin ihtiyaçlarına bağlı olarak, değişir.”

Raporlamaların kalitesine ilişkin olarak, 2420-Raporlamaların Kalitesi standardında aşağıdaki hususlar yer almaktadır;

2420 - Raporlamaların Kalitesi

Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmak ve zamanında sunulmak zorundadır.

Yorum:

Doğru raporlamalar, hatalardan veya çarpıtmalardan uzaktır ve altında yatan gerçeklere sadıktır. Objektif raporlamalar, âdil, tarafsız ve önyargısızdır ve bütün ilgili gerçeklerin ve şartların sağduyulu ve dengeli değerlendirmesinin sonucudur. Açık raporlamalar, kolayca anlaşılabilir ve mantıklıdır, gereksiz teknik kelimelerden kaçınır ve bütün önemli ve ilgili bilgiyi sağlar. Özlü raporlamalar, konuyu doğrudan anlatır ve gereksiz ayrıntılardan, tekrarlardan ve lâf kalabalığından kaçınır. Yapıcı raporlamalar, görev müşterisine ve kurumuna yardımcıdır ve gerekli olan yerlerin iyileştirilmesine yol gösterir. Tam raporlamalar, hedef kitleye zaruri olan hiçbir şeyden mahrum değildir; bütün önemli ve ilgili bilgi, tavsiye ve sonuçları destekleyecek gözlemleri içerir. Zamanında raporlamalar, sorunların önemine bağlı olarak, yönetimin gerekli düzeltici tedbiri almasını sağlayacak bir şekilde tam zamanında yapılan ve yararlı raporlamalardır.”

İç denetim çalışmalarının raporlanması aşaması, taslak iç denetim raporu ve kesinleşmiş (nihai) iç denetim raporu aşamalarından oluşmaktadır. Taslak iç denetim raporunun denetlenen birime gönderilerek, denetlenen birimden cevap ve eylem planı alınmasından sonra, kesinleşmiş (nihai) iç denetim raporu hazırlanır.

1.2.11.4. İzleme

2500-İlerlemenin Gözlenmesi Standardına göre; iç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.

Söz konusu standarda ilişkin uygulama önerisinde yer alan hususlar “**Takip Süreci**” adı altında, aşağıda belirtilmiştir;

“1. İç denetçiler, düzeltici tedbirlerin alınıp alınmadığını veya tavsiyelerin uygulanıp uygulanmadığını tespit eder. İç denetçi, istenen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığını ya da üst yönetimin veya yönetim kurulunun, gerekli tedbirleri almamanın veya tavsiyeleri uygulamamanın riskini üstlenip üstlenmediğini belirler.

2. Takip, dış denetçilerin ve diğerlerinin de dahil, rapor edilen tespit ve tavsiyeler üzerine yönetimin aldığı tedbirlerin yeterliliği, etkililiği ve zamanlamasını iç denetçilerin değerlendirdiği bir süreçtir. Bu süreç, ayrıca, üst yönetimin veya yönetim kurulunun, raporlanan tespitlere yönelik gerekli tedbirleri almamasının veya tavsiyeleri uygulamamasının riskini üstlenip üstlenmediğini belirler.

3. İç denetim faaliyetinin (biriminin) yönetmeliğinde, takip sorumluluğu tanımlanmalıdır. İç Denetim Yöneticisi, takibin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını, aşağıdaki hususları dikkate alarak, tespit eder:

- Rapor edilen tespit veya tavsiyenin önemi,
- Rapor edilen sorunun düzeltilmesi için gereken çaba miktarı ve maliyet,
- Düzeltici tedbirin yetersiz kalmasının muhtemel etkileri,
- Düzeltici tedbirin karmaşıklığı,
- Gereken süre.

4. İç Denetim Yöneticisi, görev iş programlarının bir parçası olarak, takip görev ve faaliyetlerini programlamaktan sorumludur. Takip programı, düzeltici tedbirlerin uygulanma zorluğu ve zamanlamasının önemi yanında, risk ve riske maruz kalma seviyesine dayanarak yapılır.”

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM SİSTEMİ

2.1. KAMUDA İÇ DENETİM ve ULUSLARARASI UYGULAMALAR

İnsanoğlunun binlerce yıllık bilgi, birikim ve tecrübesiyle geliştirmiş olduğu organizasyon veya yapılar günümüze artık genellikle üç şekilde ifade edilmektedir: kamu sektörü, özel sektör, sivil toplum sektörü (üçüncü sektör/gönüllü kuruluşlar)¹⁴⁹ Geleneksel kamu yönetiminin eleştirisinde çok sık kullanılan bir anekdota göre; Türkiye’de incelemeler yapan yabancı bir uzmanın, incelemeleri sonunda Türkiye’nin idari yapılanması ve kamu yönetimi hakkında yazdığı raporunda, *“Türkiye kalkınır kalkınmasına ama mevzuat müsait değil”* ifadesini kullandığı rivayet edilir.¹⁵⁰

Söz konusu anekdot ile geleneksel kamu yönetimi yaklaşımında, hizmeti yapmaktan dolayı değil, yaptığından dolayı sorumlu olunan bir hizmet anlayışının benimsendiği ifade edilmeye çalışılmaktadır. Bir başka deyişle yapılması gerekeni yapmaktan dolayı herhangi bir sorumluluğun bulunmadığı bir yönetim yaklaşımının olduğu anlaşılmaktadır. İfade edilen bu yaklaşım, riski yöneten değil, riskten kaçan yönetim anlayışının, geleneksel kamu yönetim kültürünü oluşturduğunu göstermektedir. Bugüne kadar kamu yönetiminde sorumluluk ve denetimde bu anlayış benimsenmiştir. Günümüzde kamu yönetimi, bu hizmet anlayışını terk etme gayreti içindedir.¹⁵¹

2.1.1. Kamu Kesiminde Denetim Anlayışında Yaşanan Değişiklikler

Kamu yönetimi anlayışında meydana gelen değişimler sonucu, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık, kamu yönetimlerinin temel ilkesi haline gelmiştir. Kamu sektörünün muhasebe, bütçe, iç kontrol ve iç denetim sistemleri, hesap verme sorumluluğuna ve şeffaflığa uygun hale getirilmeye başlanmıştır. Kamu sektöründe hizmet standartları yükselmeye, vergi ödeyen vatandaşların, hizmetlerden

¹⁴⁹ M. Enver Özaydın, "Türk Kamu Yönetiminde Değişimin Yeni Paradigması: İç Kontrol", **Denetim Dergisi**, 2009, Sayı 3, s. 66.

¹⁵⁰ Ali Kamil Uzun, "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı", **Denetim Dergisi**, 2009, Sayı 3, s. 59.

¹⁵¹ Uzun, 2009, s.59.

yararlananların görüşleri dikkate alınmaya, vatandaşların beklentilerine uygun hizmet standartları oluşturulmaya, kıyaslama ve performans ölçümü yapılmaya başlanmıştır.¹⁵²

Kamu sektöründe egemen olan anlayışlardaki değişim, denetim alanında da yeni yaklaşımlara duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Modern yönetim anlayışı, teftiş temeline dayanan denetimden ziyade, risk esaslı, kuruma katkı sağlayan, rehberlik ve danışmanlık rolleri ile kurumun etkin yönetilmesine yardımcı olan iç denetim uygulamalarını gerekli kılmaktadır.¹⁵³

Kamuoyunun devletin faaliyetleri hakkında daha çok bilgi edinme ihtiyacını hissetmesinin yanı sıra, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu yaklaşımlarının da öne çıkmasıyla beraber, ülke kaynaklarının belirlenen politika ve önceliklere uygun olarak tahsis edilmesi, kamu kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli şekilde harcanmasını sağlamaya yönelik kontrol ve denetim mekanizmalarının kurulmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu zorunluluk, geleneksel denetim sistemlerinin yanında, özel sektörde uygulanan modern denetim sistemlerinin, kamuya entegrasyonunu hızlandırmıştır. Bu durumda iç denetime olan ilgiyi oldukça artırmıştır. Yeni kamu yönetimi anlayışı ile öncelikle Anglo-Sakson ülkelerde uygulama alanı bulan iç denetim, daha sonra başta OECD ülkeleri olmak üzere birçok ülkeye yayılmıştır. İç denetimin kamu sektöründe uygulanmaya başlaması, daha yakın bir geçmişte gerçekleşmiştir.¹⁵⁴

1940'lı yıllardan itibaren özel sektörde önemli bir teşkil eden iç denetim olgusu, gelişimini kamu sektöründen ziyade özel sektöre borçludur. Özel sektör alanında gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinden elde edilen başarılarla, kamu denetim alanında yeni uygulamalara ihtiyaç duyulması ve kamu kaynaklarının verimli, ekonomik ve etkin kullanımı konuları da eklenince, iç denetimin kamu sektöründe uygulanabilirliği tartışmaları da kaçınılmaz olmuştur.¹⁵⁵

¹⁵² Semih Bilge, **Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Dışsal Faktörlerin Yerel Yönetimlerin Performansına Etkisi Üzerine Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, Şubat 2006, s.42

¹⁵³ Bilge ve Kiracı, s.38.

¹⁵⁴ Bilge ve Kiracı, s.38.

¹⁵⁵ Bilge ve Kiracı, s.38, 39.

Çağdaş kamu yönetiminin gündeminde yer alan bu yaklaşım, bugün ülkemiz kamu yönetiminde yapılan düzenlemeler ve başlatılan uygulamalarla “kurumsal yönetim ve iç denetim” olarak kamu kuruluşlarında hayata geçirilmiştir.¹⁵⁶ Ülkemizde iç denetimin değişen odağını aşağıdaki tabloda gösterebiliriz;

Tablo 20: İç Denetimin Değişen Odağı



Kaynak: Kırdı, s.10.

Ülkemizde iç denetim, sürekli bir gelişim ve değişim içerindedir. İç denetimde, yakın bir gelecekte risk odaklı denetim anlayışının yanı sıra, risk yönetiminin etkinliğini değerlendiren bir denetim anlayışına doğru bir süreç yaşanabilir.

2.1.2. Uluslararası Uygulamalar

Bu bölümde, Avrupa Birliği üyesi ülkeler ile ABD, Kanada ve Japonya’da uygulanan iç denetim modelleri anlatılarak, Avrupa Birliği üyesi bazı ülkelerin iç denetim sistemlerinden bahsedilecektir.

2.1.2.1. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Kamu İç Denetim Uygulaması

1 Ocak 2007’de Bulgaristan ve Romanya’nın da üye olmasıyla üye sayısı 27’ye çıkan Avrupa Birliği’nde¹⁵⁷, iç denetim, iç mali kontrol ve dış denetime ilişkin

¹⁵⁶ Uzun, 2009, s.60.

¹⁵⁷ Avrupa Birliği yirmi yedi bağımsız devletten oluşur. Bunlar üye devletler olarak bilinen Almanya, Avusturya, Birleşik Krallık, Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Kıbrıs, Hollanda, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan’dır.

belirli bir mevzuat yoktur. Avrupa Birliği, kendi ilke ve standartları ile uyumlu uluslararası standartların kabul edilip uygulanmasını; rol ve sorumlulukları yasayla belirlenmiş, çerçevesi iyi çizilmiş bir denetim mekanizmasının oluşturulmasını üye ülkelerden talep etmektedir.¹⁵⁸

AB Komisyonu, tüm dünyayı etkisi altına alan yeni mali yönetim anlayışı çerçevesinde yeni bir mali yönetim mekanizması (iç kontrol, iç denetim, dış denetim, AB fonlarının yönetimi ve kullanımı, dolandırıcılıkla mücadele) oluşturmuş; birliğe yeni üye olacak ülkelerin bu modeli örnek almalarını istemiştir. Kamu mali yönetimi ve kontrol alanına ilişkin olarak oluşturulan bu yaklaşım, Kamu İç Mali Kontrol Yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır. Bu yaklaşım devletlerin iç kontrol ortamlarını yeniden yapılandırmalarına ve özellikle kamu sektörü kontrol sistemlerini uluslararası standartlar ve AB iyi uygulama örnekleri doğrultusunda güncellemelerine yardım etmek için yapısal ve işlevsel bir model sağlamak amacıyla Avrupa Komisyonu tarafından geliştirilmiştir.¹⁵⁹

Bu yaklaşım kapsamında özellikle AB'ye aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla, etkili bir mali yönetim sisteminin kurulmasının gerekliliği vurgulanmıştır. AB Komisyonu'na uygulanan iç mali kontrol sistemi, ülkelerin kullanmak zorunda olduğu zorunlu bir yaklaşım değildir. Fakat bu model, birlikte geniş çapta uygulama alanı bulmuş ve AB dışındaki bazı ülkeler de dahil olmak üzere birçok ülke tarafından kullanılmaktadır.¹⁶⁰ Avrupa Birliği uygulamasında kamu mali yönetimi ve kontrolü alanına ilişkin olarak Kamu İç Mali Kontrolü (*Public Internal Financial Control-PIFC*) yaklaşımı kullanılmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, harcama birimlerinin ilgili mevzuata, bütçe tanımlamaları ve kurallarına, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkililik, ekonomiklik ve verimliliğe uymalarını sağlamak amacıyla hükümet veya yetkili kuruluşlar tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, hükümetin tüm gelir,gider, varlık ve

Birliğe katılmayı bekleyen 5 aday ülke vardır. Bunlar: Hırvatistan, İzlanda, Makedonya Cumhuriyeti, Karadağ ve Türkiye'dir. Batı Balkan ülkeleri Arnavutluk, Bosna-Hersek ve Sırbistan olası resmi adaylar olarak tanımlanmıştır. Son dönem de Kosova'ya da benzer bir statü verilmiştir. http://tr.wikipedia.org/wiki/Avrupa_Birli%C4%9Fi, (12.05.2013).

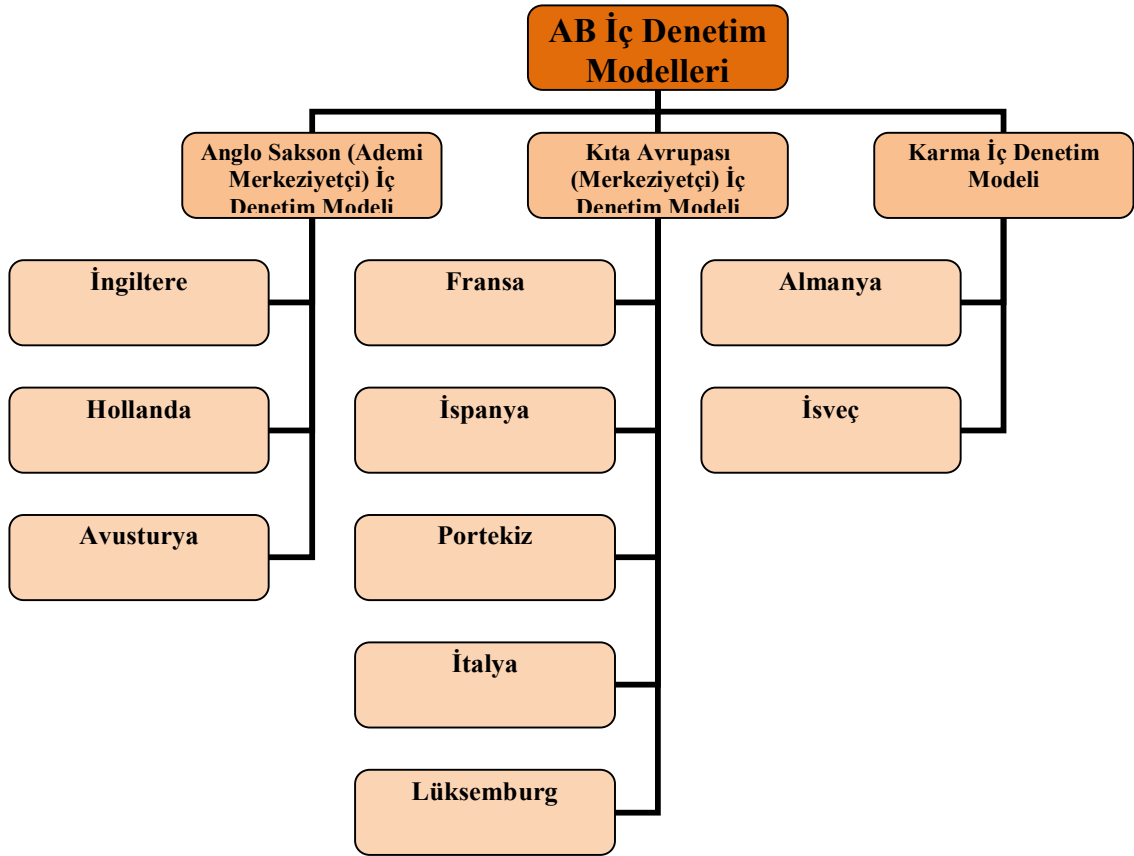
¹⁵⁸ Şenol Gönülaçar, İç Denetimin Bürokratik Serencamı, Mayıs 2008, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetimin_burokratik_serencami_Sener_GONULACAR_2008.pdf, (30.05.2013), s 3.

¹⁵⁹ Aktaran Bilge ve Kiracı, s.49 (PIFC Public Internal Control, 2006, Welcome to the World of PIFC, European Commission.

¹⁶⁰ Bilge ve Kiracı, s.50.

yükümlülüklerini kapsar. Kamuda yönetim kontrolü sistemi yapısal olarak, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, mali yönetim ve kontrol sistemi ile iç denetim mekanizmalarından ve bu iki alandaki merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşur.¹⁶¹ AB’de uygulanan iç denetim modellerini ve söz konusu modeli uygulayan ülkelere ilişkin örnekleri aşağıdaki tabloda gösterebiliriz;

Tablo 21: Avrupa Birliğinde Uygulanan İç Denetim Modelleri



Bazı Avrupa ülkelerinde uygulanmakta olan iç denetim modellerine ilişkin kısa açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

- Ademi Merkeziyetçi (Anglo Sakson- Kuzey Avrupa) İç Denetim Modeli: İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği “yönetim sorumluluğu(*management responsibility*)” anlayışıdır. Bu yaklaşımda, isminden de anlaşılacağı gibi, kamu iç mali kontrol sisteminin özellikle *ex ante* aşamasının, her bir kurumun kendi bünyesindeki kontrolörleri aracılığıyla yürütülmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Böylece her kuruluş,örneğin Bakanlık, kendi bütçesine ilişkin tüm sorumluluğu

¹⁶¹Gönülaçar, s.4.

üstlenecek; kurumu yakından tanıyan kontrolör ise yasal denetimin yanında performans denetimini de başarılı bir şekilde yürütülebilecektir. İdarenin mali yönetim ve kontrol sistemine, idarenin dışından merkezi otoritelerce bir müdahalede bulunulmamaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu model, Türkiye’de uygulanmaya başlanmıştır.¹⁶²

Bu yaklaşımın geleneksel yaklaşımdan belki de en önemli farkı; hesap verebilirlik ilkesinin kurumsal düzeyde hayata geçirilmesidir. Yani hesap verebilirlik sadece kişisel düzeyde değil aynı zamanda kurumsal düzeyde de gerçekleşmektedir.¹⁶³

- Merkeziyetçi (Kıta Avrupası- Güney Avrupa) İç Denetim Modeli:Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerce benimsenmiş olan üç taraflı ön kontrol (*third party ex ante approach*) anlayışıdır. Yaklaşımın dayandığı temel unsur, iç mali kontrol sisteminin, her kurumun kendi bünyesindeki kontrolörlerce değil, ayrı bir kurum tarafından yürütülmesidir. Bu uygulamada, iç mali kontrol sisteminin özellikle *ex ante* aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum tarafından, örneğin Fransa’da olduğu gibi Maliye Bakanlığı personeli tarafından yerine getirilir. Bu çerçevede, *third party ex ante* yaklaşımın üzerinde durduğu husus, kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir kontrolörün, görevini daha bağımsız ve tarafsız olarak yürütebileceği düşüncesidir.¹⁶⁴

Bu modele ilişkin diğer bir nitelik de, kamu idarelerinin çoğunlukla kendi tüzel kişiliklerinin olması ve buna bağlı bütçeleri ile idare edilmeleridir.¹⁶⁵

- Karma İç Denetim Modeli: Almanya, İsveç gibi ülkelerde uygulanan bir iç denetim modelidir. Bu modelde iç ve dış denetim fonksiyonları birleştirilmiş olup, iç denetim dış denetimin bir parçası olarak düşünülmüştür. İç denetçiler, doğrudan Federal Denetim mahkemesine rapor sunmaktadırlar.

¹⁶² Gönülaçar, s.4, 5.

¹⁶³ Ziya Alp, **İç Denetimin Yabancı Ülke Uygulamalarına Genel Bir Bakış**, http://www.bizbolulular.com/kose-yazi.asp?id=1593&Ziya_Alp_ic_DENETiMiN_YABANCI_uLKE_UYGULAMALARINA_GENEL_BiR_BAKIs_, (01.06.2013).

¹⁶⁴ Gönülaçar, s.5.

¹⁶⁵ Ziya Alp, **İç Denetimin Yabancı Ülke Uygulamalarına Genel Bir Bakış**, http://www.bizbolulular.com/kose-yazi.asp?id=1593&Ziya_Alp_ic_DENETiMiN_YABANCI_uLKE_UYGULAMALARINA_GENEL_BiR_BAKIs_, (01.06.2013).

2.1.2.1.1. İngiltere’de Kamu Kurumlarında İç Denetim (Anglo Sakson Modeli)

İngiltere’de kamu sektörü iç denetiminin temel hedefi, Bakanlık Mali Görevlilerinin, oluşturmakla görevli bulundukları iç kontrol sistemleri ile ilgili güvenceye sahip olmalarını sağlamaktır.¹⁶⁶

Mevzuat, harcama birimlerinde iç denetim birimlerinin kurulmasıyla ilgili açık bir hüküm içermemektedir. Geleneksel olarak iç kontrol ve denetim, merkezi bir fonksiyondan ziyade bir bölüm işlemi muamelesi görmektedir. Bu sistemde özetle, kamu idarelerindeki her bir muhasebe yetkilisi (The Permanent Secretary), harcamaya ilişkin sorumluluğu üstlenmiştir.¹⁶⁷

Jack Diamond’a göre; İngiltere’de iç denetim sistemi, muhasebe yetkilisinin sorumluluğu kapsamında, gerçekleştirilen giderlerin etkinliğini ve etkililiğini, uygulanan politikalara ve düzenlemelere uygunluğunu, değerlerin ve menfaatlerin güvenliğini ve verilerin güvenilirliğini ile doğruluğunu garanti alma görevlerini üstlenmiştir.¹⁶⁸

Hazine, iç denetim standartlarının kabul edilebilir İngiltere ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyum içinde olmasını ve kamu iç denetçilerinin bu standartlara genel olarak uymasını sağlamakla sorumludur. Hazinedeki "Denetim Politika ve Önerileri Grubu", standartların yorumlanmasıyla ve içerdiği prensiplerle ilgili konularda öneriler sunarak iç denetimlerin yüksek kalitede gerçekleştirilmesini teşvik etmektedir.¹⁶⁹ Bunun yanı sıra Hazine, kamu idarelerinin mali yönetimle ilgili olarak sağlam sistemler kurmalarını da yakından takip etmekle görevlidir.¹⁷⁰

Bir bakanlıktaki en kıdemli daimi memur Bakanlık Mali Görevlisi olarak atanmaktadır. Bakanlık Mali Görevlisi; kamu harcamalarının mevzuata uygunluk, yerindelik ve performans denetimini yapan bir meclis komitesine hesap vermekle yükümlüdür ve bakanlığa tahsis edilmiş kamu kaynaklarının güvenliğini sağlamak için iç denetim fonksiyonunu da içeren uygun bir iç kontrol sistemi oluşturmalıdır.

¹⁶⁶ Deniz Ezgi Günerdem, "AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği)", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:18, İlkbahar 2004, s.31.

¹⁶⁷ Bilge ve Kiracı, s.54.

¹⁶⁸ Aktaran Bilge ve Kiracı, s.54.

¹⁶⁹ Günerdem, s.31.

¹⁷⁰ OECD raporundan aktaran Bilge, Kiracı, s.54.

Kamu İç Denetim Rehberinde belirlenmiş hedefler, standartlar ve uygulama ile uyumlu olacak şekilde iç denetimi düzenleme görevi Bakanlık Mali Görevlilerine verilmiştir.¹⁷¹

İç denetim, bakanlıklarda, iç denetim birimleri tarafından yerine getirilmektedir. İç denetim birimi başkanı Bakanlık Mali Görevlisine karşı sorumludur ve genellikle Mali Görevliye bir Baş Mali Yetkili ve Denetim Komitesi aracılığıyla rapor vermektedir. İç denetim birimi başkanının her koşulda Bakanlık Mali Görevlisine doğrudan erişebilme hakkı bulunmaktadır.¹⁷²

2.1.2.1.2. Fransa’da Kamu Kurumlarında İç Denetim (Kıta Avrupası Modeli)

Türkiye’nin idari sistem olarak örgütlenmesinde esas aldığı Kıta Avrupası ülkelerinden Fransa’da iç denetim, Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı’na bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi (Mission For Audit, Evaluation and *Control* –MAEC)sorumluluğu altında yürütülmektedir.¹⁷³

Fransa’da ise örgütlenme sistemi, merkezi, bölgesel ve komün olarak isimlendirilen üçlü bir yapıya sahiptir; mali sistem de bu yapı içinde bulunmaktadır. Dolayısıyla yönetim sistemine uygun bir mali sistem söz konusudur. Harcama sonrası denetim faaliyetleri ise, hazine işlevlerini de içeren “Muhasebat Genel Müdürlüğü” eliyle yürütülmektedir. Bu genel müdürlüğe bağlı ve gerek merkezi gerekse de bölgesel düzeyde faaliyet gösteren denetçiler bütün kamu kurumlarının mali denetimlerini yapmaktadırlar. Fransa’da iç denetim görevleri, kurumların mevcut müfettişleri tarafından yerine getirilmektedir. Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve diğer bakanlık ve kamu kuruluşlarında salt “iç denetçi” kadro ve unvanı bulunmamaktadır. İç denetim bir misyon olup bu fonksiyon ‘müfettiş’ (inspecteur Principaux Auditeurs- IP veInspecteur Auditeurs-IA) unvanlı denetçiler

¹⁷¹ Günerdem, s.30.

¹⁷² Günerdem, s.31.

¹⁷³ Bilge, Kiracı, s.51.

tarafından yerine getirilmektedir.¹⁷⁴ Her kamu kurumundaki muhasebe ve finans işlemlerinin denetimi, Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı'na bağlı Inspecteur Auditeurs unvanlı denetim elemanlarınca yürütülmektedir. İç denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe ve finans ile ilgili faaliyetleri kapsamında yapılmaktadır. Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı'nda ve bazı diğer bakanlıklarda, Genel Müfettiş (IGF-Inspection Générale des Finances) unvanlı, teftiş kurullarına bağlı müfettişler çalışmakta ve bunların görev alanı bir bütün olarak kurumun faaliyetlerini, idari iş ve işlemler ile mali işlemlerin denetimini kapsamaktadır.¹⁷⁵

Yani genel müfettişler (IGF-Inspection Générale des Finances), bir bütün olarak yürütmenin içinde bir iç denetim rolü oynamaktadır. Harcama bakanlıklarındaki iç denetim birimleri, bir iç denetim örgütünün bütün fonksiyonlarını yerine getirmemektedir. Genel müfettişler, Kanun Hükmündeki Kararnamelerden aldıkları teftiş yetkilerini, kamu muhasebecileri ve harcama yetkilileri üzerinde kullanmaktadırlar. Genel müfettiş raporlarının, bakanlık kararının ardından bazen halka açıklandığı da olmaktadır.¹⁷⁶

2.1.2.1.3. Almanya'da Kamu Kurumlarında İç Denetim (Karma Model)

Jack Diamond'a göre; Alman iç denetim sistemi, gerek merkezi sistemin, gerekse ademi merkezi sistemin birlikte uygulandığı "karma" bir özellik göstermektedir. Örneğin Almanya'da iç denetçiler, kamu kurumlarının bir parçası olarak görülmezken, dış denetim sisteminin bir unsuru gibi çalışmaktadır. Ahmet Kesik'e göre; iç denetçiler, yürütme içinde yer alırken, yüksek denetim kurumlarının gözetim ve kontrolünde, bu yüksek denetim kurumunun belirlemiş olduğu standartlar ve ilkelere göre denetim yapmakta ve denetim sonuçlarını da yine aynı yüksek denetim kurumuna sunmaktadır.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Ziya Alp, **İç Denetimin Yabancı Ülke Uygulamalarına Genel Bir Bakış**, http://www.bizbolulular.com/kose-yazi.asp?id=1593&Ziya_Alp_ic_DENETiMiN_YABANCI_uLKE_UYGULAMALARINA_GENEL_BiR_BAKIs_, (01.06.2013).

¹⁷⁵ Fuat Uzun, **İç Denetim ve Fransa Uygulaması**, <http://sedatertenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun/2783367>, (01.06.2013).

¹⁷⁶ OECD Raporundan aktaran, Bilge ve Kiracı, s.52.

¹⁷⁷ Aktaran Bilge ve Kiracı, s.58.

Nazmi Zarifi GÜRKAN'a göre; karma modelin uygulandığı Almanya'da, iç denetim dış denetimin bir parçası olarak görülür ve iç denetçiler, kadroları çalıştıkları kuruluştaki bulunmasına rağmen, doğrudan Sayıştay'a rapor sunarlar. Bir başka deyişle iç denetim devlet teşkilatının kontrol sisteminin bir parçası değil, ancak dış denetimin tamamlayıcı bir parçası olarak görülmektedir.¹⁷⁸

2.1.2.2. ABD'de Kamu Kurumlarında İç Denetim

Amerika Birleşik Devletlerinin, merkezi olmayan bir iç denetim modeli benimsediği görülmektedir. Kongre, 1990'larda aralarında Devlet Yönetimi Reform Kanunu'nun (The Government Management Reform Act 1994-GMRA), Federal Finansal Yönetim Geliştirme Kanunu'nun (The Federal Financial Management Improvement Act 1996-FFMIA) ve de Devlet Performans ve Sonuçları Kanunu'nun (The Government Performance and Results Act 1993-GPRA) bulunduğu iç kontrol ve denetimi güçlendiren birkaç kanunu kabul etmiştir. Bu kanunlar, güçlü bir kontrol ve muhasebe sistemlerinin, fon ve kaynaklarının uygun bulunmasına yardımcı olduğunu, mevzuata uyumlaştırılmasına yardım ettiğini ve federal programları dolandırıcılık, israf ve kötü yönetime karşı koruduğunu kabul eden FFMI'ya ilave olarak çıkarılmıştır. Baş Finansal Görevliler Kanunu (The Chief Financial Officers Act 1990- CFOA), iç denetimi yöneten temel kanundur. Bu kanuna göre üst düzey bir mali memur, gerek kurum başkanına, gerekse Kongreye, araştırmalarının sonuçları ile ilgili rapor sunmak zorundadır. Yine aynı kanuna göre bütün birimler, federal muhasebe standartlarını kullanılarak, denetlenebilir mali beyannameler hazırlamak zorundadır.¹⁷⁹

Birimlerdeki iç denetçiler, idare yönetimine karşı sorumluyken ve denetim sonuçlarını, idarelerine ve Kongre'ye rapor ederken; dış denetim Kongre'ye bağlı olarak çalışan Devlet Denetim Ofisi- Sayıştay (Government Accounting Office- GAO) tarafından yerine getirilmektedir.¹⁸⁰

Devlet Denetim Ofisi (GAO), Kongre'nin öncelikleriyle ilgili olarak bir kurumun performansını değerlendiren dış denetimden sorumludur. Buna karşın, iç

¹⁷⁸ Aktaran Elif Ayşe Şahin, **İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, s.190.

¹⁷⁹ OECD Raporundan aktaran Bilge ve Kiracı, s.60,61.

¹⁸⁰ Bilge, Kiracı, s.61.

denetçinin kurumun yönetiminden sorumlu olduğu kabul edilmektedir. Orijinal model, özel sektörden uyarlanmıştır: Bir şirketin işleme ait ve mali bileşenlerinden bağımsız olan iç denetim (IA) kurumları, şirketin en üst yöneticilerine, genellikle yönetim kontrollerinin bütününe ilişkin bir değerlendirmeyi de içeren rapor sunar. Ancak, bu orijinal model zaman içinde değiştirilmiştir. 1978 yılında çıkarılan Genel Teftiş Yasası'na müteakiben, hazine bakanlığı ile hemen hemen tüm kurumlarda, bir genel müfettişlik (IG) oluşturulmuştur. Söz konusu genel müfettişlik, hazine bakanlığında, denetim birimi (Office of Audit), soruşturma birimi (Office of Investigation) olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Kurumun üst yöneticisinin genel müfettişin gerekli gördüğü denetimlerin yerine getirmesini engellemesi yasaklanmış olmasına rağmen, genel müfettiş, kurumun geri kalan kısmından ayrı tutulmuş ve kendisine kurumun üst yöneticisine doğrudan ulaşma imkânı tanınmıştır. Bu yasa ile genel müfettişin tüm raporları doğrudan kurumun üst yöneticisine sunması ve ayrıca genel müfettişin çalışmaları hakkında Kongre'yi bilgilendirmesi öngörülmektedir. Genel müfettişin denetim ve teftişlere ilişkin altı aylık raporları, kurumun üst yöneticisine sunması ve üst yöneticinin de yorumlarını ekleyerek raporu, 30 gün içerisinde Kongre'ye sunması istenmektedir. Bu, yönetime bir hizmet olarak iç denetimin merkezi olmayan bir bakışını oluşturmakta ve Kongre'ye rapor sunma hususunda, dolaylı olarak da olsa, bir dış denetim sorumluluğu öngörmektedir.¹⁸¹

2.1.2.3. Kanada'da Kamu Kurumlarında İç Denetim

Kanada'da iç denetim sisteminin dış denetime ilave olarak idarelerde kurulması 1962 yılında Kraliyet Komisyonunun Kamu İdari Yapısı konulu raporuyla gündeme gelmiştir. Hazine Bakanlığı ademi merkezi bir yapı olarak kamu kaynaklarının etkin ve yasalara uygun olarak kullanılmasını idarelerde denetleyecek iç denetim birimleri kurulmasına 1966'da rehberlik etmeye başlamış ve 1972 yılında her kuruluşun iç denetim birimi kurmasını zorunlu hale getirmiştir.¹⁸² Kanada'da kamu kesiminde de iç denetim, yeni kontrolörlük anlayışı adı altında 1990'lı yılların

¹⁸¹ Gürkan, s.85.

¹⁸² Zühal Tek, Egemen Mert Çankaya, İç Denetim, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:20, 2004.

ortasından itibaren denetim metodolojisi ve anlayışı açısından yeniden düzenlenmiştir. Bu kapsamda 15 yıllık bir zaman periyodunda denetim elemanı sayısında bir azaltma ve nitelik ve özlük haklarında bir artış planlayarak uygulamaya koymuştur.¹⁸³

İç denetim alanında yaşanan uluslararası gelişmeler ışığında, Kanada Hükümeti tarafından, bu gelişmelere uyum sağlamak amacıyla birtakım politika değişiklikleri yapma yoluna gidilmiştir. Bu kapsamda çeşitli çalışmalar yapılarak, bir politika belgesi oluşturulmuş ve bu belgede iç denetimin üst yönetime güvence sunma yönüne ağırlık verilmesi gerektiği belirtilmiştir.¹⁸⁴

Kanada Hazine Kurulu tarafından kabul edilen İç Denetim Politika Belgesine göre (Bundan sonra politika belgesi olarak anılacaktır.) kamu kurumlarının iç denetimle ilgili aşağıdaki sorumluluklarının bulunduğu belirtilmektedir;¹⁸⁵

- Risk yönetimi stratejisi ve uygulamaları ile yönetim ve kontrol sistemlerini ve kurumun karar alma süreçlerinde esas alınan bilgilerin doğruluğuna yönelik yeterli ve zamanında güvence sunma faaliyetini gerçekleştirmek üzere bağımsız, etkin ve objektif bir iç denetim birimi kurulmalı ve yeterli kaynaklarla donatılmalıdır.
- İç denetim sonuçları, planlama yapılması süreci ile önceliklerin belirlenmesi ve karar alma süreçlerinde dikkate alınmalıdır.
- Denetim sonuçları zamanında kamuoyunun bilgisine sunulmalıdır.

İç denetim birimlerinin bağlı olacakları üst yöneticilerin iç denetimle ilgili sorumluluklarına da aynı politika belgesinde yer verilmiştir. Buna göre üst yöneticiler;

- Kurumda denetim komitesinin kurulması,
- İç denetim biriminin kurum içindeki yeri ve üstlendiği faaliyetler açısından bağımsızlığının sağlanması,
- İç denetim raporlarında, tespit edilen zayıflıkların giderilmesine yönelik olarak eylem planlarının oluşturulması,
- Getirilen önerilerin uygulanması için ilgili birimler nezdinde izleme yapılması,

¹⁸³ Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Devlet Planlama Teşkilatı, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri, Ankara, 2006.

¹⁸⁴ Mehmet Balcı, Fatih Sezer, Kanada'da İç Denetim, Denetişim Dergisi, Kış'09, Sayı 1, s. 53.

¹⁸⁵ Balcı, Sezer, s.53.

- Hazine Kurul Sekretaryasına (Bundan böyle Sekretarya olarak anılacaktır.) yıllık denetim planları ile iç denetim birimi tarafından düzenlenen raporların bir nüshasının gönderilmesi,
- Kurumun karşı karşıya olduğu risklerde ve kurumun kontrol sisteminde yaşanan önemli gelişmelerle ilgili olarak Sekretarya'nın düzenli olarak bilgilendirilmesinden, sorumludurlar.¹⁸⁶

2.1.2.4. Japonya'da Kamu Kurumlarında İç Denetim

Sıra bakanlıkların finansal faaliyetleri, Maliye Bakanlığı'nın kontrolü altındadır. Kamu Mali Kanun (Public Finance Act-PFA), sıra bakanlıkların kendi bütçelerini Maliye Bakanlığı tarafından onaylanan kurallara uygun olarak uygulamalarını zorunlu kılmaktadır. Bu kurallar, Kabine tarafından onaylanmak zorundadır. Ayrıca Kamu Muhasebeleri Kanunu'na göre (1947) sıralı bakanlıklar, gelir ve harcamalarını bildirmek, Kabine Kararı'na bağlı olarak bütçe uygulamasının durumu ile ilgili alan çalışmaları yürütmek ve bütçenin uygulanması ile ilgili gerekli talimatları vermek zorundadır. Her ne kadar Maliye Bakanlığı, bütçe uygulanması ile ilgili alan incelemelerini zorunlu kılma yetkisine sahip ise de, pratikte bu yetki, uzunca bir süredir kullanılmamaktadır. Bunun yerine Maliye Bakanlığı, 2002 mali yılından itibaren her sıralı bakanlığın bütçe uygulamasının etkili ve verimli olduğunu denetlemek amacıyla seçili projeler üzerinde bir bütçe yürütme anketi uygulamaktadır. İç denetim prosedürleri, sıralı bakanlıkların idari yönergelerinde belirtilmiş olup, iç denetimler denetim kurulunun incelemesine tabidir.¹⁸⁷

2.2. TÜRKİYE'DEKİ KAMU İÇ DENETİM SİSTEMİ

Türkiye'deki kamu kurumlarında iç denetime ilişkin yasal düzenlemeler, esas itibariyle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulmuş, söz konusu yasanın ilgili hükümlerine dayanılarak ikinci ve üçüncü düzey mevzuat

¹⁸⁶ Balcı ve Sezer, s.53.

¹⁸⁷ OECD Raporundan aktaran Bilge ve Kiracı, s.63.

yürürlüğe girmiştir. Bu bölümde, Türk kamu sisteminde iç denetimin yapısı detaylı olarak açıklanacaktır.

2.2.1. Türk Kamu Yönetimine İç Denetimin Girişi

Dünyada yaşanan gelişmelerin yanında, ülkemizde yaşanan ekonomik ve mali krizlerin kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanındaki reform ihtiyacının daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmasında önemli bir etkisi olmuştur.¹⁸⁸

Kamu yönetimi reformlarına duyulan ihtiyacın en belirgin örneği, 2001-2005 yıllarını kapsayan ve **“Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı”** hazırlık çalışmalarını başlatan, 1999/7 sayılı Başbakanlık Genelgesidir¹⁸⁹. Söz konusu genelgenin bazı maddeleri aşağıda belirtilmiştir;

*“16. Kamu kesimi açıklarının son on yılda artarak sürmesi ve yapısal reformların gerçekleştirilmesinde yeterince başarılı olunamaması sonucu enflasyon sorunu, son yılda sağlanan olumlu gelişmeye rağmen kalıcı bir şekilde çözülememiş ve istikrarlı bir büyüme ve gelişme ortamı sağlanamamıştır. Yeni bir yüzyıla girerken Türkiye'nin ciddi atılımları gerçekleştirebilmesi için, öncelikle **kamu hizmetlerinde etkinliği ve saydamlığı artırıcı düzenlemelerin yapılarak mali disiplinin güçlendirilmesi**, vergi tabanının yaygınlaştırılması, sosyal güvenlik düzenlemelerin yapılması, ürün planlaması uygulamasına geçilmesi, tarım politikalarının verimliliği artırıcı, stoka üretimi özendirmeyerek kaynak israfını azaltıcı ve gelir dağılımını iyileştirici şekilde uygulanması gerekmektedir....*

30. Türkiye'nin Avrupa Birliği ile ilişkileri, dünyada etkin olma ve dünya ile bütünleşme sürecinin bir parçası olarak da önem taşımaktadır. Bu kapsamda, Türkiye'nin, Avrupa Birliğinin norm ve standartlarına uyum sağlaması, uluslararası norm ve standartlara ve teknolojinin gerektirdiği şartlara daha uygun bir yapı kazanma süreciyle çelişkili olmayan, önemli bir tamamlayıcılık sağlayan bir boyut getirmektedir....”

Bu gelişmelere paralel olarak 1999 yılında AB üyeleri tarafından aday olarak kabul edilen Türkiye ile 2005 yılında tam üyelik müzakerelerine başlanmıştır. Türkiye'nin üyelik yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği 35 fasılda

¹⁸⁸ Abdullah ALTINTAŞ, **Kamu Yönetimi Perspektifinde Türkiye’de Mali Denetim**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012, s.47.

¹⁸⁹ 1999/7 sayılı Başbakanlık Genelgesi, 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

değerlendirilecektir. Bu fasıllardan birisi de, 32'nci fasıl olan mali kontroldür. Söz konusu fasılın kapsamına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir¹⁹⁰;

“Mali Kontrol Faslı kapsamında, 4 temel politika alanı bulunmaktadır. Bunlar; Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK), Dış Denetim, AB Mali Çıkarlarının Korunması ve Euro'nun Sahteciliğe Karşı Korunması'dır.

*KİMK, kamu sektöründe risk analizine ve kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması sorumluluğuna dayalı kontrolleri kapsamaktadır. KİMK kavramı üç ilkeye dayanmaktadır: 1) **güvenilir mali yönetim ve kontrol sistemleri ile desteklenen yönetsel hesap verebilirlik**, 2) **merkezi olmayan ve fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim** 3) **mali yönetim ve kontrol ile iç denetim sistemlerinin merkezi uyumlaştırılması.***

Dış denetim bakımından, aday ülkenin, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) tarafından, özellikle Örgüt'ün yüksek denetim kurumların işlevsel, kurumsal ve mali yönden bağımsız olmasını öngören Lima Deklarasyonu'nda belirlenen uluslararası kuralları benimsemesi ve uygulaması beklenmektedir.

AB Mali Çıkarlarının Korunması kapsamında ise üye ülkeler arasında idari işbirliği yapılması konusu yer almaktadır. Bu bağlamda üye ülkelerin usulsüzlük ve yolsuzluklara ilişkin bütün şüpheli vakalarla ilgili olarak Komisyonla etkin bir işbirliği yapma ve iletişim kurma kapasitesine sahip olmaları gerekmektedir. Bunlara ilave olarak, Fasılın bu bölümünde ele alınan konular arasında AB Mali Çıkarlarının Korunmasına dair Sözleşme (PIF Convention) ve eki 3 adet Protokol ile ceza yasalarının yakınlaştırılması ve işbirliğinin güçlendirilmesi konuları yer almaktadır.

*Son olarak, Euro benzeri madeni paraların yasaklanması, finansal kurumların sahte banknot ve madeni Euroların piyasadan çekilmesi ve sahteciliğe karşı etkin kurumlar ve prosedürler geliştirilmesi gibi **Euro'nun sahteciliğe karşı korunması** konusunun cezai olmayan yönleri de bu bölümde ele alınmaktadır.*

Bu fasılda tanıtıcı tarama toplantısı 18 Mayıs 2006, ayrıntılı tarama toplantısı 30 Haziran 2006 tarihinde yapılmıştır. Müzakere pozisyon belgemiz 13 Nisan 2007 tarihinde AB tarafına iletilmiş ve 26 Haziran 2007 tarihindeki AB Devlet ve Hükümet Başkanları Zirvesinde bu fasılın herhangi bir açılış kriteri olmaksızın müzakerelerine başlanması kararı alınmıştır. Fasıl ile ilgili 6 adet teknik kapanış kriteri getirilmiştir.”

Türk Kamu Mali Yönetim Sistemi'nde devrim diye nitelendirilebilecek gelişme, 5018 Sayılı KMYKK'nın çıkarılmasıyla yaşanmıştır. Bu kanunun içeriğinde, aynı zamanda, 32'nci fasılda yer alan iç denetime de yer verilmiştir.

¹⁹⁰Fasıl 32: Mali Kontrol, Avrupa Birliği Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi, <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=97&l=1>, (12.05.2013).

Özgür Biyan’a göre; 5018 sayılı KMYKK’nın esas 10 Mart 2000 tarihli Ekonomik Reform Kredisi alma isteği ile hükümetin Dünya Bankası’na gönderdiği mektuptur. Bu mektupta PEIR (Public Expenditure and Institutional Review–Kamu Harcamalarının ve Kurumsal Yapının Gözden Geçirilmesi) çalışması, yapılacağı belirtilmiştir. PEIR çalışması 2001 yılının sonuna kadar tamamlanmış ve bu çalışma kapsamında KMYKK hazırlanmıştır. Yasanın hazırlanmasında sermaye ve uluslararası kuruluşların da önemli etkileri olmuştur.¹⁹¹

5018 sayılı KMYKK ile getirilen yeniliklere aşağıda maddeler halinde, kısaca değinilmiştir;¹⁹²

- Mali yönetim ve bütçenin kapsamı genişletilmiştir.
- Hesap verebilirlik ve mali saydamlık sağlanmaktadır.
- Kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanılması ilkesi getirilmektedir.
- İdarelerin inisiyatifi arttırılmaktadır.
- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye geçilmektedir.
- Orta vadeli harcama programı çerçevesinde çok yıllık bütçelemeye geçilmektedir.
- Kamuda muhasebe birliği sağlanmakta ve mali istatistiklerin yayımlanması öngörülmektedir.
- İç kontrol sistemi kurulmaktadır.
- İç denetim sistemi kurulmaktadır.
- Sayıştay’ın denetim kapsamı genişletilmiştir.

2.2.2.Türk Kamu Yönetiminde İç Denetime İlişkin Yasal Kriterler

Kamu’da iç denetime ilişkin, kanunlar ile yapılan düzenlemeler **birinci düzey**, yönetmelikler ve Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenlemeler **ikinci düzey**, Maliye Bakanlığı İç denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlar, esas ve usuller, rehberler, tebliğler ve diğer düzenlemeler ise **üçüncü**

¹⁹¹ Aktaran Menşure KOLÇAK, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri (5436 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle)”, <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/view/327/322>, (11.05.2013), s.369, 370.

¹⁹² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Unsurları ve Getirdiği Yenilikler, <http://denetim.bumko.gov.tr/Eklenti/4283,akesikpdf.pdf?0>, 12.05.2013.

düzy mevzuat kapsamında değerdendirilmiştir. Bunun dışında, Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun bazı konulara ilişkin kurul kararları bulunmaktadır.

2.2.2.1. Birinci Düzey Mevzuat: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulu'na sunulduğunda, kanun tasarısının genel gerekçesinde iç denetimi ilgilendirebilecek bölümler özetle aşağıda belirtilmiştir;¹⁹³

- 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndan bu yana, gerek Türkiye'de, gerekse dünyada kamu mali yönetiminde, kamu idarelerinin sayı, nitelik, teşkilatlanmalarına bağlı olarak önemli değişiklikler meydana gelmiştir.

- Bu kanun tasarısıyla, mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olması, Ulusal Plan ve Politika Belgesi'nde de yer aldığı üzere, uluslar arası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır.

- Uluslararası ve Avrupa Birliği standartlarına uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulmakta ve kamu idarelerinin bütçe uygulama sürecindeki inisiyatifleri artırılmaktadır. Kamu idarelerine bütçe hazırlamaya ve uygulamaya ilişkin görevlerine ek olarak, harcama öncesi kontrol yetkisi verilmekte ve iç denetçilik müessesesi oluşturulmaktadır.

KMYKK Tasarısı, TBMM Genel Kurulu'ndaki görüşmeleri tamamlanıp, Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmasını müteakip, **5018 sayılı KMYKK** olarak 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 5018 Sayılı KMYKK'da; iç denetimin iç denetçiler eliyle, harcama sonrası dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilmiştir. İç denetiminle ilgili maddeler, kanun sistematğinde aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

¹⁹³5018 Sayılı KMYKK'nun Genel Gerekçesi, <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0692.pdf>, (12.05.2013).

Tablo 22: 5018 Sayılı Kanun’da İç Denetimin Yeri

BEŞİNCİ KISIM : İÇ KONTROL SİSTEMİ	
Madde No	Madde Başlığı
55	İç kontrolün tanımı
56	İç kontrolün amacı
57	Kontrolün yapısı ve işleyişi
58	Ön malî kontrol
59	Malî kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması (Mülga: 22/12/2005-5436/10 md.)
60	Malî hizmetler birimi
61	Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları
62	Muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması
63	İç denetim
64	İç denetçinin görevleri
65	İç denetçinin nitelikleri ve atanması
66	İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)
67	İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri

Yukarıdaki tabloda açıkça görüldüğü üzere; 5018 sayılı KMYKK’nın sistematğinde iç denetim, İç Kontrol Sistemine ait kısımda yer almaktadır. İç kontrol ile iç denetim ilişkisi tezimizin ilerleyen bölümlerinde anlatılacağından burada değinilmemiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun bazı maddeleri,

-24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**”,

-12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**5538 Sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**”,

- 04.05.2007 tarih ve 26512 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**”,

- 06.08.2008 tarih ve 26959 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**5628 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**”,

- 10.07.2009 tarih ve 27284 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**5793 Sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde**

Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”,

- 26.04.2011 tarih ve 27916 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**6225 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**”,

- 11.04.2012 tarih ve 28261 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**6287 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**”,

- 27.04.2012 tarih ve 28276 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**6296 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**”,

- 31.05.2012 tarih ve 28309 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**6307 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**”,

- 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu**”,

- 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**6332 sayılı Türkiye İnsan Hakları Kurumu Kanunu**”,

- 11.07.2012 tarih ve 28350 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “**6338 sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesine Dair Kanun**”,

ile değiştirilmiştir.

5436 sayılı Kanun ile İç Kontrol Sisteminin yer aldığı Beşinci Kısımındaki maddelerin neredeyse tamamı değişiklik görmüş, “Malî kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması” başlıklı 59.maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

2.2.2.2.İkinci Düzey Mevzuat

İkinci düzey mevzuat kapsamında yapılan düzenlemelere ilişkin temel bilgiler, Resmi Gazete’de yayımlanma sırasına göre aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

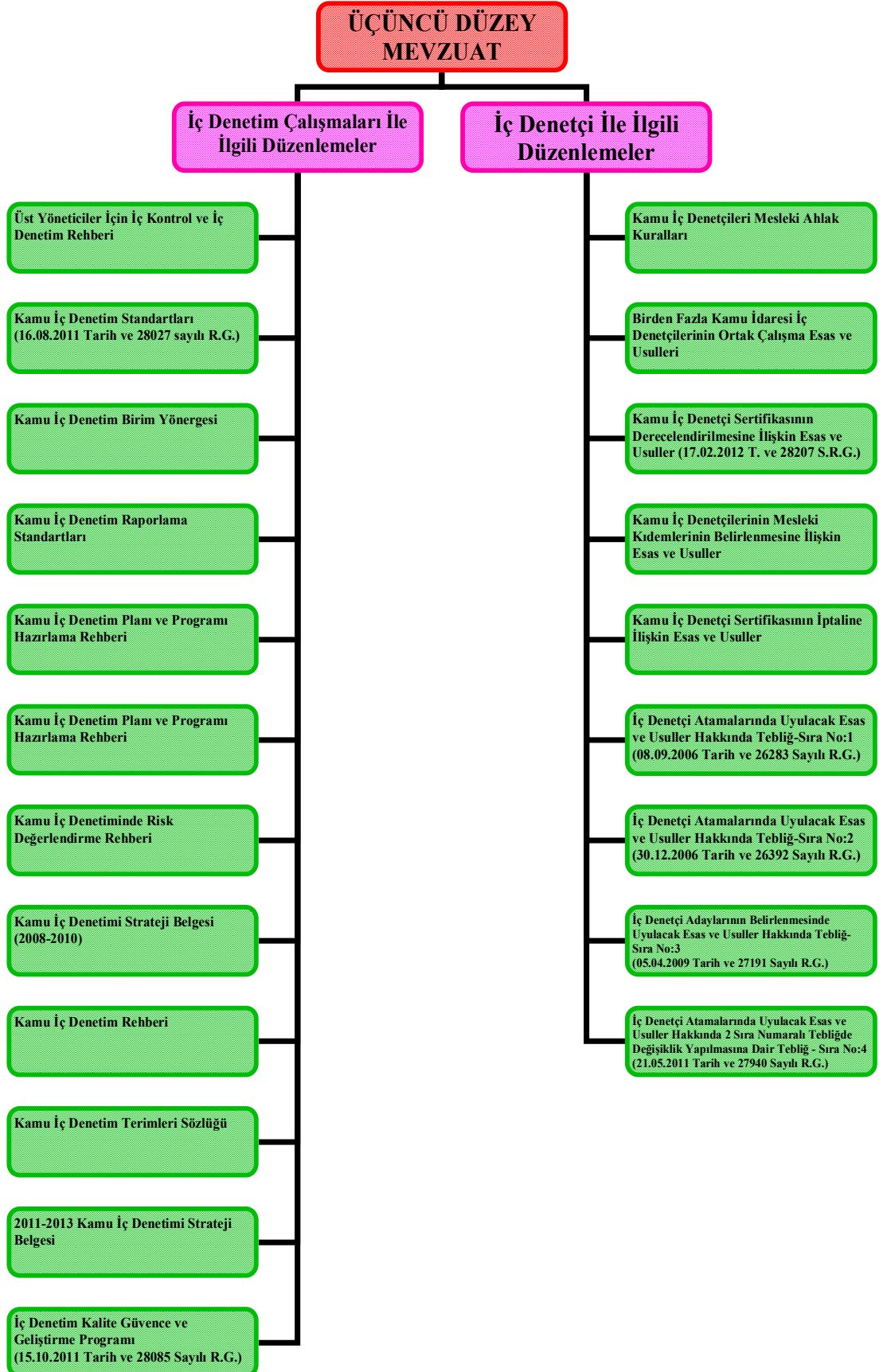
Tablo 23: İkinci Düzey İç Denetim Mevzuatı

Sıra No	Yasal Düzenlemenin		Bakanlar Kurulu Kararının Numarası	Yayımlandığı Resmi Gazete'nin	
	Adı	Dayanağı		Tarihi	Sayısı
1	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	5018 Sayılı Kanun'un 65.Maddesi	2006/ 10654	12.07.2006	26226
2	İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği	5018 Sayılı Kanun'un 65.Maddesi	Maliye Bakanlığı tarafından düzenleme yapılmıştır.	08.10.2005	25960
3	İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	5018 Sayılı Kanun'un 66.Maddesi	Maliye Bakanlığı tarafından düzenleme yapılmıştır.	08.10.2005	25960
4	Kamu İdarelerinin İç Denetçi Kadrolarında 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa Göre İstihdam Edilenlere Yapılacak Ek Ödemeye İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine İlişkin Karar	375 Sayılı KHK'ya eklenen Ek 2.Madde	2006/10808	05.08.2006	26250
5	Kadro Tahsisi ile İlgili Bakanlar Kurulu Kararı	5436 Sayılı Kanunun 16.Maddesi	2006/10809	06.08.2009	26251
6	Mahalli İdareler Kadro Tahsisi İle İlgili Bakanlar Kurulu Kararı	5436 Sayılı Kanunun 16.Maddesi	2006/10911	05.10.2006	26310
7	İç Denetçi Kadro Tahsisine Yönelik Bakanlar Kurulu Kararnamesi	5436 Sayılı Kanunun 16.Maddesi	2013/4625	16.05.2013	28649
8	Mahalli İdarelere İç Denetçi Kadrosu İhdasına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararnamesi	5436 Sayılı Kanunun 16.Maddesi	2013/4747	31.05.2013	28663

2.2.2.3.Üçüncü Düzey Mevzuat

Üçüncü düzey mevzuat kapsamında yapılan düzenlemeler, temelde bir bütün olarak değerlendirmekle birlikte, özü itibariyle iç denetim ve iç denetçi ile ilgili düzenlemeler şeklinde ikiye ayırabiliriz. Yapılan sınıflandırmaya ilişkin tablo, aşağıda belirtilmiştir;

Tablo 24: Üçüncü Düzey İç Denetim Mevzuatı



Üçüncü düzey mevzuatta yer alan düzenlemeler, kısaca aşağıda açıklanmıştır;¹⁹⁴

- **İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:1):** İç denetçi atamalarına ilişkin çeşitli usul ve esaslara açıklık getirmek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunun teklifi üzerine Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmıştır.

- **İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:2):** İç denetçi atamalarına ilişkin çeşitli usul ve esaslara açıklık getirmek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunun teklifi üzerine Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmıştır.

- **İç Denetçi Adaylarının Belirlenmesinde Uyulacak Esas ve Usuller Hk. Tebliğ (No:3):** İç denetçi aday belirleme sınavına katılma yeterliliğine yönelik oluşabilecek tereddütlere açıklık getirmek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunun teklifi üzerine Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmıştır.

- **İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında 2 Sıra Numaralı Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği (No:4):** En az 3 yıl fiilen iç denetçilik yapmış ve yabancı dil şartını sağlayan iç denetçilerin, İç Denetçi Adaylarına yönelik olarak yapılacak sertifika sınavlarına girerek başarılı olmaları halinde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki bütün idarelerin iç denetçi kadrolarına naklen atanmalarına imkân verilmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunun teklifi üzerine Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmıştır.

- **Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi:** 5018 sayılı Kanunla oluşturulan yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin unsurları olan iç kontrol ve iç denetim hakkında üst yöneticilerin bilgilendirilmesi amacıyla iç kontrol ve iç denetim merkezi uyumlaştırma dairelerince hazırlanmıştır.

- **Kamu İç Denetim Standartları:** İç denetimin; sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, kendisinden beklenen çıktıları ortaya koyabilmesi ve kişiden kişiye değişmemesi için belli ilkeler dahilinde yapılması ve iç denetim mesleğine ilişkin denetim standartlarının belirlenmesi amacıyla uluslararası standartlara uygun

¹⁹⁴ **2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2011KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf>, (06.07.2013), s.21-23.

olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır. Söz konusu Standartlar, güncellenerek 16.08.2011 tarih ve 28027 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- **Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları:** İç denetim faaliyetinin kalitesinin gerek kurum içinde gerekse kurum dışında kabul görebilmesi ve kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

- **Kamu İç Denetim Birim Yönergesi:** Kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin işleyişi ile iç denetçilerin ve üst yöneticinin iç denetime ilişkin sorumluluklarına yönelik esas ve usulleri düzenlemek üzere ilgili idarelerce hazırlanacak iç denetim birimi yönergelerinin temel esaslarını belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

- **Kamu İç Denetim Raporlama Standartları:** İç denetim birimleri ile iç denetçilerin yapacakları raporlamalarda uyacakları standart, esas ve usullerin belirlenmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

- **Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller:** Atanan iç denetçilere verilen kamu iç denetçi sertifikasının derecelendirilmesiyle ilgili esas ve usulleri belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır. Söz konusu Esas ve Usuller, güncellenerek 17.02.2012 tarih ve 28207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- **Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri:** Birden fazla kamu idaresi iç denetçilerinin, ortak çalışmasını gerektiren iç denetim faaliyetlerinin belirlenmesi, bu amaçla iç denetçi görevlendirilmesi ve ortak çalışmaların yürütülmesine ilişkin esas ve usulleri belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

- **Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi:** İç denetim birimlerince hazırlanacak üç yıllık iç denetim planı ve yıllık iç denetim programının temel esaslarını belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

- **Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi:** İç denetim birimlerince yapılacak risk değerlendirmesi çalışmalarının temel esaslarını belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

- **2011-2013 Dönemi Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi:** Türk kamu yönetiminde iç denetimin mevcut durumunu analiz etmek ve 2011-2013 döneminde yapılması gerekenlere yönelik yol haritası çizmek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

- **Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Kıdemlerinin Belirlenmesine İlişkin Esas ve Usuller:** İç denetçiler arasında sıralama yapılmasına gerek görülen hallerde mesleki kıdem belirlenmesine yönelik esas ve usullerin belirlenmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

- **Kamu İç Denetim Rehberi:** İç denetimin genel metodolojisi olan planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ve izleme aşamaları ile iç denetim faaliyetinin unsurları olan; uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojileri ve sistem denetiminin uygulama esas ve usullerini belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

- **Kamu İç Denetim Terimleri Sözlüğü:** Farklı kamu idareleri ve farklı denetim alanlarından gelmiş bulunan iç denetçiler için mesleki alanda kavramsal birliğin tesis edilmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

- **Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas ve Usuller:** 5018 sayılı Kanun uyarınca verilen kamu iç denetçi sertifikasının iptaline ilişkin esas ve usulleri belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

- **İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı:** Program, kamu idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun sağlanması, bu suretle kalitesinin güvence altına alınması ve geliştirilmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır. Söz konusu Program, 15.10.2011 tarih ve 28085 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2.2.3.Kamu İç Denetim Standartları ve Mesleki Ahlak Kuralları

Bu bölümde, öncelikle uluslararası iç denetim standartları ile birebir örtüşen kamu iç denetim standartları, daha sonra da iç denetim mesleğinin yapılması için gerekli mesleki ahlak kuralları açıklanmıştır.

2.2.3.1.Kamu İç Denetim Standartları

Kamu iç denetim standartlarının, belirlenmesi gerektiğine ilişkin yasal dayanak, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "**İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri**" başlıklı 67'nci maddesinin birinci fıkrasının a bendinde yer almaktadır. Söz konusu hüküm aşağıdaki gibidir;

"Madde 67- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:
a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek."

5018 sayılı Kanun'un 64 üncü maddesinde, iç denetçinin görevleri belirlenmiş, iç denetçilerin bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getireceği belirtilmiştir. Benzer hüküm İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin "**Kamu iç denetim standartları ve etik kurallar**" başlıklı 9 uncu maddesinde de bulunmaktadır. Söz konusu madde hükmüne aşağıda yer verilmiştir;

"Kamu iç denetim standartları ve etik kurallar
MADDE 9- (1) İç denetçiler, Kurul tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlüdür. Bu standart ve kurallar, uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirlenir."

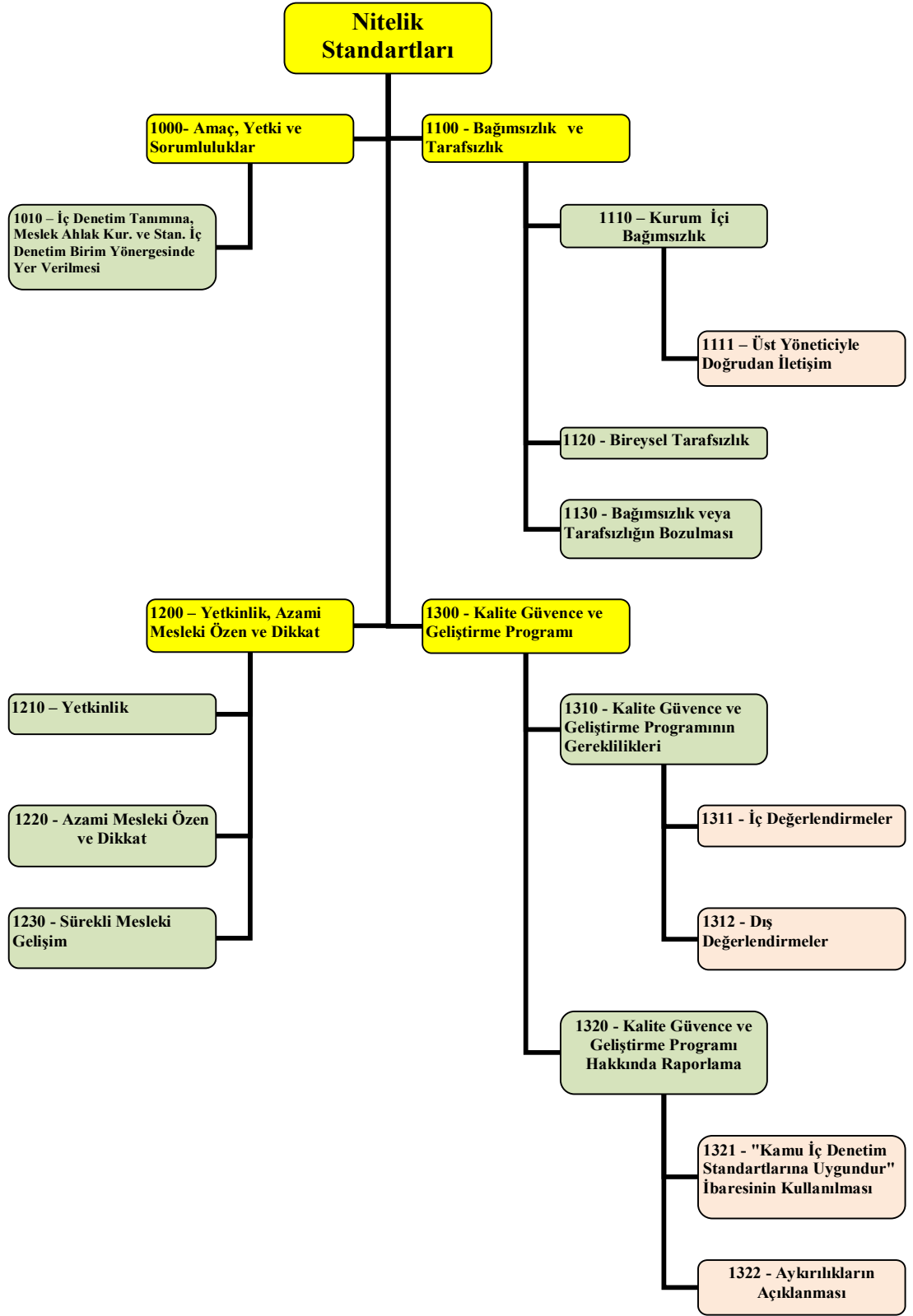
İDKK tarafından kamu iç denetim standartları, ilk olarak 2006 belirlenmiş olup, belirlenen bu standartlar 08.07.2011 tarih ve 14 sayılı Kurul Kararıyla güncellenerek 16.08.2011 tarih ve 28027 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kamu İç Denetim Standartları esas itibarıyla, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınarak belirlenmiştir.

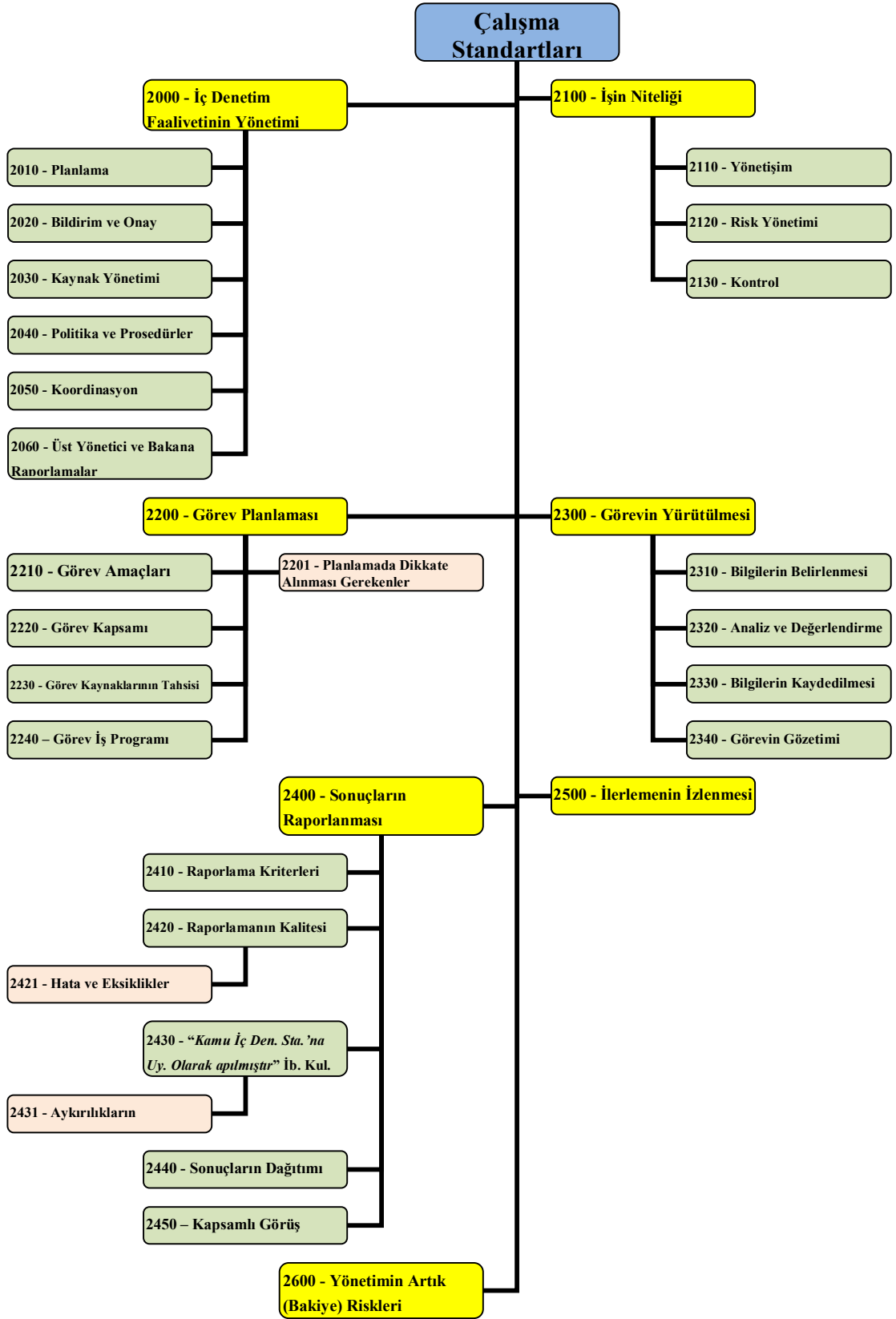
Güncellenmiş haliyle Kamu İç Denetim Standartları, nitelik ve çalışma standartlarından oluşmaktadır. Nitelik standartlarında, iç denetçi ve iç denetim biriminde olması gereken özellikler yer almaktadır. Çalışma standartlarında ise iç denetim faaliyetine ve bu faaliyetlerin izlenmesine yönelik özellikler bulunmaktadır.

Nitelik ve çalışma standartları, aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir;

Tablo 25: Kamu İç Denetim Nitelik Standartları



Tablo 26: Kamu İç Denetim Çalışma Standartları



2.2.3.2. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları

İç denetçilerin uyacakları etik kuralların, belirlenmesi gerektiğine ilişkin yasal dayanak, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri" başlıklı 67 nci maddesinin birinci fıkrasının k bendinde yer almaktadır. Söz konusu hüküm aşağıdaki gibidir;

"Madde 67- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:
k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek."

Diğer taraftan, buna benzer bir hüküm, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin "Kamu iç denetim standartları ve etik kurallar" başlıklı 9 uncu maddesinde de bulunmaktadır.

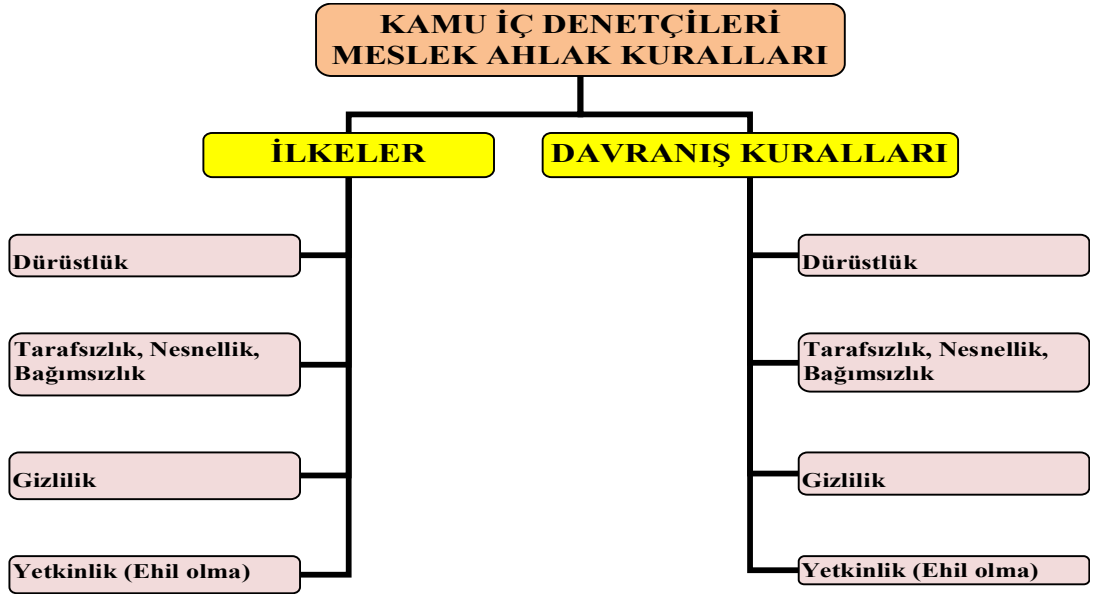
Bu çerçevede, meslek ahlak kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak oluşturulmuştur.¹⁹⁵

Kamu iç denetçileri için belirlenmiş meslek ahlak kuralları; ilkeler ve davranış kuralları olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. İlkeler, iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili temel kurallar bütünüdür. Davranış kuralları ise, ilkelerde belirtilen temel kurallarla ilgili olarak iç denetçilerden beklenen davranış tarzlarını tanımlamaktadır.

Kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları aşağıdaki tabloda topluca gösterilmiştir;

¹⁹⁵ **Kamu İç Denetçileri Mesleki Ahlak Kuralları,**
<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetçileriMeslekAhlakKurallari.aspx>, (15.07.2013), s.1.

Tablo 27: Kamu İç Denetçileri Mesleki Ahlak Kuralları



İDKK tarafından yayımlanan Kamu İç Denetçileri Mesleki Ahlak Kurallarına göre, bu meslek ahlak kuralları, iç denetçi tarafından mesleğe girişte okunup imzalanarak iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunulması gerekmektedir.¹⁹⁶

2.2.4. Yasal Mevzuat Kapsamında İç Denetim Kavramı

Bu bölümde, yasal mevzuat kapsamında iç denetimin tanımı, amacı ve kapsamı anlatılacaktır.

2.2.4.1. İç Denetim Tanımı

5018 Sayılı KMYKK’nın 63.maddesine göre iç denetim; “*Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*” şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁹⁶ **Kamu İç Denetçileri Mesleki Ahlak Kuralları**, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetçileriMeslekAhlakKurallari.aspx>, (15.07.2013), s.1.

Yukarıdaki tanıma göre, iç denetimin iki ayrı faaliyetten oluşan bir kavram olduğu karşımıza çıkmaktadır. Bunlar;

1- Nesnel güvence sağlama faaliyeti

2- Danışmanlık faaliyeti

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 5. maddesinin,

- 3 numaralı bendine göre; **nesnel güvence sağlama faaliyeti**,

“Kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesi”,

- 2 numaralı bendine göre; **danışmanlık faaliyeti**,

“İdarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulması”

şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı kanuna göre; güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri, kamu kurumlarının, yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

Diğer taraftan, 5018 Sayılı KMYKK'nın 63.maddesinde; iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği belirtilmiştir.

2.2.4.2. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 5. maddesinde **“İç Denetim Faaliyetin Amacı”** belirtilmiştir. Söz konusu 5.madde de

belirtilen hususlar değerlendirildiğinde, **iç denetim faaliyetin amaçları** aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- 1- Kamu kurumlarının faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanması ve yürütülmesi,
- 2- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması,
- 3- Bilgilerin güvenilirliğinin, bütünlüğünün ve zamanında elde edilebilirliğinin sağlanması,
- 4- Kamu kurumlarının varlıklarının güvence altına alınması,
- 5- İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması,
- 6- Kamu kurumlarının faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanarak, karşılaşılabilecek risklerin ve risk düzeylerinin azaltılması,
- 7- Kamu kurumlarının risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin geliştirilmesi.

Yukarıda belirtilen amaçların gerçekleştirilmesi, iç denetimin iki temel faaliyeti olan, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti ile mümkün olmaktadır.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 6. maddesinde, iç denetim faaliyetinin kapsamı belirtilmiştir. Buna göre;

- Kamu kurumlarının tüm birimleri (Merkez ve taşra dahil),
- Kamu kurumlarının tüm işlem ve faaliyetleri (Mali ve mali olmayan)

İç denetime tabi tutulması, söz konusu iç denetim faaliyetleri, denetim standartlarına uygun şekilde, risk esaslı iç denetim plan ve programları ile sistematik ve düzenli bir şekilde yapılması gerekmektedir.

2.2.5. Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Temel Aktörleri

5018 sayılı KMYKK'da yer alan hükümlere göre; kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin kurumsal aktörleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 28: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri

TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ*			
BAKANLAR KURULU/YÜKSEK PLANLAMA KURULU**			
Düzenleyici ve Yönlendirici İdareler (Merkezi Otoriteler)	Harcamacı Kamu İdareleri	Merkezi Uyumlaştırma Birimleri	Dış denetim
Maliye Bakanlığı	Genel bütçeli idareler	İç Denetim Koordinasyon Kurulu	Sayıştay
Kalkınma Bakanlığı (DPT)	Özel bütçeli idareler	Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi (Maliye Bakanlığı)	
Hazine Müsteşarlığı	Düzenleyici ve denetleyici kurumlar	Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu***	
İçişleri Bakanlığı	Sosyal güvenlik kurumları		
	Mahalli idareler		
	Birimler		
	Harcama birimleri		
	Mali hizmetler birimi		
	Muhasebe birimi		
	İç denetim birimi		
*Mahalli idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında yerel meclisler ve yetkili organlar			
**Özelleştirme Yüksek Kurulu, Ekonomi Koordinasyon Kurulu gibi diğer kurullar			
***Mevzuatta “Merkezi Uyumlaştırma Birimi” olarak tanımlanmayan, ancak muhasebe sistemi bakımından benzer bir işlevi yürüten ve Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak görev yapan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunu da merkezi otoriteler veya merkezi uyumlaştırma birimleri arasında değerlendirmek gerekir.			
Not: İşlevleri ve yürüttükleri hizmetler bakımından geniş anlamda kamu mali yönetiminde merkezi görevler üstlenen diğer kamu idareleri (örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Kamu İhale Kurumu gibi) ihmal edilmiştir.			

Kaynak: Ekrem Candan, "Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz (I)", **Denetim Dergisi**, Sayı:9, 2012, s.38

Genel olarak, Türkiye’deki kamu sektöründe iç denetimin temel aktörleri;

- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK),
- Üst Yöneticiler,
- İç Denetçiler

olarak belirlenebilir. Bunların yanında, Maliye Bakanlığı, iç denetim birim yöneticisi, harcama yetkilisi, mali hizmetler birim yöneticisi, iç kontrol yetkilisi, strateji geliştirme başkanları da iç denetimin aktörleri arasında sayılmaktadır.

Yukarıda belirtilen temel aktörlerin yanında, iç denetim; kamuda dış denetim kurumu olan Sayıştay, Mali Hizmetler Birimleri, Türkiye İç Denetim Enstitüsü,

Kamu İç Denetçiler Derneği, OECD-SIGMA gibi kurum ve kuruluşlarla etkileşim halinde olabildiği gibi, kamu kurum ve kuruluşlarının harcama yetkilileri, strateji geliştirme başkanları, iç kontrol yetkilileri ile de sürekli etkileşim halindedir.

2.2.5.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

Kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere bağımsız ve tarafsız bir organ olan, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) kurulmuş olup, halihazırda Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak hizmet vermektedir.

İDKK'nın sekretarya hizmetleri, Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Başkanlığı tarafından yürütülmeye çalışılmaktadır.

2.2.5.1.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Yapısı

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 66.maddesine istinaden; kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere, Maliye Bakanlığına bağlı, 7 üyeden oluşan İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) kurulmuştur.

İDKK'ya seçilecek 7 üye, 5 yıllığına Bakanlar Kurulu Kararı ile atanmaktadır. Süresi dolan üyeler yeniden atanabilmektedirler. Bakanlar Kurulu'na öneride bulunacak makamlar ve belirleyecekleri üye sayısı aşağıda belirtilmiştir;

- 1 üye Başbakan,
- 1 üye Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakan,
- 1 üye Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakan,
- 1 üye İçişleri Bakanı,
- 3 üye (Başkanı dahil) Maliye Bakanı (Adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Geçici 8.maddesi’ne göre; İç Denetim Koordinasyon Kurulu başkan ve üyeleri, söz konusu Kanunun yayımını (24.12.2003) izleyen iki ay içerisinde atanması gerekmektedir.

İDKK üyeliklerine yapılan ilk atamalar, Maliye Bakanlığının 16.02.2004 tarihli ve 02671 sayılı yazısı üzerine,30.06.2004 tarih ve 25508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 01.03.2004 tarih ve 2004/7449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yapılmış olup, İDKK’ya seçilen üyelere ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 29: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Üyeleri (2004-2009)

Adı Soyadı	Görevi	
Dr. Hasan Gül	Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürü(<i>Maliye Bakanlığı temsilcisi</i>)	Kurul Başkanı
Ömer DUMAN	Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürü (<i>Maliye Bakanlığı temsilcisi</i>)	Üye
Burhanettin AKTAŞ	Hazine Müsteşarlığı Müsteşar Yrd. (<i>Hazine Müsteşarlığı temsilcisi</i>)	Üye
Erhan USTA	DPT Müsteşarlığı Yıllık Prog. ve Konj. Değerlendirme Genel Müdürü (<i>DPT Müsteşarlığı temsilcisi</i>)	Üye
Prof. Dr. Ekrem YILDIZ	Kırıkkale Üniversitesi İİBF İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi(<i>Maliye Bakanlığı temsilcisi</i>)	Üye
Prof. Dr. Hasan TÜREDİ	Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi(<i>Başbakanlık temsilcisi</i>)	Üye
Zekeriya ŞARBAK	İçişleri Bakanlığı Müsteşar Yardımcısı V. Rize Valisi (<i>İçişleri Bakanlığı temsilcisi</i>)	Üye

Kaynak: İDKK 2006 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Faaliyet%20Raporlari/IDKK2006FaaliyetRaporu.aspx>, (05.06.2012), s. 3.

İDKK üyesi ve başkanı Dr. Hasan Gül, Kamu İhale Kurumu Başkanlığına atanmasını müteakip İDKK Başkanlığı ve üyeliğinden istifa etmesi üzerine, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürü olarak görev yapan Ömer Duman, 15.05.2006 tarih ve 2006/3 sayılı Kurul Kararı ile Kurul Başkan Vekili olarak belirlenmiştir. Daha sonra Maliye Bakanlığı’nın 18.09.2006 tarihli ve 26689 sayılı yazısı üzerine, 28.10.2006 tarih ve 26330 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2006/11108 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de Kurul Başkanı olarak atanmıştır.

İDKK üyelerinin görev sürelerinin dolması nedeniyle, Maliye Bakanlığı'nın 30.10.2009 tarihli ve 25015 sayılı yazısı üzerine, 25.11.2009 tarih ve 27417 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, 02.11.2009 tarih ve 2009/15596 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla atanan ve halen görev yapmakta olan Kurul üyelerine ilişkin bilgiler, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 30: Halen Görevde Olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu Üyeleri

Adı Soyadı	Görevi	
İ.İlhan HATİPOĞLU	Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürü (<i>Maliye Bakanlığı temsilcisi</i>)	Kurul Başkanı
Prof. Dr. Hasan TÜREDİ	İstanbul Ticaret Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi (<i>Başbakanlık temsilcisi</i>)	Üye
Erhan USTA	Kalkınma Bakanlığı Müsteşar Yrd. (<i>Kalkınma Bakanlığı temsilcisi</i>)	Üye
Burhanettin AKTAŞ	Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Müsteşar Yrd. (<i>Hazine Müsteşarlığı temsilcisi</i>)	Üye
Murat KOCA	Karaman Valisi (<i>İçişleri Bakanlığı temsilcisi</i>)	Üye
H.Abdullah KAYA	Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürü (<i>Maliye Bakanlığı temsilcisi</i>)	Üye
Prof. Dr. Muhittin ŞİMŞEK	YÖK Yürütme Kurulu Üyesi (<i>Maliye Bakanlığı temsilcisi</i>)	Üye

Kaynak: İDKK 2011 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2011KamulcDenetimGenelRaporu.pdf>, (05.06.2013), s. 24.

02.11.2009 tarih ve 2009/15596 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla atanan İDKK üyelerinden Prof. Dr. Hasan TÜREDİ, Erhan USTA ve Burhanettin AKTAŞ, süresi dolduktan sonra yeniden atanmışlardır.

2.2.5.1.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Görevleri

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 67.maddesinde, İDKK'nın görevleri tek tek sayılmış olup, söz konusu maddeye göre Kurul aşağıdaki görevleri yerine getirmektedir;

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek,
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek,
- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak,

- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak,
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek,
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak,
- i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,
- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek,
- l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

2.2.5.1.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun Çalışma Usul ve Esasları

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 66.maddesinde;

- Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılarına davet edebileceği,
- Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususların, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nda görevlendirilenlerin asli görevlerinin devam edeceği,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödeneceği, belirtilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 66'ncı maddesi uyarınca, Maliye Bakanlığı tarafından “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hazırlanarak, 08.10.2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu yönetmeliğin birinci bölümünde, amaç, dayanak ve tanımlar belirtildikten sonra;

- İkinci bölümde, İDKK’nın teşekkülü, görev, yetki ve sorumlulukları,
 - Üçüncü bölümde; İDKK’nın çalışma, usul ve esasları,
 - Dördüncü bölümde; Sekreteryanın görevleri
- açıklanmıştır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğine göre; İDKK’ya sekreterya hizmeti, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’ne bağlı İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi’nce sağlanmaktadır.

2.2.5.2. Üst Yöneticiler

5018 sayılı KMYKK’na göre üst yöneticiler, aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Bakanlıklarda müsteşar (İstisnası Milli Savunma Bakanlığı’nda Bakan),
- Başkanlıklarda başkan,
- Genel müdürlüklerde genel müdür,
- Üniversitelerde rektör,
- İl özel idarelerinde Vali,
- Belediyelerde belediye başkanı.

Üst yöneticilerin sorumluluğu, 5018 sayılı KMYKK’nın 11.maddesinde şu şekilde belirtilmiştir;

“Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

*Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini **harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler** aracılığıyla yerine getirirler.”*

Diğer taraftan üst yöneticinin sorumluluğu, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 12'nci maddesinde tek tek sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Buna göre üst yöneticinin sorumlulukları, aşağıda sıralanmıştır;

- İç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri alır.

- İç denetçilere, idarenin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin belirlenmesi çalışmalarında gerekli imkanı sağlar.

- İç denetim kapsamına giren konularda, iç denetçilere gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması amacıyla, birimler arasında etkili iletişim kurulmasını sağlar.

- İç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları değerlendirir ve gerekli önlemleri alır.

- İç kontrol sürecinden elde ettiği bilgilerle, iç denetimden elde edilen bilgileri karşılaştırır ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımına ilişkin tedbirleri gerektiğinde iç denetçilerle görüşerek belirler.

- İç denetçilerin mesleki yeterliliğinin geliştirilmesi için gerekli tedbirleri alır.

- İç denetçilerin görevlerini yaparken bağımsızlık veya tarafsızlığının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda gerekli tedbirleri alır.

- İç denetim faaliyetinin kalitesini gözetir ve bu amaçla kalite kontrol ve gelişim programı oluşturur, iç denetçilerin görevlerindeki performanslarını takip eder.

- İç denetim kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasını sağlar.

- Birimin bütçesine ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi ve personelinin ihtiyacı olan meslekî araç, gereç ve malzemenin temin edilmesine ilişkin tedbirleri alır.

5018 sayılı Kanunun iç denetimle ilgili hükümlerine tabi olan kamu idarelerinde, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimleri faaliyette bulunmaktadır. İç denetçiler, sertifika eğitimlerinin alınması, iç denetim alanında hazırlanan mevzuata uyum ve iç denetim raporlarının bir örneğinin gönderilmesi bakımından İDKK ile iletişim halindedirler.¹⁹⁷

¹⁹⁷ **İDKK 2011 Yılı Faaliyet Raporu**, [http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet %20Raporlar %C4%B1/2011KamulcDenetimGenelRaporu.pdf](http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2011KamulcDenetimGenelRaporu.pdf), (06.06.2013), s.31.

2.2.5.3. İç Denetçiler

5018 sayılı KMYKK'nda, iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı bahsedilmiştir. İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları, 5018 sayılı KMYKK'ndan alınan yetkiye istinaden İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle belirlenmiştir.

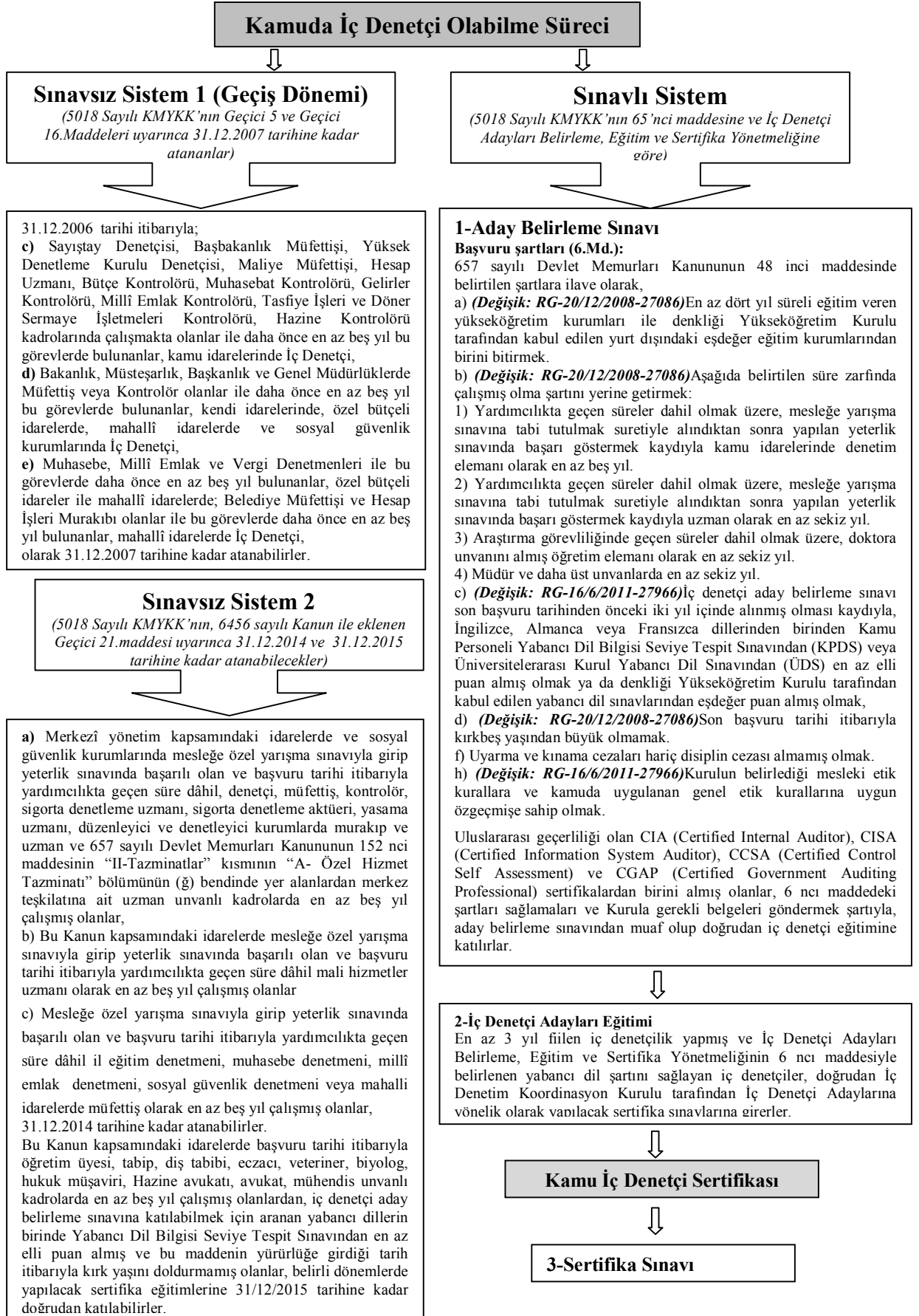
2.2.5.3.1. İç Denetçilerin Nitelikleri ve Atanması

31.12.2007 tarihine kadar olan iç denetçi atamalarında; 5018 sayılı KMYKK'nın geçici 5 ve geçici 16'ncı maddelerinde ve ilgili tebliğlerde yer alan şartlara sahip olan iç denetçiler arasından atama yapılmıştır. Geçici maddelerin yürürlük tarihi dolduktan sonra, iç denetçilerin taşınması gereken özellikler; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 19'ncü maddesi ile belirlenmiştir.

Diğer taraftan; iç denetçi adaylarının belirlenmesi, eğitimi, yapılacak sınavlar, eğitim programının süresi, konuları, eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile başarılı adaylara verilecek iç denetçi sertifikasına ilişkin esas ve usuller, 08.10.2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim Ve Sertifika Yönetmeliği ile belirlenmiştir.

Daha kolay anlaşılabilmesi adına, kamuda iç denetçi olabilme sürecini bir tablo halinde belirtmeye çalışalım;

Tablo 31: Kamuda İç Denetçi Olabilme Süreci

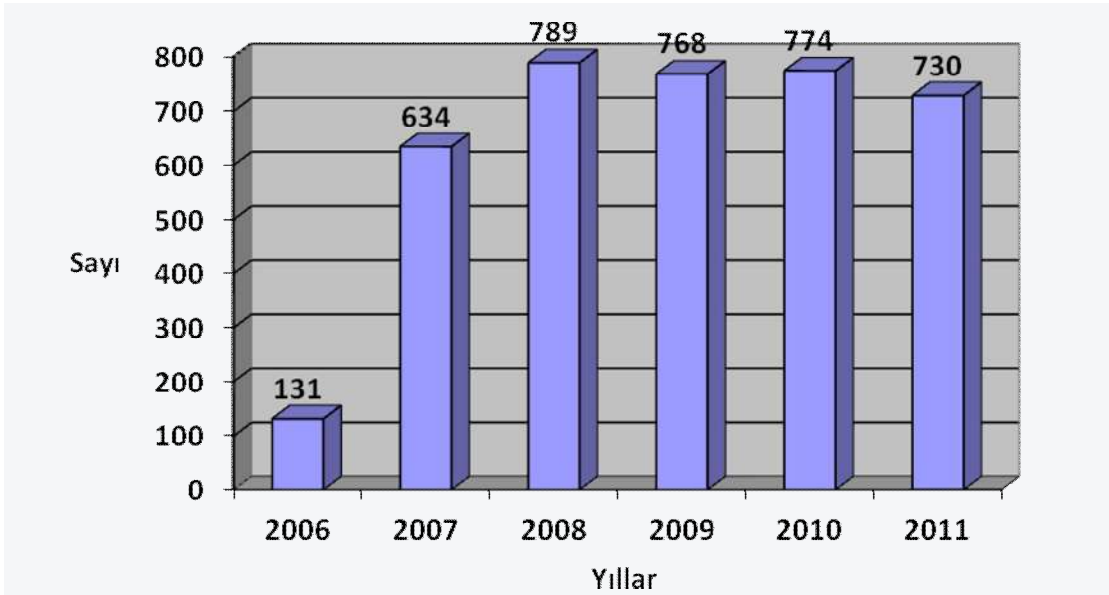


İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 21'inci maddesine göre iç denetçiler;

- Bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan,
- Diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından, sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır.

2006 yılından itibaren iç denetçi atamaları yapılmaya başlanmış olup, halihazırda 264 kamu kurumuna tahsis edilmiş, 1371 iç denetçi kadrosu bulunmaktadır. İDKK tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Raporlarına, (Faaliyet Raporları) göre, yıllar itibariyle çalışan iç denetçi sayıları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir

Tablo 32: Yıllar İtibariyle Çalışan İç Denetçi Sayısı



Yukarıdaki tabloyu incelediğimizde; 2006-2008 yılları arasında ciddi bir artış gözlenen iç denetçi sayılarının, 2009 yılında bir miktar düşüş yaşadıktan sonra, 2010 yılında sınavlı sistemle sertifikalarını alarak atanan 22 iç denetçi ile birlikte tekrar bir miktar artış yaşadığını, 2011 yılında ise bir miktar düştüğünü söylemek mümkündür.

2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu'na ait değerlendirme, Kamu İç denetçiler Derneği'nin (KİDDER) internet sitesinde yapılmış olup, söz konusu raporun dikkate değer kısımları aşağıda belirtilmiştir;

“Geçiş döneminde ilk iç denetçi atamaları 2006 yılı son aylarında başlamış ve 2007 yılı sonuna kadar devam etmiştir. İç denetim açısından 2007 yılı, üçer aylık zorunlu eğitimlerin tamamlandığı yıl olmuştur. 2008 yılından itibaren ise kamu idarelerinde yeni denetim anlayışı ve yöntemlerinin uygulanmasına başlanmıştır.

...

Raporda yer alan, idareler tarafından 2008-2011 döneminde yürütülen iç denetim faaliyetleri ilgili tablolar incelendiğinde;

22 Genel Bütçeli İdare’de görev yapan 152 İç Denetçi tarafından toplam 563 denetim, 223 inceleme, 54 Danışmanlık olmak üzere toplam 840 rapor üretildiği, bu raporlara konu edilen toplam bulgu sayısının 6495 olduğu görülmektedir. İç denetçiler tarafından bu bulgularda belirtilen hususlara ilişkin toplam 9030 önerinin geliştirilerek yönetime sunulduğu, bu önerilerin 8789 tanesinin yönetim tarafından kabul edildiği, yapılan izleme sonuçlarına göre 5313 önerinin hayata geçirildiği anlaşılmaktadır. Son beş yılda Genel Bütçeli İdarelerde gerçekleştirilen İç Denetim faaliyetleri sonucu geliştirilen önerilerin hayata geçirilme oranı % 60 olmuştur.

Özel Bütçeli 14 İdare’de görev yapan 92 İç Denetçi tarafından toplam 270 Denetim, 80 İnceleme, 70 Danışmanlık olmak üzere toplam 420 rapor üretildiği, bu raporlara konu edilen toplam bulgu sayısının 3056 olduğu görülmektedir. İç denetçiler tarafından bu bulgularda belirtilen hususlara ilişkin toplam 3725 önerinin geliştirilerek yönetime sunulduğu, bu önerilerin 3620 tanesinin yönetim tarafından kabul edildiği, yapılan izleme sonuçlarına göre 2427 önerinin hayata geçirildiği anlaşılmaktadır. Son beş yılda Özel Bütçeli İdarelerde gerçekleştirilen İç Denetim faaliyetleri sonucu geliştirilen önerilerin hayata geçirilme oranı % 67 olmuştur.

YÖK, ÖSYM ve üniversitelerden oluşan 50 Yüksek Öğretim Kurumları’nda görev yapan 174 İç Denetçi tarafından toplam 797 Denetim, 485 İnceleme, 173 Danışmanlık olmak üzere toplam 1455 rapor üretildiği, bu raporlara konu edilen toplam bulgu sayısının 8432 olduğu görülmektedir. İç denetçiler tarafından bu bulgularda belirtilen hususlara ilişkin toplam 10553 önerinin geliştirilerek yönetime sunulduğu, bu önerilerin 10170 tanesinin yönetim tarafından kabul edildiği, yapılan izleme sonuçlarına göre 6847 önerinin hayata geçirildiği anlaşılmaktadır. Son beş yılda Yüksek Öğretim Kurumları’nda gerçekleştirilen İç Denetim faaliyetleri sonucu geliştirilen önerilerin hayata geçirilme oranı % 67 olmuştur.

17 İl Özel İdaresi’nde görev yapan 40 İç Denetçi tarafından toplam 315 Denetim, 239 İnceleme, 238 Danışmanlık olmak üzere toplam 792 rapor üretildiği, bu raporlara konu edilen toplam bulgu sayısının 3097 olduğu görülmektedir. İç denetçiler tarafından bu bulgularda belirtilen hususlara ilişkin toplam 3601 önerinin geliştirilerek yönetime sunulduğu,

bu önerilerin 3548 tanesinin yönetim tarafından kabul edildiği, yapılan izleme sonuçlarına göre 2295 önerinin hayata geçirildiği anlaşılmaktadır. Son beş yılda İl Özel İdareleri'nde gerçekleştirilen İç Denetim faaliyetleri sonucu geliştirilen önerilerin hayata geçirilme oranı % 65 olmuştur.

40 Büyükşehir ve İl Belediyeleri'nde görev yapan 103 İç Denetçi tarafından toplam 488 Denetim, 178 İnceleme, 129 Danışmanlık olmak üzere toplam 795 rapor üretildiği, bu raporlara konu edilen toplam bulgu sayısının 4319 olduğu görülmektedir. İç denetçiler tarafından bu bulgulara belirtilen hususlara ilişkin toplam 6247 önerinin geliştirilerek yönetime sunulduğu, bu önerilerin 6091 tanesinin yönetim tarafından kabul edildiği, yapılan izleme sonuçlarına göre 3729 önerinin hayata geçirildiği anlaşılmaktadır. Son beş yılda Büyükşehir ve İl Belediyeleri'nde gerçekleştirilen İç Denetim faaliyetleri sonucu geliştirilen önerilerin hayata geçirilme oranı % 61 olmuştur.

ASKİ, EGO, İSKİ, İETT, ESHOT, İZSU gibi büyükşehirlere bağlı 6 İdare'de görev yapan 21 İç Denetçi tarafından toplam 87 Denetim, 49 İnceleme, 99 Danışmanlık olmak üzere toplam 235 rapor üretildiği, bu raporlara konu edilen toplam bulgu sayısının 832 olduğu görülmektedir. İç denetçiler tarafından bu bulgulara belirtilen hususlara ilişkin toplam 965 önerinin geliştirilerek yönetime sunulduğu, bu önerilerin 925 tanesinin yönetim tarafından kabul edildiği, yapılan izleme sonuçlarına göre 430 önerinin hayata geçirildiği anlaşılmaktadır. Son beş yılda büyükşehirlere bağlı idarelerde gerçekleştirilen İç Denetim faaliyetleri sonucu geliştirilen önerilerin hayata geçirilme oranı % 46 olmuştur.

33 İlçe Belediyesi'nde görev yapan 74 İç Denetçi tarafından toplam 414 Denetim, 107 İnceleme, 156 Danışmanlık olmak üzere toplam 677 rapor üretildiği, bu raporlara konu edilen toplam bulgu sayısının 3600 olduğu görülmektedir. İç denetçiler tarafından bu bulgulara belirtilen hususlara ilişkin toplam 4356 önerinin geliştirilerek yönetime sunulduğu, bu önerilerin 4306 tanesinin yönetim tarafından kabul edildiği, yapılan izleme sonuçlarına göre 2007 önerinin hayata geçirildiği anlaşılmaktadır. Son beş yılda İlçe Belediyeleri'nde gerçekleştirilen İç Denetim faaliyetleri sonucu geliştirilen önerilerin hayata geçirilme oranı % 46 olmuştur.

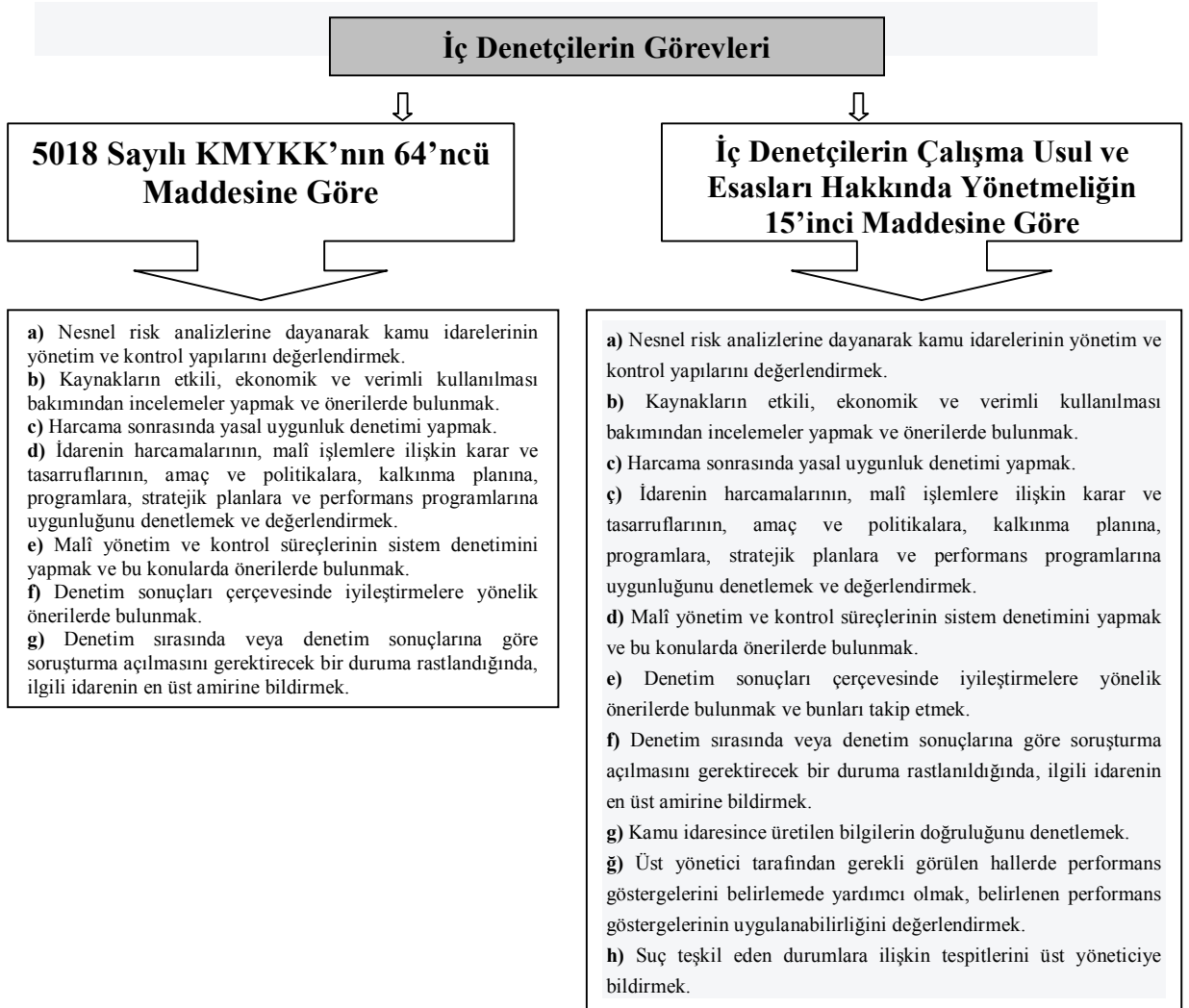
Rapordan elde edilen verilere göre Özel Bütçeli İdareler ile Yüksek Öğretim Kurumları'nda gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri sonucu geliştirilen önerilerin hayata geçirilme oranının % 67 ile en yüksek oran olduğu, bunu % 65 ile İl Özel İdareleri'nin, % 61 ile Büyükşehir ve İl Belediyeleri'nin takip ettiği görülmüştür. Bu oranın Genel Bütçeli İdarelerde % 60 olduğu gözlenmektedir. Büyükşehirlere Bağlı İdareler ile İlçe Belediyeleri'nde ise önerilerin hayata geçirilme oranı % 46 gibi bir seviyede kalmıştır.”

Bütün bunların mutlaka çok çeşitli nedenleri vardır. Bu nedenlerden ve kamudaki iç denetim uygulamalarında daha başarılı bir ivme yakalanabilmesi için gerekli faktörleri, tezimizin 2.2.11. bölümünde yer alan “Türkiye’de Kamu İç Denetim Sisteminde Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” başlığı altında incelemeye çalışacağız.

2.2.5.3.2. İç Denetçilerin Görevleri

Gerek 5018 sayılı KMYKK’nın 64’ncü maddesinde, gerekse İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15’inci maddesinde İç Denetçilerin Görevleri belirtilmiştir. Genel anlamda kanun ve yönetmelik hükümlerinin uyumlu olduğunu söylemek mümkün olmakla birlikte, yönetmelikte iç denetçilerin görevlerine daha fazla başlıkta yer verilmiştir. Kanun ve yönetmeliğin ilgili maddelerine göre iç denetçilerin görevleri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

Tablo 33: İç Denetçilerin Görevleri



Diğer taraftan, 5018 sayılı KMYKK'nın 64'ncü maddesine göre;

“... İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.”

2.2.5.3.3. İç Denetçilerin Yetkileri

İç denetçilerin yetkilerine, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 16'ncı maddesinde yer verilmiştir. Buna göre iç denetçiler;

- Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dahil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etme,
- Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım alma, yazılı ve sözlü bilgi isteme,
- Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkanlardan yararlanma,
- Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirme, yetkilerine sahiptir.

2.2.5.3.4. İç Denetçilerin Sorumlulukları

İç denetçilerin sorumluluklarına, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 17'nci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre iç denetçiler;

- Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dahil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etme,

- Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım alma, yazılı ve sözlü bilgi isteme,
 - Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkanlardan yararlanma,
 - Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirme,
- yetkilerine sahiptir.

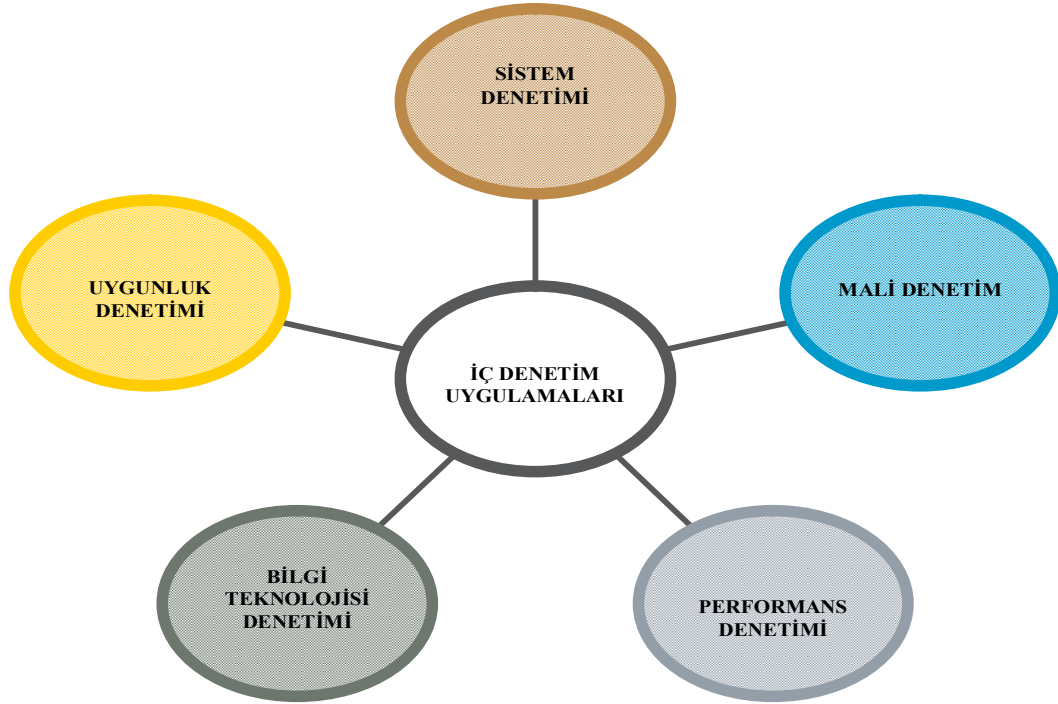
2.2.6. Kamu İç Denetim Uygulamaları (Türleri)

Kapsama uygun şekilde, iç denetim alanları, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 7'inci maddesinde belirlenmiş olup, aşağıdaki gibidir;

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

İç denetim faaliyet alanlarına uyumlu şekilde belirlenen iç denetim uygulamaları ise, aynı yönetmeliğin 8'inci maddesinde belirlenmiş olup, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 34: Kamu İç Denetim Uygulamaları



İç denetim faaliyetleri, risk odaklı ve yukarıdaki şekilde belirtilen iç denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde, uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi uygulamalarından oluşur.

Diğer taraftan birim esaslı veya süreç esaslı (faaliyet ve konu) iç denetim faaliyeti yapılabilir.

İDKK 2010 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporuna göre¹⁹⁸; yıllar itibariyle 2008 yılında 222, 2009 yılında 683, 2010 yılında ise 1033 iç denetim raporu yazılmıştır. En az bir yılda iç denetim raporu yazılan kurum sayısı 173'e, rapor yazan iç denetçi sayısı ise 659 olarak gerçekleşmiştir.

İDKK 2008 ve 2009 yıllarına ait Kamu İç Denetim Genel Raporları incelendiğinde^{199, 200}; söz konusu yıllarda genel olarak sistem ve uygunluk denetimi yapıldığını, sonrasında daha az miktarda mali denetim yapıldığını, performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetiminin ise, genel olarak çoğu kamu kurumunca yapılmadığını, söylemek mümkündür.

¹⁹⁸ İDKK 2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, s.141-146.

¹⁹⁹ İDKK 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, s.89-94.

²⁰⁰ İDKK 2009 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, s.122,131.

2011 yılında iç denetim birimlerinin daha çok sistem ve uygunluk denetimlerine öncelik verdikleri tespit edilmiştir. Öte yandan performans ve bilgi teknolojileri denetimleri sayısı ise oldukça düşük düzeyde kalmıştır.²⁰¹

2.2.6.1. Sistem Denetimi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 8. maddesinde; sistem denetimi, *“Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

IDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi'ne göre; sistem denetimi, *“Denetlenen sürecin ya da birimin (sistem) amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer denetim türlerinde kontrollerin o denetim türü ile ilgili olanları incelenirken, sistem denetiminde birim veya süreçle ilgili kontrollerin bütünü incelenir. Örneğin performans denetiminde faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik kontroller, mali denetimde ise mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin sağlanmasına ilişkin kontroller incelenir.²⁰²

26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Kamu İç Kontrol Standartlarına göre, iç kontrol; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden, bu bileşenlere ait 18 standart, bu standartlara ait 79 genel şarttan oluşmaktadır.

Kamu İç Denetim Rehberi'ne göre, sistem denetiminde;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,

²⁰¹ 2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2011KamuİcDenetimGenelRaporu.pdf>, (15.07.2013), s.5.

²⁰² Rasim Sarıkaya, Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.65, 66.

- Kamu idarelerinin kanunlara, temel politika belgelerine (Kalkınma planı ve yıllık program) ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,

- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,

- Her türlü karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,

- Varlıkların kötüye kullanımının ve israfının önlenmesi ile kayıplara karşı korunması,

amacıyla oluşturulan iç kontrol sistemi, bir bütün olarak değerlendirmekte ve iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığı incelenmektedir.²⁰³

Sistem denetimi uygulamasında, denetlenecek süreç veya birimin iç kontrol sistemi çok iyi bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun için İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi'nde yer alan açıklamalar ışığında aşağıdaki işlemlerin yapılması gerekir;²⁰⁴

- Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

Denetim amaçları belirlenirken, iç denetimi yapılacak sürecin veya birimin, yıllık iç denetim programına alınma nedeni iç denetçi tarafından araştırılmalı, iç denetim faaliyetinden beklentiler buna göre ortaya konmalıdır.

- Bilgi Toplama/Ön Araştırma

Bu aşamada, denetlenecek sürecin nerede başlayıp nerede bittiği ve diğer sistemlerle ilişkisi ortaya konulmalıdır.

Denetlenen birim ya da sürecin anlayabilmek için, yapılacak kaynak araştırmasında;

- İlgili mevzuatın,
 - Faaliyet raporlarının,
 - Kurum içi düzenlemelerin (Yetki paylaşımı ve devriyle ilgili),
 - İlgili birim yöneticileri ve personel ile görüşmelerin,
- kullanılması gerekir.

İlgili birim yöneticileri ile yapılan görüşmelerde kullanılan sorgu formlarında; yürütülen hizmetlerle ilgili mevcut süreçlerin neler olduğu ve hangi alt süreçlerden oluştuğu, geçmişte ve günümüzde bu süreçlerle ilgili karşılaşılan bir sorun olup olmadığı, karşılaşılmışsa en önemli sorunun ne olduğu, süreçlerle ilgili hedefleri

²⁰³ Kamu İç Denetim Rehberi, s.17.

²⁰⁴ Kamu İç Denetim Rehberi, s.18-20.

başarıyla gerçekleştirmek için ne gibi ilave kaynak ve imkânların bulunması gerektiği, bir kriz anında süreçlerin işlemlerini sağlayacak alternatiflerin neler olduğu ortaya konulduktan sonra, sürecin işleyişi, belgelendirilmesi, çıktısı ile ilgili olarak birtakım soruların da yer alması iyi olacaktır.

- Riskler ve Kontrollerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Sistem denetimindeki en önemli aşamadır. Bu aşamada kullanılabilecek yöntemler aşağıda belirtilmiştir;

- İş Akış Şemaları,
- Kontrollere İlişkin Açıklamalar,
- İç Kontrol Sorgu Formu,
- Risk ve Kontrol Değerlendirme Matrisleri.

İç Denetçi tarafından kontroller;

- Üst düzey kontroller (İdare düzeyinde belirlenen ve uygulanan kontroller),
- Orta/alt düzey kontroller (Birim/süreç bazında tasarlanan ve uygulanan kontroller),

iki düzeyde ele alınabilir.

Üst düzey kontroller, orta ve alt düzeydeki kontrollerin işleyişini de etkilediğinden, denetçi ilk olarak üst düzey kontrollerin işleyişini incelemeli, daha sonra orta ve alt düzey kontrolleri değerlendirmelidir.²⁰⁵

2.2.6.2.Uygunluk Denetimi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 8. maddesinde; uygunluk denetimi, *"Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir."* şeklinde tanımlanmıştır.

İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi'nde; uygunluk denetiminin iki bileşenden oluştuğu belirtildikten sonra, bunların;

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

²⁰⁵ Kamu İç Denetim Rehberi, s.20.

2- İdarenin harcamalarının ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesi”

olduğu açıklanmıştır.²⁰⁶

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte geçen uygunluk denetimi tanımı ile Kamu İç Denetim Rehberi’nde geçen uygunluk denetimi tanımı arasında farklılık bulunmaktadır. Yönetmelikte geçen uygunluk denetimi, kamu kurumlarının tüm faaliyetlerinin ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunun denetlenmesi şeklinde anlaşılırken, rehberde ise kamu harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve tasarrufların mevzuata uygunluğunun denetlenmesi anlaşılmaktadır. Dolayısıyla Kamu İç Denetim Rehberi’ndeki tanım, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikteki tanımdan daha dar kapsamlı olarak değerlendirilebilir.

Uygunluk denetiminde dikkate alınacak kriterler, Kamu İç Denetim Rehberi’nde belirtilmiş olup, aşağıdaki gibidir;²⁰⁷

- Anayasa ile ilgili kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik ve tebliğler,

- Kalkınma planı, yıllık programlar, stratejik plan ve performans programı,
- Yönetim tarafından belirlenen yönergeler,
- Yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri,
- Yönetim tarafından alınan kararlar,
- İdarenin giriştiği sözleşme ve taahhütlere ilişkin hükümler.

İç denetimin bu görevi kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasından öte kamu zararının tespiti ve tahsilini sağlamakta diğer kamu idari birimlerinde benzer durumların önüne geçme amacının olduğu düşünülmektedir. Yakalanma olasılığı nedeniyle, iç denetimin önleyici bir özelliğini ön plana çıkarmaktadır.²⁰⁸

Uygunsuzluğun kamu zararına yol açığının tespiti halinde, denetçi seçtiği örneklem büyüklüğü kapsamında bu zararı da tespit eder. İşin niteliği gereği, uzmanlık gerektirmesi nedeniyle kamu zararının tespit edilemediği durumlarda,

²⁰⁶ Kamu İç Denetim Rehberi, s.21.

²⁰⁷ Kamu İç Denetim Rehberi, s.21.

²⁰⁸ Sarıkaya, 57.

denetçi olayda kamu zararının doğduğunu ancak belirtilen nedenlerle hesaplanamadığını raporunda açıklar.²⁰⁹

Kamu zararının belirlenmesi ve raporlanmasında, 19 Ekim 2006 tarihli ve 26324 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “*Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*” ile 27 Haziran 1983 tarihli ve 83/6510 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan “*Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik*”, diğer ilgili mevzuat ve idarelerin bu konudaki kendi mevzuatı dikkate alınır.²¹⁰

Uygunsuz işlem neticesinde kişilerin hak kaybına uğraması durumunda, iç denetçi, bu hususu da ortaya koyar.²¹¹

2.2.6.3. Mali Denetim

Gerek İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 8. maddesinde, gerekse İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi’nde; mali denetim, “*Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Her iki yasal düzenleme açısından, mali denetimin tanımında herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Mali denetim, her şeyden önce 5 temel iç denetim türünden birisidir. Diğer denetim türlerinden temel farkı, iç kontrol sistemine yönelik değerlendirmelerden ziyade, mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Mali denetim yerine, muhasebe denetimi, hesap denetimi gibi kavramlar da kullanılmaktadır.

5018 Sayılı Kanun’un Dördüncü Kısım, kamu hesapları ve mali istatistiklerle ilgilidir. Mali denetimde dikkate alınacak yasal kriterlerin temeli, 5018 sayılı kanunun “Muhasebe Sistemi” başlıklı 49. maddesinde belirtilmiş olup, söz konusu madde hükmü aşağıda belirtilmiştir;

²⁰⁹ Kamu İç Denetim Rehberi, s.21.

²¹⁰ Kamu İç Denetim Rehberi, s.21.

²¹¹ Kamu İç Denetim Rehberi, s.22.

“Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabin çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.

Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır. Kurulun yapısı, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

Bu Kurulda görevlendirilenlerin aslî görevleri devam eder. Başkan ve üyelere, ayda ikiden fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlar, Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, ilgili idarelerin de görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenir ve Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenlenir.

Muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin düzenleme, beşinci fıkrada belirtilen yönetmeliğe uygun olarak, ilgili idarelerin görüşü alınmak suretiyle merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca; sosyal güvenlik kurumları için ilgili idarelerce, mahallî idareler için ise İçişleri Bakanlığınca Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle hazırlanır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planlarına ilişkin hususlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

Mali denetimde kamuoyunun doğru bilgilendirilmesi, mali saydamlık çerçevesinde genel kabul görmüş muhasebe sistemi ve anlaşılabilir ve ulaşılabilir raporlar önem arz etmektedir.²¹²

²¹² Sarıkaya, s.62.

2.2.6.3.1. Mali Denetime İlişkin Metodolojide Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Mali denetim, iç denetimin temel metodolojisine uygun olarak yürütülmekle birlikte, iç denetim çalışması yapılırken dikkate alınması gereken, kendine özgü bazı durumları da bünyesinde barındırmaktadır. İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi'nde, mali denetime özgü bazı hususlar aşağıda belirtilmiştir;²¹³

2.2.6.3.1.1 Ön Çalışma

Mali denetime ilişkin iç denetim çalışması yapılırken, bilgi toplama ve ön çalışma safhasında, mali tablolar çeşitli yöntemler kullanılarak hesap gruplarına ayrılır, böylelikle anlaşılması daha kolay bir şekle dönüştürülürler. Daha sonra, bu hesapların risk düzeyleri belirlenecektir.

2.2.6.3.1.1.1. Mali Tabloların Anlaşılması

Mali tablolar, mali denetimde odak noktadır. Mali tabloların hazırlanması ile ilgili sistemin, hesaplar ve mizan arasındaki ilişkinin kavranması gereklidir. Bu amaçla, mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkiler ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları eğilimler aşağıdaki yöntemler kullanarak incelenebilir.

- **Olasılık (Senaryo) Analizi:** Tek bir değişkenin değerindeki değişimler yerine, bütün değişkenlerin değerlerinin iyimser, kötümser ve ikisinin ortalaması olmak üzere tahmin edilmesidir.

- **Oran Analizi:** Mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki oransal ilişkilere dayanan analiz tekniğidir.

- **Regresyon Analizi:** İki ya da daha fazla değişkenin arasındaki ilişkiyi açıklamak ve güçlü bir bağlantının bulunması halinde olası sonuçları tahmin etmek için kullanılan bir model oluşturma tekniğidir.

²¹³ Kamu İç Denetim Rehberi, s.23-25.

- **Trend Analizi:** Bir idarenin farklı tarihlerdeki iki veya daha fazla mali tablolarının karşılaştırılması, her hesap veya hesap grubunda meydana gelen değişiklikler ile bunların trendlerinin saptanması ve yorumlanmasıdır.

- **Çok Değişkenli Analizler:** Birkaç değişken arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla kullanılan; ana bileşenler analizi, faktör analizi, küme analizi ve ayırıcı analizler gibi bir dizi istatistiksel tekniği içeren model oluşturma tekniğidir.

2.2.6.3.1.1.2. Hesap Alanlarına Ayırma

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

2.2.6.3.1.1.3.Önemlilik Seviyesinin Tespiti

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

2.2.6.3.1.1.4.Risklerin Belirlenmesi

İdare üzerindeki baskılar, personelin deneyimi ve uzmanlığı, muhasebe sistemlerinin güvenilirliği, organizasyonun istikrarsızlığı üst düzey risklere örnektir.

Karmaşık düzenlemeler, ödemelerin mal ve hizmetler karşılığı olmaktan ziyade bildirimler karşılığı olması, normal akış dışındaki işlemler, tahmini işlemler, dönem sonu işlemleri orta ve alt düzey risklere örnek verilebilir.

2.2.6.3.2.2. Saha Çalışması

Saha çalışması, işin en önemli kısmıdır. Çünkü bu safhada, bulgulara kanıt teşkil eden bilgi ve belgeler, denetim tekniklerine uygun olarak toplanmakta, muhasebe verilerinin doğruluğu incelenmektedir.

2.2.6.3.2.2.1. Kanıtların Toplanması

Denetçi çeşitli denetim tekniklerini kullanarak gerekli kanıtları toplar. Kanıt elde etmek için mali denetimde sıkça kullanılan denetim tekniklerine aşağıda yer verilmiştir.

-Envanter ve Sayım: Fiili durum ile kayıtların karşılaştırılmasıdır. Sayım işlemi ve envanter çıkarılması ile idarenin kayıtlarında görülen fiziki varlıkların gerçekte var olup olmadığı, bu varlıkların idareye ait olup olmadığı ve kurum mülkiyetinde bulunan varlıkların kayıtlara geçirilip geçirilmediğinin tespiti yapılır.

-Kayıt Sisteminin Yeniden Kontrolü: Örneklemeler yoluyla kaynak belgelerin seçilmesi, bu belgelerden hareketle muhasebe kayıt ortamında ileriye doğru giderek, incelenen konu ile ilgili muhasebe kayıtlarının doğruluğunun araştırılmasıdır.

-Yeniden Hesaplama: İdare tarafından yapılmış olan aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından doğrulanmasıdır.

-Belge İncelemesi: Belgelerin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun araştırılmasıdır. Belgenin varlığı, gerçekliği ve doğruluğu incelenir. Şekil ve içerik incelemesi yapılır, belgelerin içeriğinin yapılan işle uyumlu olup olmadığına bakılır.

2.2.6.3.2.2.2.Muhasebe Verilerinin Doğruluğunun Değerlendirilmesi

Denetçi, idarenin; nakit sistemi, alacakları, stokları, maddi duran varlıkları, maddi olmayan duran varlıkları, borçları, öz sermayesi ve gelir tablosunun doğruluğunu önemlilik seviyesi çerçevesinde değerlendirmelidir. Muhasebe verilerinin doğruluğunu test etmek için aşağıdaki prosedürler izlenmelidir;

- Hesaplarda kayıtlı işlemlerin gerçekte var olup olmadığına bakmak,
- Var olduğu anlaşılan işlemlerin tamamının hesaplara aktarılıp aktarılmadığını incelemek,
- İşlemlerin hesaplara doğru tutarları ile aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip edilmediğine bakmak,
- İşlemlerin hesaplara kaydedilmesinde dönemsellik ilkesine riayet edilip edilmediğini incelemek,
- Hesaplara kaydedilen işlemlerin mali tablolara tam ve doğru olarak aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek.

2.2.6.3.2.3. İç Kontrolün Değerlendirilmesi

Mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali sistem ve tabloların güvenilirliğini sağlamadaki başarısı ortaya konulur.

Mali denetimde Sayıştay tarafından yayınlanan Mali Denetim Rehberi ile Sermaye Piyasası Kurulunca yayınlanan Bağımsız Denetim Standartlarından da yararlanılabilir.

2.2.6.4. Performans Denetimi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 8. maddesinde; performans denetimi, *“Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki*

etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Performans denetimi, İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi’nde ise; *“Kamu idarelerinin ya da bu idarelerin belirli faaliyet, program ya da projelerinin verimlilik, ekonomiklik ve etkililik ilkeleri açısından objektif ve sistematik olarak incelenmesidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi sürecidir. Bu değerlendirme yapılırken, riske dayalı maliyet unsuru ile kaynakların etkin ve etkili şekilde kullanımı göz önünde bulundurulmalıdır.²¹⁴ Dolayısıyla performans denetiminde, faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediği incelenmektedir.

Performans denetiminin amacı, tahsis edilen beşeri, mali ve teknolojik kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir surette parasal değerlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının objektif olarak incelenip değerlendirilmesidir.²¹⁵

Performans denetimi;

- Kurumsal amaçlara maliyet-etkin yöntemlerle ulaşılması,
- Hizmetlerin daha iyi kalitede sunulması,
- Yönetim ve organizasyon süreçlerinin geliştirilmesi,
- Kaynak kullanımında tasarruf sağlanması,

amacıyla yapılması gereken iyileştirmeler konusunda yol gösterir.²¹⁶

Performans standartları olarak da adlandırılan ölçüm kıstasları, yönetimin ve denetçilerin gerçekleşen/fiili performansın ölçülebildiği ve değerlendirilebildiği referans noktalarıdır. Performans denetimleri kapsamında; verimlilik, etkililik, ekonomiklik ve hizmetin kalitesine yönelik kıstaslar çerçevesinde performans ölçümleri yapılır.²¹⁷

Performans denetiminin ölçüm kıstasları, verimlilik, ekonomiklik ve etkililik kavramları hakkında kısa bilgiler aşağıdaki gibidir;

²¹⁴ Erkan Karaaslan, "Kamu Harcamalarında Denetim", **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar Dergisi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2006, s.337.

²¹⁵ Kamu İç Denetim Rehberi, s.26.

²¹⁶ Kamu İç Denetim Rehberi, s.26.

²¹⁷ Kamu İç Denetim Rehberi, s.28.

- **Verimlilik:** Kurum faaliyetlerinde kullanılan girdilerin sabit kalması koşuluyla belirli bir kalitede en fazla mal veya hizmetin sunumu ya da belirli bir miktar ve kalitedeki mal ve hizmeti sunmak için en az miktarda girdi kullanılmasıdır. Kurum faaliyetlerinin verimliliği, beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımında; bilişim sistemleri, performans ölçütleri, gözetim ve iç kontrol sistemlerinin de incelenmesi suretiyle denetlenir.²¹⁸

- **Ekonomiklik:** Uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek, bir faaliyette kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Bir başka deyişle, en uygun girdinin en iyi fiyata temin edilmesidir.²¹⁹

- **Etkililik :**Hedeflere ulaşma derecesine ilişkin olup, istenilen etki ile gerçekleşen etki, bir başka ifadeyle, amaçlar ve çıktılar ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Etkililik denetimi, kurumsal amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını ve bu amaçlara ulaşmak için izlenen politikaların başarısını sorgular.²²⁰

Performans denetiminde, genellikle kullanılabilecek performans kriterleri (kıstaslar) aşağıda belirtilmiştir;

- 1) Girdi kıstasları (kullanılan kaynaklar),
- 2) Çıktı kıstasları (tamamlanan faaliyetler),
- 3) Sonuç kıstasları (ulaşılan sonuçlar),
- 4) Verimlilik göstergeleri (kaynakların ne kadar iyi kullanıldığı),
- 5) Kalite göstergeleri (hizmet kalitesi).²²¹

Yönetimin sorumluluğunda olan ve tamamen yönetim tarafından yapılan performans değerlendirmeleri ile iç denetçinin yapmış olduğu performans denetimi birbirinden farklıdır.

Performansın üç boyutunun, yani verimlilik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması yönetimin sorumluluğundadır. Performans denetiminde denetçinin görevi, bu sorumluluğun yerine getirilmesindeki başarı derecesinin/performansın incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonucun rapor edilmesidir. Bu itibarla, kurumun yönetim sorumluluğu çerçevesinde yaptığı performans değerlendirmeleri (iç değerlendirmeler) ile performans denetimleri birbirinden ayrıdır. Performans denetimlerinde kurumun performans ölçüm sisteminin yeterliliği ve etkinliği de

²¹⁸ Kamu İç Denetim Rehberi, s.26.

²¹⁹ Kamu İç Denetim Rehberi, s.27.

²²⁰ Kamu İç Denetim Rehberi, s.26.

²²¹ Kamu İç Denetim Rehberi, s.27.

değerlendirilir. Ayrıca, performans denetimi kapsamında denetlenen kurumun, faaliyetlerinde verimlilik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerine riayet edip etmediğinin tespit edilebilmesi bu konuda çeşitli performans ölçümlerinin yapılmasını gerektirmektedir.²²²

Performans denetimi yapılacak konunun seçiminde, kurumun iyi tanınması, faaliyetleri hakkında yeterli bilgiye sahip olunması, edinilen bu bilgilere dayalı olarak riskli alanların tespit edilerek önem ve öncelik sırasına konulması gerekmektedir.

Daha sonra denetim kriterleri belirlenerek, sürecin yeterliliği değerlendirilmelidir. Ancak performans denetiminde, genel kabul görmüş denetim kriterleri bulunmamaktadır. Denetim kriterlerin belirlenmesinde, stratejik plan, performans programı, ilgili standartlar, iyi uygulama örnekleri ve bilimsel çalışmalar dikkate alınabilir.

Her denetim görevi için, kurumun yapısı, görevleri, amaçları, hedefleri gibi hususlar göz önünde bulundurularak çeşitli göstergeler oluşturulabilir ve denetimler bu çerçevede yürütülür. Denetçi, denetim kriterlerini belirlerken, idare tarafından stratejik plan ve performans programlarında belirlenmiş performans göstergeleri ile performans ölçümünde kullanılan göstergeler olan; girdi, çıktı, sonuç, verimlilik ve kalite kıstaslarını kullanır.²²³

Denetim kriterlerinin, denetim çalışması ile cevapları aranacak sorular şeklinde formüle edilmesi uygun bir yöntemdir. Bu soruların belirlenmesi, denetimin planlanması safhasının en önemli kısmıdır.²²⁴

Performans denetimi kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin kamu idarelerinin ya da bu idarelerin belirli faaliyet, program ya da projelerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamadaki başarısı ortaya konulur.²²⁵

Performans denetiminin kamu kurumlarında yapılması, kurumdan kuruma farklılık göstermekle birlikte uzun zaman almaktadır. Bu zaman bazen 3-6 ay gibi süreler olabileceği gibi, bazen de 1-2 yıllık süreleri de bulabilmektedir.

²²² Kamu İç Denetim Rehberi, s.27.

²²³ Kamu İç Denetim Rehberi, s.29.

²²⁴ Kamu İç Denetim Rehberi, s.30.

²²⁵ Kamu İç Denetim Rehberi, s.31.

2.2.6.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin ve sürekliliğinin değerlendirilmesi sürecidir. Bu denetim türü ayrıca denetlenenin bilgi sisteminde depolanan veri ve bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için kullanılır. Bilgi sisteminin güvenliği, depolanmış bilgilerin yanlış kullanılmasının, zarara uğratılmasının ya da yok edilmesinin önlenme derecesi olarak belirtilebilir. Türkiye’de kurumların elektronik bilgi sistemlerine geçişleriyle birlikte önemli olacak bir denetim süreci olduğu ve bu denetimin özellikle performans denetimi ile birlikte yapılmasının faydalı olacağı gözükmemektedir.²²⁶

IDKK tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Rehberinde,

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

Bu denetim, Kurul tarafından bu rehbere ek olarak yayınlanacak Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi uyarınca yapılır.

Söz konusu Rehber yayınlanana kadar Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Asya Sayıştaylar Birliği (ASOSAI) ve Bilgi Sistemlerinin Denetim ve Kontrolü Birliği (ISACA) gibi uluslararası mesleki kuruluşlarca yayınlanmış rehberler esas alınarak bilgi teknolojisi denetimi yapılabilir.”²²⁷

şeklinde ifadeler bulunmaktadır.

IDKK tarafından, henüz bilgi teknolojileri denetimine ait rehber çıkarılmamış olup, halihazırda yapılacak bilgi teknolojileri denetiminde IIA, ASOSAI ve ISACA’nın düzenlemelerine bakarak iç denetim yapılabilir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, bilgi teknolojisi denetiminin, idarenin tüm bilgi teknolojisi sistemlerini kapsadığını, bu kapsamda bilgi teknolojisi sistemlerinin etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk

²²⁶ Karaaaslan, s.337

²²⁷ Kamu İç Denetim Rehberi, s.32

ve güvenilirlik yönlerinden belirlenmiş standartlara uygun olup olmadığının denetlenmesinin gerçekleştirildiğini söylemek mümkündür.

Bilgi teknolojileri denetimi oldukça ayrıntılı ve önemli süreçleri içermektedir. Bu süreçlerin eksiksiz ve doğru bir şekilde yürütülebilmesi için, denetim teknolojik anlamda yeterli düzeyde bilgi birikimine sahip denetçiler tarafından yürütülmeli ya da denetim sırasında bilgi teknolojileri konusunda uzman kişilerin yardımı alınmalıdır. Bu nedenle, bilgi teknolojileri denetim faaliyetlerinden söz edebilmek için öncelikle sektörde bilgi teknolojileri denetimi ile ilgili eğitim ve seminerlerin düzenlenmesi, workshopların oluşturulması ve bilgi teknolojileri denetçilerinin yetiştirilmesi gerekmektedir.²²⁸

2.2.7. Türkiye’de Kamu Kesiminde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

5018 sayılı KMYKK’nın “*İç Kontrol Sistemi*” başlıklı Beşinci Kısımında yer alan 55’inci madde ile iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak,

- Faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini,
- Varlık ve kaynakların korunmasını,
- Muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını,
- Malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini

sağlamak üzere,

idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

Aynı kanunun 56’ncı maddesinde ise iç kontrolün amaçları;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

²²⁸ Özbilgin, a.g.e.

- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,

sağlamak olarak belirlenmiştir.

Ülkemizde iç kontrole ait temel yasal düzenlemeler, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 35: İç Kontrole Ait Temel Yasal Düzenlemeler

Sıra No	Yasal Mevzuatın Adı	Tarihi	Sayısı
1	5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	24.12.2003	25326
2	İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar	31.12.2005	26040
3	Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	18.02.2006	26084
4	Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği	26.12.2007	26738
5	Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi	-	-
6	Kamu İç Kontrol Standartları Uyum ve Eylem Planı Rehberi	-	-
7	Kamu İç Kontrol Rehberi (Taslak) ²²⁹	-	-

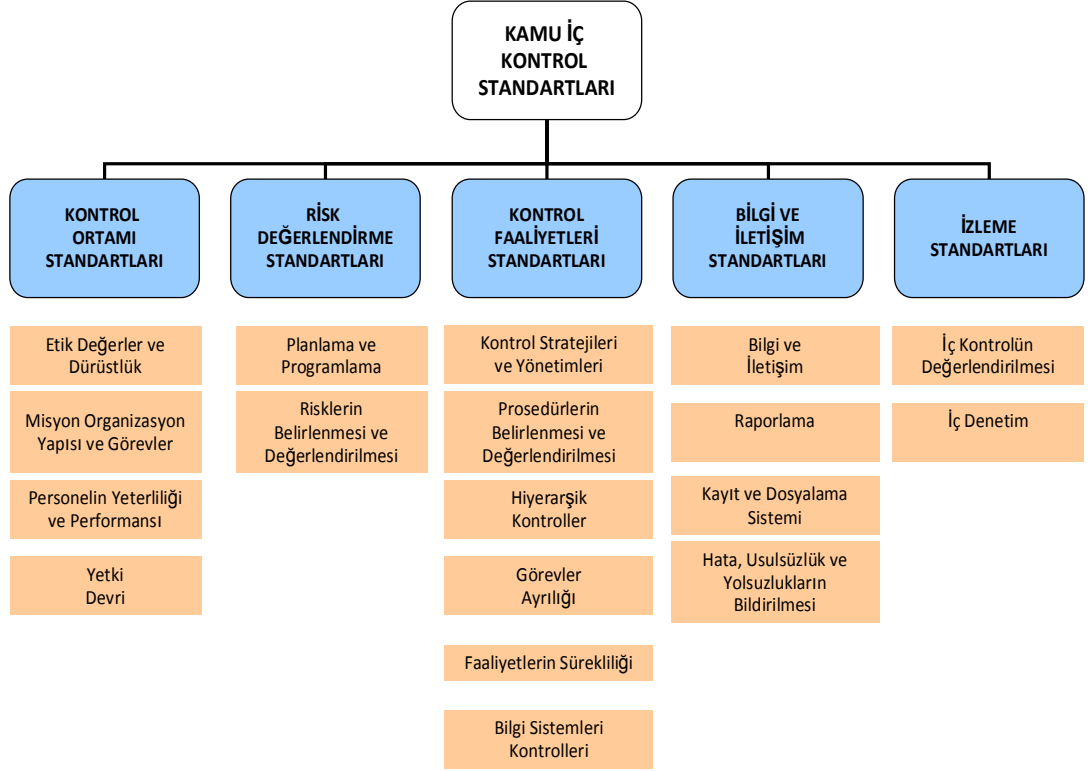
İç denetim de, 5018 sayılı KMYKK'nın, "**İç Kontrol Sistemi**" kısmında (Beşinci Kısım) yer almakta olup, 63'ncü maddede; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

5018 Sayılı KMYKK'nın 55.maddesine göre; görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Buna göre, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 20.11.2006 tarihli ve (12) sayılı kararı ile Kamu İç Denetim Standartları, Maliye Bakanlığı tarafından da COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Kamu İç Kontrol Standartları belirlenmiş, 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Maliye Bakanlığı tarafından

²²⁹Kamu İç Kontrol Rehberi, Kamu iç kontrol standartlarının uygulanması konusunda kamu idarelerine daha fazla rehberlik yapmak amacıyla, iç kontrol bileşenleri çerçevesinde hazırlanmış ve uygulama adımları ile örneklerini içerecek şekilde taslak olarak yayımlanmıştır. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3195,kamuickontrolrehberi2704pdf.pdf?0>, (15.07.2013)

belirlenen kamu iç kontrol standartları, 5 bileşen, 18 standart ve 79 genel şarttan oluşmakta olup, aşağıdaki tabloda bileşen ve standartlar gösterilmiştir;

Tablo 36: Kamu İç Kontrol Standartları



Yukarıdaki tabloda da açıkça görüldüğü üzere, kamu iç kontrol standartları arasında, 18 no’lu standart iç denetim başlıklıdır. Buna göre; İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır. Söz konusu standart kapsamında yer alan genel şartlara aşağıda yer verilmiştir;

- “18.1. İç denetim faaliyeti, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir.”
- “18.2. İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.”

İç kontrol ve iç denetim ilişkisinin olduğu diğer bir husus da, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin “İç Kontrolle İlişki” başlıklı 11.maddesinde dile getirilmiştir. Buna göre;

İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.

- İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dâhil edilemez.

- Kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur.

- Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir.

Yeterli ve etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması üst yöneticinin sorumluluğundadır. İç denetim; iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlamak, değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmak suretiyle üst yöneticinin bu sorumluluğunu yerine getirmesinde önemli rol oynar.²³⁰ Bu kapsamda, iç denetçiler tarafından yapılan denetimler sırasında;

- İç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyip işlemediği tespit edilir,

- İç kontrol sisteminin mevzuata ve ilgili düzenlemelere uyumu, hesap ve işlemlerin doğruluğu, mali sistem ve tabloların güvenilirliği, idarenin faaliyet, program ya da projelerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamadaki başarısı ortaya konulur.²³¹

İç denetim türlerinden olan sistem denetimi de, özünde iç kontrol sisteminin denetlenmesinden ibarettir. Kamu İç Denetim Rehberinde yer alan bilgiler ışığında;

“...sistem denetimi, denetlenen sürecin ya da birimin (sistem) amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

Kamu İç Kontrol Standartlarında tanımlandığı şekliyle iç kontrol; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden oluşur.

Sistem denetiminde, birim veya süreçle ilgili iç kontrolün tamamına bakılırken, performans denetiminde faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik kontroller, mali denetimde ise

²³⁰ Taslak Kamu İç Kontrol Rehberi, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3195,kamuickontrolrehberi2704pdf.pdf?0>, (5.07.2012), s.114.

²³¹ Taslak Kamu İç Kontrol Rehberi, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3195,kamuickontrolrehberi2704pdf.pdf?0>, (15.07.2012), s.114.

mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin sağlanmasına ilişkin kontroller incelenir.

Sistem denetiminde;

- *Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,*
- *Kamu idarelerinin kanunlara, temel politika belgelerine²³² ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,*
- *Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,*
- *Her türlü karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,*
- *Varlıkların kötüye kullanımının ve israfının önlenmesi ile kayıplara karşı korunması amacıyla oluşturulan iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilir ve iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığı incelenir.*²³³

Diğer taraftan, iç denetçilerin iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine ait oluşumlarda yer almaması gerekir. Çünkü, iç kontrol sistemini yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirecek olan iç denetçinin, icrai olarak (kurulması, düzenlenmesi, uygulanması, seçimi, vb.) herhangi bir aşamasında görev aldığı bir iç kontrol sistemini tarafsız ve bağımsız şekilde değerlendirebilmesi çok zordur. Ancak iç denetçiler, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik danışmanlık faaliyetinde bulunabilirler.

Türkiye’de kamu iç kontrol uygulamalarına bakıldığında; henüz istenilen seviyede olmasa bile, bu konuda Kamu İç Kontrol Standartları Uyum ve Eylem Planı Rehberi ile bir ivme kazanıldığını, çoğu kamu kurumunun “Kamu İç Kontrol Standartları Uyum ve Eylem Planı” hazırladığını ve uygulamaya koyduğunu, kamu kurumlarında farkındalığın her geçen gün daha da arttığını söylemek mümkündür. Kamu kurumlarında aşağıda yer alan iç kontrol özelliklerine uygun bir sistem kurulabilirse, iç kontrol uygulamalarında daha başarılı olunacaktır;

- İç Kontrol, yönetim sorumluluğu çerçevesinde sürekli ve sistematik olarak yürütülür.
- İç kontrol bir süreçtir. Amaç değil, kurumsal hedeflere ulaştırma amacını taşıyan bir yönetim aracıdır.
- İç kontrol insanlardan etkilenir. İç kontrol sadece form, belge, el kitabı ve prosedür değil, bunların yanı sıra organizasyonu, her düzeydeki personeli ve yönetim

²³² Kalkınma planı ve yıllık programı ifade etmektedir.

²³³ Kamu İç Denetim Rehberi, s.17.

tarzını da kapsayan bir sistemdir. Dolayısıyla iç kontrol idarenin bütün görevlilerini kapsar.

- Mali ve mali olmayan tüm faaliyet ve işlemleri kapsar.
- İç kontrol, risk esasına dayanır.
- İç kontrolden, bir kuruluşun yönetimine, mutlak güvence değil makul güvence sunması beklenmelidir. İç kontrol mutlak bir güvence veremez.
- İç kontrol, ön mali kontrol ve iç denetim değildir.
- İç kontrol, tek bir olay veya durum değildir. Kurumdaki birimlerin bütün faaliyetlerine “gömülü” bir şekilde dizayn edilir.
- İç kontrol sistemi her yıl değerlendirmeye tabi tutulur.
- İç denetim yeterince sahiplenilmelidir.

İç denetimin olmadığı bir iç kontrol sistemi, eksik ve problemlili olacak ve 5018 sayılı kanunun ruhundan uzaklaşılacaktır.²³⁴

2.2.8. Türkiye’de Kamu Kesiminde İç Denetim ve Teftiş İlişkisi

Denetim, kelime/sözlük anlamıyla teftiş kelimesinin Türkçe karşılığıdır. Ancak, gerek gündelik kullanımında, gerekse kamu idarelerinin uygulamasında denetim kelimesine farklı anlamlar yüklenebilmektedir. Denetimin gündelik kullanımında bazen teftiş, bazen kontrol anlamında kullanıldığı görülmektedir. Özellikle kontrol kavram ve işlevine karşılık gelecek şekilde kullanılması yaygındır. Kullanımından kaynaklanan kavramsal karışıklık, denetimin işlevselliğine, denetim birimlerinin idari yapı ve organizasyon içindeki konumuna, görev algısına, üstlenilen yetki ve sorumluluklara olumsuz etkisi olmakta, verimsizliğe, kurumsal çatışmaya, yanlış, yanlış anlamaya, kötü niyetlere zemin hazırlamaktadır. Diğer bir yönüyle de, denetim görevi üstlenen tüm meslek elemanlarına sıkıntı veren ve mesleki gelişmeyi engelleyen sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.²³⁵

Türkiye örneğindeki geleneksel teftişlerde; insan merkezli ve güven esaslı olmayan, statükocu, değişime kapalı ve reaktif bir anlayışla salt mevzuat uygunluğunu esas alan ve örgüte değer katmaktan uzak; sistem yerine ısrarla

²³⁴ Abdullah Altıntaş ve Metin "Kocabay, Belediyelerde İç Kontrol Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar", **Dış Denetim Dergisi**, Sayıştay Denetçileri Derneği (SAYDER) Yayınları, Yıl:2, Sayı:4, Nisan-Haziran 2011, s.46.

²³⁵ Hami Örenay, "Teftiş ve Denetim Kavramları ve Denetimin Yeniden Yapılanması", **Denetişim Dergisi**, Sayı:9, 2012, s.93.

insanların kusurlarına, hatalarına yoğunlaşan, geçmişe endeksli; aşırı merkeziyetçi, bürokratik ve hantal örgüt yapısını daha da tıkayan; çoklu veri kaynağına dayalı performans değerlendirmesi yerine ‘müfettiş kanaatini’ önceleyen; şekilci, aşırı kuralcı, rehberlikten ziyade soruşturma odaklı bir denetim kültürü hâkimdir. Geleneksel teftiş anlayışının yerine; sistem yaklaşımına sahip, güvence sağlayan bağımsız bir iç denetimin kurulması durumunda; hesap verebilirlik ve saydamlık, kurumda etkin kılınır ve yönetimden yönetişime geçişte önemli bir kolaylık sağlanır.²³⁶

2.2.8.1. İç Denetim ve Teftiş Arasındaki Temel Farklar

Türkiye’de yıllardan bu yana Fransa denetim modeline benzerlik gösteren bir denetim sistemi uygulanmaktadır. Klasik teftiş sistemi, ... kurumların teşkilat yasalarından kaynaklı bir yetki ile faaliyet göstermektedir. İç denetim ise, 5018 sayılı kanunun 55.maddesinde mali yönetim ve harcama öncesi kontrol ile birlikte iç kontrolün bir parçası olarak kurgulanmıştır. İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir.²³⁷

İç denetim ile teftiş arasında farkları genel olarak aşağıdaki tabloda gösterebiliriz;

²³⁶Şenol Gönülaçar, **Kamuda İç Denetçiler ile Müfettişler Arasındaki Görev Örtüşmesi Sorununa Bir Çözüm Önerisi: İngiltere Eğitim Sisteminde İç Denetim ve Teftişin Rol ve Sorumlulukları**, Nisan 2010, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_teftis_ortusme_sgonulacar_2010.pdf, (03.06.2013).

²³⁷ Adem Yaman, "Geleneksel Teftiş İle İç Denetim Modelinin Fonksiyonel Açıdan Değerlendirilmesi", **Denetışim Dergisi**, Sayı:6, 2011, s.26.

Tablo 37: İç Denetim ve Teftiş Arasındaki Farklar

İÇ DENETİM	TEFTİŞ
Sistem ve süreçlere odaklı	Şikayete, bireylere, işlem ve olaylara odaklı
Mali, sistem, performans, uygunluk risk denetimi	Hukuka Uygunluk Denetimi
Asli Görevi Denetim	Asli Görevi Soruşturma
Hesap verebilirliğe odaklı	Hesap sormaya odaklı
Geleceğe yönelik yapılır.	Geçmişe yönelik yapılır.
İyi uygulamaları geliştirmeye, değer katmaya hedefli	Hata bulma hedefli
Öncelikli amaç idareyi geliştirmek	Öncelikli amaç mevzuata uygunluk.
Risk odaklı denetim metodolojisi vardır.	Risk odaklı denetim metodolojisi yoktur.
Denetimin kaynak maliyetini dikkate alır.	Kendi maliyetini sorgulamaz
Raporlar İDKK gönderiliyor.	Denetim Raporları kurum içinde kalıyor.
İDKK denetim stratejisini belirliyor.	Kurum dışından denetim strateji belirlenmez.
Sistematik, sürekli	Sistematik değil, kesintili

Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı'na (TESEV) göre; var olan teftiş geleneği, öz eleştiriye tabi tutulduğunda şunlar söylenebilir:

- Sistem, fonksiyonel bağımsızlığı sağlayacak meslekî güvencelere sahip değildir,
- Kimi zaman kanaat zırhı altında sübjektif ve cezalandırıcı yaklaşımlar benimsenmektedir,
- Daha çok düzenlilik denetimine yoğunlaşılmasından dolayı, faaliyet denetimi ihmal edilmektedir. Bunun neticesinde, yolsuzluk üreten sistemin tasfiyesi konusunda yeterli katkı sağlanamamaktadır,
- Genel kabul görmüş denetim standartları mevcut değildir ve bunun bir sonucu olarak gelişkin denetim yaklaşım ve tekniklerinden yararlanılamamaktadır,
- Denetim raporları kamuoyuna açıklanamamaktadır,
- Bir kaç teftiş kurulu dışında, müfettişlerin hizmet içinde yetişmeleri için gerekli eğitim verilmemektedir,

- Denetlenenler denetlenmekten onur duymamaktadırlar, sonuçta denetim; yöneticilerce talep edilmeyen, kaçınılan ve engellenen bir faaliyet olarak algılanmaktadır,

- Denetlenen ile denetleyen arasında karşılıklı güvensizlik mevcuttur.²³⁸

Mehtap Projesinden 28 yıl sonra hazırlanan KAYA (*Kamu Yönetimi Araştırması*) Raporunda, denetime dair şu yargılara varılmıştır:²³⁹

“Kurumlara göre değişebilmekle birlikte, müfettişlerin görev alanında değerlendirilen üç temel konu bulunmaktadır. Bunlar; denetim, soruşturma ve rehberliktir. Rehberlik görevi genel özelliğiyle öteki iki görevle çelişen bir niteliğe sahiptir. Varolan denetim sisteminin yönetimi geliştirmedeki etkililiği son derece sınırlıdır. Aynı biçimde, denetimde personele rehberlik etme işlevi de gereği gibi gerçekleştirilememektedir.

Denetimde örgütsel yapı ve işleyişe yönelik ortak kurallar saptanarak, denetim birimlerinin çalışma düzenleri, güçlü bir yasal temel üzerine oturtulmalıdır; denetim görevlerinin genel standartlar çerçevesinde yürütülmesi sağlanmalıdır; denetimin teknik düzeyi yükseltilmelidir; bu çerçevede, istatistik yöntemlerin geniş ölçüde kullanılması yoluyla, denetim verimliliği artırılmalıdır; kurumlarda etkililik denetimine önem verilmeli ve iç denetim organları etkililik denetimi yapabilecek bir düzeye yükseltilmelidir.”

Diğer taraftan, denetim uygulamalarında, iç denetim modeli ile birlikte mevcut denetim birimleri arasında bazı yetki çatışmalarının olabileceği muhtemel görünmektedir. 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun veto edildiği için mevcut denetim sürecinde yasal boşluklar oluştuğu düşünülmektedir. ... mevcut denetim sisteminde bakanlık müfettişleri ile iç denetçiler **özellikle idari ve mali uygunluk denetiminde** ortak denetim alanına sahiptir. 5018 sayılı yasada iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılacağı hükmü yer almaktadır fakat mevcut durumda, kurumların teşkilat yasalarında belirtilen görevler ile 5018 sayılı yasa hükmü arasında bazı uyumsuzlukların olabileceği değerlendirilmektedir.²⁴⁰

Teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin yürürlükteki mevzuatlarında belirtilen görev tanımlarının genişliği dikkate alındığında, mevcut denetim

²³⁸ Aktaran Şenol Gönülaçar, **İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler**, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6838.gonulacar-s-ic-denetimde-hedef-ve-beklentiler.pdf?0>, (02.06.2013), s.3.

²³⁹ Aktaran Şenol Gönülaçar, **İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler**, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6838.gonulacar-s-ic-denetimde-hedef-ve-beklentiler.pdf?0>, (02.06.2013), s.5.

²⁴⁰ Yaman (2008), s. 32,33.

kurullarıyla görev çakışmalarının yaşanması kuvvetle muhtemel görülmektedir. Çalışma usul ve esaslarında soruşturma yetkisi olmayan iç denetçiler ile bu yetkiye haiz teftiş kurulları arasında da iletişim kanalının ya da çalışma prosedürünün kurulmayarak olası bir kaosa, kaynak israfına ve mükerrer denetim çalışmalarının yaşanmasına zemin hazırlanmıştır.²⁴¹ Sorunun çözümü konusunda ivedi olarak daha açık bir yasal düzenleme yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Yapılacak yasal düzenleme, iç denetim birimleri ile teftiş/denetim birimleri arasındaki görev ve yetki çatışmasını kesin olarak çözecek mahiyette olmalıdır.²⁴²

Ülkemizdeki denetim fonksiyonu baz alınarak, iç denetim ve teftiş sistemi arasındaki temel farklar aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

Tablo 38: İç Denetim ile Teftiş Sistemi Arasındaki İlişkin Temel Farklılıklar

Farklılık Konusu	Geleneksel Teftiş Sistemi	Çağdaş İç Denetim Sistemi
Denetimin Kapsamı	Genel Denetim İnceleme, Gerektiğinde Soruşturma Mucipli Denetim Vesayet Denetimi	Risk Odaklı Denetim İç Kontrol Denetimi Süreç Denetimi Yönetmelik Süreç Denetimi
Denetimde İzlenen Yöntem	Uygunluk Denetimi Kurum ve İşlem Denetimi Birim Merkezli Periyodik Denetim Olay Sonrası Denetim	Süreç Denetimi BT Denetimi Performans Denetimi Sistem Denetimi Risk Değerlendirmesine Dayalı Hazırlanan Sıra Planlı Denetim
Denetim Yaklaşımı	Kurallara uyuma bağlılık Yönetimden bağımsızlık Geçmişin değerlendirmesi Uyumsuzlukların tespiti	Sistemin sorgulanması Yönetime rehberlik Geleceğe yönelik olma Çözüm ortağı olunması

Kaynak : Yaman (2008), s.34

İç denetim modeli, klasik denetim modelinden farklı olarak denetimi bireysel olmaktan ziyade sistem odaklı ve sürecin tamamına yönelik iyileştirme ve çözümler öngörmektedir. İç denetim anlayışı olarak da geçmişe değil geleceğe odaklanmaktadır. Betimleyici bir ifadeyle, olmuş olayların sebebini sorgulamaktan ziyade, koruyucu ve önleyici hekimlik faaliyeti yerine getirmektedir.²⁴³

Diğer taraftan, teftiş ve iç denetim arasında, yasal mevzuat açısından da farklılıklar bulunmakta olup, örneğin mahalli idarelerde çalışan müfettiş ve iç denetçiler için söz konusu farklılıklar aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

²⁴¹ Yaman (2008), s. 33.

²⁴² Hami Örenay, "Kamuda Teftiş ve Denetimin Görev Çakışması ve İç Denetçilerin Soruşturma Yetkisi", **Denetim Dergisi**, Sayı:6, 2011, s.29, 30.

²⁴³ Yaman (2008), s. 34.

Tablo 39: Mahalli İdarelerde Yasal Mevzuat Kapsamında Teftiş ve İç Denetimin Karşılaştırılması

KRİTER	İÇ DENETİM	BELEDİYELERDE TEFTİŞ
Mevcut Durum	Kamu İdarelerinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 63 ve müteakip maddelerine göre iç denetim sistemi kurulmuş ve kamu idarelerinde iç denetçi istihdam edilmektedir. Çalışma usul ve esasları, sertifikalandırma, derecelendirme işlemleri ile diğer tüm işlemler Maliye Bakanlığına bağlı Merkezi Uyumlaştırma Birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmektedir.	Mahalli İdarelerde, büyükşehir olan belediyelerde Teftiş Kurulu Başkanlığı, il ve ilçelerde Teftiş Kurulu Müdürlüğü şeklinde örgütlenen bir yapı vardır. Belediye ve Bağlı Kuruluşları İle Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik dışında yasal dayanağı yoktur.
Yasal Dayanak	A-GENEL MEVZUAT: 1- 5018 sayılı Kanunun 63 ila 67 nci maddeleri iç denetim sistemi hakkında düzenlemeler içermekte olup, 63 üncü maddede iç denetimin tanımı, uygulanması ve iç denetim biriminin kurulması, 64 üncü maddede iç denetçinin görevleri, 65 inci maddede iç denetçinin nitelikleri ve atanması, 66 ncı maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve 67 nci maddede ise Kurulun görevleri düzenlenmektedir. 2- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, İDKK Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Mahalli İdarelerin İç Denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Kararname, Çalışma, raporlama standartlarını belirleyen Üçüncül Düzey Mevzuat	GENEL MEVZUAT: 1-İkincil düzey mevzuat olarak 22.02.2007 tarih ve 26442 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik hükümlerinde, Belediye ve bağlı kuruluşları ile mahalli idare birlikleri norm kadro standartları cetvellerinde istihdam edilebilecek (ihtiyari) kadro olarak Teftiş Kurulu Başkanı, Teftiş Kurulu Müdürü, Müfettiş ve Müfettiş Yardımcısı kadrosu belirlemiş ve bu unvanda personel istihdam edilebilir denilmiştir. 2- Ancak müfettiş istihdamına ilişkin herhangi bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. 3- Belediye Kanunu 55. Maddede denetim iç ve dış denetim şeklinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa göre yapılmaktadır, demektir.
	B- BELEDİYE MEVZUATI: DÖRDÜNCÜ KISIM Belediyelerin Denetimi Denetimin amacı Madde 54- Belediyelerin denetimi; 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 duyurmaktır. Denetimin kapsamı ve türleri Madde 55- Belediyelerde iç ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini kapsar. İç ve dış denetim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılır. Ayrıca, belediyenin mali işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin	B- BELEDİYE MEVZUATI: Belediye Kanunu 54 ve 55. Maddesi Belediyelerde denetimi düzenlemektedir. Burada denetim, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre iç ve dış denetim yapılır” hükmü yer almaktadır. Belediye teftiş birimlerine veya müfettişlerine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

	bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir. Belediyelere bağlı kuruluş ve işletmelerde yukarıdaki esaslara göre denetlenir. Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur.	
Mesleğe Girme, Çalışma, Sertifikalandırma ve Diğer Usul ve Esaslar Hakkında Düzenlemeler	İç Denetim sistemi, tamamen ulusal düzeyde uluslararası standartlara göre düzenlenmiştir. Uluslararası İç Denetim Standartları esas alınarak düzenlenen Kamu İç Denetim Standartları, Kamu İç Denetim Raporlama Standartları, İç Denetçi Çalışma Usul ve Esasları, İç Denetim Rehberi, İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi, İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı ve diğer onlarca üçüncül düzenlemelere bağlı olarak iç denetim yapılmakta ve iç denetçilik mesleği icra edilmektedir.	Müfettişlerin işe alınmalarında bazı belediyelerde özel yarışma ve yeterlilik sınavı esas alınmamıştır. Alım süreci yönetmelikle düzenlenmiştir. Teftiş Kurulu Başkanı ve Teftiş Kurulu Müdürü idari kadro olarak düzenlenmiş ve başkan ve müdür olarak görevlendirilenlerin çoğu özel yarışma ve yeterlilik sınavına girmeden, müfettiş unvanı olmayan kamu görevlileri atanmıştır.
Mesleğin Nitelikleri	İç denetçinin nitelikleri MADDE 19- (1) İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenlerin yanı sıra aşağıdaki şartları taşıması gerekir: a) En az dört yıl süreli eğitim veren yükseköğretim kurumları ile denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurt dışındaki eşdeğer eğitim kurumlarından birini bitirmek. b) Aşağıda belirtilen süre zarfında çalışmış olma şartını yerine getirmek: 1) Yardımcılıkta geçen süreler dahil olmak üzere, mesleğe yarışma sınavına tabi tutulmak suretiyle alındıktan sonra yapılan yeterlik sınavında başarı göstermek kaydıyla kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl. 2) Yardımcılıkta geçen süreler dahil olmak üzere, mesleğe yarışma sınavına tabi tutulmak suretiyle alındıktan sonra yapılan yeterlik sınavında başarı göstermek kaydıyla uzman olarak en az sekiz yıl. 3) Araştırma görevliliğinde geçen süreler dahil olmak üzere, doktora unvanını almış öğretim elemanı olarak en az sekiz yıl. 4) Müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl. c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak. ç) İç denetim etik kurallarına uygun bir özgeçmişe sahip olmak. d) İç denetçi aday belirleme sınavı son başvuru tarihinden önceki iki yıl içinde alınmış olması kaydıyla, İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden birinden Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından (KPDS) veya Üniversitelerarası Kurul Yabancı Dil Sınavından (ÜDS) en az elli puan almış olmak. e) İlgili yönetmelik esaslarına göre yapılacak sınavlarda başarılı olmak. (2) Yardımcılıktan sayılacak görev ve sürelerle birinci fıkranın (b) bendinde belirtilen sürelerin birlikte değerlendirilmesine ilişkin tereddütleri	Müfettişlerin Nitelikleri: Genel bir düzenleme olmamakla birlikte büyükşehir belediyelerinde bir yönetmelikle özel yarışma sınavı ile müfettiş yardımcısı olarak alınmakta ve yeterlilik sınavını verenler müfettiş olarak atanmaktadır. Ancak yapılan görüşmelerde il belediyeleri ve ilçe belediyelerinde özel yarışma ve yeterlilik sınavı dışında müfettiş olarak atandıkları, kariyer meslek sisteminin işlemediği görülmektedir. Teftiş Kurulu Başkan ve/veya Müdürü olarak atanmışlar ise müfettiş unvanı olmayanlar arasından atandıkları bilinmektedir. Tüm belediyelerde uygulanan yazılı bir kriter yoktur.

	gidermeye Kurul yetkilidir.	
Kurum İçindeki Statüsü	5018 sayılı Kanunun 63. Ve 64. maddesinde “İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir. İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.	İdari hiyerarşi içinde kadrolu Teftiş Kurulu Başkanı ve Teftiş Kurulu Müdürüne bağlı olarak çalışılmakta ve başkanlık ve müdürlükler norm kadro ilke ve standartları dışında bir kanuni dayanak olmadığı için bazı belediyelerde genel sekreter, başkan yardımcısına, bazı belediyelerde başkana bağlı olarak çalışmakta ve raporlama konusunda herhangi bir standart bulunmamaktadır. Teftiş Kurulu Başkan/Müdürleri çoğu belediyelerde müfettiş mesleğinde gelmeyen kamu görevlileri tarafından yürütülmektedir.

Kaynak: Cahit Kurtulan, **Mahalli İdarelerde İç Denetim ve Teftiş Sisteminin Tek Çatı Altında Birleştirilmesi Düşüncesi Hakkında**, <http://www.kidder.org.tr/index.php/2011-07-28-18-14-23/2011-12-25-23-29-24/2011-12-25-23-36-52/134-makaleleri-okumak-icin>, (03.06.2012).

Son 10 yılda, gerek AB, gerekse de IMF, bu durumu muhtelif tarihlerde yazdıkları raporlarda belirtmişler ve klasik denetim yapan teftiş kurullarının, risk bazlı ve süreç odaklı denetim yaklaşımı bağlamında yetersizliğini vurgulamışlardır. Bu kurullar, çağdaş iç denetim uygulamaları bakımından yetersiz olmakla birlikte, bulundukları kurumlarda son derece etkindirler. Kurumlarında söz sahibi olan, üst düzey yöneticileri yönlendirebilen ve teşkilata hakim birimlerdir. İç denetim, gerek sahip olduğu disiplin (uluslararası iç denetim standartları), gerekse de sistematik çalışma prensipleri ile (metodoloji, teknik ve araçlar) klasik denetim yaklaşımlarından oldukça farklıdır. Bu farklılığın, geçirdiğimiz kısa süre zarfında bir tehdit olarak görüldüğü açıkça ortaya çıkmıştır. İç denetim faaliyetlerinin, teftiş kurullarının hakim olduğu örgütsel yapılarda hayat bulması ve yeşermesi mümkün değildir. Bu durum tecrübe ile de sabittir.²⁴⁴

²⁴⁴ Bertan Kaya, **Kamu İdarelerinde İç Denetim ve Teftiş Faaliyetleri Birleştirilebilir Mi?**, <http://www.bertankaya.net/?p=486> (03.06.2013).

2.2.8.2. Denetimin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında İç Denetim ve Teftişin Birleştirilmesi

Öncelikle, ülkemizde yeni denetim sistemi (iç denetim) ile beraber, halen daha var olmaya devam eden geleneksel teftiş sisteminin durumlarını değerlendirmek gerekmektedir.

Bu yönde yapılacak bir değerlendirmede, teftiş kelimesine yüklenilen anlam ve işlev bakımından üç seçenek bulunmaktadır;²⁴⁵

1.Seçenek: Teftiş, denetimin eski dildeki karşılığıdır ve bu durumda aynı anlam ve işleve sahiptir. Bu yüzden teftiş birimleri ve elemanları denetim birimi ve elemanlarıdır. Kurumların teşkilat kanunlarında, teftiş kurulları denetim ve danışma birimleri içinde sayılmış ve bu görevi yürüten müfettişler de denetim elemanı olarak adlandırılmışlardır.

Hem AB kriterleri, hem de uluslararası kabul görmüş yaklaşım ve standartlar çerçevesinde denetimin yeniden yapılandırılması ve işlerlik kazandırılmasında teftiş kurullarının iç denetim birimine dönüştürülmesi anlamlı ve kolay olabilirdi. Ancak böyle yapmayarak, yeni iç denetim birimlerinin kurulması tercih edilmiş, teftiş kurulları ya tamamen kaldırılmak, ya da farklı bir işlevle yeniden yapılandırmak istenmiş, ancak bu yönde düzenlemeler tam olarak hayata geçirilememiştir.

2.Seçenek: Teftiş, denetim kavramından ayrı ve farklı işleve sahip bir faaliyettir. Dünyada genellikle denetim, tanımlanmış, mesleki bir faaliyet ve disiplin olarak teftiş faaliyetinden ayrıştırılmıştır. Zaten İngilizce’de, teftiş (inspection), denetim (audit) farklı kavramlardır.

Öncelikle vurgulamak gerekirse, AB ülkelerinde teftiş, bizde gündelik dilde soruşturma olarak ifade edilen ancak, idari olarak şikayetlerin ve suç oluşturan eylem ve işlemlerin incelenmesi, araştırılması ve raporlanması faaliyeti olarak veya uzmanlık gerektiren bir alan ve faaliyetin uygunluğuna, kalitesine yönelik değerlendirmeleri yapmak üzere kurum dışı yerlerde (okul, hastane, vergi daireleri) yürütülen bir faaliyettir. Buna göre teftiş elemanlarının da özel niteliklere, yetki ve uzmanlığa sahip olması söz konusudur.

²⁴⁵ Örenay (2012), s. 93, 94.

3.Seçenek: Ülkemize özel bir durum olarak teftiş, denetim odaklı veya buna dönüşme sürecinde, daha bir üst kavram ve denetimi de kapsayan bir faaliyet olarak gelenekselleşmiş bir yapıda sürdürülmektedir. Bu süreçte teftiş, evrimleşerek denetimi de içeren, ihtiyaç halinde soruşturma ve inceleme yapan bir faaliyet olarak görülmüş ve buna uygun bir yapı ve statü elde etmiştir. Sahip oldukları yapı ve işlevleri bakımından çokça eleştirilen teftiş birimleri, denetimde değişim ve yeni yaklaşımlar karşısında denetimi içeren bir faaliyet olarak mevcudiyetini sürdürmeye ve kısmen kendini yenilemeye çalışmaktadır. Ancak bu durum, yeni denetim yaklaşımına uygun olarak oluşturulmaya başlanan iç denetimle kavram ve işlevsel karmaşıklığa, en önemlisi değişimin sekteye uğramasına neden olabilecek olumsuzluklar içermekte, buna karşın ülkemizde giderek ağırlık kazanmaktadır. Bu durumda yapılması gereken en acil şey, işlevlerin birbirinden ayrılması, ya da birden fazla işlev üstlenilmiş görünen geleneksel yapıların, bunları etkin şekilde yerine getirip getiremeyeceklerinin ortaya konulmasıdır. Esasen amaç ve yöntemler bakımından birbirinden ayrılması gereken görevlerin (denetim, teftiş, soruşturma, inceleme) birbirine karıştırılmaması, sistemlerin iyileşebilmesinin ön koşuludur. Aksi halde, bu alanda belirsizlik, teftiş ve denetimin her ikisini de etkisizleştirecektir. Gerek siyasi irade, gerekse denetim mesleğinde olanlar, değişimden yana olduğuna göre, denetimin etkinleştirilmesi ve mesleğin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi teşvik edilmeli, diğer yandan kamuda reformun en önemli adımı olan iç denetimin zayıflatılmasına neden olacak bu tür görev çakışmalarından kaçınılmalıdır. Bu çerçevede, teftiş ve iç denetim birimlerinin tek bir çatı altında birleştirilmesi, soruşturma (inceleme) görevinin kendi içinde ayrıştırılarak yürütülmesi, diğer yandan teftiş, kontrol, inceleme faaliyetlerinin esasen idarenin sorumluluğunda ve idari kademelerde yürütülen faaliyetler olarak düzenlenmesi, uygun çözümler olarak giderek daha çok savunulmaktadır.²⁴⁶

Her iki yapının, gelişigüzel ve plansızca birleştirilmesi, iç denetimin sonunu getirecektir. Bunun temel nedenleri, tecrübelerimiz ışığında aşağıdaki maddelerde özetlenmiştir:²⁴⁷

²⁴⁶ Örenay (2012), s.94.

²⁴⁷ Bertan Kaya, **Kamu İdarelerinde İç Denetim ve Teftiş Faaliyetleri Birleştirilebilir Mi?**, http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&view=article&id=9934:kamu-darelerinde-c-denetim-ve-tefti-faaliyetleri-birletirilebilir-mi&catid=29:genel&Itemid=54, (03.06.2012).

1- 40-50 senelik geleneğe ve eski iş yapış usullerine sahip müfettişler, görece yeni yöntem ve yaklaşımları sindirecek ve işlevsiz bırakacaktır.

2- Birleştirilen bu Birimlere yeni alınacak denetim elemanları, klasik yaklaşımla yetişmiş ve teftiş geleneğine sahip çıkan kişilerce yetiştirildiği takdirde, bu kişilerin dünya görüşü ve vizyonu ile yetişmiş olacak, yeniliklere sıcak bakmayacaklardır. Genç beyinlerin hangi usul ve esaslarla yetiştirilecekleri konusunda karmaşa çıkacaktır. Mesleğe yeni başlayan bir denetim elemanının, birbirlerinden oldukça farklı olan iç denetim ve teftiş yaklaşımları arasında kalması ve bunlardan örgüt kültürü içinde baskın olan bir tanesinin yörüngesine girmesi doğal olacaktır. İç denetime kıyasla çok daha köklü ve güçlü Teftiş Kurullarının, çekim ve etki alanının çok daha güçlü olacağı kesindir.

3- Eski ve yeni usulleri savunan kişiler arasında çatışma çıkacaktır. Etkin bir çatışma yönetimi ile adil ve dürüst bir liderlik sağlanamaz ise, iki taraftan bir tanesi mağdur olacaktır. Eğer, bu tür bir birleşmenin başına objektif olmayan, iki taraftan birisini kollayan ve kayıran bir yönetici getirilirse, diğer taraf ciddi anlamda motivasyon ve inancını kaybedecektir. Bu taraftan verim almak mümkün olmayacaktır.

4- Kamuda iç denetim ve teftiş kurullarının birleştirilmesi AB yönergeleri ile uyumsuz olacaktır. AB ile görüşmelerde bu yapılandırmanın iyi anlatılamaması halinde, bu durum ülkemizi sıkıntıya sokacaktır.

5- Hibrid kültürlerin faydadan çok zarar getirmesi muhtemeldir. İç denetim ve teftiş faaliyetlerinin birleştirilmesi halinde bu yeni birimler adeta birer devekuşu (ne deve, ne kuş) olacaktır. Bu tür bir birleşmenin sağlıksız olarak yapılması halinde, her iki tarafın, özellikle de iç denetçilerin moral ve motivasyonları önemli ölçüde olumsuz etkilenecektir. Teftiş Kurulları ise yeni yöntem ve metodolojileri öğrenmek ve uygulamak zorunda bırakılmak istemeyeceklerdir.

Gelelim, en kötü senaryonun gerçekleşmiş olması, yani iki faaliyetin birleştirilmesine karar verilmesi halinde dikkat edilmesi gereken bazı kritik hususlara. Tamamı bunlar olmamakla birlikte, kritik olarak gördüğüm bir kısmını maddeler halinde sunacağım.²⁴⁸

²⁴⁸Bertan Kaya, **Kamu İdarelerinde İç Denetim ve Teftiş Faaliyetleri Birleştirilebilir Mi?**, <http://www.bertankaya.net/?p=486>, (03.06.2013).

1- Değiminin istikameti iyi tahlil edilmelidir. Değişim mutlaka çağdaş ve güncel mesleki gelişmeler doğrultusunda yapılmalıdır. Bu konuda geri adım atılmamalıdır. Bugün dünyada istikamet iç denetim faaliyetidir. (internal auditing). Teftiş (inspection), iç denetimin faaliyet kapsamı içinde yer alan ve iç denetçilerce icra edilen bir denetim türü (compliance audit) olarak yer almaktadır. Bilinmesi gereken şudur; dünyada teftiş ayrı bir denetim faaliyeti değil, çağdaş iç denetim faaliyetleri içinde yer alan bir denetim türü olarak var olmaktadır. Dolayısı ile olası bir birleşme senaryosunda, istikamet iç denetim olmalıdır. Yani, klasik teftiş faaliyetleri iç denetim çatısı altında “uygunluk denetimi” olarak icra edilmeli, çağdaş iç denetime bir alternatif olarak görülmemelidir.

2- Geleneğine ve geçmişteki hizmetlerine büyük saygı duyduğum Teftiş Kurulları, köklü birer maziye sahiptirler. Kamu İdarelerinin üst düzey yönetimleri, Teftiş Kurulu mensupları ile doludur. Bu yöneticiler Teftiş Kurulları ile olan gönül bağlarını sürdürmektedirler. İç denetim faaliyetlerine karşı önyargılı olabilmektedirler. Bu bağlamda klasik Teftiş Kurulları kamu idareleri genelinde son derece güçlü bir şekilde sahiplenilmektedir. İç denetçiler ise sahipsizdir. Mevcut yetersiz düzenlemeler nedeniyle, iç denetimin 5018 sayılı Kanun hariç hiçbir dayanağı yoktur. Üst düzey yöneticiler dahi iç denetçilere (istisnalar elbette var) sahip çıkmamaktadırlar. Dolayısı ile bu tür birleştirme çabalarında, iç denetim faaliyeti ve iç denetçilerin korunmaları büyük önem taşımaktadır. Bu konuyla ilgili olarak bir üst kurul oluşturulması gerektiği (örneğin iç denetim ve teftiş koordinasyon kurulu gibi) ve bu birleştirme faaliyetlerinin, kamu genelinde yeknesaklığı sağlayacak şekilde kontrol altına alınması gerekmektedir.

3- Birleşme için doğru adresin iç denetim birim başkanlıkları olması gerektiği düşünüyoruz. “İç Denetim Birim Başkanlıkları” altında ana faaliyetler; “İç denetim” ve “Soruşturma” olarak belirlenmeli ve görevler net olarak ayrılmalıdır. İç denetim yapmak isteyen ve bu bölümde görev alacak müfettişlerin, iç denetçi eğitimlerine katılmaları ve mevcut iç denetim mevzuatına tabi olmaları sağlanmalıdır. Soruşturma bölümünde görev yapmak isteyen müfettişler için ise herhangi bir ek uygulama gerekmemeyecektir. Teftiş faaliyeti, iç denetim bölümünde görev yapan denetim elemanlarının denetimlerde kullanacağı bir denetim türü olarak kabul edilmeli ve bu durum güncellenecek birim yönetmeliklerinde açıkça gösterilmelidir.

4- İç denetçilerin de, müfettişler gibi mesleki güvenceye sahip olmaları teminat altına alınmalıdır.

5- İşe yeni başlayan, genç denetim elemanları öncelikle ve sadece çağdaş iç denetim uygulamaları konusunda yetiştirilmeli, mümkünse, klasik uygulama denetimi becerileri 2. veya 3. yılın sonunda, kazandırılmalıdır. Mesleki yeterlilik açısından, son derece kapalı ve verimsiz olan klasik müfettiş yeterlilik sınavları yerine uluslararası 1 veya 2 sertifikanın (CIA, CGAP, CFSA gibi) şart olarak koyulması, iç denetçilerin uluslararası en iyi uygulamalara uyumunu ve gerçekleştirilecek denetimlerin kalitesini teminat altına almak bakımından önemlidir.

6- Denetim faaliyetlerinin, risk odaklı iç denetim uygulamaları dahilinde icra edilmesi, uluslararası standartların kabulü ve mesleğe yeni alınanların çağdaş uygulamalar paralelinde yetiştirilmeleri şartları ile birimde görev yapacak iç denetçilerin “müfettiş” unvanı ile görev yapmalarında herhangi bir sakınca yoktur.

7- Birleşme sonrası ilgili Birimin Yöneticisi olacak kişinin adil, objektif ve güvenilir bir kişi olması gerekmektedir. Aksi halde, birleşmede iki taraftan bir tanesi zarar görebilir. Doğru olan, iç denetim standartlarına ve risk odaklı iç denetim kültürüne hakim, çağdaş iç denetimin faydalarına inanan, uluslararası bir sertifikaya sahip (tercihen CIA), yönetsel becerileri gelişmiş, çatışma yönetimini iyi bilen yetkin ve becerikli kişilerin bu görevlere atanmasıdır. Aksi halde, teftiş kültürüne yatkın, klasik denetim geleneğini aşırı sahiplenilen ve statükocu kişilerin görevlere atanmaları idarelere orta ve uzun vadede büyük zararlar getirecektir. Atanacak yöneticilerin despot kişiler olmaları, açık fikirli ve uzlaşma yanlısı olmamaları halinde, bu son derece zorlu değişimi başarı ile gerçekleştirmek mümkün olmayacaktır. Bu bağlamda yönetici seçimi gerçekten büyük önem taşımaktadır.

Konu her ne kadar tartışma aşamasında olsa da, konu ile ilgili ve bilgili kişilerin de sürece dahil edilmeleri gerekmektedir. Konu çok boyutlu olarak tartışılmalı, birkaç üst düzey bürokratın kendi aralarında verecekleri bir karar değil, çok taraflı, katılımcı ve demokratik bir süreç olmasına dikkat edilmelidir. Kamuda pek fazla başarılı örnek bulunmaması nedeniyle, konu ülkemiz bankacılık sektörü ve yurt dışında da araştırılmalıdır.²⁴⁹

²⁴⁹Bertan Kaya, **Kamu İdarelerinde İç Denetim ve Teftiş Faaliyetleri Birleştirilebilir Mi?**, <http://www.bertankaya.net/?p=486>, (03.06.2013).

2.2.9. Türkiye’de Kamu Kesiminde İç Denetim ve Dış Denetim İlişkisi

Dış denetim, ülkemizde Sayıştay tarafından yapılmakta olup, Sayıştay; anayasa ile düzenlenmiş bir mali denetim organıdır. T.C. Anayasası’nın 160’ıncı maddesinin Sayıştay ile ilgili hükümleri aşağıdaki gibidir;

“Madde 160 – Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay’ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.

Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.

Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır.

Sayıştay’ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.”

5018 sayılı KMYKK’nın beşinci kısmı (55-67 Md.) iç kontrol sistemi, altıncı kısmı (68-69.Md) dış denetim ile ilgilidir. İç denetime, iç kontrol sisteminin bir parçası olarak beşinci kısımda yer verilmiştir. Söz konusu kanunda yer alan hükümlere göre, dış denetim, harcama sonrası olarak öngörülmüş ve Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde dış denetimin amacı;

- Yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi,
 - Sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması,
- olarak belirlenmiştir.

5018 sayılı KMYKK’nın 68’inci maddesinde yer alan hükümlere göre;

“Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- a) *Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile*

kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

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

suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.”

Aynı kanunun 63’üncü maddesinde iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim iç denetçiler tarafından, dış denetim ise dış denetçiler (Sayıştay denetçileri) tarafından yapılmaktadır.

5018 sayılı KMYKK’da yasal çerçeve böyle iken, daha sonra 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılarak 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun üçüncü kısmı (34-47 Md.) denetim ve raporlama ile ilgilidir. Anılan kanunun 36’ncı maddesinde, Sayıştay denetimin kapsamı belirlenmiştir. Buna göre;

“(1) Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar.

*(2) **Düzenlilik denetimi;***

a) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,

c) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

*(3) **Performans denetimi;** hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.*

(4) Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da rapor edilebilir.”

Sayıştay, düzenlilik denetimine ilişkin olarak, Haziran 2011 döneminde **“Düzenlilik Denetimi Rehberi”**²⁵⁰ hazırlamış ve uygulamaya koymuştur. Bu rehber, daha sonra ihtiyaçlar çerçevesinde yeniden düzenlenmiş ve Düzenlilik Denetim Rehberi, Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu’nın 20.02.2013 tarih ve 2013/8 sayılı toplantısında kabul edilmiş ve 27.02.2013 tarihinde Sayıştay Başkanı tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Bu rehberin, iç denetimi ilgilendiren önemli bölümlerine aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir;

“1.4.3. İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

ISSAI 1610: Denetlenen kurumun iç denetim birimi bulunduğu durumlarda denetçi;

- İç denetimin çalışmalarını kullanıp kullanmayacağını ya da hangi kapsamda kullanabileceğine karar vermelidir.
- Eğer kullanacak ise iç denetimin çalışmalarının dış denetimin hedefleri açısından yeterli olup olmadığını değerlendirmelidir.
- Denetçi, iç denetim faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin mali rapor ve tablolar üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurur.”

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir.

Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi; faaliyetlerin kapsamının yeterliliğini, yürütülen denetim prosedürleri ve ulaşılan sonuçların uygunluğunu içerir. Bu değerlendirme aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurularak yapılır:

- İç denetimin mevzuatta öngörülen nitelikleri haiz ve sertifikalara sahip görevlilerce yürütülüp yürütülmediği ve iç denetçilerin çalışmalarının kontrol edilmesi, gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesinin uygun şekilde yapılıp yapılmadığı,

- Makul bir denetim sonucuna ulaşmak üzere yeterli denetim kanıtının elde edilip edilmediği,

²⁵⁰ Sayıştay Düzenlilik Denetimi Rehberi, Haziran 2011, <http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/d%C3%BCzenlilik/rehber.pdf>, (04.06.2012).

- Ulaşılan sonuçların uygunluğu ve bu sonuçların raporlara dahil edilip edilmediği,

- İç denetim tarafından raporlanan düzensizlik ve aykırılıkların kurum yönetimi tarafından uygun şekilde çözümlenip çözümlenmediği.

İç denetim değerlendirilirken yürütülecek denetim prosedürleri, iç denetim tarafından incelenmiş işlemlerin tekrar incelenmesini, benzer diğer işlemlerin incelenmesini ve iç denetim prosedürlerinin gözlemlenmesini içerebilir.

Denetçi, yukarıdaki ölçütler ışığında iç denetim çalışmalarının güvenilirliğini ve yürüteceği denetimin amaçlarına uygun olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu değerlendirme ile aynı zamanda iç denetim çalışmalarından yararlanılacak konular belirlenmelidir.

İç denetimin değerlendirilmesi sonucunda denetçi, EK 4 İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu'nun²⁵¹ ilgili kısımlarını düzenler.

2.2.10. Türkiye’de Kamu İç Denetim Metodolojisi

İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi'ne göre, her iç denetim faaliyeti;

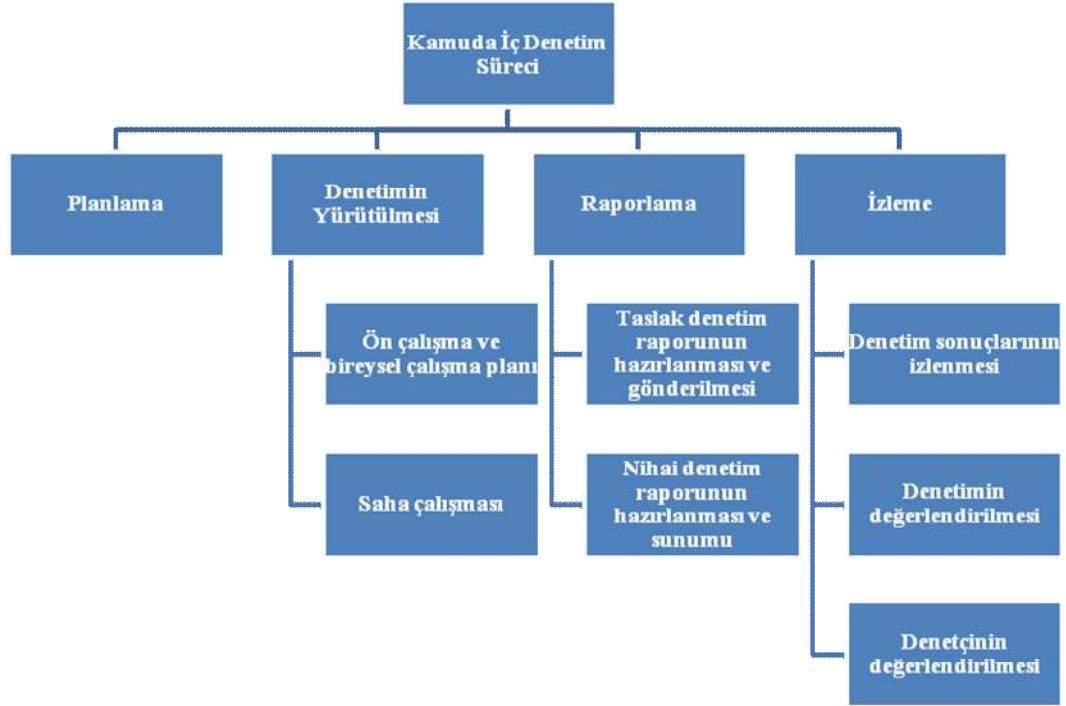
- Planlama,
- Denetimin yürütülmesi,
- Raporlama,
- İzleme

sürecinden oluşmaktadır.²⁵² Türkiye’de kamu kurumlarında yapılan iç denetim faaliyetinin süreçleri temel başlıklar halinde aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

²⁵¹ İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Formu'na, Düzenlilik Denetimi Rehberi'nin 130-132 sayfaları arasında yer verilmiş olup, ayrıca tezimizin ekine alınmamıştır. (<http://www.sayistay.gov.tr/Tr/Upload/files/mevzuat/rehberler/rehber-v2.pdf>).

²⁵² Kamu İç Denetim Rehberi, s.1.

Tablo 40: Kamudaki İç Denetim Süreci



İç denetimin risk odaklı yapılması esastır. Kamu idarelerinin maruz kalabileceği risklerin sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle yüksek risk teşkil edebilecek alanlar belirlenerek, iç denetim planı ve programı hazırlanır. İç denetim, bu plana ve programa uygun yapılır.²⁵³

İç denetim planı; iç denetimin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla denetimin alanı ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar ile eğitim faaliyetlerini içerecek şekilde, üst yönetici ve birim yöneticileriyle görüşülerek, Kurulca hazırlanan iç denetim strateji belgesi (planı) de dikkate alınarak hazırlanır. Üç yıllık dönemler itibariyle hazırlanan iç denetim planı, her yıl gözden geçirilerek gerektiğinde değiştirilir. İç denetim programı; en riskli alan ve konulara öncelik verilerek denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, üst yönetici, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu şekilde ve bir yıllık dönemi geçmeyecek şekilde hazırlanır. Yüksek risk içerebilecek yeni birim ve faaliyetler, yeniden yapılandırma projeleri, organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler gibi hususlar denetim programına

²⁵³ Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, s.1.

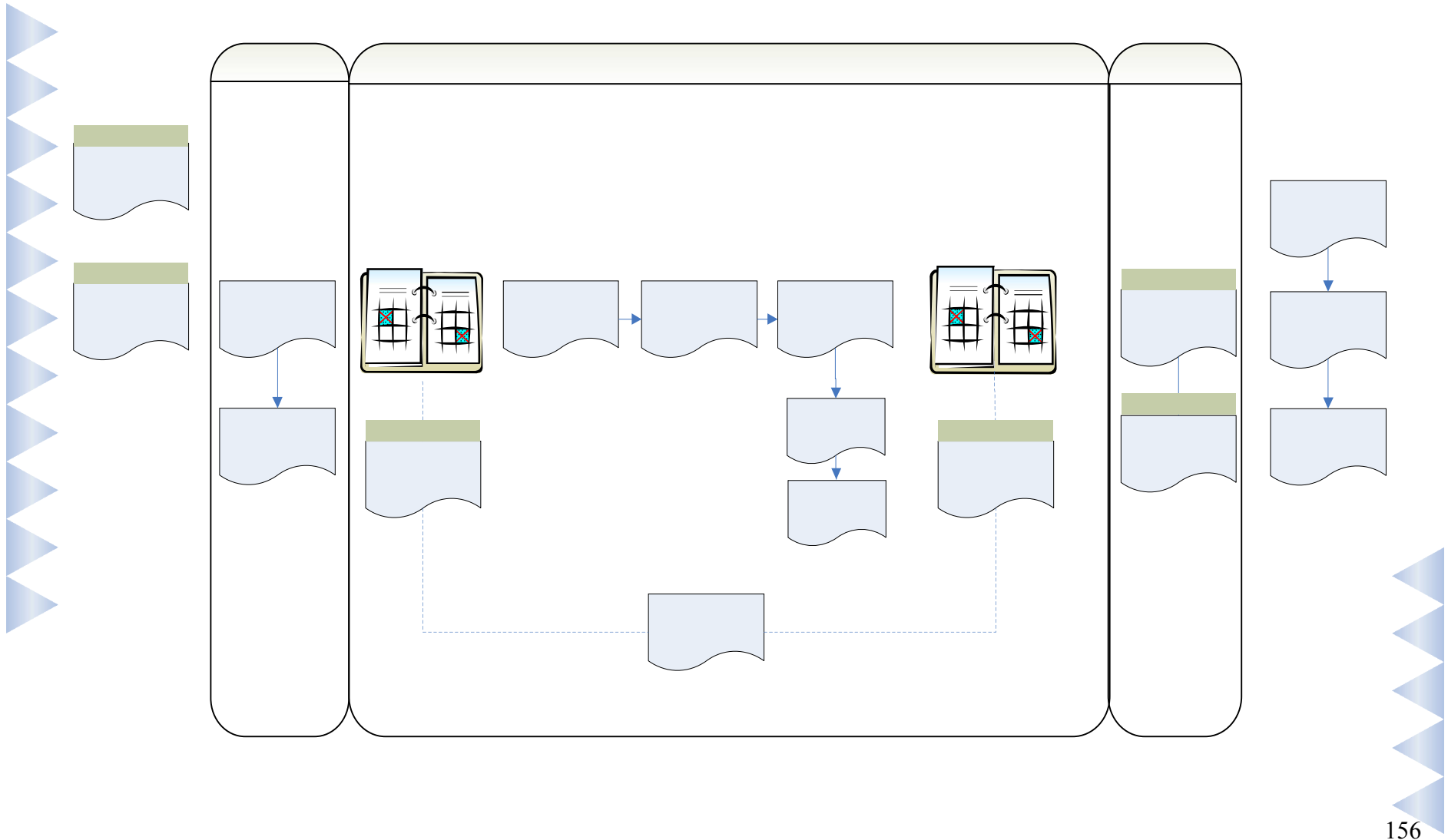
öncelikle alınır. Hazırlanacak iç denetim programında; denetlenecek alanlar ve konular ile iç denetçilerin isimleri belirtilerek zaman çizelgesine bağlanır.²⁵⁴

Ülkemizde kamudaki iç denetim metodolojisini anlatan çalışmalardan biri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;²⁵⁵

²⁵⁴ Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, s.1.

²⁵⁵ Tahsilat ve Nakdin Korunma Süreci Seminer Notları, İzmir Büyükşehir Belediyesi, İç Denetim İyi Uygulama Örnekleri Paylaşım Toplantısı, 17.04.2011-04.05.2011.

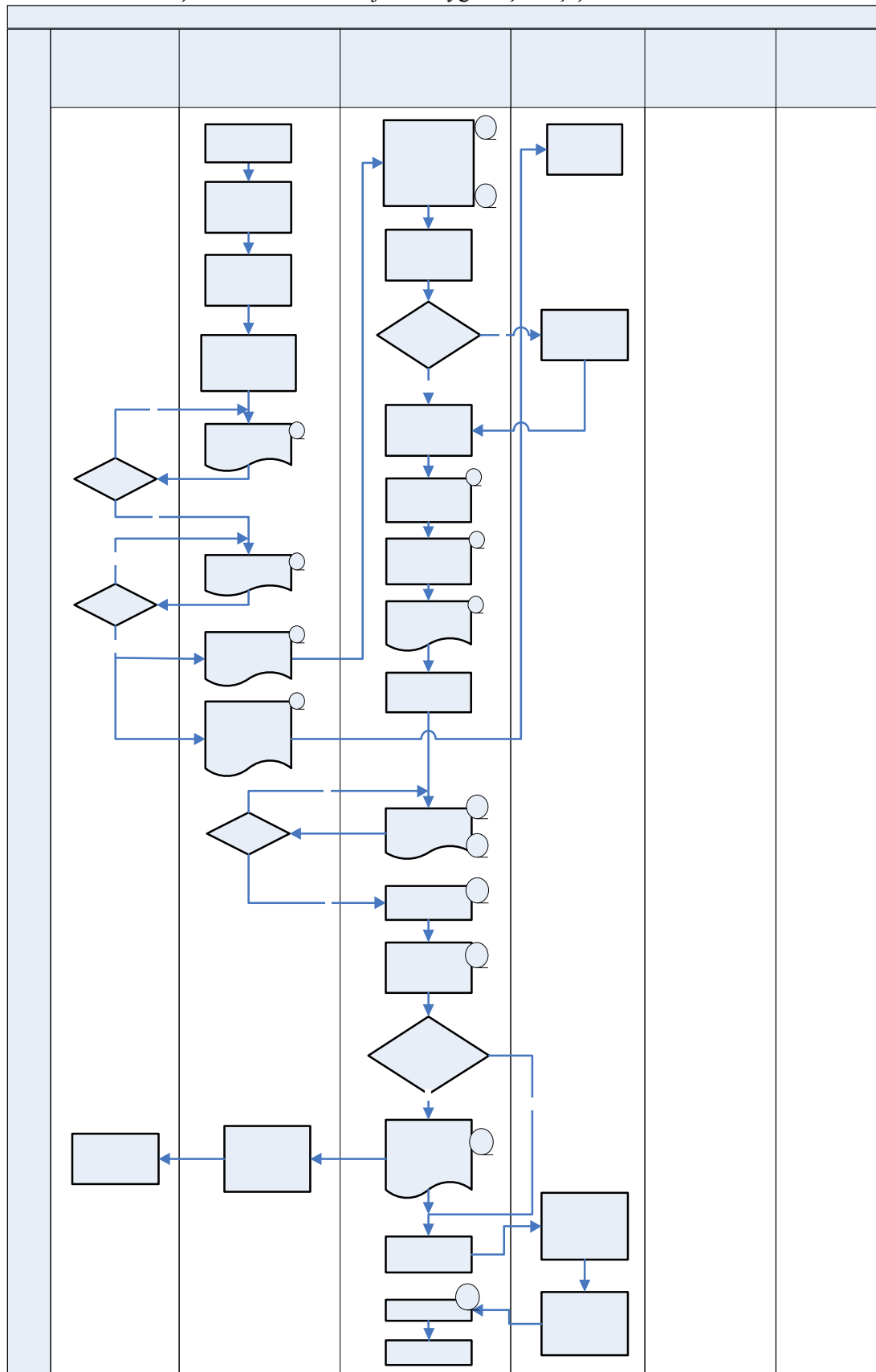
Tablo 41: Kamu İç Denetim Metodolojisi

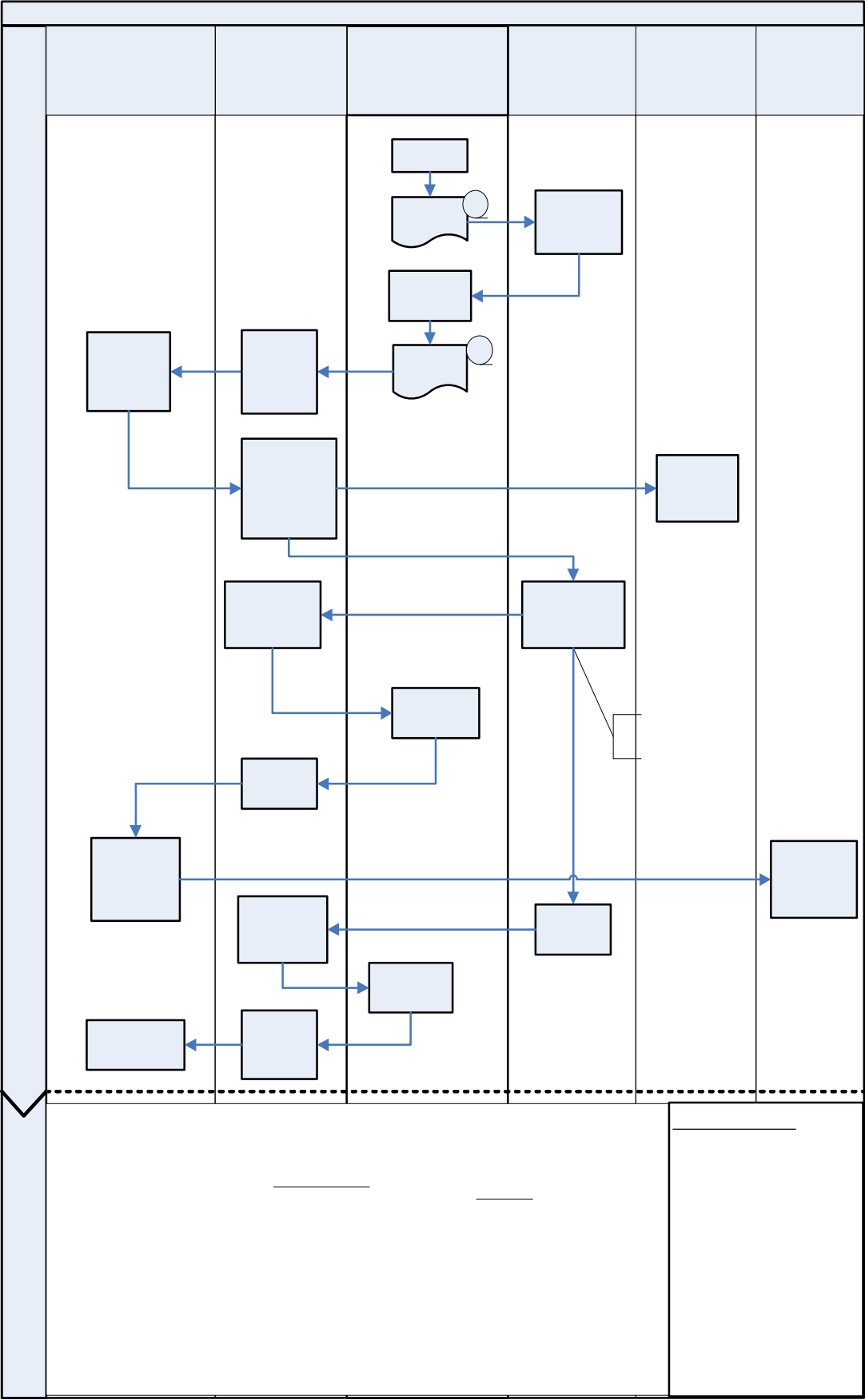


Diğer taraftan, çeşitli kamu kurumlarının iç denetim metodolojisine ait iş akış şeması şeklinde çalışmalar da yaptığı bilinmektedir. Bu çalışmaların bir örneği aşağıda belirtilmiştir;²⁵⁶

²⁵⁶İş Akış Şeması, Hacettepe Üniversitesi, İç Denetim Birimi Başkanlığı, <http://www.icdenetim.hacettepe.edu.tr/surec.shtml>, (05.07.201).

Tablo 42: Kamu İç Denetim Metodolojisine Uygun İş Akış Şeması





İç denetim çalışması yapılırken kullanılacak çalışma kağıtlarının referans kodları ile ilgili kamu kurumlarında standart bir uygulama bulunmamaktadır. Bazı kamu kurumlarında kullanılan referans kod sisteminde, kod verilmesine 3 yıllık iç denetim planından itibaren başlanmaktadır. Bazı kamu kurumlarında ise, uluslararası bazı referans kod örneklerinden yararlanılmak suretiyle kod numarası verilmektedir.

2.2.11. Türkiye’de Kamu İç Denetim Sisteminde Yaşanan Sorunlar

Türkiye’de 2006 yılından itibaren naklen yapılan²⁵⁷ iç denetçi atamaları ile kamu kurumlarında fiilen başlayan iç denetim, zamanla çeşitli sebeplerle cazibesini yitirmeye başlamıştır. Bunun çok çeşitli sebepleri bulunmakla birlikte, 3 ana başlıkta incelemek mümkündür. Bunlar;

- İDKK’nın yapısından kaynaklanan nedenler,
- Kamu kurumlarından ve üst yöneticilerden kaynaklanan nedenler,
- İç denetçilerden kaynaklanan nedenler.

2.2.11.1. Yasal Düzenlemelerden ve İDKK’nın Yapısından Kaynaklanan Nedenler

5018 sayılı KMYKK’da yer verilen ve iç denetim için hayati bir önem taşıyan İDKK, 2003 yılından bugüne kadar, kurumsal yapılanmasını gerçekleştirememiştir. Yer yer İDKK tarafından bazı taslak çalışmalar hazırlanmakta, fakat çeşitli bürokratlarca kabul görüp, TBMM Genel Kurulu’na gelme başarısı gösterememiştir. Bu tutumun sebepleri arasında; denetimin pek istenmediği, “iç denetimin kamu kurumlarında çok işe yarayan bir sistem olmadığı” düşüncesinin yaygın olduğu söylenebilir. Burada iç denetimin önemini yeterince anlatamayan İDKK ve iç denetçilerin de (bazı iç denetçiler bile, iç denetim sistemini metodolojisini pek iyi kavrayamamıştır.) sorumluluğu bulunmaktadır.

²⁵⁷ 5018 sayılı KMYKK’nın Geçici 5 ve Geçici 16’ncı maddelerine istinaden, kamu kurumlarında çalışıp da, belirli şartları taşıyan kişiler, kendi kurumlarında veya başka kurumlarda iç denetçi olarak çalışmaya başlamıştır. Bu kişilerin çok büyük bir kısmı, zaten eski kurumlarında denetim elemanı (müfettiş, kontrolör, denetmen, vb.) olarak görev yapmaktaydılar.

Diğer taraftan kamu kurumlarında, beraber yaşamaya ve geçinmeye çalışan, teftiş kurulları ve iç denetim birimleri bulunmaktadır. Teftiş ve iç denetim arasında görev ayrışmasını sağlayacak birtakım yasal düzenlemeler henüz yapılamamıştır. Bu durum, kamu kurumu çalışanlarının teftiş ve iç denetimi birbirine karıştırmalarını, ikisini de yanı kefeye koyup, teftiş kurulunun yanına bir denetim birimi daha açıldığını düşünmelerine neden olmuştur. Hatta daha çok eski geleneklerin hüküm sürdüğü teftiş kurullarının, iç denetim standartlarına benzer ifadelerle kendi yönetmeliklerinde yer verdiklerine şahit olunmaktadır. Diğer taraftan, iç denetim birimlerinin bazılarının, gerek iç denetim sistemini çok iyi kavrayamamaktan, gerekse üst yöneticinin veya kendisinin istemesinden kaynaklanan nedenlerle soruşturma ve/veya soruşturma benzeri işleri yaptıklarını, düzenlenen iç denetim raporlarının büyük bir çoğunluğunda, geleneksel teftiş sistemine benzer, hata arayan, hesap soran ifadelerle yer verildiğini söyleyebiliriz.

İDKK'nın, iç denetim standartlarına uygun iç denetim yapılmasını, dolayısıyla iç denetim fonksiyonunun güçlenmesini sağlayacak, çeşitli otomasyon projeleri henüz hayata geçirilememiştir. Bu durumda, çeşitli kamu kurumlarında yapılan iç denetim faaliyetleri, iç denetçiden iç denetçiye, kamu kurumundan kamu kurumuna değişiklik gösterebilmektedir.

Yasal mevzuata göre kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlayacak eylem planlarının çok yavaş hayata geçirilmemesi²⁵⁸ yılında hatta bu konuda eylem planı olmayan kamu kurumlarının bulunması, dolaylı olarak iç denetim sisteminin kamu kurumlarında oturmasını geciktirmekte, iç denetçiler tarafından yapılan sistem denetimlerinin, *“hiç olmayan bir sistemin denetlenmesi”* gibi düşünülmesine neden olmaktadır.

2.2.11.2. Kamu Kurumlarından ve Üst Yöneticilerden Kaynaklanan Nedenler

Üst yönetimin desteği, iç denetimin başarıyla uygulanmasında olmazsa olmaz faktörlerin başında gelmektedir. İç denetim biriminin kendini üst yönetim

²⁵⁸Kamu kurumlarında, iç kontrol sisteminin nasıl kurulacağına rehberlik edecek, Kamu İç Kontrol Rehberi bile, bu tezin yazıldığı tarih itibarıyla taslak olarak, Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi'nin internet sitesinde bulunmaktadır. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3195,kamuickontrolrehberi2704pdf.pdf?0>, (15.07.2013).

kademelerine ifade edebilmesi, kabul ettirebilmesi ve böylelikle üst yönetimi arkasına alması, etkinlik ve verimliliğin başlangıcı açısından temel oluşturmaktadır.²⁵⁹ Hem özel sektördeki, hem de kamu sektöründeki iç denetim araştırmalarının ortak noktası üst yönetimin iç denetime destek vermesidir. Üst yönetim desteği şu şekilde ortaya çıkar: kurum içinde iç denetim faaliyetlerinin rahat olarak yapılabileceği bir ortam oluşturulması, iç denetimi kurum içinde tanıtmaları, iç denetim raporlarını dikkate alması gibi.²⁶⁰

- Kamu kurumlarının önemli bir kısmının iç denetçi ataması yapmaması veya iç denetçi ataması yapan kamu kurumlarında mevcut kadroların büyük bir kısmının doldurulmaması

2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu'na göre²⁶¹; 264 kamu kurum ve kuruluşuna tahsis edilmiş 1371 iç denetçi kadrosu²⁶² bulunmakta olup, bunlardan 207 kamu kurumunun 730 iç denetçi ataması yapıldığı görülmektedir.²⁶³ Dolayısıyla dolu kadro sayısının, toplam kadro sayısına oranı % 53 civarında olup, bu durum, önemli miktarda kamu kurumunun ya iç denetçi ataması yapmadığını göstermektedir.

Yasal mevzuata göre, üst yöneticileri iç denetçi atamaya mecbur kılan herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Zaman zaman seminerlerde ve çeşitli toplantılarda, üst yöneticilere; iç denetçi çalışmalarının, kamu kurumlarını daha hesap verebilir hale getireceği vurgulansa da, İDKK tarafından, kurumlara birtakım bilgilendirme yazıları gönderilse de, yapılan bu çalışmaların çok etkili olduğunu söylemek zordur.

-Üst Yöneticilerin iç denetimin önemini kavrayamamaları ve denetime karşı olumsuz bakış sergilemeleri nedeniyle, iç denetim yönergelerini, plan ve programlarını imzalamamaları sonucunda, iç denetim faaliyetlerinin yapılamaması veya gecikmesi

İç denetim sistemi, 2006'dan beri kamu kurumlarında iç denetçi çalışmasıyla aktif hale gelmiş ve yaklaşık 6 yıldır kamu kurumlarının önemli bir kısmında iç denetim faaliyeti yapılmaktadır. Gelişmiş ülkelerde bu sistemin 15-20 yılda

²⁵⁹ Kemal Sertkaya, "İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik", **İç Denetim Dergisi**, Yaz 2005, s.16, <http://www.tide.org.tr/uploads/tide12.pdf>, (07.06.2013).

²⁶⁰ Bilge ve Kiracı, s.127.

²⁶¹ **2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2011KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf>, (13.07.2013), s.53.

²⁶² **2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2011KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf>, (13.07.2013), s.53.

²⁶³ **2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2011KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf>, (13.07.2013), s.54.

oturduğu, hatta o ülkelerde bile zaman zaman ciddi problemler yaşandığı bilinmektedir. Ancak Türkiye’de kamu kurumlarının üst yöneticilerine, iç denetim sisteminin önemi gerek İDKK tarafından, gerek sivil toplum kuruluşları (TİDE, KİDDER, vb.) tarafından ilk başlarda yeterince anlatılamamış, sadece iç denetçi eğitimlerine ve mevzuatına yoğunlaşmıştır. Daha sonraları bu eksiklik fark edilmiş ve yer yer üniversite rektörlerine, belediye başkanlarına, merkezi kurumların üst yöneticilerine, iç denetim sistemi anlatılmaya çalışılmaktadır. Kurumlarında görev yapan iç denetçilerin ciddi çabalarıyla (broşür, tanıtım toplantısı, vb.) iç denetim sistemini, sadece üst yöneticilere değil tüm çalışanlara anlatmaya çalışmışlardır. Ancak bu çabaların genel anlamda çok da yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir.

Diğer taraftan iç denetim sisteminin en önemli aktörlerinden biri olan üst yöneticilerin, diğer yöneticilerin ve çalışanların, denetime karşı olumsuz bakış açılarından kaynaklanan nedenlerle, iç denetimin de kurum içinde çok aktif rol oynamasını istemeyebilmektedirler. *“Benim denetlenecek bir şeyim yok, her şeyim doğru”, “Benim yaptığım işlerde herhangi bir risk yok”, “Benim hesabını veremeyeceğim hiçbir şeyim yok”* gibi yaklaşımlarla denetim istenmemektedir. Hatta kadrosu olduğu halde bazı kurumların üst yöneticilerinin sözüm ona ayak bağı olabileceği düşüncesiyle iç denetçi çalıştırmak istemediklerine şahit olunmaktadır. Hal böyle olunca, iç denetim yönergesini, iç denetim plan ve programları onaylanmamakta veya onaylanması geciktirilmekte, iç denetim faaliyetinin yapılması, iç denetçilerin fiziki koşullarının iyileştirilmesi ve bazı ihtiyaçlarının (eğitim, yardımcı personel desteği, vb) giderilmesi çeşitli nedenlerle engellenebilmektedir.

Üst yöneticilerin, iç denetim faaliyet sonucunda düzenlenen iç denetim raporlarını yeterince inceleyecek zaman bulamamaları sonucunda, söz konusu iç denetim raporlarında bulunan önerilerin bir kısmının, ilgili birimlerce yerine getirilemediğine, üst yönetim tarafından yeterince desteklenmediğine de şahit olunmaktadır.

- Kamu kurumlarında iç denetim algısının doğru oluşmaması

Kamu kurumlarında çalışan yöneticiler ve diğer çalışanlar, iç denetimi birimini; zaten var olan teftiş kurulu başkanlığı/müdürlüğü yanında ikinci bir

denetim birimi (iç denetçileri de müfettiş veya müfettiş benzeri) olarak nitelemişlerdir. Bunun çok çeşitli sebepleri olmakla birlikte, gerek kamuoyunda, gerekse ilgili kamu kurumlarında iç denetimin doğru anlaşılmasına yönelik tanıtıcı faaliyetlerin yeterli ve etkin yapılamaması, iç denetçilerin tavır ve davranışları, teftiş benzeri yapılan iç denetim çalışmaları, iç denetimin danışmanlık yönünün yeterince bilinmemesi başlıca sebepler arasında sayılabilir.

2.2.11.3. İç Denetçilerden Kaynaklanan Nedenler

Joel Kramer’a göre aşağıdaki bilgiler, yazarın 2010 yılında Amerika’daki MIS Enstitü tarafından gerçekleştirilen “İç Denetim Stratejileri Konferansında Başkanlık ettiği “İç Denetimin Satışı ve Pazarlanmasında Yapılan En Kötü 50 Uygulama” Konulu oturumdaki tespitlerinden derlenmiştir.²⁶⁴ İç denetim birimlerinden ve iç denetçilerden kaynaklı bu sorunların önemli bir kısmı Türkiye’de kamu kurumlarında yaşanabilmektedir. Bu tespitler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

²⁶⁴ Joel Kramer, **İç Denetim Faaliyetinin Pazarlanması** (The Worst Practices for Marketing and Selling Internal Audit), 2010, Kaynak: KnowledgeLeader.com, <http://sergenc.blogcu.com/ic-denetim-faaliyetinin-sunumu%5B1-ceviri/12284538>, (20.06.2012).

Tablo 43: İç Denetimin Satışı ve Pazarlanmasında Yapılan Kötü Uygulamalar

	Öncelik Sırası
1. İç denetim biriminde, iç denetime inanmayan insanların istihdam edilmesi	
2. Kurum üst düzey yöneticileri ve üst yöneticilerinin iç denetim hakkında bilgilendirilmemesi	
3. SALY(Same As Last Year) ve JELLY(Just Exactly Like Last Year) denetimleri yürütülmesi, anlamı, denetimlerin, geçen yılın tümüyle veya neredeyse aynı olmasıdır. o Raporlar, yıldan yıla, değişmelidir, riskler güncellenmelidir.	
4. Raporlamaların zamanında yapılmaması	
5. “Uyutan Raporlar” hazırlanması, çok uzun, çok detaylı ve okuyanı aşırı bilgiye boğan raporlar	
6. Raporlarda açık olmayan, muğlak ifadeler ve hatalı bilgilere yer verilmesi, o İç denetimin güvenilirliğini çok azaltan bir uygulamadır, raporlarda tahminlere yer vermeyin, açık ve kesin ifadeler kullanın.	
7. Raporlarda adil olmayan, yersiz eleştiriler yapılması, o Raporlarda çok önemli olmayan konulara, tespitlere yer vermeyin, önemli olan neyse ona vurgu yapın.	
8. Raporların tümüyle olumsuz bir anlayışla yazılması sadece başarısızlıklara odaklanması, o Raporlarda iyi yapılanlara da yer verin, iyi uygulamaları teşvik edin, yapıcı bir dil kullanın.	
9. Tespitlerin, denetimin sonuna kadar, denetlenenler ile paylaşılması, o Sürpriz yapmayın, görev süresince kişiler ile iletişim içerisinde olun, insanları tümüyle hazırlıksız bir durumda bırakmayın.	
10. Denetlenen faaliyetin işleyişine, özelliklerine, mevzuatına hakim olunmaması, o Güvenilirliği zedeleyen kritik bir konudur (kredibilite katili) iç denetimin parlayacağı, ön plana çıkacağı fırsatların kaçırılması anlamına gelir.	
11. Dış denetçiler veya diğer düzenleyici denetleyici kurumların arkasından denetim yapılması, o Tekrarlara düşmeyin, mükerrer işler yapmayın.	
12. Açılış konferanslarında sergilenen baskıcı (diktatoryal) tutum, o İç denetçinin denetlenen birimin ihtiyaçlarını ve işin yürütülmesine ilişkin anahtar risk ve kontrolleri öğrenme fırsatını kaçırmamasına neden olur.	
13. Denetlenenler ile uygun olmayan sosyal ilişkiler geliştirme, fazla arkadaşça tavırlar ve samimiyet ifadeleri, o İç denetçinin yargıları hakkında denetlenen birimler veya 3. taraflar nezdinde soru işaretleri gelişmesine sebep olarak güvenilirliği zedeler.	
14. Profesyonelliğe yakışmayan tavırlar, giyinme, konuşma, çalışma saatleri vb. o Dakik olun, uygun şekilde giyinin, herkese saygılı davranın.	
15. İzlemenin yapılmaması, o Görev tamamlandıktan sonra nelerin yapıp nelerin yapılmadığının takip edilmemesi, denetim sonuçlarının önemsenmediği algısı yaratır.	
16. Zaman unsurunun dikkate alınmaması, o Denetim programına ve denetim için belirlenen anahtar tarihlere, raporlama tarihleri, toplantı tarihleri, personelin izin ve çalışma saatleri vb. uymak zorundayız.	
17. Değer katan projelerde görev almamak, o Mümkün olan her türlü yardım taleplerini(danışmanlık, eğitim, görüş, proje görevlerine katılım vb.) yanıtlamaya çalışın.	
18. Denetim sırasında elde edilen ve geliştirilen bilgileri, iş akışları, riskleri, performans gösterge ve sonuçları gibi, denetlenen ile paylaşmamak,	
19. İDB’nin, Üst yönetim toplantılarına hiç katılmaması,	
20. Kritik riskler ve kontrol zafiyetleri hakkında üst yönetimin sürekli bilgilendirilmemesi,	

21. Hiç yeni eleman alınmaması, personel sirkülasyonunun olmaması, o Taze kan ve yeni fikirler her zaman iyidir.	
22. Çok fazla personel sirkülasyonunun olması, o Çok az tecrübeli eleman ve iş sürekliliğinin sağlanamaması risklerini doğurur.	
23. Esnek olmayan denetim planı, o Gelişen ve değişen koşullar, riskler doğrultusunda denetim planınızı güncelleyin.	
24. Her denetimin mutlaka bulgu ile sonuçlandırılmaya çalışılması, o Anahtar kontrollerin etkin bir şekilde çalıştığını belirlediğinizde, bunu ifade etmeniz, yeterince önemli bir sonuçtur, denetimlerin mutlaka olumsuz sonuçlanması gerekmez.	
25. Paydaşların ve taleplerinin dikkate alınmaması, o Mütevazı olun, paydaşlarınızla konuşun, konuşun, konuşun.	
26. İç denetimde iyi uygulamaların dikkate alınmaması, o İyi uygulamalar sürekli gelişimin aracıdır, takip edin, uyum sağlamaya çalışın.	
27. İDB personeline, iç denetimin pazarlanmasından sorumlu oldukları algısının gelişmemiş olması, o İç denetçiler birimin güvenilirliğinin sağlanmasından sorumlu olduklarını bilmelidir.	
28. Bağımsızlığın arkasına saklanarak değer katmaktan uzaklaşılması	
29. Kendi yanlışları nedeniyle hep başkalarının suçlanması	
30. İD için yanlış performans göstergelerinin belirlenmesi, o Yanlış performans göstergeleri, yanlış hedefler peşinde koşulmasına neden olur.	
31. Bilgi sağlayıcı değil, veri sağlayıcı olmak, o İç denetim, verilerden süzduğu bilgiler ile katma değer yaratır.	
32. Denetimler dışında birimlerle hiç temas kurmamak, o İç denetimin her zaman kurumun içinde olması gerekir.	
33. İç denetimin bütçe konusunda dokunulmazlığının olduğuna, talep edilen tüm bütçenin sağlanması gerektiğine inanmak, o Bütçe gelişen ve değişen ihtiyaçlar doğrultusunda ve kurumun kaynak kısıtları dikkate alınarak oluşturulmalıdır.	
34. Hiç empati yapmamak, Siz denetlenen olsaydınız, en son denetiminizden memnun kalır mıydınız?	

Kaynak: Joel Kramer, MIS Eğitim Enstitüsü İç Denetim Bölümü Yöneticisi, *The Worst Practices for Marketing and Selling Internal Audit*, 2010, Kaynak: KnowledgeLeader.com

Şimdi Türkiye'deki kamu kurumlarında, iç denetçilerden kaynaklı önemli birkaç soruna değinelim;

-Önceki denetim (hesap sorma ve soruşturma ağırlıklı teftiş geleneği) alışkanlıklarının sürdürülmesi:

Denetim elemanlarında genel yetişme ortamı, eğitim düzeyi ve kariyerden yetiştirmeme, mesleğe yeni başlama nedeniyle tecrübesizlik, katı hiyerarşik bürokrasi yapısı ve biraz da eskiden beri gelen bir nevi sorgulanamazlık havasıyla fevri davranışların olabildiği bazen müşahade edilebilen bir olgudur.²⁶⁵ Böyle bir kültürden gelerek iç denetçi olan denetim elemanlarının, bazı alışkanlıklarından vazgeçmesi gerekmektedir. Gerçi bu olumsuz alışkanlıkların yanında, denetim elemanı

²⁶⁵ Yaşar Okur, "Türkiye'de Rehberlik ve Danışmanlık Anlayışıyla Denetim:Uygulama, Sorunlar ve Değerlendirmeler", **Denetışim Dergisi**, Sayı:2, 2009, s.48.

disiplininden gelenlerin; disiplinli çalışması, detaycılığı ve mesleki şüpheciliği gibi bir takım özellikleri ile iç denetime çok olumlu katkılar da sağladıkları söylenebilir.

Kamu İç Denetimi Strateji Belgelerinde²⁶⁶ zayıf yön olarak belirtilen bu durum, biraz da iç denetim alışkanlıklarının hemen kazanılamayacağını da göstergesidir. Bu durumun çok değişik nedenleri olmakla birlikte, önemli nedenlerden biri de; geçiş sürecinde geçici 5'inci madde ile kamu kurumlarına iç denetçi olarak geçen denetim elemanlarının bir kısmının iç denetim sistemine adapte olamaması sayılabilir. Diğer bir neden de, üst yöneticinin iç denetimden ziyade, teftiş ve soruşturma benzeri işlerde (ön araştırma, ön inceleme, vb.) iç denetçileri çalıştırmak istediği durumlarda, iç denetçilerin bazılarının, eski alışkanlıklarının da etkisiyle, soruşturma yapmanın kendilerine daha çok imaj itibar kazandıracığını düşünerek, soruşturma benzeri çalışmalar yapmalarıdır. Çünkü kendisinin bile kafasında oturtamadığı iç denetim mantalitesinden gitgide uzaklaşan bazı iç denetçiler, hiç olmazsa eskiden beri bildiği soruşturma işini yapmayı ve bu sayede kuruma katkı sağlamayı istediklerini söylemek çok da yanlış olmayacaktır.

-İç denetimin, sadece denetim yapma faaliyeti olarak algılanması, danışmanlık misyonunun çok kullanılmaması:

İç denetim, güvence verme faaliyeti olduğu kadar, aynı zamanda danışmanlık faaliyetidir.

Cemil Sabri Midyat'a göre; danışmanlık yönü olmayan bir denetim anlayışı ve uygulaması denetimin kurum içindeki konumunu ve algılamasını olumsuz etkileyebilecek ve zamanla idareyle/yöneticilerle denetçiler arasındaki ilişkinin boyutunu değişime uğratacaktır. Böyle bir değişim, denetçilerin sadece hesap soran, sorgulayan ve eksiklikleri tespit edip raporlayan bir rol üstlenmesi ve böyle algılanması anlamına gelmektedir ki, sonuç olarak böyle bir ilişki biçimi denetimin kurum içi etkinliğini yaralayacaktır. Şu halde, kati olarak söylenmelidir ki, denetim faaliyetinin danışmanlık boyutu, denetimin güvence verme fonksiyonunun da etkili

²⁶⁶Kamu İç Denetimi Strateji Belgeleri, İDKK tarafından 3 yıllık dönemler itibarıyla hazırlanmakta olup, halihazırda İDKK tarafından hazırlanmış, 2008-2010 ve 2011-2013 yıllarını kapsayan strateji belgeleri bulunmaktadır. <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/StratejiBelgesi2008-2010.aspx>, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamulcDenetimiStratejiBelgesi2011-2013.aspx>, (05.06.2013).

bir şekilde icrasına ve denetimin kurum içi konumunun güçlendirilmesine, değerinin anlaşılması ve olumlu bir şekilde algılanmasına önemli katkıları olacaktır.²⁶⁷

Kamu idarelerinde, rutin, gününbirlik ve sözlü olarak, iç denetçiler tarafından danışmanlık faaliyetlerinde bulunduğu söylenebilir. Böyle bir uygulamanın çok faydalı olduğu söylenmekle birlikte, belli bir standardı bulunmamaktadır. İç denetçilerin görev alanına girsin ya da girmesin, her konuda iç denetçilerle fikir alışverişinde bulunduğu durumlarla da karşılaşılabilir.

2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu'nun "Danışmanlık ve Diğer Faaliyetler" başlıklı bölümünde²⁶⁸ aşağıdaki ifadeler yer almaktadır:

"2011 yılında iç denetçiler tarafından sözlü danışmanlık hizmetinin birçok kurumda verildiği anlaşılmaktadır. İç denetçilerin, kamu idarelerinin stratejik plan, performans programı ve iç kontrol eylem planlarının oluşturulması çalışmalarına genel olarak aktif katılım sağladıkları anlaşılmaktadır. Ayrıca iç denetçiler, idarelerinde kamu mali yönetimi ve kontrol, mali mevzuat ve teknik konularda çok sayıda eğitim vermişlerdir. Bunlar dışında yapılan danışmanlık faaliyetlerine ilişkin bilgiler Ek-2'deki Tabloda yer almaktadır."

2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu'na Eki 2'de yer alan tablo ve raporun diğer bölümleri incelendiğinde; danışmanlık faaliyetlerinin iç denetim faaliyetlerine göre sayısının düşük olduğu, danışmanlık faaliyetlerinin yıllar geçtikçe artış gösterdiği söylenebilir.

-İç denetçilerin kendi aralarında, kurum çalışanlarıyla ve üst yönetici ile iletişim kopukluğu yaşamaları:

Genel olarak 3-5 kişi olarak çalışan iç denetçilerin çalıştıkları kurumda, kendi aralarında birtakım problemler nedeniyle iletişim kopukluğu yaşamaları, o kurumda yapılan veya yapılacak iç denetim faaliyetlerinin sıhhatini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Çünkü çok az kişi ile çalışılan bir ortamda, iç denetçilerin şahsi özellikleri de hayati önem taşımaktadır.

Üst yönetici ile görüşememe veya yapılan görüşmelerde yaşanan sıkıntılar da, iç denetim faaliyetlerini olumsuz etkilemekte, plan ve programların üst yönetici tarafından uzun süre onaylanmamasına, üst yöneticinin yardımcısına (Genel

²⁶⁷Gürdoğan Yurtsever, **İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu**, <http://www.icdenetim.net/makaleler/66-danismanlik-fonksiyonu>, (09.06.2013).

²⁶⁸**2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2011KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf>, (13.07.2013), s.46.

Sekreter, Başkan Yardımcısı, vb.) bağlanma anlamına gelebilecek direktifler verilmesine neden olabilmektedir. Hal böyle olunca, iç denetçi için hayati öneme sahip üst yönetici desteği de kaybedilmekte, iç denetçiler çalıştıkları kurumda ciddi iletişim problemler yaşamaktadır.

5018 Sayılı Kanunun 64 üncü maddesinin g fıkrasındaki; *"denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında, ilgili idarenin üst amirine bildirmek"* hükmü ile iç denetim birimi yöneticisi ve hatta iç denetçi, gerekli iletişim seviyesini sağlayabilmek için her zaman açık ve doğrudan doğruya üst yöneticiye, gereklilik halinde de kurum üst yönetimine ulaşabilmesi hususu yasal güvence altına alınmıştır.²⁶⁹

Ancak, kamu kesiminde görev yapan iç denetçilerden edinilen bilgilerden, gerek uluslararası iç denetim standartlarına gerek 5018 sayılı Kanunun amir hükümlerinden farklı olarak, iç denetim yönetici ve/veya iç denetçinin üst yönetimle istediği zaman görüşemediği veya üst yönetici yerine üst yöneticiye en yakın başka bir unvandaki yöneticiler (Bakanlıklarda Müsteşar Yardımcısı, Üniversitelerde Genel Sekreter, Belediyelerde Belediye Başkan Yardımcısı gibi) ile denetim sonuçlarını hakkında görüştüğü anlaşılmıştır.²⁷⁰

Diğer taraftan, iç denetim yapılan birimlerin yöneticileriyle çıkar çatışmasına girilmesi durumu da söz konusu olabilmektedir. Çünkü iç denetim faaliyeti yapılan birimin yöneticisi (Daire Başkanı, Genel Müdür Yardımcısı, vb.), iç denetçiyi bir tehdit olarak görebilmekte, yerinde gözü olduğu hissine kapılabilmekte, mümkün olduğu kadar iç denetimin sağlıklı yapılmasına engel tavırlar sergileyebilmekte, birim çalışanlarını da aynı şekilde doldurabilmektedir. Bunun yanında, iç denetçilerin iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken hata arayıcı, hesap sorucu, sanki soruşturma yapıyormuş gibi tavır ve büyüklenme hissine kapılmaları da ciddi sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır.

Yaşanan iletişimsizlikler, iç denetçileri kurumlarında daha da kendi kabuğuna çekilmelerine neden olduğu gibi, çalışanlar tarafından iç denetçilerin "hiçbir şey yapmayan kişiler" olarak algılanmalarına yol açabilmektedir.

²⁶⁹ Ekiz, s.65.

²⁷⁰ Ekiz, s.65.

-İç denetçilerin motivasyon bozukluğu yaşamaları:

İç denetçilerin motivasyon bozukluklarına iten kurum içi birçok neden (çeşitli iletişim problemleri, plan ve programların onaylanmaması, organizasyonel problemler, vb) olduğu gibi, özellikle kurum dışından kaynaklanan birçok neden de bulunmaktadır. Bu nedenlerin başlıcalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- AB ile yaşanan sıkıntıların ve/veya bazı bürokratik çevrelerin etkisiyle, iç denetime karşı olumsuz bakış anlayışının gelişmesi,

- İç denetçilerin, kurumuyla yaşadıkları sorunun çözümünü ve uzlaşısını sağlayacak İDKK'nın, mevcut yapısıyla sorunları çözmekten çok uzak kalması, bu durumun iç denetçilerin çalıştıkları kurumla baş başa kalmalarına neden olması,

- 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname²⁷¹ ile Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi denetimi yapan 4 denetim grubu (Maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri) Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı ve vergi müfettişi unvanı altında birleştirilmiş, özlük hakları bakımından daha dezavantajlı olan vergi denetmenlerinin özlük haklarında ciddi iyileşmeler sağlanmıştır. Bu durum, vergi denetmenliğinden çeşitli kurumlara iç denetçi olarak geçen iç denetçiler açısından bazı motivasyon bozukluklarına yol açmış olup, önemli sayılabilecek oranda vergi denetmeni (vergi müfettişi) kökenli iç denetçi tarafından, eski görevine dönme konusunda hukuki mücadele devam etmektedir. 2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu'na göre²⁷² 730 iç denetçinin, 252'si vergi denetmeni (vergi müfettişi) kökenlidir. Bu sayı, mevcut iç denetçilerin yaklaşık üçte biridir.

- 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname²⁷³ ile yükseköğretim kurumları ve mahalli idarelerde görev yapan iç denetçiler, kariyer meslek mensuplarının olduğu III Sayılı Cetvel kapsamına alınmamıştır. Genel ve özel bütçeli, sosyal güvenlik kurumlarında görev yapan iç denetçiler, diğer kariyer meslek grubunda görev yapan denetim elemanlarıyla birlikte III Sayılı Cetvel'de yer almış, maaşları da bu cetvelde belirtilen katsayılar üzerinden hesaplanmaya başlanmıştır. Mahalli idareler (İl Özel

²⁷¹ 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁷² **2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2011KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf>, (13.07.2013), s.52.

²⁷³ 666 Sayılı Kamu Görevlilerinin Mali Haklarının Düzenlenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı (mük.) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İdareleri ve belediyeler) ve yükseköğretim kurumlarında görev yapan iç denetçilerin ise, maaşları daha önce hangi usule göre hesaplanıyorsa, o usule göre hesaplanmaya devam edilecektir. Bu düzenlemeler içerisinde, yükseköğretim kurumlarında görev yapan iç denetçilerin ek ödeme puanları da % 170'den, % 165'e çekilmiştir. Dolayısıyla iç denetçiler, genel ve özel bütçeli, sosyal güvenlik kurumlarında görev yapan iç denetçiler ile mahalli idareler ve yükseköğretim kurumlarında görev yapan iç denetçiler ikiye bölünmüştür. Bu durum, özellikle mahalli idareler ve yükseköğretim kurumlarında görev yapan iç denetçiler için ciddi huzursuzluklara neden olmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MALİ DENETİME İLİŞKİN BİR ÖRNEK UYGULAMA

Bu bölümde, iç denetim türlerinden biri olan mali denetimin; kamu kurumlarında nasıl yapıldığı, iç denetim metodolojisine uygun olarak örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır.

Kamu kurumu olarak **Belediye**, mali denetimin konusu olarak “**Muhasebe ve Raporlama İşlemleri**” seçilmiş olup, gerekçelerine aşağıdaki başlıklarda yer verilmiştir.

3.1. PLANLAMA

İç denetim, risk esaslı bir faaliyet olduğundan dolayı, öncelikle denetim alanlarının belirlenmesi gerekir. Bir işletmede denetlenebilecek alanların sayısı çok fazla olup, hangi alanın ne zaman denetlenebileceğini tespit edebilmek amacıyla, planlama çalışmaları yapılması gerekmektedir.

3.1.1. Denetim Evreninin Tanımlanması ve Denetim Alanlarının Belirlenmesi

Bu konuda genel olarak, Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 3. Düzey Mevzuat olarak hazırlanmış, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi’nden yararlanılmaktadır.

Bir belediyede riskli alanları tespit edebilmek ve ona göre iç denetim plan ve programı hazırlayabilmek için, öncelikle denetlenebilecek tüm alanların belirlenmesi gereklidir.

Bir belediyenin denetim evreninde yer alan bazı süreçleri aynı olmakla birlikte, yasal mevzuattan ve örgütlenme yapısından kaynaklanan nedenlerle bazen farklı da olabilmektedir. Nitekim belediyenin, büyükşehir belediyesi, il belediyesi, büyükşehir ilçe belediyesi, ilçe belediyesi, belde belediyesi olmasına göre denetim evreni de farklılık gösterebilir.

Diğer taraftan kamu kurumlarının hazırladıkları beş yıllık stratejik planlarında, misyon, vizyon ve değerler belirlendikten sonra, söz konusu döneme ilişkin olarak,

- Stratejik amaçlar,
- Stratejik hedefler,
- Faaliyet ve projeler

tespit edilmektedir. Söz konusu faaliyet ve projelerin gerçekleştirilmesiyle, stratejik hedeflere, oradan da stratejik amaçlara ulaşılmaktadır. Bütün bunlar, bir kamu kurumunda iyi bir örgütlenme (birimler) ve süreç yönetimi ile mümkün olabilecektir.

Örneğimizde belediyenin büyükşehir ilçe belediyesi olduğunu düşünürsek, bu belediyelerde olabilecek denetim evreni (denetlenebilecek tüm süreçler²⁷⁴) genel hatlarıyla aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

²⁷⁴ Ana süreç, alt süreç ve detay süreçler, Bornova Belediyesi'nin resmi internet sitesinde yer alan 2010-2014 Stratejik planından alınmıştır. Bornova Belediyesi, 2010-2014 Stratejik Planı, <http://bornova.bel.tr/dokuman/2010stratejikplan.pdf>, (09.05.2013), s.55-56.

Tablo 44: Denetim Evreni Örneği

1- OPERASYONEL SÜREÇLER			
Ana Süreç	Alt Süreç	Detay Süreç	Süreç Sorumlusu Müdürlük²⁷⁵
İMAR VE ŞEHİRCİLİK HİZMETLERİ SÜRECİ	Planlama süreci	Uygulama planı yapım süreci	Plan ve Proje Md., Etüt ve Proje Md.
		İmar planı yapım süreci	Plan ve Proje Md., Etüt ve Proje Md.
	Kamulaştırma süreci		Emlak ve İstimlak Md.
	Ruhsatlandırma süreci	Yeni inşaat ruhsatlandırma süreci	İmar ve Şehircilik Md.
		Ruhsat yenileme ve tadilat ruhsatı süreci	İmar ve Şehircilik Md.
		Yapı kullanma süreci	İmar ve Şehircilik Md.
	Uygulama süreci	Yol ve sanat yapısı yapım süreci	Fen İşleri Md.
		Rekreasyon, park ve spor alanları yapım süreci	Fen İşleri Md, Park ve Bahçeler Md.
		Açık ve kapalı alanlar yapım ve restorasyon süreci	Fen İşleri Md, Park ve Bahçeler Md.
		Açık ve kapalı alanlar bakım onarım süreci	Fen İşleri Md, Park ve Bahçeler Md.
	Ruhsatsız, tehlikeli ve aykırı yapı kontrol süreci		Yapı Kontrol Md.
ÇEVRE VE HALK SAĞLIĞI KORUMA SÜRECİ	Ruhsatlandırma süreci	GSM ruhsatlandırma süreci	Çevre Koruma ve Kontrol Md.
		Sihhi ve umuma açık işyeri ruhsatlandırma süreci	Ruhsat ve Denetim Md.
		Denetim süreci	Zabıta Md., Çevre Koruma ve Kontrol Md., Ruhsat ve Denetim Md.
	Katı atık yönetimi süreci	Evsel atık toplama süreci	Temizlik İşleri Md., Çevre Koruma ve Kontrol Md.
		Pil atık toplama süreci	Temizlik İşleri Md., Çevre Koruma ve Kontrol Md.
		Geridönüşümlü atık toplama süreci	Temizlik İşleri Md. Çevre Koruma ve Kontrol Md.
	İlaçlama süreci	Bitki zararlılarıyla mücadele süreci	Çevre Koruma ve Kontrol Md., Sağlık İşleri Md.
		Derelerin ve kurban satış yerlerinin ilaçlama süreci	Çevre Koruma ve Kontrol Md., Sağlık İşleri Md.
	Sokak hayvanlarının	Sahipli/Sahipsiz hayvan	Veteriner İşleri Md.

²⁷⁵ Süreç sorumlusu müdürlük isimleri, görev tanımlarına bağlı olarak belediyeden belediyeye değişebilir. Burada örnek vermek amacıyla, sadece müdürlük isimlerinin belirtilmesiyle yetinilmiştir. Duruma göre daha alt birimlere, servislere de yer verilebilir. Planlama yapılırken, süreç esaslı mı, yoksa birim esaslı mı bir iç denetim çalışması yapılacağı konusu, denetim evreni ve alanlarının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

	rehabilitasyonu süreci	müdahale ve rehabilitasyon süreci	
		Sahipli hayvan teslim alma süreci	Veteriner İşleri Md.
KÜLTÜR SANAT VE EĞİTİM FALİYETLERİ SÜRECİ	Etkinlik düzenleme katkı ve destek sağlama Süreci		Kültür ve Sosyal İşler Md., Çevre Koruma ve Kontrol Md., Basın Yayın ve Halkla İlişkiler Md.
	Şehir Tiyatrosu faaliyetleri süreci		Kültür ve Sosyal İşler Md.
	Eğitim hizmetleri süreci		Kültür ve Sosyal İşler Md.,
SOSYAL HİZMETLER SÜRECİ	Defin süreci		Sağlık İşleri Md.
	Evlendirme süreci		Özel Kalem Md.
	Muhtaç Asker Ailesi yardım süreci		Kültür ve Sosyal İşler Md.
	Sosyal yardım süreci		Kültür ve Sosyal İşler Md., Özel Kalem Md.
GELİR YÖNETİMİ SÜRECİ	Belediye emlaklarının yönetimi süreci	Arsa satış süreci	Emlak ve İstimlak Md.
		Kiralama süreci	Emlak ve İstimlak Md.
		Ecrimisil süreci	Emlak ve İstimlak Md.
	Vergi gelirleri süreci	Emlak vergisi toplama süreci	Mali Hizmetler Md.
		Çevre temizlik ve ilan reklam vergisi toplama süreci	Mali Hizmetler Md.
	Vergi dışı gelirler süreci	Pazar yeri belge ve işgal ücretleri toplama süreci	Mali Hizmetler Md.
		Tahsil edilemeyen alacaklar süreci	Mali Hizmetler Md.
		Para cezaları tahsilatı süreci	Mali Hizmetler Md.
2- YÖNETSEL/DESTEK SÜREÇLER			
Ana Süreç	Alt Süreç	Detay Süreç	Süreç Sorumlusu Müdürlük
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ SÜRECİ	İşe alım ve yerleştirme süreci	Memur personel yerleştirme süreci	İnsan Kaynakları ve Eğitim Md.
		İşçi personel yerleştirme süreci	İnsan Kaynakları ve Eğitim Md.
		Sözleşmeli personel yerleştirme süreci	İnsan Kaynakları ve Eğitim Md.
	Çalışanların geliştirilmesi süreci	Eğitim süreci	İnsan Kaynakları ve Eğitim Md.
		Konferans, seminer, kurs, program katılım süreci	İnsan Kaynakları ve Eğitim Md.
	Atama ve terfi süreci		İnsan Kaynakları ve Eğitim Md.
	Çalışanların performansının değerlendirilmesi Süreci		İnsan Kaynakları ve Eğitim Md.
FİNANSAL KAYNAKLARIN	Bütçe yönetimi süreci		Mali Hizmetler Md.
	Muhasebe yönetimi	Gelir yönetimi süreci	Mali Hizmetler Md.

YÖNETİMİ SÜRECİ	süreci	Ödeme yönetimi süreci	Mali Hizmetler Md.
BİLGİ YÖNETİMİ SÜRECİ	Yazılı döküman üretim, saklama, güncelleme ve erişim süreci		Yazı İşleri Md., Bilgi İşlem Md., Tüm Müdürlükler
	Çizim bilgisi üretim, saklama, güncelleme ve erişim süreci		Plan ve Proje Md., Etüt ve Proje Md., İmar ve Şehircilik Md.
DESTEK HİZMETLERİ SÜRECİ	Araçların yönetimi süreci	Araçların tahsis ve temin süreci	Destek Hizmetleri Md., Fen İşleri Md.
		Araçların bakım süreci	Destek Hizmetleri Md., Fen İşleri Md.
		Araçların onarım süreci	Destek Hizmetleri Md., Fen İşleri Md.
	Binaların yönetimi süreci	İdame süreci	Destek Hizmetleri Md., Fen İşleri Md., Kültür ve Sosyal İşler Md.
	Abonelik süreci		Destek Hizmetleri Md., Fen İşleri Md.
	Satın alma süreci		Tüm Müdürlükler

Genel hatlarıyla yukarıdaki tabloda belirtilen süreçlerin önemli bir kısmı, aynı ölçüğe sahip çoğu belediyede olmakla birlikte, müdürlüklerin sorumluluk alanları belediyeden belediyeye değişiklik gösterebilmektedir.

Diğer taraftan, yukarıdaki tabloda açıkça gösterilmeyen daha detay süreçler ve süreç sahibi birimler de, bir belediyenin bünyesinde bulunmaktadır. Örneğin;

- Taşınır mal işlemleri süreci (Tüm Müdürlükler),
- Temsil ve ağırlama hizmetleri süreci (Özel Kalem Müdürlüğü),
- Stratejik Plan, Faaliyet Raporu ve Performans Programı Hazırlama Süreci (Mali Hizmetler Md.),
- Sportif faaliyetler süreci (Kültür ve Sosyal İşler Md.),
- Talep ve şikayetlerin değerlendirilmesi süreci (Basın, Yayın ve Halkla İlişkiler Md., Tüm Müdürlükler)
- Meclis ve encümen işlemleri süreci (Yazı İşleri Md.),
- Sağlık hizmetleri süreci (Sağlık İşleri Md.),
- Evrak ve arşiv hizmetleri süreci (Yazı İşleri Md.),
- Numarataj ve harita hizmetleri süreci (Etüt ve Proje Md.),
- Bilgi işlem hizmetleri süreci (Bilgi İşlem Md.),
- Tebligat hizmetleri süreci (Zabıta Md.),
- İç kontrol ve ön mali kontrol işlemleri süreci (Mali Hizmetler Md.),

- Halkla ilişkiler ve tanıtım hizmetleri süreci (Basın Yayın ve Halkla İlişkiler Md.),

- Hukuk hizmetleri süreci (Hukuk İşleri Md.),

- Teftiş ve soruşturma hizmetleri süreci (Teftiş Kurulu Md.)

Denetim evreninde yer alan süreçlerin; müdürlük, birim, servis ve detay süreçler bazında, daha da detaylandırılarak veya birleştirilerek denetlenebilir alanlara ayrılması gereklidir. Bu sayede iç denetim planlarında, denetlenecek alan açık ve net şekilde belirlenmiş olacaktır. Örnek verecek olursak; **“Ruhsatlandırma İşlemleri”** ile ilgili bir sürecini denetim alanına alırsak, söz konusu sürecin altında;

- Yapı Ruhsat işlemleri süreci,

- Yapı Kullanma İzin Belgesi (Oturma Ruhsatı) işlemleri süreci,

- Gayrisihhi Müesseslerin Ruhsatlandırılması işlemleri süreci,

- Sıhhi ve Umuma Açık Eğlence Yerlerinin Ruhsatlandırılması işlemleri süreci

gibi birbirinden tamamen farklı yasal mevzuata sahip süreçler ortaya çıkacaktır. Eğer genel olarak **“Ruhsat İşlemleri”** sürecini iç denetim planına aldığımızda; risk değerlendirmesinin sağlıklı yapılamaması, yeterli iç denetim kaynağı ayıramama, denetim süresini çok uzun belirleme veya düzenlenecek iç denetim raporunun kapsamının çok geniş olması gibi durumlarla karşılaşılabilir. Bunun yerine, kendisi içerisinde bir bütünlük taşıyan, daha detay süreçler, denetim alanı olarak belirlenebilirse, risk değerlendirmeleri daha sağlıklı yapılabilecek, hazırlanan iç denetim planı ve programı daha işlevsel ve uygulanabilir olacaktır.

3.1.2. Risk Kriterlerinin Tanımlanması ve Risklerin Derecelendirilmesi

Bu konuda genel olarak, Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 3. Düzey Mevzuat olarak hazırlanmış, Kamu İç Denetimi’nde Risk Değerlendirme Rehberi’nden yararlanılmaktadır. Bir önceki bölümde, denetim evreni ve denetim alanları belirlenmiş olup, bu aşamada ise, denetim alanlarında belirtilen süreç veya birimlere ait risk kriterleri belirlenecek ve risk düzeyleri ölçülecektir.

3.1.2.1. Risk Kriterlerinin Belirlenmesi

Bu konuda literatürde değişik risk kriterleri yer almakla birlikte, Kamu İç Denetimi'nde Risk Değerlendirme Rehberi'nde örnek olarak belirlenmiş risk kriterleri²⁷⁶ aşağıdaki gibidir;

- a) Bütçe büyüklüğü,
- b) İşlem hacmi ve personel yapısı,
- c) Faaliyetlerin karmaşıklığı,
- d) Mevzuatın yoğunluğu,
- e) Yapısal, işlevsel ve teknik değişiklikler,
- f) Bilgi teknolojileri sisteminin yapısı.

Yukarıdaki kriterlerden de yararlanmak suretiyle, bir kurumun risk kriterleri belirlenebilir. Risk kriterlerinin sayısının fazla olmamasına dikkat edilmelidir. Bu belirlemeyi yaparken, her risk kriterinin kurum için taşıdığı önem farklı düzeyde olabilir. Örnek vermek gerekirse; bütçe büyüklüğü kriteri, harcama birimleri açısından önemli olduğunu düşünerek, diğer risk kriterleri içerisindeki ağırlığının % 30-% 40 arasında olması makul sayılabilir.

Kümülatif yöntemde; her risk kriterine, idari faaliyetlere etkisi ve önemi göz önünde bulundurularak bir ağırlık verilmektedir. Örnek çalışmamızda, risk kriterleri ve ağırlıkları aşağıdaki tablodaki gibi olduğu farz edilmiştir;

Tablo 45: Risk Kriterleri ve Ağırlıkları

Sıra No	Risk Kriteri	Ağırlığı
1	Bütçe büyüklüğü	% 30
2	İşlem hacmi ve personel yapısı	% 20
3	Mevzuat yoğunluğu	% 15
4	Faaliyetlerin karmaşıklığı	% 15
5	Bilgi teknolojisi sisteminin yapısı	% 10
6	İmaj ve itibar	% 10
TOPLAM		% 100

²⁷⁶ **Kamu İç Denetimi'nde Risk Değerlendirme Rehberi**, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/RiskDegerlendirmeRehberi.aspx>, (17.06.203), s.2,3.

Bir kamu kurumunda risk analizi çalışmaları yapılırken, uygun olarak, birim yöneticileri ve diğer ilgili personel ile görüşmeler yapılmalı, birimde yapılan işlemler ve süreçlerle ilgili bilgi edinmeye çalışılmalıdır. Bu konuda sorulacak sorulara ilişkin, bir takım formlar oluşturulmalı, görüşmelerde bu formların kullanılması sağlanmalıdır. Böylelikle sorulacak sorular standart hale getirilmiş olacak, birimlerde yapılan işlemler ve süreçler daha objektif şekilde tespit edilebilecektir. Birime veya sürece ilişkin görev tanımları, iş akış şemaları, birimde çalışan personel ve yaptıkları görevlere ilişkin yazılı ortamda bazı dokümanların değerlendirilmesi çok faydalı olacaktır.

Örnek çalışmamızda, birim yöneticileriyle yapılan görüşmelerde kullanılan **“Risk Analizi Çalışmaları Formu”** örneği ekte sunulmuştur. *(Ek:1 Risk Analizi Çalışmaları Formu)*

Söz konusu form doldurulurken dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir;

- Kamu kurumunda iç denetim birimi yeni kurulmuşsa ve ilk kez risk analizi çalışmaları yapılacaksa, öncelikle iç denetim ve risk analizi konusunda bilgilendirme çalışmalarının yapılması çok faydalı olacaktır.

- Birim yöneticileriyle görüşme yeri konusunda, hassasiyet gösterilmelidir. Görüşmeler, birim yöneticisinin makamında veya biriminde uygun göreceği yerde yapılabileceği gibi, iç denetim biriminde de yapılabilir. Birim yöneticisinin makamında yapılacak görüşmelerde; bir taraftan rutin işlerin yapılması ve personelin veya vatandaşın işlerin takibi için odaya girilmesi dolayısıyla, tam anlamıyla konsantrasyon sağlanamayabilir. Bu nedenle, birim yöneticisine, bu konular anlatılmalı, görüşme yeri konusunda karar, birlikte alınmalıdır.

- Görüşmelerde kullanılan **Risk Analizi Çalışmaları Formu**’nun niçin hazırlandığı hususu birim yöneticisine anlatılmalı, görüşmenin karşılıklı sohbet içerisinde geçmesi sağlanmalıdır. Görüşme sırasında, birim yönetici tarafından anlatılan konular, sohbet havasını bozmayacak şekilde, söz konusu forma kısa kısa notlar alınmak suretiyle aktarılmalıdır.

3.1.2.2. Risk Düzeylerinin Ölçülmesi

Risk kriterleri ve ağırlıkları belirlendikten sonra, denetim alanlarına ait risk düzeylerinin ölçülmesi gerekir. Bunun için öncelikle her bir risk kriteri, çeşitli kategorilere ayrılarak, her bir kategori için, 1’den (en az riskli) 5’e (en çok riskli) kadar katsayılar belirlenmelidir. Bu suretle, denetim alanlarının risk kriterleri karşısındaki durumu, sayısal olarak değerlendirilmiş olacaktır. Bu değerlendirme, iki risk değerlendirme yöntemi olan (Kümülatif yöntem, göreceli yöntem) biri tercih edilerek yapılabilir. Bilindiği üzere kümülatif yöntemde, her risk kriterine idare faaliyetlerine etkisi ve önemi göz önünde bulundurularak bir ağırlık verilmektedir. Belirlenen her bir risk kriterine, risk seviyesini gösteren 1’den 5’e kadar bir değer verilir. En düşük risk seviyesi için 1 ve en yüksek risk seviyesi için ise 5 değeri kullanılmaktadır. Bu işlemlerden sonra, verilen bu değer, risk kriterinin ağırlığıyla çarpılarak her bir kriter için risk puanı bulunur. En sonunda her bir risk kriteri için elde edilen risk puanları toplanmakta, denetim önceliği risk puanı bulunmaktadır. Örnek çalışmamızda kümülatif yöntemin kullanıldığı varsayılacak olup, belediyenin risk kriterleri ve değerlendirme ölçeği ekte sunulmuştur. ***(Ek:2 Risk Kriterlerinin ve Değerlendirme Ölçeğinin Tanımlanması Formu)***

Risk düzeyinin ölçülmesi ile ilgili olarak; bir taraftan iç denetçinin, Risk Analizi Çalışmaları Formu’ndan da yararlanmak suretiyle her bir denetim alanına ilişkin belli bir katsayı vermesi sağlanırken, diğer taraftan da “Risk Değerlendirme Formu” hazırlanarak, birim yöneticilerine gönderilmeli, birim yöneticileri tarafından da sorumlu oldukları birime veya sürece ilişkin katsayı verilmesi sağlanmalıdır. Örnek çalışmamıza ilişkin hazırlanan Risk Değerlendirme Formu ekte sunulmuştur. ***(Ek:3 Risk Değerlendirme Formu)***

Bir birime veya sürece ilişkin birden fazla iç denetçi ve birim yönetici tarafından katsayı verilmişse, verilen katsayıların ortalaması alınmalı, ona göre toplam risk puanı oluşturulmalıdır.

Tüm bu çalışmalardan sonra, denetim alanlarına ilişkin olarak risk düzeylerinin ölçülmesi yapılmalıdır. Kümülatif yöntemle göre, bazı denetim alanlarına yönelik risk düzeyi ölçümleri aşağıdaki tabloda yapılmıştır;²⁷⁷

²⁷⁷Normalde belediyenin denetlenebilir tüm alanlarının “**Denetim Önceliği Risk Puanlarının**”, en yüksek risk puanından başlamak üzere, en düşük risk puanına kadar yukarıdaki tabloda yer alması gerekmektedir. Ancak uygulama kolaylığı olması ve mali denetim yapılabilecek denetim alanı bulunması açısından birkaç denetim alanının verilmesi yeterli görülmüştür.

Tablo 46 : Bazı Denetim Alanlarına Ait Risk Düzeyleri Tablosu

Ana Süreç	1.Alt Süreç	2.Alt Süreç	Bütçe Büyüklüğü (Ağırlık: % 30)			İşlem Hacmi ve Personel Yapısı (Ağırlık: %20)			Mevzuat Yoğunluğu (Ağırlık: %15)			Faaliyetlerin Karmaşıklığı (Ağırlık: %15)			Bilgi Teknolojisi Sisteminin Yapısı (Ağırlık: %10)			İmaj ve İtibar (Ağırlık:%10)			Denetim Önceliği Risk Puanı
			Kriter Puanı		Risk Puanı	Kriter Puanı		Risk Puanı	Kriter Puanı		Risk Puanı	Kriter Puanı		Risk Puanı	Kriter Puanı		Risk Puanı	Kriter Puanı		Risk Puanı	
			İç denetçi	Birim Yöneticisi		İç denetçi	Birim Yöneticisi		İç denetçi	Birim Yöneticisi		Risk Puanı	İç denetçi		Birim Yöneticisi	Risk Puanı		İç denetçi	Birim Yöneticisi		
Belediye Gelirleri	Vergi Dışı Diğer Gelirler		5	5	1,50	4	5	0,90	4	4	0,60	3	5	0,60	2	4	0,30	3	3	0,30	4,20
Belediye Gelirleri	Para Cezaları		5	5	1,50	5	4	0,90	4	4	0,60	3	4	0,53	3	3	0,30	3	4	0,35	4,18
Muhasebe ve Mali Raporlama İşlemleri			5	5	1,50	4	4	0,80	4	3	0,53	3	4	0,53	3	3	0,30	3	4	0,35	4,00
Belediye Gelirleri	Vergi Gelirleri	Tahakkuk İşlemleri	5	5	1,50	4	2	0,60	4	5	0,68	3	4	0,53	2	4	0,30	3	5	0,40	4,00
Belediye Gelirleri	Vergi Gelirleri	Tahsilat İşlemleri	5	5	1,50	4	5	0,90	3	3	0,45	3	3	0,45	2	3	0,25	3	4	0,35	3,90
Belediye Gelirleri	Mülk ve Teşebbüs Gelirleri		5	5	1,50	4	4	0,80	4	3	0,53	3	3	0,45	3	2	0,25	3	4	0,35	3,88
İmar İşlemleri	İmar Durumu İşlemleri		2	2	0,60	5	4	0,90	5	3	0,60	5	4	0,68	5	4	0,45	5	5	0,50	3,73
Belediye Gelirleri	Vergi Gelirleri	İcra İşlemleri	5	5	1,50	4	3	0,70	4	2	0,45	3	2	0,38	2	3	0,25	3	3	0,30	3,58
İmar İşlemleri	Yapı Ruhsatı İşlemleri		2	2	0,60	5	3	0,80	5	4	0,68	5	3	0,60	5	3	0,40	5	4	0,45	3,53
İmar İşlemleri	İmar Hattı ile İlgili İşlemler		2	2	0,60	4	4	0,80	4	2	0,45	4	4	0,60	3	2	0,25	4	3	0,35	3,05
Ücret ve Harcırah İşlemleri	Ücret İşlemleri	İşçi Ücret İşlemleri	3	3	0,90	3	2	0,50	2	3	0,38	2	2	0,30	3	2	0,25	2	2	0,20	2,53
Ücret ve Harcırah İşlemleri	Ücret İşlemleri	Memur ve Sözleşmeli Pers.ve Diğer Ücret İşlemleri	3	3	0,90	2	2	0,40	3	2	0,38	2	3	0,38	4	2	0,30	2	1	0,15	2,50
Evlendirme İşlemleri			1	1	0,30	2	2	0,40	2	2	0,30	2	2	0,30	3	2	0,25	4	3	0,35	1,90

Yukarıda tabloda yer alan denetim alanlarına ait, denetim önceliği risk puanlarının nasıl hesaplandığı, bir örnek üzerinde, aşama aşama aşağıda belirtilmiştir;

Mali denetime ilişkin seçilen denetim konusu olan, “**Muhasebe ve Raporlama İşlemleri**” sürecine ait denetim önceliği risk puanını hesaplayalım;

a) Risk Kriterlerinin ve Değerlendirme Ölçeğinin Tanımlanması Formu’nda yer alan her bir risk kriterine, iç denetçi tarafından 1’den 5’e kadar bir katsayı verilir. Birden fazla iç denetçi varsa, her bir iç denetçinin vermiş olduğu katsayılar toplanarak, ortalaması alınır. Örneğin 1. iç denetçi risk kriterine 5, ikinci iç denetçi 3 vermişse, risk kriterine ilişkin katsayı $(5+3)/2 = 4$ olacaktır. Harcama birimlerinin bütçe büyüklüğünü tespit etmek kolay olmakla birlikte, birkaç birimi ilgilendiren süreçlerin bütçe büyüklüğünü hesaplamak çok kolay olmayacaktır. Bu durumda tahmini olarak sürecin bütçe büyüklüğüne ulaşmak daha doğru olacaktır. Tahmini rakamlara ulaşmak için, söz konusu süreçte görev alan insan kaynağı ve diğer kaynakların maliyeti, birim içerisinde tüm yapılan işlemlerde sürecin payı gibi bazı ölçütler kullanılabilir. Diğer kriterler ise, her bir iç denetçinin değerlendirmesine göre farklılık arz edebilir ve iç denetçiler tarafından farklı katsayılar verilebilir.

Aynı şekilde birim yöneticisi tarafından da, Risk Kriterlerinin ve Değerlendirme Ölçeğinin Tanımlanması Formu’nda yer alan her bir risk kriterine göre, 1’den 5’e kadar bir katsayı verilir. Örneğimizde para cezaları süreci ile ilgili olarak, sadece birim müdürü tarafından katsayı verilebileceği gibi, birim müdürü ve ilgili servis şefi tarafından da ayrı ayrı katsayılar verilerek, ortalaması alınabilir. Örneğin birim müdürü risk kriterine 4, servis şefi 2 vermişse, risk kriterine ilişkin katsayı $(4+2)/2 = 3$ olacaktır.

İç Denetçi ve birim yöneticisi tarafından verilen katsayıların ortalaması, söz konusu risk kriterinin katsayısıdır.

b) Her bir risk kriterinin toplam risk kriteri içerisindeki payını (ağırlığını), o risk kriteri için iç denetçi ve birim yöneticisi tarafından verilen katsayının ortalaması ile çarptığımızda, risk puanı hesaplanmış olacaktır. Örneğin muhasebe ve raporlama işlemleri sürecine ait olarak, yapılan risk puanı hesaplamaları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 47:Örnek Risk Puanı Hesaplamaları Tablosu

Risk Kriteri	İç denetçiler Tarafından Verilen Katsayıların Ortalaması (1)	Birim Yöneticisi ve İlgili Servis Şefi Tarafından Verilen Katsayı Ortalaması (2)	Ortalama Katsayı (3)= [(1)+(2)]/2	Bütçe Büyüklüğü Kriterinin Ağırlığı (4)	Risk Puanı (5)=(3)x(4)
Bütçe Büyüklüğü	5	5	5	% 30	1,50
İşlem Hacmi ve Personel Yapısı	4	4	4	% 20	0,80
Mevzuat Yoğunluğu	4	3	3,50	% 15	0,52
Faaliyetlerin Karmaşıklığı	3	4	3,50	% 15	0,53
Bilgi Teknolojisi Sisteminin Yapısı	3	3	3	% 10	0,30
İmaj ve İtibar	3	4	3,50	%10	0,35
Denetim Önceliği Risk Puanı					4,00

3.1.3. Denetim Alanlarının Öncelik Sırasına Konulması

Her bir denetim alanına ait olarak hesaplanan, denetim önceliği risk puanlarını belli bir kategoriye ayırmak gereklidir. Bu konuda değişik yaklaşımlar olmakla birlikte, denetim önceliği risk puanlarını aşağıdaki gibi bir kategoriye ayırmak ve sınıflandırmak mümkündür;

Tablo 48: Risk Puanı Sınıflandırma Tablosu

Risk Dereceleri	Denetim Önceliği Risk Puanı	Denetim Önceliği
Yüksek Riskli Alan	3,75-5,00	Öncelikle denetlenecek
Orta Riskli Alan	3,00-3,74	Denetlenecek
Düşük Riskli Alan	1,00-2,99	Kaynak varsa denetlenecek

Örneğimizde, denetim alanlarına ait risk düzeyleri tablosuna göre, her bir denetim alanına verilen denetim önceliği risk puanları, öncelik sıralamasına sokulmuş ve aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 49: Denetim Alanlarına Ait Öncelik Sıralaması Tablosu²⁷⁸

DENETİM ALANLARI	RİSK KRİTERİ PUANLARI	RİSK DÜZEYİ	RİSK ÖNCELİĞİ
Vergi Dışı Diğer Gelirler	4,20	YÜKSEK	1
Para Cezaları	4,18		
Muhasebe ve Mali Raporlama İşlemleri	4,00		
Tahakkuk İşlemleri	4,00		
Tahsilat İşlemleri	3,90		
Mülk ve Teşebbüs Gelirleri	3,88		
İmar Durumu İşlemleri	3,73	ORTA	2
İcra İşlemleri	3,58		
Yapı Ruhsatı İşlemleri	3,53		
Yapı Kullanma İzin Belgesi İşlemleri	3,05		
İşçi Ücret İşlemleri	2,53	DÜŞÜK	3
Memur ve Sözleşmeli Pers.ve Diğer Ücret İşlemleri	2,50		
Evlendirme İşlemleri	1,90		

3.1.4. Denetim Kaynaklarının Tahsis Edilmesi

Bu aşamada iç denetim faaliyetini gerçekleştirecek iç denetçi sayısı dikkate alınarak, 3 yıllık plan ve yıllık programlarda iç denetim yapılacak faaliyet alanları belirlenmelidir. Örneğin 3 iç denetçiden oluşan bir belediyede, denetim önceliği risk puanı belirlenen toplam 100 denetim alanı olduğunu, söz konusu 100 denetim alanının 40'ı yüksek, 35'i orta, 25'i ise düşük risk düzeyine sahip olduğunu düşünelim. İç denetçi kaynağı, öncelikle ve büyük ölçüde yüksek risk içeren alanlardan başlanarak tahsis edilmekle birlikte, çok yüksek riskli denetim alanlarının olması ve her yıl bu riskli alanların iç denetiminin yapılmasının, orta ve düşük riskli

²⁷⁸Örnek vermek amacıyla yukarıdaki tabloda yer alan denetim alanları sınırlı bir şekilde verilmiştir. Gerçekte süreç esaslı iç denetimde, kurumdan kuruma değişmekle birlikte, denetlenebilecek toplam denetim alanı sayısının, yüzlerce olabildiği hususu dikkatten kaçmamalıdır.

alanlarının uzun bir süre iç denetiminin yapılamayacağı anlamını taşır ki, bu arzu edilen bir durum değildir. Bu durumda, iç denetim kaynağının büyük bir kısmı yüksek riskli alanlara ayrılmalı, orta ve düşük riskli alanlardan bazılarının da iç denetiminin yapılması sağlanmalıdır. Böylelikle orta ve düşük riskli denetim alanlarının uzun bir süre denetlenmeme riski, azalmış olacaktır.

Kurumdan kuruma, iç denetimi yapılacak denetim alanına, iç denetçinin bilgi ve tecrübesine, daha önce aynı denetim alanına yönelik iç denetim yapıp yapılmamasına göre değişmekle birlikte, her bir iç denetçinin yılda ortalama 3 denetim alanının iç denetimini yapabileceğini farz edelim. Bu durumda 3 iç denetçi ile yılda en fazla 9 denetim alanının iç denetimi yapılabilir. Kaldı ki çok yüksek riskli alanların her yıl, orta derecede riskli alanların iki yılda bir, düşük riskli alanların ise üç yılda bir denetlenmek üzere planlaması yapılacaksa, ikinci ve üçüncü yılda iç denetimi yapılacak farklı denetim alanlarının sayısı da, daha az olacaktır. Zaman kaynağı da, denetim kaynakları içerisinde önemli bir yere sahiptir. Bir yıldaki toplam iş günü, resmi tatil günleri, iç denetçilerin yıllık ve hastalık izinleri, eğitim için ayrılan günlerin sayısı zaman kaynağını sınırlayan başlıca nedenlerdendir.

Diğer taraftan sonradan ortaya çıkabilecek, önceden tahmin edilemeyen durumlar için denetim kaynağının bir kısmının ihtiyat olarak bırakılması çok faydalı olacaktır.

3.1.5. Planın Hazırlanması ve Onaylanması

3 yıllık dönemler halinde hazırlanması gereken iç denetim planında, denetim kaynakları da dikkate alınarak, 3 yıllık süreçte planlanan denetim faaliyetleri yer almaktadır. Belediye için hazırlanmış iç denetim planı örneği ekte sunulmuştur.

(Ek:4 2012-2014 Dönemi İç Denetim Planı)

Bir önceki (3.1.4) bölümde yer alan örneğimizde, denetim alanları öncelik sırasına konulmuştu. Bu alanlara göre hazırlanan iç denetim faaliyetlerine ait tablo²⁷⁹ ise aşağıdaki gibidir;

²⁷⁹İç denetim planına ilişkin tablolar, 3 yıllık iç denetim planlarının eki olup, bu çizelgede 3 yılda yapılacak iç denetim ve diğer faaliyetlerin planlaması yapılmaktadır. Örneğimizde, söz konusu tablo 2012-2014 Dönemi İç Denetim Planı'nın 5 no'lu ekine karşılık gelmektedir.

Tablo 50: 2012-2014 Dönemine Ait İç Denetim Faaliyetleri Tablosu

2012-2014 DÖNEMİNE AİT İÇ DENETİM FAALİYETLERİ TABLOSU						
İÇ DENETİM FAALİYETLERİ			Risk Önceliği	YILLAR		
				2012	2013	2014
A.Denetim Faaliyetleri				471	472	474
	Denetim Alanları ²⁸⁰					
	Vergi Dışı Diğer Gelirler	1	78			
	Para Cezaları	1	75			
	Muhasebe ve Mali Raporlama İşlemleri	1	66			
	Mülk ve Teşebbüs Gelirleri	1	66			
	İmar Durumu İşlemleri	2	66			
	İcra İşlemleri	2	63			
	İşçi Ücret İşlemleri	3	57			
	Tahakkuk İşlemleri	1		63		
	Tahsilat İşlemleri	1		63		
	Vergi Dışı Diğer Gelirler	1		63		
	Para Cezaları	1		63		
	Yapı Ruhsatı İşlemleri	2		57		
	Yapı Kullanma İzin Belgesi İşlemleri	2		57		
	İcra İşlemleri	2		57		
	Memur ve Sözleşmeli Pers.ve Diğer Ücret İşlemleri	3		49		
	Muhasebe ve Mali Raporlama İşlemleri	1				60
	Mülk ve Teşebbüs Gelirleri	1				63
	Vergi Dışı Diğer Gelirler	1				63
	İmar Durumu İşlemleri	2				69
	İcra İşlemleri	2				51
	Evlendirme İşlemleri	3				57
	İşçi Ücret İşlemleri	3				51
B.Diğer Faaliyetler			225	215	216	
Denetim Yönetimi Faaliyetleri			66	60	60	
Danışmanlık Faaliyetleri			84	80	81	
Eğitim Faaliyetleri			45	45	45	
İhtiyat İçin Ayrılan Denetim Kaynağı			30	30	30	
Program Dışı Denetim Faaliyetleri			15	15	15	
Program Dışı Danışmanlık Faaliyetleri			15	15	15	
Toplam Denetim Kaynağı (gün)			696	687	690	

²⁸⁰ Örneğimizdeki denetim alanı sayısı 13 olması nedeniyle, 13 denetim alanına ilişkin 3 yıllık iç denetim planı yapılmıştır. Denetim alanının az olması nedeniyle, çok riskli alanların bazıları her yıl, orta riskli alanların bazıları iki yılda bir, düşük riskli alanların bazıları üç yılda bir denetlenmesi planlanabilmektedir. İç denetçi sayısına göre de değişmekle birlikte, gerçekte denetim alanı sayısı çok fazla olabilmekte ve denetim alanlarının her yıl, iki yılda bir ve üç yılda bir iç denetiminin yapılması zorlaşmakta, hatta imkansız hale gelmektedir.

Üst yönetici ve birim yöneticileriyle de görüşülerek, risk odaklı hazırlanan iç denetim planı, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi'ne göre²⁸¹ planlama döneminden bir ay önce üst yöneticinin onayına sunulur, üst yönetici tarafından onaylandıktan sonra da yürürlüğe girer. Örneğimizde 2012-2014 yılını kapsayan 3 yıllık iç denetim planının, 01.12.2011 tarihine kadar üst yönetici onayına sunulması, üst yönetici tarafından da planlama döneminden önce onaylanarak yürürlüğe girmesi gerekmektedir. Söz konusu iç denetim planı, her yıl gözden geçirilir ve gerektiğinde aynı yasal süreç izlenerek revize edilebilir.^

3.1.6. İç Denetim Programının Hazırlanması ve Onaylanması

3 yıllık hazırlanan iç denetim planı ile uyumlu yıllık iç denetim programı hazırlanır. 3 yıllık dönemi kapsayan iç denetim planı ekindeki çizelgede belirlenen denetim alanlarının, yıllık olarak ne zaman denetleneceği, denetimin hangi iç denetçiler tarafından yapılacağı hususları iç denetim programında belirtilir. Belediyeler için hazırlanmış iç denetim programı örneği ekte sunulmuştur. **(Ek:5 2012 Yılı İç Denetim Programı)**

Bir önceki (3.1.5) bölümde yer alan örneğimizde, 2012-2014 dönemlerinde denetlenecek denetim alanları, 3 yıllık iç denetim planında belirlenmişti. Burada ise söz konusu iç denetim planıyla uyumlu olarak hazırlanan, aynı zamanda 2012 yılına ait iç denetim programının da eki olan, 2012 yılında yapılması öngörülen iç denetim faaliyetlerine ilişkin tablo aşağıda belirtilmiştir;

²⁸¹ Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/IcDenetimPlaniProgramiHazirlamaRehberi.aspx>, (17.06.2013), s.1.

Tablo 51: 2012 Yılında Yapılması Öngörülen İç Denetim Faaliyetlerine İlişkin Tablo

2012 YILI İÇ DENETİM FAALİYETLERİ							SÜRE
A - Denetim Faaliyetleri							471
Sıra No	Denetim Alanları	Denetlenen Birim	Denetim Türü	Risk Önceliği	İç Denetçi ²⁸²	Başlama - Bitiş Tarihi	
1	Vergi Dışı Diğer Gelirler	Mali Hizmetler Müdürlüğü ve İlgili Diğer Müdürlükler	Sistem Denetimi	1	A..... (Den. Göz. Sor.) B..... C.....	16.01.2012-20.02.2012	78
2	Para Cezaları	Mali Hizmetler Müdürlüğü ve İlgili Diğer Müdürlükler	Sistem Denetimi	1	A..... (Den. Göz. Sor.) B..... C.....	05.03.2012-06.04.2012	75
3	Muhasebe ve Mali Raporlama İşlemleri	Mali Hizmetler Müdürlüğü	Mali Denetim	1	A..... (Den. Göz. Sor.) B..... C.....	24.04.2012-24.05.2012	66
4	Mülk ve Teşebbüs Gelirleri	Emlak ve İstimlak Müdürlüğü	Sistem Denetimi	1	A..... (Den. Göz. Sor.) B..... C.....	04.06.2012-03.07.2012	66
5	İmar Durumu İşlemleri	İmar ve Şehircilik Müdürlüğü	Sistem Denetimi	2	A..... (Den. Göz. Sor.) B..... C.....	03.09.2012-02.10.2012	66
6	İcra İşlemleri	Mali Hizmetler Müdürlüğü	Sistem Denetimi	2	A..... (Den. Göz. Sor.) B..... C.....	15.10.2012-16.11.2012	63
7	İşçi Ücret İşlemleri	İnsan Kaynakları Müdürlüğü ve İlgili Diğer Müdürlükler	Sistem Denetimi	3	A..... (Den. Göz. Sor.) B..... C.....	03.12.2012-27.12.2012	57

²⁸² Türkiye'deki sadece 1 iç denetçinin görev yaptığı kamu kurumları olabildiği gibi, 15'in üzerinde iç denetçinin görev yaptığı kamu kurumu da bulunmaktadır. İç denetçi sayısının 3-4 kişi olduğu yerlerde, bir iç denetçi denetim gözetim sorumlusu olabilir, diğer iç denetçiler ise iç denetim faaliyetini yürütebilirler. İç denetçinin az olduğu (1-2 kişi) yerlerde bu mümkün olmayabilir. İç denetçi sayısının çok fazla ve başkanlık şeklinde örgütlenen iç denetim birimlerinde ise, aynı anda iki veya daha fazla ekip, farklı süreçlerin iç denetimini gerçekleştirebilirler.

B – Diğer Faaliyetler		225
1-Denetim Yönetimi Faaliyetleri		66
a- İzleme Faaliyetleri	A..... B..... C.....	42
b- Diğer Denetim Yönetimi Faaliyetleri (Yıllık program, faaliyet raporu hazırlanması, vb.)	A..... B..... C.....	24
2-Danışmanlık Faaliyetleri	A..... B..... C.....	84
3-Eğitim Faaliyetleri	A..... B..... C.....	45
4-İhtiyat İçin Ayrılan Denetim Kaynağı (Program Dışı Denetim ve Danışmanlık Faaliyetleri)	A..... B..... C.....	30
TOPLAM DENETİM KAYNAĞI		696

Üst yönetici ve birim yöneticileriyle de görüşülerek, risk odaklı hazırlanan iç denetim programı, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi'ne göre²⁸³ program döneminden bir ay önce üst yöneticinin onayına sunulur, üst yönetici tarafından onaylandıktan sonra da yürürlüğe girer. Örneğimizde 2012 yılı İç Denetim Programı, 01.12.2011 tarihine kadar üst yönetici onayına sunulması, üst yönetici tarafından da program döneminden önce onaylanarak yürürlüğe girmesi gerekmektedir.

3.1.7. Denetçi ve denetlenecek birimlere bildirim (Referans Kodu:A)

Yasal mevzuata göre, atanan iç denetçi sayısı beş ve beşin üzerinde olan kamu idarelerinde iç denetim başkanlığı, atanan iç denetçi sayısı beşin altında olan kamu idarelerinde de iç denetim biriminin kurulabilmektedir. İç denetim başkanlığı kurulan (5 ve daha fazla iç denetçi atanan) yerlerde, İç Denetim Birim Başkanı olmakta, iç denetçi görevlendirmeleri ve denetlenecek birimlere bildirim söz konusu iç denetim birim başkanı tarafından yapılmaktadır. Bazı kamu idarelerindeki iç denetim çalışmalarında, iç denetim birim başkanı denetim gözetim sorumlusu olarak görev alabilmektedir.

İç denetim birim başkanlığı kurulmayan (4 ve daha az iç denetçi atanan) yerlerde, yasal mevzuata göre iç denetim birim başkanı olmayıp, iç denetim birim koordinatörü olabilmektedir. Ancak bazı kamu idarelerinde iç denetim koordinatörü olmadan, herkesin iç denetçi olarak çalışabildiği ve imzaların müştereken atıldığı, hatta iç denetim birim başkanlığı kurulan yerlerin olduğu görülmektedir. Sonuçta iç denetim birim başkanlığı kurulmayan yerlerde iç denetçi görevlendirmeleri ve denetlenecek birimlere bildirim üst yönetici (Müsteşar, Genel Müdür, Başkan) tarafından yapılmaktadır.²⁸⁴Belediyeler için hazırlanan örnek 2011 yılı iç denetim programında; iç denetim programı hazırlanıp onaylandıktan sonra her iç denetçiye, görevi yazıyla üst yönetici tarafından tebliğ edildiği varsayılmıştır.

Diğer taraftan iç denetçiye ve denetlenecek birimlere bildirimlerin, iç denetim faaliyetinden makul bir zaman kadar önce yapılmasında (denetlenecek birimlerin yeterli ön hazırlığı yapabilecek, iç denetim çalışmasına yardımcı olabilecek düzeyde koordinasyonu sağlayabilecek kadar önce) büyük fayda bulunmaktadır. Çünkü çok önceden (örneğin takvim yılı başından veya birkaç ay önceden)

²⁸³Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/IcDenetimPlaniProgramiHazirlamaRehberi.aspx>, (17.06.2013), s.4.

²⁸⁴ Her yapılacak iç denetimde, üst yöneticinin görevlendirme yazısı göndermesinden kaynaklanan bazı sorunları aşabilmek amacıyla; bazı iç denetim birimleri tarafından, yıllık iç denetim programı onaylandıktan sonra, ayrıca üst yönetici tarafından görevlendirme yazısı göndermesine gerek kalmadan, iç denetim çalışmaları, iç denetim programında yer alan takvime göre başlatılabilmektedir.

denetlenecek birimlere gönderilen bildirim yazıları, yoğunluk nedeniyle unutulabilmekte, gerekli ilginin zamanla azalmasına, hatta yitirilmesine sebep olabilmektedir.

Belediyeler için hazırlanan örnek 2011 yılı iç denetim programında; mali denetim yapılabilecek denetim alanı, muhasebe ve raporlama işlemleri olarak belirlenmiştir. Söz konusu denetimin, 1'i denetim gözetim sorumlusu olmak üzere, 3 iç denetçi tarafından yapılması ve 24.04.2012 tarihinde başlayıp, 24.05.2012 tarihinde bitirilmesi programlanmıştır.

3.1.7.1. İç Denetçiye Bildirim (Referans Kodu A1):

2012 yılı iç denetim programına uygun olarak, üst yönetici (Belediye Başkanı) tarafından her bir iç denetçiye görevlendirme yazısı tebliğ edilmektedir. İç Denetim Birim Başkanlığı olan (Atanan iç denetçi sayısı 5 ve daha fazla) yerlerde, görevlendirme yazısı, İç Denetim Birim Başkanı tarafından yapılmaktadır. İç denetçi görevlendirme yazısı örneği tablo 52'deki gibidir;

Tablo 52: İç Denetçiye Görevlendirme Yazısı

T.C. BELEDİYE BAŞKANLIĞI İç Denetim Birimi	
Sayı ²⁸⁵ :	09/04/2012
Konu :	Görevlendirme
Sayın B..... İç Denetçi	
Başkanlık Makamının / / 2011 tarihli onayı ile uygun görülen 2012 Yılı İç Denetim Programı uyarınca, Belediyemizin Mali Hizmetler Müdürlüğü bünyesinde, Muhasebe ve Raporlama İşlemleri konusunda iç denetim çalışmasının, iç denetçi C..... ve tarafınızdan gerçekleştirilmesi ve denetimin 24.04.2012 tarihinde başlaması öngörülmüştür. Denetiminizin Belediyesi İç Denetim Yönergesi ve Kamu İç Denetim Rehberinde yer alan prensipler çerçevesinde gerçekleştirilmesini ve düzenlenecek raporun Başkanlık Makamına ve ilgili birimlere iletilmesini rica ederim. Belediye Başkanı	
<u>DENETİME İLİŞKİN BİLGİLER</u>	
Denetimin Numarası	: 2012/3
Denetimin Konusu	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri Süreci
Denetim Türü	: Mali Denetim
Denetimin Kapsamı	: Muhasebe kayıtları, vergisel sorumluluklar, raporlanması gereken belgeler denetim kapsamını oluşturmaktadır.
Denetim Hedefleri	: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin sağlanması konusunda önlemlerin alınması, sürece yönelik risklerin tanımlanması, sürecin sürekli gözden geçirilmesi hedeflenmektedir
Özel Talimatlar	: Denetim konusu süreç kapsamında mali denetim yapılması öngörülmüştür.
Planlanan Denetim Tarihi	: 24.04.2012-24.05.2012
Görevlendirilen Diğer İç Denetçiler	: C.....
Denetim Gözetim Sorumlusu	: A.....

²⁸⁵ Bu bölüm, her kamu kurumuna göre değişen haberleşme kodundan, standart dosya numarasından ve sayıdan oluşmaktadır.

3.1.7.1 Denetlenecek Birimlere Bildirim (Referans Kodu A2):

2012 yılı iç denetim programına uygun olarak, üst yönetici (Belediye Başkanı) tarafından denetlenecek birime veya birimlere bildirim yazısı tebliğ edilmektedir. İç Denetim Birim Başkanlığı olan (Atanan iç denetçi sayısı 5 ve daha fazla) yerlerde, söz konusu bildirim yazıları, İç Denetim Birim Başkanı tarafından yapılmaktadır. Muhasebe ve raporlama işlemlerinin mali denetimi kapsamında Mali Hizmetler Müdürlüğü'ne gönderilen bildirim yazısı örneği şekil 3.2'deki gibidir;

3.1.7.1 Denetlenecek Birimlere Bildirim (Referans Kodu A2):

2012 yılı iç denetim programına uygun olarak, üst yönetici (Belediye Başkanı) tarafından denetlenecek birime veya birimlere bildirim yazısı tebliğ edilmektedir. İç Denetim Birim Başkanlığı olan (Atanan iç denetçi sayısı 5 ve daha fazla) yerlerde, söz konusu bildirim yazıları, İç Denetim Birim Başkanı tarafından yapılmaktadır. Muhasebe ve raporlama işlemlerinin mali denetimi kapsamında Mali Hizmetler Müdürlüğü'ne gönderilen bildirim yazısı örneği tablo 53'deki gibidir;

Tablo 53: Denetlenecek Birime Yapılacak Bildirim Yazısı

T.C. BELEDİYE BAŞKANLIĞI İç Denetim Birimi	
Sayı :	09/04/2012
Konu :	İç Denetim Bildirimi
MALİ HİZMETLER MÜDÜRLÜĞÜNE	
Başkanlık Makamının / / 2011 tarihli onayı ile uygun görülen 2012 Yılı İç Denetim Programı uyarınca, Müdürlüğünüz bünyesinde gerçekleştirilecek Muhasebe ve Raporlama İşlemlerine ilişkin iç denetim çalışmaları 24.04.2012 tarihinde başlayacaktır. İç denetimin kapsamı genel olarak; 2011 ve 2012 yıllarında gerçekleştirilen muhasebe kayıtları, vergisel sorumluluklar ve raporlanması gereken belgeler olup, kesin kapsam denetçilerimiz tarafından biriminizle yapılacak görüşmeler sonucunda belirlenecektir. Denetim, İç Denetçiler B..... ve C..... ile denetim gözetim sorumlusu A..... tarafından gerçekleştirilecek olup, denetim sonucunda hazırlanacak rapor tarafınıza verilecektir. Denetimin başarıyla sonuçlanması için iş birliğiniz ve bilgi paylaşımınız büyük önem arz etmektedir. Bilgilerinize rica ederim. Belediye Başkanı	

3.2.DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

3.2.1. Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı (Referans Kodu:B)

Denetim faaliyeti ön çalışmayla başlar. Bu çalışmanın amacı, iç denetçinin yapacağı bireysel denetim faaliyeti için gerekli bilgiyi elde etmesine yardımcı olmaktır. Ön çalışma; denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Elde edilen bilgiler ışığında denetim amaçları kesinleştirilir, potansiyel sorunlu alanlar ile denetim kapsamı belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır. Ön çalışma aşamasında ayrıca denetim kontrol listesi oluşturulur. Denetim kontrol listesi, hem denetçiye denetim sırasında izlemesi

gereken yolu, hem de denetçinin çalışmalarını izlemekle görevli denetçiye, denetimin hangi aşamada olduğunu göstermek bakımından kolaylık sağlar. Liste, denetime ilişkin her bir adımın tamamlanmasını müteakip doldurulur ve ilgili çalışma kağıtlarıyla birlikte dosyalanır.²⁸⁶

Denetimin hazırlık aşamasında, öncelikle, kullanılacak çalışma kağıdı ve formların şekil ve içeriği belirlenir. Denetim süresince gerçekleştirilen tüm çalışmalar; denetime hazırlık, risk ve kontrol değerlendirmeleri, yapılan testler, bunların sonucunda elde edilen bilgi, kanıt ve sonuçlar ile raporlama ve izleme faaliyetleri çalışma kağıtlarıyla belgelendirilmelidir.... Çalışma kağıtları, denetimin sonuçlandırılmasını müteakip saklanması ve gerekli hallerde başkalarının kullanımına açılması için iç denetim birimine devredilir.²⁸⁷

Bir kuruma iç denetçi olarak atandıktan ve 3 yıllık iç denetim planı ve yıllık iç denetim programı hazırlandıktan sonra, yapılacak iç denetim çalışmasına başlamadan önce, referans kodu sistemi ve çalışma kağıtlarının şekil ve içeriğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Örnek çalışmamızda kullanılacak referans kodları aşağıdaki tabloda belirlenmiştir;

²⁸⁶ **Kamu İç Denetim Rehberi**, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (15.06.2013), s.4.

²⁸⁷ **Kamu İç Denetim Rehberi**, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (15.06.2013), s.4.

Tablo 54 :İç Denetimde Kullanılan Referans Kodları ve Anlamları

Ana Referans Kodu	Alt Referans Kodu	Referansın Anlamı
A		Bildirim Yazıları
	A1	İç Denetçi Görevlendirme Yazıları
	A2	Denetlenecek Birimi Bildirim Yazıları
B		Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı (Denetime Hazırlık)
	B1	Denetim Amaçlarının Belirlenmesi
	B2	Bilgi Toplama/Ön Araştırma
	B3	Denetim Süre Planı ve Denetim Kontrol Listesi
	B4	Açılış Toplantısı
	B5	Potansiyel Sorunlu Alanların Belirlenmesi
	B6	Bireysel Çalışma Planının Hazırlanması
C		Saha Çalışması
	C1	Denetim Testlerinin Uygulanması
	C2	Bulguların Elde Edilmesi ve Önerilerin Geliştirilmesi
	C3	Kapanış Toplantısı
D		Raporlama
	D1	Taslak Denetim Raporunun Hazırlanması ve Gönderilmesi
	D2	Nihai Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunumu
E		İzleme (Denetim Sonuçlarının Takibi)
	E1	Denetim Sonuçlarının İzlenmesi
	E2	Denetimin Değerlendirilmesi
	E3	Denetçinin Değerlendirilmesi

Bir çalışma kağıdına,

REFERANS
B1/1-1

şekilde referans yazıldığını farz edelim. Burada yer alan harf ve rakamların ne anlama geldiği aşağıda belirtilmiştir;

Tablo 55: Referans Kodunun Anlamına Ait Örnek

B	1	/	1	-	1
Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı	Denetim Amaçlarının Belirlenmesi		Bu bölümdeki Kaçınıcı İç Denetim Çalışması Olduğu		Sayfa No

Çalışma Kağıtlarının şekil ve içeriği, kurumdan kuruma değişebilmekle birlikte, örnek olarak aşağıdaki çalışma kağıdı şekli ve içeriği gösterilebilir;

Tablo 56: Çalışma Kağıdı Örneği

	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS	
DENETLENEN BİRİM		:Mali Hizmetler Müdürlüğü		
DENETİM KONUSU		:Muhasebe ve Raporlama İşlemleri		
DENETİM NUMARASI		:2012/3	DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim
ÇALIŞMA KAĞIDI				
TEST				
AMAÇ				
YÖNTEM				
EDİNİLEN BİLGİ				
SONUÇ				
		Hazırlayan		Gözden Geçiren
		İsim		İsim
		Tarih	Paraf	Tarih
				Paraf

3.2.1.1.Denetim Amaçlarının Belirlenmesi (Referans Kodu:B1)

İç denetçi ön çalışma kapsamında öncelikle, denetim programında öngörülen hedefler doğrultusunda gerçekleştireceği denetim faaliyeti sonucunda ulaşmak istediği amaçları net olarak ortaya koyar ve bunları çalışma kağıdıyla kayıt altına alır.²⁸⁸

Muhasebe ve raporlama işlemlerinin iç denetimi sonucunda varılmak istenen amaçlar çalışma kağıdıyla aşağıdaki tabloda belirlenmiştir;

²⁸⁸ Kamu İç Denetim Rehberi, s.5.

Tablo 57: Denetim Amaçlarına Ait Çalışma Kağıdı

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS B1/1-1	
DENETİM KONUSU		: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri		
DENETLENEN BİRİM		: Mali Hizmetler Müdürlüğü		
DENETİM NUMARASI		:2012/3	DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim
ÇALIŞMA KAĞIDI				
TEST		-		
AMAÇ		Gerçekleştirilecek iç denetim faaliyeti sonucunda ulaşmak istenen amaçların belirlenmesi		
YÖNTEM		-		
EDİNİLEN BİLGİ		Yürütülmesi planlanan bu iç denetim faaliyetinde temel amaç; 2012 yılı İç Denetim Programına dahil edilen muhasebe ve raporlama işlemleri ile gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Denetim sırasında ayrıca; belediye hesapları, belediyelerin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amaçlanmaktadır. İç denetim faaliyetleri sonucunda; denetlenen birimlerin yönetim ve kontrol süreçlerindeki zayıflıkların veya geliştirilmesi gereken alanların ortaya çıkarılması ve gerekli iyileştirmelerin yapılması amacıyla birim yöneticileriyle birlikte ortak eylem planlarının hazırlanması ve birim ile mutabık kalınan ve eylem planına bağlanan önerilerin planlandığı şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlenmesi de denetimlerimizde esastır. Belediyede mevcut muhasebe ve raporlama sistemini kanun, yönetmelik, tebliğ, genelge ve genel yazı gibi mevzuat düzenlemelerine uygun kurulup kurulmadığının ve yürütülüp yürütülmediğinin tespiti ile varsa hata ve noksanlıkların ortaya çıkarılması, bu hata ve noksanlığın sebeplerinin araştırılması ve bu sebeplerin ortadan kaldırılması, ilgili kurumun etkinlik, verimlilik ve hizmet kalitesinin artırılması, personelin eğitim eksikliğinin giderilmesi ile sorunlara dikkat çekilmesi ve çözüm önerisinde bulunulması da denetimlerimizde esastır.		
SONUÇ		2012 yılı denetim programı kapsamında, muhasebe ve raporlama işlemlerine ilişkin olarak, mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi amacıyla mali denetim yapılması planlanmıştır.		
		Hazırlayan		Gözden Geçiren
		B.....		A
		Paraf	Paraf	

3.2.1.2. Bilgi Toplama/Ön Araştırma (Denetime Hazırlık-Referans Kodu:B2)

Bilgi toplama ve ön araştırma safhasında “Bilgi Toplama Formu” (Bazı kurumlarda Bilgi Edinme ve Değerlendirme Formu) kullanılmakta, süreç hakkında ön araştırma ve görüşmelerle elde edilen bilgiler söz konusu forma işlenmektedir. Bu çalışma kapsamında, muhasebe ve raporlama işlemlerinin tanınmasına yönelik, iş akış şemaları, personel bilgileri, tabi olunan mevzuat bilgileri, görev tanımları, kullanılan bilgi teknolojileri gibi bilgiler talep edilecektir. Talep edilen bilgilerde, kamu iç kontrol standartlarına uygun bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığını anlamaya yönelik bilgilerin de yer alması çok iyi olacaktır.

Bilgi Edinme formunda aşağıdaki konular araştırılmaktadır,²⁸⁹

Tablo 58: Bilgi Toplama Formunun İçeriği

• Bilgi Toplama Formu

- Süreç hakkında genel bilgiler
- Süreç içerisinde bulunan alt süreçler
- Süreçlerin temel öncelikleri
- Düzenleyici otorite & ilgili mevzuat
- Kullanılan sistem
- Organizasyonel yapı
- Kontrol ortamı
- Süreçlerin performans göstergeleri
- Sürece ilişkin iyileştirme alanları
- Diğer bilgiler

• Görüşmeler

Yukarıda belirtilen ve bilgi toplama formunda, değerlendirme kriteri olarak alabileceğimiz konularda, ön araştırma ve görüşmeler yapılırken, hangi hususların araştırılması gerektiği temel sorular şeklinde belirlenebilir. Belirlenen temel sorular, sistematik olarak bilgi toplama formunda aşağıdaki gibi yer alabilir.²⁹⁰

²⁸⁹ Tahsilat ve Nakdin Korunma Süreci Seminer Notları, İzmir Büyükşehir Belediyesi, İç Denetim İyi Uygulama Örnekleri Paylaşım Toplantısı, 17.04.2011-04.05.2011.

²⁹⁰ Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, 25/02/2010 tarihinde, Ankara’da tertip ettiği ve Pricewaterhouse Coopers firması danışmanlığında, İzmir Büyükşehir Belediyesi iç denetçilerince *pilot* uygulama olarak gerçekleştirilen “Belediyelerde İç Denetim” konulu iç denetim semineri notlarından faydalanılmıştır.

Tablo 59: Bilgi Toplama Formu

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi	REFERANS B2/1-1								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 35%;">DENETİM KONUSU</td> <td>: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri</td> </tr> <tr> <td>DENETLENEN BİRİM</td> <td>: Mali Hizmetler Müdürlüğü</td> </tr> <tr> <td>DENETİM NUMARASI</td> <td>:2012/3</td> </tr> <tr> <td>DENETİM TÜRÜ</td> <td>: Mali Denetim</td> </tr> </table>			DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri	DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü	DENETİM NUMARASI	:2012/3	DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim
DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri									
DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü									
DENETİM NUMARASI	:2012/3									
DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim									
BİLGİ TOPLAMA FORMU										
Sıra No	Değerlendirme Kriteri	Ön Araştırma Yapılacak ve/veya Görüşülecek Konular								
1	Süreç Hakkında Genel Bilgiler	- Muhasebe ve raporlama süreci hangi durumda ve nasıl işlemeye başlamaktadır? Yazılı hale getirilmiş süreç veya iş akış şeması bulunmakta mıdır? - Muhasebe ve raporlama sürecinin işleminde herhangi bir sorunla karşılaşılmakta mıdır? Karşılaşılmakta ise söz konusu sorunlar nelerdir? Sorunların muhtemel çözüm yolları hakkında ön bilgi almak faydalı olacaktır. - Muhasebe ve raporlama süreci için, Mali Hizmetler Müdürlüğü dışındaki başka birimlerden ihtiyaç duyduğunuz temel girdiler nelerdir? Söz konusu başka birimlerden alınan bilgi ve belgelerde kritik noktalar nelerdir? - Muhasebe ve raporlama süreci sonucunda ortaya çıkan çıktılar nelerdir? Bu çıktılar belediye içi hangi birimler, belediye dışı hangi kurumlar tarafından kullanılmaktadır? - Muhasebe ve raporlama süreci ile ilgili çıktılarda, sorun yaşanmakta mıdır? Bu tür durumlarda Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından yapılan işlemler nelerdir? - Muhasebe ve raporlama işlemlerinin, belirli zamanlarda yapılması gerekli midir? - Sürece yönelik belirli dönemler var mıdır? Bu dönemlerde yoğunluk yaşanmakta mıdır? Yoğunluk yaşandığında ne gibi önlemler alınmaktadır?								
2	Süreç içerisinde bulunan alt süreçler	- Muhasebe ve raporlama işlemleri sürecinde hangi alt süreçler bulunmaktadır? - Alt süreçlerden sorumlu birimler ve bu birim çalışanları nerlerdir?								
3	Süreçlerin temel öncelikleri	- Muhasebe ve raporlama işlemlerinin temel önceliği nedir? Bu süreçte üretilen çıktının toplam parasal değeri nedir? - Muhasebe ve raporlama işlemleri sürecinde, vatandaş memnuniyeti önemli bir unsur olarak yer almakta mıdır? - Muhasebe ve raporlama işlemleri sürecinde, belediyenin imaj ve itibarını, önemli ölçüde etkileyebilecek durumlar var mıdır?								
4	Yasal mevzuat	- Muhasebe ve raporlama işlemleri sürecinde yasal kriter olarak kullanılan mevzuata ilişkin bilgiler nelerdir? Yoğun olarak hangi yasal kriterler kullanılmaktadır? - Yasal mevzuatın uygulanmasına yönelik herhangi bir sıkıntı yaşanmakta mıdır?								

		mıdır?
5	Kullanılan sistemler	- Muhasebe ve raporlama işlemleri sürecinde kullanılan bilgi teknolojisi sistemleri var mıdır? Varsa nelerdir? Uygulamada sıkıntı ile karşılaşılmakta mıdır?
6	Organizasyonel yapı	- Muhasebe ve raporlama işlemleri sürecinde yer alan birimlerin organizasyonel yapıları nasıldır?
7	Kontrol ortamı	- Sürece ilişkin belgeler ve dokümanlar ile raporlar nelerdir? - Sürece ilişkin sosyal, çevresel ve etik ortama ait bilgiler nelerdir?
8	Sürecin performans göstergeleri	- Sürece ait performans programı/faaliyet raporunda performans göstergeleri var mıdır? Varsa nelerdir?
9	Sürece ilişkin iyileştirme alanları	- Süreç mevcut kaynaklarla, iyi bir şekilde gerçekleştirilmekte midir? Daha fazla kaynak ihtiyacı var mıdır? Varsa nelerdir? - Sürece ilişkin ortaya çıkabilecek en önemli sorun/sorunlar nelerdir? - Geçmişte bu süreçle ilgili ortaya çıkmış en önemli sorun nedir? - Bir kriz anında, süreci işlemlerini sağlayacak yeterli önlemler alınmış mıdır?
10	Süreçle ilgili ana risk/riskler	- Süreçle ilgili herhangi bir ana risk/riskler belirlenmiş midir? Belirlendiyse bu ana risk/riskler nelerdir?
11	Süreçle ilgili diğer bilgiler (Varsa)	

Hazırlayan	Gözden Geçiren
B.....	A
Paraf	Paraf

Bilgi toplama formunda yer alan konularda gerekli bilgi toplama ve ön araştırmalarda bulunulacaktır. Bu aşamada süreç sorumlusu birim yetkileriyle ve ilgili birim çalışanlarıyla görüşmeler yapılabilir. Yapılan görüşmelerde görüşülecek konular, bir çalışma kağıdında toplanabilir.

Bilgi toplama ve ön araştırma formunda yer alan hususların araştırılması sonucunda, elde edilen bilgiler ana hatlarıyla aşağıdaki başlıklarda belirtilecektir.

3.2.1.2.1. Yasal Mevzuat Araştırması

Muhasebe ve raporlama işlemlerinde kullanılan yasal kriterler konusunda bilgi toplama/ön araştırma çalışması yapılmış, elde edilen bilgiler aşağıdaki tabloda yer alan çalışma kağıdında belirtilmiştir;

Tablo 60: Yasal Mevzuat Araştırmasına Ait Çalışma Kağıdı

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS B2/2-1																																																																											
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri																																																																														
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü																																																																														
DENETİM NUMARASI :2012/3 DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim																																																																														
ÇALIŞMA KAĞIDI																																																																														
TEST -																																																																														
AMAÇ Muhasebe ve raporlama işlemlerinde kullanılan yasal mevzuatın belirlenmesi																																																																														
YÖNTEM Mevzuat araştırması																																																																														
EDİNİLEN BİLGİ																																																																														
<table border="1"><thead><tr><th rowspan="2">Sıra No</th><th rowspan="2">Yasal Düzenlemenin Adı</th><th colspan="2">Yayımlandığı Resmi Gazetenin</th></tr><tr><th>Tarihi</th><th>Numarası</th></tr></thead><tbody><tr><td>1</td><td>5393 Sayılı Belediye Kanunu</td><td>13.07.2005</td><td>25784</td></tr><tr><td>2</td><td>5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu</td><td>24.12.2003</td><td>25326</td></tr><tr><td>3</td><td>2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu</td><td>29.05.1981</td><td>17354</td></tr><tr><td>4</td><td>213 Sayılı Vergi Usul Kanunu</td><td>10.01.1961</td><td>10703</td></tr><tr><td>5</td><td>3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu</td><td>02.11.1984</td><td>18563</td></tr><tr><td>6</td><td>6183 Sayılı AATUHK</td><td>28.07.1953</td><td>8469</td></tr><tr><td>7</td><td>488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu</td><td>11.07.1964</td><td>11751</td></tr><tr><td>8</td><td>Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği</td><td>08.06.2005</td><td>25839</td></tr><tr><td>9</td><td>Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği</td><td>10.03.2006</td><td>26104</td></tr><tr><td>10</td><td>Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği</td><td>15.08.2007</td><td>26614</td></tr><tr><td>11</td><td>Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</td><td>13.05.2005</td><td>25814</td></tr><tr><td>12</td><td>Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği</td><td>10.01.2008</td><td>26752</td></tr><tr><td>13</td><td>Kamu İdareleri Detaylı Hesap Planları ve Ortak Yardımcı Hesaplar Tebliği</td><td>17.07.2005</td><td>25878</td></tr><tr><td>14</td><td>İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar</td><td>31.12.2005</td><td>26040/3.Mük.</td></tr><tr><td>15</td><td>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği</td><td>26.12.2007</td><td>26738</td></tr><tr><td>16</td><td>Belediye Bağlı İdare ve Birlik Detaylı Hesap Planı (Güncel)</td><td>-</td><td>-</td></tr><tr><td>17</td><td>Devlet Muhasebesi Standartları</td><td>-</td><td>-</td></tr></tbody></table>					Sıra No	Yasal Düzenlemenin Adı	Yayımlandığı Resmi Gazetenin		Tarihi	Numarası	1	5393 Sayılı Belediye Kanunu	13.07.2005	25784	2	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	24.12.2003	25326	3	2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	29.05.1981	17354	4	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu	10.01.1961	10703	5	3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	02.11.1984	18563	6	6183 Sayılı AATUHK	28.07.1953	8469	7	488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu	11.07.1964	11751	8	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	08.06.2005	25839	9	Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	10.03.2006	26104	10	Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği	15.08.2007	26614	11	Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	13.05.2005	25814	12	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği	10.01.2008	26752	13	Kamu İdareleri Detaylı Hesap Planları ve Ortak Yardımcı Hesaplar Tebliği	17.07.2005	25878	14	İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar	31.12.2005	26040/3.Mük.	15	Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği	26.12.2007	26738	16	Belediye Bağlı İdare ve Birlik Detaylı Hesap Planı (Güncel)	-	-	17	Devlet Muhasebesi Standartları	-	-
Sıra No	Yasal Düzenlemenin Adı	Yayımlandığı Resmi Gazetenin																																																																												
		Tarihi	Numarası																																																																											
1	5393 Sayılı Belediye Kanunu	13.07.2005	25784																																																																											
2	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	24.12.2003	25326																																																																											
3	2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	29.05.1981	17354																																																																											
4	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu	10.01.1961	10703																																																																											
5	3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	02.11.1984	18563																																																																											
6	6183 Sayılı AATUHK	28.07.1953	8469																																																																											
7	488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu	11.07.1964	11751																																																																											
8	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	08.06.2005	25839																																																																											
9	Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	10.03.2006	26104																																																																											
10	Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği	15.08.2007	26614																																																																											
11	Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	13.05.2005	25814																																																																											
12	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği	10.01.2008	26752																																																																											
13	Kamu İdareleri Detaylı Hesap Planları ve Ortak Yardımcı Hesaplar Tebliği	17.07.2005	25878																																																																											
14	İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar	31.12.2005	26040/3.Mük.																																																																											
15	Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği	26.12.2007	26738																																																																											
16	Belediye Bağlı İdare ve Birlik Detaylı Hesap Planı (Güncel)	-	-																																																																											
17	Devlet Muhasebesi Standartları	-	-																																																																											
SONUÇ - Yasal mevzuatla ilgili ön araştırmada bulunulmuş, özellikle Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile Belediye Bağlı İdare ve Birlik Detaylı Hesap Planı'nın süreçte kullanılan temel yasal kriterler olduğu belirlenmiştir. - Muhasebe ve raporlama işlemlerini ilgilendiren yasal kriterlerle ilgili hükümler ile bu hükümlerin süreçle bağlantıları detaylı olarak incelenmiştir.																																																																														
<table border="1"><tr><td colspan="2">Hazırlayan</td><td colspan="2">Gözden Geçiren</td></tr><tr><td colspan="2">B.....</td><td colspan="2">A</td></tr><tr><td></td><td>Paraf</td><td></td><td>Paraf</td></tr></table>					Hazırlayan		Gözden Geçiren		B.....		A			Paraf		Paraf																																																														
Hazırlayan		Gözden Geçiren																																																																												
B.....		A																																																																												
	Paraf		Paraf																																																																											

3.2.1.2.2. Belediyelerin Detaylı Hesap Planı

Belediyelerde yürütülen muhasebe ve raporlama işlemlerinde kullanılacak hesap planında kullanılan hesapların neler olduğu ve nasıl kullanıldığı yönünde bilgi toplanması muhasebe ve raporlama işlemlerinin anlaşılmasını sağlayacaktır. Belediyelerde kullanılan hesap planına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 61: Belediyelerin Detaylı Hesap Planı

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi	REFERANS B2/3-1																														
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 40%;">DENETİM KONUSU</td><td colspan="2">: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri</td></tr><tr><td>DENETLENEN BİRİM</td><td colspan="2">: Mali Hizmetler Müdürlüğü</td></tr><tr><td>DENETİM NUMARASI</td><td>:2012/3</td><td>DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim</td></tr></table>			DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri		DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü		DENETİM NUMARASI	:2012/3	DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim																					
DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri																															
DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü																															
DENETİM NUMARASI	:2012/3	DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim																														
ÇALIŞMA KAĞIDI																																
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 15%;">TEST</td><td colspan="2">-</td></tr><tr><td>AMAÇ</td><td colspan="2">Belediyelerde kullanılan hesap planı</td></tr><tr><td>YÖNTEM</td><td colspan="2">Mevzuat araştırması</td></tr><tr><td>EDİNİLEN BİLGİ</td><td colspan="2">Belediyelerce kullanılacak hesap planı, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 45.maddesinde, ana hesap grupları bazında aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;*</td></tr></table>			TEST	-		AMAÇ	Belediyelerde kullanılan hesap planı		YÖNTEM	Mevzuat araştırması		EDİNİLEN BİLGİ	Belediyelerce kullanılacak hesap planı, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 45.maddesinde, ana hesap grupları bazında aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;*																			
TEST	-																															
AMAÇ	Belediyelerde kullanılan hesap planı																															
YÖNTEM	Mevzuat araştırması																															
EDİNİLEN BİLGİ	Belediyelerce kullanılacak hesap planı, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 45.maddesinde, ana hesap grupları bazında aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;*																															
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><thead><tr><th style="width: 10%;">No</th><th style="width: 50%;">Ana Hesap Grubu</th><th style="width: 40%;">Hesap Grubu Kodları</th></tr></thead><tbody><tr><td>1</td><td>Dönen Varlıklar</td><td>100-199</td></tr><tr><td>2</td><td>Duran Varlıklar</td><td>217-299</td></tr><tr><td>3</td><td>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</td><td>300-399</td></tr><tr><td>4</td><td>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</td><td>400-499</td></tr><tr><td>5</td><td>Özkaynaklar</td><td>500-591</td></tr><tr><td>6</td><td>Faaliyet Hesapları</td><td>600-690</td></tr><tr><td>7</td><td>-</td><td>-</td></tr><tr><td>8</td><td>Bütçe Hesapları</td><td>800-895</td></tr><tr><td>9</td><td>Nazım Hesaplar</td><td>900-999</td></tr></tbody></table>			No	Ana Hesap Grubu	Hesap Grubu Kodları	1	Dönen Varlıklar	100-199	2	Duran Varlıklar	217-299	3	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	300-399	4	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	400-499	5	Özkaynaklar	500-591	6	Faaliyet Hesapları	600-690	7	-	-	8	Bütçe Hesapları	800-895	9	Nazım Hesaplar	900-999
No	Ana Hesap Grubu	Hesap Grubu Kodları																														
1	Dönen Varlıklar	100-199																														
2	Duran Varlıklar	217-299																														
3	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	300-399																														
4	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	400-499																														
5	Özkaynaklar	500-591																														
6	Faaliyet Hesapları	600-690																														
7	-	-																														
8	Bütçe Hesapları	800-895																														
9	Nazım Hesaplar	900-999																														
*Hesap isimlerine ilişkin liste, çalışmamızın 6 no'lu ekinde sunulmuştur.																																
Detaylı hesap planları ise, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 45.maddesi uyarınca; Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınmak suretiyle İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanmıştır. Detaylı hesap planları belli aralıklarla güncellenmektedir. Liste çok uzun olduğu için, çalışmamızın ekinde yer verilmemiştir. İç denetim çalışmasının yapıldığı tarih itibarıyla, güncel detaylı hesap planına ilişkin temel bilgiler aşağıdaki gibidir; - Hesaplar, 4 düzeye kadar açılan yardımcı hesaplarla belirlenmiştir. - Detaylı hesap planında yardımcı hesapları hiç açılmamış olan ana hesapların yardımcı hesapları kurumlar tarafından kendi ihtiyaçlarına göre açılabilir. - Detaylı hesap planında açılmış olan yardımcı hesapların daha alt düzeylerinde ihtiyaca göre yardımcı hesaplar açılabilir.																																
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 15%;">SONUÇ</td><td colspan="2">Belediyelerce kullanılan detaylı hesap planına ilişkin bilgiler araştırılmıştır.</td></tr></table>			SONUÇ	Belediyelerce kullanılan detaylı hesap planına ilişkin bilgiler araştırılmıştır.																												
SONUÇ	Belediyelerce kullanılan detaylı hesap planına ilişkin bilgiler araştırılmıştır.																															
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 50%;">Hazırlayan B.....</td><td style="width: 50%;">Gözden Geçiren A</td></tr><tr><td style="text-align: center;">Paraf</td><td style="text-align: center;">Paraf</td></tr></table>			Hazırlayan B.....	Gözden Geçiren A	Paraf	Paraf																										
Hazırlayan B.....	Gözden Geçiren A																															
Paraf	Paraf																															

3.2.1.2.3.Mali Hizmetler Müdürlüğü Organizasyon Şeması

Muhasebe ve raporlama işlemlerini belediye bünyesinde gerçekleştiren Mali Hizmetler Müdürlüğü'nün organizasyon şeması belirlenmiş, elde edilen bilgiler aşağıdaki tabloda yer alan çalışma kağıdında belirtilmiştir;

Tablo 62: Mali Hizmetler Müdürlüğü Organizasyon Şemasına Ait Çalışma Kağıdı

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS B2/3-1													
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri																
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü																
DENETİM NUMARASI :2012/3 DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim																
ÇALIŞMA KAĞIDI																
TEST -																
AMAÇ Mali Hizmetler Müdürlüğü'nün belediye bünyesindeki organizasyon yapısının belirlenmesi																
YÖNTEM -																
EDİNİLEN BİLGİ																
SONUÇ - Muhasebe ve raporlama işlemlerinin, muhasebe kaydı ve raporlama servisi tarafından yapıldığı tespit edilmiştir.																
<table border="1"><tr><td colspan="2">Hazırlayan</td><td colspan="2">Gözden Geçiren</td></tr><tr><td colspan="2">B.....</td><td colspan="2">A</td></tr><tr><td></td><td>Paraf</td><td></td><td>Paraf</td></tr></table>				Hazırlayan		Gözden Geçiren		B.....		A			Paraf		Paraf	
Hazırlayan		Gözden Geçiren														
B.....		A														
	Paraf		Paraf													

3.2.1.2.4.Mali Hizmetler Müdürlüğü Görev Tanımları

Muhasebe ve raporlama işlemlerini belediye bünyesinde gerçekleştiren Mali Hizmetler Müdürlüğü'nün görev, yetki ve sorumluluklarının neler olduğu belirlenmiş, elde edilen bilgiler aşağıdaki tabloda yer alan çalışma kağıdında belirtilmiştir;

Tablo 63: Mali Hizmetler Müdürlüğü Görev Tanımlarına

Kurumun Logosu	T.C.		REFERANS B2/4-1
	 BELEDİYESİ		
	İç Denetim Birimi		
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri			
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü			
DENETİM NUMARASI :2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim	
ÇALIŞMA KAĞIDI			
TEST -			
AMAÇ Mali Hizmetler Müdürlüğü'nde yapılan görevlerin belirlenmesi			
YÖNTEM -			
EDİNİLEN BİLGİ			
Mali Hizmetler Müdürlüğü Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, belediye meclisinden geçirilmiş olup, 01.01.2010 tarihinden beri uygulanmaktadır. Söz konusu yönetmeliğe ilgili maddesine göre Mali Hizmetler Müdürlüğü'nün görev, yetki ve sorumlulukları aşağıda belirtilmiştir;²⁹¹ Fonksiyonları, Görev, Yetki ve Sorumlulukları Madde 4- Mali Hizmetler Müdürlüğü aşağıdaki fonksiyon ve görevlerin yerine getirilmesinde yetkili ve sorumludur. a) Ulusal kalkınma strateji ve politikaları, yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde idarenin orta ve uzun vadeli strateji ve politikalarını belirlemek, amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmak. b) İdarenin stratejik planlama çalışmalarına yönelik bir hazırlık programı oluşturmak, idarenin stratejik planlama sürecinde ihtiyaç duyulacak eğitim ve danışmanlık hizmetlerini vermek veya verilmesini sağlamak ve stratejik planlama çalışmalarını koordine etmek. c) Stratejik planlamaya ilişkin diğer destek hizmetlerini yürütmek. d) Kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkililiğini ve yararlanıcı memnuniyetini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak. e) İdarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek ve bu kapsamda verilecek diğer görevleri yerine getirmek. f) İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek ve yorumlamak.			

²⁹¹ Mali Hizmetler Müdürlüğü Çalışma, Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik konusunda, birçok belediyenin yönetmeliği bulunmakta olup, örnek olması açısından Bornova Belediye'nin resmi internet sitesinde yer alan yönetmelikten faydalanılmıştır. <http://www.bornova.bel.tr/detay.php?SayfaID=230>, (18.08.2011).

- g) İdarenin görev alanına giren konularda, hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek, kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkililiğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak.
- h) İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.
- i) AB fonlarından yararlanma ve AB'ye uyum çalışmalarını yapmak
- j) AB ile ilgili faaliyetleri yürütmek, AB üyesi ülkelerle iletişimi sürdürmek
- k) Kamuoyu yoklamalarını yapmak
- l) İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- m) Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.
- n) Bütçeyi hazırlamak.
- o) Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.
- p) Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması.
- q) İdarenin mülkiyetinde bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.
- r) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.
- s) Pazaryerleri Yönetmeliğinde Müdürlüğümüzü ilgilendiren görevleri yerine getirmek
- t) Muhasebe hizmetlerini yürütmek, kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak.

Yine Belediyenin 2011 yılına ilişkin faaliyet raporunda, Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından sunulan hizmetler aşağıda belirtilmiştir;

- 1- Belediye gelir ve giderleri ile ilgili faaliyetler
- 2- Muhasebe kayıt ve raporlama hizmetleri
- 3- Belediye bütçesi ile ilgili hizmetler
- 4- İç kontrol hizmetleri

SONUÇ - Mali Hizmetleri Müdürlüğü'nün görev tanımları içerisinde, muhasebe ve raporlama işlemlerinin gerçekleştirilmesi de yer almaktadır.

Hazırlayan	Gözden Geçiren
B.....	A
Paraf	Paraf

3.2.1.2.5. Görevli Personelin Belirlenmesi

Mali Hizmetler Müdürlüğü'nde muhasebe ve raporlama işlemlerini gerçekleştiren personelin neler olduğu belirlenmiş, elde edilen bilgiler aşağıdaki tabloda yer alan çalışma kağıdında belirtilmiştir;

Tablo 64: Muhasebe ve Raporlama İşlemlerinde Görevli Personele Ait Çalışma Kağıdı

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS B2/5-1		
DENETİM KONUSU		: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri			
DENETLENEN BİRİM		: Mali Hizmetler Müdürlüğü			
DENETİM NUMARASI		:2012/3	DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim	
ÇALIŞMA KAĞIDI					
TEST -					
AMAÇ		Mali Hizmetler Müdürlüğü'nde muhasebe ve raporlama işlemlerini gerçekleştiren muhasebe kaydı ve raporlama servisi personelinin belirlenmesi			
YÖNTEM -					
EDİNİLEN BİLGİ					
		Adı Soyadı	Unvanı	Statüsü	Yaptığı Görev
			Birim Yöneticisi	Memur	Birim yöneticisi
			Muhasebe Yetkilisi	Memur	Muhasebe ve raporlama işlemleri
			Muhasebe Hiz. Sorumlusu	Memur	Muhasebe kayıt işlemleri
			Muhasebe Hiz. Sorumlusu	Sözleşmeli	Muhasebe, kesin hesap ve bütçe işlemleri
			Muhasebe Hiz. Sorumlusu	Sözleşmeli	Muhasebe kayıt işlemleri
			Muhasebe Hiz. Sorumlusu	İşçi	Muhasebe kayıt işlemleri
			Muhasebe Hiz. Sorumlusu	İşçi	Evrak kayıt ve muhasebe işlemleri
			Hizmetli	İşçi	Dosyalama ve arşiv hizmetleri
SONUÇ		-Muhasebe ve raporlama işlemleri ile ilgili personel belirlenmiştir.			
		Hazırlayan B.....		Gözden Geçiren A	
		Paraf		Paraf	

3.2.1.2.6.Muhasebe Kaydı ve Raporlama Servisinde Görev Yapan

Personelin Görev Tanımları

Mali Hizmetler Müdürlüğü'nde muhasebe ve raporlama işlemlerini gerçekleştiren personelin ve muhasebe yetkisinin görev tanımları olup olmadığı belirlenmiş, elde edilen bilgiler aşağıdaki tabloda yer alan çalışma kağıdında belirtilmiştir;

Tablo 65 : Personelin Görev Tanımlarına Ait Çalışma Kağıdı

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS B2/6-1
DENETİM KONUSU		: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri	
DENETLENEN BİRİM		: Mali Hizmetler Müdürlüğü	
DENETİM NUMARASI		:2012/3	DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim
ÇALIŞMA KAĞIDI			
TEST		-	
AMAÇ		Muhasebe kaydı ve raporlama servisinde görev yapan personelin, görev tanımlarının belirlenmesi	
YÖNTEM		-	
EDİNİLEN BİLGİ		Mali Hizmetler Müdürlüğünde Muhasebe Yetkilisi dışında görev yapan personelin tamamının unvanına Muhasebe Hizmetleri Sorumlusu denilmiş, Muhasebe Hizmetleri Sorumlusuna yönelik genel bir görev tanımı yapmakla yetinilmiştir. Her personel in görev, yetki ve sorumlulukları hakkında yazılı bir düzenleme olmayıp, bunlar ilgili müdür tarafından şifai olarak ilgili personele bildirilmiştir. Muhasebe Hizmetleri Sorumlusu 1) Vergi ile ilgili beyannamelerin doldurulması, imzalanması ve ilgili vergi dairesine ödenmesi işlemlerini gerçekleştirmek, 2) Yasal mevzuata göre, ilgili müdürlüklerce yapılmış satın alma işlemlerinin ödemesini gerçekleştirmek, 3) Yapılan ödeme ve tahsilatları muhasebeleştirmek, 4) Yapı denetim mevzuatına göre, gerekli koşullar yerine geldikten sonra, yapı denetim şirketi adına daha önce yapı sahibi tarafından yatırılmış ödemeyi, yasal oranlarda serbest bırakmak, 5) Para ve parayla ifade edilebilen değerleri,teminatları emanete almak, saklamak, ,iade etmek, ilgililere vermek veya göndermek, 6) Belli aralıklarla yapılması gereken mali raporlama ve tabloların, istatistiki cetvellerin düzenlenmesi işlemlerini gerçekleştirmek, kurum içi ve dışı gönderilmesi gereken yerlere yasal süresi içinde gönderilmesini sağlamak, 7) Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek, düzenli olarak arşivlemek, 8) Bütçenin hazırlanması ile ilgili gerekli çalışmaları yapmak, bütçe kesin hesabını oluşturan cetvelleri hazırlamak 9) Ödenekleri takip etmek, 10) Ayrıntılı harcama veya finansman programını hazırlamak, 11) Taşınır ve taşınmazlar ile bunlara ilişkin işlemlerin kaydını tutmak ve icmal cetvellerini düzenlemek, 12) Sosyal Güvenlik mevzuatına göre, SGK'ya yapılacak bildirimleri ve diğer yazışmaları yapmak, 13) Mali Hizmetler Müdürü ve muhasebe yetkilisi tarafından verilecek diğer görevleri yapmak. Muhasebe Yetkisi Muhasebe Yetkisinin 5018 sayılı KMYKK ve diğer ilgili mevzuattan kaynaklanan görevleri mevcuttur. Diğer taraftan; Muhasebe Kaydı ve Raporlama Servisi ile Tahsilat Servisinin idaresinden sorumludur. Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşmemektedir. Harcama Yetkilisi,, muhasebe	

yetkilisi ise’dir.

Muhasebe yetkisinin, 5018 sayılı KMYKK’nın 62’nci maddede yer alan nitelikleri taşıdığı, yasal mevzuata uygun şekilde atandığı tespit edilmiştir.

Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları ile ilgili açıklamalara, 5018 sayılı KMYKK’nın 61 maddesinde belirtilmiştir.

Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri;

- Gelirleri ve alacakları tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsilatı ilgililerine iade etmek,
- Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek,
- Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek,
- Yukarıdaki bentlerde sayılan işlemlere ve diğer mali işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, mali rapor ve tabloları her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek,
- Gerekli bilgi ve raporları, harcama yetkilisi ile üst yöneticisine ve yetkili kılınmış diğer mercilerle muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen sürelerde düzenli olarak vermek,
- Vezne ve ambarların kontrolünü öngörülen sürelerde yapmak,
- Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak,
- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini öngörülen zamanlarda denetlemek Hesabını kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak,
- Muhasebe ve raporlama birimi ile tahsilat birimini yönetmek.

SONUÇ

- Muhasebe yetkilisi ve muhasebe hizmetleri sorumlularının görev tanımları yazılı bir şekilde belirlenmiştir.
- Her bir muhasebe yetkisi sorumlusunun yapacağı görevler, Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından verilen şifai talimatlarla belirlenmiş ve ilgili personelce yürütülmektedir.
- Muhasebe yetkilisinin yasal olarak belirlenmiş bazı görevleri de bulunmaktadır.

Hazırlayan	Gözden Geçiren
B.....	A
Paraf	Paraf

3.2.1.2.7.Bilgi Edinme Formu

Muhasebe ve raporlama işlemleriyle ilgili konularda, birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve diğer muhasebe hizmetleri sorumlularıyla yapılacak görüşmelerde sorulacak sorular belirlenmiş, aşağıdaki tabloda yer alan çalışma kağıdında belirtilmiştir;

Tablo 66: Görüşmelerde Kullanılacak Bilgi Edinme Formu

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi					REFERANS
						B2/7-1
	DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri					
	DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü					
DENETİM NUMARASI :2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim				
BİLGİ EDİNME FORMU (Birim Yöneticileri ve ilgili personelle görüşmelerde kullanılacaktır)						
TEST -						
AMAÇ Muhasebe ve raporlama işlemleri süreciyle ilgili birimlerin yöneticileri ve ilgili personele yöneltilecek sorular ve alınan cevaplar ile bu cevapların değerlendirilmesi.						
YÖNTEM Görüşme						
EDİNİLEN BİLGİ	Sıra No	Sorular	Evet	Kısmen	Hayır	Açıklama
	1	Biriminizin insan kaynağı yeterli midir?				
	2	Son bir yıl içinde insan kaynağınızda beklenmedik hareketlilikler yaşandı mı?				
	3	Biriminizde otomasyon programı kullanılmakta mıdır?				
	4	Size göre mevcut otomasyon programı ihtiyaçlarınıza tam anlamıyla cevap verebilmekte midir?				
	5	Mevcut otomasyon programında son zamanlarda bir değişiklik oldu mu?				
	6	Biriminizde son yıllarda imaj ve itibar anlamında kayba neden olan herhangi bir olay gerçekleşti mi?				
	7	Biriminizle veya biriminizin faaliyetleriyle ilgili olarak, önceki yıllarda denetim, soruşturma faaliyetleri gerçekleştirildi mi?				
	8	Belli aralıklarla, düzenlemek zorunda olduğunuz tablolar, cetveller ve raporlar var mıdır?				
	9	Gerek kağıt ortamında, gerekse bilgisayardaki otomasyon programında üretilen bilgilerin güvenliği sağlanmakta mıdır?				
	10	Sizce biriminizde yapılan				

		işlemler çok karmaşık olup, iyi bir mevzuat bilgisi gerektirmekte midir?				
	11	Son bir yıl içinde, birimde yürütülen işlemlerin sayısında beklenmedik bir değişiklik oldu mu?				
	12	Biriminizdeki iş ve işlemlerin daha hızlı ve doğru gerçekleştirilebilmesine katkı sağlayacağını inandığınız çözümler (öneriler) nelerdir?				

NOT:

- 1- Soruları mümkün olduğunca açıklamalara yer vermek suretiyle cevaplandırmanız, konu hakkında daha detaylı bilgi edinmeyi sağlayacaktır.
- 2- Denetim faaliyetine göstermiş olduğunuz ilgiden ve yapacağınız katkıdan dolayı çok teşekkür ederiz.

SONUÇ

- Muhasebe ve raporlama işlemleri süreciyle ilgili birimlerin yöneticileri ve ilgili personele yöneltilecek sorular ve alınan cevaplar ile bu cevapların değerlendirilmesine ilişkin Bilgi Edinme Formu hazırlanmıştır.
- Bilgi edinme formunun bir örneği çalışma kağıdına alınmış olup, ilgili her bir birim yöneticisi ve personel için ayrı ayrı doldurulması sağlanacaktır.

Hazırlayan		Gözden Geçiren	
B.....		A	
Paraf		Paraf	

3.2.1.2.8. İş Akış Süreçleri

Muhasebe ve raporlama işlemlerinde süreç kapsamı, iki alt süreçten oluşmaktadır; *mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi süreci* ve *mali raporlama süreci*. Söz konusu alt süreçlere ait iş akış şemaları aşağıdaki gibidir;

Tablo 67: İş Akış Süreçlerine Ait Çalışma Kağıdı

Kurumun Logosu	T.C.	 BELEDİYESİ	İç Denetim Birimi	REFERANS						
				B2/8-1						
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri										
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü										
DENETİM NUMARASI :2012/3 DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim										
İŞ AKIŞ SÜREÇLERİ										
TEST -										
AMAÇ Muhasebe ve raporlama işlemleri süreciyle ilgili olarak, Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından oluşturulmuş iş akış süreçlerinin belirlenmesi.										
YÖNTEM -										
EDİNİLEN BİLGİ Muhasebe ve raporlama işlemleri, iki alt süreçten oluşmaktadır; - Mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi süreci, - Mali raporlama işlemleri süreci.										
Mali Hizmetler Müdürlüğü'nde süreçlere ait iş akışları yazılı hale getirilmemiş olup, iş ve işlemlerin nasıl yapıldığı konusunda, personel arasında standartlaşmış uygulama birliği bulunmamaktadır. Muhasebe kayıt ve mali raporlama işlemleri, muhasebe programı aracılığıyla elektronik ortamda yapılmakta olup, bilgisayar programında, hata yapılmasını önleyecek birtakım modüllerin olduğu görülmüştür. İşlemler, uzun yıllar birimde çalışan personelin tecrübeleri ve bilgi birikimleri sayesinde yürütülmekte olup, diğer personelce yapılan işlemler, tecrübeli personel tarafından sürekli kontrol edilmektedir.										
SONUÇ -Yazılı hale getirilmiş iş akış süreçleri bulunmamaktadır. -Tecrübeli personelin yokluğunda, diğer personelce yapılan muhasebe kayıt işlemleri aksayabilmektedir.										
				<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="text-align: center;">Hazırlayan</td><td style="text-align: center;">Gözden Geçiren</td></tr><tr><td style="text-align: center;">B.....</td><td style="text-align: center;">A</td></tr><tr><td style="text-align: center;">Paraf</td><td style="text-align: center;">Paraf</td></tr></table>	Hazırlayan	Gözden Geçiren	B.....	A	Paraf	Paraf
Hazırlayan	Gözden Geçiren									
B.....	A									
Paraf	Paraf									

3.2.1.3. Denetim Süre Planı ve Denetim Kontrol Listesi (Referans Kodu:B3)

İç denetim çalışmasında hangi faaliyetin kaç gün süreceği planlanır ve “Denetim Süre Planı Formu” ile belgelendirilir. Aynı şekilde planlanan bu faaliyetlerin yapılıp yapılmadığına ilişkin olarak “Denetim Kontrol Listesi” kullanılmaktadır.

3.2.1.3.1. Denetim Süre Planı (Referans Kodu:B3/1)

Gerçekleştirilecek iç denetimde; hangi faaliyetin kaç iş günü süreceğinin de planlanması gerekir. Bu sayede denetim faaliyeti daha düzenli ve sistematik şekilde yapılması sağlanır ve gereksiz yere kaynak israfının da önüne geçilebilir. Bazen yapılacak faaliyet, planlanan süre de bitmeyeceği sonradan anlaşılabilir. Bu durumda planlanan denetim faaliyeti süresi revize edilmelidir. Bütün bu işlemlerden sonra, her bir denetim faaliyeti gerçekleştikten sonra, planlanan ile gerçekleşen arasında oluşabilecek farklılıkların da belirlenmesi gerekmektedir. Denetim süre planına ilişkin örnek form tablo 68’deki gibidir;

Tablo 68: Denetim Süre Planı Formu

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi	REFERANS B3/1-1								
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü DENETİM NUMARASI :2012/3 DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim										
DENETİM SÜRE PLANI FORMU										
FAALİYETLER	PLANLANAN TARİH GÜN SAYISI	REVİZE EDİLEN TARİH GÜN SAYISI	GERÇEKLEŞEN TARİH GÜN SAYISI	PLANLANANIN ÜZERİNDE GER.GÜN SAYISI ALTINDA GER. GÜN SAYISI						
Denetim Amaçlarının Belirlenmesi	24.04.2012 1									
Bilgi Toplama/Ön Araştırma Çalışmalarının Yapılması	25-27.04.2012 3									
Açılış Toplantısının Gerçekleştirilmesi	30.04.2012 1									
Potansiyel Sorunlu Alanların Belirlenmesi	01-03.05.2012 2									
Bireysel Çalışma Planının Hazırlanması	04.05.2012 1									
Denetim Testlerinin Uygulanması	07-11.05.2012 5									
Bulguların Oluşturulması ve Önerilerin Geliştirilmesi	14-16.05.2012 3									
Bulguların Denetlenen Birim İle Paylaşılması	17-18.05.2012 2									
Kapanış Toplantısı	21.05.2012 1									
Taslak Denetim Raporunun Hazırlanması ve Gönderilmesi ve birimlerce cevaplanması	22-23.05.2012 2									
Nihai Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunumu	24.05.2012 1									
Toplam Süre		22								
Planlanan denetim süresi revizyonları, Denetim Süresi Revizyon Formu ile desteklenecektir.										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Hazırlayan</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Gözden Geçiren</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">B.....</td> <td style="text-align: center;">A</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Paraf</td> <td style="text-align: center;">Paraf</td> </tr> </table>					Hazırlayan	Gözden Geçiren	B.....	A	Paraf	Paraf
Hazırlayan	Gözden Geçiren									
B.....	A									
Paraf	Paraf									

İç denetim çalışmaları sırasında, herhangi bir denetim aşamasının planlanan tarihinde ve süresinde bir değişiklik öngörüldüğü zaman, denetim süre planı formunun “**revize edilen tarih ve gün sayısı**” bölümü doldurulmalıdır.

Diğer taraftan her bir denetim aşamasının gerçekleşme tarihi ve süresi, denetim süre planı formunun “**gerçekleşen tarih ve gün sayısı**” bölümüne girilmeli ve böylelikle planlanan üzerinde veya altında gerçekleşen gün sayıları varsa, söz konusu forma yazılmalıdır.

3.2.1.3.2. Denetim Kontrol Listesi (Referans Kodu:B3/2)

Gerçekleştirilen her bir denetim faaliyetine ilişkin bilgiler, denetim kontrol listesinde belirli bir sıra içerisinde yer almalıdır. Bu sayede atlanan herhangi bir iç denetim çalışması olup olmadığı, iç denetim faaliyetinin ne zaman ve hangi iç denetçi tarafından gerçekleştirildiği de görülecektir.

Kamu İç Denetim Rehberinde, kontrol listesinde, genel hatlarıyla süreçte yer alan bilgilere yer verilmesine rağmen, sürecin gözden geçirilmesine yönelik başkaca bir forma yer verilmemiştir. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, 25/02/2010 tarihinde, Ankara’da tertip ettiği ve Pricewaterhouse Coopers firması danışmanlığında, İzmir Büyükşehir Belediyesi iç denetçilerince pilot uygulama olarak gerçekleştirilen “Belediyelerde İç Denetim” konulu iç denetim seminerinde, sürecin gözden geçirilmesine yönelik “**Gözden Geçirme Formu**” kullanılmıştır. Bu forma süreç hakkında elde edilen bilgiler, sistematik şekilde kaydedilmekte, sürecin ve kontrollerin her aşamada takibini sağlamaktadır. Bu çalışmada gözden geçirme formunun kullanılmasına gerek görülmemiş olup, örnek olması açısından tezin ekleri arasında yer verilmiştir. *(Ek: 6 Gözden Geçirme Formu Örneği)*

Denetim kontrol listesi örneği tablo 69’daki gibidir;

Tablo 69: Denetim Kontrol Listesi

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi	REFERANS B3/2-1								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 40%;">DENETİM KONUSU</td> <td>: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri</td> </tr> <tr> <td>DENETLENEN BİRİM</td> <td>: Mali Hizmetler Müdürlüğü</td> </tr> <tr> <td>DENETİM NUMARASI</td> <td>:2012/3</td> </tr> <tr> <td>DENETİM TÜRÜ</td> <td>: Mali Denetim</td> </tr> </table>			DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri	DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü	DENETİM NUMARASI	:2012/3	DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim
DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri									
DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü									
DENETİM NUMARASI	:2012/3									
DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim									
DENETİM KONTROL LİSTESİ										
Sıra No	Yapılacaklar	Durum	Çalışma Kağıdı Referans No	Tarih	İç Denetçi İmza/Paraf					
1	Denetim Görevlendirme Formu incelenerek çalışma dosyasına konuldu.	Yapıldı.	A1/1,2	09.04.2012						
2	Denetim Bildirim Mektubu hazırlandı ve denetlenecek birime gönderildi.	Yapıldı.	A2	09.04.2012						
3	Denetimin amaçları belirlendi.	Yapıldı.	B1	24.04.2012						
4	Denetlenen birim hakkında genel bilgiler elde edildi (Kullanılan belgelerin sayısı, çalışan sayısı, vb.)	Yapıldı.	B2/1-8	25- 27.04.2012						
5	Önceki denetim raporu, denetlenen birimin cevapları ve çalışma kağıtları gözden geçirildi.	Daha önce denetim yapılmamıştır.	-	-						
6	Önceki denetim bulguları incelenerek denetlenen birimin cevaplarında belirttiği düzeltici faaliyetler gözden geçirildi.	Daha önce denetim yapılmamıştır.	-	-						
7	Bir önceki denetime ait Denetim Değerlendirme Formu incelendi.	Daha önce denetim yapılmamıştır.	-	-						
8	Denetlenecek birim ile açılış toplantısı yapıldı	Yapıldı.	B3/1-2	30.04.2012						
9	Denetlenen birimdeki prosedürler öğrenildi, ilgililer ile görüşmeler yapıldı, yazılı prosedür yoksa uygulamalar çalışma kağıtlarında belgelendirildi.	Yapıldı.	B4/1	02.05.2012						
10	Faaliyetler gözlemlendi ve belgelendirildi (Bilgi akışı ve raporlar).	Yapıldı.	-	-						
11	Denetlenen birimin faaliyetleri ve bu faaliyetler üzerindeki kontrol sistemi gözden geçirildi.	Yapıldı.	-	-						
12	Riskli alanlar belirlendi.	Yapıldı.	B5/1-3	03.05.2012						
13	Denetimin amaçları ve kapsamı gözden geçirildi.	Yapıldı.	-	-						
14	Açılış toplantısı ve yapılan ön çalışmalara dayanarak Bireysel Çalışma Planı hazırlandı.	Yapıldı.	B6/1	04.05.2012						
15	Bireysel Çalışma Planı onayı alındı.	-	-	-						
16	Çalışma planında belirlenmiş araştırmalar ve testler yapıldı, belgelendirildi ve sonuçları analiz edildi.	Yapıldı.	C1/1-8	07- 11.05.2012						
17	Denetim bulguları belgelendirildi, gözden geçirildi ve denetlenen birime gönderildi.	Yapıldı.	C2/1-6	14- 16.05.2012						

18	Bulgular denetlenen birim ile paylaşıldı, kapanış toplantısı yapıldı, yorumlar ve planlanan düzeltici faaliyetler not alındı.	Yapıldı.	C3/1,2	17-18.05.2012	
19	Taslak rapor hazırlandı ve denetlenen birimlere gönderildi.	Yapıldı.	D1/1,2	22-23.05.2012	
20	Gerekli ise Denetim Süresi Revizyon Formu dolduruldu.	Yapıldı.	-	-	
21	Taslak rapora ilişkin denetlenen birimin verdiği cevaplar alındı, değerlendirildi ve nihai görüş oluşturuldu.	Yapıldı.	-	-	
22	Nihai rapor hazırlandı, üst yöneticiye sunuldu.	Yapıldı.	D2/2	24.05.2012	

Hazırlayan		Gözden Geçiren	
B.....		A	
	Paraf		Paraf

3.2.1.3.3. Denetim Süresi ve Kaynağı Revizyonu (Referans Kodu:B3/3)

Denetlenecek sürece ilişkin ön bilgi toplanırken ve bir takım ön araştırmalar yapılırken denetim süresinin veya görevlendirilen iç denetçi sayısının yetersiz kalabileceği veya tam tersi bir durumun olabileceği sonradan anlaşılabilir. Bu durumda, ihtiyaca göre denetim süresi veya görevlendirilen iç denetçi sayısı revize edilmelidir. Denetim süresi ve kaynağı revizyon formu örneğine tezin ekinde yer verilmiştir. *(Ek: 7 Denetim Süresi Kaynağı Revizyon Formu Örneği)*

3.2.1.4. Açılış Toplantısı (Referans Kodu:B4)

İç denetçi, denetimin başlangıcında denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin iştirakiyle bir toplantı yapar. Bu toplantıda; denetimin amaçları, hedefleri, kapsamı ve tahmini süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri, denetim bulgularının değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının raporlanması, denetçi ve birim arasındaki iletişimin nasıl gerçekleştirileceği ve birimin denetçilerden talep etmesi halinde danışmanlık faaliyetlerinin nasıl yürütüleceği konuları görüşülür ve toplantı sonrasında bir tutanak düzenlenir.²⁹²Açılış toplantısı örneği tablo 70'deki gibidir;

²⁹² Kamu İç Denetim Rehberi, s.5

Tablo 70: Açılış Toplantısı Tutanağı

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi	REFERANS B4/1-1									
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 40%;">DENETİM KONUSU</td><td colspan="2">: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri</td></tr><tr><td>DENETLENEN BİRİM</td><td colspan="2">: Mali Hizmetler Müdürlüğü</td></tr><tr><td>DENETİM NUMARASI</td><td>: 2012/3</td><td>DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim</td></tr></table>			DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri		DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü		DENETİM NUMARASI	: 2012/3	DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim
DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri										
DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü										
DENETİM NUMARASI	: 2012/3	DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim									
AÇILIŞ TOPLANTISI TUTANAĞI											
Toplantı Tarihi : 30.04.2012											
1- Toplantıya Katılanlar; - İç Denetçiler : A..... (Denetim Gözetim Sorumlusu) B..... C..... - Birim Yöneticileri : (Mali Hizmetler Müdürü) - Birim Personeli : (Servis Şefi) (Muhasebe Yetkilisi) (Muhasebe Sorumlusu)											
2- Gündeme Getirilen Konular : • Başkanlık Makamı'nın tarih ve ... sayılı Oluru ile yürürlüğe konulan 2012 Yılı İç Denetim Programı gereğince denetim yapıldığı ve bu program çerçevesinde muhasebe iş ve işlemlerinin iç denetiminin yapılacağı açıklanmıştır. • Yapılacak iç denetimin amacının; muhasebe ve raporlama işlemleri ve bu işlemlere ilişkin iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesi olduğu, • Yapılacak olan iç denetimin hedeflerinin; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin sağlanması konusunda önlemlerin alınması, sürece yönelik risklerin tanımlanması, sürecin sürekli gözden geçirilmesi olduğu, • Genel olarak, muhasebe kayıtları, vergisel sorumluluklar, raporlanması gereken belgeler, yapılacak iç denetimin kapsamını oluşturduğu, • Planlanan denetim süresinin 3 iç denetçi için toplam 66 iş günü (24.04.2012-24.05.2012) olduğu, • Yapılacak iç denetim çalışmasındaki denetim aşamalarının, ön çalışma, saha çalışmaları ve raporlama safhalarından oluştuğu, açılış toplantısının da ön çalışma											

aşaması içerisinde yer aldığı, bundan sonra ilgili birimde çalışan personelle de görüşülerek potansiyel sorunlu alanların belirlenmesine yönelik çalışmalar ve tespitler yapılacağı,

- İç denetimin başarıyla sonuçlanması için ilgili birimde çalışan tüm personelin iş birliği ve bilgi paylaşımının büyük önem taşıdığı,
- Saha çalışması aşamasında elde edilen denetim bulgularının, bulgu formları ile tespiti yapıldıktan sonra Mali Hizmetler Müdürlüğü ile paylaşılacağı, ilgili müdürlüğün bulgularla ilgili görüşlerinin yapılacak kapanış toplantısında değerlendirileceği, ayrıca bulgularla ilgili iç denetçiler tarafından getirilen önerilerin ilgili müdürlükçe değerlendirilip, alternatif öneriler getirilerek muhasebe ve raporlama işlemlerinin daha sağlıklı yapılması konusunda katkıda bulunulacağı,

belirtildi.

Toplantıya Katılan Birim Yöneticileri ve Personeli							
..... (Mali Hizmetler Müdürü)		 (Servis Şefi)		 (Muhasebe Yetkilisi)		 (Muhasebe Sorumlusu)	
22.04.2011	İmza	22.04.2011	İmza	22.04.2011	İmza	22.04.2011	İmza

Toplantıya Katılan İç Denetçiler					
Hazırlayan		Hazırlayan		Gözden Geçiren	
B.....		C.....		A	
22.04.2011	İmza	22.04.2011	İmza	22.04.2011	İmza

3.2.1.5.Potansiyel Sorunlu Alanların Belirlenmesi (Referans Kodu:B5)

İç denetçi bilgi toplama ve ön araştırma aşamasını tamamladıktan sonra elde ettiği veriler yardımıyla yapacağı risk değerlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin potansiyel sorunlu alanları belirler.²⁹³

Bu alanların belirlenmesinde ilk adım, denetlenecek birimin temel süreçlerinin ortaya konulmasıdır. Bu amaçla, birimin iş süreçlerinin, süreçler arasındaki ilişkilerin, süreçteki görevliler ve rolleri ile uygulanan kontrollerin tespiti gerekir.²⁹⁴

²⁹³ Kamu İç Denetim Rehberi, s.5

²⁹⁴ Kamu İç Denetim Rehberi, s.6

3.2.1.5.1. İç Kontrol Sisteminin Sorgulanması

İç kontrol sistemi; daha önce hazırlanmış iç kontrol sorgu formları kullanılarak ilgili birim yöneticileri ve diğer çalışanlardan kontroller hakkında bilgi alınmak suretiyle değerlendirilebilir.

Esas itibarıyla iç kontrol sorgu formlarında kullanılan kriterler; 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde belirtilmiştir.

İç kontrol sorgu formu, denetlenen sürecin daha iyi bir şekilde değerlendirilmesini sağlayarak, sürecin kamu iç kontrol standartlarına ne kadar uygun olduğunu gözler önüne sermektedir.

Mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali sistem ve tabloların güvenilirliğini sağlamadaki başarısı ortaya konulur.²⁹⁵

Kamu İç Kontrol Standartları’na uygun olarak hazırlanmış, Kontrol Ortamı bileşeninin ilk 4 standardına ait²⁹⁶ İç Kontrol Sistemi Sorgu Formu örneği tablo 71’deki gibidir;

²⁹⁵ Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (17.06.2013), s.25.

²⁹⁶ 18 adet Kamu İç Kontrol Standardının tamamına yönelik İç Kontrol Sistemi Sorgu Formu hazırlanması gerekmekte olup, örnek olması amacıyla sadece ilk dört standarda yer verilmiştir.

Tablo 71: İç Kontrol Sistemi Sorgu Formu Örneği

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi	REFERANS B5/1-1		
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri				
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü				
DENETİM NUMARASI :2012/3 DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim				
İÇ KONTROL SİSTEMİ SORGU FORMU				
Bileşen Adı	Kontrol Ortamı			
Standart No	1			
Standart Adı	Etik Değerler ve Dürüstlük			
Sorular	Evet	Hayır	Kısmen	Mevcut Durum/Açıklama
Kurum, çalışanların uymak zorunda oldukları dürüstlük ve etik kurallarını oluşturmuş mudur ve oluşturulmuşsa çalışanlara bildirilmiş midir?	x			Yasal mevzuat gereği kamu etik sözleşmesi personele imzalatılmaktadır.
Çalışanlar, ne tür davranış ve eylemlerin kurumun etik değerlerine, çalışma ilkelerine göre kabul edilemez olduğunu; ne tür davranışların da etik değerler kapsamında değerlendirilebileceği ve etik olmayan davranışlar sergilediklerinde karşılaşılabilecek yaptırımların neler olduğu konusunda yeterli bilgiye sahip midir?	x			Personel, “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te yer alan etik davranış ilkeleri konusunda yeterli bilgiye sahip oldukları gözlenmiştir.
Kurum yönetimi, sık sık ve açık olarak dürüstlük ve etik değerlerin kurumları için ne anlam ifade ettiğini ve önemini toplantılarda, çalışanlara aktarıyor mu?	x			Yönetimin dürüstlük ve etik konusunda kararlılık gösterdiği ve bunu çalışanlara aktardığı gözlenmiştir.
Yönetim, bizzat kendi davranışları ve eylemleriyle çalışanlarına etik değerler ve dürüstlük konularında örnek oluyor mu?			x	Üst yönetici tarafından, birim yöneticileri ve personelle yapılan toplantılarda bu konunun zaman zaman vurgulandığı belirtilmiştir.
Dürüstlük ve etik değerler açısından örnek davranışlar sergileyen personel, çeşitli ödüllendirme mekanizmalarıyla teşvik edilerek kurumda etik değerlerin yüceltilmesine çalışılıyor mu?		x		Bu konuda ödül sistemi bulunmamaktadır.
Yönetim, dürüstlük ve etik kurallara aykırı hareket eden çalışanlara gerekli ceza ya da idari yaptırımları uyguluyor mu?	x			İhlal edilen etik davranış kuralı, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na ve/veya Türk Ceza Kanunu’na göre suç teşkil ettiğinde, gerekli soruşturmalar başlatılmaktadır.
Standart No	2			
Standart Adı	Misyon, organizasyon yapısı ve görevler			
Birimlerde yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmış ve duyurulmuş mudur?			x	Müdürlüğün ve alt birimlerin yazılı görev tanımları olmakla birlikte, müdürlükte çalışan personelin yazılı olarak belirlenmiş görev tanımlarının olmadığı belirtildi.
Yönetim, kurum faaliyetlerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak uygun iş tanımları çıkarmış mıdır? Bu iş tanımlarında, işin yürütülmesi için gerekli bilgi, tecrübe ve eğitim gibi nitelikler objektif olarak belirlenmiş midir?			x	İş tanımlarına yönelik çalışmaların devam etmekte olduğu belirtildi.

Yönetim ve çalışanlar, görevlerinin gerektirdiği uzmanlık bilgisine, tecrübeye ve eğitime sahip midir? Yönetim, işlerinin yürütülmesinde danışmanlara ya da teknik uzmanlara gereğinden fazla güvenmekte midir?			x	Genel olarak personelin yeterli uzmanlık bilgisine sahip oldukları, yapılan işlemlerin, muhasebe yetkilisi tarafından kontrol edildiği, gereğinden fazla güvenin olmadığı belirtildi.
Çalışanlar, işin gerektirdiği eğitimleri almışlar mıdır ve görev ve sorumluluklarının yerine getirme yetisine sahip midir?	x			Genel olarak çalışanların, yaptıkları görevle ilgili eğitimlerden geçtikleri belirtildi.
Her bir çalışan için nitelik, iş verimliliği, liderlik, ekip çalışması vb. alanlarda kısa ve uzun vadeli performans hedefleri konulmuş mudur? Yükselmelerde konulan performans kriterleri dikkate alınmakta mıdır?		x		Performans esaslı bir yönetim sistemi bulunmamaktadır.
Birimlerde personelin görevlerini ve sorumluluklarını belirten görev dağılım çizelgesi var mıdır ve ilgili personele bildirilmiş midir?		x		Yazılı görev dağılım çizelgesinin olmadığı belirtildi.
Özellikle mali işlemler başta olmak üzere, önem derecesine ve işlemin büyüklüğüne göre, belirli yetki limitleri belirlenmiş midir ve yetki aktarımları, ilgililere açık seçik olarak bildirilmiş midir?		x		Yazılı bir şekilde bulunmadığı belirtildi.
Personelin görev tanımlarında aynı zamanda kontrol ve gözetim sorumluluklarına da açıkça ve yeterince yer verilmiş midir?		x		Çalışan personele ait yazılı görev tanımları bulunmadığı tespit edildi.
Her düzeydeki personel, sorumluluklarını yerine getirebilecekleri uygun yetkilerle donatılmış mıdır?			x	Sorumluluk ve yetki dağılımında bazı sorunların olduğu belirtildi.
Birim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde hassas görevler ve bunlara ilişkin tanımlanmış prosedürler var mıdır?	x			Hassas görevlerin birim müdürü tarafından, sadece belirlenen personele verildiği belirtildi.
Organizasyon yapısı, gerek kurum içinde gerekse birimlerde dikey ve yatay bilgi akışının etkin ve yeterli bir şekilde gerçekleşmesine imkân vermekte midir?	x			Yatay ve dikey iletişimin sorunsuz bir şekilde gerçekleştiği gözlemlendi.
Birim yöneticileri ve çalışanlar, önemli hususlarda bilgi alışverişi ve danışma amacıyla üst yönetime ulaşabilmekte midir?	x			Üst yönetime rahatlıkla ulaşabilmektedir.
Organizasyon yapısı, fonksiyonel birimler üzerinde yeterli denetim ve gözetime imkân sağlamakta mıdır?	x			Yeterli olduğu belirtildi.
Yönetim, organizasyon yapısının değişen şartlara uyarlanması amacıyla belirli aralıklarla organizasyon yapısının uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirmekte midir?	x			Organizasyon yapısı, değişen şartlara uyum sağlayabildiği belirtildi.
Çalışanlar ya da birimler arasında iş yükü dağılımı açısından olağandışı farklılıklar var mıdır?			x	Birimler ve personel arasında iş dağılımında ciddi farklılıklar olduğu gözlemlendi.
Yönetim, kurum faaliyet alanındaki her bir işin kim tarafından yapılacağını, ilgilinin yetki ve sorumluluklarını resmi olarak belirlemiş midir?		x		Yazılı olarak herhangi bir belirleme yapılmamıştır.
Yönetim gerektiğinde risk alabilme yeteneğine sahip midir?		x		Mali konularda genel olarak risk alınmanın mümkün olmadığı belirtildi.
Üst düzey personelin beklenmedik şekilde aniden istifa etmesi gibi olaylar yaşanmakta mıdır? Personel hareketliliği fazla mıdır?		x		Denetlenen süreçle ilgili ciddi bir personel hareketliliği olmadığı tespit edildi.
Yönetim, çalışanlara kurumları için katma değer ürettiklerini hissettirmiş midir?			x	Üst yöneticinin yapmış olduğu konuşmalarda, bu durum zaman zaman vurgulandığı belirtildi.
Yönetim çalışanlarla belirli aralıklarla genel değerlendirme toplantıları yapıyor mu?			x	Düzensiz aralıklarla da olsa yapıldığı gözlemlendi.
Yönetimin ortaya koyduğu hedefler erişilebilir ve gerçekçi mi? Bu hedeflerin belirlenmesinde bilimsel modeller, piyasa verileri ve gerçekçi varsayımlar dikkate alınıyor mu?			x	Hedefler genel itibarıyla erişilebilir şekilde olduğu, birimlerin normal şekilde rahatlıkla hedefleri tutturdıkları belirtildi. Hedeflerin gerçekçi olmayabileceği üzerinde durulması gerektiği gözlemlendi.
Yönetim, özellikle kurumun finans ve muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasındaki rolünü kavramış mıdır?			x	Bu konuda ciddi mesafeler alınması gerektiği belirtildi.

Yönetim, kuruma ilişkin kısa vadeli, orta ve uzun vadeli hedeflerle gerçekleştirmeleri karşılaştırıyor mu? Buna ilişkin bir raporlama sistemi var mı?		x		Performans programı çerçevesinde, 3 aylık dönemler halinde raporlama yapıldığı tespit edildi.
Standart No	3			
Standart Adı	Personelin yeterliliği ve performansı			
Kurumda istihdam edilen/edilecek personele ilişkin seçim, hizmet içi eğitim, performans değerlemesi, yükselme, disiplin işlemleri, işten çıkarma vb. konularda yazılı kurum politika ve prosedürleri var mıdır	x			Bu konularda yasal düzenlemeler bulunmaktadır.
İşe alım sürecinde adayın geçmişine ilişkin tecrübe, etik davranış, dürüstlük vb. açısından gerekli kontroller yapılmakta mıdır?	x			Bu konuda memur, işçi ve sözleşmeli personel konusunda, yasal mevzuatta belirtilen kriterler bulunmaktadır.
Yeni işe alınan personele özellikle yetki ve sorumlulukları hakkında gerekli bilgilendirmeler yapılmakta mıdır ve eğitimler verilmekte midir?			x	Düzenli bir bilgilendirme ve eğitim sistemi mevcut değildir.
Periyodik olarak, personelin performans değerlemesi yapılmakta mıdır ve düşük performanslı personelin performansının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmakta mıdır?		x		Performans esaslı bir yönetim sistemi bulunmamaktadır.
Performans değerlemeleri sırasında personelin özellikle iç kontrol sorumlulukları, dürüstlük ve etik kurallarına uyumu konularına ağırlık verilmekte midir ve örnek davranışlar sergileyen personel ödüllendirilmekte midir?		x		Performans esaslı bir değerlendirme sistemi henüz kurulmamıştır.
Standart No	4			
Standart Adı	Personelin yeterliliği ve performansı			
İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmiş ve personele duyurulmuş mu?	x			İmza ve onay mercileri yasal mevzuatta belirtilen belgelerde belirlenmiştir.
Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmiş ve ilgililere duyurulmuş mudur?	x			Yasal olarak belirlenen bazı yetkiler bulunduğu, bu yetkilerin yasal kriterler çerçevesinde devredildiği belirtilmiştir.

Hazırlayan	Gözden Geçiren
B.....	A
Paraf	Paraf

Bu formda yer alan bilgilerin değerlendirilmesiyle ilgili olarak yapılan en son çalışma, henüz taslak halinde olan Kamu İç Kontrol Rehberi'dir.²⁹⁷ Söz konusu rehberde de, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik İç Kontrol Sistemi Soru Formu öngörülmüştür. İç kontrol sisteminin ve soru formundan alınan puanların değerlendirilme süreci aşağıdaki gibi anlatılmıştır;²⁹⁸

²⁹⁷ Maliye Bakanlığı Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Başkanlığı tarafından, kamu iç kontrol standartlarının uygulanması konusunda kamu idarelerine daha fazla rehberlik yapmak amacıyla, iç kontrol bileşenleri çerçevesinde hazırlanan ve uygulama adımları ile örneklerini içeren *taslak* Kamu İç Kontrol Rehberi yayımlanmış, söz konusu taslak rehber, görüş ve önerilerin değerlendirilmesinden sonra nihai bir şekil verilecektir. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3195,kamuickontrolrehberi2704pdf.pdf?0>, (20.06.2013).

²⁹⁸ Taslak Kamu İç Kontrol Rehberi, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3195,kamuickontrolrehberi2704pdf.pdf?0>, (21.06.2013), s.107,108.

“5.1. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Süreci

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi esas olarak İç Kontrol Sistemi Soru Formu aracılığıyla yapılması önerilir. Bununla birlikte değerlendirme sürecinde kontrol listeleri ve anketler gibi diğer araçlardan da yararlanılması mümkündür.

Değerlendirme yılda en az bir kez yapılır. Değerlendirmenin üçer ve altışar aylık dönemler itibarıyla yapılması da mümkündür.

Değerlendirme sürecinin koordinasyonu ve soru formlarının ilgili birimlere gönderilmesi ve cevapların derlenerek konsolide edilmesi görevi SGB'nin iç kontrol alt birimine aittir.

Soru formlarının doldurulmasında destek sağlamak amacıyla SGB'den görevlendirilecek personele ve değerlendirme sürecine ilişkin bir planlama yapılmalıdır. Planlamada her birim için bir temsilci görevlendirilmesine özen gösterilmeli, personel sayısının yeterli olmadığı durumlarda en az bir sorumlu personel belirlenerek ilgili birimlere bildirilmelidir. Söz konusu personel soru formlarının doldurulmasında birimlere rehberlik sağlamalıdır.

İç kontrol sisteminin değerlendirilme sürecinde aşağıdaki adımların takip edilmesi uygun olacaktır.

- Öncelikle birim yöneticileri ile SGB temsilcilerinin katılacağı bir açılış toplantısı yapılmalıdır. Bu toplantıda soru formlarının doldurulmasıyla ilgili süreç açıklanmalıdır.

- Soru formunun doldurulmasına ilişkin zaman çizelgesi, SGB temsilcisi ve iletişim bilgileri soru formu ile birlikte birim yöneticisine iletilmelidir. Birimlere soru formunun doldurulması için bir haftadan az olmamak üzere makul süreler verilmelidir.

- Soru Formu birimlerde birim yöneticisinin koordinatörlüğünde alt birim yönetici ve çalışanlarının katılımıyla doldurulmalıdır.

- Harcama birimleri soru formunu doldururken, bu işlemin bir öz değerlendirme niteliği taşıdığını, diğer bir ifadeyle sorulara verecekleri cevaplarla öncelikle kendi birimlerini değerlendirdiklerini göz ardı etmemelidir. Bu çerçevede soru formu doldurulurken kendi birimlerinde iç kontrol sisteminin işleyişi ayrıntılı olarak değerlendirilmelidir.

- Soru formlarının doldurulmasında gerektiğinde SGB temsilcisinden de destek alınmalıdır.

- Soru formu SGB temsilcisi tarafından teslim alındığında her soru kontrol edilerek, yanlış anlaşılan bir husus var ise düzeltilmesi sağlanmalıdır. Bu amaçla SGB temsilcisi soru formundaki cevaplarla ilgili olarak birim yöneticisi ile görüşebilir.

- Tüm soru formları toplandıktan sonra SGB'ler soru formlarını konsolide etmeli ve soru formu sonuçları başta olmak üzere aşağıdaki bilgi kaynaklarını kullanarak değerlendirme raporunu hazırlamalıdır.

- İç ve dış denetim raporlarına istinaden oluşturulan eylem planları

- Bütçe bilgileri ve ön mali kontrole ilişkin veriler

- Diğer bilgi kaynakları (yöneticilerin görüşleri, kişi ve /veya idarelerin talep ve

Şikâyetleri)

- Değerlendirme raporunun yukarıda bahsedilen bilgi kaynakları (soru formu, iç, dış denetim raporları, bütçe, ön mali kontrol verileri vb.)

kullanılarak hazırlanacağı dikkate alındığında bu sürecin zaman alacağı da göz ardı edilmemelidir.

Soru formu sonuçları değerlendirilirken, formun her bir bölümünde, puanlar hesaplanmalı ve yüzdeye çevrilmelidir. Örneğin, Kontrol ortamı Bölümü için puanlanabilen toplam sayı 44'tür. Eğer Birimin puanı 44 üzerinden 22 ise yüzdesi %50'dir. Her bir bölüm ve rehberin geneli için yüzde puanları hesaplanmalı ve kaydedilmelidir (toplam muhtemel puan toplamı olarak 118'i kullanarak).

Yüzde puanları her kategori için ayrı ayrı ve formun geneli için İZ Tablo 1'deki şekilde yorumlanmalıdır:"

İZ Tablo 1 İç Kontrol Sistemi Soru Formu	
Sonuçlarının Yorumlanması % puanı	Yorum
0-25	Biraz farkındalık ve anlayış olduğunun kanıtı, ancak yine de iç kontrol sistemi henüz ilk safhalarında. Yönlendirmede bulunmak için SGB'nin doğrudan eylemde bulunması gerekir.
25-50	Planlanan uygulamanın gerçekleştirildiğinin ve işlediğinin kanıtı. Daha fazla yönlendirmede bulunmak için SGB'nin eylemde bulunması gerekir.
50-75	B Bazı kilit alanlarda uygulama olduğunun kanıtı. SGB'nin daha fazla yönlendirmede bulunması gerekebilir.
75-95	İç kontrol uygulamasının yerleştiğinin ve iyi bir yetkinlik seviyesinin oluştuğunun kanıtı. SGB, en iyi uygulamaya örnekleri olarak en iyi alanları belirlemek ve MUB'u bu konuda bilgilendirmek isteyebilir.
95-100	Muhteşem bir yetkinlik seviyesi ile iç kontrol sisteminin olgunlaştığının kanıtı. MUB, bunu en iyi uygulama örneği olarak kullanmayı isteyecektir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, doldurulan İç Kontrol Sistemi Sorgu Formları, puanlamaya tabi tutularak, potansiyel sorunlu alanlar belirlenebilir.

3.2.1.5.2. Potansiyel Sorunlu Alanların Değerlendirilmesi

Muhasebe ve raporlama işlemlerine ait daha önce oluşturulmuş iş akış süreçlerinin olup olmadığı araştırılır. Varsa mevcut iş akış süreçlerindeki aşamalar ile uygulama arasında farklılık olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Burada, bilgi toplama ve ön araştırma aşamasında elde edilen verilerin, risk esaslı bir yaklaşımla değerlendirilmesi gerekir. Bu değerlendirmede çeşitli kriterler baz alınabilir. İDKK tarafından yayımlanmış, Kamu İç Denetim Rehberi'nde de çelişti kriterler bulunmaktadır. Potansiyel sorunlu alanların daha iyi belirlenebilmesi adına, iç denetçiler ilgili personelle görüşmeler yapabilir. Gerek söz konusu rehberden, gerekse bilgi toplama ve ön araştırma aşamasında elde edilen verilerden yola çıkarak, yapılacak risk değerlemesinde kullanılmak üzere, değerlendirme konuları aşağıdaki çalışma kağıdında belirtilmiştir;

Tablo 72: Potansiyel Sorunlu Alanların Değerlendirilmesine Yönelik Çalışma Kağıdı

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS
			B5/2-1
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri			
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü			
DENETİM NUMARASI :2011/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim	
ÇALIŞMA KAĞIDI			
TEST -			
AMAÇ Muhasebe ve raporlama işlemleri sürecinin risk esaslı değerlendirilmesi.			
YÖNTEM Görüşme, araştırma, anket, gözlem			
EDİNİLEN BİLGİ			
	Potansiyel Sorunlu Olabilecek Alan	Tespit Edilen Çalışma Kağıdı Referans No	Açıklama (Kontrol ve Diğer Faaliyetler İlişkin)
	Planlama		Bir yılda yapılacak işler konusunda, yazılı olmayan, yüzeysel bir planlama yapılmıştır. Bu durum planlamada bazı yetersizlikler olduğunu göstermektedir.
	Organizasyon yapısı, yetki dağılımı		Muhasebe hizmetleri sorumluları arasında yazılı olmayan şekilde bir görev dağılımı bulunmaktadır. Muhasebe yetkilisinin görevleri yasal mevzuatta belirtilmiştir. Bir personelin izinli ve raporlu olduğu dönemde, diğer personel muhasebe ve raporlama işlemlerini yapabilmektedir. Harcamaya ilişkin işlemlerin kontrolü muhasebe yetkilisi tarafından yapılmaktadır. Muhasebe kayıtlarının kontrolünün yapılmadığı görülmüştür. Personel yapısında önemli bir değişiklik olmadığı tespit edilmiştir. Birim yöneticisi, aynı servisin içerisinde bulunduğu için, birim faaliyetlerinden anında haberdar olabilmektedir.
	Yazılı prosedürler		Muhasebe ve raporlama işlemlerine ait prosedürler, yasal mevzuatta yer almaktadır. Yasal mevzuatta belirtildiği şekilde işlemlerin yapılıp yapılmadığının tespiti ve düzeltilmesine ilişkin prosedür belli değildir.
	Koordinasyon		Yapısı gereği Mali Hizmetler Müdürlüğü, tüm harcama ve muhasebe kayıtlarında sürecin bir parçası durumuna gelmektedir. Harcama belgelerinde eksiklikler olabilmekte, ilgili müdürlükle görüşülerek eksiklikler giderilmeye çalışılmaktadır.

			Yapılacak işlem konusunda, zaman zaman çeşitli müdürlükler ile görüş ayrılıkları ve koordinasyon eksiklikleri yaşanabilmektedir.
	Harcamaların büyüklüğü		Büyük, küçük tüm harcamalar muhasebeleştirilmekte, buna ilişkin raporlama yapılabilmektedir. Özellikle gerçekleştirilen ihalelere ilişkin harcamalarda, ön mali kontrolün yapıldığı görülmüştür.
	Denetim		Mali Hizmetler Müdürlüğü'nün gerçekleştirdiği ödemeler konusunda Sayıştay tarafından denetim gerçekleştirilmektedir. İç denetim kapsamına giren 2011 yılına ilişkin Sayıştay bulguları incelenmiş, bir takım harcamaların yasal olmadığı tespit edilmiş ve bunlara ilişkin bulgu formu düzenlenmiştir.
	Çıkar çatışması		Birimde personel arasında uyumun genel olarak iyi olduğu, çalışma ortamında herhangi bir sorunun olmadığı gözlenmiştir.
	İş Akış Şemaları		Muhasebe ve raporlama işlemlerine dair yazılı iş akış şemalarının bulunmadığı tespit edilmiştir.
SONUÇ Potansiyel sorunlu olabilecek alanlar ve bu alanlardaki kontrole ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Buradaki bilgiler, hazırlanacak risk kontrol matrisinde veri olarak kullanılacaktır.			
Hazırlayan		Gözden Geçiren	
B.....		A	
	Paraf		Paraf

Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesinden sonra, bunların risk düzeylerine göre derecelendirilmesi amacıyla; potansiyel sorunlu alanlar (birim veya süreç), bu alanlara ilişkin yapısal (doğal) riskler, bu risklere karşı mevcut kontroller, bu kontroller sonrası bakiye riskler ve bu çerçevede her bir riske ilişkin nihâi değerlendirmelerin yapıldığı açıklamalar bölümlerini içeren “Risk Kontrol Matrisi” hazırlanmalıdır.²⁹⁹

Bu matrisin her bir bölümünün oluşturulmasında aşağıdaki hususlara uyulur:³⁰⁰

- Potansiyel sorunlu alan bölümüne, denetlenebilir (ana veya alt) birim veya süreç isimleri kaydedilir.

- Yapısal riskler bölümüne, her bir alt birim veya sürece ilişkin doğal riskler yazılır.

²⁹⁹ Kamu İç Denetim Rehberi, s.7

³⁰⁰ Kamu İç Denetim Rehberi, s.7

- Kontrol önlemleri bölümüne, her bir yapısal riske ilişkin idarece uygulandığı belirtilen kontroller girilir. Ancak bu noktada uygulandığı beyan edilen kontrollerin fiilen var olup olmadığı denetçi tarafından sınırlı sayıda testlerle teyit edilir ve buna göre kontrol önlemleri bölümü revize edilir.

- Bakiye riskler bölümüne, yapısal riskleri ortadan kaldırmak veya azaltmak amacıyla idarece uygulanan kontroller sonrasında kalan riskler kaydedilir.

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

Hazırlanan risk kontrol matrisinde risklerin değerlendirilmesine yönelik olarak, etki ve olasılıklarına göre risk puanları hesaplanmıştır. Birçok risk değerlendirme yöntemi olduğu bilinmekle birlikte, etkinin olasılığa göre daha önemli olduğundan bahisle çalışmamızda dikkate alınan risk puanı hesaplama tablosu aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

Tablo 73: Risk Puanı Hesaplama Tablosu

E T K İ	Risk Puanı			
	Yüksek (3)	6	8	9
	Orta (2)	3	5	7
	Düşük (1)	1	2	4
		Düşük (1)	Orta (2)	Yüksek (3)
O L A S I L I K				

Yukarıdaki risk puanı tablosuna göre; bir riskin puanının nasıl hesaplandığını bir örnekle açıklayalım. Örneğin bir riskin etkisi 2 (orta), olasılığı 3 (yüksek) ise; tablomuza göre risk puanı 7 olmaktadır. Risk puanlarını sınıflandırdığımızda; 1, 2, 3 düşük riske, 4, 5, 6 orta riske, 7, 8, 9 yüksek riske karşılık gelmektedir. Örneğimizde alınan 7 risk puanı da, riskimizin yüksek olduğunu göstermektedir.

Muhasebe ve raporlama işlemlerine ait olarak risk kontrol matrisinde, örnek birkaç riske yönelik çalışma yapılmıştır. Normal şartlarda, risk kontrol matrisinde tüm risklere yönelik bir değerlendirme yapılması, uygulanacak testlerin belirlenmesi gerekmektedir. Örnek çalışmamızda, mali denetim kapsamında risk kontrol matrisinde yer alan risklere yönelik testler, saha çalışması aşamasında yapılacaktır.

Sistem denetimi kapsamında tespit edilen bazı risklere, mali denetim bütünlüğünü bozmamak açısından burada yer verilmemiştir. Muhasebe ve raporlama işlemlerine ilişkin olarak hazırlanan, risk kontrol matrisi tablo 74'deki gibidir;

Tablo 74: Risk Kontrol Matrisi

Kurumun Logosu

T.C
..... BELEDİYESİ
İç Denetim Birimi

REFERANS

B5/3-1

DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri

DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü

DENETİM NUMARASI : 2012/3

DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim

RİSK KONTROL MATRİSİ

BİRİM/SÜREÇ	ALT BİRİM/SÜREÇ	YAPISAL RİSKLER	O	E	P	KONTROL ÖNLEMLERİ	BAKİYE RİSKLER 301	AÇIKLAMA	UYGULANACAK DENETİM TESTLERİ
MUHASEBE VE RAPORLAMA İŞLEMLERİ	Muhasebe İşlemleri	Hesap Bakiyesi Hatalarının Yapılması	2	3	8	Muhasebe programı aracılığıyla, ana ve yardımcı hesaplar düzeyinde zaman zaman kontroller yapılmaktadır.	-	Muhasebe programı, ters bakiye olması durumunu otomatik olarak tespit edemediği için, böyle bir riskin gerçekleşme olasılığı yüksektir.	Muhasebe programının üzerinden, ana ve yardımcı hesaplar düzeyinde ters bakiye veren hesaplar bulunup bulunmadığının test edilmesi
		Amortisman İşlemlerinin Hatalı Yapılması veya yapılmaması	2	3	8	Amortisman işlemleri, ilgili müdürlüklerden gelen maddi duran varlık değerlerine istinaden, muhasebe programı aracılığıyla otomatik olarak yapılmaktadır.	-	İlgili birimlerden gelen maddi duran varlık değerlerinin doğru ve tam olup olmadığına dair bir değerlendirme mevcut değildir.	Maddi duran varlıklarla ilgili birimlerden temin edilecek değerler ile muhasebe programında yer alan değerlerin karşılaştırılarak, amortisman işlemlerinin doğru uygulanıp uygulanmadığının test edilmesi
		Kayıtlarda hesap	3	2	7	Muhasebe kayıtları, tecrübeli bir	-	Muhasebe programlarının	Muhasebe programında, 2011

³⁰¹ Bakiye riskleri, testleri yaptıktan sonra tespit etmek mümkün olacağından, bu aşamada doğru şekilde tespit edilmesinin mümkün olmadığı düşünülmüştür.

		kodlarının hatalı kullanılması veya hiç kullanılmaması				personelin rehberliğinde 3 kişi ile yürütülmektedir. Kayıtlar, bilgisayarda muhasebe programı kullanılarak yapılmaktadır. Hangi hesaba kayıt yapılacağı konusunda tereddüde düşülen konularda, mevzuat ve bilimsel görüşler araştırıldıktan sonra kayıt yapılmaktadır.		kullanılması, çoğu hatayı önlese de, kayıtlarda doğru hesapların kullanılması, personelin ciddi bir mevzuat ve muhasebe tekniği bilgisini gerektirmektedir. Özellikle devlet muhasebesinde yaşanan son yıllardaki değişikliklere uyum sağlamak her personel için mümkün olmayacak, önemli kayıt hataları yapılabilecektir.	Yılına ait ana hesaplar düzeyinde döküm yapılarak, hiç kullanılmayan hesapların, dikkat çekici kayıtların olup olmadığına, varsa bunların nedenlerine yönelik test çalışmalarının yapılması
		Gelir tahakkuk ve tahsilat programı ile muhasebe programı arasında uyumsuzluk bulunması	2	3	8	Gün içerisinde yapılan tahakkuk ve tahsilat işlemleri, muhasebe servisine çeşitli formlar aracılığı ile gelmekte, muhasebe kayıtları daha sonra yapılmaktadır.	-	Gelir tahakkuk ve tahsilat programı ile muhasebe programı entegre değildir. Entegre olmadığı için manuel ortamda yapılan kayıtlarda insan kaynaklı hata yapılma riski fazladır. Diğer taraftan, çok yoğun şekilde yapılan gelir tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin, ayrıca muhasebeleştirmesine yönelik yapılan işlemler, zaman ve insan kaynağının verimli ve etkin kullanılmamasına neden olacaktır.	Seçilen bazı tarihlerde gelir tahakkuk ve tahsilat programında üretilen bilgilerin tespit edilip, muhasebe programında doğru şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğine yönelik test çalışmalarının yapılması
		Yevmiye kayıtlarında düzeltmelerde hata yapılması riski	3	2	7	Zorunlu olması nedeniyle taksimli yevmiye maddesi kullanılmaktadır. Hatalı yevmiye maddesi, muhasebe programı üzerinde aynı yevmiye maddesi üzerinde gerekli düzeltme işlemleri yapılarak düzeltilmektedir.	-	İşlemlerin sırasıyla yevmiye defterine kaydedilmesi gerekirken, başka müdürlüklerde işlemleri başlatılmış ancak çeşitli nedenlerle tamamlanamamış işlemlerin bulunması ve bu işlemlerin Mali Hizmetler Müdürlüğü'ne çok geç gelmesi nedeniyle, dönemsel kaymalar yaşanmaması için, taksimli yevmiye maddesi açılmak durumunda kalınmaktadır.	Taksimli yevmiye maddelerinin kullanılma sıklığı ve nedenleri konusunda test çalışması yapılması, Yevmiye maddesi düzeltmesi işlemlerinin test edilmesi
	Raporlama İşlemleri	Mali tablo ve raporların gerçek durumu	3	3	9	Muhasebe işlemleri ile bağlantılı olan bu süreç, muhasebe servisinde üretilen bilgilerin	-	Birbiriyle karşılıklı ve bağlantılı çalışan, mali tablolarda yer alan bazı hesaplar arasında uyumsuzluk	Mali tablolar üzerinden tespit edilen hatalı olabilecek bazı hesapların, diğer hesaplarla

		yansıtması, hesaplar arasında uyumsuzluk bulunması				muhasebe programı aracılığıyla mali tablolara aktarılmasından ibarettir.		olması, muhasebeleştirme işleminde de bazı hatalarolabileceğine işaret etmektedir.	uyumlu çalışıp çalışmadığının, gerçeği yansıtıp yansıtmadığının test edilmesi
		Muhasebe programında eksiklikler bulunması	2	2	5	Muhasebe programı, Microsoft Office programı formatında liste ve tablolar üretebilmektedir. Yasla kriterlere göre düzenlenmesi gereken bazı belgeler, manuel ortamda düzenlenmektedir.	-	Yasal mevzuata göre düzenlenmesi gereken tüm belgelerin ve raporların, muhasebe programı aracılığıyla otomatik olarak düzenlenmesi sağlanmalıdır. Muhasebeleştirme işlemleri sırasında, muhasebe programına girilen bilgilerin ihtiyaca uygun şekilde, doğru girilmesi sağlanmalı ve mükerrer kayıtların girilmesi önlenmelidir.	Yasal mevzuata göre istenen mali raporların ve diğer belgelerin tespit edilerek, bu belgelerin ne şekilde hazırlandığına yönelik test çalışmasının yapılması Üst yönetim tarafından istenen bilgilerin, nasıl hazırlandığına yönelik test çalışmasının yapılması

Hazırlayan				Gözden Geçiren	
C.....		B.....		A	
	Paraf		Paraf		Paraf

3.2.1.6. Bireysel Çalışma Planının Hazırlanması (Referans Kodu:B6)

İç denetçi; denetimin amaç ve hedefleri, denetimin kapsamı, bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin yöntemler, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur ve denetim gözetim sorumluluğu kapsamında iç denetim birim yönetiminin uygun görüşüne sunar. İç denetim birim yönetimi, söz konusu planın, özellikle risk kontrol matrisi ve denetim testleri kısmının, denetim amaçlarına ulaşılması açısından yeterliliğini değerlendirerek gerekli hallerde düzeltme veya ilave testler isteyebilir.³⁰²

Hazırlanan bireysel çalışma planı, aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;³⁰³

³⁰² Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (17.06.2013), s.7, 8.

³⁰³ Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, 25/02/2010 tarihinde, Ankara’da tertip ettiği ve Pricewaterhouse Coopers firması danışmanlığında, İzmir Büyükşehir Belediyesi iç denetçilerince *pilot* uygulama olarak gerçekleştirilen “Belediyelerde İç Denetim” konulu iç denetim semineri notlarından faydalanılmıştır.

Tablo 75: Bireysel Çalışma Planı

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS B6/1-1
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri			
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü			
DENETİM NUMARASI :2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim	
BİREYSEL ÇALIŞMA PLANI			
I. GENEL BİLGİLER			
Denetim Adı	Muhasebe ve Raporlama İşlemleri		
Denetim Türü	Mali Denetim		
Başlama Tarihi	24.04.2012		
Planlanan Bitiş Tarihi	24.05.2012		
Denetimin Alanında Kullanılan Sistemler	Muhasebe programı, gelir tahakkuk ve tahsilat programı, taşınmaz mal programı, taşınır mal işlemleri programı, evrak kayıt programı		
İlgili Mevzuat	5393 Sayılı Belediye Kanunu, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı AATUHK, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği, Kamu İdareleri Detaylı Hesap Planları ve Ortak Yardımcı Hesaplar Tebliği, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Belediye Bağlı İdare ve Birlik Detaylı Hesap Planı (Güncel), Devlet Muhasebesi Standartları.		
Denetim Alanında Yapılan Önemli Değişiklikler	Muhasebe programı, 2 yıl önce ciddi bir revizyona tabi tutulmuş, taşınır mal programı ile entegre hale getirilmiştir.		

Organizasyonel Yapı	Muhasebe ve raporlama işlemleri, Mali Hizmetler Müdürlüğü bünyesinde, muhasebe yetkiline bağlı, “Muhasebe Kaydı ve Raporlama Servisi” tarafından yapılmaktadır.
II. DENETİMİN AMAÇ VE HEDEFLERİ	
Denetimin Amaçları	Muhasebe ve raporlama işlemleri ve bu işlemlere ilişkin iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesi
Denetimin Hedefleri	Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin sağlanması konusunda önlemlerin alınması, sürece yönelik risklerin tanımlanması, sürecin sürekli gözden geçirilmesi
III. DENETİMİN KAPSAMI	
2011 yılında gerçekleştirilen muhasebeleştirme ve mali raporların hazırlanması, ilgililere sunulması işlemleri	
IV. DENETİM YÖNTEMİ	
- Görüşme, - Anket, - Gözlem, - Yeniden hesaplama, - Doğrulama, - Analitik inceleme.	
V. ÖNCEKİ DENETİME İLİŞKİN BİLGİLER	
- Muhasebe ve raporlama işlemlerine ilişkin, daha önceki yıllarda iç denetim çalışması yapılmamıştır. - 2010 yılında, Sayıştay denetçileri tarafından rutin bağımsız dış denetim faaliyeti gerçekleştirilmiş, yapılan dış denetimde muhasebe ve raporlama işlemlerine ilişkin herhangi bir bulgu bulunmamaktadır.	
VI. HAZIRLIK ÇALIŞMALARI	
- Yazılı iş akış süreçleri bulunmamaktadır. - Bilgi işlem teknolojisine ait temel bilgiler edinilmiştir. - Görevlere ilişkin yazılı görev tanımları bulunmaktadır. - Muhasebe programı ile muhasebeleştirme işlemlerinin tamamı ve raporların düzenlenmesi işlemlerinin önemli bir kısmı yapılmaktadır. - İşlemler, tecrübeli ve kıdemli bir personelin koordinatörlüğünde yürütülmekte olup, yokluğunda iş ve işlemlerde ciddi sıkıntılar yaşanabilmektedir. - Her muhasebe hizmetleri sorumlusunun yapacağı görevler, muhasebe yetkilisi ve Mali Hizmetler Müdürü tarafından verilen şifai talimatlarla belirlenmektedir.	

-	Personel rutin olmayan bir şekilde, düzensiz aralıklarla, kurum içi ve dışı çeşitli eğitim faaliyetlerine katılmışlardır.
---	---

Hazırlayan				Gözden Geçiren	
C.....		B.....		A	
	Paraf		Paraf		Paraf

Diğer taraftan, 3 kişilik iç denetçi ekibi tarafından yapılan bu iç denetim çalışmasında, denetim gözetim sorumlusu olarak A görev yapmakta olup, diğer iki iç denetçi tarafından gerçekleştirilecek denetim testlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Risk kontrol matrisinden yararlanılarak yapılacak bu belirlemenin, bireysel çalışma planının ekine alınması uygun olacaktır. Buna ilişkin yapılan çalışma aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

Tablo 76: Uygulanacak Denetim Testlerine İlişkin Tablo³⁰⁴

BİRİM/SÜREÇ	ALT BİRİM/SÜREÇ	DENETİM TESTLERİ	GERÇEKLEŞTİREN DENETÇİ	ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANS NO
Muhasebe ve Raporlama İşlemleri	Muhasebe İşlemleri	Muhasebe programın üzerinden, ana ve yardımcı hesaplar düzeyinde ters bakiye veren hesaplar bulunup bulunmadığının test edilmesi	C.....	C1/1
		Maddi duran varlıklarla ilgili birimlerden temin edilecek tüm maddi duran varlıklara ait değerler ile muhasebe programında yer alan değerlerin karşılaştırılarak, amortisman işlemlerinin doğru uygulanıp uygulanmadığının test edilmesi	C.....	C1/2
		Muhasebe programında, 2011 yılına ait ana hesaplar düzeyinde döküm yapılarak, hiç kullanılmayan hesapların, dikkat çekici kayıtların olup olmadığına, varsa bunların nedenlerine yönelik test çalışmalarının yapılması	B.....	C1/3
		Seçilen bazı tarihlerde gelir tahakkuk ve tahsilat programında üretilen bilgilerin tespit edilip, muhasebe programında doğru şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğine yönelik test çalışmalarının yapılması	B.....	C1/4
		Taksimli yevmiye maddelerinin kullanılma sıklığı ve nedenleri konusunda test çalışması yapılması,	C.....	C1/5
		Yevmiye maddesi düzeltmesi işlemlerinin test edilmesi	C.....	C1/6
	Mali Raporlama İşlemleri	Mali tablolar üzerinden tespit edilen hatalı olabilecek bazı hesapların, diğer hesaplarla uyumlu çalışıp çalışmadığının, gerçeği yansıtıp yansıtmadığının test edilmesi	B.....	C1/7
		Yasal mevzuata göre düzenlenmesi gereken tüm belgelerin ve raporların, muhasebe programı aracılığıyla otomatik olarak düzenlenip düzenlenmediğinin test edilmesi Üst yönetim tarafından istenen bilgilerin, nasıl hazırlandığına yönelik test çalışmasının yapılması	B.....	C1/8

³⁰⁴ Bu Tablo Bireysel Çalışma Planının Ekidir.

3.2.2. Saha Çalışması (Referans Kodu:C)

Bu aşamada, bireysel çalışma planında belirtilen testler gerçekleştirilir. Denetim testi, denetim kapsamına alınmasına karar verilen hususlarla ilgili olarak idarece var olduğu belirtilen kontrollerin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinden incelenmesidir.³⁰⁵

Bu çalışmalar yazılı hale getirilmeli, gözlem ve araştırmalarla desteklenmelidir. Mali ya da istatistiksel veri ve raporların güvenilirliği, doğruluğu ya da yararlılığını etkileyebilen elektronik veri işleme yöntemlerinin kullanımı da değerlendirmenin bir parçası olmalıdır. Bu test, araştırma ve gözlemler ile elde edilen bulgular çalışma kağıtlarına geçirilir.³⁰⁶

3.2.2.1.Denetim Testlerinin Uygulanması (Referans Kodu:C1)

Denetim testlerinin uygulanmasında kullanılabilecek bazı araştırma tekniklerine aşağıda yer verilmiştir.³⁰⁷

- **Yeniden hesaplama/uygulama:** Bir hesaplama veya işlemi tekrar yaparak aynı sonuca ulaşıp ulaşılmadığının test edilmesidir. Bu test iç denetçiye denetlenen birim çalışanları tarafından gerçekleştirilen işlemlere ne kadar güvenilebileceği hakkında fikir verir.
- **Gözlem:** Denetlenen birimde işlemlerin veya faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiğinin bizzat iç denetçi tarafından izlenerek bilgi edinilmesidir. Denetlenen birim tarafından gerçekleştirilen stok sayımının gözlenmesi buna örnek olarak verilebilir.
- **Doğrulama:** Denetçinin bir kaynaktan temin ettiği bilgilerin doğruluğunu, aynı veya daha fazla güvenilirlik derecesine sahip bir başka bilgi kaynağından temin edeceği bilgilerle teyit etmesidir.
- **Görüşme:** Denetlenen birimde işlemlerin veya faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiğinin bizzat iç denetçi tarafından ilgili görevlilerle yüz yüze

³⁰⁵ Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx> (17.06.2013, s.8).

³⁰⁶ Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx> (17.06.2013), s.8.

³⁰⁷ Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx> (17.06.2013), s.8, 9.

görüştürülerek bilgi edinilmesidir. Bu yöntem, denetçi için denetlenen birimde karşılaşılan sorunlar veya önemli risklerle ilgili en kısa bilgi edinme yoludur. Ancak bu yöntemle yalnızca bir kaynaktan temin edilen bilgilerin diğer kaynaklardan doğrulanması gerekir.

- **Yayımlanmış rapor veya çalışmaların değerlendirilmesi:** Denetlenen birim/süreç üzerinde etkili olmuş çalışma ve raporların gözden geçirilmesidir.
- **Sunulan hizmetlerden bir vatandaş olarak yararlanma:** Kamu idaresince sunulan hizmetin ilan edilen kaliteyi/standartları sağlayıp sağlamadığının, söz konusu hizmetten bir vatandaş olarak yararlanarak değerlendirilmesidir.
- **Anket:** Herhangi bir konuyla ilgili durum ve tutumu belirlemek için düzenlenmiş ayrıntılı ve kapsamlı soru dizisidir. İyi düzenlenmiş bir anket (hizmet değerlendirme anketi/ memnuniyet anketi/ özdeğerlendirme anketi) sürecin veya sunulan hizmetin etkinliği ve başarısı gibi konular hakkında yararlı bilgiler sağlar.
- **Analitik inceleme:** Verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak değerlendirilmesini ifade eder. Analitik inceleme, ilgili veriler arasındaki tutarsızlık veya tahmin edilen tutarların önemli ölçüde sapması gibi verilerdeki tanımlanmış dalgalanmaların ve ilişkilerin araştırılmasını da kapsar. Özellikle denetimin bir bütün olarak gözden geçirilmesi ve risk değerlendirmesi aşamasında, denetlenen birimin faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramak amacıyla denetçi tarafından analitik inceleme teknikleri uygulanır.

Yapılan çalışmanın niteliğine göre, en uygun yöntem, iç denetçi tarafından seçilmelidir. Burada özellikle örneklem seçimi büyük önem taşımaktadır. Kontrollerin testinde yapılan örneklem için 3 önemli adım bulunmaktadır;³⁰⁸

1.ADİM: Kontrol test hedefini ve popülasyonu belirlemek:

Örneğin; 2011 yılında gerçekleştirilen işlemler

2.ADİM: Örneklem büyüklüğünü belirlemek:

- **Manuel Kontroller :**Örnek büyüklüğüne, test edilen kontrollerin sıklığına ve denetim ekibi ve ilgili birim tarafından gerekli görülen kanıt seviyesine dayanır.

³⁰⁸Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, 25/02/2010 tarihinde, Ankara’da tertip ettiği ve Pricewaterhouse Coopers firması danışmanlığında, İzmir Büyükşehir Belediyesi iç denetçilerince *pilot* uygulama olarak gerçekleştirilen “Belediyelerde İç Denetim” konulu iç denetim semineri notları, s.28.

Karmaşık ve bir kişinin etkinliğine bağlı olma gibi durumlarda, daha fazla örnek alınabilir.

- **Otomatik Kontroller** :Eğer sistem etkinliğini ölçen gerekli bilgi sistemleri genel kontrollerini gözden geçirmişsek, sistemin bu kontrolü gerçekten gerçekleştiriyor mu diye doğruluğunu sağlamak için sistemi bir kez test ederiz.

3.ADİM: Test etmek için örnek seçmek:Popülasyondan bütün kalemlerin eşit şalsa seçildiği örneklerin seçilmesidir.

Risk kontrol matrisinde yer alan risklerin gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit etmek için, belirlenen test çalışmalarını yapmak gerekmektedir. Denetim testleriyle ilgili yapılan tüm çalışmaların ve eklerin, tez çalışması kapsamında burada yer alması mümkün olmadığından, testlere yönelik bazı tespitlere, çalışma kağıdında kısa kısa yer vermek suretiyle konu aktarılmaya çalışılmıştır.

Burada risk kontrol matrisindeki sıra baz alınarak gerçekleştirilen test çalışmaları aşağıdaki tablolarda sırasıyla gösterilmiştir;

Tablo 77: Denetim Testi (Hesap Bakiyesi Hatalarının Olup Olmadığı)³⁰⁹

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS C1/1-1				
DENETİM KONUSU		: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri					
DENETLENEN BİRİM		: Mali Hizmetler Müdürlüğü					
DENETİM NUMARASI		:2012/3		DENETİM TÜRÜ		: Mali Denetim	
ÇALIŞMA KAĞIDI							
TEST		Hesap bakiyesi hatalarının olup olmadığının test edilmesi					
AMAÇ		Gerek manuel ortamda, gerekse muhasebe programında hesap bakiyesinden kaynaklanan hataları engellemek					
YÖNTEM		Muhasebe programı üzerinden araştırma, hesaplama					
EDİNİLEN BİLGİ		01.01.2011-31.12.2011 tarihleri arasında ana ve yardımcı hesapların bakiyeleri düzeyinde yapılan kontrollerde ortaya çıkan sonuçlar aşağıda gösterilmiştir;*					
Ana Hesap Kodu	Tali Hesap Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiyesi	Alacak Bakiyesi	Bulgu
150		İlk Madde ve Malzeme Hesabı	3.800.000,00	2.090.000,00	1.710.000,00	0,00	Yok
150	01	Kırtasiye Malzemeleri	427.000,00	326.000,00	101.000,00	0,00	Yok
150	01 03	Kağıt Ürünler	180.000,00	75.000,00	105.000,00	0,00	Yok
150	01 04	Yazıcı, Faksimile Cihazı ve Fotokopi Malzemeleri	147.000,00	165.000,00	0,00	18.000,00	Ters Bakiye
150	01 05	Kağıt Tutturucular, Tutkallar ve Bantlar	25.000,00	26.000,00	0,00	1.000,00	Ters Bakiye
150	01 07	Küçük Kırtasiye Gereç ve Malzemeleri	75.000,00	60.000,00	15.000,00	0,00	Yok
150	03	Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri	475.000,00	343.000,00	132.000,00	0,00	Yok
150	03 01	İlaçlar ve Farmakolojik Ürünler	250.000,00	128.000,00	122.000,00	0,00	Yok
150	03 03	Medikal Malzemeler	180.000,00	192.000,00	0,00	12.000,00	Ters Bakiye
150	03 04	Laboratuvar Malzemeleri	45.000,00	23.000,00	22.000,00	0,00	Yok
150	04	Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar	765.000,00	404.000,00	361.000,00	0,00	Yok

³⁰⁹ Tüm ana ve yardımcı hesap kontrollerinde bakiye kontrolü yapılması gerekmesine rağmen, tüm hesap gruplarına burada yer verilmesi mümkün olmadığı için, sadece 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabının detaylarına ilişkin test çalışması yapılmıştır.

150	04	02	Sıvı Yakıtlar	750.000,00	387.000,00	363.000,00	0,00	Yok
150	04	04	Yağlar ve Katkı Yağlar	15.000,00	17.000,00	0,00	2.000,00	Ters Bakiye
150	05		Temizleme Ekipmanları	637.000,00	578.000,00	59.000,00	0,00	Yok
150	05	01	Temizlik Malzemeleri	250.000,00	275.000,00	0,00	25.000,00	Ters Bakiye
150	05	02	Temizlik Araç ve Gereçleri	387.000,00	303.000,00	84.000,00	0,00	Yok
150	06		Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiye Malzemeleri	0,00	185.000,00	0,00	185.000,00	Ters Bakiye
150	06	01	Giyecekler	0,00	185.000,00	0,00	185.000,00	Ters Bakiye
150	10		Zirai Maddeler	168.000,00	0,00	168.000,00	0,00	Yok
150	10	01	Tohum, Fideler, Filizler, Fidanlar ve Çiçek Tohumları	150.000,00	0,00	150.000,00	0,00	Yok
150	10	03	Haşerelere Karşı Mücadele Ürünleri	18.000,00	0,00	18.000,00	0,00	Yok
150	12		Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri	250.000,00	193.000,00	57.000,00	0,00	Yok
150	12	01	Küçük El Aletleri ve Gereçleri	48.000,00	0,00	48.000,00	0,00	Yok
150	12	04	Elektrik-Elektronik ve Aydınlatma Malzemeleri	185.000,00	193.000,00	0,00	8.000,00	Ters Bakiye
150	12	07	Cam Ürünler	17.000,00	0,00	17.000,00	0,00	Yok
150	13		Yedek Parçalar	1.078.000,00	61.000,00	1.017.000,00	0,00	Yok
150	13	01	Makineler ve Aletler Grubu Yedek Parçaları	560.000,00	25.000,00	535.000,00	0,00	Yok
150	13	03	Taşıtlar Grubu Yedek Parçaları	323.000,00	18.000,00	305.000,00	0,00	Yok
150	13	04	Büro Makineleri Grubu Yedek Parçaları	195.000,00	18.000,00	177.000,00	0,00	Yok

*Kullanılmayan detay hesaplara yer verilmemiştir.

SONUÇ

- Ana hesap (150) arasında, ters bakiye veren hesap bulunmamaktadır.
- Birinci düzey 8 yardımcı hesaptan 1'inin; borç bakiyesi vermesi gerekirken alacak bakiyesi verdiği tespit edilmiştir.
- İkinci düzey 20 yardımcı hesaptan 7'sinin; borç bakiyesi vermesi gerekirken alacak bakiyesi verdiği tespit edilmiştir.

Hazırlayan	Gözden Geçiren
C.....	A
Paraf	Paraf

Tablo 78: Denetim Testi (Amortisman İşlemlerinin Doğru Uygulanıp Uygulanmadığı)

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS																														
			C1/2-1																														
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri																																	
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü																																	
DENETİM NUMARASI :2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim																															
ÇALIŞMA KAĞIDI																																	
TEST	Maddi duran varlıklara ait amortisman işlemlerinin doğru uygulanıp uygulanmadığının test edilmesi																																
AMAÇ	Amortisman tabi tüm iktisadi kıymetlere, yasal kriterlere uygun şekilde amortisman ayrılmasını, buna ilişkin muhasebeleştirme işlemlerinin doğru yapılmasını, tutulması gereken kayıt, belge ve defterlerin zamanında ve eksiksiz tutulmasını sağlamak																																
YÖNTEM	Belge incelemesi, karşılaştırma, görüşme, doğrulama, analitik inceleme																																
EDİNİLEN BİLGİ	Amortisman ayırma işlemlerinin, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yapılması gerekmektedir. Mali Hizmetler Müdürlüğü bünyesinde duran varlıklara ilişkin olarak, amortisman defteri tutulmamaktadır. Belediye detaylı hesap planına göre 25-Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda yer alan hesaplar ile söz konusu maddi duran varlıkların yönetiminden sorumlu müdürlükler aşağıdaki gibidir; <table border="1"><tr><td>250</td><td>Arazi ve Arsalar Hesabı</td><td>- Emlak ve Kamulaştırma Müdürlüğü</td></tr><tr><td>251</td><td>Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı</td><td>- Park ve Bahçeler Müdürlüğü - Fen İşleri Müdürlüğü</td></tr><tr><td>252</td><td>Binalar Hesabı</td><td>- Emlak ve Kamulaştırma Müdürlüğü - Fen İşleri Müdürlüğü</td></tr><tr><td>253</td><td>Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı</td><td>- Fen İşleri Müdürlüğü - Park ve Bahçeler Müdürlüğü - Destek Hizmetleri Müdürlüğü - Diğer Müdürlükler</td></tr><tr><td>254</td><td>Taşıtlar Hesabı</td><td>- Destek Hizmetleri Müdürlüğü</td></tr><tr><td>255</td><td>Demirbaşlar Hesabı</td><td>- Destek Hizmetleri Müdürlüğü - Park ve Bahçeler Müdürlüğü - Fen İşleri Müdürlüğü - Diğer Müdürlükler</td></tr><tr><td>256</td><td>Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı</td><td>-</td></tr><tr><td>257</td><td>Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)</td><td>-</td></tr><tr><td>258</td><td>Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı</td><td>- Park ve Bahçeler Müdürlüğü, - Fen İşleri Müdürlüğü</td></tr><tr><td>259</td><td>Yatırım Avansları Hesabı</td><td>-</td></tr></table>			250	Arazi ve Arsalar Hesabı	- Emlak ve Kamulaştırma Müdürlüğü	251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	- Park ve Bahçeler Müdürlüğü - Fen İşleri Müdürlüğü	252	Binalar Hesabı	- Emlak ve Kamulaştırma Müdürlüğü - Fen İşleri Müdürlüğü	253	Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	- Fen İşleri Müdürlüğü - Park ve Bahçeler Müdürlüğü - Destek Hizmetleri Müdürlüğü - Diğer Müdürlükler	254	Taşıtlar Hesabı	- Destek Hizmetleri Müdürlüğü	255	Demirbaşlar Hesabı	- Destek Hizmetleri Müdürlüğü - Park ve Bahçeler Müdürlüğü - Fen İşleri Müdürlüğü - Diğer Müdürlükler	256	Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	-	257	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	-	258	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	- Park ve Bahçeler Müdürlüğü, - Fen İşleri Müdürlüğü	259	Yatırım Avansları Hesabı	-
250	Arazi ve Arsalar Hesabı	- Emlak ve Kamulaştırma Müdürlüğü																															
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	- Park ve Bahçeler Müdürlüğü - Fen İşleri Müdürlüğü																															
252	Binalar Hesabı	- Emlak ve Kamulaştırma Müdürlüğü - Fen İşleri Müdürlüğü																															
253	Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	- Fen İşleri Müdürlüğü - Park ve Bahçeler Müdürlüğü - Destek Hizmetleri Müdürlüğü - Diğer Müdürlükler																															
254	Taşıtlar Hesabı	- Destek Hizmetleri Müdürlüğü																															
255	Demirbaşlar Hesabı	- Destek Hizmetleri Müdürlüğü - Park ve Bahçeler Müdürlüğü - Fen İşleri Müdürlüğü - Diğer Müdürlükler																															
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	-																															
257	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	-																															
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	- Park ve Bahçeler Müdürlüğü, - Fen İşleri Müdürlüğü																															
259	Yatırım Avansları Hesabı	-																															
Buradaki maddi duran varlıkları 2 temel kategoriye ayırabiliriz;																																	
1- Dayanıklı Taşınır (253, 254,255 no'lu hesaplar)																																	

2- Taşınmazlar (250,251, 252 no'lu hesaplar)

Dayanıklı taşınır (253, 254,255 no'lu hesaplar), satın alma mevzuatına göre alınmakta, muayene ve kabul işlemleri yapıldıktan sonra, faturadaki KDV dahil tutar üzerinden taşınır işlem fişi ile taşınır mal kayıtlarına alınmaktadır. Daha sonra Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından ödeme ve muhasebeleştirme işlemleri yapılmaktadır. Taşınır mal programı ile muhasebe programı arasında entegrasyon bulunmamaktadır.

Taşınmaz işlemleri (250,251, 252 no'lu hesaplar), müdürlüklerde takip edilmekte, müdürlüklerden gelen bilgi ve belgeler doğrultusunda Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından muhasebeleştirme ve amortisman ayırma işlemleri yapılmaktadır. Taşınmaz programı ile muhasebe programı arasında entegrasyon bulunmamaktadır.

Burada örnek olarak binalara ilişkin Fen İşleri Müdürlüğü ile Emlak ve Kamulaştırma Müdürlüğü'nde yer alan bilgilerle, Mali Hizmetler Müdürlüğü'ndeki bilgiler karşılaştırılmış ve yapılan karşılaştırmalar çalışma sayfasının ekine alınmış olup, söz konusu karşılaştırma sonuçlarına "SONUÇ" bölümünde yer verilmiştir.

SONUÇ

- Kullanılan muhasebe programı ile taşınır mal ve taşınmaz programı arasında bir entegrasyon olmamasından dolayı, gecikme olup olmadığına ve muhasebeleştirilmemiş taşınır ve taşınmaz kalıp kalmadığının otomatik kontrolü yapılamamakta, mevcut durum zaman ve kaynak israfına neden olmaktadır.
- Mali Hizmetler Müdürlüğü bünyesinde duran varlıklara ilişkin olarak, amortisman defteri tutulmamaktadır.
- Müdürlüklerdeki yer alan kayıtlar ile Mali Hizmetler Müdürlüğü'nde yer alan kayıtlar arasında uyumsuzluk bulunmaktadır.
- Geçmiş yıllarda temin edilen bazı duran varlıklar, amortisman tabi tutulmamaktadır.
- Cari yılda satın alınan bazı duran varlıklara ilişkin, amortisman ayırma işlemleri ilgili yılın sonunda değil de, takip eden yılın sonunda yapılmaya başlanmaktadır.

Hazırlayan		Gözden Geçiren	
C.....		A	
	Paraf		Paraf

Tablo 79: Denetim Testi (Hiç Kullanılmayan Hesapların ve Dikkat Çekici Kayıtların Olup Olmadığı)

T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		<table border="1" style="margin: auto;"><tr><td style="background-color: #f0f0f0;">REFERANS</td></tr><tr><td style="background-color: #ffff00;">C1/3-1</td></tr></table>	REFERANS	C1/3-1						
REFERANS										
C1/3-1										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 30%;">DENETİM KONUSU</td><td style="width: 70%;">: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri</td></tr><tr><td>DENETLENEN BİRİM</td><td>: Mali Hizmetler Müdürlüğü</td></tr><tr><td>DENETİM NUMARASI</td><td>: 2012/3</td></tr><tr><td>DENETİM TÜRÜ</td><td>: Mali Denetim</td></tr></table>			DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri	DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü	DENETİM NUMARASI	: 2012/3	DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim
DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri									
DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü									
DENETİM NUMARASI	: 2012/3									
DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim									
ÇALIŞMA KAĞIDI										
TEST	Muhasebe programında, 2011 yılına ait ana hesapların dökümü yapılarak, hiç kullanılmayan hesapların, dikkat çekici kayıtların olup olmadığının araştırılması									
AMAÇ	Hiç kullanılmayan hesapların, gerçekten kullanılması gerekip gerekmediğini, dikkat çekici büyüklükte kayıtlarda hata olup olmadığını araştırmak.									
YÖNTEM	Karşılaştırma, görüşme, doğrulama									
EDİNİLEN BİLGİ	Muhasebe programı üzerinden ana hesaplar düzeyinde 2011 yılına ait kapanış bilançosu çalışma sayfası ekine alınmıştır. Söz konusu bilanço üzerinden yapılan çalışmalara ilişkin sonuçlar aşağıda belirtilmiştir; - Yapılan görüşme ve tespitlerde; banka kredi kartları ile tahsilat, iade ve mahsup işlemleri yapıldığı halde, 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının kullanılmadığı görülmüştür. - 258-Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen tutarın çok yüksek olduğu görülmüş, yapılan araştırmada; bunun sebebinin, yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen maddi duran varlıkların, geçici kabul işlemleri tamamlandıktan sonra ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılmamasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. - Belediyeye ait taşınmaz mallar arasında arazi vasfında birçok taşınmaz bulunmasına rağmen, araziye ait olan 250.01 nolu birinci düzey detay hesap kodu hiç kullanılmamış, sadece arsaya ait olan 250.02 detay hesap kodu kullanılmıştır. - 190-Devreden KDV hesabında izlenen tutarın çok yüksek olduğu görülmüş, yapılan araştırmada; bunun sebebinin, temin edilen mal ve hizmete ait KDV'nin maliyete dahil edilmeyip, 191-İndirilecek KDV hesabına yıllarca kaydedilmesinden, 191-İndirilecek KDV ile 391-Hesaplanan KDV'nin dönemsel olarak karşılaştırmaları sonucu oluşan bakiyenin sürekli 190-Devreden KDV hesabında izlenmesinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Oysa burada, sadece 391-Hesaplanan KDV hesabında izlenen işlemlere ait yüklenilen bir KDV varsa, bunların 191-İndirilecek KDV hesabında tutulması, diğer işlemlere ait indirilecek KDV'nin ise malın veya hizmetin maliyetine atılması gerekirdi.									
SONUÇ	- 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının kullanılmadığı, - Geçici kabul işlemleri tamamlanan duran varlıkların, 258-Yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkartılmadığı, - Arazi vasfındaki taşınmazların, arsalarla ait olan 250.02 detay hesap kodunda muhasebeleştirildiği, - 190-Devreden KDV hesabına, kaydedilmemesi gereken işlemlerin kaydedilmesi sonucunda, söz konusu hesabın 391-Hesaplanan KDV ile mahsup edilerek ortadan kaldırılamayacak kadar yüksek olduğu, tespit edilmiştir.									
<table border="1" style="margin: auto;"><tr><td style="width: 50%;">Hazırlayan B.....</td><td style="width: 50%;">Gözden Geçiren A</td></tr><tr><td style="text-align: center;">Paraf</td><td style="text-align: center;">Paraf</td></tr></table>			Hazırlayan B.....	Gözden Geçiren A	Paraf	Paraf				
Hazırlayan B.....	Gözden Geçiren A									
Paraf	Paraf									

Tablo 80: Denetim Testi (Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Programındaki Tutarların Doğru Muhasebeleştirilip Muhasebeleştirilmediği)

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi	REFERANS C1/4-1								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 35%;">DENETİM KONUSU</td> <td>: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri</td> </tr> <tr> <td>DENETLENEN BİRİM</td> <td>: Mali Hizmetler Müdürlüğü</td> </tr> <tr> <td>DENETİM NUMARASI</td> <td>:2012/3</td> </tr> <tr> <td>DENETİM TÜRÜ</td> <td>: Mali Denetim</td> </tr> </table>			DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri	DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü	DENETİM NUMARASI	:2012/3	DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim
DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri									
DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü									
DENETİM NUMARASI	:2012/3									
DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim									
ÇALIŞMA KAĞIDI										
TEST	Gelir programı yardımıyla yapılan tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin doğru muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin araştırılması									
AMAÇ	Yapılan tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin, muhasebe programı aracılığıyla doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesinin ve mali tabloların gerçeği yansıtmasının sağlanması									
YÖNTEM	Karşılaştırma, görüşme, doğrulama									
EDİNİLEN BİLGİ	Gelir tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin nasıl yapıldığını anlamak amacıyla; söz konusu servisin şefi ile görüşülmüş ve aşağıdaki tespitler yapılmıştır; - 2011 yılına ilişkin Bütçe Gelir Kesin Hesap Cetvelinde, tahsilatı yapılan harçlar ve ücretler başta olmak üzere birçok gelir türüne ilişkin, tahakkuk işlemlerinin hiç yapılmadan doğrudan tahsilatının işlemlerinin gerçekleştirildiği, - Doğrudan yapılan tahsilat kayıtlarının sebebi ise Gelir Servis Şefi tarafından aşağıdaki gibi açıklanmıştır; <i>“İlgili müdürlüklerde bilgisayar kullanılmadan, manuel ortamda yapılan hesaplamalar sonucu elle düzenlenen tahsilat fişinin Tahsilat Servisine ulaşmasını müteakip, Tahsilat Servisi tarafından direkt tahsil edilmesi, tahsil edilen gelirlerin ise muhasebe kayıtlarına tahakkuksuz şekilde yansıtılmasıdır.”</i> - Gelir servisinin kullandığı “Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Programı” içeriğinde yer alan tahsilat kodları ile muhasebe servisinin kullandığı “Muhasebe Programı” içeriğinde yer alan tahsilat kodları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Programının daha dar kapsamlı olması nedeniyle, birçok farklı türden gelir ayrı ayrı hesaplara kaydedilmesi gerekirken, topluca tek bir hesaba kaydedilmekte ve oradan da muhasebe programına kaydedilen hesapla kaydı gerçekleştirilmektedir. Bu durumun nedeni Gelir Servis Şefi tarafından aşağıdaki gibi açıklanmıştır; <i>“İlgili müdürlükler tarafından manuel ortamda düzenlenen tahsilat fişlerinde yer alan gelir türlerinin, bir kısmının Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Programında olmadığı için, birbirine yakın gelir türleri topluca kaydedilmektedir. Örneğin imarla ilgili birçok harç olmasına rağmen, Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Programında, bu tür harçların hepsi imarla ilgili harçlar adı altında tahsilatı gerçekleştirilmektedir.”</i>									
SONUÇ	- Tahsil edilen birçok gelir, muhasebe kayıtlarına tahakkuk işlemleri yapılmadan kaydedilmekte, bu durum tahakkuk/tahsilat oranının gerçeği yansıtmasına neden olmaktadır. - İlgili müdürlüklerde, tahakkuk işlemi olarak nitelendirilebilecek birçok hesaplamalar ve buna ilişkin belge tahsilat fişi adı altında manuel ortamda düzenlenmektedir. - Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Programı ile Muhasebe Programı arasında uyumsuzluklar bulunmaktadır. - Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Programının daha dar kapsamlı olması nedeniyle, birçok farklı türden gelir ayrı ayrı hesaplara kaydedilmesi gerekirken, topluca tek bir hesaba kaydedilmekte ve bu bilgilere göre yapılan muhasebe kayıtları ve mali tablolar gerçeği yansıtmamaktadır.									
		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Hazırlayan</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">Gözden Geçiren</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">B.....</td> <td style="text-align: center;">A</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Paraf</td> <td style="text-align: center;">Paraf</td> </tr> </table>	Hazırlayan	Gözden Geçiren	B.....	A	Paraf	Paraf		
Hazırlayan	Gözden Geçiren									
B.....	A									
Paraf	Paraf									

Tablo 81: Denetim Testi (Taksimli Yevmiye Maddesi Kullanımı)

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS C1/5-1	
DENETİM KONUSU		: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri		
DENETLENEN BİRİM		: Mali Hizmetler Müdürlüğü		
DENETİM NUMARASI		:2012/3	DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim
ÇALIŞMA KAĞIDI				
TEST	Taksimli yevmiye maddesinin kullanılıp kullanılmadığının araştırılması			
AMAÇ	İşlemlerin yevmiye maddesi ve tarih sırasına göre yevmiye defterine kaydının daha sağlıklı yapılmasını sağlamak, muhasebeleştirilen işlemlerin arasına yevmiye kaydı yapılmasını engellemek.			
YÖNTEM	Karşılaştırma, görüşme, doğrulama			
EDİNİLEN BİLGİ	Muhasebe programı kullanılarak, 01.01.2011-31.12.2011 tarihleri arasında kullanılan yevmiye maddeleri incelenmiş olup, aşağıdaki tespitler yapılmıştır; - 01.01.2011-31.12.2011 döneminde, yevmiye kaydı 1 ile başlamış, dönemin sonunda en son 8543 yevmiye kaydı verilmiştir. - Yapılan incelemede, 8543 olması gereken kaydın, aslında 9102 olduğu ve (9102-8543)=559 adet kaydın, taksimli yevmiye maddesi verilmesinden kaynaklandığı görülmüştür. Taksimli yevmiye maddelerine ilişkin bilgiler çalışma sayfası ekine alınmıştır. - Verilen taksimli yevmiye maddeleri, örneğin 2854/1 şeklinde tek bir kayıt olabileceği gibi, 3945/1, 3945/2, 3945/3, 3945/4, 3946/5, 3946/6 gibi birkaç tane taksimli yevmiye verilmesi şeklinde de olabilmektedir. - Taksimli yevmiye maddesinin kullanılmasının sebebi, Muhasebe ve Raporlama Servisi Şefi tarafından aşağıdaki gibi açıklanmıştır; “Servise gelen ödeme emri ve diğer işlemleri tarih sırasına göre muhasebeleştirilmek istenmektedir. Ancak servise gelen bazı işlemlerin, eksik belgeler yüzünden tamamlanması birkaç gün, hatta birkaç hafta alabilmektedir. Normal şartlarda bu işlemin muhasebeleştirilmesinin ay sonuna kadar yapılması gerekirken, ertesi aya sarktığı da olabilmektedir. Böyle olunca muhasebe servisine gelen işlemlerin tarih silsilesi bozulmuş olmaktadır. Eksik belgeler yüzünden sonradan tamamlanan işlemler, taksimli yevmiye maddesi kullanılarak, ilgili oldukları dönemde/tarihte muhasebeleştirilmesi sağlanmaktadır. Çok sık yapılması istenilmeyen bu durum, yıl içinde ciddi artış gösterebilmektedir.”			
SONUÇ	- Taksimli yevmiye maddesi kullanımı, tüm işlemlerin % 6'sı civarındadır. Oysa işlemlerin Muhasebe ve Raporlama Servisine geliş sırasına göre kaydedilmesi alışkanlığından vazgeçilerek, tüm eksikleriyle tamamlanan işlemleri kayıt sırasına göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.			
		Hazırlayan		Gözden Geçiren
		C.....		A
		Paraf	Paraf	

Tablo 82: Denetim Testi (Hatalı Yevmiye Kayıtlarının Düzeltilmesi)

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS C1/6-1		
	DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri				
	DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü				
	DENETİM NUMARASI :2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim		
ÇALIŞMA KAĞIDI					
TEST	Hatalı veya eksik yevmiye kayıtlarının muhasebe tekniğine uygun olarak düzeltilip düzeltilmediğinin araştırılması				
AMAÇ	Yevmiye kayıtlarında yapılan hataların, muhasebe tekniğine uygun olarak düzeltilmesini sağlamak, muhasebe programı üzerindeki kayıtların, geçmişe yönelik olarak silinerek düzeltilmesini engellemek				
YÖNTEM	Karşılaştırma, görüşme, doğrulama, belge incelemesi				
EDİNİLEN BİLGİ	Muhasebe programı kullanılarak, 01.01.2011-31.12.2011 tarihleri arasında kullanılan yevmiye maddeleri incelenmiş olup, aşağıdaki tespitler yapılmıştır; Belediye tarafından kullanılan muhasebe programı üzerinden yapılan sorgulamada, muhasebe tekniğine uygun olarak hatalı yevmiye kayıtlarının düzeltilmesine dair herhangi bir kayda rastlanılmamıştır. Buna istinaden Muhasebe ve Raporlama Servisi Şefi ile görüşülmüş, hatalı yevmiye kayıtlarının nasıl düzeltildiği kendisine sorulmuş olup, verilen cevaba aşağıdaki gibidir; <i>“Hatalı veya eksik yevmiye kaydı olduğu sonradan fark edildiğinde, söz konusu hatalı veya eksik kayıtlar yeni muhasebe kayıtları ile değil, hatalı yevmiye numarasındaki kaydının muhasebe programı üzerinden tamamen silinerek, doğrusunun yeniden yazılmasıyla düzeltilmiştir. Böyle olunca da, muhasebe programındaki yevmiye maddeleri arasında, herhangi bir düzeltme maddesi ile karşılaştırılması mümkün değildir.”</i>				
SONUÇ	- Hatalı veya eksik yevmiye kayıtları, yeni muhasebe düzeltme kayıtları ile değil, hatalı yevmiye numarasındaki kaydının silinip, doğrusunun yeniden yazılması suretiyle düzeltilmektedir.				
		Hazırlayan C.....		Gözden Geçiren A	
		Paraf		Paraf	

Tablo 83: Denetim Testi (Mali Tablo Kalemleri Arasındaki Uyumsuzluklar)

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS C1/7-1
	DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri		
	DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü		
	DENETİM NUMARASI : 2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim
ÇALIŞMA KAĞIDI			
TEST	Mali tablo kalemleri arasında, uyumsuzluk olup olmadığının araştırılması		
AMAC	Mali tablo kalemleri arasındaki uyumsuzlukların düzeltilerek, mali tabloların gerçeği yansıtmasının sağlanması		
YÖNTEM	Karşılaştırma, doğrulama, analitik inceleme		
EDİNİLEN BİLGİ	Mali tablolardan bilanço kalemleri arasındaki ilişki incelenecektir. Bu yapılırken 01.01.2011-31.12.2011 tarihli detaylı kesin mizan kalemlerinden de yararlanılacaktır. 31.12.2011 tarihili bilanço ve kesin mizan çalışma sayfasının ekine alınmış olup, söz konusu bilançoda ve kesin mizanda yer alan kalemler arasında yapılan uyumluluk testlerinde elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir; a. Banka hesabı ile verilen çekler ve gönderme emirleri hesabı arasındaki uyumsuzluk: 102- Banka Hesabı ile 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı arasında uyumsuzluk bulunduğu, çeklerin bankadan gelen hesap özet cetvellerine göre kapatılmadığı tespit edilmiştir. b. 140-Kişilerden Alacaklar Hesabında hesaplanan faizlerin kayda alınmaması: Yasal mevzuata göre, kişilerden alacaklar hesabında izlenen tutarlara, faiz tahakkuk ettirilerek 140-Kişilerden Alacaklar hesabında faiz gelirlerinin izlenmesi gerekirken, faiz gelirlerine ilişkin bir kaydın olmadığı tespit edilmiştir. c.590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabının, ertesi dönemin başında 570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabına aktarılması: Ertesi yılın başında açılış kaydını takiben, önceki yılın olumlu faaliyet sonucu olan ve 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabında izlenen tutarın kapatılarak, 570-Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabına kaydedilmesi gerekirken, böyle bir kaydın yapılmadığı tespit edilmiştir.		
SONUÇ	- Banka hesabı ile verilen çekler ve gönderme emirleri hesabı arasındaki uyumsuzluk bulunmaktadır. - 140-Kişilerden Alacaklar Hesabında hesaplanan faizler kayda alınmamaktadır. - Dönem olumlu faaliyet sonuçları, ertesi yılın başında, geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçlarına aktarılmamıştır.		
Hazırlayan	Gözden Geçiren		
B.....	A		
Paraf	Paraf		

Tablo 84: Denetim Testi (Mali Raporlar ve Diğer Belgelerin Hazırlanması)

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS	
			C1/8-1	
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri				
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü				
DENETİM NUMARASI :2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim		
ÇALIŞMA KAĞIDI				
TEST	Yasal mevzuata göre hazırlanması gereken tüm mali rapor ve diğer belgeler ile üst yönetim tarafından istenen bilgilerin muhasebe programı aracılığıyla hazırlanıp hazırlanmadığının test edilmesi			
AMAÇ	Tüm mali rapor ve diğer belgelerin muhasebe programı tarafından otomatik olarak hazırlanmasını sağlayarak, kaynakları daha verimli ve etkin şekilde kullanmak, manuel ortamda hazırlanmış tablolarda yer alabilecek, insan kaynaklı hataları engellemek.			
YÖNTEM	Karşılaştırma, görüşme, doğrulama			
EDİNİLEN BİLGİ	Yasal mevzuat gereği düzenlenecek mali tablolar ve bunların muhasebe programı aracılığı ile hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bilgiler, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;			
	Sıra No	Mali Tablonun/Cetvelin Adı	Muhasebe programı aracılığı ile mi hazırlanıyor?	Açıklama
	1	Mizan cetveli (Örnek-76)	Evet	-
	2	Bilanço (Örnek-77)	Evet	-
	3	Faaliyet sonuçları tablosu (Örnek-78)	Evet	-
	4	Bütçe uygulama sonuçları tablosu (Örnek-79)	Evet	-
	5	Nakit akım tablosu (Örnek-80)	Hayır	Böyle bir tablo düzenlenmemektedir.
	6	Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu (Örnek-81)	Hayır	Böyle bir tablo düzenlenmemektedir.
	7	İç borç değişim tablosu (Örnek-82)	Hayır	Böyle bir tablo düzenlenmemektedir.
	8	Dış borç değişim tablosu (Örnek-83)	Hayır	Böyle bir tablo düzenlenmemektedir.
	9	Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu (Örnek-84)	Hayır	Böyle bir tablo düzenlenmemektedir.
	10	Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu (Örnek-85)	Evet	-
	11	Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu (Örnek-86)	Evet	-
	12	Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu (Örnek-87)	Evet	-
	13	Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu (Örnek-88)	Evet	-
	14	Bütçe gelirlerinin ekonomik	Evet	-

		sınıflandırılması tablosu (Örnek-89)		
15		Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu (Örnek-90)	Evet	-
16		Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu (Örnek-91)	Evet	-
17		Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu (Örnek-92)	Evet	-
18		Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu (Örnek-93)	Evet	-
19		Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu (Örnek-94)	Evet	-

Yukarıda yer alan ve düzenlenmeyen bazı tabloların, ihtiyaç duyulmadığı veya öyle bir işle olmadığı için düzenlenmediği Muhasebe ve Raporlama Servisi Şefi tarafından belirtilmiştir.

Diğer taraftan, yönetimin zaman zaman ihtiyaç duyduğu, tahakkuk tahsilat oranlarına, müdürlükler bazında bütçe gerçekleşme oranlarına, bütçe tahmini ve tahsilat değerleri karşılaştırmasına ve benzeri diğer durumlara ait tablolar, muhasebe programı tarafından düzenlenmemektedir.

SONUÇ

- Yasal kritere göre düzenlenmesi gerekip de, düzenlenmeyen mali tabloların olduğu,
- Yönetimin ihtiyaç duyduğu, süreklilik arz eden bazı tabloların muhasebe programı aracılığıyla düzenlenmediği, tespit edilmiştir.

Hazırlayan	Gözden Geçiren
B.....	A
Paraf	Paraf

3.2.2.2. Bulguların Elde Edilmesi ve Önerilerin Geliştirilmesi (Referans Kodu:C2)

İç denetçi denetim testlerinin uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek idaresine katma değer sağlayacak öneriler geliştirir. Denetçi, denetim sırasında tespit ettiği hususları önem derecesine göre sınıflandırarak bulgu formuna işler. Bulgu formunda şu alanlar yer almalıdır: tespit, neden, riskler ve etkileri, kriterler, öneriler.³¹⁰Farklı görüşler olmasına rağmen, Kamu İç Denetim Rehberi'nde yer alan bulgu formundaki "neden" bölümüne, denetlenen birim çalışanları üzerindeki bir takım olumsuz etkileri nedeniyle yer verilmeyecektir. Kamu kurumlarında, bu bölüme yer veren iç denetim birimleri de bulunmaktadır.

³¹⁰ Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s.11.

Denetçi, denetim sonucunda ortaya koyduğu bulgu ve görüşlerini kanıtlara dayandırmalıdır. Denetim kanıtı, denetim bulgularını desteklemek veya ispat etmek üzere toplanan ve kullanılan bilgi ve belgelerdir. Denetçinin, denetim amacına ulaşabilmesi açısından topladığı kanıtları uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik olmak üzere üç açıdan değerlendirmesi gerekmektedir.³¹¹

Bireysel çalışma planında öngörülen testlerin yapılıp yapılmadığı, bu testler sonucunda elde edilen bulguları destekleyecek kanıtların yeterli olup olmadığı, yeterli örnekleme yapılıp yapılmadığı ve bu doğrultuda ilave inceleme yapılmasına gerek olup olmadığı, denetim gözetim sorumluluğu kapsamında iç denetim birim yönetimi tarafından değerlendirilir ve kayıt altına alınır.³¹²

Muhasebe ve raporlama işlemlerinin iç denetiminde, denetim testleri sonucunda elde edilen bulgular, aşağıdaki tablolarda yer alan bulgu formlarında gösterilmiştir;

³¹¹ **Kamu İç Denetim Rehberi**, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s.11.

³¹² **Kamu İç Denetim Rehberi**, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s.13.

Tablo 85: Bulgu Formu (Hatalı/Ters Bakiye Veren Hesaplar)

T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS C2/1-1												
DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri													
DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü													
DENETİM NUMARASI	: 2012/3	DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim												
BULGU FORMU														
BULGU NO	1	İLGİLİ ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI C1/1												
BULGUNUN ÖNEM DÜZEYİ (Düşük, Orta, Yüksek)	Yüksek													
BULGUNUN KONUSU	Hatalı/ters bakiye veren ana ve yardımcı hesaplar													
1. TESPİT	150- İlk Madde ve Malzeme Hesabının ³¹³ kendisinde, hatalı bakiyeye ilişkin bir sorun olmadığı, ancak borç Bakiyesi vermesi gereken 150- İlk Madde ve Malzeme Hesabının detayını teşkil eden 1. ve 2.düzyer yardımcı hesapların, alacak bakiyesi verdiği tespit edilmiştir.													
2. RİSK	Mevcut durum, - Bazı ana ve yardımcı hesapların gerçeğı yansıtmamasına, - Muhasebe tekniğine aykırı işlemlerin yapılmasına, - Muhasebe ve raporlama işlemlerinin doğruluğunu ve gerçekliğini zedelemesine neden olabilecektir.													
3. KRİTER	10.03.2006 tarih ve 26104 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğı’nin 45’nci maddesindeki hesap planında yer alan hesapların işleyişı, aynı yönetmeliğın izleyen maddelerinde tek tek anlatılmıştır. Her hesaba ait işleyişin burada anlatılması mümkün olmadığından, anılan yönetmeliğe bakılması ve ona göre işlem yapılması gerekmektedir.													
4. ÖNERİ	a) Sürekli yapılacak sorgulamalarla, hatalı/ters bakiye veren ana ve yardımcı hesapları, otomatik olarak tespit edecek, yevmiye kaydının yapılması sırasında kullanıcıları uyaracak ve böyle bir kaydın yapılmasına müsaade etmeyecek şekilde, muhasebe programının revize edilmesi, b) Muhasebe programı üzerinden yapılacak sorgulamalarda, şayet hatalı/ters bakiye veren ana ve yardımcı hesaplar tespit edilirse, gerekli düzeltme işlemlerinin muhasebe tekniğine uygun olarak yapılması,													
5. BULGUDU RUMU	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 5%;"></td><td>Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.</td></tr><tr><td></td><td>Bulguyla ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.</td></tr><tr><td></td><td>Bulguyla ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.</td></tr><tr><td style="text-align: center;">x</td><td>Taslak rapora konuldu.</td></tr><tr><td></td><td>Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi.</td></tr><tr><td style="text-align: center;">x</td><td>Nihai rapora konuldu.</td></tr></table>			Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.		Bulguyla ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.		Bulguyla ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.	x	Taslak rapora konuldu.		Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi.	x	Nihai rapora konuldu.
	Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.													
	Bulguyla ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.													
	Bulguyla ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.													
x	Taslak rapora konuldu.													
	Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi.													
x	Nihai rapora konuldu.													
6. AÇIKLAMA														
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 40%;">Hazırlayan</td><td style="width: 40%;">Gözden Geçiren</td><td style="width: 20%;"></td></tr><tr><td>C.....</td><td>A</td><td></td></tr><tr><td style="text-align: center;">Paraf</td><td style="text-align: center;">Paraf</td><td></td></tr></table>			Hazırlayan	Gözden Geçiren		C.....	A		Paraf	Paraf				
Hazırlayan	Gözden Geçiren													
C.....	A													
Paraf	Paraf													

³¹³ Test çalışmasının konunun uzamaması ve rahat anlaşılması bakımından 150-İlk Madde ve Malzeme hesabında yapılmasından dolayı, bulgu formunda sadece bu hesapla ilgili tespitlere yer verilmiştir.

Tablo 86: Bulgu Formu (Amortisman Uygulamaları ve Muhasebe Programının Entegrasyonu)

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS
			C2/2-1
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri			
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü			
DENETİM NUMARASI :2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim	
BULGU FORMU			
BULGU NO	2	İLGİLİ ÇALIŞMA KÂĞIDI REFERANSI	C1/2
BULGUNUN ÖNEM DÜZEYİ (Düşük, Orta, Yüksek)	Yüksek		
BULGUNUN KONUSU	Amortisman uygulamaları ve muhasebe programının diğer programlar ile entegrasyonu		
1. TESPİT	- Kullanılan muhasebe programı ile taşınır mal ve taşınmaz programı arasında bir entegrasyon bulunmadığı, kullanılan programlarda yer alan bilgilerde ciddi tutarsızlıklar bulunduğu, - Mali Hizmetler Müdürlüğü bünyesinde duran varlıklara ilişkin olarak, amortisman defteri tutulmadığı, - Müdürlüklerdeki yer alan kayıtlar ile Mali Hizmetler Müdürlüğü'nde yer alan kayıtlar arasında uyumsuzluk bulunduğu, bu uyumsuzluktan dolayı geçmiş yıllarda temin edilen bazı duran varlıkların, amortismana tabi tutulmadığı, - Cari yılda satın alınan bazı duran varlıklara ilişkin, amortisman ayırma işlemlerinin ilgili yılın sonunda değil de, takip eden yılın sonunda yapılmaya başlandığı, tespit edilmiştir.		
2. RİSK	Mevcut durum, - Muhasebeleştirilmemiş taşınır ve taşınmaz kalmasına, - Kullanılan programlarda yer alan bilgiler arasında tutarsızlık ve uyumsuzluk yaşanmasına, - Yasal mevzuatın gereklerinin yerine getirilmemesinden dolayı, ilgili personelin hukuki, cezai ve mali sorumluluklarla karşı karşıya kalmasına, - Muhasebe (Özellikle amortisman) ve raporlama işlemlerinin doğruluğunu ve gerçekliğini zedelemesine neden olabilecektir.		
3. KRİTER	10.03.2006 tarih ve 26104 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 178'nci maddesi; maddi duran varlık bedellerinin ekonomik ömrü içerisinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesini izlemek için 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabının kullanılacağı ve hesabın işleyişini açıklayan 179'uncu maddesinde de, maddi duran varlık hesapları için ayrılan amortisman tutarlarının yıl sonunda 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedileceği belirtilmiştir. Ayrıca; kamu idarelerince muhasebe sistemine dahil edilen duran varlıklardan; hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulup tutulmayacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları Maliye Bakanlığınca belirlenmiş ve 1 Sayılı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel		

Tebliği'nde (10.01.2008 tarih ve 26752 sayılı Resmi Gazete) yer verilmiştir.															
4. ÖNERİ	a) Amortisman işlemlerinin, yasal kriterlere uygun şekilde, ayrı bir amortisman defterinde (Muhasebe programında hazırlanmış) izlenmesinin sağlanması, b) Diğer müdürlüklerde manuel ortamda veya bilgisayar programında (taşınır, taşınmaz mal programı, vb.) bulunan bilgilerle, muhasebe programında yer alan bilgiler arasında herhangi bir farklılık olmaması için, söz konusu programlar ile muhasebe programı arasında entegrasyon sağlanması, tüm işlemlerin elektronik ortamda yapılmasını sağlayıcı önlemler alınması, c) Amortisman ayırma kriterlerine uygun tüm maddi duran varlıklar üzerinden, zamanında ve doğru şekilde amortisman ayrılması, d) Taşınır ve taşınmazlarda; fiili durum ile muhasebe programındaki kayıtlı durumun aynı olmasının sağlanması,														
5. BULGUDUR UMU		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;"></td> <td>Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Bulguyla ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Bulguyla ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">x</td> <td>Taslak rapora konuldu.</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi.</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">x</td> <td>Nihai rapora konuldu.</td> </tr> </table>			Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.		Bulguyla ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.		Bulguyla ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.	x	Taslak rapora konuldu.		Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi.	x	Nihai rapora konuldu.
	Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.														
	Bulguyla ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.														
	Bulguyla ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.														
x	Taslak rapora konuldu.														
	Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi.														
x	Nihai rapora konuldu.														
6. AÇIKLAMA															
Hazırlayan		Gözden Geçiren													
C.....		A													
Paraf		Paraf													

Tablo 87: Bulgu Formu (Hiç Kullanılmayan veya Hatalı Kullanılan Hesaplar)

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS
			C2/3-1
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri			
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü			
DENETİM NUMARASI :2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim	
BULGU FORMU			
BULGU NO	3	İLGİLİ ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI	C1/3
BULGUNUN ÖNEM DÜZEYİ (Düşük, Orta, Yüksek)	Yüksek		
BULGUNUN KONUSU	Hiç kullanılmayan veya hatalı kullanılan hesaplar		
1. TESPİT	- 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının kullanılmadığı, - Geçici kabul işlemleri tamamlanan duran varlıkların, 258-Yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkartılmadığı, - Arazi vasfındaki taşınmazların, arsalara ait olan 250.02 detay hesap kodunda muhasebeleştirildiği, - 190-Devreden KDV hesabına, kaydedilmemesi gereken işlemlerin kaydedilmesi sonucunda, söz konusu hesabın 391-Hesaplanan KDV ile mahsup edilerek ortadan kaldırılamayacak kadar yüksek olduğu, tespit edilmiştir.		
2. RİSK	Mevcut durum, - Muhasebe kayıtlarının hatalı olmasına, - Muhasebe kayıtlarına göre duran varlıklara ilişkin bilgilerin gerçeği yansıtmaması ve hatalı sonuçlar doğurarak hesap verilebilirliği engellemesine, - Muhasebe ve raporlama işlemlerinin doğruluğunu ve gerçekliğini zedelemesine, neden olabilecektir.		
3. KRİTER	10.03.2006 tarih ve 26104 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin, 74 ve 75’inci maddelerinde Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı, 135 ve 136’ıncı maddelerinde Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı, 164 ve 165’inci maddelerinde Arazi ve Arsalar hesabı, 180 ve 181’inci maddelerinde yapılmakta olan yatırımlar hesabının niteliği ve işleyişine ait bilgiler mevcuttur. Diğer taraftan bu hesaplarla ilişkili olan diğer hesaplara ait açıklamalarda da, söz konusu hesapların işleyişiyle ilgili bilgiler bulunmaktadır. Belediye, Bağlı İdareler Ve Birlik Detaylı Hesap PlanıDipnotlarında; - Detaylı hesap planında yardımcı hesapları hiç açılmamış olan ana hesapların yardımcı hesapları kurumlar tarafından kendi ihtiyaçlarına göre açılabilceği, - Detaylı hesap planında açılmış olan yardımcı hesapların daha alt düzeylerinde ihtiyaca göre yardımcı hesaplar açılabilceği belirtilmiştir.		
4. ÖNERİ	a) Banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatlarda, Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının kullanılması, b) Aslında ilgili mal ve hizmetin maliyetine atılması gereken, ancak daha önceki yıllardaki hatalı uygulamalarla 191-İndirilecek KDV hesabına kaydedilen ve bunun sonucunda dönem sonlarında sürekli büyüyerek çok büyük tutarlara ulaşan 190-Devreden		

KDV hesabının tasfiye edilmesine yönelik, Maliye Bakanlığı'ndan (Gelir İdaresi Başkanlığı) yazılı görüş istenmesi, yazılı görüş doğrultusunda işlem yapılması, c) Yapılan işlem, ana hesabın hangi detayındaki yardımcı hesabı ilgilendiriyorsa, o hesapta muhasebeleştirilmesi, gerekmesi halinde ihtiyaca göre daha alt düzeyde yardımcı hesap açılması, d) Yapımı süren ve 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmekte olan varlıkların, geçici kabul işlemi yapılır yapılmaz 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabından çıkartılarak ilgili duran varlık hesabına alınması, e) Muhasebeleştirme işlemlerini gerçekleştiren personele (özellikle yeni başlayan), kurum içi ve kurum dışı eğitimler verilmesi, önerilir.			
5. BULGUDUR UMU		Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.	
		Bulguya ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.	
		Bulguya ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.	
	x	Taslak rapora konuldu.	
		Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi	
	x	Nihai rapora konuldu.	
6. AÇIKLAMA			
Hazırlayan		Gözden Geçiren	
B.....		A	
	Paraf		Paraf

Tablo 88: Bulgu Formu (Tahakkuk ve Tahsilat İşlemleri ile Muhasebeleştirme İşlemleri Arasındaki Uyumsuzluklar)

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS
			C2/4-1
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri			
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü			
DENETİM NUMARASI :2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim	
BULGU FORMU			
BULGU NO	4	İLGİLİ ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI	C1/4
BULGUNUN ÖNEM DÜZEYİ (Düşük, Orta, Yüksek)	Yüksek		
BULGUNUN KONUSU	Tahakkuk ve tahsilat işlemleri ile muhasebeleştirme işlemleri arasındaki uyumsuzluklar		
1. TESPİT	- Tahsil edilen birçok gelirin, muhasebe kayıtlarına tahakkuk işlemleri yapılmadan kaydedildiği, - İlgili müdürlüklerde, tahakkuk işlemi olarak nitelendirilebilecek birçok hesaplamaların ve tahsilat fişinin manuel ortamda düzenlendiği, - Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Programı ile Muhasebe Programı arasında uyumsuzluklar bulunduğu, - Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Programının daha dar kapsamlı olması nedeniyle, birçok farklı türden gelir ayrı ayrı hesaplara kaydedilmesi gerekirken, topluca tek bir hesaba kaydedildiği, tespit edilmiştir.		
2. RİSK	Mevcut durum, - Tahakkuk/tahsilat oranının gerçeği yansıtmamasına, - Fiili durumla örtüşmeyecek şekilde, bazı hesaplarda şişmelere, bazı hesapların ise hiç kullanılmamasına, - Muhasebe ve raporlama işlemlerinin doğruluğunu ve gerçekliğini zedelemesine, neden olabilecektir.		
3. KRİTER	Belediye, Bağlı İdare ve Birlik Hesap Planı, www.muhasibat.gov.tr adresinde her yıl güncellenmektedir. Gerek muhasebe programının, gerekse gelir tahakkuk ve tahsilat programının söz konusu hesap planına uygun şekilde tasarlanması gerekmektedir.		
4. ÖNERİ	a) Müdürlüklerde Tahsilat Fişinin elle doldurulması suretiyle yapılan tahakkuk uygulamasından vazgeçilmesi, bunun yerine Tahakkuk ve Tahsilat programının ilgili tüm müdürlüklere kurulması sağlanarak, tahakkuk işlemlerinin söz konusu program aracılığı ile yapılmasının sağlanması, Tahakkuk ve Tahsilat programını ilgili müdürlüklerde kullanacak personele gerekli eğitimin verilmesi, b)İlgili Müdürlüklerde Tahakkuk ve Tahsilat programı aracılığı ile tahakkuku yapılan gelirlere ait tahsilat işlemlerinin, eşzamanlı olarak gelir birimi tarafından da mükellef sicilinin girilmesi suretiyle yapılmasının sağlanması, muhasebe programında tahakkuk ve tahsilat kayıtlarının ayrı ayrı yansıtılması, c)Belediye, Bağlı İdare ve Birlik Hesap Planında, her yıl değişiklik olup olmadığının kontrolü, www.muhasibat.gov.tr adresi üzerinden yapılması, güncellenmiş haliyle hesap planında yer alan ana ve detay hesaplara göre yapılan tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin,		

müdürlük bazında görülmesinin sağlanması, d) Tahakkuk ve Tahsilat programı ile muhasebe programının ana ve detay hesap kodu bazında birbirine tamamen uyumlu hale getirilmesi, iki programın birbirine entegrasyonu sağlanarak, bilgi girişi ve kayıt işlemlerinin manuel ortamda yapılmasının engellenmesi, önerilir.		
5. BULGUDUR UMU	☐ Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.	
	☐ Bulguyla ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.	
	☐ Bulguyla ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.	
	☒ Taslak rapora konuldu.	
	☐ Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi.	
	☒ Nihai rapora konuldu.	
6. AÇIKLAMA		
Hazırlayan	Gözden Geçiren	
B.....	A	
Paraf	Paraf	

Tablo 89: Bulgu Formu (Taksimli Yevmiye Maddesi Kullanımı ve Muhasebe Tekniğine Uygun Olmayan Düzeltme Kayıtları)

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS C2/5-1
DENETİM KONUSU		: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri	
DENETLENEN BİRİM		: Mali Hizmetler Müdürlüğü	
DENETİM NUMARASI		:2012/3	DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim
BULGU FORMU			
BULGU NO	5	İLGİLİ ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI	C1/5, C1/6
BULGUNUN ÖNEM DÜZEYİ (Düşük, Orta, Yüksek)	Yüksek		
BULGUNUN KONUSU	Taksimli yevmiye maddesi kullanımı ve muhasebe tekniğine uygun olmayan düzeltme kayıtları		
1. TESPİT	- 01.01.2011-31.12.2011 tarihleri arasında; 8543 yevmiye kayıt numarası olmasına rağmen, gerçekleştirilen yevmiye kaydının 9102 olduğu, aradaki farkın taksimli yevmiye maddesi verilmesinden (3945/1, 3945/2, 3945/3, 3945/4, 3946/5, 3946/6 gibi) kaynaklandığı, - Hatalı veya eksik yevmiye kayıtları, muhasebe düzeltme kayıtları ile değil, hatalı yevmiye numarasındaki kaydının silinip, doğrusunun yeniden yazılması suretiyle düzeltildiği, tespit edilmiştir.		
2. RİSK	Mevcut durum, - Yasal mevzuata uygun olmayan bazı işlemlerin yapılmasına, - İlgili personelin cezai sorumlulukla karşı karşıya kalabilmesine, - Yevmiye kayıtlarının usule uygun şekilde değiştirilmemesine, düzeltme öncesi kayıtların yok olmasına, neden olabilecektir.		
3. KRİTER	Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (10.03.2006 tarih ve 26104 sayılı Resmi Gazete) Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları “MADDE 43- (1) İşlemler, yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedilir; buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı defterlere sistemli bir şekilde dağıtılır. ... (4) Muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında (1)’den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verilir. Gerek yevmiye defteri ve gerekse büyük defter ve yardımcı defter kayıtlarında bu yevmiye numaraları esastır. ...” “Kayıt yanlışlıklarının düzeltilmesi MADDE 459- (1) Kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi sınıflandırma kodlarında yapılan kayıt hatalarının düzeltilmesi durumu hariç olmak üzere, yevmiye kayıtlarında meydana gelebilecek her türlü yanlışlık ancak muhasebe kaydıyla düzeltilir.”		
4. ÖNERİ	a) Yevmiye kayıtlarının, yasal mevzuata uygun şekilde muhasebe kaydıyla düzeltilmesi, b) Muhasebe programının, taksimli yevmiye kaydı yapılmasını engelleyecek şekilde düzenlenmesi,		

önerilir.			
5. BULGUDUR UMU		Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.	
		Bulguyla ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.	
		Bulguyla ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.	
	x	Taslak rapora konuldu.	
		Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi	
	x	Nihai rapora konuldu.	
6. AÇIKLAMA			
Hazırlayan		Gözden Geçiren	
B.....		A	
Paraf	Paraf		

Tablo 90: Bulgu Formu (Mali Tablo Kalemleri Arasındaki Uyumsuzluk, Mali Raporların Hazırlanması)

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi		REFERANS C2/6-1
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri			
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü			
DENETİM NUMARASI :2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim	
BULGU FORMU			
BULGU NO	6	İLGİLİ ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI	C1/7, C1/8
BULGUNUN ÖNEM DÜZEYİ (Düşük, Orta, Yüksek)	Yüksek		
BULGUNUN KONUSU	Mali tablo kalemleri arasındaki uyumsuzluk, bazı mali tabloların hazırlanmaması		
1. TESPİT	- Banka hesabı ile verilen çek ve ödeme emirleri hesabı arasında uyumsuzluk bulunduğu, - 140-Kişilerden alacaklar hesabında hesaplanan faizlerin, yevmiye kayıtlarına intikal ettirilmediği, - Dönem olumlu faaliyet sonuçlarının, takip eden yılın başında geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçlarına aktarılmadığı, - Yasal mevzuata göre düzenlenmesi gerekip de, muhasebe programı aracılığıyla düzenlenmeyen mali tabloların bulunduğu, tespit edilmiştir.		
2. RİSK	Mevcut durum, - Mali tabloların gerçeği yansıtmamasına, - Gelir ve giderlerin, tahsilat ve ödemelerin kayıtlarda doğru şekilde takip edilememesine, - Yönetimin ihtiyaç duyduğu bazı mali tabloların hazırlanamamasına, neden olabilecektir.		
3. KRİTER	Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (10.03.2006 tarih ve 26104 sayılı Resmi Gazete) “Mali raporlama MADDE 418- (1) Mali tablolar, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanır ve belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur. (2) Mali tablolar, bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır. Dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verilir. Mizan cetveli ve düzenlenecek temel mali tablolar MADDE 420 - (1) Aşağıda sayılan mizan cetveli ve diğer mali tablolar, muhasebe birimince hazırlanır. a) Mizan cetveli (Örnek-76) b) Bilanço (Örnek-77) c) Faaliyet sonuçları tablosu (Örnek-78)		

c) Bütçe uygulama sonuçları tablosu (Örnek-79) d) Nakit akım tablosu (Örnek-80) e) Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu (Örnek-81) f) İç borç değişim tablosu (Örnek-82) g) Dış borç değişim tablosu (Örnek-83) ğ) Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu (Örnek-84) h) Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu (Örnek-85) ı) Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu (Örnek-86) i) Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu (Örnek-87) j) Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu (Örnek-88) k) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu (Örnek-89) l) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu (Örnek-90) m) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu (Örnek-91) n) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu (Örnek-92) o) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu (Örnek-93) ö) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu (Örnek-94)”													
4. ÖNERİ	a) Mali tablo hesapları arasında birbiri ile uyumlu çalışması gereken hesapların, muhasebe programı desteğiyle uyumlu çalışmasının sağlanması, b) Muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak tüm işlemlerin muhasebeleştirilmesi, c) Yasal mevzuata göre düzenlenmesi gereken ve yönetimin ihtiyaç duyacağı tüm mali tabloların, muhasebe programı aracılığı ile düzenlenmesinin sağlanması, önerilir.												
5. BULGU DURUMU	<table border="1"> <tr> <td></td><td>Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.</td></tr> <tr> <td></td><td>Bulguyla ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.</td></tr> <tr> <td></td><td>Bulguyla ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.</td></tr> <tr> <td>x</td><td>Taslak rapora konuldu.</td></tr> <tr> <td></td><td>Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi</td></tr> <tr> <td>x</td><td>Nihai rapora konuldu.</td></tr> </table>		Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.		Bulguyla ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.		Bulguyla ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.	x	Taslak rapora konuldu.		Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi	x	Nihai rapora konuldu.
	Bulgu önemli görülmediğinden taslak rapora konulmadı.												
	Bulguyla ilgili ek bilgiler elde edildiğinden taslak rapora konulmadı.												
	Bulguyla ilgili hususlar ilgili birim tarafından düzeltildiğinden taslak rapora konulmadı.												
x	Taslak rapora konuldu.												
	Taslak rapora ilişkin verilen cevap sonrasında nihai rapora konulmamasına karar verildi												
x	Nihai rapora konuldu.												
6. AÇIKLAMA													
Hazırlayan	Gözden Geçiren												
C.....	A												
Paraf	Paraf												

3.2.2.3. Kapanış Toplantısı (Referans Kodu:C3)

Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir.³¹⁴

Bulguların denetlenen birim ile paylaşılarak, denetlenen birimi kapanış toplantısına davet eden yazı örneği aşağıdadır;

³¹⁴ Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s.13.

Tablo 91: Kapanış Toplantısına Davet Yazısı

T.C. BELEDİYE BAŞKANLIĞI İç Denetim Birimi		REFERANS C3/1-1
Sayı :		17/05/2012
Konu :	Kapanış Toplantısı	
MALİ HİZMETLER MÜDÜRLÜĞÜNE		
2012 Yılı İç Denetim Programı uyarınca; 24.04.2012-24.05.2012 tarihleri arasında yapılması gereken Muhasebe ve Raporlama İşlemleri sürecine ilişkin iç denetim çalışmaları neticesinde düzenlenen bulgu formları yazı ekinde sunulmuştur. Söz konusu bulgu formlarında belirtilen hususlar, 21.05.2012 tarihinde saat 09.30'da İç Denetim Birimi toplantı salonunda yapılacak kapanış toplantısında değerlendirilecektir. Kurumumuz iç denetim yönergesi ve iç denetim rehberi uyarınca, birim yöneticisi, ilgili bölüm şefleri ve uygun görececek diğer personelin kapanış toplantısına katılması rica olunur. Denetim Gözetim Sorumlusu/ Koordinatör/Birim Başkanı		

Denetçi ile denetlenen birim, denetim bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen önerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır.³¹⁵ Muhasebe ve raporlama işlemlerinin iç denetiminde, kapanış toplantısına ilişkin tutanak gösterilmiştir;

³¹⁵ **Kamu İç Denetim Rehberi**, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s.13.

Tablo 92: Kapanış Toplantısı Tutanağı

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi	<table border="1" style="margin: auto;"><tr><td style="background-color: #ff0000; color: white; padding: 2px;">REFERANS</td></tr><tr><td style="background-color: #ffff00; padding: 2px;">C3/2-1</td></tr></table>	REFERANS	C3/2-1																						
REFERANS																										
C3/2-1																										
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri																										
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü																										
DENETİM NUMARASI : 2012/3 DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim																										
KAPANIŞ TOPLANTISI TUTANAĞI																										
Toplantıya Katılan Denetçiler : (İç Denetçi) (İç Denetçi) (Denetim Gözetim Sorumlusu)																										
Denetlenen Birim Yöneticileri : Mali Hizmetler Müdürü																										
Toplantıya Katılan Servis Şefleri ve Diğer Personel :																										
Kapanış Toplantısı Tarihi :																										
Bulgular ve Yapılan Mütalaalar : ³¹⁶																										
• Muhasebe ve raporlama işlemlerinin iç denetiminde tespit edilen 6 adet bulgu, öneriler ile etraflıca değerlendirilerek tartışılmıştır. • Kapanış toplantısına katılan Mali Hizmetler Müdürlüğü yöneticisi ve ilgili personel; bulguların ve önerilerin tümü üzerinde mutabık kaldıklarını, bazı önerilerin yerine getirilmesinin zaman alacağını ve bir eylem planına bağlanması gerektiğini belirtmişlerdir. • Mutabık kalınan bulgu ve önerilere ilişkin nihai değerlendirmelerin, önerilerin yerine getirilmesinin belli bir zaman alacağı düşünülüyorsa, buna ilişkin eylem planının, ilgili müdürlükçe taslak rapora verilecek cevaplardan sonra şekilleneceği, kapanış toplantısına müteakip taslak raporun hazırlanarak ilgili müdürlüğe gönderileceği belirtilmiştir.																										
<table border="1" style="margin: auto;"><tr><th colspan="6">Toplantıya Katılan İç Denetçiler</th></tr><tr><th colspan="2">Hazırlayan</th><th colspan="2">Hazırlayan</th><th colspan="2">Gözden Geçiren</th></tr><tr><td colspan="2">B.....</td><td colspan="2">C.....</td><td colspan="2">A</td></tr><tr><td>Tarih</td><td>İmza</td><td>Tarih</td><td>İmza</td><td>Tarih</td><td>İmza</td></tr></table>			Toplantıya Katılan İç Denetçiler						Hazırlayan		Hazırlayan		Gözden Geçiren		B.....		C.....		A		Tarih	İmza	Tarih	İmza	Tarih	İmza
Toplantıya Katılan İç Denetçiler																										
Hazırlayan		Hazırlayan		Gözden Geçiren																						
B.....		C.....		A																						
Tarih	İmza	Tarih	İmza	Tarih	İmza																					

³¹⁶ Bu kısım, her bir bulgu ve öneri bazında, ilgili birim yöneticilerinin ve personelinin görüşü alınarak da yapılabilir. Bu şekilde yapılırsa, özellikle bazı öneriler konusunda iç denetçi ve denetlenen birimin görüş ayrılıkları bulunması durumunda çok işe yarayacaktır. Denetlenen birimin bulgu ve/veya önerilerle ilgili bazı hususlarda yaptığı açıklamalar ve elde edilen bazı bilgi ve belgeler yeterli görülürse, ilgili bulgu taslak rapora alınmamalı, ilgili öneri ise bulgudan çıkartılmalıdır. Tüm bu hususların, kapanış toplantısı tutanağında belgeleriyle birlikte açıklanması gerekmektedir.

Toplantıya Katılan Birim Yetkilileri ve Personeli							
(Mali Hizmetler Müdürü)		(Servis Şefi)		(Muhasebe Yetkilisi)		(Muhasebe Sorumlusu)	
Tarih	İmza	Tarih	İmza	Tarih	İmza	Tarih	İmza

Test çalışmaları sonucu tespit edilen bulgular/öneriler, kapanış toplantısında ilgili birim yöneticileri ve personel ile görüşülmekte, yapılan çalışmaların teyidi sağlanmaktadır. Dolayısıyla kapanış toplantısı ile bulgular değerlendirilmekte, önerilerin nasıl ve ne şekilde yerine getirilmesi gerektiği konusunda fikir birliğine varılmaktadır.

3.3.RAPORLAMA (Referans Kodu:D)

İç denetim faaliyetlerine ilişkin raporlama, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarına göre yapılması gerekmektedir. Raporlama aşaması, iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; taslak raporun hazırlanarak, ilgili müdürlükçe cevaplandırılmak üzere gönderilmesi, ikinci bölümde ise; ilgili müdürlükçe taslak rapora verilen cevapların ve eylem planlarının değerlendirilerek nihai iç denetim raporunun hazırlanması ve sunumu bulunmaktadır.

3.3.1.Taslak Denetim Raporunun Hazırlanması ve Gönderilmesi (Referans Kodu:D1)

Denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde kapanış toplantısında yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi bir taslak rapor hazırlar. Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine bir yazı ekinde verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu, verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir.³¹⁷

Muhasebe ve raporlama işlemlerinin iç denetimi neticesinde, Mali Hizmetler Müdürlüğü'ne gönderilen taslak rapor, kısaltılmış şekli ile aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

³¹⁷ **Kamu İç Denetim Rehberi**, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s.13.

Tablo 93: Taslak İç Denetim Raporu³¹⁸

I-HUKUKİ DAYANAK VE KAPSAM:

Muhasebe ve raporlama işlemlerine ilişkin iç denetim çalışmaları; Başkanlık Makamının / / 2011 tarihli onayı ile uygun görülen 2012 Yılı İç Denetim Programı uyarınca, Mali Hizmetler Müdürlüğü bünyesindeki Muhasebe ve Raporlama Servisi’nde gerçekleştirilmiştir.

İç denetimin kapsamı genel olarak, 2011 yılında gerçekleştirilen iş ve işlemler olarak belirlenmiştir.

II-DENETİMİN AMACI:

Yapılan iç denetimin amacı; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

III-DENETİMDE KULLANILAN YÖNTEM VE TEKNİKLER:

Yapılan iç denetim çalışması, risk odaklı planlanmış ve gerçekleştirilmiştir. Öncelikle mali tablolardaki hesaplar belirlenmiş, her hesaba ilişkin kayıtlar, hesaplar arasındaki ilişkiler muhasebe programı yardımıyla incelenmiştir. Belge-kayıt uyumunu test edebilmek amacıyla ilgili birime gidilerek, örnekleme yoluyla seçilen belgelerin, muhasebe programına nasıl kayıt edildiğine bakılmıştır. Diğer taraftan taşınır ve taşınmaz mal programının, muhasebe programı ile entegrasyonunun sağlanıp sağlanmadığı da irdelenmiştir.

Test çalışmaları sırasında, örnekleme, envanter ve sayım, muhasebe kayıt sisteminin kontrolü, belge incelemesi, yeniden hesaplama, doğrulama, karşılaştırma, gözlem, görüşme gibi yöntemlerden ve tekniklerden yararlanılmıştır.

IV-DENETLENEN BİRİM:

İç denetim çalışması, Mali Hizmetler Müdürlüğü’nün muhasebe ve raporlama işlemleri üzerinde gerçekleştirilmiştir.

Mali Hizmetler Müdürlüğü, iç denetim çalışmasının yapıldığı tarih itibarıyla, kurum ana hizmet binasında hizmet vermektedir. Adı geçen müdürlüğün, Muhasebe ve Raporlama Servisi’nde, 1 muhasebe yetkilisi, 1 servis şefi, 5 diğer personel görev yapmaktadır.

V- DENETÇİ GÖRÜŞÜ

Mali Hizmetler Müdürlüğü nezdinde, muhasebe ve raporlama işlemlerine ilişkin olarak yapılan iç denetim çalışmaları neticesinde; iyileştirilmesi ve geliştirilmesi gereken bazı alanlar mevcut olup, bu hususlar işbu raporun “**III-Denetim Bulguları ve Öneriler**” bölümünde belirtilmiştir.

VI- DENETİM BULGULARI VE ÖNERİLER³¹⁹

³¹⁸ Taslak rapor, aslında bir rapor formatında yazılır. Burada fazla yer kaplamaması kısaltılmış şekliyle yer verilmiştir. Taslak rapor formatı, nihai rapor formatına benzer olmalıdır. Bazı hususlara detaylı olarak nihai raporda değinileceğinden dolayı, taslak rapor safhasında yer almasına gerek olmadığı düşünülmektedir. Taslak rapor, özünde ilgili birimin bulgu ve önerilere ilişkin düşüncelerini kayıt altına alabilmek ve eylem planı belirleyebilmek için hazırlanır. Nihai rapor formatına, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun resmi web sitesinde yer alan, Kamu İç Denetim Raporlama Standartları’ndan (<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRaporlamaStandartlari.aspx>) erişilebilir.

³¹⁹ Bu bölümde, bulgu formlarındaki hususlar yer alacaktır. Bulgu formlarındaki hususlara, “3.2.2.2. Bulguların Elde Edilmesi ve Önerilerin Geliştirilmesi (Referans Kodu:C2)” bölümünde yer verildiğinden burada ayrıca yer verilmemiştir.

Bulgu No : 1	
Bulgunun Konusu : Hatalı/Ters bakiye veren ana ve yardımcı hesaplar	
Risk Düzeyi : Yüksek	
Tespit	
Riskler ve Etkileri	
Kriterler	
Öneriler	
İlgili Müdürlükçe Verilen Cevap ve Eylem Planı³²⁰ (Bu Bölüm İlgili Müdürlükler Tarafından Doldurulacaktır.)	
Önerilere İlgili Müdürlükçe Verilen Cevap	Önerilerin Uygulama Takvimi
a) Muhasebe programını, öneriniz doğrultusunda revize edebilmek amacıyla, yazılım firması ile görüşülmüş, söz konusu revize işlemlerinin 3 ay içinde tamamlanması konusunda anlaşmaya varılmıştır.	31.08.2012
b) Hatalı hesapların muhasebe tekniğine uygun olarak, yeni bir düzeltme kaydıyla yapılması konusunda birimde çalışan personele eğitim verilecektir. Muhasebe tekniğine uygun yapılmayan düzeltme kayıtlarını, muhasebe programının da kabul etmemesi sağlanacaktır. Önerinizin bu doğrultuda yerine getirilmesi, eğitim ve program revizyonu ile mümkün olup, 3 ay içinde tamamlanması öngörülmektedir.	31.08.2012
Uzlaşılamayan Konular (“İlgili Müdürlükçe Verilen Cevap ve Eylem Planı” bölümünde iç denetçiyle denetlenen birim yönetimi arasında anlaşmazlık olması durumunda bu bölüm iç denetçiler tarafından doldurulacaktır.)	

Diğer bulguların da (2-6), yukarıdaki 1 no’lu bulgunun devamına yazılarak, ilgili birimin önerilere cevap verdiği ve önerilerin eylem planına bağlandığı varsayılmıştır.

Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi arasında anlaşmazlık varsa, denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna dahil eder. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır ve alınacak önlemler denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır.³²¹

³²⁰ İlgili müdürlükçe, her bir öneriye ilişkin değerlendirmeleri içeren cevap verilmelidir. Şayet önerinin yerine getirilmesi, belli bir zaman alacaksa eylem planı hazırlanarak, söz konusu önerinin eylem planı doğrultusunda yerine getirilmesi sağlanmalıdır.

³²¹ **Kamu İç Denetim Rehberi**, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s.13.

3.3.2. Nihai Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunumu (Referans Kodu:D2)

İç denetçi, denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de kapsayan nihai raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunar. İç denetim birim yöneticisi nihai raporun ilgililere iletilmesinden sorumludur.³²²

Muhasebe ve raporlama işlemlerinin iç denetimi neticesinde, hazırlanarak üst yöneticiye sunulan, nihai iç denetim raporu kısaltılmış haliyle aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

³²² **Kamu İç Denetim Rehberi**, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s.14.

Tablo 94: Nihai İç Denetim Raporu

T.C. BAŞKANLIĞI İç Denetim Birimi
İÇ DENETİM RAPORU
İÇ DENETİM KONUSU Muhasebe ve Raporlama İşlemleri
İÇ DENETÇİLER (sertifika no) (sertifika no)
İÇ DENETİM GÖZETİM SORUMLUSU (sertifika no)
RAPOR NO 2012-Sertifika No/Rapor Sayısı, Sertifika No/Rapor Sayısı
24.05.2012

RAPOR SUNUMU

RAPOR TARİHİ: 15.07.2007

RAPOR TARİHİ : 24.05.2012

RAPOR EDİLEN : Üst Yönetici (Belediye Başkanı)

DENETİM TÜRÜ : Mali denetim

DENETİM KONUSU : Muhasebe İşlemlerinin Denetimi

..... Başkanlığı İç Denetim Biriminin 2012-2014 dönemlerini kapsayan üç yıllık denetim planı kapsamında hazırlanan 2012 Yılı İç Denetim Programı kapsamında Mali Hizmetler Müdürlüğü'nün nezdindeki muhasebe ve raporlama işlemlerinin denetimi 24.04.2012-24.05.2012 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir.

Denetim Kamu İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun olarak yapılmıştır.

Nihai rapor, taslak rapordan sonraki görüşmeler ve toplantılarda ele alınan yorum ve cevapları da içermektedir.

Denetlenen birimce kabul edilen iç denetçi önerilerine ilişkin periyodik gelişmeler ve raporda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenecektir. Üst yönetici izleme görevini İç Denetim Birimi aracılığıyla da yerine getirebilecektir.

Yapılan denetimlerde, düzeltme/iyileştirme gerektiren hususlar tespit edilmiş ve bunlara raporda yer verilmiştir.

İç denetim ekibi, denetlenen birim personeline gösterdikleri sorumluluk ve sağladıkları bilgiler için teşekkür eder.

Denetim Ekibi

.....		
İç Denetçi	İç Denetçi	Denetim Gözetim Sorumlusu

RAPOR DAĞITIM LİSTESİ

Üst Yönetici	:
	Belediye Başkanı
Denetlenen Birim Yöneticisi	:
	Mali Hizmetler Müdürü
Strateji Geliştirme Yetkilisi	:
İç Denetim Koordinasyon Kurulu	: Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu 4.Cad No:112 Emek / ANKARA

RAPOR ÖZETİ³²³

I- DENETİMİN TANITIMI

1. Hukuki Dayanak ve Kapsam:

Muhasebe ve raporlama işlemlerine ilişkin iç denetim çalışmaları; Başkanlık Makamının / / 2011 tarihli onayı ile uygun görülen 2012 Yılı İç Denetim Programı uyarınca, Mali Hizmetler Müdürlüğü bünyesindeki Muhasebe ve Raporlama Servisi’nde gerçekleştirmiştir.

İç denetimin kapsamı genel olarak, 2011 yılında gerçekleştirilen iş ve işlemler olarak belirlenmiştir.

2. Amaç:

Yapılan iç denetimin amacı; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

3. Yöntem:

Yapılan iç denetim çalışması, risk odaklı planlanmış ve gerçekleştirilmiştir.

4. Denetlenen Birim:

İç denetim çalışması, Mali Hizmetler Müdürlüğü’nün muhasebe ve raporlama işlemleri üzerinde gerçekleştirilmiştir.

II- RİSK DEĞERLEMESİ³²⁴

Muhasebe raporlama işlemlerinin iç denetimi sonucunda aşağıda gösterilen önemli riskler bulunmuştur;

- Bazı ana ve yardımcı hesapların gerçeği yansıtmaması, bazı hesapların hiç kullanılmaması riski,
- Muhasebe tekniğine aykırı işlemlerin yapılması, yevmiye kayıtlarının usule uygun şekilde değiştirilmemesi, düzeltme öncesi kayıtların yok olması riski,
- Muhasebe ve raporlama işlemlerinin doğruluğunun ve gerçekliğinin zedelemesi riski,
- Muhasebeleştirilmemiş taşınır ve taşınmaz kalması riski,
- Kullanılan programlarda yer alan bilgiler arasında tutarsızlık ve uyumsuzluk yaşanması riski,
- Yasal mevzuatın gereklerinin yerine getirilmemesinden dolayı, ilgili personelin hukuki, cezai ve mali sorumluluklarla karşı karşıya kalması riski,
- Tahakkuk/tahsilat oranının gerçeği yansıtmaması riski,
- Yönetimin ihtiyaç duyduğu bazı mali tabloların hazırlanamaması riski.

III- DENETİM BULGULARI VE ÖNERİLER

Muhasebe ve raporlama işlemlerinde, tespit edilen bulguların konusu ve çözümüne yönelik geliştirilen öneriler aşağıda belirtilmiştir;

Bulgu No	Bulgunun Konusu	Öneriler
1	Hatalı/ters bakiye veren ana ve yardımcı hesaplar	a) Sürekli yapılacak sorgulamalarla, hatalı/ters bakiye veren ana ve yardımcı hesapları, otomatik olarak tespit edecek, yevmiye kaydının yapılması sırasında kullanıcıları uyaracak ve böyle bir kaydın yapılmasına müsaade etmeyecek şekilde, muhasebe programının revize edilmesi, b) Muhasebe programı üzerinden yapılacak sorgulamalarda, şayet hatalı/ters bakiye veren ana ve yardımcı hesaplar tespit edilirse, gerekli düzeltme işlemlerinin muhasebe tekniğine uygun olarak yapılması,
2	Amortisman uygulamaları ve muhasebe programının diğer programlar ile entegrasyonu	a) Amortisman işlemlerinin, yasal kriterlere uygun şekilde, ayrı bir amortisman defterinde (Muhasebe programında hazırlanmış) izlenmesinin sağlanması, b) Diğer müdürlüklerde manuel ortamda veya bilgisayar programında (taşınır, taşınmaz mal programı, vb.) bulunan bilgilerle, muhasebe programında yer alan bilgiler arasında herhangi bir farklılık olmaması için, söz konusu programlar ile muhasebe programı arasında entegrasyon sağlanması, tüm işlemlerin elektronik

³²³ Kimi iç denetim raporlarında “Yönetici Özeti” olarak adlandırılmaktadır.

³²⁴ Bu bölüm yazılırken, bulgu formunun “2-Riskler” bölümünden faydalanılabilir.

		ortamda yapılmasını sağlayıcı önlemler alınması, c) Amortisman ayırma kriterlerine uygun tüm maddi duran varlıklar üzerinden, zamanında ve doğru şekilde amortisman ayrılması, d) Taşınır ve taşınmazlarda; fiili durum ile muhasebe programındaki kayıtlı durumun aynı olmasının sağlanması.
3	Hiç kullanılmayan veya hatalı kullanılan hesaplar	a) Banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatlarda, Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının kullanılması, b) Aslında ilgili mal ve hizmetin maliyetine atılması gereken, ancak daha önceki yıllardaki hatalı uygulamalarla 191-İndirilecek KDV hesabına kaydedilen ve bunun sonucunda dönem sonlarında sürekli büyüyerek çok büyük tutarlara ulaşan 190-Devreden KDV hesabının tasfiye edilmesine yönelik, Maliye Bakanlığı'ndan (Gelir İdaresi Başkanlığı) yazılı görüş istenmesi, yazılı görüş doğrultusunda işlem yapılması, c) Yapılan işlem, ana hesabın hangi detayındaki yardımcı hesabı ilgilendiriyorsa, o hesapta muhasebeleştirilmesi, gerekmesi halinde ihtiyaca göre daha alt düzeyde yardımcı hesap açılması, d) Yapımı süren ve 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmekte olan varlıkların, geçici kabul işlemi yapılır yapılmaz 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabından çıkartılarak ilgili duran varlık hesabına alınması, e) Muhasebeleştirme işlemlerini gerçekleştiren personele (özellikle yeni başlayan), kurum içi ve kurum dışı eğitimler verilmesi.
4	Tahakkuk ve tahsilat işlemleri ile muhasebeleştirme işlemleri arasındaki uyumsuzluklar	a) Müdürlüklerde Tahsilat Fişinin elle doldurulması suretiyle yapılan tahakkuk uygulamasından vazgeçilmesi, bunun yerine Tahakkuk ve Tahsilat programının ilgili tüm müdürlüklere kurulması sağlanarak, tahakkuk işlemlerinin söz konusu program aracılığı ile yapılmasının sağlanması, Tahakkuk ve Tahsilat programını ilgili müdürlüklerde kullanacak personele gerekli eğitimin verilmesi, b)İlgili Müdürlüklerde Tahakkuk ve Tahsilat programı aracılığı ile tahakkuku yapılan gelirlere ait tahsilat işlemlerinin, eşzamanlı olarak gelir birimi tarafından da mükellef sicilinin girilmesi suretiyle yapılmasının sağlanması, muhasebe programında tahakkuk ve tahsilat kayıtlarının ayrı ayrı yansıtılması, c)Belediye, Bağlı İdare ve Birlik Hesap Planında, her yıl değişiklik olup olmadığının kontrolü, www.muhasebat.gov.tr adresi üzerinden yapılması, güncellenmiş haliyle hesap planında yer alan ana ve detay hesaplara göre yapılan tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin, müdürlük bazında görülmesinin sağlanması, d) Tahakkuk ve Tahsilat programı ile muhasebe programının ana ve detay hesap kodu bazında birbirine tamamen uyumlu hale getirilmesi, iki programın birbirine entegrasyonu sağlanarak, bilgi girişi ve kayıt işlemlerinin manuel ortamda yapılmasının engellenmesi.
5	Taksimli yevmiye maddesi kullanımı ve muhasebe tekniğine uygun olmayan düzeltme kayıtları	a) Yevmiye kayıtlarının, yasal mevzuata uygun şekilde muhasebe kaydıyla düzeltilmesi, b) Muhasebe programının, taksimli yevmiye kaydı yapılmasını engelleyecek şekilde dzenlenmesi.
6	Mali tablo kalemleri arasındaki uyumsuzluk, bazı mali tabloların hazırlanmaması	a) Mali tablo hesapları arasında birbiri ile uyumlu çalışması gereken hesapların, muhasebe programı desteğiyle uyumlu çalışmasının sağlanması, b) Muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak tüm işlemlerin muhasebeleştirilmesi, c) Yasal mevzuata göre düzenlenmesi gereken ve yönetimin ihtiyaç duyacağı tüm mali tabloların, muhasebe programı aracılığı ile düzenlenmesinin sağlanması.

IV- RAPORA CEVAP VE EYLEM PLANI

22.05.2012 tarih ve 2012/.....-..... sayılı Taslak İç Denetim Raporunda; bulgular, riskler ve önerilerin tümünün yerine getirilmesi konusunda ilgili müdürlük ile mutabakata varılmış ve bazı önerilerin yerine getirilmesinin zaman alacağı durumlar, bir eylem planına bağlanmıştır.

V- UZLAŞILAMAYAN KONULAR

Raporumuzda yer alan bulgulara ilişkin tespit ve öneriler konusunda, uzlaşılabilen herhangi bir husus bulunmamaktadır.

VI- DENETLENEN BİRİMİN GÜÇLÜ VE ZAYIF YÖNLERİ

1. Güçlü Yönler

- İlgili birim yöneticisi ve personelinin, sorunların çözümüne yönelik olumlu yaklaşımları,
- Güçlü kurum kaynaklarına sahip olma,
- Muhasebe programının revize edilmesi konusunda, yazılım sahibi firmanın sınırsız desteğinin olması.

2. Zayıf Yönler

- İç kontrol sisteminin kurulması yönündeki çabaların yavaş ve cılız kalması,
- İlgili birimler arasında yaşanan koordinasyon ve iletişim eksikliği,
- Muhasebe programı ve kayıtların yapılması konusunda verilen eğitimlerin yetersizliği.

I-HUKUKİ DAYANAK VE KAPSAM:

Muhasebe ve raporlama işlemlerine ilişkin iç denetim çalışmaları; Başkanlık Makamının / / 2011 tarihli onayı ile uygun görülen 2012 Yılı İç Denetim Programı uyarınca, Mali Hizmetler Müdürlüğü bünyesindeki Muhasebe ve Raporlama Servisi'nde gerçekleştirmiştir. İç denetimin kapsamı genel olarak, 2011 yılında gerçekleştirilen iş ve işlemler olarak belirlenmiştir. Muhasebe ve raporlama işlemlerinde, genellikle kullanılan yasal mevzuat aşağıda belirtilmiştir;

Sıra No	Yasal Düzenlemenin Adı	Yayımlandığı Resmi Gazetenin	
		Tarihi	Numarası
1	5393 Sayılı Belediye Kanunu	13.07.2005	25784
2	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	24.12.2003	25326
3	2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	29.05.1981	17354
4	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu	10.01.1961	10703
5	3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	02.11.1984	18563
6	6183 Sayılı AATUHK	28.07.1953	8469
7	488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu	11.07.1964	11751
8	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	08.06.2005	25839
9	Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	10.03.2006	26104
10	Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği	15.08.2007	26614
11	Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	13.05.2005	25814
12	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği	10.01.2008	26752
13	Kamu İdareleri Detaylı Hesap Planları ve Ortak Yardımcı Hesaplar Tebliği	17.07.2005	25878
14	İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar	31.12.2005	26040/3.Mük.
15	Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği	26.12.2007	26738
16	Belediye Bağlı İdare ve Birlik Detaylı Hesap Planı (Güncel)	-	-
17	Devlet Muhasebesi Standartları	-	-

II-DENETİMİN AMACI:

Yapılan iç denetimin amacı; gelir, gider, varlık ve yükümlülöklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

III-DENETİMDE KULLANILAN YÖNTEM VE TEKNİKLER:

Yapılan iç denetim çalışması, risk odaklı planlanmış ve gerçekleştirilmiştir. Öncelikle mali tablolardaki hesaplar belirlenmiş, her hesaba ilişkin kayıtlar, hesaplar arasındaki ilişkiler muhasebe programı yardımıyla incelenmiştir. Belge-kayıt uyumunu test edebilmek amacıyla ilgili birime gidilerek, örnekleme yoluyla seçilen belgelerin, muhasebe programına nasıl kayıt edildiğine bakılmıştır. Diğer taraftan taşınır ve taşınmaz mal programının, muhasebe programı ile entegrasyonunun sağlanıp sağlanmadığı da irdelenmiştir.

Test çalışmaları sırasında, örnekleme, envanter ve sayım, muhasebe kayıt sisteminin kontrolü, belge incelemesi, yeniden hesaplama, doğrulama, karşılaştırma, gözlem, görüşme gibi yöntemlerden ve tekniklerden yararlanılmıştır.

IV-DENETLENEN BİRİM:

İç denetim çalışması, Mali Hizmetler Müdürlüğü'nün muhasebe ve raporlama işlemleri üzerinde gerçekleştirilmiştir.

Mali Hizmetler Müdürlüğü, iç denetim çalışmasının yapıldığı tarih itibarıyla, kurum ana hizmet binasında hizmet vermektedir. Adı geçen müdürlüğün, Muhasebe ve Raporlama Servisi'nde, 1 muhasebe yetkilisi, 1 servis şefi, 5 diğer personel görev yapmaktadır.

V- DENETÇİ GÖRÜŞÜ

Mali Hizmetler Müdürlüğü nezdinde, muhasebe ve raporlama işlemlerine ilişkin olarak yapılan iç denetim çalışmaları neticesinde; iyileştirilmesi ve geliştirilmesi gereken bazı alanlar mevcut olup, bu hususlar işbu raporun “III-Denetim Bulguları ve Öneriler” bölümünde belirtilmiştir.

VI- DENETİM BULGULARI VE ÖNERİLER³²⁵

Bulgu No : 1						
Bulgunun Konusu : Hatalı/Ters bakiye veren ana ve yardımcı hesaplar						
Risk Düzeyi : Yüksek						
Tespit						
Riskler ve Etkileri						
Kriterler						
Öneriler						
İlgili Müdürlükçe Verilen Cevap ve Eylem Planı³²⁶						
<table><tr><th>Önerilere İlgili Müdürlükçe Verilen Cevap</th><th>Önerilerin Uygulama Takvimi</th></tr><tr><td>a) Muhasebe programını, öneriniz doğrultusunda revize edebilmek amacıyla, yazılım firması ile görüşülmüş, söz konusu revize işlemlerinin 3 ay içinde tamamlanması konusunda anlaşmaya varılmıştır.</td><td>31.08.2012</td></tr><tr><td>b) Hatalı hesapların muhasebe tekniğine uygun olarak, yeni bir düzeltme kaydıyla yapılması konusunda birimde çalışan personele eğitim verilecektir. Muhasebe tekniğine uygun yapılmayan düzeltme kayıtlarını, muhasebe programının da kabul etmemesi sağlanacaktır. Önerinizin bu doğrultuda yerine getirilmesi, eğitim ve program revizyonu ile mümkün olup, 3 ay içinde tamamlanması öngörülmektedir.</td><td>31.08.2012</td></tr></table>	Önerilere İlgili Müdürlükçe Verilen Cevap	Önerilerin Uygulama Takvimi	a) Muhasebe programını, öneriniz doğrultusunda revize edebilmek amacıyla, yazılım firması ile görüşülmüş, söz konusu revize işlemlerinin 3 ay içinde tamamlanması konusunda anlaşmaya varılmıştır.	31.08.2012	b) Hatalı hesapların muhasebe tekniğine uygun olarak, yeni bir düzeltme kaydıyla yapılması konusunda birimde çalışan personele eğitim verilecektir. Muhasebe tekniğine uygun yapılmayan düzeltme kayıtlarını, muhasebe programının da kabul etmemesi sağlanacaktır. Önerinizin bu doğrultuda yerine getirilmesi, eğitim ve program revizyonu ile mümkün olup, 3 ay içinde tamamlanması öngörülmektedir.	31.08.2012
Önerilere İlgili Müdürlükçe Verilen Cevap	Önerilerin Uygulama Takvimi					
a) Muhasebe programını, öneriniz doğrultusunda revize edebilmek amacıyla, yazılım firması ile görüşülmüş, söz konusu revize işlemlerinin 3 ay içinde tamamlanması konusunda anlaşmaya varılmıştır.	31.08.2012					
b) Hatalı hesapların muhasebe tekniğine uygun olarak, yeni bir düzeltme kaydıyla yapılması konusunda birimde çalışan personele eğitim verilecektir. Muhasebe tekniğine uygun yapılmayan düzeltme kayıtlarını, muhasebe programının da kabul etmemesi sağlanacaktır. Önerinizin bu doğrultuda yerine getirilmesi, eğitim ve program revizyonu ile mümkün olup, 3 ay içinde tamamlanması öngörülmektedir.	31.08.2012					
Uzlaşılamayan Konular						
İlgili müdürlük ile uzlaşılamayan herhangi bir husus bulunmamaktadır.						

Aynen diğer bulguların da (2-6), yukarıdaki 1 no’lu bulgunun devamına yazılarak, ilgili birimin önerilere cevap verdiği ve önerilerin eylem planına bağlandığı varsayılmıştır.

³²⁵ Bu bölümde, bulgu formlarındaki hususlar yer alacaktır. Bulgu formlarındaki hususlara, “3.2.2.2. Bulguların Elde Edilmesi ve Önerilerin Geliştirilmesi (Referans Kodu:C2)” bölümünde yer verildiğinden burada ayrıca yer verilmemiştir.

³²⁶ İlgili müdürlükçe, her bir öneriye ilişkin değerlendirmeleri içeren cevap verilmelidir. Şayet önerinin yerine getirilmesi, belli bir zaman alacaksa eylem planı hazırlanarak, söz konusu önerinin eylem planı doğrultusunda yerine getirilmesi sağlanmalıdır.

3.4. DENETİM SONUÇLARININ İZLENMESİ (Referans Kodu:E)

İç denetim faaliyeti sonucu denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde denetlenen birim tarafından yerine getirilir. Düzeltici işlemin gerçekleştirilmesinin belli bir süre gerektirmesi durumunda, bu husus denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve periyodik gelişmeler ilgili birimce en az altı aylık dönemler halinde iç denetim birimine bildirilir. Raporda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir. Üst yönetici bu görevini iç denetim birimi aracılığıyla da yerine getirebilir.³²⁷

Nihai iç denetim raporuna ilişkin olarak üst yönetici tarafından yapılan değerlendirmelerin, değerlendirme yazısı ile iç denetim birimine bildirilmesi sırasında, izleme görevinin de iç denetim birimi aracılığıyla yapılması istenebilir. Hazırlanan rapor özeti, nihai rapor üzerine yapılan işlemlerle birlikte, üst yönetici tarafından raporun kendisine sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilir.³²⁸

3.4.1. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi (Referans Kodu:E1)

İç denetim raporunda yer alan bulgulardaki önerilerin, ilgili birimlerce yerine getirilip getirilmediğinin izlenmesi için, iç denetim birimince izleme ve takip sistemi kurulmalıdır. Ayrıca üst yönetici tarafından da yapılması gereken izleme görevi, iç denetim birimine devredildiyse, bu durumda en az 6 aylık dönemler halinde, ilgili birimlerde önerilerin yerine getirilmesiyle ilgili gelişmeler takip edilmeli, yıllık izleme raporu ile üst yönetici bilgilendirilmelidir.

Diğer taraftan, periyodik gelişmelerin ilgili birimce en az altı aylık dönemler halinde iç denetim birimine bildirilmesi gerektiği belirtilse de, uygulamada ilgili birimlerin bu konuda gerekli hassasiyeti göstermedikleri görülmektedir.

Bu gibi sebeplerden dolayı, denetim sonuçlarının izlenmesi, genellikle iç denetim birimi tarafından en az altı aylık dönemler halinde yapılmaya çalışılmalıdır. Denetim sonuçlarının izlenmesi için, bazı iç denetim birimlerinde, excel formatında hazırlanan bazı formlar ve listeler kullanılmaktadır. Bu konuda, İç Denetim

³²⁷ Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s.14.

³²⁸ Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s.14.

Koordinasyon Kurulu tarafından yürütölmekte olan iç denetim otomasyon projesi henüz tamamlanamamış olup, tamamlandığında, izleme de dahil olmak üzere iç denetim çalışmalarının tamamı, belli bir standartta olması sağlanacaktır.

Muhasebe ve raporlama işlemlerinin izlenmesi için, nihai iç denetim raporunun ilgili birime teslim edilmesinden itibaren 6 aylık dönemler halinde, bulgularda yer alan önerilere ilişkin yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri ile varsa revizyon taleplerinin iletilmesi ile ilgili yazı gönderilir. Ekinde de, hangi bulgu ve önerilere ilişkin cevap alınmak isteniyorsa, bunların yer aldığı bir form gönderilir. İlgili müdürlükçe verilen cevaba ve yapılacak test çalışmalarına istinaden önerilerin yerine getirildiği tespit edilirse, öneri kapatılır. Şayet önerideki hususlar henüz yerine getirilemediyse, öneri açık bırakılarak, bir sonraki izleme döneminde tekrar sorulur.

3.4.2. Denetimin Değerlendirilmesi (Referans Kodu:E2)

Denetim tamamlandıktan sonra, iç denetim birimince denetimin değerlendirilmesine yönelik olarak denetlenen birimler nezdinde anket çalışması yapılabilir. Bu amaçla bir anket formu dağıtılır, doldurulan formlar kapalı bir zarfta denetlenen birimlerce iç denetim birimine gönderilir. Denetim faaliyetinin etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ile denetçilerin mesleki yetkinliklerinin geliştirilmesi bakımından anket formları iç denetim birim yönetimi tarafından titizlikle incelenir, değerlendirilir ve elde edilen sonuçlar çerçevesinde gerekli tedbirler alınır.³²⁹ Bu tarz anket çalışmaları, kamu kurumlarının iç denetim birimlerince pek yapılmamaktadır.

3.4.3. Denetçinin Değerlendirilmesi (Referans Kodu:E3)

Denetimin sonunda denetçinin performansı iç denetim birim yönetimi tarafından denetçi değerlendirme formuyla değerlendirilir ve bu form denetçinin kişisel dosyasında saklanır.³³⁰ İç denetim birim yönetimlerince, denetçinin değerlendirilmesine yönelik çalışmalar pek yapılmamaktadır.

³²⁹ Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s.14, 15.

³³⁰ Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, (18.06.2013), s. 15.

SONUÇ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk Kamu Sistemi'ne giren iç denetim, yasal alt yapının (Birinci, ikinci ve üçüncü düzey mevzuatlar) oluşturulmasından sonra, 2006 yılından itibaren kamu kurumlarına atanan iç denetçilerle birlikte tamamen aktif hale gelmiştir.

İç denetim faaliyeti, özünde makul güvence verme ve danışmanlık faaliyetidir. Kesişen bazı yönleri olsa da, çoğunlukla soruşturma birimleri haline dönüşmüş teftiş birimlerinden çok farklı bir görev icra ettiği söylenebilir.

Bugünlere geldiğimizde, iç denetim faaliyetinin kamu kurumlarında istenilen düzeyde yapıldığını söylemek pek mümkün değildir. Şüphesiz iç denetim faaliyetinin katkılarının yanı sıra, özellikle üst yöneticinin, birim yöneticilerinin duyduğu güvenin derecesi, o kurumdaki iç denetimin başarısını çok etkilemektedir. Bu konuda iç denetçilerin de üzerine büyük sorumluluklar düşmektedir. İç denetimin gelişmesinde hayati öneme sahip olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yapılanmasındaki ve kurumsallaşmasındaki gecikmeler, iç denetimin başarısını olumsuz yönde etkilemektedir.

İç denetim faaliyetinin kamu kurumlarında daha etkin yapılmasının önündeki engellerden biri de, kamu kurumlarındaki iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim sistemlerinin henüz tamamlanmamasıdır. Henüz iç kontrol sistemine yönelik temel unsurların olmadığı kamu kurumlarında, sistem denetimi adı altında iç kontrol sisteminin yeterliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi pek de mümkün olmamaktadır. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek yerine, kurumun kendine özgü yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirerek kamu kurumuna katkı sağlamaya çalışmaktadırlar.

Kamuda iç denetimin mevcut sorunlarına ve çıkmazlarına rağmen, geçen 5-6 yılda iç denetimin farkındalığı artmıştır. İç denetimin hata arayan değil de, değer katan bir fonksiyon icra ettiği, iç denetçiler tarafından sürekli anlatılmalı, basılı materyallerle bu konu sürekli taze ve canlı tutulmalıdır. İç denetimin sadece makul güvence verme faaliyetinden ibaret olmadığı bilinmelidir. Sürekli birimlerde güvence vermeye yönelik iç denetim faaliyetleri yürütmek yerine, danışmanlık faaliyetlerine daha fazla yer vermek gerekir. Çünkü danışmanlık faaliyetinde bilgi ihtiyacı belirtilmekte, bilgi ihtiyacı giderildiği ölçüde karşılıklı memnuniyet daha iyi

oluşmaktadır. Oysa güvence verme faaliyeti, izleme aşamasıyla birlikte uzun soluklu bir süreçtir ; öneriler konusunda mutabık kalınması ve önerilerin ilgili birimce yerine getirilmesi sürecinde, iç denetçi ile ilgili birim yöneticisi/personeli arasında bir takım anlaşmazlıklar yaşayabilmektedirler. Bugün kamu kurumlarıdaki iç denetim birimlerinin çoğunda, yazılı ve sözlü danışmanlık faaliyetlerinde çok ciddi artışlar yaşanmış olup, bu artışın hızlanarak devam etmesi, iç denetçilere bağlılığı ve güveni daha da güçlendirecektir.

İç denetim faaliyetinin başarısını artıracak durumlardan birisi de, kurum yönetiminin beklentilerinin çok iyi analiz edilmesidir. Kuruma en fazla katkı sağlayabilecek denetim alanları belirlenmelidir. Bu konuda örnek vermek gerekirse, kamu kurumlarının taşınmaz mallarına ait süreçlerin iç denetim programına alınması, kurum taşınmazlarının durumu, bilgisi haricinde bir taşınmazı olup olmadığının değerlendirilmesi bakımından çok önemli katkılar sağlayacağı kuşkusuzdur.

İç denetimin fonksiyonel olarak bağımsız olmasının yanında, idari yönden de o kurumun üst yöneticisine bağımlılığı söz konusudur. Sayıştay'ın gerçekleştirdiği dış denetiminden farklılık arz eden bu durum, özünde iç denetim felsefesine uygun olduğu düşünülmektedir. Sonuçta iç denetçiler, çalıştığı kurumun bir parçası olarak, sorunları ve çözüm yollarını daha iyi idrak edebilir, sürekli yaptıkları gözlem ve görüşmelerle, iletişim becerileri sayesinde kurdukları iyi ilişkilerle, kuruma daha iyi katkılar sağlayabilir. Ancak kimilerine göre bu durum, iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığını zedeleyebilmektedir. Şöyle ki; iç denetimin farkındalığının çok iyi anlatılamadığı, iç denetimin klasik teftiş denetimi gibi algılandığı kamu kurumlarında iç denetçilere, üst yöneticiler tarafından bazı istenmeyen uygulamalar yapılabilmektedir. Bu durum, iç denetçilerin moral ve motivasyonunu yitirmesine, çalıştığı kurumlardaki imaj ve itibarının zedelenmesine, dolayısıyla iç denetimin faaliyetin sağlıklı olarak yapılamamasına yol açmaktadır. Üst yönetici ile yaşanan sorunların çözümünde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun henüz yeterince aktif rol oynayamaması, iç denetçilerin çalıştıkları kurumda yapayalnız kalmalarına neden olmaktadır. Bu nedenlerle, üst yöneticiye yönelik sağlıklı ilişkilerin kurulabildiği, üst yöneticiye kurumun hedeflerine ulaşmada iç denetimin öneminin yeterince anlatılabildiği, etkili ve yerinde iç denetim çalışmaları yapılabildiği, öneriler sunulabildiği kamu kurumlarında, iç denetime ve iç denetçilere verilen değer de en

üst seviyelerdedir. Maalesef iç denetim, üst yöneticiler nezdinde yeterince bilinmemektedir. Üst yöneticilere yönelik, iç denetimi tüm yönleriyle anlatan ulusal ve uluslararası bazı organizasyonlar düzenlenmelidir. Üst yönetici ile iç denetçiler arasındaki sorunların çözümünde, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun daha aktif sorumluluklar üstleneceği bir yapı oluşturulmalı, gerektiğinde yasal yönden de yapılacak değişikliklerle desteklenmelidir.

KAYNAKÇA

ACFE, http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/rtn-european.pdf.

Adiloğlu, Burcu. **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, Türkmen Kitabevi, 2011.

Alp, Ziya. **İç Denetimin Yabancı Ülke Uygulamalarına Genel Bir Bakış**, http://www.bizbolulular.com/kose-yazi.asp?id=1593&Ziya_Alp_ic_DENETiMiN_YABANCI_uLKE_UYGULAMALARINA_GENEL_BiR_BAKIs_.

Altın H.Uğur. **Sermaye Piyasalarında Kurumsal Yönetim Kavramı ve Türkiye Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006.

Altıntaş, Abdullah ve Metin Kocabay. “Belediyelerde İç Kontrol Uygulamaları ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Dış Denetim Dergisi**, Sayıştay Denetçileri Derneği (SAYDER) Yayınları, Yıl:2, Sayı:4, Nisan-Haziran 2011, ss.39-46.

Aras, Güler. **Basel II Bankacılık Düzenlemeleri ve İç Denetim**, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/Basel%20II%20Bankac%C4%B1%C4%B1k%20D%C3%BCzenlemeleri%20Ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim.pdf>.

Aslan, Bayram. **Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2008.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Sorularla BASEL III, Aralık 2010.

Bilge, Semih ve Murat Kiracı. **Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)**, Gazi Kitabevi, Kasım 2010.

Bilge, Semih. **Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Dışsal Faktörlerin Yerel Yönetimlerin Performansına Etkisi Üzerine Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, Şubat 2006.

Bornova Belediyesi, 2010-2014 Stratejik Planı. http://bornova.bel.tr/dokuman/2010_stratejikplan.pdf.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, Mart 2006.

Büyük Türkçe Sözlük, BSTS/İktisat Terimleri Sözlüğü 2004, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>.

Candan, Ekrem. “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz (I)”, **Denetim Dergisi**, Sayı:9.

Candan, Ekrem. **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Ankara, 2007.

Ceylan, İsmail Fatih. **İç Denetim ve Kurumsallaşma**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2010.

COSO Hakkında Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html>.

Cömert, Nurhan. **Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol**, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/tttkicidenetimmurancomertmakale.pdf>.

Çatıkkaş, Özgür. “İşletmelerde Mali Tablo Hileleri”, **Denetim Dergisi**, Sayı:8, 2011, ss.18-30.

Demircan, Adnan Savaş. **Sarbanes Oxley (2002) Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, Mart 2007.

Döner, Özge. **Uluslararası İç Denetim Standartlarına Göre Bankalarda Denetim ve Türkiye Uygulamaları**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2009.

Durmuş, Cem Niyazi ve Oktay Taş. **Denetim**, Alfa Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Ekim 2008.

Erdönmez, Pelin Ataman. “Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı 47, 2003, ss.38-55.

Erol, Ahmet. “Maliye Teftiş Kurulu Kapatılmamalıdır”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 186, Haziran 2008.

Fasıl 32: Mali Kontrol, **Avrupa Birliği Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi**, <http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=97&l=1>.

Gielisse Robert. (Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü Kamu İç Mali Kontrol Daire Başkanı), İç Denetim ve Dış Denetim: Farklı Kapsam, Aynı Amaç, Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Kamu Sektöründe İç Denetim ve Dış Denetim İşbirliği Konferansı Notları.

Gleim, Irvin N. **CIA Review, Part I, Internal Audit Role in Governnce**, Risk and Control, 11th Edition, Florida, Gleim Publications, 2004.

Gönülaçar, Şenol. **Kamuda İç Denetçiler ile Müfettişler Arasındaki Görev Örtüşmesi Sorununa Bir Çözüm Önerisi: İngiltere Eğitim Sisteminde İç Denetim ve Teftişin Rol ve Sorumlulukları**, Nisan 2010, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_teftis_ortusme_sgonulacar_2010.pdf

Gönülaçar, Şenol. **İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler**, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6838,gonulacar-s-ic-denetimde-hedef-ve-beklentiler.pdf?0>.

Gönülaçar, Şenol. **İç Denetimin Bürokratik Serencamı**, Mayıs 2008, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetimin_burokratik_serencami_Sener_GONULACAR_2008.pdf.

Günerdem, Deniz Ezgi. “AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği)”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:18, İlkbahar 2004, ss.30-33.

Gürel, Eymen, Gürel Bulgurcu, Esra Burcu ve Neslihan Demir. “BASEL III Kriterleri”, **Bankacılık ve Sigortacılık Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:3-4, Ocak 2012, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/58/1639/17543.pdf>.

Gürkan, Nazmi Zarifi. **Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2009.

İş Akış Şeması, **Hacettepe Üniversitesi, İç Denetim Birimi Başkanlığı**, <http://www.icdenetim.hacettepe.edu.tr/surec.shtml>.

Kahn, M.Arkan. “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, Faruk Eroğlu (çeviri), **SayıştayDergisi**, Ekim-Aralık 1995, Sayı: 19, ss.15-30.

Kahyaoğlu Sezer Bozkuş. “Modern İç Denetim İle Değer Yaratmak”, **Denetişim Dergisi**, Sayı:9, 2012, ss.9-11.

Karaaslan, Erkan. “Kamu Harcamalarında Denetim”, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar Dergisi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2006, ss.317-350.

Kavakoğlu, Tamer. **Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, Şubat 2010.

Kaval, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, 3.Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları, 3.Baskı, Ankara, Kasım 2008.

Kaya Bertan. **Kamu İdarelerinde İç Denetim ve Teftiş Faaliyetleri Birleştirilebilir Mi?**, <http://www.bertankaya.net/?p=486>.

Kaya, Bertan. **Bir Kurumun Tepe Yöneticisinin Bakış Açısından İç Denetim**, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf.

Kayım, Ali. **İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Hazine Müsteşarlığı**, (Yayınlanmamış Yeterlik Tezi), Ankara, Ekim 2005.

Keskin, Duygu Anıl. “İşletmelerin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı”, **Denetışim Dergisi**, Sayı:4, Yıl:2010, ss.38-46.

Kırdı, Işıl. “Kamu Sektöründe İç Denetimin Değişen Rolü”, **Denetışim Dergisi**, Sayı:8, Yıl 2011, ss.9-13.

Kolçak, Menşure. “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri (5436 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle)”, <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/view/327/322>, ss.367-384.

Korkmaz, Umut. “Kamuda İç Denetim”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:25, Ankara, 2007, ss.40-49.

Kramer, Joel. “MIS Eğitim Enstitüsü İç Denetim Bölümü Yöneticisi”, **The Worst Practices for Marketing and Selling Internal Audit, 2010**, Kaynak: KnowledgeLeader.com.

Kramer, Joel. **İç Denetim Faaliyetinin Pazarlanması** (The Worst Practices for Marketing and Selling Internal Audit), 2010, Kaynak: KnowledgeLeader.com, <http://sergenc.blogcu.com/ic-denetim-faaliyetinin-sunumu%5B1-ceviri/12284538>.

M. Enver Özaydın, “Türk Kamu Yönetiminde Değişimin Yeni Paradigması: İç Kontrol”, **Denetışim Dergisi**, 2009, Sayı 3, ss.66-72.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt, 5.Baskı, İstanbul, 2013.

Mete, Arif Gürkan. **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetim Fonksiyonunun Rolü**, (Yüksek Lisans Projesi), Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2008.

Okur, Yaşar. “Türkiye’de Rehberlik ve Danışmanlık Anlayışıyla Denetim:Uygulama, Sorunlar ve Değerlendirmeler”, **Denetişim Dergisi**, Sayı:2, 2009, ss.44-51.

Örenay, Hami. “Kamuda Teftiş ve Denetimin Görev Çakışması ve İç Denetçilerin Soruşturma Yetkisi”, **Denetişim Dergisi**, Sayı:6, 2011, ss.29-34.

Örenay, Hami. “Teftiş ve Denetim Kavramları ve Denetimin Yeniden Yapılanması”, **Denetişim Dergisi**, Sayı:9, 2012, ss.92-94.

Özel İhtisas Komisyonu Raporu, **Devlet Planlama Teşkilatı,Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri**, Ankara, 2006.

Özer, Hüseyin. **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Çeviri Dizisi, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997.

Öztürk, M.Başaran, Özlem Ege, Ünsal Ban. “Basel II Düzenlemesinin Kobiler Üzerine Etkisini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma”, **Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:8, Sayı:2, 2010.

PWC, **Sarbanes-Oxley Yasası’na Uyum**, <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml>.

Sarikaya, Rasim. “Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

Sayıştay Düzenlilik Denetimi Rehberi, Haziran 2011, <http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/d%C3%BCzenlilik/rehber.pdf>.

Sayıştay INTOSAI Denetim Standartları, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosail.htm>.

Selvi, Yakup, Ahmet Türel ve Bora Şenyiğit. **Elektronik Bilgi Ortamlarında Muhasebe Denetimi**, http://zirve.academia.edu/BoraSenyigit/Papers/1208095/ELEKTRONIK_BILGI_ORTAMLARINDA_MUHASEBE_DENETIMI_Doc._Dr._Yakup_SELVI_Ars._Grv._Ahmet_TUREL.

Sermaye Piyasası Kurulu, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0>.

Sertkaya, Kemal. “İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik”, **İç Denetim Dergisi**, Yaz 2005, s.16, <http://www.tide.org.tr/uploads/tide12.pdf>, ss.6-17.

Sezer, Evren. “Kamu Sektöründe İç Kontrol ve İç Denetimde Yol Haritası”, **Kamu Sektöründe İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü Konulu Seminer**, Deloitte, Ankara, 2008.

Şahin, Elif Ayşe. **İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011.

Şengür, Evren Dilek. **İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005.

Şensoy, Serap. **Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

Tahsilat ve Nakdin Korunma Süreci Seminer Notları, **İzmir Büyükşehir Belediyesi, İç Denetim İyi Uygulama Örnekleri Paylaşım Toplantısı**, 17.04.2011-04.05.2011.

Tek, Zühal ve Egemen Mert Çankaya. **İç Denetim, Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:20.

TİDE, **Uluslararası İç Denetim Standartları**, <http://www.tide.org.tr/uploads/PerformansStandartlari.pdf>.

Turhan, Murat. **Sayıştay'ın Performans Denetim Görevi ve Performans Denetimin Uygulama Süreci**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Meslekî Uygulama Çerçevesi/Uluslararası İç Denetim Standartları**, http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=k_genel_bilgi.

TÜSİAD, **Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**, İstanbul, Mayıs 2008.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, Etik Kuralları, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf>.

Uluslararası İç Denetim Standartları (01 Ocak 2011'den geçerli), Türkiye İç Denetim Enstitüsü, http://www.tide.org.tr/uploads/Ic_denetim%20standartlari_2011_turkce.Pdf.

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ), **The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance**, (Çeviri:TİDE), 2010.

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

Uzun, Ali Kamil. “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, **Denetışim Dergisi**, 2009, Sayı 3, ss.59-65.

Uzun, Ali Kamil. **İç Denetim Verimliliğin Bekçisidir**, <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=4208>.

Yaman, Adem. “Geleneksel Teftiş İle İç Denetim Modelinin Fonksiyonel Açıdan Değerlendirilmesi”, **Denetışim Dergisi**, Sayı:6, 2011, ss.22-28.

Yaman, Adem. **İç Denetim Modelinin Milli Eğitim Bakanlığında Benimsenme ve Uygulanabilirliğine İlişkin Yönetici ve Denetçi Görüşleri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara, Eylül 2008.

Yılancı, F. Münevver. “İç Denetim, Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”, 2.Baskı, Nobel Yayınları, Eskişehir, Eylül 2006.

Yurtsever Gündoğan. “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ve Kamu İdareleri İçin Önemi”, **Denetişim Dergisi**, Sayı:7, 2011, ss.16-24.

4389 Sayılı Bankalar Kanunu.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Unsurları ve Getirdiği Yenilikler, <http://denetim.bumko.gov.tr/Eklenti/4283,akesikpdf.pdf?0>.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Unsurları ve Getirdiği Yenilikler, www.bumko.gov.tr/KONTROL/.../dg.ashx?...5018ingetirdigiyenilikler

5018 Sayılı KMYKK’nun **Genel Gerekçesi**, <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-0692.pdf>.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu.

5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.

EKLER

EK 1: Risk Analizi Çalışmaları Formu Örneği

RİSK ANALİZİ ÇALIŞMALARİ FORMU			
...../...../20....			
Birim Adı :			
Görüşülen Birim Yöneticisi :			
Sıra No	Risk Kriteri	Soru	Birim Yöneticisinin Değerlendirmeleri
1	Bütçe Büyüklüğü	Bütçeden aldığınız paylar, gerçekleştirdiğiniz harcamalar için yeterli midir? Bütçeden daha fazla pay verilmesi durumunda ne gibi projeler gerçekleştirmeyi düşünürsünüz?	
2	Bütçe Büyüklüğü	Bütçeden aldığınız payların yıllar düşmekte midir, yoksa artmakta mıdır? Eğer artıyorsa, sizce nelerden kaynaklanmış olabilir?	
3	Bütçe Büyüklüğü	Biriminizde tutarı en fazla harcama kalemleri nelerdir?	
5	İşlem Hacmi ve Personel Yapısı	Birimdeki personel sayısı ve niteliği göz önünde bulundurulduğunda, yürütülen faaliyetler yüksek hacimli midir?	
6	İşlem Hacmi ve Personel Yapısı	Biriminizin insan kaynaklarının sayısı ve niteliğini, organizasyon yapısını nasıl değerlendiriyorsunuz? Biriminizde hangi alt birimler, bölümler ve servisler vardır?	
7	İşlem Hacmi ve Personel Yapısı	Biriminizin organizasyon ve insan kaynakları yapısında bir değişiklik planlıyor musunuz? Yakın zamanda önemli bir değişiklik yaşadınız mı?	
8	İşlem Hacmi ve Personel Yapısı	Sizce biriminizde yürütülen faaliyetlerin hacmi, kalitesi daha fazla nasıl artırılabilir? Biriminizin daha başarılı (verimli, etkili, ekonomik) olması için düşünce, öneri veya projeleriniz var mı?	
9	Mevzuatın Yoğunluğu	Biriminizi ilgilendiren düzenlemeler; yoğun, karmaşık, anlaşılması ve uygulanması güç düzenlemeler midir? Mevzuat kaynaklı sıkıntılarınız nelerdir? Değiştirilmesinde yarar gördüğünüz mevzuat var mı?	
10	Mevzuatın Yoğunluğu	Biriminizi ilgilendiren yasal düzenlemeler, gerek birim yöneticisine, gerekse birimde çalışan diğer personele ciddi sorumluluklar yüklemekte midir?	
11	Mevzuatın Yoğunluğu	Personelin mevzuatı kavrama ve kullanma bakımından ciddi sıkıntılarla karşılaştığını düşünüyor musunuz?	

12	Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Biriminizde yapılan faaliyetlerin karmaşıklığı ve birbiriyle ilgisi konusunda ne söylemek istersiniz?	
13	Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Yürütülen faaliyetlere ilişkin biriminizin görev, yetki ve sorumluluklarıyla ilgili yazılı bir düzenleme mevcut mudur? Yoksa sizi ilgilendiren düzenlemeler genel mevzuatta yer alan düzenlemeler midir?	
14	Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Biriminizde yapılan faaliyetlerin yazılı iş tanımları ve sınıflandırmaları var mıdır ?	
15	Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Sizce yürüttüğünüz faaliyetler arasında aslında size ait olmaması gereken veya sizin yürütmenizin verimli olmadığı işler mevcut mu?	
16	Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Sizce yürüttüğünüz faaliyetler arasında yer almayıp da aslında size ait olması gereken veya sizin yürütmenizin verimli olduğunu düşündüğünüz işler mevcut mu?	
17	Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Yürütmeniz gereken faaliyetleriniz arasında sayılmasına rağmen çeşitli sebepler dolayısıyla gerçekleştiremediğiniz veya çok azını gerçekleştirebildiğiniz faaliyetler var mıdır? Bunların sizce sebepleri neler olabilir?	
18	Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Biriminizde yürüttüğünüz faaliyetlerle ilgili dönemsel ve/veya periyodik sıkıntılarınız nelerdir?	
19	Bilgi Teknolojileri Sisteminin Yapısı	Biriminizin otomasyon ve bilgisayar kullanma düzeyi nedir? Biriminizde kullanılan hangi sistem ve yazılımlar var? Bu yazılımlar sizin ihtiyaçlarınıza cevap vermede yeterli mi?	
20	Bilgi Teknolojileri Sisteminin Yapısı	Biriminizde kullanılan bilgi teknolojisi sistemlerinde bir değişiklik planlıyor musunuz?	
21	Bilgi Teknolojileri Sisteminin Yapısı	Biriminizde kullanılan bilgi teknolojisi sistemlerinde üretilen verilerin güvenliği nasıl sağlanmaktadır? Bu önlemler sizce yeterli midir? Verilerin kaybolması veya herhangi bir sebeple kullanılamaz hale gelmesi durumunda faaliyetleriniz nasıl etkilenir?	
22	İmaj ve İtibar	Biriminizde yapmış olduğunuz faaliyetlerin, vatandaş ile ilişkisi var mıdır? Onların memnuniyet düzeyini belirlemek ve artırmak için herhangi bir çalışma yapıyor musunuz?	

23	İmaj ve İtibar	Sizce biriminizde oluşabilecek hatalı, mevzuata aykırı, usulsüz bir işlemin kamuoyuna yansıma olasılığı var mıdır? Eğer yansıması durumunda ne gibi bir etkisi olabilir?	
Birim yöneticisiyle yapılan görüşmeler neticesinde, üzerinde durulması gereken konular			
1- 2- 3- 4- 5-			

EK:2 Risk Kriterlerinin ve Değerlendirme Ölçeğinin Tanımlanması Formu Örneği

RİSK KRİTERLERİNİN VE DEĞERLENDİRME ÖLÇEĞİNİN TANIMLANMASI FORMU				
RİSK KRİTERLERİ	KATSAYILAR			AĞIRLIK (%)
Bütçe Büyüklükleri ³³¹ (TL)	Birime 2012 yılı için bütçeyle verilen kaynaklar toplamı;	500.000'den az	1	30
		500.000-5.000.000 arası	2	
		5.000.0001-15.000.000 arası	3	
		15.000.001-50.000.000 arası	4	
		50.000.001 ve üzeri	5	
İşlem Hacmi ve Personel Yapısı	İşlem hacmi ile kıyaslandığında;	Personelin sayısı ve niteliği hedeflere ulaşmada yeterlidir. Personel kaynaklı sorun yaşanmıyor.	1	20
		Personelin sayısı ve/veya niteliği bazen işin aksamasına (süresi veya kalitesi) neden oluyor.	2	
		Personelin sayısı ve/veya niteliği sık sık işin aksamasına neden oluyor.	3	
		Personelin sayısı ve/veya niteliği her zaman işlerin aksamasına neden olduğu gibi bazı görevler personelin yetersizliği nedeniyle yapılamıyor.	4	
		Personelin sayısı ve/veya niteliği hedeflere ulaşmada yetersiz. Personelin sayısı veya niteliği arttırılmadıkça hedefe ulaşamaz veya çok zor ulaşılır. Birçok görev personel kaynaklı sorunlar nedeniyle yapılamıyor.	5	
Mevzuatın Yoğunluğu	Birimde yapılan faaliyetler;	Hiçbir yasal sorumluluk taşımamaktadır.	1	15
		Kurumun iç mevzuatına uygunluk gerektiriyor, dışarıya karşı sorumluluk doğuran işlemler bulunmamaktadır.	2	
		Bazen yasal veya sözleşme kaynaklı sorumluluk doğuracak işlemler şeklinde olabiliyor.	3	
		Çoğunlukla yasal veya sözleşme kaynaklı sorumluluk taşıyor. Sorumluluk sonucu maddi kayıp ihtimali de vardır.	4	
		Çoğunlukla yasal veya sözleşme kaynaklı sorumluluk taşıyor. Sorumluluk sonucu oluşacak yüksek düzeyde maddi kayıp ihtimali bulunmaktadır.	5	
Faaliyetlerin Karmaşıklığı	Birimde yapılan faaliyetler;	Çok basit, rutin işlemlerden oluşuyor. Özel eğitim gerektirmiyor.	1	15
		Rutin işlemlerden oluşuyor, personel kısa eğitimler ile istenilen uzmanlık seviyesine getirilebiliyor.	2	
		Çoğunlukla sistem tarafından gerçekleştiriliyor. Personel için gerekli uzmanlık seviyesi yüksek değil ve bu düzey standart eğitimler ile sağlanabiliyor.	3	
		Oldukça karmaşıktır. Personelin gerekli uzmanlık seviyesine ulaşması için bir dizi eğitimden geçirilmesi gerekiyor.	4	
		Oldukça karmaşık ve çoğunlukla birbirinden farklıdır. Kullanılan sistemler ve yapılan faaliyetler, iyi yetişmiş personel ve sürekli eğitim gerektiriyor.	5	

³³¹ Birimlerin bütçe büyüklükleri, her kamu kurumunun yapısına göre değişiklik göstermekte olup, katsayılar buna göre belirlenmelidir.

Bilgi Teknolojisi Sisteminin Yapısı	Bilgi teknolojisi kaynaklı sorunların etkisi;	Birimimizde yapılan faaliyetlerde bulunmamaktadır.	1	10
		Birimimizde yapılan faaliyetlerin yavaşlamasıyla sınırlıdır.	2	
		Belirgin olur ama birimimizde yapılan faaliyetler olağan şekilde devam eder. Bilgi teknolojisindeki aksaklık tolere edilebilir düzeydedir.	3	
		Ciddi olur ve birimimizi önemli bir zararla karşı karşıya bırakabilir.	4	
		Birim faaliyetlerimizin sürdürülebilirliğini tehdit edecek düzeydedir.	5	
İmaj ve İtibar	Biriminizle ilgili bu olumsuz durumlar;	Belediyenin imaj ve itibarını etkilemez, belediye bünyesinde ve kamuoyunda herhangi bir rahatsızlık yaratmaz.	1	10
		Belediyenin imaj ve itibarına az etkisi olur, belediye bünyesinde ve kamuoyunda çok önemli olmasa da bir rahatsızlık yaratır.	2	
		Belediyenin imaj ve itibarını olumsuz etkiler, belediye bünyesinde ve kamuoyunda rahatsızlık yaratır, maddi kayba yol açabilir.	3	
		Belediyenin imaj ve itibarını olumsuz etkiler, belediye bünyesinde ve kamuoyunda ciddi rahatsızlık yaratabilir, önemli maddi kayba yol açabilir.	4	
		Belediyenin imaj ve itibarını son derece olumsuz etkiler, belediye bünyesinde ve kamuoyunda ciddi rahatsızlık yaratır, önemli maddi kayba ve cezai sorumluluğa yol açabilir.	5	

EK 3: Risk Değerlendirme Formu Örneği

Sayın
..... **Müdürlüğü**
Birim Yöneticisi/Servis Şefi

İşbu form, yapılacak iç denetim faaliyetine esas teşkil edecek “**risk odaklı plan ve programın**” hazırlanmasında dikkate alınmak üzere düzenlenmiştir.

Lütfen tüm soruları eksiksiz olarak cevaplayınız ve size/müdürlüğünüze göre uygun olan seçeneği “x” şeklinde işaretleyiniz. Vereceğiniz bilgiler, kurumu/kurumdaki riskleri tanımak için çok önemlidir.

İlginize çok teşekkür ederiz.

1-BÜTÇE BÜYÜKLÜĞÜ:

Birimlere bütçeyle verilen kaynakların büyüklüğü riski etkileyen önemli bir faktördür.

Biriminize 2012 yılı için bütçeyle verilen kaynaklar toplamı;

500.000 YTL'den az	
500.000 YTL - 2.500.000 YTL	
2.500.001 YTL - 10.000.000 YTL	
10.000.001 YTL - 40.000.000 YTL	
40.000.001 YTL ve üzeri	

2-İŞLEM HACMİ VE PERSONEL YAPISI:

İşlem hacmi ile birlikte, personel sayısı (azlığı veya fazlalığı), niteliği, statü farklılığı (memur, işçi, sözleşmeli personel, hizmet alımı kapsamında çalıştırma, şirket personeli olma) gibi unsurlar risk oluşturan faktörlerdir.

Bu riske neden olan faktörler içerisinde ise personelin bilgi ve tecrübe yetersizliği, motivasyon eksikliği, aşırı iş yükü, personelin düzensiz yer değişimi, işyerinin elverişsizliği ya da düzeninin iyi kurulmamış olması gibi konular sayılabilir.

İşlem hacminiz ile kıyaslandığında;

Personelin sayısı ve niteliği hedeflere ulaşmada yeterlidir. Personel kaynaklı sorun yaşanmıyor.	
Personelin sayısı ve/veya niteliği bazen işin aksamasına (süresi veya kalitesi) neden oluyor.	
Personelin sayısı ve/veya niteliği sık sık işin aksamasına neden oluyor.	
Personelin sayısı ve/veya niteliği her zaman işlerin aksamasına neden olduğu gibi bazı görevler personelin yetersizliği nedeniyle yapılamıyor.	

Personelin sayısı ve/veya niteliği hedeflere ulaşmada yetersiz. Personelin sayısı veya niteliği arttırılmadıkça hedefe ulaşamaz veya çok zor ulaşılır. Birçok görev personel kaynaklı sorunlar nedeniyle yapılamıyor.	
---	--

3 –MEVZUATIN YOĞUNLUĞU :

Birimin faaliyet alanını ilgilendiren çok sayıda yasal düzenlemenin olması, yasal düzenlemelerde sık sık değişiklik yapılması, işlemlerin önemli bir bölümünün yasal veya sözleşme kaynaklı sorumluluk taşıması mevzuatın doğru bir şekilde anlaşılmasını güçleştirebileceğinden faaliyetlerin düzenlemelere uygun yapılamama riskini arttırabilir.

Biriminizde yapılan faaliyetler;

Hiçbir yasal sorumluluk taşımamaktadır.	
4 Kurumun iç mevzuatına uygunluk gerektiriyor, dışarıya karşı sorumluluk doğuran işlemler bulunmamaktadır.	
Bazen yasal veya sözleşme kaynaklı sorumluluk doğuracak işlemler şeklinde olabiliyor.	
Çoğunlukla yasal veya sözleşme kaynaklı sorumluluk taşıyor. Sorumluluk sonucu maddi kayıp ihtimali de vardır.	
Çoğunlukla yasal veya sözleşme kaynaklı sorumluluk taşıyor. Sorumluluk sonucu oluşacak yüksek düzeyde maddi kayıp ihtimali bulunmaktadır.	

4-FAALİYETLERİN KARMAŞIKLIĞI:

Bazı faaliyetler yapısı gereği karmaşık olabildiği gibi sürekli yapılan değişiklikler de faaliyetleri karmaşık hale getirebilir. Birimde yapılan faaliyetlerinin karmaşık olması, kontrollerin uygulanmasını zorlaştırarak önemli riskler oluşturabilir.

Biriminizde yapılan faaliyetler;

Çok basit, rutin işlemlerden oluşuyor. Özel eğitim gerektirmiyor.	
Rutin işlemlerden oluşuyor, personel kısa eğitimler ile istenilen uzmanlık seviyesine getirilebiliyor.	
Çoğunlukla sistem tarafından gerçekleştiriliyor. Personel için gerekli uzmanlık seviyesi yüksek değil ve bu düzey standart eğitimler ile sağlanabiliyor.	
Oldukça karmaşıktır. Personelin gerekli uzmanlık seviyesine ulaşması için bir dizi eğitimden geçirilmesi gerekiyor.	
Oldukça karmaşık ve çoğunlukla birbirinden farklıdır. Kullanılan sistemler ve yapılan faaliyetler, iyi yetişmiş personel ve sürekli eğitim gerektiriyor.	

5- BİLGİ TEKNOLOJİLERİ SİSTEMİNİN YAPISI:

Birimde kullanılan bilgi teknolojilerinin çeşitliliği, veri tabanının genişliği ve bilgi güvenliği varlıkların kontrolünü güçleştirebilecek ve önemli bilgilerin kaybına neden olabileceğinden riskliliği artırabilecek bir unsurdur.

Bilgi teknolojisi kaynaklı sorunların etkisi;

Birimimizde yapılan faaliyetlerde bulunmamaktadır.	
Birimimizde yapılan faaliyetlerin yavaşlamasıyla sınırlıdır.	
Belirgin olur ama birimimizde yapılan faaliyetler olağan şekilde devam eder. Bilgi teknolojisindeki aksaklık tolere edilebilir düzeydedir.	
Ciddi olur ve birimimizi önemli bir zararla karşı karşıya bırakabilir.	
Birim faaliyetlerimizin sürdürülebilirliğini tehdit edecek düzeydedir.	

6- İMAJ VE İTİBAR :

Birimde oluşabilecek hatalı, mevzuata aykırı ve usulsüz işlemler, kamuoyuna yansımaları halinde belediyenin itibarını son derece olumsuz etkileyebilecek, belediye bünyesinde ve kamuoyunda önemli rahatsızlıklar yaratabilecek durumlardır.

Biriminizle ilgili bu olumsuz durumlar;

Belediyenin imaj ve itibarını etkilemez, belediye bünyesinde ve kamuoyunda herhangi bir rahatsızlık yaratmaz.	
Belediyenin imaj ve itibarına az etkisi olur, belediye bünyesinde ve kamuoyunda çok önemli olmasa da bir rahatsızlık yaratır.	
Belediyenin imaj ve itibarını olumsuz etkiler, belediye bünyesinde ve kamuoyunda rahatsızlık yaratır, maddi kayba yol açabilir.	
Belediyenin imaj ve itibarını olumsuz etkiler, belediye bünyesinde ve kamuoyunda ciddi rahatsızlık yaratabilir, önemli maddi kayba yol açabilir.	
Belediyenin imaj ve itibarını son derece olumsuz etkiler, belediye bünyesinde ve kamuoyunda ciddi rahatsızlık yaratır, önemli maddi kayba ve cezai sorumluluğa yol açabilir.	

.... / ... / 20...

İsim/İmza

EK 4: 2012- 2014 Dönemi İç Denetim Planı Örneği³³²

T.C.

..... BELEDİYESİ

İç Denetim Birimi

2012 - 2014 Dönemi İç Denetim Planı

I- GİRİŞ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 65 nci maddesine dayanılarak hazırlanan “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 14, 39 ve 40 ncı maddeleri gereğince ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yayımlanan “Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi” ile “Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi”nde belirlenen usul ve esaslar dikkate alınarak hazırlanmış olan “..... Belediyesi İç Denetim Birimi 2012-2014 dönemi İç Denetim Planı” anılan dönemdeki faaliyetlerin konular, süreler, denetim ilke ve esasları itibariyle belirlenmesini amaçlamaktadır.

II- İDARENİN TANIMI

..... Belediyesi, yılından bugüne kadar Büyükşehir Belediyesine bağlı metropol belediyesi olarak işlevini sürdürmektedir.

..... Belediyesi Başkan Yardımcısı ve Müdürlük ile faaliyetlerini sürdürmekte olup, teşkilat yapısı ektedir.(Ek. 1)

Bu bağlamda, Belediyemizin faaliyetlerini sürdürdüğü bütün alanlar ile faaliyetlerin mali olan ve olmayan bütün uygulamaları İç Denetim kapsamındadır.

III- STRATEJİK AMAÇLAR

Hazırlanan Belediyesi 2012-2014 Dönemi İç Denetim Planında;

- İç denetim biriminin idari teşkilat şemasındaki yerinin, iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesini sağlayacak şekilde organize edilmesi,
- Birimlerin iş süreçleri, yönetim ve kontrol süreçlerinin gözden geçirilmesi,
- İdarenin risk yönetim süreçlerinin incelenmesi,
- Denetimde risk odaklı yaklaşımın benimsenmesi,

³³² Kamu kurumlarının iç denetim birimlerince hazırlanan iç denetim programları, çeşitli farklılıklar içerse de özü itibariyle, İDKK tarafından yayımlanan “KAMU İÇ DENETİM PLANI ve PROGRAMI HAZIRLAMA REHBERİ” örnek alınarak hazırlanmaktadır.

- Denetimlerde, sistem denetimi, uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi sıralamasının esas alınması,
- Denetimlerde, denetlenen birimlerin yönetim ve kontrol süreçlerindeki zayıflıkların veya geliştirilmesi gereken alanların ortaya çıkarılması ve gerekli iyileştirmelerin yapılması amacıyla birim yöneticileriyle birlikte ortak eylem planlarının hazırlanması,
- İç denetim faaliyetleri sonucunda birim ile mutabık kalınan ve eylem planına bağlanan önerilerin planlandığı şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlenmesi,
- Denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin beraber yürütülmesi,
- İç denetçilerin niteliklerinin artırılması amacıyla; ihtiyaç duyulan alanlarda eğitimlerin başlangıçta dışardan hizmet alımı yoluyla ya da diğer iç denetim birimlerindeki yetkin personel aracılığıyla yürütülmesi, sonraki dönemlerde iç denetçiler arasından eğitici olabileceklerin belirlenmesi ve iç denetim biriminin kendi eğitici kadrosunun oluşturulması, iç denetçilere mevzuat uyarınca asgari yüz saatlik meslek içi eğitimin üç yıla yayılarak verilmesi,
- İç denetim alanında akademik çalışması olan kişi ve kurumlarla işbirliği yapılması ve bu alandaki çalışmaların teşvik edilmesi,
- İç denetim konusundaki farkındalığın artırılması amacıyla, bilgilendirme toplantıları ve seminerler düzenlenmesi,
- Ortak politikaların belirlenmesi, karşılıklı roller ve beklentilerin açıklığa kavuşturulması ve olası problemlerin çözümü amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve diğer iç denetim birimleri ile kamu idareleri ve diğer denetim birimleri arasında yakın işbirliği sağlanması amaçlanmaktadır.

IV- PLANIN UYGULANMASINDA UYGULANACAK İLKELER

2012-2014 Dönemi İç Denetim Planı; iç denetim biriminde toplam üç iç denetçinin yer aldığı, hafta sonu tatili, resmi tatil ve yıllık izinler dikkate alınarak toplam denetim kaynağının (3 kişi) **2012 yılı için 696, 2013 yılı için 687, 2014 yılı için ise 690 işgünü** olduğu, risk değerlendirme çalışmalarının yapıldığı ve denetim alanlarının öncelik sırasına konulduğu dikkate alınarak hazırlanmıştır.

2012-2014 Dönemi İç Denetim Planı,Belediyesinin kurumsal faaliyetlerine değer katacak ve geliştirecek ilkeler ve kriterler esas olmak üzere, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi dikkate alınarak hazırlanmıştır.

2012-2014 Dönemi iç denetim planının uygulanması sırasında uyulması gereken genel ilkeler aşağıda belirtildiği gibidir;

- Denetimde öncelik, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

- Bundan başka, üst yönetici ile birim yöneticilerinin faaliyetlerini yürütürken hesap ve işlemlerinin kanun, kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge ve genel yazı gibi mevzuat düzenlemelerine uygun yürütülüp yürütülmediğinin tespiti ile varsa hata ve noksanlıkların ortaya çıkarılması, bu hata ve noksanlığın sebeplerinin araştırılması ve bu sebeplerin ortadan kaldırılması, idarenin etkinlik, verimlilik ve hizmet kalitesinin artırılması, personelin eğitim eksikliğinin giderilmesi ile sorunlara dikkat çekilmesi ve çözüm önerisinde bulunulması denetimlerimizde esastır.

- Denetim kaynağı kullanımında risk odaklı yaklaşım benimsenmiş, iç denetimde; sistem denetimi, uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi sıralaması esas alınmıştır.

- Denetim alanlarına ayrılan süreler; mevcut denetim kaynağı ile denetim alanlarının kapsamı dikkate alınarak tespit edilmiştir.

- Denetim evreni dahiline alınan konulardan, yapılacak olan yıllık programa göre denetlenecek alanlarda uyulacak ilkeler ve süreler, hazırlanacak yıllık programda ayrıntılı olarak yer alacaktır.

- İç Denetçiler, denetim sırasında suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye ve gerekli hallerde yetkili mercilere bildirir.

V- RİSK DEĞERLENDİRME ÇALIŞMALARI

Risk, idarelerin kuruluş amaçları ile stratejik hedeflerine ulaşmasına ve görevlerin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olaylardır.

Risk esaslı denetim; idarelerin faaliyet alanlarına ilişkin risk faktörlerinin tanımlanmasını, risk seviyelerinin ölçülmesini, bu riskler için uygulanan kontrollerin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesini ve yüksek risk içeren alanlara denetim önceliğinin verilmesini öngören bir denetim yaklaşımıdır.

İç Denetim Birimince risk değerlendirmesi; Belediyemizin özellikleri ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunca yayımlanan “Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi” dikkate alınarak yapılmış olup dört aşamadan oluşmaktadır.

A- Denetim evreninin tanımlanması

B- Denetim alanlarının belirlenmesi

C- Yapısal risk düzeylerinin belirlenmesi

D- Denetim alanlarının önceliklendirilmesi

A- Denetim Evreninin Tanımlanması

Denetim evreni, denetlenebilecek alanların tamamını ifade eder. Belediyemizin denetim evreni;

- Belediyemiz üst yönetimi, birim müdürleri ve personel ile yapılan görüşmelerden,
 - İç Denetçilerin göreve başladığı tarihten itibaren idare tarafından verilen görevlere ilişkin yapılan inceleme, araştırma ve danışmanlık çalışmaları ile yapılan iç denetim çalışmalarından,
 - Belediyemiz stratejik planından, üst yönetiminin koyduğu hedefler ve amaçlar kapsamında bütün birimlerin idareye vermiş oldukları performans programlarından ve faaliyet raporlarından,
 - Belediyemiz idarecilerinin gözlem ve birikimlerinden,
 - İç Denetim Birimi tarafından doğrudan yapılan ve icraya müdahale olmaksızın destekleyici, yönlendirici ve düzenleyici çalışmalardan,
 - Denetim elemanı olarak görev yapılan dönemlerdeki bilgi birikimi ve iş tecrübelerinden,
 - Daha önce yapılmış olan risk analizi çalışmalarından,
- yararlanılarak oluşturulmuştur.

B- Denetim Alanlarının Belirlenmesi

Denetim evreninin; birim, faaliyet, süreç, proje veya bunlardan birkaçı bir arada değerlendirilmek suretiyle idare faaliyetlerinin denetlenebilir bölümlere ayrılmasıyla, denetim alanları belirlenir.

İç Denetim Birimi olarak Belediyemizin denetim alanları, tüm Belediye birimleri ile söz konusu birimlerin süreçleri bir arada değerlendirilmek suretiyle belirlenmiş olup, denetlenebilir alanlar Ek: 2 tabloda gösterilmiştir.

C- Yapısal Risk Düzeylerinin Belirlenmesi

Risk, bir olay veya faaliyetin kurumu olumsuz olarak etkileme olasılığı olarak tanımlandığında yapısal risk, mevcut kontroller ve tedbirler dışarıda tutulduğunda kamu idarelerinin mevcut yapısından veya faaliyetin doğasından kaynaklanan risktir.

İdarelerin yapısal risk düzeylerinin belirlenmesi çalışmaları, yapısal risk kriterlerinin tanımlanması ve ölçülmesi aşamalarından oluşmaktadır.

İç Denetim Birimi tarafından, Belediyemiz faaliyetlerine etki eden altı risk kriteri tanımlanmıştır. Bunlar; Ek.3 tabloda da görüleceği üzere, bütçe büyüklüğü, işlem hacmi ve personel sayısı, mevzuat yoğunluğu, faaliyetlerin karmaşıklığı, bilgi teknolojisi sisteminin yapısı ve imaj-itibar riskleridir.

Bütçe Büyüklüğü; denetim alanlarında kullanılan mali kaynakların büyüklüğü, kayıp ve zararlara yol açan risklerin gerçekleşmesini arttırır. Bu nedenle denetim alanı için kullanılan kamu kaynağı büyüklüğü bir risk kriteri olarak belirlenmiştir.

İşlem Hacmi ve Personel Sayısı;İşlem hacmi ile birlikte, personel sayısı (azlığı veya fazlalığı), niteliği, statü farklılığı (memur, işçi, sözleşmeli personel, hizmet alımı kapsamında çalıştırma, şirket personeli olma) gibi unsurlar risk oluşturan faktörlerdir.

Mevzuat Yoğunluğu; Birimin faaliyet alanını ilgilendiren çok sayıda yasal düzenlemenin olması, yasal düzenlemelerde sık sık değişiklik yapılması, işlemlerin önemli bir bölümünün yasal veya sözleşme kaynaklı sorumluluk taşınması mevzuatın doğru bir şekilde anlaşılmasını güçleştirebileceğinden faaliyetlerin düzenlemelere uygun yapılamama riskini arttırabilir.

Faaliyetlerin Karmaşıklığı; Bazı faaliyetler yapısı gereği karmaşık olabildiği gibi sürekli yapılan değişiklikler de faaliyetleri karmaşık hale getirebilir. Birimde yapılan faaliyetlerinin karmaşık olması, kontrollerin uygulanmasını zorlaştırarak önemli riskler oluşturabilir.

Bilgi Teknolojisi Sisteminin Yapısı; Birimde kullanılan bilgi teknolojilerinin çeşitliliği, veri tabanının genişliği ve bilgi güvenliği varlıkların kontrolünü güçleştirebilecek ve önemli bilgilerin kaybına neden olabileceğinden riskliliği arttırabilecek bir unsurdur.

İmaj-İtibar;Birimde oluşabilecek hatalı, mevzuata aykırı ve usulsüz işlemler, kamuoyuna yansımaları halinde belediyenin itibarını son derece olumsuz etkileyebilecek, belediye bünyesinde ve kamuoyunda önemli rahatsızlıklar yaratabilecek durumlardır.

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

Kümülatif yöntemde; her risk kriterine, idari faaliyetlere etkisi ve önemi göz önünde bulundurularak bir ağırlık verilir. Bu bağlamda bütçe büyüklüğü kriterine %30, işlem hacmi ve personel sayısı kriterine %20, mevzuat yoğunluğu kriterine %15, faaliyetlerin karmaşıklığı kriterine %15, Bilgi Teknolojisi Sisteminin Yapısı kriterine (%10), İmaj ve İtibar kriterine (%10) ağırlık verilmiştir. Diğer yandan Ek. 3 tabloda görüldüğü üzere; her risk kriterine risk seviyesini gösteren 1 den 5 e kadar bir kriter puanı verilir. En düşük risk

seviyesi için kriter puanı 1, en yüksek risk seviyesi için ise 5'tir. Verilen ağırlıklar ile kriter puanları çarpılarak her bir kriter için risk puanları bulunur. Daha sonra risk puanları toplanılarak denetim alanlarının yapısal risk düzeyleri belirlenir. Yapısal risk düzeyinde belirlenen puanlar ise denetlenecek alanların denetim öncesi risk puanlarını oluşturur.

D- Denetim Alanlarının Önceliklendirilmesi

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

Ek.2 tabloda belirtilen her denetlenebilir alan, yukarıda açıklanan risk kriterleri esas alınarak kümülatif yöntem uygulanarak değerlendirilmiş olup, risk öncelik sırasına göre denetim alanları belirlenmiştir.

Öncelik sırası belirtilen denetim alanları, belirlenen risk puanları esas alınarak; **5,00-3,75 arası 1'nci öncelikli (yüksek riskli) alan, 3,74-3,00 arası 2'nci öncelikli (orta riskli) alan, 1,00-2,99 arası ise 3'ncü öncelikli (düşük riskli) alan** olarak tespit edilmiştir.

Risk öncelik sırası, üst yönetici tercihi ve aşağıda belirtilen denetim kaynakları birlikte değerlendirildiğinde, 2012-2014 yıllarını kapsayan iç denetim planına dahil edilen denetim alanları ise **Ek. 4**'de görüleceği şekilde belirlenmiştir.

VI- DENETİM KAYNAKLARI

2012-2014Plan döneminde sahip olunan denetim kaynağı; A1 düzeyinde Kamu İç Denetim Sertifikası almış 3 iç denetçiden oluşmaktadır.

3 yıllık plan döneminde, 3 kişilik denetim kaynağı aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır;

	2012	2013	2014
Toplam Gün Sayısı	1098	1095	1095
İzin ve Tatil Toplamı	402	408	405
Toplam Denetim Kaynağı	696	687	690

Henüz İç Denetim Birimi olarak idari büro ve bütçe kaynağımız bulunmamaktadır.

VII- PLANLANAN İÇ DENETİM FAALİYETLERİ

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

A-Denetim Faaliyetleri

Yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda; 2012-2014 plan döneminde denetim kaynakları dikkate alınarak tespit edilen denetlenebilir alanlar Ek.5 tabloda belirtildiği şekilde olup,3 i denetçi için denetim faaliyetleri, **2012 yılında 471, 2013 yılında 472 ve 2014 yılında 474 işgünü** ayrılması planlanmaktadır.

B- Diğer Faaliyetler

a- **Denetim yönetimi faaliyetleri:**İç denetim planlarının ve programlarının hazırlanması, denetim faaliyetlerinin koordinasyonu, düzenlenen iç denetim raporlarının izlenmesi faaliyetleri ve bu kapsamdaki idari işlemleri kapsar. Bu faaliyetler i denetçiler tarafından yürütülecektir.

b- **Danışmanlık faaliyetleri:** Belediyemiz birimlerince talep edilen, iç denetim kapsamındaki yazılı ve sözlü danışmanlık faaliyetlerini kapsar.

c- **Eğitim faaliyetleri:** İlgili mevzuat hükümleri göz önüne alınarak, i denetçiler için alınacak ve i denetçiler tarafından verilecek eğitimleri kapsar.

İ Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 33 ncü maddesinin birinci fıkrasında; i denetçilere, her üç yılda asgari yüz saat meslek içi eğitim sağlanacağı, bu sürenin otuz saati, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun koordinatörlüğünde Maliye Bakanlığınca verileceği, kalan sürenin anılan Kurulun eğitim konusundaki düzenlemelerine riayet edilerek, ilgili kamu idarelerinin ihtiyaçlarına göre i denetim birimince programlanacağı,

Aynı Yönetmeliğin 33 ncü maddesinin ikinci fıkrasında; iç denetim birimlerinin, gerektiğinde mesleki kuruluşlar, üniversiteler ve bilimsel alanda etkinlikte bulunan diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak suretiyle, yılda en az bir defa kurs, seminer ve benzeri etkinliklerde bulunacağı ve bu etkinliklere iç denetim plan ve programında yer vereceği,

hüküm altına alınmıştır.

d- **İhtiyat İçin Ayrılan Denetim Kaynağı:** Planlama aşamasında öngörülemeyen program dışı denetim ve danışmanlık faaliyetlerini kapsar.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda hazırlanan 2012-2014 döneminde yapılacak i denetim faaliyetlerine ait tablo Ek:5 de gösterilmiştir.

İ Denetçi

İ Denetçi

İ Denetçi

O L U R

.../.../20...

.....

Belediye Başkanı
(Üst Yönetici)

EK 5: 2012 Yılı Dönemi İç Denetim Programı Örneği³³³

T.C.

..... BELEDİYESİ

İç Denetim Birimi

2012 Yılı İç Denetim Programı

I. GİRİŞ

..... Belediyesi İç Denetim Biriminin 2012 yılı İç Denetim Programı; yukarıda belirtilen yasal mevzuat ile İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yayımlanan **“Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberinde”** belirlenen usul ve esaslara uygun şekilde, 2012–2014 yıllarına ilişkin İç Denetim Planı’nda belirtilen alanlar üzerinde risk değerlemesi işlemleri yapılarak, üst yönetimin görüş ve önerileri de dikkate alınmak suretiyle hazırlanmıştır.

II. AMAÇ VE HEDEFLER

Yürütülmesi planlanan iç denetim faaliyetlerimizde amaç; işbu programda denetime dahil edilen birimlerin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

İç denetim faaliyetleri sonucunda; denetlenen birimlerin yönetim ve kontrol süreçlerindeki zayıflıkların veya geliştirilmesi gereken alanların ortaya çıkarılması ve gerekli iyileştirmelerin yapılması amacıyla birim yöneticileriyle birlikte ortak aksiyon planlarının hazırlanması ve birim ile mutabık kalınan ve aksiyon planına bağlanan önerilerin planlandığı şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlenmesi de denetimlerimizde esastır.

İç denetimde yapılacak danışmanlık hizmetinde; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak ile idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak amaçlanmaktadır.

Ekli çizelgede, denetim yapılacak birimler ve süreçler ayrıntılı olarak sunulmakta ve bu denetimleri yapacak olan iç denetçiler ve denetim süreleri de belirtilmektedir. Denetim faaliyetlerinin belirlenen amaçlara öngörülen sürelerde, denetim ilke ve esaslarına uygun olarak tamamlanması hedeflenmiştir.

³³³ Kamu kurumlarının iç denetim birimlerince hazırlanan iç denetim programları, çeşitli farklılıklar içerse de özü itibarıyla, İDKK tarafından yayımlanan “KAMU İÇ DENETİM PLANI ve PROGRAMI HAZIRLAMA REHBERİ” örnek alınarak hazırlanmaktadır.

2012 Yılı İç Denetim Programı; 696 iş günü (3denetçi için) bulunduğu, risk değerlendirme çalışmalarının yapıldığı ve denetim alanlarının öncelik sırasına konulduğu dikkate alınarak 2012-2014 Dönemi İç Denetim Planına göre hazırlanmıştır.

III. PROGRAMIN UYGULANMASINDA UYULACAK İLKELER

..... Belediyesi İç Denetim Birimince, 2012 Yılı İç Denetim Programının hazırlanmasında; İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan **“Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberinde”** belirtilen temel ilkeler esas alınmıştır.

2012 Yılı İç Denetim Programının uygulanması sırasında uyulması gereken genel ilkeler şunlardır;

- Denetimlerde risk odaklı yaklaşım benimsenir.
- İç denetim programı hazırlanıp onaylandıktan sonra her iç denetçiye, görevi yazıyla üst yönetici tarafından bildirilir.
- İç denetçi görevlendirmesi yapıldıktan sonra üst yönetici tarafından, denetim yapılacak birime, bildirim yazısı gönderilir.
- Görev yazısını alan iç denetçi, denetim faaliyetine ön çalışmayla başlar. Ön çalışma; denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Elde edilen bilgiler ışığında iç denetçi; denetimin amaç ve hedefleri, denetimin kapsamı, bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin yöntemler, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur.
- İç denetçi denetimini tamamladıktan sonra bulgularını ve önerilerini denetlenen birim ile paylaşır ve bir taslak rapor hazırlayarak denetlenen birime verir. Denetlenen birimden aldığı cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de ekleyerek oluşturduğu nihai raporunu, üst yöneticiye sunar.
- İç Denetçiler, denetim sırasında suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye ve gerekli hallerde yetkili mercilere bildirir.
- Programın uygulanması sırasında, iç denetim birim kaynaklarında, denetim alanları için belirlenen sürelerde ve diğer hususlarda sapmalar meydana geldiğinde; denetim alanlarının risk analizi dikkate alınarak programda değişiklik yapılacaktır.

IV. RİSK DEĞERLENDİRME ÇALIŞMALARI

İç Denetim Birimince 2012-2014 Dönemi İç Denetim Planı hazırlanırken risk değerlendirmesi; İç Denetim Koordinasyon Kurulu’na yayınlanan **“Kamu İç Denetiminde**

Risk Değerlendirme Rehberi” esas alınarak yapılmış, denetim evreni tanımlanmış, denetim alanları belirlenmiş, yapısal risk düzeyleri belirlenerek denetim alanları önceliklendirilmiştir.

V. DENETİM KAYNAKLARI

2011 yılı iç denetim programı döneminde sahip olunan denetim kaynağı; A1 düzeyinde Kamu İç Denetçi sertifikasına sahip 3 iç denetçiden oluşmaktadır.

İlgili yılda 3 iç denetçi için 402 günlük süre muhtelif izin ve tatil, 696 günlük süre ise iç denetim ve diğer faaliyetlerde geçecek gün olarak hesaplanmaktadır.

Henüz büro ve bütçe kaynağımız bulunmamaktadır. Harcamalar Özel Kalem Müdürlüğü bütçesinden yapılmaktadır.

VI. PROGRAMLANAN İÇ DENETİM FAALİYETLERİ

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

A-Denetim Faaliyetleri

Denetim faaliyetleri; yapılan risk değerlendirmeleriyle belirlenen öncelikli alanların planlı denetimini kapsar.

2012-2014 Dönemi İç Denetim Planı hazırlanırken risk değerlendirilmesi yapılmış, risk düzeyi en yüksek denetim alanları tespit edilmiş ve üst yöneticinin de önerileri doğrultusunda risk düzeyi en yüksek denetim alanları için 2012 yılında 3 iç denetçi için toplam **471 iş günü** ayrılmıştır.

B- Diğer Faaliyetler

1-Denetim yönetimi faaliyetleri: İç denetim planlarının ve programlarının hazırlanması, denetim faaliyetlerinin koordinasyonu, düzenlenen iç denetim raporlarının izlenmesi faaliyetleri ve bu kapsamdaki idari işlemleri kapsar. 2012 yılında bu faaliyetleri gerçekleştirmek amacıyla, 3 iç denetçi için toplam **66 iş günü** denetim yönetimi faaliyetlerine ayrılmıştır.

2-Danışmanlık faaliyetleri: Belediyemiz birimlerince talep edilen, iç denetim kapsamındaki yazılı ve sözlü danışmanlık faaliyetlerini içerir. 3 iç denetçi için toplam **84 iş günü** danışmanlık faaliyetlerine ayrılmıştır.

3-Eğitim faaliyetleri: İlgili mevzuat hükümleri göz önüne alınarak, iç denetçilerce alınacak ve iç denetçiler tarafından verilecek eğitimleri kapsar.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 33 üncü maddesinin birinci fıkrasında; iç denetçilere her üç yılda asgari yüz saat meslek içi eğitim sağlanacağı, bu sürenin otuz saatinin İDKK'nın koordinatörlüğünde Maliye Bakanlığınca verileceği, kalan sürenin İDKK'nın eğitim konusundaki düzenlemelerine riayet edilerek ilgili kamu idarelerinin ihtiyaçlarına göre iç denetim birimince programlanacağı,

Aynı Yönetmeliğin 33 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; iç denetim birimlerinin, gerektiğinde mesleki kuruluşlar, üniversiteler ve bilimsel alanda etkinlikte bulunan diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak suretiyle, yılda en az bir defa kurs, seminer ve benzeri etkinliklerde bulunacağı ve bu etkinliklere iç denetim plan ve programında yer vereceği,

hüküm altına alınmıştır.

Programda eğitim faaliyetleri için gösterilen ve 3 iç denetçi için **45 iş günü**, alınması muhtemel meslek içi eğitim ile iç denetim birimince düzenlenmesi muhtemel eğitim programları için ayrılmıştır.

4-İhtiyat İçin Ayrılan Denetim Kaynağı : Planlama aşamasında öngörülemeyen denetim ve danışmanlık faaliyetlerini kapsar.

2011 yılında planlamada öngörülmeyen denetim ve danışmanlık faaliyetleri ortaya çıkabileceğinden ve denetim kaynağımızın 3 kişi ile sınırlı olması nedeniyle ihtiyat için denetim ve danışmanlık faaliyetlerine 3 iç denetçi için toplam **30 iş günü** ayrılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda hazırlanan çizelge **Ek: 1**'de gösterilmiştir.

VII. GÖREV SONUÇLARI VE RAPORLAMA

Denetim faaliyetlerinin raporlaması, İDKK tarafından yayınlanan **“Kamu İç Denetim Raporlama Standartları”** çerçevesinde yürütülür. Bu çerçevede iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarının raporlanmasında ve düzenlenecek raporlarla ilgili yürütülecek işlemlerde aşağıda belirtilen ilkelere uyulur:

1) Denetim çalışmalarının sonuçları “İç Denetim Raporu”, danışmanlık, inceleme ve araştırma çalışmalarının sonuçları “İnceleme Raporu” ile rapor edilecektir.

2) Denetim çalışmaları sırasında, ivedi olarak işlem yapılmasını gerektiren bilgilerin iletilmesi, denetlenen faaliyetle ilgili bir değişikliğin bildirilmesi veya görevin uzun bir süre devam etmesi halinde görevin seyri hakkında üst yöneticinin bilgilendirilmesi amacıyla ara raporlar yazılabilir. Ara raporlar belli bir şekil şartına tabi değildir.

3) Denetim çalışmalarının tamamlanması aşamasında, denetim kapsamında tespit edilen bulgular bir kapanış toplantısında değerlendirilmek üzere denetlenen birime iletilir. Kapanış toplantısında denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde yapılan görüşmeler neticesinde taslak denetim raporu düzenlenir.

4) Taslak iç denetim raporu iç denetçinin belirleyeceği uygun bir sürede cevaplandırılmak üzere, denetime tabi tutulan birim yöneticisine verilir. Denetlenen birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle taslak iç denetim raporunu cevaplandırarak ilgili iç denetçiye gönderir.

5) İç Denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler konusunda denetçi ile birim yöneticisi arasında anlaşmazlık varsa, denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna dahil eder. İç Denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır ve yapılacaklar denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır.

6) İç denetçi, denetlenen birim tarafından taslak iç denetim raporuna verilen cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de ekleyerek oluşturduğu nihai iç denetim raporunu, üst yöneticiye sunar.

7) Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra gereği ve bilgi için raporda belirtilen birimlere verilir.

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

9) Hazırlanan rapor özeti, nihai rapor üzerine yapılan işlemlerle birlikte, üst yönetici tarafından raporun kendisine sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İDKK'a gönderilir.

10) İç denetim raporları, üst yöneticinin izni olmaksızın İDKK hariç idare dışına verilemez.

İç Denetçi

İç Denetçi

İç Denetçi

O L U R

.../.../20....

.....

Belediye Başkanı

(Üst Yönetici)

Ek 6: Gözden Geçirme Formu Örneği

	T.C.	
	 BELEDİYESİ	
	İç Denetim Birimi	
	REFERANS B3/...-1	
DENETİM KONUSU : Muhasebe ve Raporlama İşlemleri		
DENETLENEN BİRİM : Mali Hizmetler Müdürlüğü		
DENETİM NUMARASI : 2012/3		DENETİM TÜRÜ : Mali Denetim

GÖZDEN GEÇİRME FORMU

Ref. No	Süreç/Alt Süreç	Süreç Tanımı	Kontrol Faaliyeti	Görüşülen Kişi	İncelenen Kayıtlar	Ana Kontrol	Bulgu	Belge

Ek: 7 Denetim Süresi Kaynağı Revizyon Formu Örneği

Kurumun Logosu	T.C. BELEDİYESİ İç Denetim Birimi	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="background-color: #ff0000; color: white; padding: 2px;">REFERANS</td></tr><tr><td style="background-color: #ffff00; padding: 2px;">B3/...-1</td></tr></table>	REFERANS	B3/...-1																
REFERANS																				
B3/...-1																				
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 30%;">DENETİM KONUSU</td><td style="width: 70%;">: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri</td></tr><tr><td>DENETLENEN BİRİM</td><td>: Mali Hizmetler Müdürlüğü</td></tr><tr><td>DENETİM NUMARASI</td><td>: 2012/3</td></tr><tr><td>DENETİM TÜRÜ</td><td>: Mali Denetim</td></tr></table>			DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri	DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü	DENETİM NUMARASI	: 2012/3	DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim										
DENETİM KONUSU	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri																			
DENETLENEN BİRİM	: Mali Hizmetler Müdürlüğü																			
DENETİM NUMARASI	: 2012/3																			
DENETİM TÜRÜ	: Mali Denetim																			
DENETİM SÜRESİ VE KAYNAĞI REVİZYON FORMU																				
Denetim Adı	: Muhasebe ve Raporlama İşlemleri																			
Denetim Numarası	: 2012/3																			
Toplam Planlanmış Denetim Süresi	: 24 iş günü																			
İstenen Değişiklik	: Denetim süresinin ... iş günü uzatılması/kısaltılması																			
Revize Edilmiş Planlanan Denetim Süresi	: ... iş günü																			
Revizyon İstenmesinin Nedeni	: ... yapılan çalışmaların ... iş günü uzaması																			
Toplam Planlanmış Denetim Kaynağı (İç Denetçi Sayısı)	: 3																			
İstenen Değişiklik	: -																			
Revize Edilmiş Planlanan Denetim Kaynağı	: -																			
Revizyon İstenmesinin Nedeni	: -																			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td colspan="2" style="text-align: center;">Hazırlayan</td><td colspan="2" style="text-align: center;">Hazırlayan</td><td colspan="2" style="text-align: center;">Gözden Geçiren</td></tr><tr><td colspan="2" style="text-align: center;">B.....</td><td colspan="2" style="text-align: center;">C.....</td><td colspan="2" style="text-align: center;">A</td></tr><tr><td style="text-align: center;">Tarih</td><td style="text-align: center;">İmza</td><td style="text-align: center;">Tarih</td><td style="text-align: center;">İmza</td><td style="text-align: center;">Tarih</td><td style="text-align: center;">İmza</td></tr></table>			Hazırlayan		Hazırlayan		Gözden Geçiren		B.....		C.....		A		Tarih	İmza	Tarih	İmza	Tarih	İmza
Hazırlayan		Hazırlayan		Gözden Geçiren																
B.....		C.....		A																
Tarih	İmza	Tarih	İmza	Tarih	İmza															

EK 8: Belediyelerde Kullanılan Hesap Planı

Aktif Hesaplar

1 Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

100 Kasa Hesabı

101 Alınan Çekler Hesabı

102 Banka Hesabı

103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)

104 Proje Özel Hesabı

105 Döviz Hesabı

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

11 Menkul Kıymet ve Varlıklar

117 Menkul Varlıklar Hesabı

118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

12 Faaliyet Alacakları

120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı

122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

(Ek:RG-11/9/2011-28051) 127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

13 Kurum Alacakları

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı

14 Diğer Alacaklar

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı

15 Stoklar

150 İlk MADDE ve Malzeme Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

16 Ön Ödemeler

160 İş Avans ve Kredileri Hesabı

161 Personel Avansları Hesabı

162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı

164 Akreditifler Hesabı

165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı

166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı

167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı

18 Gelecek Aylara Ait Giderler

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

19 Diğer Dönen Varlıklar

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı 197 Sayım Noksanları Hesabı

2 - Duran Varlıklar

21 Menkul Kıymet ve Varlıklar

217 Menkul Varlıklar Hesabı

218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı

22 Faaliyet Alacakları

220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı

222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı

(Ek:RG-11/9/2011-28051) 227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı

23 Kurum Alacakları

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı

24 Mali Duran Varlıklar

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı

25 Maddi Duran Varlıklar

250 Arazi ve Arsalar Hesabı

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

252 Binalar Hesabı

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

254 Taşıtlar Hesabı

255 Demirbaşlar Hesabı

256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

259 Yatırım Avansları Hesabı

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

260 Haklar Hesabı

264 Özel Maliyetler Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

29 Diğer Duran Varlıklar

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

Pasif Hesaplar**3 - Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar****30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar**

300 Banka Kredileri Hesabı

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı

304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı

309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı

31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar

310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı

32 Faaliyet Borçları

320 Bütçe Emanetleri Hesabı

322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı

33 Emanet Yabancı Kaynaklar

330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

333 Emanetler Hesabı

34 Alınan Avanslar

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı

363 Kamu İdareleri Payları Hesabı

368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı

37 Borç ve Gider Karşılıkları

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı

381 Gider Tahakkukları Hesabı

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı
397 Sayım Fazlaları Hesabı
399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı
4 -Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar
400 Banka Kredileri Hesabı
403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı
404 Tahviller Hesabı
409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı
41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar
410 Dış Mali Borçlar Hesabı
43 Diğer Borçlar
430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı
44 Alınan Avanslar
440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı
449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı
47 Borç ve Gider Karşılıkları
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı
48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı
481 Gider Tahakkukları Hesabı
49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
499 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı
5 - Öz Kaynaklar
50 Net Değer
500 Net Değer/Sermaye Hesabı
51 Değer Hareketleri
511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı
519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı
52 Yeniden Değerleme Farkları
522 Yeniden Değerleme Farkları Hesabı
57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları
570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı
58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları
580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)
59 Dönem Faaliyet Sonuçları
590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı
591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)
6 - Faaliyet Hesapları
60 Gelir Hesapları
600 Gelirler Hesabı
63 Gider Hesapları
630 Giderler Hesabı
69 Faaliyet Sonuçları
690 Faaliyet Sonuçları Hesabı
8 -Bütçe Hesapları
80 Bütçe Gelir Hesapları
800 Bütçe Gelirleri Hesabı
805 Gelir Yansıtma Hesabı
81 - Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları
810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı
83 Bütçe Gider Hesapları
830 Bütçe Giderleri Hesabı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı
835 Gider Yansıtma Hesabı
89 Bütçe Uygulama Sonuçları
895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı
9 - Nazım Hesaplar
90 Ödenek Hesapları
900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı
901 Bütçe Ödenekleri Hesabı
902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı
903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı
904 Ödenekler Hesabı
905 Ödenekli Giderler Hesabı
906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı
907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı
91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları
910 Teminat Mektupları Hesabı
911 Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı
912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı
913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı
92 Taahhüt Hesapları
920 Gider Taahhütleri Hesabı
921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı