T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SANAYİ POLİTİKALARI VE TEKNOLOJİ YÖNETİMİ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KAMU HİZMET İŞLETMELERİNDE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL UYGULAMASI RESMİ HUZUREVLERİ İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Cemal KAYA
200017075

İstanbul, 2020

İSTANBUL TİCARET
ÜNİVERSİTESİ

T.C.

İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

SANAYİ POLİTİKALARI VE TEKNOLOJİ YÖNETİMİ

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KAMU HİZMET İŞLETMELERİNDE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL UYGULAMASI RESMİ HUZUREVLERİ İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Cemal KAYA

200017075

Tez Danışmanı

Dr. Öğretim Üyesi Duygu CELAYİR

İstanbul, 2020

T.C. İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Sanayi ve Teknoloji Yönetimi- Tezli Yüksek Lisans programı öğrencisi, Cemal Kaya'nın, "Kamu hizmet işletmelerinde iç denetim ve iç kontrol uygulaması resmi huzurevleri iç denetim ve iç kontrol örneği" başlıklı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulu **23.06.2020** tarih ve **2020-510/03** sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **oybirliği** ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir..

	UNVANI, ADI SOYADI
TEZ DANIŞMANI	: Dr. Öğr.Üyesi Duygu Celayir
JÜRİ ÜYESİ	: Dr.Öğr.Üyesi Sabri Öz
JÜRİ ÜYESİ	: Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin Öcal

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Cemal KAYA

Özet

İç denetim ve iç kontrol Türkiye ve bilhassa pek çok Avrupa Birliği ülkesinin idari yapısında güçlü bir biçimde yerini alırken diğer ülkeler de idari yapılarında bu sistemin kurulması eğilimi içine girmişlerdir. İç denetim ve iç kontrol, dünyadaki ekonomik krizlerle beraber oldukça fazla yoğunlaşılan kavramlar haline gelmiştir. Uluslararası alanda durmaksızın gelişim gösteren iç denetim ve iç kontrol bugün yükselen değerler olarak karşımıza çıkmaktadır. İlk olarak özel sektör alanında uygulamaları yapılan iç denetim ve iç kontrol faaliyetleri zaman içerisinde kamu hizmetlerinde de kendisine yer bulmaya başlamıştır. Yeni kamu yönetimi anlayışının kayda değer etkisi ile birlikte kamu iç denetim ve iç kontrol uygulamaları gelişerek yaygın hale gelmiştir. 2003 tarihiyle birlikte Avrupa Birliği uyum süreci çerçevesinde ve kamu yönetimindeki dönüşümün gereklilikleri sonucunda bazı mevzuat düzenlemeleri gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemeler arasında 2003'te yürürlüğe sokulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda iç denetim ve iç kontrol kavramlarına yer verilerek kamu iç denetim ve iç kontrolünün genel kapsamı ortaya çıkarılmıştır. Böylelikle Türk kamu yönetiminde çağdaş manada iç denetim ve iç kontrol uygulamaları başlamıştır. Bu çalışmada kamu hizmet işletmeleri olan resmi huzurevlerinin iç denetim ve iç kontrol uygulamalarının incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında ilk olarak iç denetim ve iç kontrol kavramları incelenecektir. İkinci olarak kamu iç denetimi ve iç kontrolü hakkında bilgiler verilerek, resmi huzurevlerinin iç denetimlerine ilişkin açıklamalar sunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: *Kamu, İç Kontrol, İç Denetim, Huzurevi*

Abstract

Internal audit and internal control in particular Turkey and many European Union countries taking the place of a stronger administrative structure, administrative structures in other countries also tend to have entered into the establishment of this system. They have become concepts that are highly concentrated with the economic crises around the world. Internal audit and internal control, which are constantly developing in the international arena, today emerge as rising values. Internal audit and internal control activities, which were first applied in the private sector, started to find a place in public services in time. With the significant effect of the new public management approach, public internal audit and internal control practices have developed and become widespread. In 2003, some legislative arrangements were made within the framework of the European Union harmonization process and as a result of the requirements of the transformation in public administration. Among these regulations, the general scope of public internal audit and internal control was revealed by including the concepts of internal audit and internal control in the Public Financial Management and Control Law No. 5018, which was put into effect in 2003. Thus, internal audit and internal control practices in a contemporary sense started in Turkish public administration. In this study, it is aimed to examine the internal audit and internal control practices of official rest homes, which are public service enterprises. Within the scope of the study, the concepts of internal audit and internal control will be examined first. Secondly, information on public internal audit and internal control will be given, and explanations regarding the internal audits of official rest homes will be presented.

Key Words: *Public, İnternal Control, İnternal Audit, Rest Home*

İÇİNDEKİLER

Özet iv
Abstract v
İÇİNDEKİLER vi
TABLO LİSTESİ x
ŞEKİL LİSTESİ xi
KISALTMALAR xii
1. GİRİŞ 1
2. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL 4
2.1. Denetim Kavramı 4
2.1.1. Denetim Tanımı 5
2.1.2. Denetimle İlgili Diğer Kavramlar 7
2.1.3. Denetim ve Kontrol Kavramları Arasındaki Temel Farklar 9
2.1.4. Denetimin Amacı 10
2.1.5. Denetimin Unsurları 11
2.1.6. Denetimin Temel Özellikleri 13
2.1.7. Denetim Yöntemleri 14
2.1.8. Denetim Aşamaları 16
2.2. Denetim Türleri 18
1.2.1. Denetimin Gerçekleştirilme Zamanına Göre Denetim Türleri 19
1.2.1.1. İleriye Yönelik Denetim 19
1.2.1.2. Eş Zamanlı Denetim 19
1.2.1.3. Geriye Yönelik Denetim 20
1.2.2. Denetimin Kapsamına ve Amacına Göre Denetim Türleri 21
1.2.2.1. Finansal (Mali) Tablolar Denetimi 21
1.2.2.2. Faaliyet Denetimi 22
1.2.2.3. Uygunluk Denetimi 24
1.2.2.4. Özel Amaçlı Denetim 24
1.2.3. Denetimi Gerçekleştirenlere Göre Denetim Türleri 25
1.2.3.1. İç Denetim 25
1.2.3.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim) 26
1.2.3.3. Kamu Denetimi 27

2.3. İç Denetim Kavramı 28
2.3.1. İç Denetimin Tanımı 29
2.3.2. İç Denetimin Tanımının Temel Unsurları 30
2.3.3. İç Denetimin Amacı 33
2.3.4. İç Denetimin Kapsamı 33
2.3.5. İç Denetim Türleri 34
2.3.5.1. Finansal (Mali) Denetim 34
2.3.5.2. Uygunluk Denetimi 34
2.3.5.3. Performans Denetimi 34
2.3.5.4. Sistem Denetimi 35
2.3.5.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi 35
2.3.6. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi 36
2.3.7. İç Denetim Standartları 37
2.3.8. İç Denetime Olan İhtiyacın Sebepleri 40
2.3.9. İç Denetim Süreci 40
2.4. İç Kontrol Kavramı 42
2.4.1. İç Kontrol Tanımı 42
2.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özellikleri 43
2.4.3. İç Kontrolün Amaçları 44
2.4.4. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri 44
2.5. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi 45
3. KAMUDA İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL 46
3.1.Kamuda İç Kontrolün Tanımı 46
3.1.1. Kamuda İç Kontrolün Amaçları 46
3.1.2. Kamu Sektöründe İç Kontrol Yetkilileri 48
3.1.2.1. Üst Yönetici 48
3.1.2.2. Harcama Yetkileri 48
3.1.2.3. Strateji Geliştirme Birimleri 49
3.1.3. İç Denetim Birimleri 49
3.1.3.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı 49
3.1.3.2. Sayıştay 49
3.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu 50
3.2.1. Kanunun Amacı ve Kapsamı 50

3.3. İç Denetim İlerleyişi 50
3.3.1. İç Denetim Çalışmalarının Planlanması 50
3.3.2. İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi 51
3.3.3. İç Denetim Faaliyetinin Raporlanması 51
3.3.4. İç Denetim Faaliyeti Sonucunun Takip Edilmesi 52
3.4. Kamu İç Denetim Standartları 52
3.4.1. Nitelik Standartları 52
3.4.1.1. Gaye, Yetki ve Sorumluluklar 53
3.4.1.2. Tarafsız ve Bağımsız Olmak 53
3.4.1.3. Yetkinlik, Maksimum Mesleki İtina Ve İlgi 53
3.4.1.4. Kalite ve Geliştirme Programı 54
3.5. İç Denetimde Etkin Kurumlar ve Kişiler 55
3.5.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı 55
3.5.2. İç Denetim Koordinasyon Komisyonu 55
3.5.3. İlgili Bakan 55
3.5.4. Üst Yönetici 56
3.5.5. Harcama Yetkilisi 56
3.5.6. Gerçekleştirme (Realizasyon) Görevlisi 56
3.5.7. Mali Hizmetler Birimi 56
3.5.8. Bağımsız Denetçiler 57
3.6. İç Denetim Koordinasyon Konseyi 57
3.6.1. Sekreterya 57
3.7. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri 58
3.8. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yetkileri 58
4. KAMU HİZMET İŞLETMELERİNDE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL UYGULAMASI RESMİ HUZUREVLERİ İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL ÖRNEĞİ 60
4.1. Kuruluş Tarihçesi 60
4.2. İç Denetim Başkanlığının Görevleri 61
4.3. Misyon/Vizyon 61
4.4. Teşkilat Şeması 62
4.5. İç Denetim Nedir? 62
4.5.1. İç Denetimin Temel Amacı 63

4.5.2. İç Denetimin Özellikleri 63
4.5.3. İç Denetim Türleri 63
4.5.4. İç Denetim Süreci ve İş Akış Şeması 64
4.5.6. İç Denetim Plan ve Program Faaliyetleri 65
4.6. İç Kontrol 67
4.6.1. İç Kontrol Tabanlı Etkili Yönetim Sistemi Kurulması Projesi 67
4.6.2. İç Kontrol ve Mali Yönetim Daire Başkanlığının Görevleri 68
5. SONUÇ VE ÖNERİLER 70
KAYNAKÇA 73

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 - Denetim ve Kontrol Kavramlarının Karşılaştırılması 9

Tablo 2 - Uluslararası İç Denetim Standartları-Nitelik Standartları Tablosu..... 38

Tablo 3 - Uluslararası İç Denetim Standartları-Performans Standartları Tablosu 39

Tablo 4 - Denetim Faaliyetleri 65

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 - Denetim Yöntemleri 14

Şekil 2 - Denetim Aşamaları 17

Şekil 3 - Denetim Türleri Şeması 18

Şekil 4 - Modern İç Denetimin Gelişimi 29

Şekil 5 - İç Denetimin Unsurları 31

Şekil 6 - İç Denetim Kapsamında Performans Denetim Alanları 35

Şekil 7 - İç Denetim Süreci 41

Şekil 8 - İç Kontrol Sistemi Bileşenleri (COSO Piramidi) 45

Şekil 9 - Kuruluş Tarihçesi 59

Şekil 10 - Teşkilat Şeması 61

Şekil 11 - İç Denetim Türleri 63

KISALTMALAR

TDK	:	Türk Dil Kurumu
ACA	:	Amerikan Muhasebeciler Birliği
ISA	:	Uluslararası Denetim Standartları
AICPA	:	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
ASB	:	Denetim Standartları Kurulu
IIA	:	İç Denetçiler Enstitüsü
TİDE	:	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
İDKK	:	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
FCPA	:	Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası
COSO	:	Treadway Komisyonunu Destekleyen Sponsor Organizasyonlar Komitesi
INTOSAI	:	The International Organization of Supreme Audit Institutions
AB	:	Avrupa Birliği
IMF	:	Uluslararası Para Fonu
WB	:	Dünya Bankası
BM	:	Birleşmiş Milletler
NATO	:	Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
OECD	:	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ECB		Avrupa Merkez Bankası
UMUÇ	:	Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

CICA	:	Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
ECIIA	:	The European Confederation of Institutes of Internal Audit
ACT	:	Amerikan Koleji Testi (American College Testing)
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
İYK	:	İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu
KAYSİS	:	Elektronik Kamu Bilgi Yönetim Sistemi
HEYS	:	Hizmet Envanteri Yönetim Sistemi
DETSİS	:	Devlet Teşkilatı Merkezi Kayıt Sistemi
AÇSHB	:	Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı

1. GİRİŞ

Son yıllardaki teknolojik gelişimin tıp sektörünü de etkilemesi neticesinde, gerek Dünya gerekse Türkiye'de ortalama yaşam süreleri yükselmiştir. Bundan dolayı da yaşlı nüfusu da yükselmektedir.

Bunun yanında, kentleşme ve sanayileşme süreci içinde kadın bireylerin çalışma yaşamına girişi, kırsal bölgeden kentsel alana göç ve büyük aileden çekirdek aileye geçiş, yaşlı insanların ailedeki eski rolünü yitirmesine yol açmıştır (Salemi, 2019). Modern dönem öncesinde, yaşlılık bir sorun olarak görülmemiş olup aksine bu durum, güç ve deneyimi gösteren bir değer olarak görülmüştür. Hemen hemen tüm dünyada, gerek doğu gerekse batı devletlerinde, Orta Çağ sonuna dek, yaşlılar toplum ve aile idaresinde otorite olmuştur. Bu minvalde geçmişte yaşlıların toplumlarda daha ileri bir statü ve role sahip oldukları ifade edilebilir (Baran, 2004).

Türkiye'de ve Dünya'da son yıllardaki hızlı değişimler, toplumda en kayda değer parça olan aileyi de çokça etkisi altına almıştır. Türk toplumu için ailenin çok önemli bir varlık olmasının yanında, nesillerin sürdürülmesi, kültür aktarımı, çocukların sosyalleşme ve eğitimleri, ruhsal duyguların tatmini gibi pek çok etkisi bulunmaktadır. Çağdaş toplumlarda, kentleşme ve sanayileşme ile geleneksel aile yapısının gittikçe azalması ve yerine çekirdek ailenin yerleşmesi yaşlı insanlar için huzurevleri ve bakım evleri gibi sosyal hizmet kurumlarına gereksinim duyulmasına yol açmıştır. Gün geçtikçe sayıları yükselen, ekonomik ve sosyal açıdan yoksun olan yaşlı insanların, hayatlarını huzurlu bir ev atmosferinde devam ettirmesi, ruhsal ve fiziksel sağlıklarını koruyarak sosyal gelişimlerini sürdürmesi için huzurevleri ve yaşlı bakım evlerine gereksinim duyulmasına yol açmıştır (Çavuş, 2013).

Bir devlette toplumsal ve ekonomik alanda kalkınmanın meydana gelmesi ve var olan kalkınmanın neticelerinden bütün insanların eşit olarak faydalanabilmesi insan haklarının

bir getirisi durumundadır. Bu eşitliğin temin edilememiş olması, toplumsal düzende sarsılmaya yol açmaktadır.

Hayatın tüm alanlarında etkisini oldukça çok gösteren globalleşme süreci içinde, bakımsızlıktan dolayı sosyal güvence kapsamında olmayan ve eşitsizliklerden dolayı toplumsal dışlanmaya uğrayan ve gün geçtikçe artan yaşlılar grubunun hayat şartlarının oldukça zorlaştığı söylenebilir. Bu durum sosyal hizmetlerin önemini daha da artırmaktadır (Yelden, 2020).

Yukarıda da ifade edildiği gibi hızlı nüfus artışının yanında; kentleşme, dış ve iç göçlerden dolayı çekirdek aileye geçiş, geniş aile değeri ve sayısında azalma, finansal problemlerin mevcudiyeti, kadın bireylerin iş hayatına girmesi, çekirdek aileye evrilmenin neticesinde yaşam alanlarının küçülmesinden dolayı yaşlı insanlar için yeterli ve uygun yaşam alanının olmaması, gençlerin yaşlılığa bakışlarının farklılaşması, kuşaklararası iletişim bozuklukları, yaşlanma ile beraber sağlığı bozulan yaşlı bireylerin evde bakımlarının zorlaşmış olması huzurevlerinin yaygın hale gelmesini gerektirmiştir (Cassirer, 1996; Giddens, 2000).

Huzurevleri, 1900-1925 döneminde kurumsal açıdan varlık göstermeye başlarken, bu kurumların varlığının rasyonel hale getirilmiş en çarpıcı yaklaşımı da yaşlı bir bireyin başka bir bireyin merhametine bırakılamayacağı düşüncesidir. Aileden bir bireyin baktığı yaşlı ve muhtaç bireyin kötü muamele görme ihtimali bulunmaktadır. Bu yakın aile ferdinin, yaşlı bireyin bakımını ihmal edebilme olasılığı vardır. Dolayısıyla da bakıma muhtaç kişinin bakımının bir bireyin merhametine bırakılma riski mevcuttur. Modernizmin akılla biçimlenen kurum olan huzurevlerinin böyle bir ihmal yapmayacağı düşünülmektedir. Bunun nedeni huzurevinde kişisel tercihler ya da duygulara yer olmamasıdır. Her şeyin önceden planlanmış, uzman bir ekipce organize edilmiş ve denetim elemanlarınca tatmin durumları ve ortam analizleri denetlenmektedir (Duru ve Özdemir, 2009).

Huzurevleri sosyal, toplumsal ve ekonomik fayda sağlanması vb. amaçlar doğrultusunda tesis edilen organizasyonlardır. Meydana gelen teknolojik gelişmeler ve küreselleşmeyle beraber, bu tür organizasyonlar adına uluslararası sınırlar ortadan kalkmış durumdadır.

Küreselleşmeyle beraber yükselen rekabetçi ortam, böyle örgütlerin kendilerini tekrar yapılandırmak, organizasyonel manada yenilenmek, sermaye yapılarını kuvvetlendirmek, yatırımlarını ve varlıklarını korumak ve muhtemel riskleri yok etmek adına güvenilir ve doğru finansal bilgilere olan gereksinimi artırmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda, işletmelerin etkin bir "İç Kontrol Sisteminin Bir Fonksiyonu Olarak İç Denetim sistemi" kurması bir zorunluluk olmuştur (Eraslan, 2019; Tahtlı, 2019).

Denetim ve kontrol kavramlarının oldukça köklü ve eski bir geçmişi vardır. İnsanoğlunun yerleşik düzene geçmesiyle birlikte ilkel ve temel halleriyle yararlanılmaya başlanmış ve devlet sistemlerinin kurulması ile beraber gelişmiş ve yaygınlaşmıştır. Benzer biçimde denetim gibi önemli bir geçmişe dayanan iç kontrol ve iç denetim kavramları da tarihsel süreçte kendisine uygulama alanı bulduğu gibi gözle görülür bir değişim ve gelişim süreci geçirmiştir. İç kontrol ve İç denetim, dünyada meydana gelen ekonomik krizlerle beraber oldukça fazla üstüne düşülen kavramlar haline gelmiştir (Evin, 2019).

İç denetim, iç kontrol sisteminin bir parçası olmasının yanında iç kontrol sisteminin etkinliğini analiz ederek, sisteme ilişkin zayıf yönleri ortaya çıkaran etkinlikler bütünüdür. İç kontrol sistemine ait etkinliği ölçen ve değerlendiren bir prosestir. İç kontrol sistemi yeterliliğinin değerlendirilmesinde, iç denetim etkinliğine gereksinim duyulur. Bundan dolayı iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin birbirlerinden farklı, fakat birbirlerini tamamlayan iki kavram şeklinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere, kurumsallaşma esaslarından birini iç kontrol sisteminin varlığı meydana getirmektedir. İşletme içi kontrollerin yerindeliği ve yeterliliğinin değerlendirilmesi ise iç denetim faaliyeti ile anlam kazanmaktadır (Celayir, 2011).

Bu çalışmada kamu hizmet işletmeleri olan resmi huzurevlerinin iç denetim ve iç kontrol uygulamalarının incelenmesi ele alınmıştır. Çalışma kapsamında ilk olarak iç denetim ve iç kontrol kavramları incelenecektir. İkinci olarak kamu iç denetimi ve iç kontrolü hakkında bilgiler verilerek, resmi huzurevlerinin iç denetimlerine ilişkin açıklamalar sunulacaktır.

2. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL

Bu bölümde denetim, iç denetim ve iç kontrol hakkında bilgiler verilecektir.

2.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramının temeli Milattan Önce 4000'li yıllara kadar uzanır. Bu açıdan denetim kavramının ilk olarak ortaya çıkışıyla Sümerliler tarafından yazının bulunması ve kullanılması birbirine yakın dönemlerde meydana gelmiştir. O dönemdeki Mezopotamya ülkelerinde ortaya koyulan tarımsal etkinlikler sonucunda sağlanan ürün ve mamuller sistemli bir biçimde tapınakların ambarlarında depo edilmekte idi. Sümerli din görevlileri ve din adamları, yazıyı ilk önce ambar ve tapınaklarda depo edilen malların kaydedilmesi amacıyla yapmış oldukları belirli işaretlerle yumuşak kil üzerine bir başka ifadeyle yazılı belgelerle gerçekleştirmiştir (Ramamoorti, 2003).

Söz konusu temel yazı sistemiyle tarım ürün ve mamullerinin depo edildiği ambar ve depolarda ürünler bir düzen içinde kayıt altında tutulmakta idi. Kaydedilen tarım ürün ve mamulleri ise meydana getirilen yazılı belgeler aracılığıyla bir denetim sistemi sayesinde beraber düzenli şekilde denetlenmekte idi. İdari otorite bu denetim ve kayıt işlerini yürüten çalışanları görevlendirilmekteydi. Bununla birlikte söz konusu işleri yürüten çalışanların görevlendirilme öncesinde yapacakları işe ilişkin hususi şekilde yetiştirilmişlerdir (McNeill, 2007; Khan, 1995).

Özel şekilde denetim ve kayıt işleri için görevlendirilen ve yetiştirilen çalışanlar ambarlarda bulunan kayıtlar ile ambarlarda yapılan ürün giriş ve çıkışlarını karşılaştırma, inceleme ve takip işlerini yapmışlardır. Böylelikle ambarda bulunan ürün ve mamullerin basit denetimi yapılmaktaydı (Önder, 2008).

Çalışmanın bu bölümünde neredeyse altı bin yıllık bir geçmişi olan denetimin detaylı bir biçimde izah edilebilmesi ve denetim sistematiğinin kavranabilmesi amacıyla denetim

kavramı irdelenmiştir. Bu çerçevede denetim kavramının tanımı yapılmış, bu yapılan tanımların çözümlenmesi yapılmış ve denetime ilişkin kavramlar izah edilmiştir. Bunun yanında denetime ait unsurlar, özellikler, yöntemler, türler ve aşamaların incelenmesi yapılarak etkin bir denetimin ne şekilde olması gerektiği açıklanmıştır.

2.1.1. Denetim Tanımı

Denetim kelimesi; Latince, Fransızca ve İngilizcede bulunan audit kelimesine karşılık gelir. Bu kelime de duymak, işitmek ve dinlemek anlamlarında olan Latince auditus kelimesine dayanır (Bozkurt, 2012).

Denetimin kelimesinin anlamına bakıldığı zaman "*denetleme*" tanımıyla karşılaşılmaktadır. Denetleme kelimesinin Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından yayımlanmış olan Türkçe Sözlük'te yapılan tanımına göre de *"Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol"* biçimindedir (Akalın, 2011).

Bununla birlikte denetleme kelimesi özetle "*denetleme işi*" şeklinde tarif edilmiştir. Denetleme işi ise *"Bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek"*tir. Bu tanımlar doğrultusunda denetim; *"bir görevin veya işin düzgün ve kuralına uygun şekilde yerine getirilip getirilmediğini öğrenmek amacıyla yapılan inceleme işi ya da faaliyeti"* şeklinde tanımlanabilir. Denetim; yönetimin eş güdüm, bütçeleme, kumanda, örgütleme ve planlama ile beraber temel unsurları arasındadır. Yönetimin esas unsurları arasında yer alan denetim, örgüt tarafından ortaya konulan hedef ve amaçlara varılıp varılmadığının ve bunlara ulaşmak için verimlilik ve etkinliğin temin edilmesi amacıyla yönetici ve idareciler tarafından düzenli bir şekilde analiz edilmesi etkinliğidir (Fayol, 2016; Eryılmaz, 2010).

Bu açıdan yönetime denetimin temin ettiği direk bir katkısı bulunmasının yanında bununla birlikte yönetim için yardımcı bir görevi olduğu görülebilir. Aynı şekilde yönetim biliminde önde gelen isimleri arasında gösterilen Henri Fayol tarafından da denetim, yönetim için kayda değer bir yardımcı olarak belirtilmiştir. Bunun yanında yine

Fayol tarafından, denetim genel hatlarıyla tüm öğelerin yönetim kademeleri tarafından verilen talimatlara ve önceden tespit edilen ilke ve kurallara uygun bir biçimde uyulup uyulmadığının incelenmesi şeklinde tarif edilmiştir. Fayol 'un yaptığı tanım, denetimin tüm öğeleri ele aldığını ve incelediğini ifade etmesi açısından önem arz etmektedir. Böylelikle denetime ilişkin alanın da sınırları çizilmiş olmaktadır. Bu noktada tüm unsurların denetim kavramı içerisine girdiği ve denetim konusu olduğu anlaşılır. Yine Denetim yönetimsel açıdan ele alındığı zaman yönetim bilimcilerce genel kabul aşağıdaki tanıma ulaşılır: *"(...) planlanan amaçlara erişilip erişilmediğinin tespiti, erişilmemiş ise bunun nedenlerinin araştırılması ve değerlendirilmesi ve bunlar için yapılan iş ve işlemlerin tümü (...)"* (Özer, 2010; Fayol, 2016).

Burada verilen denetim tanımında ele alınan öteki tanımlarla benzer yanlar mevcuttur. Bunlara ilave olarak hedef ve amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığının tespit edilmesi haricinde aksayan taraflar bulunmuşsa ya da amaçlara ulaşılamamış ise bunların sebeplerinin araştırılarak çözümlenmesinin yapılacağı ifade edilmiştir. Denetimin yalnızca problem tespiti için olmadığı bununla birlikte bu problemleri analiz ederek çözüme ortak olduğu neticesine varılmaktadır. Bu açıdan da denetim kavramının yönetimsel bir işlevi üstlenerek inceleme, araştırma, tespit faaliyetlerine ilave olarak yapıcı ve yönlendirici faaliyetleri de yürüttüğü ifade edilebilir.

Yönetim kavramının temel ögeleri arasında bulunan denetim, yönetim tarafından alınmış olan karar sonucunda örgüt tarafından gerçekleştirilen faaliyetler sonrasında hangi aşamaya gelindiğini ele elan ve bulan etkili bir öğedir. Örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmak adına ortaya koymuş olduğu etkinliklerin gerek birbiriyle gerekse söz konusu hedef ve amaçlara bütünleşik bir biçimde ilerlemesi için denetimin çok önemli bir yeri bulunmaktadır. Denetim sadece hali hazırdaki durumun değerlendirmesine yönelik bir çalışma değildir. Yönetime yalnızca bir durum tespiti sunmamaktadır. Bununla birlikte hali hazırdaki durum tespiti yardımıyla geleceğe yönelik ne tür bir yol takip edileceğine ilişkin veriler sunmaktadır. Bu veriler yardımıyla yönetim etkili bir biçimde hareket imkanı bulmaktadır. Vereceği kararlarda denetim yardımıyla elde ettiği öngörüler ve verilerden yararlanmaktadır. Denetimin yönetim ya da idareye sunduğu tespit, inceleme, değerlendirme, öneriler ve öngörü örgüte ait faaliyetleri ekonomik, verimli ve etkin

şekilde ortaya koyan çok önemli destekler sunmaktadır. Bu paralelde örgütlerde iyi işleyen bir yönetim için etkili bir denetimin zorunlu olduğu söylenebilir (Newman, 1985).

Bu bilgiler paralelinde denetim şöyle ifade edilebilir: "Örgütün, ekonomik ve yönetsel faaliyetlerinin plan, program ve standartlara uygunluğunun incelenmesi ve değerlendirilmesi ve bunun neticesinde ortaya çıkan durumda varsa olumsuzluk ve eksikliklerin giderilmesine yönelik öneriler geliştirilmesidir. Denetim kapsamındaki inceleme, değerlendirme ve öneriler örgüt yönetimine sunulmakta örgüt yönetimi de bu denetim çalışmaları ışığında örgütün amaç ve hedeflerine ulaşması için gerekli kararları almaktadır" (Alıcı, 2008).

Denetimin yönetimin bir unsuru olması haricinde ele alındığı zaman oldukça çeşitli tanımlamaları da mevcuttur. Amerikan Muhasebecileri Birliği (ACA) Temel Denetim Kavramları Komitesi; *"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 ilgilendiren taraflara raporlanmasını sağlayan sistematik bir süreçtir"* tanımını yapmıştır.

Bu tanımdan hareketle denetim kavramının kavramsal olarak oldukça dar bir biçimde muhasebe denetimi şeklinde irdelendiği görülür. Buna ilave olarak denetime ilişkin tespit edilmiş kriter veya kıstaslar olduğu ve bu kıstaslarla uygunluk incelemesi yapıldığı ve bir sistemi olan bir süreç olduğu verilerine ulaşılır. Bunun yanında buradan hareketle başka bir husus denetim etkinliklerinin tarafsızlık ve bağımsızlık anlayışı içinde gerçekleştiğidir (Bilge ve Kiracı, 2010).

2.1.2. Denetimle İlgili Diğer Kavramlar

Denetime ilişkin yapılmış olan hem tanımlamalarda hem de izahlarda benzer ve ilgili anlamda pek çok kavramla karşılaşılır. Çoğunlukla mevzu bahis bu kavramlar benzer ve yakın anlamlara sahiptir. Bundan dolayı denetim kavramı ile bu kavramların birbirleri ile kıyaslandığı görülür. Bu kavramlardan başlıca olanları; kontrol/kontrol etmek, murakabe/murakabe etmek ve teftiş/teftiş etmek kavramlarıdır. Söz konusu kavramların

izah edilmesi gerek meydana gelen birtakım kavram karışıklıklarının yok edilmesinde gerekse denetim kavramının daha sağlıklı kavranmasında fayda sağlayacaktır.

Murakabe kelimesinin, "bir işin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığına bakmak" anlamı bulunmaktadır. Direkt olarak denetleme kavramı ile eş değer manaya sahiptir. Arapça kökene sahip eski bir kelime olan murakabe, denetim sözcüğünün eş anlamlısı olup eski mevzuat ve kaynaklarda denetim kelimesi yerine kullanılmış olduğu görülür. Bu bilgiler paralelinde murakabe kavramının hem kullanımı hem de kelime anlamı açısından denetim kavramına karşılık geldiği ve kavramsal bir karışıklığa yol açmadığı neticesine ulaşılabilir (Tortop ve diğer., 2012).

Teftiş kavramının incelenmesi durumunda ise bu sözcük, yapılan bir işin doğru bir biçimde yapılıp yapılmadığının anlaşılması için ortaya koyulan inceleme şeklinde tarif edilmektedir. Kelime anlamına bakılacak olunursa direkt olarak "denetleme" biçiminde izah edilmektedir. Kelime anlamları açısından bu kavramlar birbirlerini karşılıyor gibi görünse bile nitelik ve kullanımları açısından farklılıkları bulunmaktadır. Bu bakımdan kullanım durumları incelendiği zaman denetimin kapsayıcı ve daha geniş bir kavram olduğu görülebilir. Daha çok Teftiş bir denetim vasıtasını nitelemektedir. Teftiş, yürütülen işlemlerin mevzuat ve kanuna uygun olup olmadığının incelemesi şeklinde ifade edilmekte olup basit bir denetim faaliyetini işaret eder. Bu minvalde teftiş ve denetim kavramlarının kelime manaları açısından farklılıkları bulunmadığı bununla birlikte teknik farkların mevzu bahis olduğu ve farklı kullanım alanlarına sahip oldukları neticesine ulaşılır (Okur, 2010; Akalın, 2011; Tortop, 2012).

Kontrol "*bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma*" olarak tarif edilmektedir. Fransızcada contrôle kelimesinden gelmektedir. Kontrol kavramından denetleme manasında da yararlanılmaktadır. Ne var ki bu durum kavram kargaşasına neden olmaktadır. Bunun en önemli sebebi Fransızcadaki contrôle kelimesinin bu dilde denetim anlamında kullanılmasındandır. Kontrol ve denetim kavramları kelime manaları olarak birbirleri yerine kullanılsa bile kapsayıcılık ve içerik yönlerinden birbirlerine göre farklılık gösterirler. Kontrol ve denetim kavramları birbirleriyle yakinen ilişkili olup ne var ki farklı nitelik ve amaçlara sahip olmaları nedeniyle bu kavramlar arasındaki farklılıklar başka bir bölümde ele alınacaktır.

2.1.3. Denetim ve Kontrol Kavramları Arasındaki Temel Farklar

Pek çok kaynak ve araştırmada kontrol ve denetim kavramlarından birbirleri yerine ve birbirini açıklamak için yararlanılmaktadır. Ne var ki iki kavramın değişik kapsayıcılıkta olmasının yanında farklı hususları nitelemektedir. Kapsayıcılık bakımından bu durum ele alındığı zaman kontrol kavramının, denetim kavramını da kapsayan daha kapsayıcı ve geniş bir kavram olduğu görülür (Yılancı, 2015). Kontrol ve denetim kavramları arasında bulunan esas farklar incelendiği zaman denetimde meydana gelmiş bir fiil söz konusu olup bu gerçekleşen fiiliyatın incelenmesi mevzu bahistir başka bir ifadeyle geçmişe dönüktür. Kontrolde ise bir eylem mevzu bahis olup fakat bu eylem gerçekleşmemiş ve de halen devam etmektedir. Bu devam eden eylem üzerinde bir işlem bulunmaktadır. Denetim faaliyeti dönem dönem uygulanırken ve de tespit edilen zaman aralıklarını ele alırken, kontrol faaliyeti devamlılık gösterir. İlave olarak denetim faaliyetinin tersine belirli bir zaman aralığını değil bütün süreci içerisine alacak bir biçimde ve kesintisiz devam eder. Denetim bağımsızlık esasına dayanmaktadır. Bu paralelde denetim olayını gerçekleştirenler, denetimi özneden ve yaptığı yerden bağımsızdır. Kontrol kavramında ise bağımsızlık koşulu bulunmamaktadır. Kontrol faaliyetini gerçekleştiren bireylerin özneden ve kontrolün yapıldığı yerden bağımsız olmasına gerek yoktur (Adiloğlu, 2011; Uyar, 2009).

Tablo 1 - Denetim ve Kontrol Kavramlarının Karşılaştırılması (Adiloğlu, 2011; Yılancı, 2015, Uyar, 2009)

DENETİM	KONTROL
Kontrole göre daha sınırlı bir alanı vardır.	Denetimi de kapsayan daha geniş bir alana ve anlama sahiptir.
Kontrole göre daha somut bir kavramdır.	Denetime göre daha soyut bir kavramdır.
Sonlanmış bir eyleme yani geçmişe yöneliktir.	Eylem sürerken eş anlı olarak yapılır.
Belli periyotlar halinde yapılır. Biter sonra tekrar başlar.	Süreklilik arz eder. Her zaman devam eder.
Denetim faaliyeti yapanlar bağımsız olmalıdır.	Kontrol faaliyetini gerçekleştirenler için bağımsızlık zorunlu değildir.
Denetim faaliyetini gerçekleştirenler belirli ve görevlendirilmiş kişilerdir.	Kontrol sürecine herkes dâhildir ve sürece etki ederler.

Bununla birlikte denetim faaliyetini gerçekleştiren çalışanlar bu faaliyet öncesinde belirlenen ve görevlendirilen bireylerden meydana gelirken kontrol faaliyetinde örgütte bulunan tüm çalışanlar kontrolün içerisinde olup bu faaliyeti etkilerler. Denetim faaliyeti gözlenebilir ve somut biçimde devam ederken kontrol daha soyut bir kavramdır. Kontrol ve denetim arasında bulunan söz konusu esas farklılıklar Tablo 1'de özetlenmiştir.

2.1.4. Denetimin Amacı

Denetimin yapılabilmesi adına 3 esas koşul bulunmaktadır. Söz konusu koşullar şunlardır (Özer, 2010):

- Denetimi yapılması planlanan örgütün hedef ve amaçlarını elde etmek adına ortaya koyacağı faaliyetlerle ilgili önceden belirlenen planlarının ve bu planları için yönetim kararlarının olması gerekir.
- Örgüte ait planları ve bu paralelde alınacak kararları tespit eden yönetim faaliyetinin var olması gerekir.
- Yönetim faaliyetinin etkili bir biçimde işleme durumunu kontrol edecek bir mekanizmanın var olması gerekir.

Bu şartların sağlanması durumunda denetimin yerine getirilebilmesi adına uygun bir ortam oluşmaktadır. Alakalı koşulları karşılayan denetimin esas hedefi, örgüt dengesini temin ederek örgüt içinde oluşturulan bir plan ile bu plana göre alınan kararlar doğrultusunda işlemeyen yönleri ve aksayan tarafları yapıcı bir biçimde sunmaktır. Bu kapsamda Fayol, denetime ilişkin amacı esas itibarı ile örgüt içinde meydana gelen yanlışlık ve hataları tespit ederek ve bunların yok edilmesini temin ederek, buna ilişkin yanlışlık ve hataların tekrarlanmasına engel olmak şeklinde özetlemiştir (Tortop ve diğer., 2010 ; Fayol, 2016).

Denetimle ulaşılması arzu edilen sonuç ise örgüte ait amaç ve hedeflere varmasına destek vermektir. Bunun için örgütün gerçekleştirdiği faaliyetleri analiz ederek hedef ve amaçlara ulaşmak için ne kadar gelişme olduğunu belirler. Bu çerçevede işlemeyen taraflar varsa bunların ortadan kaldırılması amacıyla yapıcı çalışmalar ortaya koyarak örgüt faaliyetlerinin ekonomik, verimli ve etkin bir biçimde yürümesine destek

sağlamaktadır. Bu açıdan denetim sadece bir tespit çalışması olmayıp bununla birlikte denetim çalışmalarıyla yapılan tespit ve bulgular incelenerek gereken değerlendirmelerde bulunulurken bu değerlendirmeler sonucunda öneri ve tavsiyeler geliştirerek örgütün hedef ve amaçlarına ulaşmasında katkı verilmektedir (Özer, 1993).

Denetimle ilgili diğer amaçlar da sırasıyla şunlardır (Bozkurt, 2013):

- Örgütün gelişimi ve sürekliliğinin temin edilmesi,
- Güzel işleyen bir örgüt yapısının sağlanması,
- Olumsuzluklara engel olunması ve kısıtlanması,
- Olumsuzluk ve aksaklıkların ortadan kaldırılması,
- Belirlenen ve değerlendirilen sorunlarla ilgili yeniden düzenleme çalışmalarının yapılması,
- Örgüt ve yönetim arasında etkileşim ve iletişimin kuvvetlendirilmesi,
- Örgüt birimleri ile faaliyetleri arasında koordinasyonun temin edilmesi,
- Verimlilik ve etkinliğin temin edilmesi,
- Gelecek süreçte karşılaşılması muhtemel ciddi problemlerin önceden elimine edilmesi,
- Örgütün en iyi ve doğru kararı almasının temin edilmesi,
- Hali hazırdaki durumun iyileştirilmesi.

2.1.5. Denetimin Unsurları

Denetim bazı safhaları takip eden bir süreç olmakla beraber daha önce belirlenen bir plan paralelinde faaliyetler gerçekleştirilir. Söz konusu plana göre denetim alanı kapsamında bulunan diğer işlemler ve faaliyetlerle ilgili bilgiler toplanmaktadır. Denetim çalışmaları sürecinde çalışma konusuyla ilgili tüm rapor ve belgeler incelenirken bunların güvenirliği ve doğruluğu araştırılmaktadır. Bununla birlikte ilgili rapor, belge ve bilgiler önceden belirlenen araçlar sayesinde kıyaslamaya tabi tutulmaktadır. Böylelikle tespit edilen b rapor, belge ve bilgiler öncelikle mevzuat olmak üzere örgüt idaresinin karar, program ve planların doğrultusunda ölçülerek değerlendirilebilir. Hem bilgi toplama safhasında hem de ölçme ve değerlendirme safhalarında nesnel ve tarafsız yaklaşım ortaya koyulur. Bu durum, denetimin örgüte fayda sağlayabilmesi ve doğru neticeler verebilmesi adına

oldukça önemlidir. Aksi takdirde öznel ve yanlı bir yorumdan ileri gitmeyen bir neticeyle karşılaşılabilir.

Denetim çalışmalarının tamamlanması sonrasında gerçekleştirilen değerlendirmeler sonucunda örgütün hali hazırdaki durumunu yansıtan denetim raporunun hazırlanması gerekir. Söz konusu rapor, denetim faaliyeti kimin için yapıldıysa ilgili makama verilir. Denetim faaliyetleri kapsamında nesnel ve tarafsız yaklaşılmaz ise denetim çalışmalarının neticeleri sağlıklı olmayacağından dolayı ilgili makam doğru bir biçimde bilgilendirilemeyecek olup böylelikle ilgili makamın da örgüte ilişkin doğru kararlar alabilmesi imkansız olacaktır. İlgili makam; yönetim kurulu, örgüt yönetimi, örgüt ile alakalı kuruluş veya kurumlar olabilir. Buradaki kriter denetim faaliyetini yapanların kimin için denetim yaptıkları ve de bu faaliyet neticesinde hazırladıkları raporu kime verdikleridir (Soltani, 2007; Başpınar, 2005).

Bu bilgilere göre denetime ait unsurlar sırasıyla şunlardır (Başpınar, 2005):

- Denetim pek çok aşaması olan kapsamlı bir süreçten ibarettir,
- Denetim sayesinde örgüt faaliyetleriyle ilgili bilgilere ulaşılabilir,
- Denetim bazı ölçütlere sahip olup bu ölçütler belirlenmiştir,
- Elde edilen bilgiler, daha önce belirlenen ölçütler doğrultusunda değerlendirmeye tabi tutulur,
- Bilgiler elde edilirken ve bu bilgiler belirlenen ölçütler doğrultusunda değerlendirilirken sübjektif tutumdan sıyrılarak objektif bir yaklaşım ortaya koyulur,
- Denetim faaliyetinin bütün uygulama aşamalarında objektif bir yaklaşım esastır.
- Tespit edilen bilgiler pek çok değişik kaynaktan objektif bir bakış açısıyla doğrulanır,
- Denetim faaliyetleri neticesinde elde edilen değerlendirme ve sonuçlar sorumluluğu olan taraflara rapor edilir.

2.1.6. Denetimin Temel Özellikleri

Denetim, temel hedefi örgütün hedef ve amaçlarına varmak olan sürekli, sistemli ve planlı yapısı olan bir prosestir. İçinde pek çok özelliğe sahip ve çok geniş bir süreç olan denetimde 3 esas özellik olan süreklilik arz etmesi, sistemli olması ve planlı olması hususları vardır. Denetim, çok aşamaya sahip süreçtir. Bu sürecin her safhası daha önce planlanan bir şekilde birbirini izleyen alt safhalardan oluşmaktadır. Bu safhalar bir zincir halkası biçiminde birbirine bağlı olup sırasıyla bunlar birbirini takip eder. Bu zincir halkası devamlı bir şekilde tekrarlanarak aynı yolu izler. Böylelikle denetim süreci örgütün kendine ait sistemi kapsamında sürekli bir faaliyet olarak yer alır (İsbir, 1977).

Denetimin esas nitelikleri aşağıda sıralanmıştır (Soltani, 2007):

- Planlılık: Denetim, belirli bir plan dâhilinde yapılır.
- Sistematik: Denetim, sistematik bir şekilde yürüyen bir süreç olup birbirini takip eden aşamalardan meydana gelmektedir.
- Süreklilik: Denetim, kendi sistematiği içinde daha önce planlandığı biçimde devamlı olarak yürür. Örgütte denetimin sona ermesi mevzu bahis değildir. Yaşayan ve sürekli bir yapıya sahiptir.
- Tarafsızlık ve Nesnellik: Denetimde tarafsız ve nesnel faaliyetler gerçekleştirilirken objektif değerlendirmelerde bulunularak örgüt gelişimine destek vermeyi amaçlamaktadır.
- Denetimin gerçekleştirenlerin belirli olması: Denetimler denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi için görevlendirilen uzman kişiler tarafından yapılır.
- Denetim sırasında başka kriterlerin dikkate alınması: Denetim faaliyetleri örgüte ait ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik konularında öncelikli hareket eder. Bunun yanında bu faaliyetlerin de ekonomik yollardan verimli ve etkin bir biçimde yerine getirilmesi için gayret eder.
- Örgüt ile Yönetimin hali hazırdaki durumu arasında köprü görevi görmesi: Denetim faaliyetleriyle örgütün hali hazırdaki vaziyeti ortaya konularak değerlendirilir ve rapor haline getirilerek yönetime bu durum raporlanır.

Böylelikle örgütün hali hazırdaki durumuna ilişkin yönetimin bilgi sahibi olması temin edilerek yönetimin gereken kararları alması için katkı sunulur.

2.1.7. Denetim Yöntemleri

Denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi esnasında birtakım denetim yöntemleri kullanılır. Bu metotlar, denetim faaliyetinin öznesini meydana getiren konularla doğrudan ilişkili olup denetimin öznesine ve onu meydana getiren konular doğrultusunda farklılıklar arz edebilir. Denetimin öznesine ve konuları paralelinde özel metotlar geliştirilebilmesinin yanında denetim faaliyeti sırasında sıkça kullanılan ve başvurulan temel denetim yöntemleri de mevcuttur. Söz konusu temel denetim yöntemleri Şekil 1'de sunulmuştur.



Şekil 1 - Denetim Yöntemleri

Bu yöntemler denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi esnasında sık sık yararlanılan teknikler olup denetim etkinliğinin uygulanmasında kolaylık sağlamasına ilave olarak sağlıklı bir denetim etkinliği gerçekleştirilmesi amacıyladır. Anılan yöntemler, denetim sürecinde, denetimi yapacak olan sorumluların kanıt toplama, çözümleme yapma ve inceleme esnasında yararlandıkları temel tekniklerdir. Şekil 1'de gösterilen yöntemler sırasıyla izah edilmiştir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009; Erdoğan, 2002).

- Çözümlemeli inceleme yöntemiyle denetim neticesinde tespiti yapılan bilgi ve verilerin birbirleriyle ilişkilendirilmesi ve karşılaştırılması yapılarak bunların detaylı bir biçimde analizi yapılır. Yine bu yöntemde, analizlerin gerçekleştirilmesi esnasında genellikle istatistiki yöntemlerden de yararlanılmaktadır.

- Teyit etme yönteminde denetimler esnasında bulgulanan bilgi ve verilerin, bunlarla alakalı ve ilgili olan öteki kaynaklar aracılığı ile tutarlılığının ve doğruluğunun kontrolü yapılmaktadır. Böylelikle bulunan bilgilerin örgüt dışı ve örgüt içi kaynaklarla doğrulanması sağlanmaktadır.

- Fiziksel inceleme yönteminde ise tüm belgeler incelemeye alınır. Denetim konusuna ilişkin her çeşit tutanak, kayıt, belge vb. dokümanların incelemeleri yapılarak mevcut durumdaki durumu ile kıyaslanır. Böylelikle belgelerdeki bilgilerin doğru ve tutarlı olup olmadığına dair karar verilir.

- Gözlemleme yöntemi sayesinde denetleme faaliyetini gerçekleştiren kişiler, denetlemeyle ilgili işlerin ne şekilde yapıldığını bilfiil işin başında kontrol etmektedirler.

- Soruşturma yapma yöntemiyle denetleme konusunda sorumlu personel, örgüt idarecileri ve de örgütle ilişkili öteki bilgi kaynaklarıyla görüşmeler yaparak bilgi toplamaya çalışır. Denetimi gerçekleştiren personel, örgüt dışı ve/veya örgüt içi kaynaklara denetime ilişkin sorular sorarak kanıt toplarken aynı zamanda bilgi edinir. Yapılan işler gözlenerek işin ne şekilde gerçekleştirildiğiyle ilgili bilgi temin edilir. Denetlemeye ilişkin işle alakalı kanıtlar elde edilir.

- Tekrar hesaplama yönteminde denetim sırasında edinilen sayısal niteliğe sahip bilgi ve verilerin matematiksel tekniklerden yararlanılarak doğrulanması yapılmaktadır. Genel olarak kayıt, belge ve finansal bilgiler incelenerek faydalanılan bu yöntem mali bilgilerin doğrulanmasında tercih edilmektedir.

Böylelikle gerek daha önce gerçekleştirilen işlem ve kontrollerin başarılı bir biçimde yapılıp yapılmadığı gerekse gerçekleştirilen işlem ve kontroller neticesinde elde edilen bilgilerin doğruluğu analiz edilir.

- Tekrar uygulama yönteminde denetim öncesinde yapılan işlem ve kontroller yeniden denetimi gerçekleştiren kişiler tarafından yapılmaktadır.

2.1.8. Denetim Aşamaları

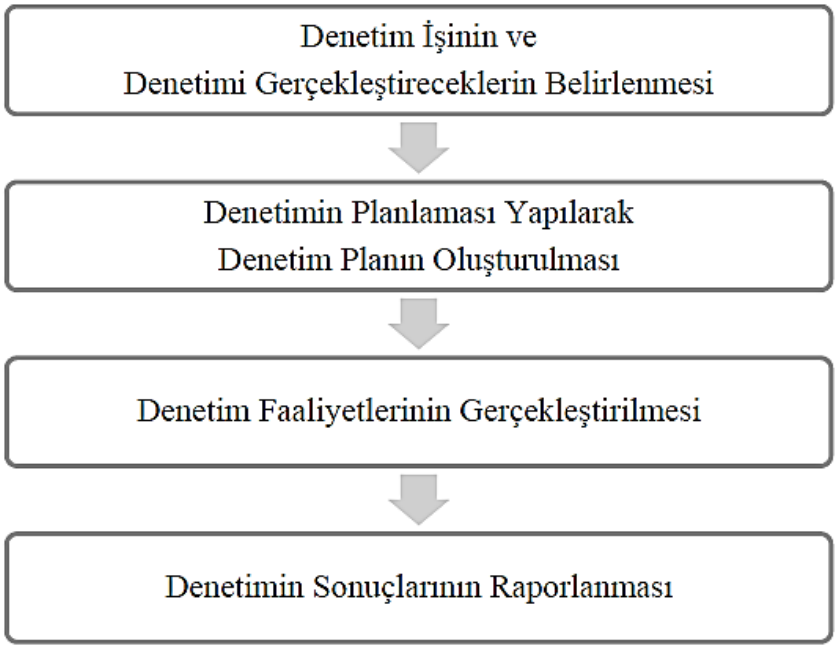
Denetim sürecini meydana getiren 4 temel aşama bulunmaktadır. Söz konusu sürecin ilk aşamasında örgüte ilişkin denetim işinin tespit edilmesi ve bu denetim faaliyetini yapacak denetçi kişiler belirlenmektedir. Denetçi kişilerin işletme içinden olması durumunda üst yönetimce ilgili denetçiler tespit edilir. Denetçilerin işletme dışarısından olması durumunda üst yönetimce denetim şartları belirlenerek denetim faaliyetini üstlenecek denetçi kişiler anılan şartlar doğrultusunda seçilir.

Denetimin 2. aşamasında, örgüt içinde yapılacak denetim işlerinin planlaması yapılır. Denetim planlamasının yapılması sırasında örgütün üst yönetiminin denetim işinden beklentileri göz önünde bulundurulur. Söz konusu beklentiler doğrultusunda denetim programları hazırlanmaktadır. Sonrasında işletmenin ne şekilde inceleneceğini, hangi yöntemlerden yararlanılacağını, denetçi kişilerin hangi faaliyetler ve birimlerden sorumlu olacağını ayrıca çalışma takviminin de olduğu bir denetim planı yapılır. Anılan plan, örgüt veya işletmede denetim etkinliği yapılırken yol haritası olacaktır. Böylece işletme üst yönetiminin bu faaliyetin ne şekilde yapılacağı ve denetim neticelerini ne zaman göreceğiyle ilgili bilgilendirilmesi temin edilir. Bu söz konusu faaliyetin takibi de belirlenir.

Denetimin 3. aşamasında denetim etkinlikleri yapılmaya başlanır. Daha önce hazırlanan denetime ilişkin plan ve programlar doğrultusunda denetçi kişiler tarafından denetim faaliyetleri gerçekleştirilir. 3. aşama, denetim işinin sahada fiili olarak yapıldığı basamaktır. İşletmedeki denetimle alakalı tüm faaliyetler, işlemler ve işler denetçilerce kontrol edilir. Denetim yöntemleri kullanılarak denetimle ilgili faaliyetler, işlemler ve işlere ilişkin kanıt, belge ve bilgiler toplanarak analiz edilir, değerlendirilir ve incelenir.

Denetime ait son safha olan 4. aşamada da denetim etkinliğinin neticesi olarak raporlama yapılmaktadır. Denetime ilişkin plan ve programlar doğrultusunda yapılan denetim faaliyeti neticesinde edinilen bilgi ve verilere göre denetim neticelendirilir. Denetim sonucuyla ilgili bilgi ve veriler içeren bir rapor hazırlanmaktadır. Anılan rapor, tarafsız ve nesnel çözümlemeleri ve değerlendirmeleri de kapsayarak, denetim neticelerini göstererek örgüte ilişkin durum hakkında örgütün üst yönetiminin sağlıklı bir biçimde bilgilendirilmesi amacını gütmektedir. Hazırlanmış olan rapor örgüt üst yönetiminin incelemesi amacıyla verilerek denetim faaliyetleri plan doğrultusunda sonuçlandırılır. Denetim faaliyeti sonucunda hazırlanmış olan bu rapor gerçekten çok önem arz etmektedir. Denetim raporunun titiz bir biçimde hazırlanmaması ve denetim sonuçlarının nesnel bir biçimde rapora yansıtılmaması durumunda gerçekleştirilen denetimden iyi bir netice alınmayacaktır. Bundan dolayı denetim faaliyetinden arzu edilen neticenin alınabilmesi adına özenli bir rapor hazırlanması zorunludur.

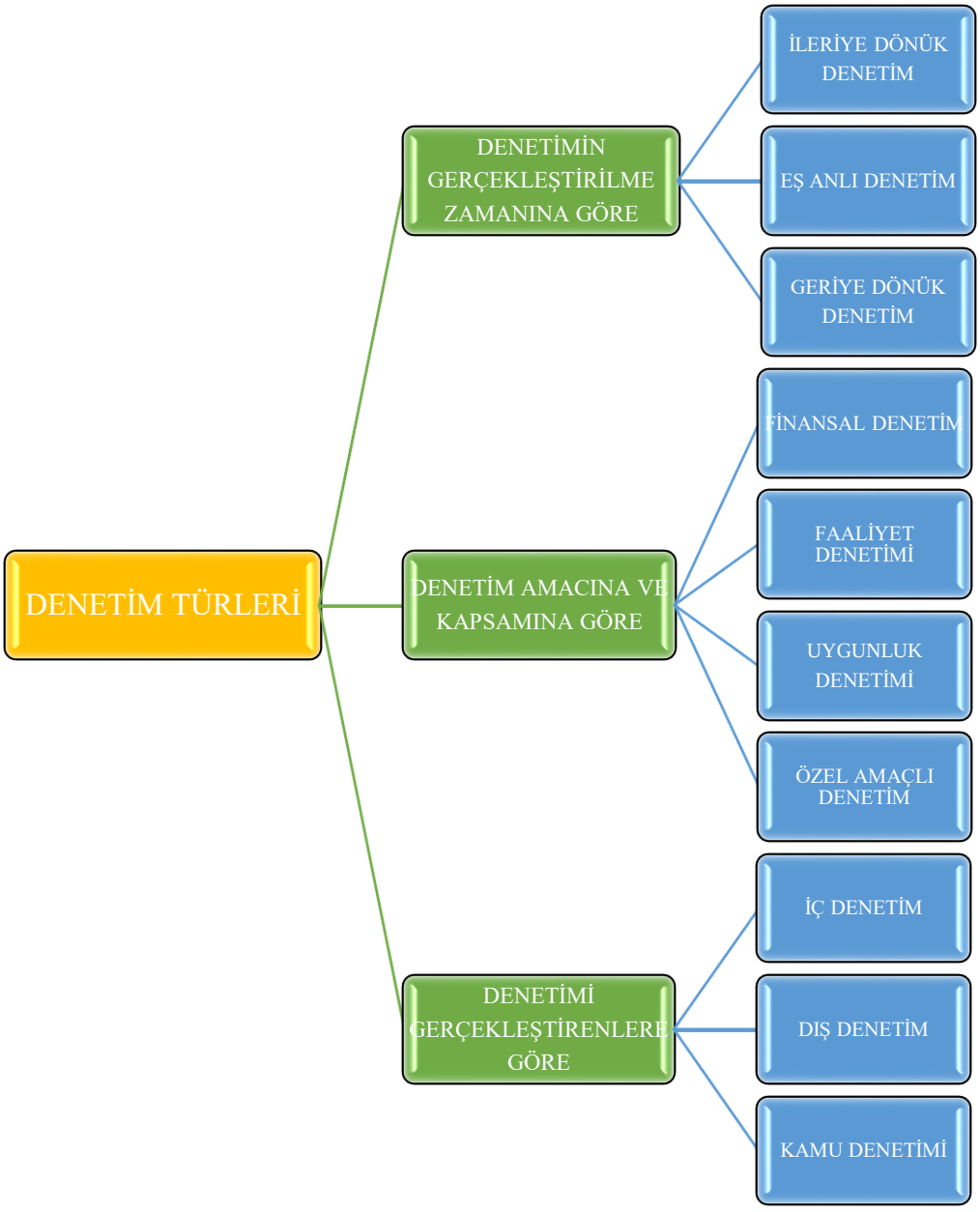
Yukarıda anlatılanlar paralelinde denetim aşamaları Şekil 2'de gösterilmektedir.



Şekil 2 - Denetim Aşamaları (Tortop ve diğer., 2012)

2.2. Denetim Türleri

Denetimde çeşitli türler bulunmaktadır. Söz konusu denetim türlerin de de değişik sınıflandırmalar bulunmakta olup bunlar genel hatlarıyla denetimin gerçekleştirilme zamanı, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimi gerçekleştirene göre 3 temel başlıkta toplanmaktadır. Buradan hareketle Şekil 3, bu denetim türlerini ve alt başlıklarını göstermektedir (Kükrer, 2020; Çetin, 2011).



Şekil 3 - Denetim Türleri Şeması (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009; Tokgöz, 2013).

1.2.1. Denetimin Gerçekleştirilme Zamanına Göre Denetim Türleri

Denetimin gerçekleştirilme zamanı dikkate alındığı zaman 3 denetim türü ortaya çıkmaktadır. Anılan denetim türleri örgüt içindeki İleriye Yönelik Denetim Eş Zamanlı Denetim, Geriye Yönelik Denetim şeklinde sınıflandırılabilmektedir.

1.2.1.1. İleriye Yönelik Denetim

İleriye yönelik denetimde gelecek için bir denetimden söz edilmektedir. Denetime mevzu olan örgüt etkinlikleri henüz gerçekleşmeden ve bir neticeye varmadan önce denetimlerin yapılması gerekmektedir. Bu örgüt faaliyetlerini meydana getiren çalışmalar, kaynaklar, girdiler ve bileşenler irdelenerek sonuca yönelik önceden bir bilgi elde etme amaçlanmaktadır. Burada en kayda değer nokta ortaya çıkan bir netice üzerinden değerlendirme, araştırma ve incelemenin aksine henüz bir netice gerçekleşmeden neticeyi meydana getirenler ve etkisi olanlar üzerinden denetim yapılmasıdır. Bu biçimde yapılan denetim sürecinde amaç kaliteli, verimli ve etkin neticeler almaktır. İleriye yönelik yapılan denetim işlemleri ile henüz netice gerçekleşmeden, bir çıktıya evrilmeden gerçekleşebilmesi muhtemel olumsuzluklara engel olunması temel amaçtır.

Bu bakımdan bu denetimin önleyici niteliğe sahip bir denetim olduğu söylenebilir. Örgüt faaliyetlerinin neticesinde yaşanması muhtemel olumsuzluklar, yapılan denetimlerle daha önce belirlenerek anılan olumsuzluklara engel olunmasına ve böylelikle örgütün olumsuzluklar neticesinde muhtemel bir zarara uğramasına engel olunmaya gayret edilir. Bu denetim çeşidinin örgüt yönetimi için bir güvence sağlama yönü öne çıkmaktadır. İleriye dönük denetimlerle örgüt faaliyetlerine ilişkin etkili neticeler alınması ve yaşanabilecek zararların minimuma düşürülmesi söz konudur.

1.2.1.2. Eş Zamanlı Denetim

Eş zamanlı denetim, örgüt içindeki denetim konusuna ilişkin faaliyetlerin tümü ele alınarak incelenmesi işlemidir. Anılan faaliyetlerin tüm aşamalarına henüz gerçekleşme aşamasında iken denetim uygulanır. Denetim konusunu meydana getiren ve alakalı faaliyetlerin tamamı meydana gelme anında takip edilerek analiz edilir ve araştırılır.

Henüz gerçekleşme safhasında, iş başında bire bir denetimden bulunmaktadır. Söz konusu faaliyetlerde meydana gelen problemlerin iş başında tespiti yapılarak anlık olarak elimine edilmesi için gayret gösterilir. Eş zamanlı olarak yapılan denetimde esas gaye hatalar ve sorunlar gerçekleşir gerçekleşmez yok edilmesi üzerinedir. Böylelikle anlık müdahale etme imkanı elde edildiği gibi hata ve sorunların çok büyümeden, kompleks bir hale gelip ciddi hata ve sorunlara yol açmadan elimine edilmesi temin edilir. Böylelikle anlık müdahale becerisi kazanılırken aynı zamanda hata ve sorunların büyümesi, yayılması ve kompleks duruma gelmesine engel olunduğu için de işgücü ve zaman kaybı ile finansal zararlara set çekilmiş olur. Bu bakımdan eş zamanlı denetimde çok boyutlu yararlardan söz edilebilir.

1.2.1.3. Geriye Yönelik Denetim

Geriye yönelik denetim, örgüt içindeki denetimle ilgili faaliyetlerin gerçekleşmesi ve tamamlanması sonrasında anılan faaliyetlere ilişkin yapılan bir denetimdir. Faaliyetlerin gerçekleşerek tamamlanması sonrasında meydana gelen neticeler incelenerek analiz edilir ve değerlendirilir. Faaliyetler, işlemler ve işler sonucunda ortaya çıkan çıktılar yardımıyla yapılan geriye yönelik denetimin temelinde netice odaklı bir düşünce vardır. Bu anlayışa sahip denetimin en fazla başvurulan ve kullanılan denetim türü olduğu bilinmektedir. Bu bakımdan klasik denetim düşüncesini karakteristik ve belirgin özellikleri açısından aynen yansıtmaktadır. Geriye yönelik denetimde faaliyetlerin neticeleri doğrultusunda çalışma ve araştırmalar yapılarak bilgi toplanır ve analiz yapılır.

Yürütülen bu faaliyetler sonucunda elde edilen neticeler değerlendirilerek aksaklık görülen sorunlar ve yönler varsa belirlenerek bunların giderilmesine dönük eylemlere geçilir. Ortaya çıkan sonuçlara göre bir başka ifadeyle amaçlanan duruma ne kadar yaklaşıldığına bakarak aksayan yönler ve sorun olup olmadığı araştırılarak bunlar belirlenir. Aksayan yönler ve sorunlar var ise bu olumsuzluklar çözülmeye çalışılır. Bu işlemler önleyici veya olumsuzluk meydana geldiği anda önleyici nitelikte olmadığından dolayı var olan neticeyi değiştirici bir özelliği ve etkisi yoktur. Ne var ki benzer faaliyetler daha sonra gerçekleştirileceğinde önceki faaliyetlere bakarak gerçekleştirilen iyileştirmeler ile olumsuzluk ve sorunların giderilmesi sayesinde gelecek dönemde pozitif

neticeler alınabilir. Bu bakımdan denetim konusu geçmişe yönelik olsa bile denetim neticesinde yapılan çalışmaların katkısı gelecek içindir.

Bu klasik denetimde sorunlara o an ya da önceden engel olunamaması, meydana gelen aksaklıkların daha sonra anlaşılması ile beraber olumsuzlukların büyüyerek kompleks duruma gelmesine yol açabileceği gibi bunun neticesinde gerçekleşebilecek kayıp ve zararların yaşanması da muhtemeldir. Bu kapsamda değerlendirildiği zaman geçmişe yönelik denetim faaliyetinin yalnız başına uygulanmasının ortaya çıkarabileceği negatif neticeler söz konusu olup etkin olup olmadığı tartışma konusudur (Gore, 1993).

1.2.2. Denetimin Kapsamına ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetimin yapılma amacı ve kapsamı doğrultusunda 3 alt denetim türü mevcuttur. Bunlar; mali tabloların incelenmesini temel alan finansal denetim, örgüte ait hedef ve amaçlara ne kadar ulaşılıp ulaşılmadığını irdeleyen faaliyet denetimi, örgütün mevzuat çerçevesinde ele alındığı uygunluk denetimi ile özel amaçlı denetimdir (Aksoy, 2006).

1.2.2.1. Finansal (Mali) Tablolar Denetimi

Mali veya finansal tablolar denetiminde, muhasebe süreci içerisinde şirkete ilişkin işlem ve faaliyetlerin tespit edilmesi, kayıt altına alınması, mali tabloların hazırlanması ve de tamamının özetlenmesi işlemleri bulunmaktadır. Mali tablolar denetimi, ilgili taraflara sunulan detaylı bilgi ve verilerin, hazırlanacak tabloların amacı ve kuralları doğrultusunda konulan ölçütlerle uyumlu olmasını incelemektir (Erdoğan ve diğer., 2012; Soltani, 2007).

Mali tablolar denetimi, örgüte ait faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği adına oldukça önem arz etmektedir. Mali tablolar denetimine ilişkin özellikler şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2006; Güçlü, 2005):

- Mali tabloların güvenilirliğini mantıklı bir zemine oturtulması,
- Mali tablolara güvenirlilik kazandırılması,
- Finansal tablolarda bulunan yanlışlık ve hataların tespit edilmesi,

- Mali tabloların denetimini yapan denetçilerin bağımsız bir kişiliğe sahip olması,
- Tek bir görüş ve düşüncenin denetçi tarafından ortaya konulmasıdır.

ISA (Uluslararası Denetim Standartları), mali tabloların denetlenmesi işleminde denetçinin genel hedeflerini ikiye ayırmaktadır. Bu hedefler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Tritschler, 2014):

- Denetçinin bulgu ve tespitlerini ISA doğrultusunda raporlamak ve sunulmasını sağlamak,
- Mali tabloların çoğunda dolandırıcılık ya da hatadan dolayı kayda değer yanlışlıklar içermemesidir. Denetçilerin, finansal tabloların tüm önemli hususlarda uygulanabilir bir mali raporlama kapsamına uygun şekilde hazırlanıp eklendiğiyle ilgili görüş bildirmesidir.

1.2.2.2. Faaliyet Denetimi

Örgüt tarafından daha önce tespit edilen hedef ve amaçlara ne kadar ulaşılıp ulaşılmadığının denetiminin yapılmasıdır. Faaliyet denetimi, örgüte ait hedef ve amaçların ulaşılması doğrultusunda gerçekleştirdiği faaliyetlerde örgüt kaynaklarının verimli ve etkin bir biçimde kullanılıp kullanılmadığının incelenmesidir. Çok sistematik ve kapsamlı yapısı olan faaliyet denetimi günümüz şartlarında önemli örgüt ve işletmelerin etkili bir biçimde denetlenmesi için tercih edilen bir denetim türü haline gelmiştir. Bunda en önemli neden, örgütlerin gittikçe gelişmesi ve faaliyetlerinin gittikçe kompleks hale gelmesi neticesi örgüt yönetiminin, örgütü ne kadar verimli ve etkin bir biçimde yönettiğinin denetlenmesini tedricen zorlaştırmasıdır (Kiracı, 2003; Özer, 1997; Çevikbaş, 2011).

Bu açıdan faaliyet denetimi temel amaç olarak örgüt yönetiminin başarısının araştırılmasında ve incelenmesinde yapıldığından dolayı "*yönetimin denetimi*" şeklinde de isimlendirilmektedir. Buradan hareketle bu denetimin esas gayesi ve faaliyet denetimiyle ulaşılmak istenen netice şöyle özetlenebilmektedir: "*Örgüt yönetiminin gerçekleştirmiş olduğu karar ve politikalar sonucunda örgütün gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerde örgüt kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanılarak bu faaliyetler ile*

istenilen amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığıdır. Bu sonuç aynı zamanda yönetimin ne derecede başarılı olduğunun da yanıtıdır. Faaliyet denetimi sonucunda hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı analiz edilerek olumsuz ve aksayan yönler ortaya konulur. Bu olumsuz ve aksayan yönler de ayrıntılı bir şekilde incelenerek, yönetimsel kaynaklı ve fonksiyonel kısımları ele alınarak, iyileştirilmesi ve geliştirilmesi gereken yönleri belirlenerek gerekli çalışmalar yapılır" (Başpınar, 2005).

Benzer biçimde denetim faaliyetlerinin daha verimli ve etkin yürütülmesiyle ilgili çalışmalarda gerçekleştirilmektedir. Böylelikle öncelikle yönetim olmak üzere örgütle ilgili faaliyetlerin geliştirilmesi ve iyileştirilmesine destek verilmeye çalışılır. Faaliyet denetimi çerçevesinde risk denetimi ve performans denetimi de yapılmaktadır. Faaliyet denetimi çerçevesinde bulunan anılan denetim çeşitlerinin de izah edilmesi faaliyet denetimi kapsamının kavranması adına önemli olarak değerlendirilmektedir.

Performans denetimi, örgütün hedef ve amaçlarına ulaşılmasında yapılan faaliyet performanslarının araştırılması, incelenmesi ve ölçülmesini esas almaktadır. Söz konusu denetim için ilk olarak örgüt faaliyetlerinin daha önce tespit edilmiş performans kıstaslarının olması gerekir. Sözü edilen performans kıstasları vasıtasıyla, yürütülen faaliyetlere ilişkin performansları ölçülerek bu faaliyetlerin başarı seviyeleri tespit edilmektedir.

Performans denetimi anılan başarı seviyelerini masaya yatırarak hem inceler hem de araştırır. Faaliyetlerin performans seviyelerini inceleyerek olumsuz ve aksayan taraflarını belirleyerek performans gelişimi için çalışmalar yapar. Performans denetiminin temel amacı işletmenin hedeflerine ulaşması amacıyla ortaya koyduğu performansın sonucuyla örgütün daha önce tespit ettiği ve ulaşmayı arzu ettiği neticenin kıyaslanmasıdır (Özer, 1992).

Risk denetiminde ise direkt olarak işletme faaliyetlerinin sonuçlarıyla ilgilenilmez. İşletmenin riskleriyle ilgili olarak yapılan bir denetim türü olup, faaliyet sonuçları ile değil örgüt faaliyetleri ve örgütün işleyişinde bulunana eksik ve zayıf tarafları belirleyerek elimine etmeye çalışmaktadır. İşletme faaliyetlerinin riskleri doğrultusunda iyileştirici ve önleyici niteliğe sahip çalışmalar gerçekleştirir (Köse, 2007).

1.2.2.3. Uygunluk Denetimi

Bu denetim türü, örgüt veya işletmenin uymakla mecburi olduğu, yasa koyucularca meydana getirilmiş mevzuat ve örgüt üst yönetimince çıkarılan sirküler, talimat, emir, yönetmelik vb. örgüt içi mevzuat çerçevesinde yapılan denetimdir. Uygunluk denetiminde, örgütün bağlayıcılığı olan mevzuat doğrultusunda hareket edip etmediğinin araştırılması amaçlanmaktadır. Anılan denetim türü, örgüt faaliyetlerinin mevzuat uygunluğu çerçevesinde incelediğinden dolayı çok detaylı bir denetim tipidir. Ne var ki denetimin fonksiyonel boyutu açısından belli bir kapsamda inceleme yapılmaktadır. Bu denetim, örgüt içi denetim mekanizmaları ve kamu otoritesince gerçekleştirilmektedir (Başpınar, 2005).

Kamu otoritesince yapılan denetimlerde kamu otoritesi tarafından görevlendirilen kamu kurum ve kuruluşları görevli kılındıkları ve sorumlu tutuldukları alanlarda kurum ve kuruluşların denetimini yapar. Mesela vergi ve diğer finansal hususlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı, sağlıkla alakalı hususlarda Sağlık Bakanlığı, kurum çalışanlarının çalışma şartları ve hakları açısından Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı gibi kurum ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen denetimler örnek verilebilir. Kamu otoritesince yapılan söz konusu denetimler neticesinde işletmeleri ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bundan dolayı işletmeler, örgüt içinde görevlendirmiş oldukları denetçiler vasıtasıyla kendilerinin uygunluk denetimlerini yapmaktadırlar. Böylelikle hileli, hatalı ve usulsüz işlemler var ise daha önceden önleyerek veya tespit ederek kamu otoritesi tarafından uygulanması muhtemel yaptırımlardan kaçmak isterler (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009).

1.2.2.4. Özel Amaçlı Denetim

İşletmeyle alakalı olarak belli bir hususta karar verme gereksinimi olan bilgi kullanıcılarının karar verme sürecinin kolaylaştırılması amacıyla, arzu edilen durum için gerçekleştirilen denetim etkinliğidir. Örnek olarak mahkemelerce gerçekleştirilen denetimler, vergi denetimleri, devir öncesi ya da satın alma gerçekleştirilen denetimler verilebilir (Durmuş ve Taş, 2008).

1.2.3. Denetimi Gerçekleştirenlere Göre Denetim Türleri

Denetimi gerçekleştirenler dikkate alındığı zaman 3 değişik denetim türü bulunmaktadır. Bu denetimler sırasıyla kamu denetimi, dış denetim ve iç denetimdir (Aksoy, 2006).

1.2.3.1. İç Denetim

Adından da anlaşıldığı gibi, iç denetim örgüt içinde yapılan bir denetim çeşididir. Denetim Standartları Kurulu (ASB) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)'nin yaptığı iç denetim tanımına göre: *"İç denetim, işletmede gerçekleşmekte olan muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin çalışmalarının incelenmesinde yönetim veya yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilen izleme ve değerleme sistemidir"*. Benzer bir tarif de İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 1947'de yılında yapılmış olup: "Bir örgütte hizmet amacıyla faaliyetlerinin ve uygulamalarının değerlendirilmesi için oluşturulmuş bağımsız bir değerleme ve kontrol fonksiyonudur" (Kaygusuzoğlu, 2018).

TİDE (Türkiye İç Denetim Enstitüsü) (2018) kaynaklarında, IIA iç denetim kavramını şu şekilde tanımlamıştır: "Bir kurumun faaliyetlerinin gelişmesini sağlamak ve onların değerini artırmayı amaçlayan objektif ve bağımsız bir danışmanlık ve güvence faaliyetidir." İç denetim, bir kurumun yönetişim, risk ve kontrol süreçlerinin etkinliklerini gözden geçirerek değerlendirmek ve bu etkinliği geliştirmek amacında disiplinli ve sistemli bir bakış açısı getirmek suretiyle kurumun amaçlarını gerçekleştirmesine yardım eder.

İç denetim, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine değer kazandırılması ve geliştirilmesi adına kaynakların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik parametreleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğinin değerlendirilmesi ve yol göstermesi maksadıyla yapılan bağımsız danışmanlık faaliyetidir (Sardoğan, 2015).

İç denetçilerce yapılan inceleme ve araştırmalar neticesinde yine bu kişiler tarafından iç denetim raporu hazırlanarak denetime ilişkin rapor örgüt üst yönetimine verilir. Üst yönetim, söz konusu rapordaki değerlendirmeler ve sonuçlar üstüne örgüte ait aksaklık ve sorunların yok edilmesi ve örgüt faaliyetlerinin geliştirilmesi adına kararlar alabilir.

Bu bakımdan İç denetim örgüt faaliyetlerinin geliştirilmesinde katkı sağlarken, amaç ve hedeflere ulaşılmasında destek veriri. Nitekim bu doğrultuda iç denetimin gayesi de örgütün önceden belirlenen hedef ve amaçlarına ulaşması için yürütülmekte olan faaliyetleri verimli ve etkin bir biçimde ortaya koymasını, bu çerçevede örgüt kaynakların doğru bir biçimde kullanılmasını temin ederek örgüte yardımcı olur (Yılancı, 2015).

1.2.3.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim)

Dış denetim veya bağımsız denetim; bir örgütün finansal faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve öteki finansal bilgilerin önceden tespit kıstaslara doğruluğu ve uygunluğu mantıklı güvence temin edecek yeterli ve uygun özgür denetim kanıtlarıyla özgür denetim standartlarında ön görülen gereken denetim yöntemlerinin tümünü uygulayarak; kayıt, defter ve öteki belgelerle analiz edilmesini ve neticelerinin raporlanmasıdır (Selimoğlu, 2014).

Bağımsız denetim örgütün kendi personeli dışında, örgütle bir organik bağı olmayan kurumlar / kişilerce yapılmaktadır. Bu denetimde genellikle işletmelerin kamuya arz edeceği ve/veya Sermaye Piyasası Kurulunca (SPK) talep edilen finansal tabloların; genel kabul gören yasal düzenlemeler ve muhasebe standartları paralelinde gerçek bir biçimde yansıtılma durumunu kayıt, belge ve tutulan defterler üzerinden incelenmektedir. Bu incelemeye göre denetçiler, görüşlerini ve saptanan hususları raporla ortaya koyar (Durmuş ve Taş, 2008).

Söz konusu denetçiler, yürüttükleri çalışmaları serbest meslek şeklinde yaparken bu işler karşılığında bir ücret alırlar (Çetin, 2011). Nesnel şekilde mali tabloların güvenilir olmasını tespit eden ve raporlayan faaliyetlerde bulunurlar (Erdoğan, 2002).

Bu denetim; belli faaliyet veya etkinliklerin, konuya ilişkin yeterli bilgiye sahibi olan ve faaliyeti sürdüren, kurum veya birimle bağlantısı açısından bağımsız olan neticesinde elde edilen görüşler ilgili taraflara raporlanır (Altıntaş, 2011; Güredin, 2000).

1.2.3.3. Kamu Denetimi

Kamu kuruluşlarında görevli olarak çalışmakta olan denetim elemanlarınca kamu düzeninin sağlanması ve menfaatinin gözetilmesi amacıyla yürütülen denetimler bu kategoride sınıflandırılmaktadır. İş güvenliği denetimi ve vergi denetimi vb. bakanlık müfettişleri tarafından gerçekleştirilen söz konusu denetimler bu kategori kapsamındadır (Gürbüz, 1995).

Kamu denetimi faaliyetinde temel gaye kamuya ait kurum ve kuruluşları ile özel kuruluş ve işletmelerin yasalar doğrultusunda uygunluklarının araştırılması ve incelenmesidir. Bunun yanında sözü edilen işletme, kuruluş ve kurumların kamu menfaatine zıt faaliyetler yürütmesine engel olunmasıdır. Kamu menfaati korunarak bu denetimler gerçekleştirilmektedir. Kamu denetimi çerçevesinde yapılan denetimler neticesinde işletme, kuruluş ve kurumlar yine yasa ve mevzuatla belirlenen yaptırımlarla karşılaşabilmektedir. Kamu denetimi, kamu otoritesini temsilen gerçekleştiğinden dolayı denetimi yapılan örgütlerde yasal olmayan, aykırı ve usulsüz işlemler var ise kamu denetimi sonucunda söz konusu örgütlere yaptırıma gidilmesi tabi bir neticedir. Bunun nedeni denetimi yapılan örgütlerin karşısında denetimi yapan kamu otoritesinin söz konusu olmasıdır (Zorlu, 2014).

Kamu otoritesine ilişkin temel özellikler arasında yaptırım gücü gelmektedir. Kamu denetiminin örgütler üstünde etkili olmasını temin eden ve öteki denetim çeşitlerinden en kayda değer üstünlüğü ve farkı kamu yaptırımının bulunmasıdır. Bu açıdan kamu denetimlerinin örgütlere göze çarpan bir caydırıcı özelliği vardır. Örgütlerin kamu yaptırımlarıyla karşı karşıya kalmamak adına gerçekleştirdikleri faaliyetler ve işlemlerde kurallar ve yasalar doğrultusunda hareket etmeye özen gösterdikleri görülmektedir.

Kamu denetimine örnek olarak; sermaye piyasalarına inceleme yapan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) denetimleri, işletmelerin mali işlemleri ve bilhassa vergi konularını araştıran Hazine ve Maliye Bakanlığı denetimleri, ticari faaliyetleri ve gümrük işlemleri üzerinde incelemeler yapan Ticaret Bakanlığı denetimleri, bankacılık faaliyetlerini araştıran Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) denetimleri verilebilir (Kapani, 2008).

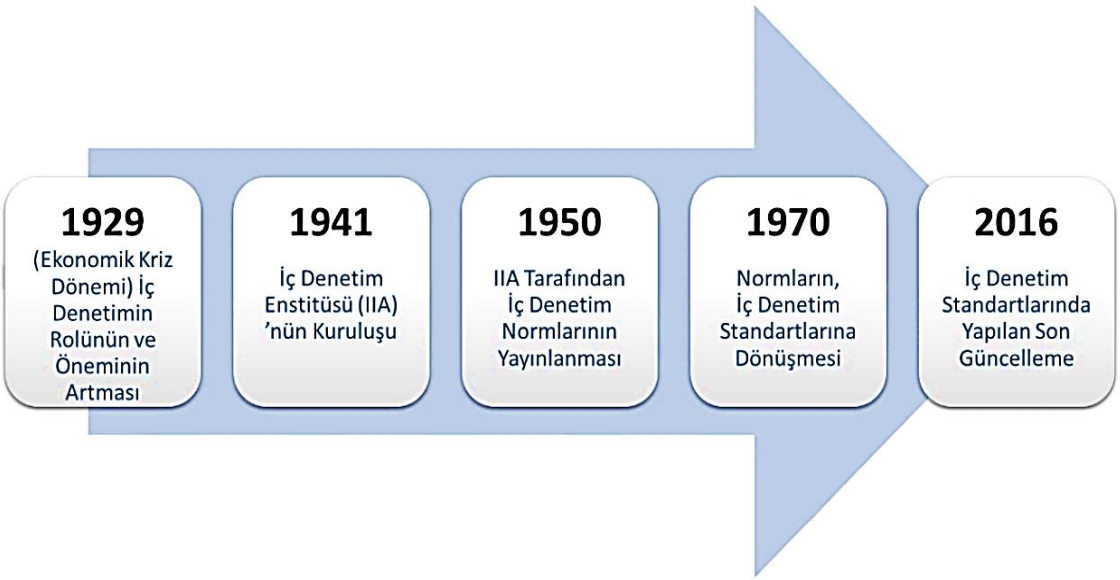
2.3. İç Denetim Kavramı

İç denetim kavramının ilk çıktığı zamanlarda; bu kavram bağımsız denetime ait alt bir unsur şeklinde görülmüş ve yalnızca finansal hususların incelenmesi ve araştırmasını içermiştir. Ne var ki iç denetim zaman içerisinde, muhasebeyi temel alan bir beceriden ziyade paydaş ve yönetim temelli bir meslek olmuştur. İlk zamanlarda mali konuların doğruluğuna onay verilmesi mesleğin başlıca konusuyken bugün iç denetim kavramı oldukça geniş bir açıya sahip farklı bir disiplin şeklinde yapıya kavuşmuştur. Modern iç denetim; özel ve kamu sektöründe kurumsal yönetim, performans, kontrol ve risk konularının değerlendirilmesi ve incelenmesini içeren farklı hizmetler sunar. Mali konular ise bugün iç denetim ilgi alanı içerisinde yalnızca bir yönünü temsil eder durumdadır. Çağdaş iç denetim ise kurum tarafından yürütülen gerek mali, gerekse mali olmayan süreçleri içeren; katma değere sahip hizmetler aracılığıyla kuruma danışmanlık ve güvence hizmeti veren tarafsız ve nesnel bir yönetim işlevidir (IIA, 2016).

İç denetim kavramının tarihi süreci içinde gelişimiyle muhasebe ve mali raporlama faaliyetleri tarihinin birbirine yakın olduğu tarih uzmanları arasında ileri sürülen ve genel kabul görmüş bir düşüncedir. Uygarlıklar tarihinde iç denetim talebi; farklı örgütlerde kusurlu işlemlerin en aza indirilmesi, işletmeye ait varlıkların doğru ele alınması, kötü niyetli işlemlerin minimuma düşürülmesine dair hususlarda eylemden özgür bir denetim mekanizmasına ihtiyaçtan ileri gelmiştir (Özbek, 2012).

Modern iç denetimin kuruluşu, evrimi ve büyümesi, 1941'de Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) kurulmuş olan IIA (İç Denetçiler Enstitüsü)'nın tarihiyle iç içedir. IIA'nın kurulmasıyla beraber iç denetim mesleğinin kurumsal bir kimlik kazandığı görülmüştür (Ramamoorti, 2003).

Bu kuruluş, 1950'den itibaren, dış denetime nazaran değişik şekilde kendi iç denetim norm ve standartlarını yayınlamıştır. Bu norm ve standartlar, zaman içinde gelişerek 1970'den sonra iç denetim standartları haline gelmiştir. Bu standartlar, 2016'da IIA'nın yaptığı bir takım değişikliklerle bugünkü halini almış olup, Şekil 4, söz konusu çağdaş iç denetim gelişimini göstermektedir (Fülop ve Szekely, 2017)



Şekil 4 - Modern İç Denetimin Gelişimi (Fülop ve Szekely, 2017)

2.3.1. İç Denetimin Tanımı

Çağdaş iç denetimi yönlendiren IIA'nın bugüne kadarki süreç içerisinde iç denetimle ilgili tarifleri ele alındığı zaman 1947'de yapılan *"yönetime hizmet amacıyla muhasebe, finans ve diğer kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesinin organizasyon içinde bağımsız olarak değerlendirilmesi fonksiyonu"* tanımı iç denetimle ilgili ortaya koyulan ilk resmi tanımdır (Pehlivanlı, 2010).

1957'de yapılan iç denetim tanımına göre, *"bir kuruluş içindeki muhasebe, finansal ve diğer faaliyetlerin yönetimine hizmet amacıyla temel olarak gözden geçirilmesine yönelik bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir. Diğer kontrollerin etkinliğini ölçerek ve değerlendirerek çalışan bir yönetimsel kontroldür."* biçiminde tarif edilmiştir (Miller, 1957, Aktaran Kükrer, 2020).

Bu tanımda yer alan "yönetime hizmet" ibaresi 1990'da "organizasyona hizmet" şeklinde genişlemiştir. 21. yüzyıla gelindiği zaman da bu dönemde meydana gelen muhasebe skandallarından dolayı iç denetim kapsamına kurumsal risk alınması gerekliliğine ilave olarak; finansal sonuçlarla ilgili sorumluluğun örgütte olması gerçeği de meydana çıkmıştır (Pehlivanlı, 2010).

IIA'nın ortaya koyduğu bu gereksinimler dikkate alınarak 2003'te iç denetim; *" 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 yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur."* Olarak tarif edilmiştir. Bu tanımın günümüzde güncelliğini koruduğu görülmektedir (TİDE, 2008; TİDE, 2018).

2.3.2. İç Denetimin Tanımının Temel Unsurları

2000-2010 arasında meydana gelen muhasebe skandalları, iç denetim kapsamına örgüt risklerinin de alınması gerekliliğini ortaya çıkarmış, finansal sonuçlarla ilgili sorumluluğun yönetimde olması gerçeği meydana çıkmıştır. Son olarak iç denetim; *"işletmelerin her türlü faaliyetini üst yönetim tarafından belirlenen planlar, politikalar ve kurallara uygunluk açısından denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve işletmeye değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence altına alan danışmanlık hizmeti"* şeklinde tarif edilmiştir (Uzun, 2009; Aktaran Celayir, 2011).

Bu kapsamda iç denetime ilişkin rol değerlendirildiği zaman; işletmelerin kurumsal yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerine dair tarafsız ve bağımsız güvence temin etme ve danışmanlık etkinliği niteliklerine sahip iç denetimin, işletme ve örgütlerde yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkısı olmaktadır. Bu tanıma göre: iç denetimin temel unsurlarını örgüte değer katma, sunulan danışmanlık hizmeti, güvence sağlama, dünya standartlarına uygunluk, risk odaklılık ve kurumsal bağımsızlık, meydana getirmektedir (Şekil 5) (Celayir, 2011).

Anılan temel unsurlar aşağıda sırasıyla açıklanmaktadır.

- ***Değer Katma:*** Günümüz çağdaş iç denetim anlayışına örgüt faaliyetlerine ilave katma değer temel teşkil eder. Katma değer, danışmanlık ve güvence hizmetleri vasıtasıyla, örgütün amaçlarına ulaşmasına katkı sağlayarak ve faaliyetlerini geliştirme olanağı vererek risk altında kalmasını en aza düşürmektir. İç denetimde temel amaç, denetimi yapılan birimlerin çalışanları ve yöneticilerinin hata ve

aksaklıklarının meydana çıkarılması ve sorumlu olanlara ceza verilmesi değil, kurumsal çalışmalar ve faaliyetlerin gelişmesidir (Aksoy, 2008). Bu minvalde iç denetimin örgüt faaliyetlerinin etkinliğinin temini, risk önlemlerinin alınması ve varlıkların gözetilmesi şeklinde örgüte katkı sağlamadığı ifade edilebilir (Doğmuş, 2008).



Şekil 5 - İç Denetimin Unsurları (Celayir, 2011)

- ***Güvence Sağlama:*** Bu unsur, örgütün risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkin bir şekilde yapılıp yapılmadığı, ortaya koyulan bilgi ve verilerin tam ve doğru olup olmadığı, doğrultusunda yapılıp yapılmadığı ile ilgili örgüt içine (örgüt yönetimi ya da üst yöneticisine) ve örgüt dışına (3. kişiler) tölere edilebilir seviyede güvence verilmesini ifade etmektedir (Yurtsever, 2009).

- ***Danışmanlık Hizmetleri:*** Bu hizmetler, hiçbir idari sorumluluk almaksızın, örgütün hedef ve amaçlarını gerçekleştirmek için işlem süreçlerinin ve faaliyetlerinin düzenli şekilde geliştirilmesi ve değerlendirilmesi amacıyla

önerilerde bulunulmasını ifade eder. İç denetçi kişiler yönetim haricinde ve işlem sürecinden ayrı şekilde üst yönetim için danışmanlık yaparken örgütte etkin bir risk yönetimi tesis edilmesine katkı sağlamaktadır. Söz konusu denetçiler, danışmanlık hizmetini rutin ya da normal çalışmalarının bir parçası veya örgüt yönetiminden gelen talep üzerine yürütürler. Tüm işletmeler, gerçekleştirilecek danışmanlık etkinliklerinin türünü dikkate alarak her çeşit için farklı bir prosedür ya da siyaset gerekli olup olmadığına karar vermelidir (Yurtsever, 2008).

- ***Standartlar:*** Standartlar, geniş iç denetim faaliyet alanının gerçekleştirilmesi ve bu denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine dair gerekli hususları tarif eden ve IIA'nın yayınladığı meslekî bir açıklamadır. İç denetimle ilgili standartları ilk defa, IIA, iç denetimin sorumlulukları ve rolünü içeren bir tebliğ şeklinde yayımlamaya başlamıştır. Söz konusu tebliğler sonraları birleştirilerek, *"İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları"* şeklinde yayımlanarak tüm dünya tarafından kabul edilmiştir. Bu standartlar; iç denetim uygulamasının olması gerektiği şekilde temsil eden esas ilkelerin tanımlanmasını, değer katan iç denetim faaliyetlerinin teşvik edilmesini ve hayata geçirmek için bir çerçeve oluşturulmasını, iç denetim performans değerlendirmesi için uygun bir temel oluşturulmasını ve gelişmiş kurumsal faaliyet ve süreçlerinin canlandırılmasını amaçlamaktır (Özeren, 2000).

- ***Bağımsızlık:*** İç denetçiler faaliyetlerini tarafsız ve özgür şekilde yürütebilirlerse bağımsız olurlar. IIA'nın belirlemiş olduğu iç denetim standartları içinde geçen nitelik standartları altında yer alan 1100 No'lu standart, iç denetim faaliyetinin bağımsız olması gerektiğini ve iç denetim görevinin yerine getirilmesi esnasında objektif davranması gerektiğini ifade etmektedir (Korkmaz, 2007). IIA tarafından iç denetçinin bağımsızlığı şöyle ifade edilmektedir: "*İç denetçiler görevlerini serbest ve nesnel bir şekilde yerine getirmek hususunda bağımsızdırlar. Bağımsızlık, denetimlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için iç denetçilerin tarafsız ve önyargısız kararlar almasını sağlar. Bu ise, kurumsal konum ve nesnellik yoluyla gerçekleştirilebilir."* (Arcagök ve Yörük, 2004).

- ***Risk Odaklılık:*** İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları iç denetimin, disiplinli ve sürekli risk değerlendirilmesini esas alan bir denetim anlayışının benimsenmesinden dolayı bir örgütte etkin bir risk yönetimi tesis edilmesine yardımcı olduğunu ifade etmektedir (Kaya, 2009). İç denetimi yapan kişiler, örgütün karşı karşıya kaldığı risklere yoğunlaşarak, minimum maliyet ve kaynakla faaliyetlerini gerçekleştirirler. Bu minvalde, günümüzün iç denetimi alışılagelmiş denetim yaklaşımından uzaklaşarak risk odaklı iç denetime yönelmeye başlamıştır (Deloitte Academy, 2011).

2.3.3. İç Denetimin Amacı

İç denetim, bir organizasyon ya da örgütte yapılan faaliyetlerin yönetimden tarafsız ve farklı bir bakış açısıyla değerlendirilmesi şeklinde özetlenebilmektedir. Bu değerlendirmede temel amaç ise örgütte tasarlanan iç denetimlerin etkinliği ve varlığının gözler önüne serilmesidir. Risk yönetimi ve iç kontrol yaklaşımıyla biçimlenen iç denetim işlevi geleceğe yönelik olarak yürütülmektedir. Çalışanların sebep olduğu hatalardan çok süreçler ve sistemlerdeki hata ve aksaklıklara odaklanan iç denetimin esas amacı; örgütün risklerini uygun şekilde yönetebilmesi adına kabul edilebilir güvencenin sağlanmasıdır (Kaya, 2015).

2.3.4. İç Denetimin Kapsamı

İç denetim kapsamına ilişkin tarihi sürece bakıldığı zaman başlangıç dönemlerinde yönetime hizmet sunulmasına yönelik kurulan bir birim şeklinde algılanırken, günümüz şartlarında bu algı değişim göstermiştir. Mevcut iç denetim birimleri kuruma katma değer sunacak biçimde, risk yönetimi, yönetim ve iç kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesini kapsayan bağımsız ve tarafsız güvence ile danışmanlık hizmetleri olarak çerçevesi çok genişlemiştir (Yılmaz, 2014). Bugün iç denetim, örgütün amaç ve hedeflerine varmasında yönetime en kayda değer katkıyı sunanlardan birisi haline gelirken bir değerleme işlevi konumuna sahiptir (Yurtsever, 2014)

2.3.5. İç Denetim Türleri

Gerek kamu sektöründe gerekse özel sektörde iç denetim 5 temel başlık altında irdelenmektedir. Bu denetimler; uygunluk denetimi, mali (finansal) denetim, performans (faaliyet) denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri (BT) denetimidir.

2.3.5.1. Finansal (Mali) Denetim

Bu denetimde; yükümlülük, varlık, gider ve gelirlere dair işlem ve hesapların doğruluğu ile mali tablolara ilişkin raporların güvenirliği analize tabi tutulmaktadır. Finansal denetim, iç denetimi yapan kişilerin çalışmalarının mali tarafını kapsamaktadır. Bu denetim; hesaplar ile bu hesaplara dayanak teşkil eden mali süreç ve sistemlerin uygunluğu ve güvenirliğini finansal açıdan incelemektedir (Aksoy, 2008).

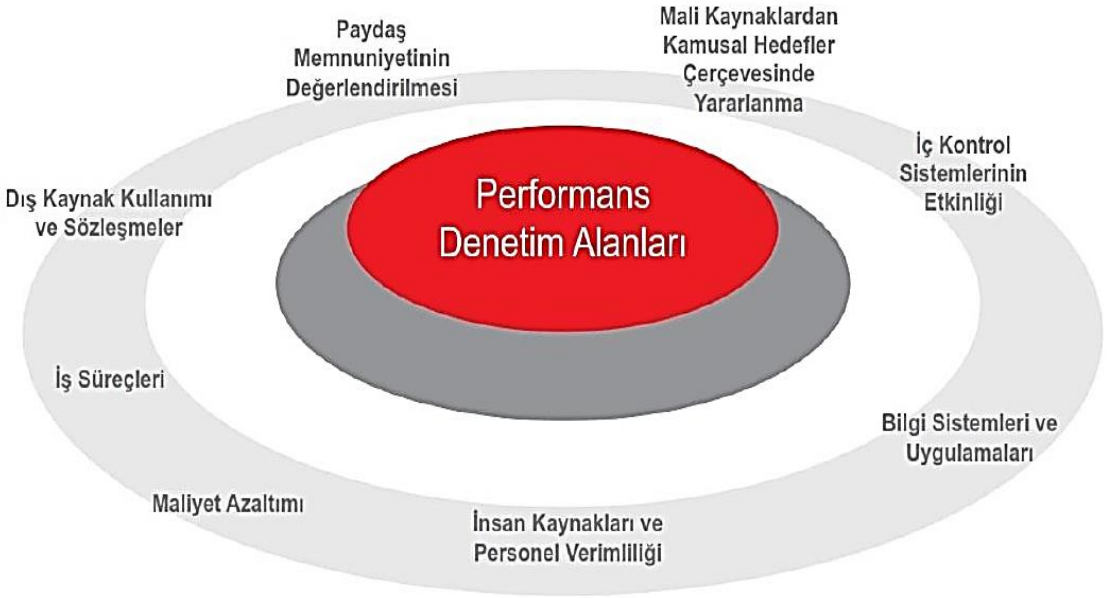
2.3.5.2. Uygunluk Denetimi

Bu denetim, örgüt veya organizasyonun işlem, iş ve faaliyetlerinin ilgili yönetmelik, tüzük, kanun ve öteki düzenlemelerle yönetim tarafından tespit edilen prosedür ve politikalara uygunluğunun irdelendiği denetim tipidir (Yurdakul, 2014).

2.3.5.3. Performans Denetimi

Performans denetimi, örgütün faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla yararlanmış olduğu kaynakların ekonomiklik, verimlilik ve etkililik (etkinlik) yönlerinden ele alınması ve raporlanması temeline dayalı bir denetim tipidir. Bu denetimin kapsam ve amacının daha net anlaşılabilmesi için tanımda yer alan kavramların incelenmesinde yarar bulunmaktadır (Arcagök ve Erüz, 2006).

Şekil 6, Performans denetimine ilişkin bileşenleri meydana getiren ekonomiklik, verimlilik ve etkililik (etkinlik) kapsamında iç denetim kapsamına dahil edilebilecek performans denetimi alanlarını özetlemiştir.



Şekil 6 - İç Denetim Kapsamında Performans Denetim Alanları (İç Denetim Koordinasyon Kurulu [İDKK], 2016)

2.3.5.4. Sistem Denetimi

Sistem denetimi, kurumda var olan iç kontrol sistemine ait tüm yönleri değerlendirmeye tabi tutarak eksiklik ve noksanlıklarının belirlenmesi ile uygunluk ve kalitesinin incelenmesi, bununla birlikte uygulanan tekniklerin iç kontrol açısından yeterli olup olmadığının ölçülmesine dayalı bir iç denetim tipidir (Eralp ve Bozbaş, 2014).

2.3.5.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi Teknolojileri denetimi, kurumdaki bilgi kaynaklarının var olan düzenleme ve mevzuata uygunluğu ile risk analizini de içerecek biçimde değerlendirilmesini esas alan bir denetim tipidir. Bilgi Teknolojileri denetimi sürecinde bilgi teknolojilerine ilişkin unsurların veri bütünlüğü, güvenliği ve kurumsal hedeflere ulaşılma durumu incelenir (Kılıç, 2014). Yararlanılan bilgi teknolojilerinin, yönetimin amaçlarına ulaşması bakımından ne kadar katkı sağladığı ve Bilgi Teknolojilerinden kaynaklanan risklerin, tespit edilen kontroller vasıtasıyla ne kadar kontrol altına alınabildiğine dair bulgular oldukça önem arz etmektedir. Bu saptamanın yapılabilmesi sadece Bilgi Teknolojileri ortamının denetlenmesiyle temin edilebilir (İDKK, 2014).

2.3.6. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

ABD'de 1933'de "Menkul Kıymetler Yasası" ve 1934'te "Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka sunulan menkul kıymetlere ilişkin gerçekleşen denetimlerde sıklıkla denetim ve muhasebeden faydalanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının güvenilirliği ve doğruluğunun irdelenmesi ve muhasebe kontrolleriyle uyum temin edilmesi, sadece bağımsız denetimle yetinilmeyeceğini ortaya koymuştur. Bundan dolayı örgütler kendi içlerinde iç denetim birimleri teşkil etmeye başlamıştır. Dış denetim işinin oldukça geçmiş dönemlere dayanmasına karşın, iç denetime 1940'lar sonrasında önem verilmeye başlanmıştır (Celayir, 2011).

İç denetim bilhassa 1980 ila 2020 yılları arasında hem etkinlik hem de hacim açısından önemli bir meslek olmuştur. 1940'lar öncesinde iç denetim herhangi bir örgütsel yapıya ve uygulama standartlarına sahip olmayan, esasen bir kâtiplik işlevi şeklinde değerlendirilmiştir.

Bu dönem sonrasında, çalışma yaşamında meydana gelen farklı gelişmelerle iç denetim mesleği hızlı bir şekilde gelişim gösterirken 1941'de ABD'de kurulan IIA ile kurumsal bir kimliğe kavuşmuştur. Zaman içinde ABD İç Denetim Enstitüsü Ahlak Kurallarına onay vererek Mesleki İç Denetim uygulaması için standart ve normlar oluşturmuş ve sürekli eğitimi temin eden bir program yapmıştır (Akarkarasu, 2000).

Bu sürede mesleki birlikler oluşturulurken iç denetim kapsam ve çerçevesi finansal denetimden faaliyet denetimine doğru genişleyerek iç denetime dair geniş bir kaynak meydana gelmiştir. ABD'de 1977'de çıkarılan FCPA (Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası) halka açık işletmelerin işlemlerinin yetkili kişiler tarafından yapılmasında ve kaydedilmesinde yeterli güvence temin edecek bir iç kontrol sistemi tesis etmelerini şart koşmuştur. Güvencenin temin edilmesinde en basit yollar arasında iç denetim birimi tesis edilmesinden dolayı birçok kurum ve kuruluş iç denetim kadrolarını kurmuş veya mevcut kadrolarının kalitelerini yükseltmiştir (Korkmaz, 2007).

İç denetim disiplininde meydana gelen değişimler arasında 1987'de Treadway Komisyonunu Destekleyen Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO)'nin kurulması

olmuştur. Bu gelişme, hileyi yeniden iç denetimde öne çıkarırken, bununla birlikte iç denetime verilen önem 1995 tarihiyle beraber başlayan şirket skandalları ve iflaslarıyla daha da yükselmiştir (Çatıkkaş, 2007).

Tüm dünyada iç denetime ilişkin uygulama ve standartlar IIA tarafından, iç kontrolle ilgili uygulama ve standartlar Commitee of Sponsoring Organizations (COSO) ve dış denetimle ilgili standart ve uygulamalar ise The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) tarafından geliştirilerek güncellen hale getirilmektedir (Chun, 1997).

İç denetim; AB Komisyonu, Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (WB), Birleşmiş Milletler (BM), Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü (NATO), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü OECD ve Avrupa Merkez Bankası (ECB) gibi uluslararası kuruluşlarca uygulanırken aynı zamanda üye ülkelere denetim sistemi önerisi yapılmaktadır (Çapkın ve Duru, 2007).

2.3.7. İç Denetim Standartları

IIA (The Institute of Internal Auditors) tarafından iç denetime ilişkin 1947 ve 1956'da yayımlanan bildirgelerini düzenleyip geliştirerek 1978'de "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları"nı yayınlamıştır. Aynı zamanda bu ilk iç denetim standartları olmasının yanı sıra uluslararası seviyede standartlar haline de gelmiştir.

Söz konusu standartlar; iç denetimin geliştirilmesi, iç denetim faaliyetlerinde tutarlı bir ölçüm temeli meydana getirilmesi, milletler arası seviyede birlikteliğin temini, iç denetim ve unsurları arasında işlerliği olan bir iletişim temini ve iç denetimin mesleki bakımdan tanınırlığını arttırmasını amaçlamıştır. Bu standartlar sayesinde iç denetimin işlevsel ve mesleki açıdan yaygınlaştırılması ve geliştirilmesi hedeflenmiştir. Belirli Ortak kriterler vasıtasıyla değerlendirme, ölçme ve uygulamada tekdüzelik temin edilmeye gayret edilmiştir.

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) standartları üzerinde 2011 ve 2015'te bir takım değişiklikler yapılırken, son olarak 2016 tarihinde yeniden düzenleme

yapılarak güncel hale getirilmiştir. 2017'den itibaren geçerli olarak da yürürlüğe girmiş olup Uluslararası İç Denetim Standartları; "Uygulama Standartları", "Performans Standartları" ve "Nitelik Standartları" olarak 3 temel başlıkta toplanmıştır (Tablo 2, ve Tablo3) (Moeller, 2009).

Tablo 2 - Uluslararası İç Denetim Standartları-Nitelik Standartları Tablosu

1000	**Amaç, Yetki ve Sorumluluklar**		
	1010	Zorunlu Rehberin İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması	
1100	**Bağımsızlık ve Objektiflik**		
	1110	Kurum İçi Bağımsızlık	
		1111	Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim
		1112	İç Denetim Yöneticisinin İç Denetim Haricindeki Görevleri
	1120	Bireysel Objektiflik	
	1130	Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması	
1200	**Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat**		
	1210	Yeterlilik	
	1220	Azamî Meslekî Özen ve Dikkat	
	1230	Sürekli Meslekî Gelişim	
1300	**Kalite Güvence ve Geliştirme Programı**		
	1310	Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikler	
		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

Bu tabloda, uluslararası iç denetim standartlarının nitelik standartları 1000, 1100, 1200 ve 1300 kodlu 4 alt başlık altında toplanmıştır.

Tablo 3 - Uluslararası İç Denetim Standartları-Performans Standartları Tablosu

2000	**İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimi**		
	2010	Planlama	
	2020	Bildirim ve Onay	
	2030	Kaynak Yönetimi	
	2040	Politika ve Prosedürler	
	2050	Eş Güdüm ve İtimat	
	2060	Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar	
	2070	Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk	
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	
	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	Hata 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	
2500	**İlerlemelerin Gözlenmesi**		
2600	**Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi**		

Bu tabloda gösterildiği şekilde uluslararası iç denetim standartlarının performans standartları 2000, 2100, 2200, 2300, 2400, 2500 ve 2600 kodlu 7 alt başlık altında toplanmıştır.

2.3.8. İç Denetime Olan İhtiyacın Sebepleri

İç denetim, tarihi süreçte devamlı şekilde bir gelişim kaydetmiştir. Her işletme veya organizasyon kendileri için hedef ve amaçlar belirler. Bu hedef ve amaçlara ulaşılmasında bir takım yollar ve yöntemleri takip ederler. Bunlara ilave olarak hedef ve amaçlarında katkısı olacak faaliyetlerden ve araçlardan faydalanırlar. İç denetim de örgüt tarafından belirlenmiş olan hedef ve amaçlara ulaşılmada etkin bir role sahip olup örgütün yönetim faaliyetlerinde yardımcı olmaktadır. İç denetim, kapsamı devamlı gelişim gösteren ve genişleyen yapısıyla mali bir denetime ilave olarak yönetime katkı sağlayan, işletme faaliyetlerinin geliştirilmesinde ve bunların verimli ve etkin bir biçimde gerçekleştirilmesinde devamlı şekilde destek vermektedir.

İç denetimin söz konusu yapısından dolayı kendisine gösterilen gereksinim sebepleri de git gide artmaktadır. Söz konusu sebepler sırasıyla;

- Vekâlet sözleşmesi,
- Sorumluluk ve hesap verme,
- Yönetime yardımcı olma ve danışmanlık hizmeti sunma,
- Hile ve yolsuzlukları değerlendirme
- Tasarruf ihtiyacı gereksinimi şeklinde sıralanabilir (Adiloğlu, 2011).

2.3.9. İç Denetim Süreci

İç denetim sürecinde genellikle 4 temel aşama bulunmaktadır. Söz konusu aşamalar sırasıyla;

- İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanması,
- İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi,
- İç Denetim Faaliyetlerinin Raporlanması,

- Sonuçların İzlemesi.

İç denetim süreci, planlama ve hazırlık aşamalarıyla başlamaktadır. Söz konusu aşamalarda kurum içindeki kapsamı belirlenirken genel olarak kurum içindeki yeri tanımlanarak açıklanır. Bunun yanında ilgili aşamada denetim alanları belirlenerek iç denetim için yararlanılacak kaynaklar ayrılır (Brink ve Witt, 1982). Denetim sürecinin 2. aşaması iç denetimin yürütülmesi başka bir ifadeyle uygulamaya konulmasıdır. Planlama ve hazırlık aşamasının uygulanmasına geçildiği bu safhada iç denetim çalışmaları başlar. Söz konusu çalışmaları uygulayacak görevlilerin bir diğer ifadeyle iç denetçilerin çalışma program ve planları tespit edilir (Aksoy, 2008). İç denetçiler anılan plan ve programlara göre faaliyetlere başlar. Saha çalışmalarıyla denetim faaliyetleri yürütülürken bulgu ve tespitler elde edilir ve bu bulgulara göre öneriler oluşturularak geliştirilir. Bu bulgular ve öneriler doğrultusunda ilgili birimler de faaliyete katılarak ortaklaşa çalışmalar yürütülür. İç denetim sürecinin üçüncü aşamasında uygulanan iç denetim çalışmalarının neticelerinin raporlanması yapılır (TİDE, 2016). Bu safhada iç denetim çalışmalarının neticesinde saptanan bulgular incelenerek taslak bir rapor meydana getirilir. Anılan taslak rapor iç denetim amacı doğrultusunda değerlendirilerek değerlendirme neticeleri de rapora ilave edilerek son şekli verilir ve rapor ilgili kişilere dağıtılmak üzere yayınlanır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018). Son aşamada ise sonuçların izlenmesi yapılır.



Şekil 7 - İç Denetim Süreci (Kagermann, Kinney, Küting ve Weber, 2008)

2.4. İç Kontrol Kavramı

Bu bölümde iç kontrol kavramı ile ilgili bilgiler verilecektir.

2.4.1. İç Kontrol Tanımı

Bilimsel yönetimde katkısı olan ve meydana çıkardığı evrensel yönetim ilkeleriyle bugün de geçerliliğini sürdüren Henri Fayol, kontrolün yönetimin bir işlevi olduğunu ifade etmiş ve *"bir işletmede işlerin programa, verilen talimatlara ve kabul edilen ilkelere göre yürüyüp yürümediğinin doğrulanması"* olarak tarif etmiştir. Yönetim bilimi gelişimi için günümüze kadar kontrole ilişkin bir takım tanımlar yapılmasının yanında Fayol tarafından ortaya konulan klasik yaklaşım hâlihazırda geçerliliğini sürdürmektedir (Cömert, 2015). Yukarıdaki tanımdan yol çıkarak kontrol; *"işletme yönetiminin oluşturduğu yönergelere uygun olarak faaliyetlerin yürütüldüğünden emin olmak için geliştirilen politika ve prosedürleri içeren eylemler bütünüdür."* biçiminde de ifade edilebilir (Marşap, 2015).

İç kontrole ilişkin yapılan ilk tanımlar ise 1940 dönemine kadar uzanmaktadır. Bilhassa bağımsız denetçilerin, kendileri tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinin aslında örgütün kontrol mekanizmalarının tekrar ele alınması ve incelenmesi prensibini esas aldığını keşfetmeleri sonrasında iç kontrole karşı ilgi ve farkındalığın yükseldiği görülmüştür (Yılancı, 2006).

AICPA tarafından 1949'da "*İç Kontrol Özel Raporu (Special Report of İnternal Control)*" isimli iç kontrole dair ilk resmi tanımın da olduğu bir rapor yayımlanmıştır. Bu rapora göre iç kontrol; *"kurumun varlıklarının korumak, muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenirliliğini kontrol etmek, operasyonel verimliliği geliştirmek ve ön görülen yönetim politikalarına uyumu sağlamak için işletmede kabul edilen bütün koordinasyon çabaları ve önlemlerden oluşur"* (Özbek, 2012). Bu tanım dikkate alındığında doğru gelişmiş bir iç kontrol sistemi, standart maliyetleri, bütçe kontrollerini, periyodik işletme raporlarını, iç denetim personelini, personel eğitim programını ve istatistiksel analizleri kapsar (Geller, 1991).

COSO tarafından 1992'de yapılan, İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve raporunda da 2013'de yayınlanan ve geçerliliğini koruyan iç kontrol tanımı kökeninde yukarıda verilen tanımın izleri bulunabilir. Bu tanımda*; "İç kontrol; bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen, faaliyetler, raporlama ve uyumla ilgili amaçlara ulaşılmasına ilişkin makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir*" ifadeler yer almaktadır (COSO, 2013a).

2.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özellikleri

Yukarıda verilen tanımdan hareketle iç kontrol sistemine ilişkin özellikler şu şekilde sıralanabilmektedir (COSO, 2013b):

- İç kontrol örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmasını hedefler: Bütün örgüt veya organizasyonların misyon şeklinde tanımladığı bir mevcudiyet nedeni vardır. Örgüt anılan misyona ulaşmasına yönelik kendine stratejik amaç ve hedefler koyarak bu paralelde belirli faaliyetler gerçekleştirir. Burada iç kontrol sistemi, stratejik amaçlarla söz konusu amaçlara erişmek amacıyla gerçekleştirilen faaliyetler arasında bir bağlantı kurmaktadır (Erdoğan, 2009; Sabuncu, 2017).

- İç kontrol çalışanlarca etkilenir: İç kontrol; bir örgütün idare ve çalışanlarının söyledikleri ve yaptıkları yordamıyla gerçekleştirilmektedir. Bunun nedeni kuruluş amaçlarını meydana getiren ve tespit edilen amaç ve hedeflere ulaşmak adına bazı faaliyetlerde bulunanların insanlar olmasıdır (COSO, 2013b). İç kontrollerin gözetilmesi ve tasarlanmasında bilfiil sorumluluk yönetimde olmakla birlikte, iç kontrol çalışanlarca hayata geçirilmektedir (Kaya, 2014).

- İç kontrol bir süreçtir: İç kontrol, yalnızca bir olay ya da bir durumla sınırlı kalmayıp, kurum tarafından yürütülen faaliyet ve etkinliklerin tamamına sirayet eden çeşitli eylemlerden oluşmaktadır. Anılan eylemler, kurum faaliyetleri sırasında devamlılık esası doğrultusunda gerçekleşirler. İç kontrol sistemi, kurum faaliyetleri ile çok sıkı ilişkili olup kurum alt yapısı içerisine yerleştirildiği zaman daha da etkili olurken örgütün ayrılmaz bir parçası olur (Yüncü, 2016).

2.4.3. İç Kontrolün Amaçları

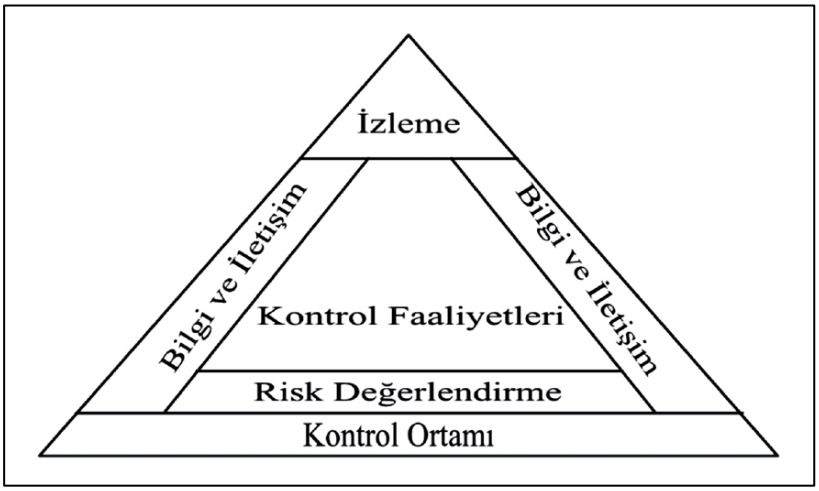
Etkin bir iç kontrol sistemi kurulması esnasında yönetimin geniş kapsamlı üç hedefi vardır. İlki, yönetimin alacaklılar, yatırımcılar ve başka kullanıcılara yönelik finansal tablo hazırlama sorumluluğu bulunmaktadır. Mali tablolar ve Mali raporlamanın güvenilir olması yönetim bakımından iç kontrol sistemi tesisinin birinci ve esas amacıdır. Diğeri ise örgüt hedeflerinin optimize edilmesi adına kaynak ve varlıkların etkili kullanılması gerekir. İç kontroller sayesinde işlemlerin verimlilik ve etkinliklerinin artırılması amaçlanır (Eraslan, 2019).

Üçüncü ve son olarak örgütler, kendi faaliyetlerinin düzenleme ve yasalara uygunluğunun sağlanması adına iç kontrol sistemi kurarlar. Örgüt yönetimine, örgüt amaçlarının yerine getirilmesi hususunda makul seviyede güvence vermeyi amaçlayan bir süreç olan iç kontrol sistemi esas (genel) amaçları ve özel amaçlar olarak 2 farklı amaca sahiptir (Al-Thuneibat ve diğer., 2015).

2.4.4. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

İç kontrol sistemine ait bileşenler, bir örgütte iç kontrol sisteminin kafi seviyede mevcut olduğunu ortaya koyan ve bu sisteminin etkililiğini gösteren unsurlardır. Uluslararası Denetim Standartları arasındaki *"400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol"* isimli standart; kontrol prosedürleri, kontrol ortamı ve muhasebe sistemi şeklinde iç kontrol sistemi bileşenlerini üç alt grupta sınıflandırmıştır (Yağcı, 2006; Kızılboğa ve Özşahin, 2013). Bunun yanında COSO, iç kontrol sistemi bileşenlerini oldukça detaylı şekilde ele almıştır. Bu çerçevede, iç kontrol sistemine ait unsurlar aşağıda ifade edilmiştir (Rubino ve Vitolla, 2014: 743);

- Risk Belirleme/Değerlendirme,
- Kontrol Çevresi/Ortamı,
- Kontrol Prosedürleri/Faaliyetleri,
- İzleme/Gözetim,
- Bilgi ve İletişim.



Şekil 8 - İç Kontrol Sistemi Bileşenleri (COSO Piramidi) (İbiş ve Çatıkkaş, 2012)

2.5. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç denetimin iç kontrol manasına sahip olmadığı ve denetçi kişilerin bir örgüt çalışanı olmadığı varsayımı esas alınarak, iç denetimin bir kurumda bulunan karar vericilerin faaliyet ve etkinlerini optimum şekilde yönetmesine imkan sağlayan bir yönetim yardımcısı olduğu bilinmektedir. İç kontrol misyonu bakımından yönetim faaliyetlerinin yadsınamaz bir unsurudur. Gerek iş ortakları gerekse yönetim kamuoyu için hizmet vermektedir. Buna ilave olarak iç kontrol devamlı olarak gelişim halindedir (Akarsu, 2019).

INTOSAI, iç kontrolün, *"yönetim hedeflerine ulaşılması konusunda makul güvence sağlamak için kullanılan bir yönetim aracı"* olduğunu ifade etmektedir. Kanada bulunan CICA (Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü) de iç kontrolü; *"insanların organizasyonun hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olan, bir organizasyonun (kaynaklar, süreçler, sistemler, kültür, yapı ve görevler dâhil) unsurları"* şeklinde tarif etmektedir (Daniela ve Attila, 2013).

3. KAMUDA İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL

İç denetim, kurum içerisindeki belgelendirme ve danışmanlık faaliyetlerini temin eden ve kurum faaliyet ve etkinliklerini iyileştirmek suretiyle örgüte katma değer sağlayan nesnel ve bağımsız bir uygulamadır. Bu bölümde kamu kurumlarındaki iç denetim ve iç kontrol kavramları incelenecektir.

3.1.Kamuda İç Kontrolün Tanımı

Hukukta iç kontrol; çalışmaların hem daha ekonomik hem de daha verimli bir şekilde yapılmasını uygulamak amacıyla kurumda ifa edilen iç denetim faaliyetlerine ilave olarak süreçleri ve yöntemleri bünyesinde barındıran kontroller topluluğudur. Kayıtlar, bütün kayıtların kayıt altına alınmasını temin etmek amacıyla ifade edilen kıstas ve yasalar doğrultusunda zamanında ve güvenilir şekilde kaydedilir (Kırteke, 2019).

3.1.1. Kamuda İç Kontrolün Amaçları

İç kontrolün amaçları; faaliyetlerin etik kurallara uygun, düzenli, verimli, etkin ve ekonomik şekilde gerçekleştirilmesi; hesap verme sorumluluğunun icap ettirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesi; yürürlükte bulunan yönetmelik ve yasalara uyulması; hasar, kötü kullanım ve kayıplara karşı kaynakların korunması şeklinde sıralanabilir (Arcagök ve Erüz, 2006).

İç kontrol sistemi bir zorunluluk olup, buna ilişkin süreçleri yerine getirmenin amacı, çalışanlara riskin yönetilmesine dair katkı sağlamak, bununla birlikte örgütün hedeflerini elde etmesini temin etmektir. Düzgün yönetilmekte olan hiçbir kurum belli iç kontroller olmadan olamaz. İç kontrol sistemi tüm kurum faaliyetlerini kapsarken, anılan kontrolün tarzı, niteliği ve miktarı, organizasyonun türüne ve karşılaştığı riskler doğrultusunda farklılık arz eder. İç kontrol kapsamında, örgütün idari, finansal, ticari, teknik ve operasyonel tüm faaliyetleri kapsanır. İç kontrolün yalnızca finansal veya muhasebe

raporlamasıyla ilgili kontrollerle sınırlı olmadığının göz önünde bulundurulması oldukça önem arz etmektedir (ECIIA, 2005).

İç kontrol sistemi tamamlayıcı bir süreç olup, tek bir durum veya olay olmayıp, bir kuruma ait faaliyetlerin içerisine sirayet eden sıralı eylemlerdir. Anılan eylemler bir örgütün faaliyetleri süresince devamlılık temeline uygun olarak gerçekleşirler. Yönetimin işletmeyi çalıştırma şeklinde nüfuz ederek bünyesel hale gelmiştir. Bu sistem kurum faaliyetleriyle sıkı sıkıya bağlı olup kurum alt yapısı içerisine yerleştirildiği zaman oldukça etkindir ve kurum temelinin ayrılmaz bir bölümüdür (INTOSAI GOV 9100, 2004).

İç kontrol sistemiyle hedef ve amaçlara ulaşmak kolaylaşır. İç kontrol sürecinin etkili olması için ön koşul hedef ve amaçların açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. İç kontrol hedeflerin ayrı ayrı değil, birbirleriyle bağlı şekilde başarılmasına elverişli olarak düzenlenmektedir. Anılan hedefler çok miktarda fonksiyonlar, spesifik alt hedefler, faaliyetler ve süreçler vasıtasıyla realize edilir.

İç kontrol sistemi içinde iç kontrol bileşenleri ile hedef ilişkisi oldukça yoğundur. Bir örgütün neleri başarmaya çalıştığını gösteren asıl hedeflerle bu hedefleri başarması adına neye gereksinim gösterildiğini ortaya koyan iç kontrol sistemi bileşenleri arasında direkt bir ilişki bulunmaktadır (Tümer, 2010).

İç kontrol sistemi risklerin karşılanmasına yönelik kabul edilebilir güvence verir. Misyonu ne olursa olsun, başarılması sürelince çok miktarda riskle karşılaşılacaktır. Yönetimin görevi, kurum misyonunun gerçekleştirme ihtimalini en yükseğe çıkarmak için bu riskleri tespit etmek ve bunları çözümlemektir. İç kontrol anılan risklerin yok edilmesine katkı sağlasa da, genel hedeflerin gerçekleştirilmesi ve misyonun yerine getirilmesi hususunda yalnızca kabul edilebilir güvence oluşturmaktadır. İç kontrol ne denli doğru dizayn edilirse edilsin ve ne denli düzgün işlerse işlesin, genel hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik yönetim için kesin bir güvence teşkil etmez.

İç kontrolün etkinliğine ilişkin limitler bulunmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, denli doğru dizayn edilirse edilsin ve ne denli düzgün işlerse işlesin, kurum hedeflerinin

gerçekleştirilmesi ya da kurum varlığının sürdürülmesi hususunda, yönetim için yalnızca kabul edilebilir güvence verebilir, kesin güvence sağlamaz (INTOSAI GOV 9100, 2004: 11).

3.1.2. Kamu Sektöründe İç Kontrol Yetkilileri

İç kontrolde sorumluluk temel alınmaktadır. 5018 sayılı Kanuna göre "sorumluluk kamu idareleri başkanları ve diğer yetkililere aittir" ibaresi yer almaktadır.

3.1.2.1. Üst Yönetici

Üst yöneticinin iç kontrol sistemi denetiminden sorumluluğu bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanun 11. maddeye göre; *"yönetim sisteminin ve yöneticilerinin mali kontrol sisteminin gözetim ve kontrolünü sağlar"* (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2003).

Harcama yetkilisi ve diğer yetkililerinin etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması sorumluluğu vardır. Bu kapsamda;

- Görevlerine adapte edilmiş bir iş atmosferi temin eder.
- Görevlerini ifa ederken dürüst davranmaları gerekmektedir.
- Daha önce belirlenen standartları izler.
- Personel yetkili makamlara finansal sorumluluklar ve yetki verir.

Kurumdaki üst yöneticiler iç kontrolün hâkimi olup kurumdaki güveni sağlamış durumdadır.

3.1.2.2. Harcama Yetkileri

Finansal yetkilerinden yararlanarak, faydalandıkları birimlere karşı iç kontrolün uygulanması ve geliştirilmesi sorumluluğu bulunmaktadır. Bunun yanında, yetkiler yöneticisi ve yöneticinin bütün harcama birimleri kapsamından, personel yeterliliğinden, Etik Kurallarına uygunluktan, Davranış Kurallarına uygunluktan, uygun personelin seçimin ve performansından sorumlu durumdadır (Abdioğlu, 2014).

3.1.2.3. Strateji Geliştirme Birimleri

5018 sayılı Kanuna göre, stratejinin geliştirilmesi sorumluluğuna sahip birimler, uygulamalar süresince standartları uygulayarak iç kontrol sistemleri geliştirilmesi sorumluluğunu taşırlar.

3.1.3. İç Denetim Birimleri

İç denetim birimleri, iç kontrol sistemi etkinliğine dair yönetimi bilgilendiren birimlerdir. Örgütler, kontrollü olarak iç kontrolü izleyerek denetim sağlar. İç denetçi olanlar iç kontrol sistemine ait uygulamaları değerlendirerek bunları yönetime raporlar.

3.1.3.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, İç kontrol sistemlerine ait standart ve yöntemlerin tanımlanması, idarelerin yönlendirilmesi, kurumlar arası işbirliğinin sağlanması ve yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine uyma sorumluluğu vardır. İç kontrol için yasal gerekliliklerin de düzenlenmesi ve yayınlanması gerekmektedir. Her bir kontrolün, iç kontrol sistemi uygulanması sorumluluğu bulunmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı mevzuatın önemini göz önünde bulundurarak esasen kurumları yönetirler (Aksoy, 2008).

3.1.3.2. Sayıştay

Sayıştay, idari kontrol sistemlerine ilişkin denetim ve değerlendirilmesini yapmaktadır. Bu kurum, düzenlilik, performans denetimi, denetim ve iç kontrol sistemleri düzenliliği ve finansal yönetimi ele alır. Amerikan Koleji Testi (ACT)'nin genel hükümette denetimi, idarelerdeki iç kontrol sisteminin incelenmesi ve analiz edilmesinden oluşmaktadır. Yukarıda ifade edilen performans denetimi, faaliyet neticelerinin ve iç idarelerce saptanan hedef ve amaçlara erişme seviyesinin ölçümünün yapılmasıdır. Risklerin mevcudiyeti ve risklere ulaşım seviyesi kontrol sisteminin bir parçası olup Sayıştay'ın yaptığı performans denetime ilave edilmiştir (Aksoy, 2008).

3.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu

1050 sayılı Muhasebe Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sonrasında, 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kabul edilerek yürürlüğe girmiştir.

3.2.1. Kanunun Amacı ve Kapsamı

5018 sayılı kanunla yeni uygulamalar getirilerek kalkınma ile bütçe planları arasında yeni etkileşimler kurulmuştur. Bunun yanında güvenilen bir hesap verme mekanizması oluşurken şeffaf hale gelen bir ekonomik hareketlilik ilave edilmiştir. Bu kanunun odak noktasında, 1050 sayılı 5018 sayılı Kanununda bulunmayan hesap verilebilirlik, şeffaflık ve verimlilik kavramları oluşmuştur. Bütçe bölümünün bütçe kanunlarını en detaylı şekilde kullanabilmesi adına uluslararası seviyede tanımlanması sağlanmıştır (Sevinç, 2011).

3.3. İç Denetim İlerleyişi

İç denetimin ilerleyişinde 4 aşama bulunmaktadır.

- İç denetim çalışmalarının planlanması,
- İç denetim faaliyetinin yapılması,
- İç denetim faaliyetinin raporlanması,
- İç denetim faaliyeti neticesinin takibi.

Bu aşamalar sırasıyla aşağıda açıklanacaktır.

3.3.1. İç Denetim Çalışmalarının Planlanması

İç denetim çalışmaları için iç denetim alanının belirlenmesi, risklerin tedricen risk seviyeleri doğrultusunda sıralanması, denetimde yararlanılan kaynakların ayrılması, denetim planının onaylanması ve iç denetçilere ilişkin bilgi edinilmesi iç denetimin

yapılacağı birimde ve denetim görevinde bulunacaktır. İç denetimin risk temelli olmasından dolayı var olan riskler yıllık denetime tabi durumdadır (Yılancı, 2015).

3.3.2. İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi

Denetimin başlangıcı, iç denetçilerin iç denetim faaliyetine ilişkin bilgilenmesinin sağlanmasının amaçlandığı ön çalışmadır. Denetime ilişkin amaç, bilgi toplanması ve açılış toplantısı ön çalışmanın kapsamında olan safhalardır. Ön çalışma sonucunda edinilen bilgi ve verilerle denetimin amaç ve hedefleri kesinleştirilirken denetim kapsamı sorunlu alanlar üzerinde belirlenerek bir çalışma planı yapılır. İç denetçilere, iç denetim faaliyeti ile faaliyet düzeyini göstermektedir. Çalışma belgeleri ile çalışma formları ön çalışma esnasında iç denetçilerce oluşturulur. İç denetim faaliyeti esnasında ulaşılması planlanan hedef ve amaçlar çalışma belgeleri ile iç denetçi için gerekli bilgilerde net bir şekilde ifade edilir. Ön araştırmada; iç denetim faaliyetinin amaçları, yapısı, kapsamı, iç birimi, iş akışı süreçleri, şirket yapısı ve mevzuata ilişkin bilgi sağlanır (Hutchins, 2001).

Anılan çalışmalar sonucunda iç denetçiler iç denetimin tamamlanmasını sağlarlar. Denetimin tamamlanabilmesi adına çeşitli testler yapan bu denetçiler denetim neticelerini hazırlarlar. Her denetçiye ait iş planı doğrultusunda test konuları analizleri yapılarak elde edilen kayıtlar değerlendirilir. Kontrol testleri; gözlemler, mülakatlar, anketler, yayımlanan raporların değerlendirilmesi vb. araştırma yöntemleri sıralanabilir.

3.3.3. İç Denetim Faaliyetinin Raporlanması

Raporlama işlemi, standartlar doğrultusunda hazırlanırken iç denetçi faaliyetleri de mevzuat paralelinde incelenir. Anılan belgeler, kapanış toplantısının sonuçları ve iç denetim faaliyetleri yorumlara ilave edilerek bir rapor hazırlanır ve iç denetim birim başkanına sunulur. İç denetim faaliyetine ilişkin görüşlerini kapsayan rapor vaktinde cevaplanarak iç denetçiye gönderilir (Price, 2011).

İç denetim birim başkanı ile iç denetçinin tespit edilen risklere ilişkin görüşleri farklı ise, bu durum raporda belirtilir. Onaylamaları durumunda, risklere karşın belli bir sürede harekete geçmeleri beklenir. İç denetçi, cevapların ve cevapların değerlendirmelerinin de olduğu son raporu, iç denetim birimiyle bölüm yöneticisine iletir. Söz konusu rapor, üst

düzey yöneticinin değerlendirmesi sonrasında strateji geliştirme birimince yazıda geçen birimlere sunulur (Kırteke, 2019).

3.3.4. İç Denetim Faaliyeti Sonucunun Takip Edilmesi

İç denetçinin ve iç denetim faaliyeti işlevinin bir parçası olarak denetim bulgularının neticesinde yapılacak aksiyonların belirlenmesi amacıyla takip faaliyetleri yürütülür. Anılan faaliyetin takibi için, bu durum iç denetim faaliyet raporu kapsamına ilave edilerek söz konusu önlemlerin yönetimce gerçekleştirilmesine yönelik rapor olarak sunulur. Düzeltilmesi gereken işlem tipi iç denetim raporu içinde geçen cevapta belirtilerek minimum 180 günlük süreler için ilgili birimlerce iç denetim birimine gönderilir. Yönetim tarafından iç denetim raporlarının uyulup uyulmadığının görülmesi amacıyla bir takip metodu kurulur. Bu sisteme göre iç denetim faaliyetinin yapıldığı birim başkanları iç denetim raporuna önerilerde bulunmak için adımlar atar. Ölçümlerin dikkate alınmaması durumunda, iç denetim birimi durumu bir üst yöneticiye iletir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

3.4. Kamu İç Denetim Standartları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu 64. maddesine göre; "*iç denetçilerin Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen uluslararası kabul görmüş denetim ve kontrol standartlarına uymaları gerekmektedir".* İç denetim için bazı standartlar belirlenirken uluslar arası seviyede denetim standartları tespit edilir. Söz konusu normlar, iç denetim faaliyetine değer katarken iç denetim faaliyet süreçleri ve iç denetçi kişilerin özelliklerini belirterek gereken kurallar bu neticede ortaya koyulur (Aksoy, 2008).

3.4.1. Nitelik Standartları

Bu standartlar, iç denetçi görevlilerin karakteristiklerini ve yürütülecek iç denetim faaliyetlerini kapsamaktadır.

3.4.1.1. Gaye, Yetki ve Sorumluluklar

Nitelik standartlarına göre, iç denetimin amacı, iç denetimin tarifi, yetki ve sorumlulukları, kamu iç denetim standartları ve etik kurallara uymak için kamu kurum ve kuruluşlarına ait yönetimin onayıyla verilen bir yönerge ile tespit edilmelidir.

3.4.1.2. Tarafsız ve Bağımsız Olmak

Bu standartla iç denetçiler ve iç denetimin, iç denetim görevi ile bağımsızlığının tarafsız olmasının gerekliliği ifade edilmiştir. İç denetçilerin bağımsızlık adına aşağıda belirtilen kriterleri yerine getirmeleri gerekmektedir:

- Denetim yöneticisinin lider yöneticiye rapor vermesi gerekmektedir.
- Denetim esnasından, denetçinin iç denetim raporunun çerçevesi, sonuçlandırılması, paylaşılması ve yürütülmesi üzerinde herhangi bir etkisi olmamalıdır.
- Denetçiler bağımsızlıklarını ihmal edecek vaziyette olmamalıdırlar.
- Üst düzey yönetici ile iç denetim başkanı iletişim kurmalı ve de iç denetçiler nesnel ve tarafsız olmalıdır.
- İç denetçilerin daha önce gerçekleştirilen faaliyetlerin denetimine iştirak etmekten kaçınması gerekmektedir.
- Denetçilerin, danışma hizmetinde bağımsızlık ve tarafsızlık statüsünü kabul etmeleri öncesinde vaziyetlerini ilgili taraflara açıklamaları gerekmektedir.

3.4.1.3. Yetkinlik, Maksimum Mesleki İtina Ve İlgi

Bu standarda göre, yeterlilik, maksimum mesleki itina ve ilginin dikkate alınması gerekmektedir. Bu standartla faaliyetlerin maksimum profesyonel itina yerine getirilmesi mecburidir. Söz konusu yeterlilik, maksimum mesleki itina ve ilgiye ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

• ***Yetkinlik***

İç denetçiler için görevlerinin bir kısmını ya da tamamını yapmalarına izin verilmeli, bunun yanında, istenilen beceri ve bilgiyi taşımıyorlarsa, Baş Denetim Yöneticisi tarafından görevin amaç ve hedeflerine ulaşılması adına örgüt dışından ya da içinden yeterli özelliklere sahip uzmanlardan yararlanılmalıdır.

Yetkinlik standardına sahip bu denetçilerin;

- Fonksiyonlarına etki edebilecek risklerin değerlendirilmesi gerekir.
- Temel risklere ilişkin gerekli bilgi ve beceriye sahip olmalı, ayrıca ilgili faaliyetlerin bir sorumlusu olarak görevlerini ifa edebilmek adına bu riskler üzerinde kontrol sahibi olmalıdır. Ne var ki, bilgi teknolojileri denetimi yapan iç denetçiler düzeyinde uzman olmalarına gerek yoktur.

• ***Maksimum Mesleki İtina ve İlgi***

İç denetçilerin faaliyet alanları kapsamında yetkinliği olmalı ve özel itina göstermesi gerekmektedir. Maksimum mesleki itina ve ilgi standardına göre bu denetçilerin aşağıdaki unsurları bilmeleri gerekmektedir:

- Görevlerin tamamlanması adına gerekli çalışmaların detay ve kapsamının bilinmesi gerekmektedir.
- Kontrol prosedür ve talimatlarının uygulanmasına ilişkin sorun ve aksaklıkların önemi, gizliliği ve karmaşıklığının farkında olmaları gerekmektedir.
- Denetmenlerin hata yapmaması gerekmektedir.
- İç denetçilerin risklere dikkat etmeleri ve kontrollerin etkili olması gerekmektedir.
- Denetmenlerin yapılan harcamalara dikkat etmeleri gerekmektedir.

3.4.1.4. Kalite ve Geliştirme Programı

Denetim liderinin kalite geliştirme planı hazırlanmasında yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu kişi anılan programa ilişkin hazırlamış olduğu faaliyetleri kurum yöneticisine

sunmakla sorumludur. Bunun yanında ilgili bakanlıklara dış denetmen olarak yazılı bildirimde bulunması gerekir.

3.5. İç Denetimde Etkin Kurumlar ve Kişiler

İç denetimde bulunan görevli kurum ve kuruluşlar sırasıyla aşağıda verilmiştir:

- Hazine ve Maliye Bakanlığı,
- İç Denetim Koordinasyon Komisyonu,
- İlgili bakan,
- Dış denetçiler,
- Muhasebeci ve acenteler,
- Yetkilendirme görevlisi,
- Kurumun üst düzey yöneticisi,
- Birim başkanı finansal hizmetler (Aksoy, 2008).

3.5.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı

5018 sayılı Kanun ve 55. maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığının kamu mali yönetimi ve kontrol alanında merkezi uyumlaştırma sorumluluğu vardır.

3.5.2. İç Denetim Koordinasyon Komisyonu

İç denetim koordinasyon komisyonunun görevleri; sırasıyla;

- İç denetim standartlarının belirlenmesi,
- İç denetim yapılarının oluştururken bunların gözlemlenmesi ve uygun hale getirilmesi,
- Yukarıdaki hususların koordineli halde kuruma sunulmasıdır.

3.5.3. İlgili Bakan

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 10. maddesine göre; *"kalkınma planlarına uygun olarak hükümet politikasının uygulanmasından, bakanlıklara bağlı bakanlık ve kurumların stratejik plan ve bütçelerinin uygulanmasından sorumludur*" ilkesi ve bununla birlikte diğer bakanlıklarla koordineyi kurarak denetim sistemi uygulamalarının gözlemlenmesi görevleri bulunmaktadır.

3.5.4. Üst Yönetici

Üst yönetim pozisyonunda bulunan kişilerin, iç kontrol sisteminin yönetilmesi ve kurulması sorumluluğu vardır. İç kontrol sistemindeki görevlendirme ve yaptırımları bu kişiler üslenirken bununla birlikte söz konusu yöneticiler bağımsız iç denetimden de yararlanabilmektedir.

3.5.5. Harcama Yetkilisi

Harcama Yetkilisi, iç kontrol sistemine ilişkin finansal faaliyetlerden sorumludur. Bu doğrultuda hedeflerin etkin olması adına görevli ve sorumlu olan iç denetçilerle iletişim halinde bulunurlar.

3.5.6. Gerçekleştirme (Realizasyon) Görevlisi

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa göre yapılması planlanan faaliyetlere ilişkin işlemlerden sorumludurlar. Gerçekleştirme görevlileri ayrıca hizmet ve malların temin edilmesinden, denetimden, ödemeyle ilgili gerek duyulan belge ve evrakların hazırlanmasından, teslimat işlemlerinin gerçekleştirilmesinden mesuldürler.

3.5.7. Mali Hizmetler Birimi

Mali hizmetler biriminin; bütçe kayıtlarının tutulması, ilgili mevzuat kapsamında idare gelirlerinin tahakkuk ettirilmesi, iç kontrol sistemlerinin tesis edilmesi ve standartların geliştirilmesine ilişkin çalışmalar yürütme sorumlukları vardır. Ayrıca Malî kanunlara ilişkin diğer mevzuatın uygulanmasına dair harcama yetkilileri ve üst yöneticiye gereken

duyulan bilgilerin sağlanması ve gerekli durumlarda danışmanlık yapılması görevleri bulunmaktadır.

3.5.8. Bağımsız Denetçiler

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu 68. maddesine göre dış denetimin gerçekleştirilmesinden Sayıştay sorumludur. Anılan denetimde harcama sonrası giderler incelenir ve araştırılır. Yine Sayıştay örgütün faaliyetlerinin neticelerini, alınması gereken kararları, yasalara uygunluğu ve yürütülen işlemleri Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'ne sunar.

3.6. İç Denetim Koordinasyon Konseyi

5018 sayılı Kanun gereğince kamu idarelerinde iç denetim faaliyetinin tesisi ve iç denetimin, iç denetçilerce yürütülmesi öngörülmüştür. Bu kanunun 66. Maddesine göre, iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde görevli İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulması kararlaştırılmıştır (Aktaş, 2007).

3.6.1. Sekreterya

Sekretarya, İç Denetim Koordinasyon kuruluna ait görev ve sorumluluklarının faal bir şekilde yapılmasına yardımcı olmasının yanı sıra aşağıdaki görevleri de yerine getirmektedir (Aktaş, 2007):

- Kurul toplantılarının düzenlenmesine yönelik gerekli işlemlerin yürütülmesi,
- Kurul toplantılarının kaydedilmesi,
- Etik kurallar ve uluslararası uygulamalar doğrultusunda yöntem ve standartların sürdürülmesi ve güncellenmesine ilişkin araştırma yapılması,
- İç denetim rehber taslaklarının hazırlanması ve güncellenmesi,
- İç denetim planlanması ve programlanması,
- Kurulca tespit edilen konuları esas alarak, internet ortamında verilen iç denetim raporlarının detaylarına ilişkin çalışma ve araştırmalar yaparak raporların birleştirilmesi,

- İç denetime ilişkin mevzuat çalışmalarında yönetim kuruluna destek verilmesi,
- İç denetçilerin eğitilmesi,
- Kurul raportörlüğünün yapılması,
- Kurul tarafından verilen kararların değerlendirilmesi.

3.7. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri

5018 sayılı İç denetim kanunun 67. maddesine göre konseyin işlevleri aşağıdadır:

- İç denetimle ilgili denetim ve raporlama standartlarının belirlenmesi, denetim rehberlerinin hazırlanması ve geliştirilmesi,
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartları paralelinde risk değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesi,
- Kamu idareleri denetim birimleriyle işbirliğinin sağlanması,
- Usulsüzlük ya da yolsuzlukların ortadan kaldırılmasına yönelik gereken tedbirlerin alınmasına dair önerilerde bulunulması,
- Riskli alanlarda iç denetçilerden program dışı özel denetim yaptırılmasına yönelik kamu idarelerine öneri ve tavsiyelerde bulunulması,
- İç denetçi eğitim programlarının düzenlenmesi,
- Üst yöneticiler ile İç denetçiler arasında fikir ayrılığının bulunması durumunda anlaşmazlıkların ortadan kaldırılmasına yardımcı olunması,
- Yönetimlerin iç denetim raporlarını inceleyerek neticelerini pekiştirmek suretiyle yıllık raporlarla Hazine ve Maliye Bakanlığına sunulması ve kamuoyuna açıklanması.

3.8. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yetkileri

İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yönetmeliği 7. maddesine göre yetkileri şunlardır (Kırteke, 2019).

- Resmi tebliğlerle gerek duyulan düzenlemelerin yayınlanması,
- Gereken durumlarda gruplar oluşturularak gruplar halinde birlikte çalışılması,

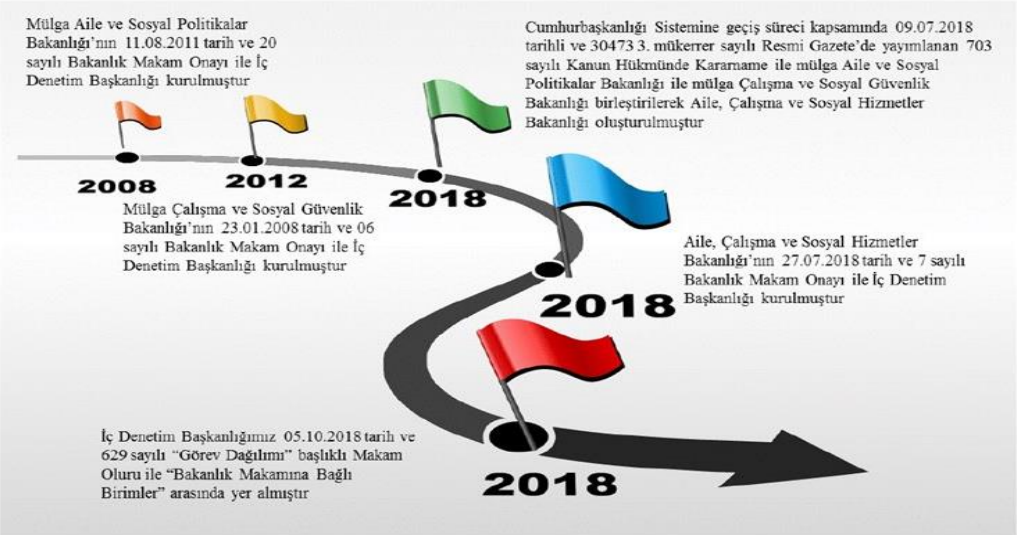
- Oy hakkı olmaksızın teknik destek alarak alanında uzman yetkililerin atanması,
- Çalışma ve araştırmalar yaparak iç denetimlerin değerlendirilmesi,
- Gerek görülen görevlerin yayınlanması,
- Kamu kurum ve kuruluşlarına gerekli şartların sorulması.

4. KAMU HİZMET İŞLETMELERİNDE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL UYGULAMASI RESMİ HUZUREVLERİ İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL ÖRNEĞİ

4.1. Kuruluş Tarihçesi

Mülga Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'nın 11.08.2011 tarih ve 20 sayılı Bakanlık Makam Onayı ile İç Denetim Başkanlığı kurulmuştur.

- Mülga Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın 23.01.2008 tarih ve 06 sayılı Bakanlık Makam Onayı ile İç Denetim Başkanlığı kurulmuştur.
- Cumhurbaşkanlığı Sistemine geçiş süreci kapsamında 09.07.2018 tarihli ve 30473 3. mükerrer sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile mülga Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile mülga Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı birleştirilerek Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı oluşturulmuştur.
- Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı'nın 27.07.2018 tarih ve 7 sayılı Bakanlık Makam Onayı ile İç Denetim Başkanlığı kurulmuştur.
- İç Denetim Başkanlığımız 05.10.2018 tarihli ve 629 sayılı "Görev Dağılımı" başlıklı Makam Oluru ile "Bakanlık Makamına Bağlı Birimler" arasında yer almıştır (AÇSHB, 2020).



Şekil 9 – Kuruluş Tarihçesi

4.2. İç Denetim Başkanlığının Görevleri

1. Bakanlık kaynaklarının ekonomiklik, verimlilik ve etkililik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini, nesnel risk analizlerine dayalı olarak değerlendirmek, rehberlik ve danışmanlık yapmak,

2. Bakanlığın risk yönetimi, iç kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinlik ve yeterliliğini değerlendirmek,

3. Risk analizlerine dayalı iç denetim plan ve programlarını hazırlamak,

4. Denetim ve Danışmanlık faaliyetlerini yürütmek,

5. Görev alanı ile ilgili Üst Yönetici tarafından talep edilen program dışı görevleri gerçekleştirmek,

6. Denetim sonuçlarını izlemek, denetlenen birim yöneticisi ile mutabık kalınan hususların yerine getirilip getirilmediğini takip etmek,

7. Denetlenen birimlerle uzlaşılamayan hususları Üst Yöneticiye raporlamak,

8. Başkanlığın faaliyetleri hakkında Üst Yöneticiye düzenli olarak bilgi vermek,

9. İç Kontrol Sistemine ilişkin genel değerlendirmeyi de kapsayacak şekilde yıllık iç denetim faaliyet raporunu hazırlamak,

10. Bakanın onayı ile yürürlüğe konulan; iç denetim başkanlığının işleyişi ve yönetimi ile iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin diğer usul ve esaslarının belirtildiği iç denetim yönergesini ihtiyaç olması halinde dönemsel olarak gözden geçirmek ve değişikliklerin bir örneğini Kurula göndermek.

11. Üst Yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulan; İç Denetim Başkanlığının işleyişi ve yönetimi ile iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin diğer usul ve esaslarının belirtildiği İç Denetim Yönergesini ihtiyaç olması halinde dönemsel olarak gözden geçirmek ve değişikliklerin bir örneğini Kurula göndermek.

4.3. Misyon/Vizyon

Misyon (AÇSHB, 2020).

,

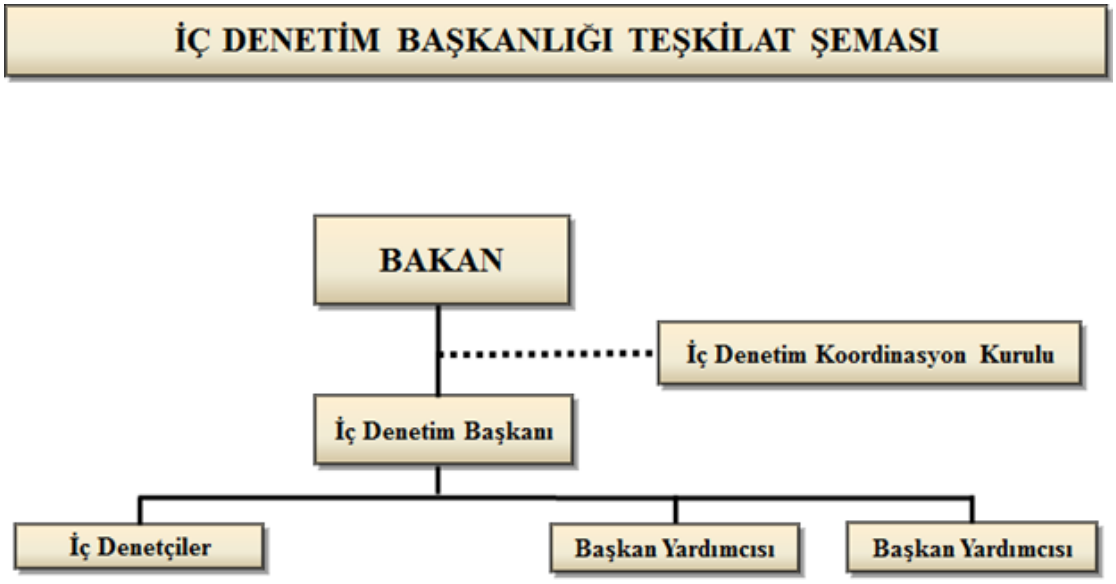
Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı tüm hizmet alanları ve süreçlerinin iç kontrol, risk yönetimi, yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek suretiyle kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktır.

Vizyon (AÇSHB, 2020).

,

Uluslararası Standartlara ve Meslek Ahlak Kurallarına uygun, etkili ve verimli çağdaş denetim faaliyetini, kurum hizmetlerine maksimum değer katacak şekilde yürütmektir.

4.4. Teşkilat Şeması



Şekil 10 – Teşkilat Şeması

4.5. İç Denetim Nedir?

İç denetim, kamu hizmet işletmesi olan resmi huzurevleri birimlerinin çalışmalarına katma değer katmak, değişim ve gelişim ile yenilikçi bir yapı içinde teknolojik kaynakların kullanımını sağlamak, mali açıdan, idarelerin yönetiminin tasarruflu, etkin ve sürdürülebilirlik esaslarına göre yürütülüp yürütülmediğini incelemek ve yol göstermek amacıyla yürüten tarafsız bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışman hizmeti yürütme çalışmasıdır (AÇSHB, 2020).

.

Bu faaliyetler, Resmi Huzurevlerinin yönetim ve kontrol yapıları ile ekonomik işleyişinin risk idaresi, idare ve kontrol zamanlarının etkilerini değerleme, ölçmek ve geliştirmek olarak sistemli, sürdürülebilir ve Kamu etik kuralları çerçevesinde disiplinli bir davranış ve uluslar arası kabul edilmiş standartlara uygun yürütülür.

4.5.1. İç Denetimin Temel Amacı

Sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ve uluslar arası standartlar ışığında, Bakanlığın risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve ileriye götürmek suretiyle Bakanlık birimlerinin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktır (AÇSHB, 2020).

.

4.5.2. İç Denetimin Özellikleri

- Geleneksel yöntemler yerine modern teknik ve araçlarla yürütülür.
- Yazılı kurallara evrensel standartlara sahiptir.
- Geçmiş değil gelecek odaklıdır.
- Stratejik önceliklere göre yürütülür.
- Sistemli ve süreklidir.
- Nesnel güvence verir.
- Objektiftir.
- Denetimin tüm türlerini kapsar.

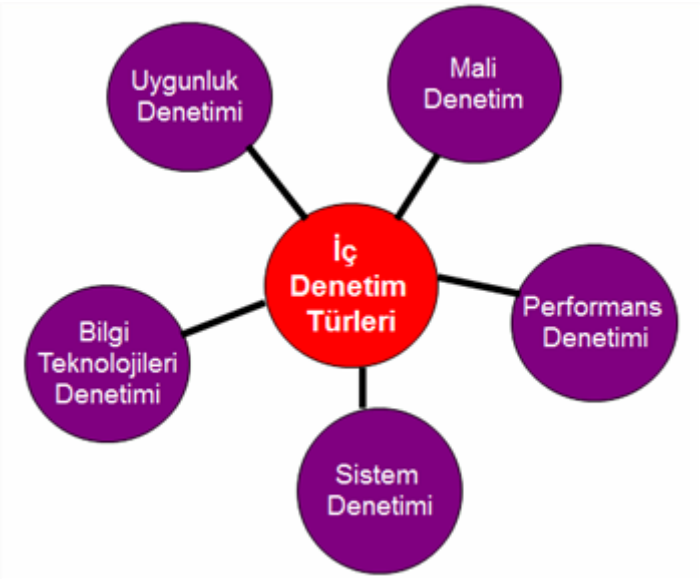
4.5.3. İç Denetim Türleri

a) Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.
b) Performans denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.
c) Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

d) Bilgi teknolojisi denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

e) 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 (AÇSHB, 2020).

.



Şekil 11 – İç Denetim Türleri

4.5.4. İç Denetim Süreci ve İş Akış Şeması

İç Denetim Süreçleri

1. Plan ve Program Süreç Hazırlama Tanıtım Formu
2. Denetim Süreç Tanıtım Formu
3. Danışmanlık Süreç Tanıtım Formu
4. İzleme Süreç Tanıtım Formu
5. Kalite Güvence ve Geliştirme Süreç Tanıtım Formu

İş Akış Şemaları

1. Plan ve Program Hazırlama Süreci İş Akış Şeması

2. Denetim Süreci İş Akış Şeması

3. Danışmanlık Süreci iş Akış Şeması

4. İzleme Süreci İş Akış Şeması

5. Kalite Güvence ve Geliştirme Süreci İş Akış Şeması

Resmi evrak ve bilgilerin yayınlanması özel izne bağlı olduğundan formlar ve şemalar Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı internet sayfasının halka açık bilgi-belge kısmı hariç kullanma, yayınlama kısıtlamasından dolayı yayınlanamıyor.

4.5.6. İç Denetim Plan ve Program Faaliyetleri

2018-2020 Dönemi İç Denetim Planı ile 2018 Yılı İç Denetim Programı, "İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 39. ve 40 ıncı maddeleri ile Bakanlığımız İç Denetim Yönergesinin 25. ve 26 ıncı maddeleri " uyarınca hazırlanmıştır. Plan ve Program hazırlanmasında, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca yayımlanan "Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi ve Kamu İç Denetim Rehberinde" belirtilen esas ve usuller dikkate alınmıştır. 2018-2020 yıllarını kapsayan İç Denetim Planı ve 2020 Yılı İç Denetim Programı Sayın Müsteşarımızın 30.01.2018 tarihli ve E.11795 Sayılı Olurları ile İç Denetim Yazılımı üzerinden nihai hale getirilen plan ve program onaylanmıştır (AÇSHB, 2020).

.

Tablo 4 - Denetim Faaliyetleri

SIRA NO	DENETİM SÜRECİNİN KONUSU	DURUM
1	Avrupa Birliği Mali Yardımlar Dairesi Bşk. Doğrudan Harcama Bütçesi Denetim Raporu	02.06.2018 tarihinde raporlandı.
2	İSGİP Denetim Raporu	08.06.2018 tarihinde raporlandı
3	Amele Birliği Denetim Raporu	13.06.2018 tarihinde raporlandı
4	Maaş Ödemeleri Denetim Raporu	09.07.2018 tarihinde raporlandı
5	Genel Sağlık Sigortası Gelir Testi BT. İşlemleri	31.07.2018 tarihinde raporlandı
6	Engelli Özel Kuruluş Bakımı	07.08.2018 tarihinde raporlandı
7	Bilgi Teknolojileri Güvenlik Hizmetleri Yönetimi	14.08.2018 tarihinde raporlandı.
8	Aile Yanındaki Çocuklara Yönelik Sosyal ve Ekonomik Destek Hizmetleri	14.08.2018 tarihinde raporlandı
9	Engelli Evde Bakım Hizmetleri	25.10.2018 tarihinde raporlandı
10	Çocuk Bakım Hizmetleri Süreci	05.11.2018 tarihinde raporlandı
11	Pazarlık Usulü İhale İşlemleri	25.12.2018 tarihinde raporlandı.
12	Aile Danışma ve Rehberlik Hizmeti Faaliyetleri	12.11.2018 tarihinde raporlandı
13	Ankara Misafirhane Yapımı İşi İhale Denetimi	14.11.2018 tarihinde raporlandı.
14	6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu Kapsamında Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüklerince Yürütülen Faaliyetlerinin Performanslarının Değerlendirilmesi Süreci	04.12.2018 tarihinde raporlandı.
15	İş Sağlığı ve Güvenliği Araştırma ve Geliştirme Enstitüsü Başkanlığı Kontrol Belgesi Süreci	07.12.2018 tarihinde raporlandı
16	Kamu Zararları Tahsiline İlişkin İşlemler Süreci	24.12.2018 tarihinde raporlandı
17	Yurtdışı Vatandaş Hizmetleri Süreci	09.01.2019 tarihinde raporlandı
18	Koruyucu Aile Hizmetleri	07.02.2019 tarihinde raporlandı

4.6. İç Kontrol

4.6.1. İç Kontrol Tabanlı Etkili Yönetim Sistemi Kurulması Projesi

2017 yılı Yatırım Programında yer alan, 2017K170080 numaralı "İç Kontrol Tabanlı Etkili Yönetim Sistemi Kurulması ve Entegre Yönetim Sistemi Projesi" kapsamında, stratejik yönetim kararlarında dikkate alınacak kurumsal risklerin dikkate alınmasını sağlamak, operasyonel risklerin yönetiminin standart yönetim ve sorumluluk süreçlerine entegre olmasını sağlamak, personel ve çalışanların risk yönetimi için sorumluluk üstlenmesini sağlayan bir çalışma ortamı geliştirmek hedeflenmiştir.

Bu doğrultuda 2017 yılı içerisinde;

- Mülga Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatına ilişkin mevcut iş süreçlerinin entegre edilmesiyle, sadeleştirilmesi ve güncellenmesi sağlanmıştır.
- Mevcut riskler güncellenmiş ve süreçlere ilişkin performans göstergeleri oluşturulmuştur. Bu sayede süreçler, risk yönetimine ve performans ölçümüne uygun hale getirilmiştir.
- Mevcut dokümantasyonda yer alan formlar, talimatlar ve prosedürler yeni sistemin gereklilikleri kapsamında güncellenerek sisteme uyumlaştırılması sağlanmıştır.
- Oluşturulan yeni dokümantasyona ilişkin pilot çalışma Çorum, Antalya, Denizli illerinden 130 personelin katılımıyla gerçekleştirilmiştir.
- Risk Yönetimi politikasını, sorumluluklarını, risk yönetiminin temel unsurlarını, risk değerlendirme metodolojisini ve eklerini içeren Risk Yönetimi El Kitabı oluşturulmuş ve belirlenen risklerin bu doğrultuda ilgili birimlerce değerlendirilmesi sağlanmıştır.

Gerçekleştirilen faaliyetler doğrultusunda 2017 yılı içerisinde bütçe ödeneğinden 161.874 TL kullanılmıştır. 2018 yılı itibariyle projenin devamı niteliğinde oluşturulan ve çalışmaları devam eden yönetim sisteminde ise Bakanlık iç kontrol sistemi faaliyetlerinin yazılım ortamında sürdürülebilirliğinin sağlanması amacıyla, iç kontrol sistemi

dokümantasyonun aktarımının ve kullanımının sağlanacağı iç kontrol sistemi yazılımı (KIOS GRC) satın alınmıştır. Bu kapsamda, Mülga Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığına ilişkin iç kontrol sistemi dokümantasyonun merkez ve taşra teşkilatında ortaklaştırılması sağlanan iş süreçleri, görev tanımları ve bunlara ilişkin risklerin yazılıma aktarılması tamamlanmıştır. Mülga Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ve Mülga Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına ilişkin dokümantasyonun entegrasyonunun sağlanması, teşkilat yapısı, personel bilgileri vb. bilgilerin belgenet üzerinden temin edilerek gerekli altyapı iyileştirmelerinin yapılması, mevcut iç kontrol sistemlerinin ortaklaştırılması çalışmaları ise devam etmektedir. Söz konusu projenin nihai aşamasında, süreç bazlı risk esaslı oluşturulan iç kontrol sistemi dokümantasyonunun yazılım üzerinden interaktif olarak Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatı tarafından kullanımı sağlanacak olup, elde edilen veriler doğrultusunda stratejik amaç ile hedef ve süreç bazlı risk haritaları oluşturulacaktır. İç kontrol sistemi yazılımı üzerinden oluşturulan raporlar sayesinde bilgi akışının dinamik bir şekilde sağlanması ve mevcut risklerin yönetiminin etkin ve etkili olarak yürütülmesi planlanmaktadır.

4.6.2. İç Kontrol ve Mali Yönetim Daire Başkanlığının Görevleri

a) Bakanlık iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak,
b) İç Kontrol Eylem Planında öngörülen eylemlerin gerçekleşme sonuçlarını izlemek, raporlamak, İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna (İYK) ve üst yöneticiye sunmak,

c) Elektronik Kamu Bilgi Yönetim Sisteminin (KAYSİS) bir parçası olan Hizmet Envanteri Yönetim Sisteminde (HEYS) bulunan Bakanlığımız (Merkez-Taşra-Yurtdışı) ve bağlı, ilgili kuruluşlara ait hizmetler ile Devlet Teşkilatı Merkezi Kayıt Sisteminde (DETSİS) yer alan Bakanlık teşkilat şemasının güncelliğini sağlamak,

ç) İç ve dış denetim rapor sonuçlarını değerlendirmek,

d) Bakanlık Standart Dosya Planı ve kuruluş haberleşme kodlarına ilişkin iş ve işlemleri yürütmek,

e) Ön mali kontrol görevini yürütmek, ön mali kontrole tabi tutulacak mali karar ve işlemlerin belirlenmesine yönelik çalışmalar yapmak,

f) Ön mali kontrol, satın alma, harcırah iş ve işlemlerine ilişkin genelge, yönerge hazırlamak, usul ve standart belirlemek,

g) Bakanlık birimlerinin harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarının ön mali kontrolünü yapmak, Başkanlık görüşünü bildirmek,

ğ) Bakanlık merkez harcama birimlerinin ödeme emri belgelerini belirlenen limitler dahilinde, harcama yetkilisi tarafından imzalanmadan önce ön mali kontrole tabi tutmak,

h) 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 62 (ı) maddesinde belirtilen %10'luk limitin takibini yapmak, gerektiğinde Kamu İhale Kurulundan uygun görüş almak,

ı) 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu gereğince ihalelere katılmaktan yasaklama kararlarına ilişkin iş ve işlemlerini yürütmek,

i) Yurtdışı Gündeliklerine Dair Kararın 5'inci maddesinde belirtilen limitlerin takibini yapmak,

j) Bakanlık protokol tasarıları hakkında Başkanlık görüşünü oluşturmak ve protokol listesini tutmak,

k) Mali konularla ilgili mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticilere ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak,

l) Başkan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetim, bir örgütün faaliyetlerinin geliştirilmesi ve onlara katma değer amacı güden nesnel ve bağımsız bir danışmanlık ve güvence faaliyetleri bütünüdür. İç denetimle kurum ve kuruluşların kurumsal yönetim, kontrol ve risk yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla disiplinli ve sistemli bir anlayış temin edilerek kurum amaçlarının ulaşılmasına katkı sağlanır.

Kurum ve kuruluşların iç mekanizmalarının etkin hale getirilmesi, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin geliştirilmesi bakımından iç denetimin çok önemli bir rolü bulunmaktadır. Bu süreçte iç denetimin danışmanlık ve güvence fonksiyonları iç denetçilere ve kurumlar için rehber olurken iç denetim faaliyetinin etkin bir biçimde gerçekleştirilmesine olanak tanımaktadır.

Günümüz şartlarında iç kontrol sistemleri, yönetimin verdiği kararlarda gereksinim duydukları bilgileri temin eden en önemli yönetim araçları arasındadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, kamu kurumunda gerçekleşen her eylemin yönetimini ortaya koyarak ve kurumun önceden karşı karşıya kalabileceği tehlike ve risklerin farkında olmasını ve tedbir almasını sağlayarak yönetim veya idarenin doğru karar almasını sağlamaktadır. Ne var ki, kontrol sisteminin kurulması, etkili ve düzgün bir biçimde çalışmasının beklenmesi hayal gücünü aşmaktadır. Kurulan iç kontrol sisteminin dönemin yasal şartları doğrultusunda yenilenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, iç kontrol sisteminin düzgün bir şekilde işleyip işlemediğini denetleyecek, eksiklik ve aksaklıkları yönetime bildirecek olan iç denetim birimlerinin mevcudiyeti de bir mecburiyettir.

Bu çalışmada kamu hizmet işletmeleri olan resmi huzurevlerinin iç denetim ve iç kontrol uygulamalarının incelenmesi ele alınmıştır. Elde edilen sonuçlara göre;

Resmi huzurevlerinin iç denetim ve iç kontrol olarak Bakanlık bünyesinden yürüttüğü, mali olarak sadece Sayıştay denetimine dâhil olduğu, geçmişte ki durum ve olaylara bakmayıp gelecek projeler ve hali hazırda yürütülen huzurevleri idari yönetim ve yürütme şekline bakan iç denetim yapısının, 2 ayrı (Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı + Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı) Bakanlık iş ve işlerinin birleştirilmesinin getirdiği iş yükünün, zaman ve 2 ayrı bakanlığın mevcut kullandıkları teknolojik yazılım, donanımlarının getirdiği sorunlar ile pandemi öncesi ve pandemi dönemi olarak ikiye ayırdığımızda;

Pandemi öncesi:

Birçok huzurevi birimlerin yapılan iç denetim ve iç kontrollerinde Bakanlık birleştirmelerinden ve görev dağılımı yapılan personellerin mesleki anlamda yetersiz kaldıkları, teknolojik yazılım programlarının zamanında geri dönüş sağlanamadığı ve iş yükü ile hizmet almak isteyen engelli ve yaşlı birey müracaatlarında yığılmalarının olduğu, personellerin eğitimi için hizmet içi eğitim seminerlerinin yeterli düzeyde yapılamadığı, bunun da getirdiği sorunların çalışan personel üzerine iş stresi oluşturduğu, kuruluşlardan hizmet alan yaşlıların hizmet aldıkları Kuruluş ve harici diğer hizmet kuruluşlarından (Hastane, Belediye, Postane, Banka) vb. hizmet almakta yaşlılığa dayalı zorlandıkları ve Bakanlığın mali açıdan daha ekonomik ile tasarruf tedbirleri için sistemin yenilenmesi gerekir.

Pandemi dönemi:

Salgın hastalık olan covit19 birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de olumsuz etkilerini en çok hisseden kuruluşlardan biri olan, engelli ve yaşlı bakım işini üslenmiş resmi huzurevlerinin covit19 salgınının ülkemizde daha henüz görülmeden salgınla mücadelede üst düzey alarma geçmiş, alınan tedbirler neticesinde birçok ülkeye örnek teşkil etmiştir. Alınan önlemlerin en büyük pozitif etkileri kuşkusuz yaşlı bireylerin ailelerinin, sivil toplum kuruluşları, vefa vakfı gibi vakıflar ve Valiliklere bağlı İl koordinasyon

birimlerinin desteği sayesinde olmuştur. Kuruluşlardan hizmet alan engelli ve yaşlı sakinlerimiz ve hizmet sağlayan cefakâr personelimiz bu zorlu süreçte salgınla mücadele etmişlerdir. Nitekim salgının bize gösterdiği bir gerçekte kuruluşlardan hizmet alan engelli ve yaşlıların hizmet aldıkları kuruluş ve harici diğer hizmet kuruluşlarından (Hastane, Belediye, Postane, Banka) vb. hizmet almakta, yaşlılığa dayalı zorlanmalarının pandemi durumunda kuruluşlarda karantina uygulanmasından dolayı daha da zor durumda kalmaları temassız, yapay zekâ destekli teknolojinin ihtiyaç olduğu gerçeğini bir kere daha hatırlatmıştır.

Hizmet alan engelli ve yaşlıların yanında hizmet sağlayan personellerin birçoğunun kronik hasta olması, karantina kuralları gereği iş yerlerine gidememeleri, kalan az sayıda personelin üzerindeki iş yükünün daha da artmış olmasından dolayı, say kanunu *''her arz kendi talebini doğurur''* sözünde olduğu gibi uzaktan erişim teknolojisinin evden çalışma ihtiyacı doğurduğu, engelli ve yaşlı bakımın ağır iş yükünün teknolojik olarak sürdürülmesinin hem hizmet alan engelli ve yaşlı için hem de ağır fiziki iş yükü olan personelin sakatlanma riskinin ortadan kalkması için sürdürülebilir teknolojik yeni sistem gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2014). İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları. *Sayıştay Dergisi*, 68, 91-103.

AÇSHB (2020). https://www.ailevecalisma.gov.tr/idb/baskanligimiz/hakkinda/ https://www.ailevecalisma.gov.tr/idb/baskanligimiz/misyon-vizyon/ https://www.ailevecalisma.gov.tr/idb/baskanligimiz/teslilat-semasi/ https://www.ailevecalisma.gov.tr/idb/ic-denetim/tanimi-ozellikleri-ve-turleri/ https://www.ailevecalisma.gov.tr/idb/ic-denetim/tanimi-ozellikleri-ve-turleri/ https://www.ailevecalisma.gov.tr/idb/ic-denetim/ic-denetim-sureci-ve-is-akis-semasi/ https://www.ailevecalisma.gov.tr/idb/faaliyetler/ic-denetim-plan-ve-program-faaliyetleri/ https://www.ailevecalisma.gov.tr/idb/faaliyetler/denetim-faaliyetleri/ https://www.ailevecalisma.gov.tr/media/2508/Ic_Kontrol_Sistemi_Projesi.pdf https://www.ailevecalisma.gov.tr/sgb/kurumsal/ic-kontrol-ve-mali-yonetim-dairesi-baskanligi/ (Erişim Tarihi: 07.10.2020)

Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Akalın, Ş. H. (2011). *Türkçe Sözlük* (11. Baskı). Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.

Akarkarasu, N. (2000). *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*. SPK Yeterlik Etüdü, İstanbul.

Akarsu, O. N. (2019). *Turizm Sektöründe İç Denetim: Erzurum İlinde Bir Araştırma.* (Yüksek Lisans Tezi). Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Aksoy, M. (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.

Aktaş, R. (2007). İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Kurulu). Mali Hukuk Dergisi, 132, Kasım-Aralık Sayısı, 1-12.

Alıcı, O. V. (2008). Belediyelerin Denetlenmesi Üzerine Bir Değerlendirme. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 3 (2), 223-233.

Al-Thuneibat, A. A., Al-Rehaily, A. S. ve Basodan, Y. A. (2015). The İmpact Of İnternal Control Requirements On Profitability Of Saudi Shareholding Companies. *International Journal of Commerce and Management*, 25 (2), 196-217.

Altıntaş, A. T. (2011). *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Arcagök, M. S. ve Yörük, B. (2004). Yönetim Kontrolü/İç Kontrol. *Maliye Dergisi*, 145 (Ocak-Nisan), 194-204.

Arcagök, M. S. ve Erüz, E. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Baran, A. G. (2004). *Yaşlılık Sosyolojisi. Yaşlılık: Disiplinler Arası Yaklaşım, Sorunlar, Çözümler* (1.Baskı). Ankara: Odak Yayınevi.

Başpınar, A. (2005). *Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*. Maliye Dergisi, 48, 35-36.

Bilge, S. ve Kiracı, M. (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi* (6. Basım). İstanbul: Alfa Basım Yayın.

Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetişim*, 2013, 12, 56-62.

Brink, V. Z. ve Witt, H. (1982). Modern Internal Auditing. USA: John Wiley&Sons.

Cassirer, E. (1996). *Kant'ın Yaşamı ve Öğretisi* (Çeviren: Özlem Doğan). İstanbul: İnkilap Yayınları.

Celayir, D. (2011). *İç Denetimde Riskin Değerlendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

Chun, C. (1997). On The Functions And *Objectives Of İnternal Audit And Their Underlying Conditions. Managerial* Auditing Journal, 12 (4), 247-250.

COSO (2013a). *İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve Yönetici Özeti*. İstanbul: TİDE Yayınları NO:11.

COSO. (2013b). *İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve (Çerçeve ve Ekler*). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:11.

Cömert, N. (2015). *İç Kontrollerle İlgili Teorik Çerçeve ve COSO İç Kontrol Yaklaşımı*. G. Kurt , & T. U. Uysal içinde, Kobilerde Risk Temeli İç Kontrol (s. 115-195). Ankara: Gazi Kitabevi.

Çapkın, M. ve Duru, O. (2007). İç Denetim. *Siyasal Vakıf Bülteni Dergisi*, 20, 15-20.

Çatıkkaş, Ö. (2007). Hileli Finansal Raporlama: COSO Örneği. *E-Yaklaşım Yayıncılık*, 51, Ekim sayısı.

Çavuş, F. Ö. (2013). *Yaşlılara Yönelik Evde Bakım Hizmetlerinin Değerlendirilmesi.* (Yüksek Lisans Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Hizmet Anabilim Dalı.

Çetin, B. (2011). *Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği*. (Yüksek Lisans Tezi). Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

Çevikbaş, R. (2011). Türkiye'de İç Denetim Kurumu. *Türk İdare Dergisi*, 471-472, 47-67.

Deloitte Academy (2011). Risk Odaklı İç Denetim. http://www.deloitteacademy.com.tr/Seminars.aspx?SID=51, (Erişim Tarihi: 07.10.2020).

Demirbaş, T. ve Çetinkaya, T. (2018). *Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve İç Denetim*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Doğmuş, M. D. (2008). *Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türkiye'de İç Denetim Sistemi*. (Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi). Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı.

Durmuş, C. N. ve Taş, O. (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Duru, G. ve Özdemir, L. (2009). Yaşlı İntiharları, Nedenleri ve Önleyici Uygulamalar. *Hacettepe Üniversitesi Hemşirelik Fakültesi Dergisi*, 16 (2) , 34-41.

ECIIA (2005). Avrupa'da İç Denetim- Konum Raporu, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, Brussels.

Eraslan, V. (2019). *Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma: Üniversite Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

Eralp, İ. ve Bozbaş, B. (2014). *Kamu Yönetiminde İç Kontrol & Ön Mali Kontrol*. Antalya: Bekad Yayınları.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi,* 5, 51-63.

Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi.* Ankara: DPT Uzmanlık Tezleri Yayın No:2799.

Erdoğan, M., Cömert, N., Erdoğan, N., Uzun, A. K. ve Yılancı, M. (2012). *Denetim*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Eryılmaz, B. (2010). *Kamu Yönetimi* (3. Baskı). Ankara: Okutman Yayıncılık.

Evin, U. (2019). *Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim ve İç Kontrol*. (Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı.

Fayol, H. (2016). *Genel ve Endüstriyel Yönetim (Administration Industrielle et Generale)*. Ankara: Adres Yayınları.

Fülop, M. T. ve Szekely, S. V. (2017). The Evolution Of The İnternal Auditing Function in the Context of Corporate Transparency. *Audit Financiar*, 3(147), 440-450.

Geller, A. N. (1991). *İnternal Control*. New York: Cornell University.

Giddens, A. (2000). *Sosyoloji* (Çeviren: Hüseyin Özel ve Cemal Güzel). Ankara: Ayraç Yayınları.

Gore, A. (1993). *Red Tape to Results: Creating A Governm*ent That Works Better & Costs Less (Report of the National Performance Review). Washington DC: The U.S. Government Printing Office.

Gönülaçar, Ş. (2007). *İç* Denetimde Hedefler ve Beklentiler. Mali Hukuk Dergisi, 130, Temmuz –Ağustos, 2-21.

Güçlü, F. (2005). *Muhasebe Denetimi -İlkeler ve Teknikler* (Birinci Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi* (3.Baskı). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (2000). *Denetim*, 8.Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Hutchins, G. (2001). The State Of Quality Auditing. Quality Progress, 34, No.3: 27.

IIA (2016). *Sawyer's İç Denetçiler için Rehber* (6. versiyon) (1. Cilt). (Ç. Özbek, Çev.) İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği.

INTOSAI GOV 9100 (2004). Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector, INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Copenhagen, Denmark.

İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*, 85, 95-121.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2013). Kamu İç Denetim Rehberi. https://www.yok.gov.tr/Documents/Kurumsal/ic_denetim/kamu_ic_denetim_rehberi.pdf

İDKK (2014). *Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi*. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK (2016). *Kamu Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi*. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İsbir, E. G. (1977). *Türkiye'de Devlet Memurlarının Denetimi*. Ankara: Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayını.

Kagermann, H., Kinney, W., Küting, K. ve Weber, C. (2008). Internal Audit Handbook Management with the SAP-Audit Roadmap. Heidelberg: Springer-Verlag.

Kapani, M. (2008). *Politika Bilimine Giriş* (21. Basım). Ankara: Bilgi Yayınevi.

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim.* İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Kaya, B. (2009). Kurumunuzun Risk Zekasını Nasıl Ölçersiniz? www.bertankaya.net (Erişim Tarihi: 07.10.2020).

Kaya, B. (2014). *İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumlulukları*. H. Kıral içinde, İç Denetim "yönetime değer katmak" (s. 281-306). Ankara: İDKK Yayınları.

Kaygusuzoğlu, H. (2018). *İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimin Etkinliğine Kattığı Değer: Gaziantep, Kahramanmaraş Ve Malatya İllerinde Yapılan Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Khan, M. A. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş (Çeviren: Faruk Eroğlu). *Sayıştay Dergisi*, 19.

Kılıç, B. İ. (2014). *Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler*. Balıkesir: Dora.

Kırteke, N. (2019). *Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim: Hazine Ve Maliye Bakanlığı'nda İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Araştırılması.* (Yüksek Lisans Tezi). Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

Kızılboğa, R, ve Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 6 (2), 220-236.

Kiracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4 (2), 67-78.

Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim (I). *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2 (25), Bahar sayısı, 4-15.

Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. Ankara: T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Kükrer, E. (2020). *Kamuda İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü.* (Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı.

Marşap, B. G. (2015). *KOBİ'ler Açısından İç Kontrol'ün Önemi Ülkemizde İç Kontrol ve Denetim ile İlgili Düzenlemeler*. G. Kurt, & T. U. Uysal içinde, Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol (s. 17-28). Ankara: Gazi Kitabevi.

McNeill, W. H. (2007). *Dünya Tarihi* (12. Baskı) (Çeviren: Alâeddin Şenel). Ankara: İmge Kitabevi Yayınları.

Miller, R. W. (1957). *Operations Auditing, a Study of the Newest Phase of Internal Auditing.* (Master Thesis). Virginia: University of Richmond.

Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*, 7th Edition. New Jersey/USA: John Wiley & Sons, Inc.

Newman, W. H. (1985). *Yönetim: İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare.* Ankara: Yetkin Yayınları.

Okur, Y. (2010). Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme. *Maliye Dergisi*, 158, 570-586.

Önder, M. F. (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim Cilt No:1* (1. Baskı b.). İstanbul: TİDE Yayınları.

Özer, H. (1992). Performans Denetimi. *Sayıştay Dergisi*, 7, 30-39.

Özer, A. (1993). Yerel Yönetimlerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme. *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi,* 2 (4), 29-30.

Özer, M. (1997). *Denetim* (1. Cilt) . Ankara: Özkan Matbaacılık.

Özer, M. A. (2010). *İç Denetime Yönelik "Etkin Kontrol ve Yönetim Sistemi İçin" Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi.* Ankara: Adalet Yayınevi.

Özeren, B. (2000). *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*. Ankara: Sayıştay İnceleme Dizisi.

Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Pickett, S. ve Pickett, J. (2005). *Auditing For Management - The Ultimate Risk Management Tool.* West Sussex/England: Wiley.

Price, W. C. (2011). İç Denetim Meslek Durum Anketi Sektör Raporu, Havacılık ve Savunma Sektörü.

Ramamoorti, S. (2003). *Chapter 1. Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. S. Ramamoorti içinde, Research Opportunities in Internal Auditing (s. 1-23). Altamonte Springs: The İnstitute of Internal Auditors Research Foundation.

Rubino, M. ve Vitolla, F. (2014). Internal Control Over Financial Reporting: Opportunities Using The COBİT Framework. *Managerial Auditing Journal*, 29 (8), 736-771.

Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 161-174.

Salemi, S. (2019). *Yaşlı Bakım Ve Huzurevlerinde Peyzaj Taleplerinin Belirlenmesi (Karşıyaka Zübeyde Hanım Huzurevi Örneği).* (Yüksek Lisans Tezi). Atatürk Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Peyzaj Mimarlığı Anabilim Dalı.

Sardoğan, E. (2015). *Otel İşletmelerinde İç Denetimin Önemi ve Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Selimoğlu, S. K. (2014). *Denetimin Genel Çerçevesi*. S. K. Selimoğlu, & Ş. Uzay içinde, Muhasebe Denetimi (s. 1-11). Ankara: Gazi Kitapevi.

Sevinç, B. (2011). *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında Kamu İç Kontrol Standartları Eylem Planı ve Örnek Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı.

Soltani, B. (2007). *Auditing: An International Approach*. Harlow: Financial Times Prentice Hall.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2003). 5018 Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu. https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf, (Erişim Tarihi: 08.10.2020).

Swinkels, W. H. (2012). Exploration of a Theory Of Internal Audit: a Study on the Theoretical Foundations of Internal Audit in Relation to the Nature and the Control Systems of Dutch Public Listed Firms. UvA-DARE, 25-68.

Tahtlı, F. (2019). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü Ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma. *Finans Ekonomi* ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 4 (2) , 177-205.

TİDE (2008). Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

TİDE. (2016). Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Web Sitesi: https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf (Erişim Tarihi: 05.10.2020)

TİDE (2018). İç Denetimin Tanımı. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Web Sitesi: https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi (Erişim Tarihi: 07.10.2020)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2008). İç Denetim. https://www.tide.org.tr/tide/

Tokgöz, N. (2013). *Yönetim Fonksiyonları,* Celil Koparal-İnan Özalp (Ed.), Yönetim ve Organizasyon. Ankara: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Tortop, N., İsbir, E. G., Aykaç, B., Yayman, H., Özer, & M. A. (2012). *Yönetim Bilimi*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Tritschler, J. (2014). *Audit Quality Measure Based On Reporting Errors (Audit Quality).* Wiesbaden: Springer.

Tümer, S. (2010). *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları*. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları.

Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Uzun, A. K. (2009). İç Denetimin Etkinliğinde Başarı Faktörleri. Uygulama İçin Yol Haritası. 28 Mayıs, TÜSİAD, İstanbul.

Yağcı, S. (2006). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

Yelden, Ş. (2020). *Yaşlı Bakım Elemanlarında Yaşlı Ayrımcılığı ve Ölüm Kaygısı: Kadıköy Yaşam Huzurevi ve Bakımevi Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Hizmet Anabilim Dalı.

Yılancı, M. (2006). *İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma* (2. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Yılancı, F. M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi* (3. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Yılmaz, G. (2014). *İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı.* H. Kıral içinde, İç Denetim "yönetime değer katmak" (s. 235-246). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

Yurdakul, D. D. (2014). *Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi: Üye Ülke Uygulamaları*. H. Kıral içinde, İç Denetim "yönetime değer katmak" (s. 535-574). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.

Yurtsever, G. (2008). İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu. İç Denetim Dergisi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Sayı 21.

Yurtsever, G. (2009). *Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği*. İstanbul: T.B.B. Yayınları.

Yurtsever, G. (2014). *Günümüzde İç Denetçilerin Sahip Olması Gereken Temel Yetkinlikler ve Bilgile*r. H. Kıral içinde, İç Denetim "yönetime değer katmak" (s. 135-157). Ankara: İDKK Yayınları.

Yüncü, F. (2016). *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi*. (Yayımlanmamış Mali Hizmetler Uzmanlığı Uzmanlık Tezi). T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı.

Zorlu, M. (2014). *Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrol Ve İç Denetim: Bir Devlet Üniversitesinde Uygulama.* (Yüksek Lisans Tezi). Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı.